



Chaire en
fiscalité et en
finances publiques

TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES AU CANADA : CONTEXTE INTERNATIONAL

Cahier de recherche 2021/10

MICHAËL ROBERT-ANGERS

LYNE LATULIPPE

JUILLET 2021

REMERCIEMENTS

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003. Sa mission est à la fois de développer la recherche multidisciplinaire et de diffuser des connaissances sur les enjeux socio-économiques relatifs à la politique fiscale et aux finances publiques.

Pour plus de détails sur la CFFP, visitez son site Internet à l'adresse :

<http://cftp.recherche.usherbrooke.ca>.

Michaël Robert-Angers est professionnel de recherche à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques.

Lyne Latulippe est professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke et chercheure principale en finances publiques à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques.

Les auteurs collaborent aux travaux de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, qu'ils remercient pour l'appui financier qui a rendu possible la réalisation de cette étude. Les auteurs tiennent également à remercier Nicolas Proulx et Rebecca Martel pour leur collaboration à la réalisation de divers aspects de la publication.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Téléphone : 819 821-8000, poste 67133

Courriel : cftp.eg@USherbrooke.ca

Pour citer cette étude :

Michaël Robert-Angers et Lyne Latulippe, Taxe sur les services numériques au Canada, contexte international, Cahier de recherche 2021-10, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 24 p.

TABLE DES MATIÈRES

1.	Mise en contexte	1
2.	Contexte canadien de l'imposition de l'économie numérique.....	3
2.1	Règles en vigueur au Canada visant l'imposition sur le revenu d'entreprises étrangères	3
2.2	Déplacement de recettes fiscales liées à l'économie numérique	4
2.3	Taux d'imposition des GSM numériques	5
2.4	Proposition de TSN au Canada.....	6
3.	Tour d'horizon sur la TSN	8
3.1	Pourquoi certains pays ne vont-ils pas de l'avant avec la TSN?.....	9
3.2	Concept déterminant la base d'imposition	10
3.3	Les formes de TSN et mesures semblables	11
3.4	Le cas de la TSN française	14
3.5	Inconvénients associés aux TSN.....	17
3.6	Qui paie vraiment la TSN?.....	18
4.	Économie numérique et réforme fiscale internationale	19
4.1	Solution commune de l'OCDE : où en sommes-nous?	19
4.2	Proposition de l'ONU visant les traités fiscaux	22
5.	En guise de conclusion, la TSN canadienne et le Pilier 1 sont-ils interchangeables?	23

1. Mise en contexte

La numérisation a changé la façon dont les entreprises interagissent avec leurs clients et fournisseurs. Elle facilite les transactions entre particuliers et simplifie la conduite des affaires à l'étranger, sans nécessiter de présence physique. Au-delà du commerce électronique et de la possibilité de vendre des biens dans un marché à distance, de nouveaux modèles d'affaires basés sur les données, l'accumulation de données pour fin d'activités de publicité ciblée et la mise à la disposition de données par les plateformes électroniques en vue de favoriser les échanges de biens ou de services entre individus se sont développés.

Bien que l'économie numérique soit intégrée à l'économie traditionnelle, on estime que les entreprises dont les modèles d'affaires reposent entièrement sur les connexions à distance entre individus et entreprises, sur la fourniture de plateformes et données permettant ces interactions et sur le processus de création de valeur à partir des données générées dans le cadre de ces connexions représentaient jusqu'à 15,5 % du PIB mondial en 2016¹.

Les entreprises de l'économie numériques ont connu une croissance 2,5 fois plus rapide que le PIB mondial au cours des 15 dernières années². Cependant, les règles fiscales internationales s'appuyant sur la présence physique pour déclencher l'imposition du revenu n'ont pas été adaptées pour suivre cette évolution. Par conséquent, les régimes fiscaux actuels ne permettent pas une imposition efficace du revenu des entreprises dès qu'un étranger est « fournisseur » d'un bien ou d'un service³ à distance.

L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), qui compte 38 membres, a élargi ses travaux à 139 pays et juridictions⁴ en vue d'identifier une solution multilatérale pour réformer les règles et les normes de fiscalité internationale applicables aux entreprises⁵. Ces travaux prévoient entre autres l'octroi de nouveaux droits d'imposition aux juridictions où les groupes de sociétés multinationales (GSM) mènent des activités sans présence physique.

¹ Selon la définition utilisée, la taille de l'économie numérique varie entre 4,5 % et 15,5 % du PIB mondial. Voir : CONFÉRENCE DES NATIONS UNIES SUR LE COMMERCE ET LE DÉVELOPPEMENT (UNCTAD), *Digital economy report*, 2019, p. xvi, en ligne : https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf; Au Canada 5,5 % de l'économie en 2017 Voir : STATISTIQUE CANADA, *Mesurer les activités économiques numériques au Canada, 2010 à 2017*, 2019, en ligne : <https://www150.statcan.gc.ca/n1/daily-quotidien/190503/dq190503a-fra.htm>.

² Amie AHANCHIAN, « Digital services tax : Why the world is watching », 2021, en ligne : <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/digital-services-tax-why-the-world-is-watching>, (page consultée le 30 juin 2021).

³ L'application des taxes à la consommation pose également des défis dans un tel contexte. Toutefois, cet élément ne sera pas abordé dans ce cahier.

⁴ OCDE, « Membres du cadre inclusive sur le BEPS de l'OCDE et du G20 », 2021, en ligne : <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (page consultée le 9 juillet 2021).

⁵ Les règles proposées par l'OCDE remettent en question certains aspects de la notion d'établissement stable et du principe de pleine concurrence (règles de prix de transfert).

Les travaux de l'OCDE sont de large envergure et au-delà des 15 actions dans le cadre du projet BEPS, ils sont présentés en deux Piliers⁶. Le Pilier 1 vise les GSM dont le chiffre d'affaires mondial consolidé dépasse 20 G€, excluant les industries extractives et les services financiers réglementés, selon l'entente à laquelle plus de 130 pays ont adhéré⁷. Les règles de ce pilier attribuent aux juridictions où se situent les clients et utilisateurs des services offerts par ces GSM le droit d'imposer une partie du revenu net tiré des activités visées. Le Pilier 2 vise quant à lui l'application d'un taux d'impôt minimal sur le revenu des GSM dont le chiffre d'affaires dépasse 750 M€.

Les travaux de l'OCDE sont complexes et nécessitent l'établissement de consensus autour de nombreuses règles techniques pour mettre en place ces réformes, ce qui ralentit les avancées en matière d'implantation. Devant l'impossibilité d'imposer les revenus d'entreprises ayant une présence significative dans leur économie sans y avoir de présence physique selon le régime actuel de l'impôt des sociétés, et les délais dans la mise en place d'une solution multilatérale, plusieurs juridictions ont récemment considéré l'implantation unilatérale des taxes sur les services numériques (TSN). Le Canada envisage également taxer le chiffre d'affaires de GSM dont le chiffre d'affaires dépasse 750 M€ (grands GSM) qui tirent une partie de leurs bénéfices de transactions avec des Canadiens sans être imposés au pays⁸.

Bien que les activités couvertes par le Pilier 1 de l'OCDE soient plus larges, les TSN visent aussi l'imposition des GSM pour leurs activités numériques réalisées dans les juridictions de marché. Toutefois, leurs modes de fonctionnement diffèrent profondément.

Une différence fondamentale réside dans l'activité qui déclenche l'imposition sous une TSN ou sous le Pilier 1. Dans le cas de la TSN, il s'agit de la création de valeur à l'aide des données des utilisateurs d'un pays et non des ventes de biens ou services numériques offerts directement à des consommateurs. Ainsi, les seules activités des grands GSM qui sont visées sont celles où les utilisateurs (clients) sont actifs, que ce soit en fournissant leurs données personnelles (ciblage publicitaire), ou encore en offrant des biens et services par l'intermédiaire de la plateforme mise à leur disposition (économie de partage et places de marché⁹). En revanche, les transactions où les clients sont passifs comme dans le cas du commerce électronique de biens tangibles ou encore celui des abonnements en ligne par un vendeur pour son propre compte (diffusion en continu de contenu numérique, jeux, etc.) sont visées par le Pilier 1, mais pas par la TSN.

Ce cahier vise à discuter de la proposition de TSN au Canada en la situant par rapport à d'autres propositions similaires et de la positionner dans le contexte plus large de réforme de la fiscalité internationale actuellement en cours. De plus, l'analyse permet de tirer certains constats sur la

⁶ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS*, coll. Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, France, 2020.

⁷ OCDE/G20, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 2021, en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-juillet-2021.pdf> (page consultée le 9 juillet 2021).

⁸ GOUVERNEMENT DU CANADA, ministère des Finances, *Budget 2021*, Ottawa, 2021, p. 831.

⁹ La proposition de TSN canadienne ne vise pas les recettes provenant de ventes en ligne d'un vendeur pour son propre compte et celles tirées du stockage ou de l'expédition de biens tangibles dans la mesure où ces recettes reflètent un taux de rémunération raisonnable pour ces services. Par contre, les services visant le placement de publicité en ligne à l'aide des données recueillies par les places de marché en ligne (les données de magasinage par exemple) sont visés.

position canadienne actuelle et les perspectives en matière d'impôt sur le revenu des grands GSM étrangers, notamment ceux du secteur de l'économie numérique. Toutefois, il faut bien comprendre que l'information disponible au sujet des propositions analysées est fragmentaire pour le moment et que celle-ci évolue rapidement. De plus, les statistiques disponibles portant sur l'économie numérique sont encore relativement restreintes.

La section 2 contient un rappel du cadre actuellement applicable au Canada en matière d'impôts sur le revenu des sociétés visant les transactions liées à l'économie numérique (importations de biens tangibles, de biens intangibles et de services). La décision d'imposer une TSN canadienne repose sur la prémisse de l'érosion des recettes fiscales nationales en lien avec la présence des géants étrangers de l'économie numérique et de la non-imposition de ceux-ci. Ces postulats seront aussi analysés.

Un examen des TSN sera ensuite effectué à la section 3. La proposition canadienne sera comparée aux TSN implantées ou proposées à travers le monde, incluant l'expérience de la TSN française, semblable à la forme de TSN envisagée par le Canada. Un rappel des propositions concurrentes de réforme de la fiscalité internationale de l'OCDE et de l'ONU, en ce qui concerne entre autres l'économie numérique, est présenté à la section 4.

2. Contexte canadien de l'imposition de l'économie numérique

L'imposition des sociétés étrangères menant des activités au Canada en utilisant un modèle d'affaires numérique présente un défi pour le régime fiscal canadien. D'ici à ce que des ajustements soient apportés, il en résulte un déplacement à l'étranger de recettes fiscales tirées de transactions impliquant des entreprises et particuliers canadiens.

2.1 Règles en vigueur au Canada visant l'imposition sur le revenu d'entreprises étrangères

Au Canada, le revenu d'une société étrangère¹⁰ peut être assujéti à l'impôt sur le revenu canadien dans la mesure où celui-ci est tiré de l'exploitation d'une entreprise au Canada¹¹.

La notion d'exploitation d'une entreprise au Canada est une question de fait¹². Toutefois, en vertu des conventions fiscales bilatérales signées par le Canada¹³, les sociétés étrangères sont assujétiées à l'impôt du Canada uniquement si elles y exploitent une entreprise par le moyen d'un établissement stable. On entend par établissement stable une **installation fixe d'affaires** par

¹⁰ De façon générale, une société est réputée être résidente du Canada si elle y a été constituée. Voir : *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e supp.), ch 1 (ci-après L.I.R.), art. 250(4) ou encore si elle répond au critère de *common law* de *mind and management*, c'est-à-dire que les membres de son conseil d'administration se réunissent au Canada pour y prendre des décisions auxquelles ils donnent suite.

¹¹ Art. 2(3)b) et 115(1) L.I.R.

¹² Les principaux facteurs pris en considération pour déterminer le lieu où se déroule l'exploitation sont : le lieu de conclusion du contrat, le lieu de paiement et le lieu des activités qui génèrent les profits. Il est à noter que la sollicitation de commandes par l'entremise d'un mandataire génère l'imposition au Canada.

¹³ Le Canada a ratifié des conventions fiscales bilatérales avec 93 juridictions. En pratique, celles-ci encadrent les transactions des résidents canadiens avec leurs principaux partenaires commerciaux.

laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou en partie son activité¹⁴. Ainsi, un établissement stable réfère généralement à un lieu physique. Il est à noter que dans certaines circonstances l'Agence du revenu du Canada considère qu'un serveur situé au Canada et contrôlé par un non-résident peut constituer un établissement stable¹⁵.

Tout compte fait, le revenu des GSM numériques menant des activités de commerce électronique de biens tangibles ou intangibles ou encore de vente de services dématérialisés, qu'il s'agisse de publicité, de contenu vidéo ou encore de mise en relation de vendeurs et d'acheteurs, ne font pas l'objet d'une imposition au Canada sans présence d'un établissement stable.

2.2 Déplacement de recettes fiscales liées à l'économie numérique

La croissance des entreprises œuvrant dans l'économie numérique affecte la répartition de la base fiscale de l'impôt sur le revenu des sociétés. La localisation des entreprises dématérialisées avec qui les clients interagissent (consommateurs et entreprises) n'a plus autant d'importance et celles-ci peuvent être étrangères ou locales. Les entreprises de ce secteur offrent des nouveaux produits et services qui s'ajoutent à l'offre plus traditionnelle, favorisant l'accroissement des échanges et le développement économique. Dans certains secteurs d'activités, on assiste à un déplacement de la demande vers les produits et services d'entreprises étrangères qui ne sont pas forcément assujettis à l'impôt national, au détriment des entreprises locales.

La transformation du tissu économique liée au développement de l'économie numérique est particulièrement marquante dans les secteurs de la publicité avec l'expansion de la publicité en ligne ciblée et de la vente des données de la clientèle¹⁶. On le constate également dans le cas du commerce de détail (biens tangibles/intangibles), celui de la prestation de services (contenus en ligne) et par la présence accrue d'intermédiaires numériques (place de marché et économie collaborative), qui mettent en relation fournisseurs et clients.

À travers le monde, on s'inquiète du non-assujettissement de certaines entreprises à l'impôt local. À ce titre, l'on réfère souvent à la facture fiscale des GSM du secteur du numérique.

Cinq entreprises, aussi désignées sous l'acronyme GAFAM (Alphabet (Google), Apple, Facebook, Amazon et Microsoft), sont particulièrement mises en cause. Tout comme d'autres GSM du secteur du numérique, les GAFAM sont bien implantés dans l'économie canadienne. Bien que les GAFAM créent des entités corporatives canadiennes qui peuvent également avoir une présence physique au pays, les clients canadiens ne transigent pas nécessairement par l'intermédiaire de ces entités¹⁷.

¹⁴ OCDE, *Articles du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, France, 2017, article 5, en ligne : <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/articles-modele-de-convention-fiscale-2017.pdf> (page consultée le 30 juin 2021),

¹⁵ Voir : AGENCE DE REVENU DU CANADA, Interprétation technique, 2008-0279141E5, « Electronic commerce », 23 juin 2008; 2010-0381951E5, « Existence of permanent establishment in Canada », 18 octobre 2011; 2012-0441941E5, « Tax treatment of e-commerce by a sole proprietor », 24 mai 2012.

¹⁶ Dwayne WINSECK, *Media and Internet Concentration in Canada, 1984–2019*, dans Canadian Media Concentration Research Project, Carleton University, 2020, en ligne : <http://www.cmcrp.org/media-and-internet-concentration-in-canada-1984-2019/> (consulté le 30 juin 2021).

¹⁷ Même si c'était le cas, les règles de prix de transfert permettent de déplacer une partie du revenu imposable des filiales canadiennes à l'étranger, réduisant l'impôt payable au Canada.

Les états financiers des entités légales canadiennes des GAFAM ne sont pas rendus publics et leurs états financiers consolidés ne contiennent pas d'informations précises sur leurs activités réalisées au Canada. Cette situation rend donc difficile une évaluation précise de la perte d'impôts sur le revenu concernant leurs activités au Canada.

Une approche en fonction des revenus permet d'estimer de manière globale les revenus générés par certaines activités de ces entreprises, ce qui peut donner une idée de l'ampleur que pourraient atteindre les pertes fiscales.

D'une part, les revenus de publicité accaparés par les GAFAM réduisent la dépense publicitaire effectuée dans les médias imprimés traditionnels et, dans une moindre mesure, à la télévision¹⁸. Ces revenus ne sont pas forcément assujettis à l'impôt canadien sur le revenu des sociétés¹⁹. Le marché canadien de la publicité par Internet est dominé par Alphabet et Facebook. Ceux-ci détiennent respectivement 50,4 % et 29,8 % des parts de marchés en 2019 et leurs ventes de publicité peuvent être estimées à 7 G\$²⁰.

Alternativement, si on considère plutôt les revenus mondiaux tirés des activités de publicité des GAFAM présentés à leurs états financiers de 2020 et que l'on présume qu'environ 5 % de ceux-ci sont tirés de leurs activités canadiennes, ces ventes pourraient être deux fois plus élevées²¹.

En posant l'hypothèse qu'aucun revenu de publicité des GAFAM n'est imposé actuellement au Canada et que les revenus de source canadienne devraient l'être, on peut estimer la borne inférieure des pertes de recettes fiscales associées à l'impôt sur le revenu qui serait applicable à ces activités à plus de 500 M\$ annuellement²², ces pertes pouvant potentiellement dépasser 1 G\$.

Ces estimations ne tiennent pas compte du commerce de détail en ligne, des activités d'intermédiation et des autres services web vendus aux particuliers et entreprises canadiennes par les GSM numériques. Elles permettent néanmoins d'évaluer que l'ordre de grandeur des recettes de l'impôt des sociétés non captées sur les activités des GSM numériques est probablement supérieur à 1 G\$ sur une base annuelle.

Ce chiffre est élevé, d'autant plus que seule une poignée de GSM contribue à une bonne part du déplacement des activités économiques concernées. En revanche, l'impact de ce chiffre est amoindri lorsque mis en proportion du PIB canadien de 2019 (0,05 %) ou encore, des revenus de l'impôt des sociétés du gouvernement fédéral et des provinces en 2019 (1 %).

2.3 Taux d'imposition des GSM numériques

Si une partie des GSM étrangers transigeant avec les contribuables canadiens, et en particulier les GAFAM, ne paient pas leur *juste part d'impôt* au Canada, ceci ne signifie pas pour autant qu'ils ne paient pas d'impôts ailleurs. Certes, les multinationales numériques, tout comme les

¹⁸ UNCTAD, *Digital economy report*, précité à la note 1, p. 93.

¹⁹ De plus, lorsque des entreprises canadiennes paient pour ces services publicitaires, le coût vient réduire leur revenu imposable au Canada. Voir : Peter MILLER et David KEEBLE, « Colmatons la brèche! – La déductibilité de la publicité sur Internet », *Les amis de la radiodiffusion canadienne*, 2018, en ligne : <https://les-amis.ca/files/PDF/focb128-foreign-advertising-fre.pdf>.

²⁰ Dwayne WINSECK, *Media and Internet Concentration in Canada, 1984–2019*, précité à la note 16.

²¹ Données tirées des formulaires 10-K (United states securities and exchange commission).

²² Marge bénéficiaire de 28,2 % (moyenne pondérée Facebook et Google en 2020) et taux d'imposition des sociétés de 26,5 % (Fédéral+Ontario).

multinationales d'autres secteurs, bénéficient d'occasion de réduire leur facture fiscale, notamment par l'utilisation de stratégies d'évitement international, des opportunités dont les entreprises qui limitent leurs activités à leur pays d'origine ne disposent pas. Toutefois, malgré la perception générale que les GSM du numérique ne paient pas d'impôt, certaines études démontrent que leurs taux effectifs d'imposition, bien qu'étant plus faibles que la moyenne des GSM, ne sont pas nuls pour autant.

Une étude du FMI²³ évalue que parmi les 500 GSM du classement *Fortune global*, les GSM technologiques non manufacturiers ont assumé un taux d'impôt effectif, mesuré en proportion des bénéficiaires, de 10 % en moyenne entre 2015 et 2017. Ce taux d'impôts sur les bénéfices effectivement payés (*cash taxes paid*), bien qu'il ne soit pas particulièrement élevé, demeure non éloigné du taux moyen des 500 GSM analysés qui est de 14 %.

Un taux similaire a également été identifié dans le cadre des travaux de l'Union Européenne²⁴ en lien avec l'implantation d'une taxe sur les services numériques. Dans ce cas, un taux d'imposition effectif de 9,5 % avait été estimé pour les multinationales recourant à un modèle d'affaires numérique.

De même, le Fair tax mark²⁵ du Royaume-Uni évalue que sur la période 2010-2019, les GAFAM ont présenté des taux d'impôts sur les bénéfices effectivement payés moyens se situant entre 10,2 % et 17,1 %.

Il est à noter que dans le cas spécifique des GAFAM, dont les sièges sociaux sont situés aux États-Unis, la prise en compte des provisions d'impôts dans le calcul des taux d'imposition effectifs a pour effet de rehausser ce ratio²⁶.

2.4 Proposition de TSN au Canada

En ce qui concerne l'imposition des services numériques, le parti libéral du Canada, reporté au pouvoir en 2019 a promis en campagne électorale²⁷ d'imposer les sociétés numériques internationales sur les recettes générées au Canada. Au cours de la campagne électorale fédérale de 2019, le Directeur parlementaire du budget chargé d'évaluer l'impact financier de cette proposition précisait que cette politique reproduirait le projet de TSN annoncé par le gouvernement français, touchant strictement les services de ciblage publicitaire et les services

²³ Aqib ASLAM and Alpa SHAH, « Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy” », International Monetary Fund, WP/20/76, mai 2020, en ligne : <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>.

²⁴ COMMISSION EUROPÉENNE, *Proposition de Directive du conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques - Analyse d'impact*, Commission Staff working document, Belgique, 2018, p. 137, en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf

²⁵ FAIR TAX MARK, *The Silicon Six and their \$100 billion global tax gap*, Royaume-Uni, 2019, en ligne : <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf>.

²⁶ Nicolas MARQUES, « La taxation française des services numériques, un constat erroné, des effets pervers », Institut Économique Molinari, France, 2019, p. 85, en ligne : https://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/etude-gafa-2019_fr.pdf.

²⁷ PARTI LIBÉRAL DU CANADA, *Avancer – un plan concret pour la classe moyenne*, 2019, en ligne : <https://www2.liberal.ca/fr/notre-plateforme/>.

d'intermédiation numérique²⁸. Cette TSN devait être implantée à compter de l'année financière 2020-2021.

Le gouvernement du parti libéral du Canada a évoqué à plusieurs reprises qu'il priorisait toutefois une solution multilatérale pour imposer les grands GSM de l'économie numérique et qu'à cette fin il supportait les travaux de l'OCDE visant à mettre en place un cadre fiscal international équitable.

Lors de la mise à jour budgétaire de l'automne 2020, le gouvernement fédéral s'est montré préoccupé par le retard pris par le projet de l'OCDE et a annoncé qu'il proposerait de « mettre en œuvre une taxe imposée aux sociétés offrant des services numériques qui entrerait en vigueur le 1^{er} janvier 2022, jusqu'à ce qu'une approche commune acceptable la remplace »²⁹. Bien que les travaux progressent à l'OCDE et que le gouvernement canadien se dise optimiste que la communauté internationale en arrive à une entente, il a réitéré son annonce pour la mise en place d'une taxe sur les services numériques à compter du 1^{er} janvier 2022 si aucune entente n'est alors intervenue et a donné plus de détails dans le budget déposé le 19 avril 2021 sur la version canadienne de la taxe sur les services numériques qui serait implantée³⁰ :

« Le budget de 2021 propose de mettre en œuvre une taxe sur les services numériques de 3 % applicable aux revenus tirés des services numériques qui dépendent des contributions en données et en contenu des utilisateurs canadiens. La taxe s'appliquerait aux grandes entreprises dont le revenu brut est d'au moins 750 millions €. Elle s'appliquerait à compter du 1^{er} janvier 2022, jusqu'à ce qu'une approche multilatérale acceptable la remplace. Cette mesure permettrait de s'assurer que les règles fiscales canadiennes tiennent compte des nouvelles façons d'exercer des activités à valeur ajoutée des entreprises ».

Ainsi, sur la base de cette proposition, un grand GSM menant de multiples activités devra d'abord départager celles qui sont assujetties par la TSN des autres. Ensuite, la partie de son chiffre d'affaires provenant de ces activités particulières et associé e au Canada devra être évaluée.

Quant au paiement, à l'image du fonctionnement de la TSN implantée en France et au Royaume-Uni, un grand GSM visé par la TSN canadienne désignerait une entité chargée de produire une déclaration de TSN et de s'acquitter de l'obligation fiscale du groupe³¹.

La TSN serait déductible dans le calcul de l'impôt sur le revenu dans la mesure où cette dépense est engagée en vue de gagner un revenu assujetti à l'impôt sur le revenu au Canada. Pour le moment, il n'est pas fait mention d'une clause qui assurerait la cohérence entre la TSN à implanter et les règles internationales qui résulteront des négociations internationales menées par l'OCDE. Bien que TSN et Piliers 1 et 2 visent des objectifs similaires, les grands GSM visés par la TSN pourraient donc devoir assumer des niveaux de prélèvements plus élevés dans l'attente d'une

²⁸ BUREAU DU DIRECTEUR PARLEMENTAIRE DU BUDGET, *Estimation des coûts d'une proposition faite en campagne électorale*, Canada, 2019, en ligne : https://www.pbo-dpb.gc.ca/web/default/files/Documents/ElectionProposalCosting/Results/32977970_FR.pdf?timestamp=1581947151010 (page consultée le 30 juin 2021); BUREAU DU DIRECTEUR PARLEMENTAIRE DU BUDGET, *Note sur l'évaluation du coût d'une mesure législative*, Canada, 2021, en ligne : <https://distribution-a617274656661637473.pbo-dpb.ca/4779a90ff9c8c6b3d95645993f5baf1acc8a6f9e2090b5d3bc827bfd7f34ff40> (page consultée le 30 juin 2021).

²⁹ GOUVERNEMENT DU CANADA, ministère des Finances, *Soutenir les canadiens et lutter contre la COVID-19 : Énoncé économique de l'automne 2020*, Ottawa, 2020, p.131.

³⁰ GOUVERNEMENT DU CANADA, ministère des Finances, *Budget 2021*, précité à la note 8, p. 352.

³¹ *Id.*, p.839.

solution multilatérale, sans possibilité de compensation à la suite de l'implantation de la mesure définitive.

Quoique l'ensemble des détails d'une éventuelle taxe sur les services numériques canadienne ne soient pas encore diffusés, une évaluation de l'impact de la TSN est contenue au budget 2021 du gouvernement fédéral³². Ce dernier chiffre les revenus associés à la mesure à 700 M\$ pour l'année financière 2022-2023, première année complète de mise en œuvre.

Pour le moment, l'allocation de revenus de la TSN aux provinces n'a pas été discutée. On ne pourra cependant pas échapper à ce débat dans la mesure où la TSN pourrait constituer une dépense déductible dans le calcul de l'impôt des sociétés des provinces lorsqu'une entité du GSM est assujettie à l'impôt québécois³³.

Enfin, en comparant ces prévisions, on remarque que les revenus de la TSN canadienne seraient plus importants, en proportion de la taille de l'économie, que la TSN française (présentée à la section 3), qui cible les mêmes activités.

Tableau 1 : **Prévision de revenus tirés de la TSN canadienne et française (M\$ CAD)**

	2019 (2019-2020)	2020 (2020-2021)	2021 (2021-2022)	2022 (2022-2023)	2023 (2023-2024)
Canada (Budget 2021)				700	800
Rapport au PIB (2019)*1000				0,38	0,43
Rapport aux recettes de l'IS				0,81 %	0,92 %
France	522 (Réel)	653	798	943	ND
Rapport au PIB (2019)*1000	0,17	0,19	0,24	0,28	ND
Rapport aux recettes de l'IS	0,64 %	0,83 %	1,01 %	1,20 %	ND

Taux de change € utilisé : 1,49 (R) 1,45 (P).

Sources : France (2019) *Étude d'impact – Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*. Canada (2021) *Budget 2021*.

3. Tour d'horizon sur la TSN

Les motivations derrière l'implantation d'une TSN sont à la fois d'ordre politique, économique et budgétaire.

Au cours des dernières années, la médiatisation de l'utilisation de stratégies d'évitement fiscal par certains grands GSM du numérique a choqué la population, particulièrement en référence à la crise financière. Bien que les règles applicables en matière de fiscalité internationale rendent particulièrement hasardeuses les évaluations de taux effectifs d'imposition de ces grands GSM, un fait demeure : ceux-ci présentent des taux de rentabilité élevés et leurs factures fiscales dans certaines juridictions où elles mènent des activités sont dans plusieurs cas faibles ou carrément nulles, ce qui alimente l'indignation des contribuables. Les TSN peuvent permettre de réduire le

³² GOUVERNEMENT DU CANADA, ministère des Finances, *Budget 2021*, précité à la note 9.

³³ Dans la mesure où Amazon dispose d'un établissement stable au Québec, la TSN payée pourrait venir réduire son impôt sur le revenu à payer au Québec.

sentiment d'iniquité chez les contribuables, ce qui peut également favoriser le consentement à l'impôt et la conformité fiscale.

En théorie, les TSN peuvent également permettre de diminuer les distorsions à l'avantage de sociétés étrangères. En effet, les entreprises nationales œuvrant dans les mêmes secteurs, notamment celles de moindre envergure qui font face à des taux d'imposition plus importants, se voient désavantagées par la concurrence de grands GSM numériques. Ces dernières n'ont pas à assumer le même niveau de prélèvements fiscaux et peuvent par conséquent offrir leurs services à moindre coût et/ou profiter d'une rentabilité accrue.

Enfin, ces taxes contribuent aux recettes nationales, permettant de combler des pertes fiscales liées à la contraction des bases d'imposition nationales³⁴.

3.1 Pourquoi certains pays ne vont-ils pas de l'avant avec la TSN?

Une tentative d'implanter une TSN commune au taux de 3 % au sein de l'Union européenne a échoué en 2018 en raison de l'opposition du Danemark, de la Suède et de la Finlande (ainsi que de l'Irlande)³⁵. Ceux-ci voyaient dans le projet de TSN européenne une entrave à l'attraction des investissements des grands GSM numériques sur leurs territoires³⁶, ces juridictions se classant respectivement au 3^e, 4^e et 10^e rang au niveau mondial par rapport à leur compétitivité numérique³⁷. En fin de compte, ces gouvernements estimaient que le coût associé à la taxe en matière de perte de croissance économique serait supérieur aux revenus générés par la taxe.

Malgré les arguments avancés en faveur des TSN, plusieurs pays, dont l'Allemagne, qui était favorable à l'instauration d'une TSN commune au sein de l'espace de l'Union européenne, ne souhaite pas implanter unilatéralement ce type de prélèvement. L'Allemagne, tout comme l'Australie, s'en remet plutôt à l'OCDE en vue d'identifier une solution multilatérale permettant d'adresser l'enjeu de la taxation de l'économie numérique et ainsi éviter des représailles américaines prenant la forme de tarifs commerciaux³⁸.

³⁴ COMMISSION EUROPÉENNE, *Commission Staff Working Document Executive Summary of the Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, SWD(2018) 82 final, Belgique, 2018, en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_summary_21032018_en.pdf.

³⁵ COMMISSION EUROPÉENNE, *Proposal for a council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, 2018/0072 (CNS), Belgique, 2018, en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf (page consultée le 30 juin 2021).

³⁶ Gerard O'DWYER, *Nordics block European Commission tech tax levy to protect digital investment*, 2019, en ligne : <https://www.computerweekly.com/news/252464387/Nordics-block-European-Commission-tech-tax-levy-to-protect-digital-investment> (page consultée le 30 juin 2021).

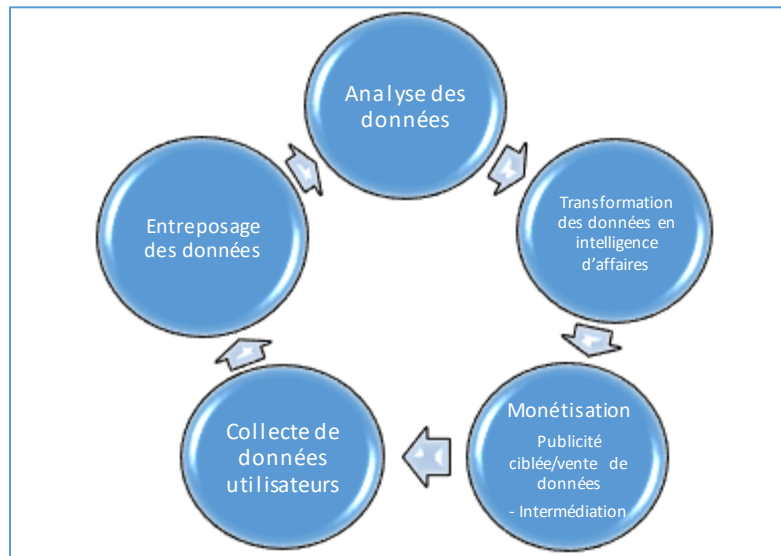
³⁷ INSTITUTE FOR MANAGEMENT DEVELOPMENT (IMD), *IMD world digital competitiveness ranking*, 2020, en ligne : <https://www.imd.org/centers/world-competitiveness-center/rankings/world-digital-competitiveness/> (page consultée le 30 juin 2021).

³⁸ GOUVERNEMENT DE L'AUSTRALIE, *The digital economy and Australia's corporate tax system*, Discussion paper, 2018, en ligne : <https://treasury.gov.au/consultation/c2018-t306182> (page consultée le 30 juin 2021).

3.2 Concept déterminant la base d'imposition

Un trait commun des plateformes de médias sociaux/moteurs de recherche ainsi que des plateformes d'intermédiation est que leurs modèles d'affaires s'appuient sur leur capacité de recueillir les données et contributions d'utilisateurs, de les mettre en commun, de les traiter, de les entreposer et de les analyser. Leur capacité à dégager du sens et une utilité aux données obtenues des utilisateurs de leur plateforme leur permet de présenter une offre de service à valeur ajoutée à leurs clients (annonceurs, acheteurs de biens et services, et autres).

Figure 1 : Chaîne de valeur associée à la collecte de données utilisateurs



Source : UNCTAD, *Digital economy report*, 2019, p. 24.

Les données et contributions des utilisateurs amassées par ces plateformes (données utilisateurs) peuvent donc être vues comme la matière première à la base du processus de création de valeur de ces entreprises. Toutefois, bien que les producteurs de données/utilisateurs de plateformes jouent un rôle déterminant dans la création de l'avantage concurrentiel des plateformes, leur rémunération s'effectue par un troc et se limite normalement à l'accès aux plateformes pour effectuer une recherche ou magasiner par exemple. Évidemment, pour que les plateformes demeurent rentables, le coût de ce que les utilisateurs de données reçoivent au travers de ce troc est inférieur à la valeur des informations obtenues et qui contribuent à consolider l'intelligence d'affaires qu'elles rendent disponibles à leur client³⁹.

La proposition de TSN canadienne est similaire à celle présentée par la Commission européenne en 2018⁴⁰. Celles-ci visent à taxer les grands GSM numériques pour leur appropriation de données

³⁹ UNCTAD, *Digital economy report*, précité à la note 1, p.32.

⁴⁰ CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE, *Proposition de directive du conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques*, 2018/0073 (CNS), Belgique, 2018, en ligne : <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/fr/pdf>; COMMISSION UNION EUROPÉENNE, *Une fiscalité équitable de l'économie numérique*, Belgique, 2018, en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_fr (page consultée le 30 juin 2021).

utilisateurs provenant d'une juridiction particulière. On peut donc voir ce type de prélèvement comme une redevance sur la captation de ressources sous forme de données monnayables.

Comme il n'existe pas de marchés permettant d'estimer la valeur de ces données, les TSN s'appliquent sur une partie du chiffre d'affaires mondial des GSM que l'on rattache à des activités particulières, liées à la juridiction d'application. Le taux de la taxe est appliqué sur cette base d'imposition. Bien que la taxe s'applique sur une fraction du chiffre d'affaires mondial, on se rapproche d'un impôt sur le bénéfice dans la mesure où le coût marginal des données utilisateurs est nul ou s'approche de zéro (le profit du GSM réalisé dans une juridiction correspondant pratiquement à son chiffre d'affaires dans cette juridiction⁴¹).

3.3 Les formes de TSN et mesures semblables

Les TSN implantées ou proposées par les différentes juridictions comportent des différences importantes entre les taux proposés, les bases d'imposition ciblées et les exigences relatives aux seuils des revenus. À titre d'exemple, l'Autriche a implanté une taxe au taux de 5 % qui ne vise que les revenus tirés de la publicité en ligne destinée au marché autrichien⁴².

De plus, dans certaines juridictions, les prélèvements liés à l'économie numérique s'éloignent du concept de TSN originalement proposé par la Commission Européenne. À titre d'exemple, la vente en ligne de contenu numérique audio et vidéo est sujette à la taxe implantée par la Turquie⁴³, bien que ces revenus ne découlent pas de l'utilisation de données utilisateurs. De même, la taxe numérique de l'Inde⁴⁴ ne s'applique qu'aux entreprises étrangères et couvre pratiquement tous les revenus tirés d'activités numériques, incluant la vente de contenu numérique audio et vidéo en ligne ou encore la vente directe de biens tangibles par le moyen d'Internet.

Il est à noter que dans certains cas, les prélèvements liés à l'économie numérique constituent plutôt le prolongement de la perception et du paiement des taxes sur la valeur ajoutée (TVA) aux entreprises étrangères⁴⁵, ou encore un élargissement du concept d'établissement stable (établissement stable présumé) et déclenchant dans ce cas l'impôt sur le revenu⁴⁶.

⁴¹ Wei CUI, « The Digital Services Tax on the Verge of Implementation », (2019) 67-4 Canadian Tax Journal 1135-1152.

⁴² OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVES EXECUTIVE OFFICE OF THE PRESIDENT, *Report on Austria's Digital Services Tax*, 2021, en ligne : <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/AustriaDSTSection301Report.pdf> .

⁴³ OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVES EXECUTIVE OFFICE OF THE PRESIDENT, *Report on Turkey's Digital Services Tax*, 2021, en ligne : <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Turkey%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> .

⁴⁴ La taxe sur les services numériques de l'Inde s'ajoute à la taxe sur la publicité numérique. Voir : OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVES EXECUTIVE OFFICE OF THE PRESIDENT, *Report on India's Digital Services Tax*, 2021, en ligne : <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf>.

⁴⁵ Mahwish TAZEEM et Allison CHRISTIANS, « Que constituent des taxes sur les services numériques et qu'est-ce qui n'en constitue pas? », *Fondation canadienne de la fiscalité*, en ligne : https://www.fcf-ctf.ca/CTFWEB/FR/Newsletters/Blogs_and_Reports/Digital_Services_Updates/Entries/Entry03.aspx (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁴⁶ À titre d'exemple, en Indonésie les entreprises étrangères ayant une présence économique significative sont assujetties à l'impôt sur le revenu. Voir : Ichwan SUKARDI et Sophia SHE JIAQIAN, « Taxing the digital economy in Indonesia », *International Tax Review*, 2020, en ligne :

Selon KPMG⁴⁷, l'Inde serait la première à avoir mis en vigueur un prélèvement de type TSN dès 2016. La Hongrie, qui fut la seconde juridiction à imposer un prélèvement fiscal que l'on peut assimiler à une TSN à compter du 1^{er} juillet 2017 a quant à elle dû abaisser le taux de sa taxe à 0 % à compter du 1^{er} juillet 2019. La Commission européenne avait déclaré cette taxe incompatible avec les règles concernant les aides gouvernementales de l'Union Européenne. Cette décision a toutefois été récemment infirmée par la Cour de Justice européenne⁴⁸.

Jusqu'à présent, 11 pays ont mis en vigueur une TSN⁴⁹. On s'attend notamment à ce que la République tchèque⁵⁰ (2022 ou 2023) et la Belgique (2023) adoptent une TSN si aucun consensus international n'est trouvé avant. Israël, la Norvège et la Slovaquie ont aussi annoncé l'adoption d'une telle taxe, sans toutefois donner de date précise. Le Brésil⁵¹, la Nouvelle-Zélande, la Lettonie et l'Égypte semblent également considérer sérieusement une TSN. La Chine se penchera aussi prochainement sur la question. Plusieurs de ces pays, comme le Canada, semblent attendre ou espérer un consensus ou une recommandation de la communauté internationale.

Comme montré au tableau 2, les taux des TSN en vigueur varient entre 0 % et 15 % des revenus bruts, mais se concentrent davantage autour de 3 %, un peu comme le proposait initialement l'Union Européenne.

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ngz37n2ts6ct/taxing-the-digital-economy-in-indonesia> (page consulté le 1^{er} juillet 2021).

⁴⁷ Manal CORWIN, « Taxation of the digitalized economy », *KPMG*, 2021, en ligne : <https://tax.kpmg.us/articles/2021/tracking-digital-services-taxes-developments.html> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁴⁸ Saturnina MORENO GONZALEZ, « Op-Ed: Progressive Turnover Taxes and EU State aid law : Green light for digital services taxes? », *EU Law Live*, sect. Competition & State Aid (19 mars 2021), en ligne : <https://eulawlive.com/op-ed-progressive-turnover-taxes-and-eu-state-aid-law-green-light-for-digital-services-taxes-by-saturnina-moreno-gonzalez/> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁴⁹ La Pologne impose une taxe sur les services vidéos à la demande (taux de 1,5 % sur les revenus bruts) depuis le 1^{er} Juillet 2020. De même, l'Argentine impose une taxe sur les paris sportifs réalisés à l'aide d'une plateforme électronique (taux variant de 5 % à 15 % de la valeur des paris), depuis le 15 décembre 2020. Ces taxes sont parfois considérées comme des TSN, mais vu leur envergure limitée, nous n'en tenons pas compte ici.

⁵⁰ Seuil proposé en République tchèque : 750 M€ de revenus internationaux, dont 100 M€ de services digitaux rendus en République tchèque.

⁵¹ Seuil envisagé du Brésil : les entités appartenant à un groupe corporatif générant 3 G de dollars brésiliens mondialement, dont 100 M au Brésil.

Tableau 2 : Taux de TSN selon la juridiction (Taxes implantées et envisagées)

Statut	Pays	Date d'entrée en vigueur	Taux
Taux des TSN implantées	Inde ⁵²	1 ^{er} juin 2016	6 %
	Hongrie ⁵³	1 ^{er} janvier 2017	7,5 % (le taux a été ramené à 0 %)
	France ⁵⁴	1 ^{er} janvier 2019	3 %
	Autriche ⁵⁵	1 ^{er} janvier 2020	5 %
	Italie ⁵⁶	1 ^{er} janvier 2020	3 %
	Tunisie ⁵⁷	1 ^{er} janvier 2020	3 %
	Turquie ⁵⁸	1 ^{er} mars 2020	7,5 % (le président peut réduire à 1 % ou augmenter à 15 %)
	Royaume-Uni ⁵⁹	1 ^{er} avril 2020	2 %
	Kenya ⁶⁰	1 ^{er} janvier 2021	1,5 %
	Sierra Leone ⁶¹	1 ^{er} janvier 2021	1,5 %
Espagne ⁶²	16 janvier 2021	3 %	
Taux de TSN envisagé	République tchèque	2022 ou 2023	7 % pouvant être ramené à 5 %
	Canada	1 ^{er} janvier 2022	3 %
	Belgique	2023	3 %
	Israël	À déterminer	3 % ou 5 %
	Slovaquie	À déterminer	3 %
	Lettonie	À déterminer	2 à 3 %

Tous les pays ayant adopté une TSN, de même que ceux qui envisagent de le faire, possèdent au minimum une assiette fiscale taxant spécifiquement les services de publicités en ligne. Certaines juridictions limitent l'imposition à ce type de revenus. Toutefois, d'autres vont un peu plus loin et taxent aussi les fournisseurs d'interface en ligne, ce qui inclut les activités d'intermédiation d'Airbnb, d'Uber ou encore d'Amazon. C'est le cas de la France, de l'Inde, de l'Italie, de la Turquie, du Kenya, du Sierra Leone et de l'Espagne. Enfin, certains pays assujettissent à la taxe spécifiquement la vente de données. C'est notamment le cas de la France, de l'Italie et de l'Espagne. De façon générale, le Canada envisage d'appliquer sa TSN sur ces trois assiettes d'imposition.

⁵² Il s'agit plus précisément d'un *Equalisation levy* ciblant au départ la publicité en ligne, étendu par la suite aux revenus bruts tirés d'activités d'intermédiation en ligne. Seuil de l'Inde : 100 000 INR de ventes annuelles en Inde.

⁵³ Il s'agit plus précisément d'une *Digital advertising tax* ciblant uniquement la publicité en ligne. Seuil de la Hongrie : 100 M HUF de ventes par année réalisées en Hongrie.

⁵⁴ Seuil de la France : 750 M€ de revenus bruts internationaux, dont 25 M€ tirés de services taxables en France. Il est à noter que la TSN française a été promulguée le 24 juillet 2019, mais qu'elle est applicable rétroactivement au 1^{er} Janvier 2019. Sa collecte a été suspendue temporairement pour 2020. Voir : Manal CORWIN, « Taxation of the digitalized economy », précité à la note 47, p. 33.

⁵⁵ Seuil de l'Autriche : 750 M€ de revenus bruts internationaux, dont 25 M€ tirés de services publicitaires en ligne tirés d'activités en Autriche.

⁵⁶ Seuil de l'Italie : 750 M€ de revenus bruts internationaux, dont 5,5 M€ de revenus tirés de services digitaux en Italie.

⁵⁷ Seuil de la Tunisie à déterminer.

⁵⁸ Seuil de la Turquie : 750 M€ de revenus bruts internationaux, dont 20 M de livres turques de revenus bruts en Turquie.

⁵⁹ Seuil R-U : 500 M de livres de revenus bruts internationaux, dont 25 M au R-U.

⁶⁰ Seuil du Kenya : Aucun. Toutes les compagnies non-résidentes y sont assujetties.

⁶¹ Seuil du Sierra Leone : Aucun. Toutes les transactions électroniques ou digitales y sont assujetties.

⁶² Seuil de l'Espagne : 750 M€ de revenus bruts internationaux, dont 3 M€ de services digitaux en Espagne.

3.4 Le cas de la TSN française

Bien que privilégiant la mise en place d'une solution multilatérale mondiale, la Commission européenne se penche de nouveau sur la question d'une TSN, à la suite de son incapacité de mettre en place une première mouture de TSN commune aux pays de l'Union européenne en 2018. La nouvelle proposition de taxe sur le numérique tiendrait compte d'un éventuel consensus trouvé par l'OCDE et serait introduite au plus tard le 1^{er} janvier 2023⁶³.

Entre-temps, la France⁶⁴ a travaillé à la mise en place d'une taxe unilatérale sur les services numériques qui a été promulguée le 24 juillet 2019⁶⁵. La détermination des montants à payer en lien avec cette taxe a débuté en juillet 2019 et la France a d'abord perçu 350 M€⁶⁶ en lien avec cette taxe en novembre 2019. Sous menace de représailles commerciales des États-Unis, la France avait ensuite reporté la perception d'autres montants en lien avec cette taxe à la fin de 2020.

De façon générale, la mise en place de cette taxe vise à capter la valeur générée par les utilisateurs sur le territoire français en mettant à contribution les entreprises numériques, sans égard à leur juridiction de résidence ou à l'absence de présence physique. Ainsi, cette taxe fonctionne indépendamment des principes actuels en matière d'établissement stable et de prix de transfert⁶⁷. La mise en place de cette taxe permet également l'imposition des revenus tirés des entreprises numériques, qui reposent sur des modèles économiques offrant « des rendements fortement croissants qui conduisent naturellement à des positions hégémoniques dans certains secteurs »⁶⁸.

⁶³ En vue de financer le plan de relance post-pandémique européen, dont le coût est estimé à 750 G€, la Commission européenne envisage six nouvelles mesures génératrices de recettes dont une taxe sur le numérique. Voir : CONSEIL EUROPÉEN, *Déclaration des membres du conseil européen*, SN 18/21, Belgique, 2021, en ligne : <https://www.consilium.europa.eu/media/49010/250321-vtc-euco-statement-fr.pdf> (page consultée le 1 juillet 2021).

⁶⁴ En réaction, les États-Unis ont lancé des enquêtes en vue de déterminer si les TSN implantées par la France et d'autres juridictions sont non raisonnables ou discriminatoires à l'endroit des contribuables américains. En guise de représailles, les États-Unis pourraient imposer des tarifs à l'importation allant jusqu'à 25 % sur certains produits. Voir OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVES EXECUTIVE OFFICE OF THE PRESIDENT, *USTR to hold virtual hearings in Section 301 Investigations of Digital Services Taxes*, Washington, 2021, en ligne : <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/may/ustr-hold-virtual-hearings-section-301-investigations-digital-services-taxes> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁶⁵ GOUVERNEMENT DE FRANCE, Assemblée nationale, *Taxe sur les services numériques et impôt sur les sociétés (taxe GAFA)*, France, 2019, en ligne : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/dossiers/alt/creation_taxe_services_numeriques (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁶⁶ NEXT INPACT, *La taxe « GAFA » a rapporté 350 millions d'euros sa première année*, 2020, en ligne : <https://www.nextinpact.com/lebrief/42726/12500-la-taxe---gafa--a-rapporte-350-millions-d-euros-sa-premiere-annee> (page consultée le 1^{er} juillet 2021) ; Boris CASSELL & Severine CAZES, « Taxing the digital giants, a question of tax justice, says Bruno Le Maire, » *Le Parisien*, 2019, en ligne : <http://www.leparisien.fr/economie/taxer-les-geants-du-numerique-une-question-de-justicefiscale-affirme-bruno-le-maire-02-03-2019-8023578.php> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁶⁷ GOUVERNEMENT DE FRANCE, Assemblée nationale, *Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, Étude d'impact, France, 2019, en ligne : https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/Media/Files/autour-de-la-loi/legislatif-et-reglementaire/etudes-d-impact-des-lois/ei_art_39_2019/ei_ecoe1902865l_pil_taxe_gafa_et_modification_trajectoire_baisse_impot_societes_cm_6.03.2_019.pdf (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁶⁸ GOUVERNEMENT DE FRANCE, Assemblée nationale, *Projet de loi n° 1737 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, n° 1737, France, 2019, en ligne : https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b1737_projet-loi (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

Activités visées (base d'imposition) et entreprises assujetties

Les services visés par la TSN française ne concernent qu'une partie de l'offre des entreprises de l'économie numérique, celle qui se caractérise « par une capacité contributive particulière, tirée de la valorisation de l'activité des internautes »⁶⁹ et qui regroupent les trois assiettes d'imposition qui font généralement l'objet de TSN. Seuls les revenus bruts de deux catégories de services sont visés :

- « la mise à disposition d'un service de mise en relation entre internautes, que ce service permette ou non à ces internautes de réaliser des transactions directement entre eux;
- la fourniture de prestations de ciblage publicitaire en fonction des données des internautes, qu'il s'agisse ou non de données personnelles. Ces services incluent notamment les services ciblant les messages publicitaires en fonction des requêtes au sein des moteurs de recherche, incluant la vente de données collectées en ligne à des fins de ciblage publicitaire⁷⁰. »

De plus, les plateformes utilisées par des entreprises pour la vente de biens et services en ligne ne sont pas visés par la TSN française, on peut notamment penser à la vente par Amazon de biens tangibles provenant de son inventaire ou encore aux films diffusés par Netflix⁷¹. En revanche, cette TSN couvre notamment les frais de service d'intermédiation d'Amazon et d'Uber respectivement lorsqu'une petite entreprise vend par le truchement de *Marketplace* ou qu'un chauffeur utilise la plateforme pour trouver un client.

Les entreprises, quel que soit leur lieu d'établissement, qui fournissent les services numériques visés pour une valeur minimale de 750 M€ au niveau mondial, dont 25 M€ rattachables à la France, sont redevables de la taxe.

Taux et fonctionnement de la taxe

Le taux de la taxe est de 3 %, applicable sur la contrepartie reçue pour les services offerts en France. La base imposable est déterminée en appliquant au chiffre d'affaires mondial, tiré d'un service numérique particulier, le coefficient de présence numérique en France qui est calculé différemment selon le service numérique taxé (voir le tableau 3)⁷². Un mécanisme d'acomptes provisionnels est prévu.

La taxe est perçue auprès de l'entreprise qui encaisse les sommes en contrepartie des services numériques. Pour les sociétés redevables assujetties à l'impôt des sociétés en France, cette taxe est déductible du revenu imposable.

⁶⁹ *Id.*

⁷⁰ GOUVERNEMENT DE FRANCE, *Présentation de la taxe sur les services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique*, France, 2019, en ligne : <https://www.impots.gouv.fr/portail/actualite/presentation-de-la-taxe-sur-les-services-fournis-par-les-grandes-entreprises-du-secteur> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁷¹ La France a cependant mis en place une autre taxe qui vise les revenus tirés des services de vidéos à la demande. Voir : article 1609 sexdecies B du code général des impôts.

⁷² GOUVERNEMENT DE FRANCE, *Taxe sur certains services numériques fournis par les grandes entreprises du secteur numérique*, France, 2019, En ligne : https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/2_actu/professionnel/2019/fiche_tsn_fr.pdf (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

Tableau 3 : Paramètres de calcul de la partie du chiffre d'affaires mondial des GSM rattachables à la France

	Intermédiation numérique		Ciblage publicitaire	
	Place de marché	Autres services	Publicité ciblée	Vente de données
Numérateur	Nombre d'opérations réalisées impliquant un vendeur et/ou un acheteur situé en France.	Nombre de comptes ouverts à partir de la France.	Nombre d'affichages sur interface numérique consultée par un utilisateur en France.	Nombre d'utilisateurs dont les données ont été générées ou collectées à partir de la France qui ont été vendues.
Dénominateur	Total des opérations.	Total des comptes ouverts.	Total des affichages publicitaires.	Total des utilisateurs dont les données ont été vendues.

Source : https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/2_actu/professionnel/2019/fiche_tsn_fr.pdf

Enfin, dans la mesure où les propositions multilatérales de l'OCDE qui visent la même base d'imposition seraient mises en place, la France s'est engagée à supprimer la TSN française et à rétablir rétroactivement les montants de taxe qui auraient dû être payés en fonction des paramètres de cette entente, incluant un remboursement aux grands GSM numériques sous forme de crédit d'impôt s'il y a lieu⁷³.

Il est à noter que l'entreprise redevable doit désigner un représentant assujéti en France qui effectuera le paiement si celle-ci n'est pas membre de l'Union européenne ou d'un état ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt.

On estime à une quarantaine les GSM visés par la TSN française, une seule de celles-ci étant locale (Criteo, offrant des services de reciblage publicitaire sur Internet).

Tableau 4 : Grands GSM visés par la TSN française

Catégorie d'entreprise	Entreprises		
Intermédiation - places de marché	<ul style="list-style-type: none"> • Alibaba • Amazon • Apple 	<ul style="list-style-type: none"> • Ebay • Alphabet • Groupon • Rakuten 	<ul style="list-style-type: none"> • Schibsted • Wish • Zalando
Intermédiation - services	<ul style="list-style-type: none"> • Amadeus • Airbnb • Axel Springer • Booking 	<ul style="list-style-type: none"> • Expedia • Match.com • Randstad • Recruit 	<ul style="list-style-type: none"> • Sabre • Travelport worldwide • Uber
Ciblage publicitaire	<ul style="list-style-type: none"> • Amazon • Critéo • Ebay 	<ul style="list-style-type: none"> • Facebook • Alphabet • Microsoft 	<ul style="list-style-type: none"> • Twitter • Verizon

Source : Julien Pellefigue, Deloitte / Taj, The French Digital Service Tax: An Economic Impact Assessment, Mar. 19, 2019, at 51; Joel Giraud (Reporter General), Report of the Committee on Finance, the General Economy and Budgetary Control, at 79 (statement of Mr. Giraud), Apr. 3, 2019.

⁷³ Marie-Pier HÔO, « Création d'une taxe sur les services numériques (TSN) : la France fait cavalier seul », KPMG, 2019, En ligne : <https://home.kpmg/fr/fr/home/insights/2019/09/creation-taxe-services-numeriques-tns-france.html> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

3.5 Inconvénients associés aux TSN

Les TSN, si elles présentent l'avantage d'être plus simples à implanter qu'une solution multilatérale, font l'objet de plusieurs critiques.

Si, sur le plan théorique, taxer le profit des grands GSM tiré de la valeur ajoutée créée par les utilisateurs nationaux constitue un principe valable, on peut se demander si, en pratique, il est effectivement possible d'identifier cette valeur ajoutée et de l'attribuer à la juridiction pertinente. En d'autres mots, en utilisant des formules de répartition comme le Canada entend le faire afin de soumettre une partie du chiffre d'affaires mondial d'un grand GSM à une TSN nationale, on peut s'éloigner de la valeur que l'on cherche à taxer. Par exemple, le fait qu'un utilisateur ouvre un compte sur une plateforme n'est pas nécessairement lié à la valeur ajoutée qu'il apportera à la plateforme en question⁷⁴. Il faut donc garder à l'esprit que la TSN demeure un outil imprécis pour imposer la plus-value des entreprises numériques.

On peut également douter que la TSN permette de forcer les grands GSM à payer leur *juste part d'impôt*. D'abord, il faut bien comprendre que dépendamment de la marge de profit des grands GSM visés, une TSN appliquée au taux de 2 % ou 3 % peut générer un taux d'imposition effectif beaucoup plus élevé que ce qui serait normalement prélevé en utilisant l'impôt sur le revenu. D'ailleurs, en visant le chiffre d'affaires, les TSN assujettissent des entreprises qui ne sont pas nécessairement rentables comme cela a été le cas de certains grands GSM tels que Uber et Airbnb en 2020. Ainsi, à moins de prévoir un mécanisme pour tenir compte des situations de pertes, la TSN peut par conséquent être plus pénalisante que l'impôt qui est calculé sur le bénéfice après prise en compte des mécanismes de report de pertes prévus par les régimes de l'impôt des sociétés de nombreuses juridictions⁷⁵.

Ensuite, en s'appliquant sur le chiffre d'affaires et non sur le profit comme dans le cas de l'impôt sur le revenu, les TSN sont en porte-à-faux par rapport aux principes de l'imposition des sociétés à l'international et peut générer une double imposition⁷⁶ si la juridiction de résidence de l'entreprise numérique n'accorde pas d'allègement relatif à la TSN payée⁷⁷. En effet, en s'appliquant sur le chiffre d'affaires, les TSN ne sont pas couvertes par le champ d'application des conventions fiscales, lesquelles prévoient des règles d'allègement de la double imposition en matière d'impôt sur le revenu net⁷⁸.

⁷⁴ Aqib ASLAM and Alpa SHAH, « Tec(h)tonic Shifts: Taxing the “Digital Economy” », précité à la note 23.

⁷⁵ Un GSM visé par la TSN du Royaume-Uni peut se prévaloir d'une exemption totale en cas de perte ou partielle en cas de faible rentabilité. Voir : PWC, *UK publishes legislation and guidance on digital services tax*, 2020, en ligne : <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/uk-publishes-legislation-guidance-digital-services-tax.pdf> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁷⁶ GOUVERNEMENT DES ÉTATS-UNIS, Executive office of the President of the United States, *Section 301 Investigation – Report on the United Kingdom’s Digital service tax*, 2021, en ligne : <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/UKDSTSection301Report.pdf>.

⁷⁷ Le Canada prévoit une déduction de la TSN payée au revenu imposable pour une entreprise résidente assujettie.

⁷⁸ Chris FORSGREN et al. (2020), « Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law? », *Tax Foundation*, 2020, en ligne : <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>.

Enfin, il faut prendre en compte que les étapes pour établir l'assujettissement, déterminer la base fiscale et allouer le chiffre d'affaires ne sont pas coordonnées entre les juridictions utilisant une TSN, ce qui génère des coûts de conformité ⁷⁹.

3.6 Qui paie vraiment la TSN?

Comme dans le cas de l'impôt sur le revenu des sociétés, le payeur effectif d'une TSN n'est pas nécessairement le grand GSM assujéti. La réaction d'Alphabet, d'Apple et d'Amazon aux TSN imposées par certaines juridictions laisse à penser que la demande pour leurs services est relativement inélastique, permettant à ces grands GSM de répercuter aux marchands et aux consommateurs locaux la charge fiscale (tableau 5).

Tableau 5 : Réactions d'Alphabet, d'Apple et d'Amazon aux TSN implantées

Alphabet	Frais supplémentaires à compter de novembre 2020 : Turquie (5 %), Autriche (5 %), Royaume-Uni (2 %) ⁸⁰ .
Apple	Ajustement à compter de septembre 2020 pour tenir compte de la TSN et garder le prix de vente hors taxe constant (comme s'il s'agissait d'une TVA). Turquie, France, Italie, Royaume-Uni ⁸¹ .
Amazon	Augmentation de la commission. France : 3 % à compter d'octobre 2019 ⁸² , Royaume-Uni : 2 % à compter de septembre 2020 ⁸³ , Espagne : 3 % à compter d'avril 2021 ⁸⁴ .

D'autres grands GSM ont pour leur part annoncé qu'ils examinaient leurs options ⁸⁵. Dans le cas où un grand GSM numérique répercuté complètement la TSN vers ses clients (qu'il s'agisse d'entreprises ou de consommateurs), ceux-ci assument un prix plus élevé pour une même quantité de biens et de services. À l'effet négatif sur les consommateurs s'ajoute un effet positif nul ou limité pour les producteurs locaux et étrangers non visés par la TSN. En effet, bien que la TSN rétablisse en partie l'équilibre en faveur des entreprises non visées par la TSN, dont les entreprises locales, en contexte de demande inélastique, les consommateurs demeurent peu enclins à changer leurs comportements d'achat.

⁷⁹ Dépendamment des formules de répartition du chiffre d'affaires utilisées par les différentes TSN, un GSM pourrait voir une partie de son chiffre d'affaires assujéti à plus d'une TSN. Par exemple, tandis que la TSN du Royaume-Uni vise le chiffre d'affaires associé aux utilisateurs normalement situés au Royaume-Uni, la TSN française vise le chiffre d'affaires lié à des utilisateurs se trouvant physiquement en France. À cet effet, le Royaume-Uni accorde une réduction de la TSN nationale pour la TSN payée à l'étranger. Voir : OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVES EXECUTIVE OFFICE OF THE PRESIDENT, *Report on the United Kingdom's Digital Services Tax*, précité à la note 76, p.11.

⁸⁰ AVVIO, « Google to Pass on the Cost of Digital Services Taxes (DST) to Advertisers », *Revenue hub*, 2020, en ligne : <https://revenue-hub.com/google-to-pass-on-the-cost-of-digital-services-taxes-dst-to-advertisers/> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁸¹ APPLE, « Upcoming tax and price changes for apps and in-app purchases », 2020, en ligne : <https://developer.apple.com/news/?id=ovy56t2r> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁸² ELKE ASEN, « Amazon Passes France's Digital Services Tax on to Vendors », *Tax Foundation*, 2019, en ligne : <https://taxfoundation.org/amazon-france-digital-tax/> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁸³ ISOBEL ASHER HAMILTON, « Apple, Amazon, and Google hike their developer and ad client fees to pass on the costs of paying new digital taxes in Europe » *Insider*, 2020, en ligne : <https://www.businessinsider.com/apple-amazon-google-pass-costs-digital-services-taxes-2020-9> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁸⁴ REUTERS, « Amazon to raise fees on Spanish vendors due to new digital tax – report », *Financial post*, 2020, en ligne : <https://financialpost.com/pmn/business-pmn/amazon-to-raise-fees-on-spanish-vendors-due-to-new-digital-tax-report> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁸⁵ TAXLINKED, « Battle Over Digital Tax in France Rages On », *Taxlinked*, 2019, En ligne : <https://taxlinked.net/blog/august-2019/battle-over-digital-tax-france-rages> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

4. Économie numérique et réforme fiscale internationale

Tandis que des TSN sont implantées et proposées à travers le monde, la recherche d'une solution multilatérale attribuant des droits d'imposition aux juridictions de marché sur une partie des profits de certains GSM, bien que non définitive, accroît son élan. Le 5 juillet 2021, 131 juridictions membres du cadre inclusif ont approuvé les grandes lignes d'une telle mesure ainsi que le principe d'un impôt minimum d'au moins 15 %⁸⁶.

L'ONU n'est pas en reste, proposant quant à elle de modifier le réseau international de conventions fiscales pour permettre aux pays d'appliquer des retenues à la source pour les services digitaux transfrontaliers.

4.1 Solution commune de l'OCDE : où en sommes-nous?

Dans le cadre des travaux en cours à l'OCDE visant à réformer la fiscalité internationale et « *relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* », les principales composantes des Piliers 1 et 2 sur lesquels conviennent la grande majorité des membres du cadre inclusif⁸⁷ ont été rendus publics en juillet 2021. Les Piliers 1 et 2 abordent les enjeux de l'imposition des très grandes sociétés multinationales qui continuent de présenter des défis qui n'ont pas été solutionnés par les 15 actions de BEPS. De façon très sommaire, le Pilier 1 revoit l'attribution des droits d'application de l'impôt sur le revenu afin que les juridictions où sont situés les consommateurs et utilisateurs puissent percevoir un impôt, et le Pilier 2 propose un ensemble de règles afin de s'assurer qu'un impôt minimum soit payé par les grands GSM. Les deux piliers agissent de façon complémentaire⁸⁸. Ces plans détaillés répondent notamment au décalage observé entre les règles fiscales internationales, peu adaptées à une économie dématérialisée et les nouveaux modèles d'affaires utilisés par les multinationales. La complétion de ce chantier a été repoussée à plusieurs reprises mais l'OCDE prévoit maintenant une prise d'effet partielle des deux piliers à compter de 2023.

Globalement, les propositions du Pilier 1 partagent des objectifs communs avec les TSN. Cependant, le Pilier 1 vise une gamme de services plus large que les trois assiettes d'imposition de la TSN proposée entre autres par le Canada et sa mécanique d'application diffère fondamentalement.

⁸⁶ OCDE/G20, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, précité à la note 7. Cependant, la ministre des Finances du Canada a confirmé que le Canada irait tout de même de l'avant avec la TSN si la solution multilatérale n'est pas implantée d'ici le 1^{er} janvier 2022. Voir : Ross MAROWITZ, « Canada to tax tech giants as planned despite G7 deal to tax multinationals, Freeland says », *The Globe and Mail*, 2021, en ligne : <https://www.theglobeandmail.com/politics/article-canada-to-tax-tech-giants-as-planned-despite-g7-deal-to-tax/> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁸⁷ OCDE/G20, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, précité à la note 7. Les principales composantes des Piliers 1 et 2 sur lesquels conviennent 131 membres du cadre inclusifs diffèrent des plans détaillés rendus publics en octobre 2021, Voir : OCDE, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – points clés*, France, 2020, en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/points-cles-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie-octobre-2020.pdf>. Toutefois, les objectifs de ces mesures demeurent inchangés.

⁸⁸ Le Pilier 1 s'applique avant le Pilier 2, et l'impôt payé sur le revenu net attribué à une juridiction au titre du Pilier 1 serait traité comme un impôt pris en compte dans le cadre de la détermination du taux d'imposition effectif par juridiction. Voir : OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Deux*, 2020, p. 52.

Les TSN sont mises en place sur une base nationale et unilatérale et fonctionnent de façon relativement indépendante de l'impôt sur le revenu. Dans le cas du Pilier 1, il s'agit plutôt pour les pays de s'entendre sur la répartition de droits d'imposition d'une partie des bénéfices des GSM en accordant de nouveaux droits d'imposition aux juridictions de marché. Par la suite, chaque pays est libre de mettre en œuvre ces droits d'imposition dans son régime national d'impôt sur le revenu des sociétés. Un cadre est prévu pour éviter qu'il y ait double imposition lorsqu'un pays se prévaut de ces droits.

Bien que l'interaction des Piliers 1 et 2 puissent permettre de relever le défi de l'imposition dans le contexte de l'économie numérique, les principes élaborés abordent plus globalement la dématérialisation des échanges économiques que ne le permettent les TSN. Leur champ d'action inclut notamment les activités non numériques à forte intensité d'actifs incorporels.

Concrètement, le Pilier 1 comporte trois grandes composantes :

- Accorder aux juridictions de marchés (là où les GSM réalisent une partie de leurs bénéfices sans nécessairement y être assujettis à l'imposition) un droit d'imposition sur une partie des bénéfices résiduels mondiaux de certains GSM;
- Assurer une profitabilité fixe pour les activités de marketing et de distribution ayant lieu dans une juridiction de marché (visant à simplifier l'application des règles de prix de transfert aux distributeurs);
- Un mécanisme de résolution des différends fiscaux entre juridictions amélioré (notamment pour aborder les problèmes de double imposition).

Dans le cas de la 1^{re} composante, les GSM dont le chiffre d'affaires mondial consolidé excède 20 G€⁸⁹ sur une base annuelle verront entre 20 et 30 % de leur bénéfice consolidé résiduel surpassant 10 % réparti entre leurs juridictions de marchés pour une imposition selon les règles nationales. Toutes les activités économiques sont visées, à l'exception des industries extractives et des services financiers réglementés.

Les juridictions de marché dont au moins 1 M€ du chiffre d'affaires d'un GSM assujetti est effectué sur leur territoire se partageront cette partie du bénéfice résiduel consolidé en fonction de formules de répartition⁹⁰. Il est à noter que le bénéfice résiduel non réattribué aux juridictions de marché continuera à se voir imposé selon les mécanismes actuellement en place, incluant la répartition de bénéfices en fonction des règles de prix de transfert.

Devereux et Simmler estiment qu'une centaine de GSM qui montrent à la fois un chiffre d'affaires qui dépasse 20 G€ et une profitabilité qui dépasse 10 % (seuil de profit résiduel) seraient visés

⁸⁹ Le Pillier 1 prévoyait initialement d'assujettir les GSM présentant un chiffre d'affaire de 750 millions € et plus tiré d'activités de type *automated digital services* et *consumer facing business*. Suite aux représentations des États-Unis visant à limiter l'assujettissement au Pilier 1 aux 100 GSM présentant à la fois le plus grand chiffre d'affaire et la plus grande profitabilité, sans distinction entre les activités menées, le seuil d'assujettissement a été révisé. Voir : UNITED STATES DEPARTMENT OF THE TREASURY, *United States presentation to the steering group of the inclusive framework meeting*, 2021, 21 p., en ligne : https://dhub.blob.core.windows.net/dhub/Newsletters/Tax/2021/TNV/210416_2_suppA.pdf .

⁹⁰ OCDE/G20, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, précité à la note 7, p. 1. Dans le cas des juridictions de marché dont le PIB est inférieur à 40 milliards €, ce seuil sera ramené à 250 000 €.

par le Pilier 1⁹¹. La réattribution de 20 % du profit excédant le seuil de 10 % accorderait aux juridictions de marchés un nouveau droit d'imposition sur environ 100 G\$ US de profit⁹². Les auteurs évaluent que la majorité de ce montant proviendrait de GSM dont le siège social est situé aux États-Unis⁹³.

La 2^e composante du Pilier 1 vise à établir des fourchettes de rémunérations fixes pour les entités de distribution des GSM qui satisfont certains critères en termes de fonctions, d'actifs utilisés et de risques encourus. Ces fourchettes de rémunération seraient compatibles à un rendement de pleine concurrence et s'appliqueraient aux entités de distribution de tous les GSM, peu importe leur taille. Le montant B vise à simplifier l'application des règles de prix de transfert⁹⁴.

Pilier 2

Bien qu'ambitieux, le Pilier 1 se limite à réattribuer une partie du bénéfice des GSM visés aux juridictions de marchés. Cette mesure ne vient donc pas élargir la base d'imposition mondiale de l'impôt des sociétés, la majeure partie des profits demeurant soumise aux règles d'imposition actuelles. Quant au Pilier 2, celui-ci vise plutôt à assurer que les grands GSM, donc ceux dont le chiffre d'affaires dépasse 750 M€, paient un impôt minimal, peu importe la juridiction où est situé leur siège social ou leurs filiales. L'ensemble des revenus sont visés et non seulement les revenus passifs. Bien que non obligatoire, l'application du Pilier 2 limiterait la possibilité qu'une partie des profits d'un grand GSM échappe à l'impôt. Le taux minimal sera d'au moins 15 %⁹⁵.

Le Pilier 2 s'appliquerait donc à un nombre plus important de GSM. Son application apparaît particulièrement complexe, prévoyant entre autres d'inclure le revenu net d'une filiale étrangère sous-imposé au revenu de la société mère ou de refuser des déductions pour des paiements qui ne seront pas imposés dans les mains de l'entité qui les reçoit. Le Pilier 2 aborde des enjeux fiscaux qui vont bien au-delà de l'imposition des grands GSM numériques.

⁹¹ Michael DEVEREUX et Martin SIMMLER, « *Who will pay amount A?* » *Oxford University Centre for Business Taxation*, econPol 36, 2021.

⁹² *Id.*, p.4. Il est à noter que Devereux et Simmler utilisent un seuil d'assujettissement à la mesure de 20 G\$ US et non de 20 G€. Dans certains cas, les juridictions de marchés imposent déjà une partie ou l'ensemble de ce montant. De plus, les juridictions où sont actuellement imposés ces profits devront consentir des allègements fiscaux aux GSM assujettis à l'imposition dans une ou plusieurs juridictions de marchés, par conséquent, on ne peut pas évaluer les recettes supplémentaires d'impôt sur le revenu généré par le Pilier 1 en appliquant simplement un taux sur ces profits déplacés.

⁹³ *Id.*, p. 4.

⁹⁴ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un*, précité à la note 6, p.180.

⁹⁵ OCDE/G20, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, précité à la note 7, p. 4.

4.2 Proposition de l'ONU visant les traités fiscaux

L'Organisation des Nations Unies (ONU) a émis une proposition en lien avec l'imposition des bénéficiaires tirés d'activités de type « automated digital services » (ADS), soit celles qui permettent aux GSM de tirer des revenus de l'offre de services automatisés et numériques offerts avec peu ou pas d'infrastructure à une large base de clients éloignés. La monétisation de données utilisateurs entre également dans ce groupe d'activités.

La proposition de l'ONU ne vise pas à réformer en profondeur le régime fiscal international et ne s'appuie pas sur les notions de création de valeur par les utilisateurs, ce qui la distingue de la proposition de l'OCDE ou encore des TSN⁹⁶.

L'ONU a approuvé la révision de l'article 12 B) qui sera intégrée à la mise à jour 2021 de son modèle de convention fiscale⁹⁷. Cet article octroie un nouveau droit d'imposition aux juridictions d'où proviennent les paiements pour des services ADS tout en limitant la double imposition⁹⁸. La proposition ne contient pas de seuils ou de présence minimale dans une juridiction pour que le revenu d'un GSM fasse l'objet d'une imposition à l'étranger. Comme dans le cas des retenues à la source, généralement prévues dans les conventions fiscales, un taux s'applique sur les paiements versés par des résidents à des non-résidents. On suggère un taux de 3 ou 4 % sur les revenus bruts provenant des services ADS.

La définition de service ADS proposée comprend la publicité en ligne, les moteurs de recherche, les plateformes d'intermédiation et les plateformes de médias sociaux de même que les jeux en ligne et la vente de contenu numérique.

Le GSM pourrait faire le choix de s'imposer sur la base de son revenu net. Cette alternative peut être plus avantageuse pour les entreprises dont la marge bénéficiaire n'est pas excessivement élevée. Le revenu imposable au taux régulier de l'impôt sur le revenu dans le pays correspondrait à 30 % du revenu brut multiplié par la marge de profit mondiale du GSM⁹⁹.

Comme dans le cas de la solution multilatérale de l'OCDE, pour fonctionner, celle-ci suppose que les pays de résidence des bénéficiaires effectifs des GSM numériques acceptent eux aussi de modifier leurs conventions fiscales bilatérales pour y inclure le nouvel article, un changement qui pourrait s'effectuer lentement, le modèle de convention fiscale de l'OCDE étant davantage utilisé que celui de l'ONU. Le récent consensus obtenu autour des propositions de l'OCDE pourrait également limiter l'application de la proposition de l'ONU.

⁹⁶ ORGANISATION DES NATIONS UNIES (ONU), *Tax treatment of payments for digital services*, 2020, en ligne : <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁹⁷ Comme l'OCDE, l'ONU propose un modèle de convention fiscale en vue d'éliminer la double imposition. Bien que similaires, les modèles proposés par les deux organisations se distinguent du fait que la modèle de l'ONU favorise la rétention des droits d'imposition par le pays d'où provient le revenu (juridictions de marchés), ce qui répond à une préoccupation des pays en développement. Voir : ONU, *Model double taxation convention between developed and developing countries*, New-York, 2017.

⁹⁸ Guillermo O. TEIJEIRO, « Automated digital services-The UN Proposal at glance », *Kluwer International Tax Blog*, 2020, en ligne : <http://kluwertaxblog.com/2020/08/12/automated-digital-services-the-un-proposal-at-glance/> (page consultée le 1^{er} juillet 2021).

⁹⁹ PWC, *Tax policy alert- UN tax comitee adopts article 12 B for model treaty rules on digital services*, 2021, en ligne : <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-un-tax-committee-adopts-article-12b.pdf> (page consultée le 1^{er} juillet 2021) .

5. En guise de conclusion, la TSN canadienne et le Pilier 1 sont-ils interchangeables?

Bien que présentée comme une mesure intérimaire en attente de l'implantation d'une mesure multilatérale plus complète, la proposition de TSN canadienne n'est pas un prélude au Pilier 1 de l'OCDE, ce dernier devant interagir avec le Pilier 2.

Tableau 6 : **Comparaison de certains paramètres de la TSN canadienne, du Pilier 1 de l'OCDE et de la proposition de l'ONU**

	TSN canadienne ¹⁰⁰	OCDE Pilier 1 ¹⁰¹	ONU Article 12b
Seuils d'application	Revenu mondial consolidé : 750 M€ Revenu provenant du Canada : 20 M\$	Revenu mondial consolidé : 20 G€ Revenu minimal provenant de la juridiction de 1 M€ (250 K€ pour les juridictions dont le PIB est inférieur à 40 G€)	Possibilité de fixation de seuil sur une base consensuelle bilatérale
Activités visées	Intermédiation, ciblage publicitaire et vente de données	Toutes sauf les industries extractives et les services financiers réglementés	Services numériques automatisés (ADS) ¹⁰²
Fonctionnement	Taux de 3 % sur le revenu brut associé à des utilisateurs au Canada	Taux national de l'impôt sur le revenu appliqué sur un pourcentage du revenu résiduel réalloué à une juridiction	Taux suggéré de 3 ou 4 % sur le revenu brut (imposition sur le revenu net possible)

L'approche conceptuelle de la TSN est différente du Pilier 1, utilisant une mécanique d'imposition différente. Le tableau 6 montre les principales distinctions entre la TSN canadienne et le Pilier 1 (les caractéristiques de la proposition de l'ONU sont aussi présentées pour fins de référence). Alors que la TSN est d'application plus restreinte au niveau des assiettes, le nombre d'entreprises assujetties pourrait être plus élevé que sous le Pilier 1 étant donné le seuil de 750 M€ plutôt que 20 G€ de revenu mondial consolidé.

Quant aux revenus fiscaux que ces mesures doivent générer, le gouvernement du Canada estime que la TSN devrait rapporter 700 M\$ en 2022-2023. En annonçant l'implantation de cette taxe jusqu'à ce qu'une approche multilatérale acceptable la remplace et en intégrant cette estimation de revenus aux prévisions budgétaires, on a en quelque sorte fixé la borne inférieure des recettes à obtenir des GSM étrangers pour leurs transactions effectuées auprès des Canadiens. Cependant, on ignore les revenus que l'implantation du Pilier 1 permettraient de générer au Canada. En théorie, les recettes associées à l'implantation du Pilier 1, pris isolément, pourraient être plus faibles que celles prévues pour la TSN¹⁰³. Le Pilier 1 pourrait même avoir un effet négatif sur les recettes fiscales de certains pays¹⁰⁴. Les données permettant de faire cette évaluation ne sont pas accessibles, et bien que l'OCDE ait produit une estimation de l'impact du Pilier 1 (et du Pilier

¹⁰⁰ La proposition de TSN canadienne est similaire à la proposition de TSN de la commission européenne de 2018.

¹⁰¹ Les volets Pilier 1 et Pilier 2 de la proposition de l'OCDE visent des objectifs différents, mais sont complémentaires. Il n'est pas proposé actuellement de mettre en place un volet indépendamment de l'autre.

¹⁰² Les activités couvertes par la définition d'ADS couvre l'ensemble des activités couvertes par la TSN auxquelles on ajoute les services de contenus numériques, d'enseignement numérique, d'informatique en nuage et de jeux en ligne.

¹⁰³ Lorraine EDEN, « Canada and the United States: Winners or Losers From Pillar One Amount A? » *Tax management international journal*, p.143-147, vol. 50, no 3,5 mars 2021.

¹⁰⁴ Robert GOULDER (2021) « The Price Of Tax Reform: Pillar 1 Reduced To The Back Of A Napkin » *Forbes*, 2021, en ligne: <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2021/07/06/the-price-of-tax-reform-pillar-1-reduced-to-the-back-of-a-napkin/?sh=51d1350b6868> (page consultée le 20 juillet 2021).

2) sur les recettes fiscales de chaque pays, ces informations ont été partagées uniquement avec les gouvernements de ces pays et elles sont demeurées jusqu'à maintenant confidentielles¹⁰⁵. Dans le contexte du Canada, les impacts budgétaires de la mise en application de ces propositions pour les provinces soulèvent des questionnements.

En fait, les projections globales de l'OCDE indiquent que les juridictions à revenu élevé, dont le Canada fait partie, ont davantage à gagner par l'implantation de l'impôt minimum prévue au Pilier 2. Le Pilier 2 devrait permettre le rapatriement d'une partie des revenus imposables actuellement dirigés vers les paradis fiscaux au bénéfice des juridictions de résidences des entités mères ultimes des grands GSM qui, comme dans le cas du Canada, tirent des revenus relativement importants de l'impôt sur le revenu des sociétés.

Les récents développements en lien avec les travaux de l'OCDE font état d'une prise d'effet des deux Piliers en 2023. Le gouvernement fédéral pourrait donc être tenté de revenir sur son engagement d'implanter une TSN au 1^{er} janvier 2022, celle-ci n'ayant, dans cette perspective, qu'une durée de vie limitée. Le calendrier énoncé par l'OCDE demeure cependant optimiste. Une fois le plan de mise en œuvre détaillé finalisé (la date prévue par l'OCDE est octobre 2021) et accepté, la mise en œuvre des piliers nécessitera la signature de l'instrument multilatéral, venant modifier les conventions fiscales que les membres du cadre inclusif ont signés avec leurs partenaires. On devra également s'assurer de la cohérence entre ces nouvelles règles et celles prévues par les régimes fiscaux nationaux.

L'application des deux piliers par une masse critique de juridictions pourrait n'intervenir que dans quelques années. D'ici là, bien que la TSN soit un mode d'imposition qui ne s'inscrit pas dans le système fiscal international conventionnel, il peut donc être considéré rationnel, d'un point de vue économique, de considérer l'accès aux données utilisateurs comme une base d'imposition¹⁰⁶. En effet, il est indéniable que les GSM numériques déploient des efforts importants pour récolter les données utilisateurs et que celles-ci constituent le principal intrant du processus de haute valeur ajoutée leur permettant de générer une profitabilité élevée¹⁰⁷.

Toutefois, bien que les électeurs canadiens perçoivent que les GSM numériques ont bénéficié de la crise pandémique et ne considèrent pas que ceux-ci sont taxés équitablement¹⁰⁸, il faut garder à l'esprit que l'imposition de la TSN canadienne prévue, qui vise directement ces GSM, fait bien peu pour contrer le problème mondial d'érosion de la base fiscale.

Enfin, il n'est pas exclu que ces solutions coexistent. L'Union Européenne semble maintenant considérer une TSN complémentaire aux deux piliers, à laquelle les GSM dont le chiffre d'affaires dépasse 250 M€ seraient assujetties et dont le taux serait approximativement de 0,5 %¹⁰⁹.

¹⁰⁵ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – évaluation d'impact économique*, coll. Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, France, 2020, p. 70.

¹⁰⁶ Wei CUI, « The Digital Services Tax on the Verge of Implementation », précité à la note 41.

¹⁰⁷ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intérimaire 2018*, France, 2018.

¹⁰⁸ Présentation de Chrystia Freeland, ministre des finances du Canada, meeting du cadre inclusif les 27 et 28 janvier 2021, en ligne : https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oced-inclusive-framework-political-leaders-promote-global-consen (page consultée le 20 juillet 2021).

¹⁰⁹ William HOKE « What's In a Name? EU Digital Levy Isn't a Tax, Vestager Says », *Tax Notes*, 2021, en ligne : https://info.taxnotes.com/newsletter-international-07-14-2021?utm_campaign=Weekly%20Newsletter&utm_medium=email&hsmi=140234649&hsenc=p2ANqtz--Tw880cypLhHsvZ1JPhn0KhEHyAeh4FNrEfD0TMFX-2vF9CHQLcPNdRW-TrYV9irb3tbBsXvu--

[QKUSxfwGnL3hwfufuDSN4IWGeXTL98IsGyoc4&utm_content=140101620&utm_source=hs_email](https://info.taxnotes.com/newsletter-international-07-14-2021?utm_campaign=Weekly%20Newsletter&utm_medium=email&hsmi=140234649&hsenc=p2ANqtz--Tw880cypLhHsvZ1JPhn0KhEHyAeh4FNrEfD0TMFX-2vF9CHQLcPNdRW-TrYV9irb3tbBsXvu--QKUSxfwGnL3hwfufuDSN4IWGeXTL98IsGyoc4&utm_content=140101620&utm_source=hs_email) (page consultée le 20 juillet 2021).