

FISCALITÉ DE LA PORNOGRAPHIE NUMÉRIQUE :

PERSPECTIVES ET DÉFIS EN SUISSE

Publication issue de la recherche
« Aspects fiscaux de l'industrie pornographique » (2022–2023),
sous la direction de la Dre Giedre Lideikyte-Huber,
Faculté de droit de l'Université de Genève, soutenue
par le Centre Maurice Chalumeau en sciences des sexualités
de l'Université de Genève (CMCSS)

FISCALITÉ DE LA PORNOGRAPHIE NUMÉRIQUE :

PERSPECTIVES ET DÉFIS EN SUISSE

Préfaces 7

Remerciements 11

I

Introduction 13

II

Pornographie numérique : aspects pertinents pour l'impôt 15

- A Définition et délimitation 15
- B Caractéristiques économiques 18
- C Réglementation juridique 22

III

Fiscalité suisse 27

- A (Non-) imposition actuelle 27
- B Problématique de la justice fiscale 30
- C Conclusion intermédiaire 33

IV

Fiscalité internationale 35

- A Défis de la fiscalité internationale liées à la numérisation 35
- B Réforme internationale OCDE / G20 : solution à deux piliers 40
- C Règles du Pilier 1 et entreprises numériques bifaces 43
- D Absence de l'industrie pornographique dans les discussions de l'OCDE 46

V

Autres propositions pour taxer les entreprises numériques et application au porno numérique 50

- A Digital Service Taxes 51
- B Taxation des données 52

Synthèse et recommandations 57

Pendant la première semaine de confinement liée à la COVID-19 (mars 2020), en Suisse comme partout ailleurs dans le monde, la fréquentation des sites proposant la visualisation de vidéos pornographiques, tels que YouPorn, GayPorn, etc., a subi une très nette augmentation. De nouvelles plateformes de contenus érotiques et pornographiques, comme OnlyFans, se sont aussi développées de manière exponentielle durant la même période.

Ce phénomène n'est pourtant pas réservé à notre histoire récente. L'industrie pornographique vit une croissance majeure depuis des décennies déjà. L'essor des techniques audiovisuelles, l'expansion des outils informatiques et de la culture numérique sont intrinsèquement liés à la circulation de contenus érotiques et pornographiques. Les âges technologiques se succèdent, mais ce lien, si fort déjà à la naissance de la photographie, puis du cinéma, se maintient et ne cesse de s'affirmer, au gré d'une consommation grandissante, pourvoyeuse d'immenses bénéfices financiers.

La présente publication se focalise précisément sur la nature commerciale de la diffusion de vidéos pornographiques par le biais de plateformes numériques. Aussi omniprésente qu'elle est opaque dans ses procédés, cette industrie appelle assurément des formes de réglementation légale, motivées par les multiples dérives d'un marché qui entraîne – tout en se réclamant d'une liberté dans la représentation du sexuel et même d'une utilité publique – de graves violations et discriminations: maltraitance des actrices ou acteurs porno; absence de contrats légaux régissant leurs performances; implication de personnes mineures non seulement dans la consommation des produits multiples de ce marché, mais aussi dans la production de contenus audiovisuels pédopornographiques; diffusion et souvent aussi falsification d'images à caractère sexuel, soustraites à la sphère privée et publiées sans le consentement des personnes concernées; autant de signes d'une logique de profit qui ne connaît aucun frein.

Ainsi cernée en tant qu'activité commerciale à part entière, la distribution numérique de contenus audiovisuels pornographiques et érotiques devrait-elle être soumise aux règles usuelles du commerce et donc imposées comme les autres industries? Et si tel était le cas, de quelle manière cette imposition pourrait-elle lui être appliquée? Telles sont les questions – bien loin d'être seulement techniques – que soulèvent l'enquête et l'analyse conduites par la Dre Giedre Lideikyte-Huber dans le cadre de son projet de recherche interdisciplinaire, au croisement du droit et des sciences économiques; un projet auquel le Centre Maurice Chalmers en sciences des sexualités de l'Université de Genève (CMCSS) est heureux d'avoir apporté son soutien dès 2022.

Dans le respect de ses missions, le CMCSS encourage le développement de recherches qui traitent de thématiques d'actualité en lien avec les sexualités, contribuant par là à l'émergence de champs d'études novateurs, comme l'est celui que la Docteure Giedre Lideikyte-Huber a ouvert sur la «nature fiscale» de l'industrie pornographique audiovisuelle et numérique. L'objet et la démarche ainsi définis trouvent leur source dans une approche éthique, inclusive, non moralisante ni pathologisante, des pratiques et phénomènes liés à la vie sexuelle, auxquels la recherche a pour devoir d'apporter une compréhension fine, susceptible de proposer le cas échéant des solutions aux problèmes sociétaux qu'elle identifie.

En soutenant cette publication, première de ce type en Suisse, le CMCSS souhaite contribuer aux réflexions que les décideuses et décideurs – en Suisse comme ailleurs – mènent déjà ou sont appelé-es à mener dans le cadre de l'élaboration de mesures législatives qui puissent répondre efficacement aux défis majeurs que pose le marché de la pornographie numérique, en constant développement.

Le CMCSS entend ainsi prendre part, en tant que centre universitaire interdisciplinaire, aux débats qui animent la Cité, autant dans les milieux militants qu'au sein de la communauté académique et des institutions politiques, autour de la pornographie, de ses limites et de ses réalités ambiguës. Plus largement, à travers cette publication qui met en lien doctrine juridique et sexualités, il s'agit de rendre visible un nouveau champ qui se dessine dans le vaste domaine, en grande partie encore inexploré, que notre centre place au cœur de ses activités: celui des «droits sexuels».

Prof. Juan Rigoli, Directeur scientifique du CMCSS
Ferdinando Miranda, Directeur exécutif du CMCSS

La réforme de l'imposition des entreprises numériques est actuellement l'un des sujets les plus discutés par la communauté fiscale internationale. Le régime actuel d'imposition du bénéfice s'avère en effet être obsolète et inapte à imposer les entreprises générant des bénéfices importants par le biais de publicités et de collecte de données des utilisateurs et utilisatrices dans des juridictions où elles n'ont aucune ou qu'une très faible présence physique. Cela a incité la communauté internationale à se mobiliser pour trouver une solution au problème: il en a résulté une décennie de débats, d'analyses du phénomène et de propositions législatives auxquels ont participé des expert-es du droit, de l'économie et de la politique fiscale.

Le présent rapport s'inscrit ainsi dans un contexte de recherche et de débat extrêmement actuel et de grande ampleur. Néanmoins, il se distingue clairement de toute autre étude sur la question en raison du sujet de l'analyse choisi. Son auteure a en effet décidé d'aborder les questions fiscales liées à l'imposition des entreprises numériques sous un angle qui n'a pas encore été étudié ni par les universitaires ni par les politicien-nes, à savoir celui de l'industrie de la pornographie numérique.

L'industrie pornographique représente une part importante de l'économie numérique et se caractérise par l'existence d'entreprises technologiquement sophistiquées qui comptent parmi les plus innovantes au monde, ayant inventé de nouveaux modèles d'affaires, d'organisation et de méthodes de paiement. Il s'agit également d'un des secteurs de l'économie qui a été le plus radicalement transformé par la révolution numérique: cinémas et vidéocassettes ont en effet été abandonnés au profit de vidéos aisément téléchargeables à partir de n'importe quel endroit du monde. La pornographie est aujourd'hui consommée presque exclusivement par voie numérique, ce qui en fait l'une des industries les plus représentatives de l'économie numérique. Cet aspect est encore plus marqué si l'on considère que les entreprises numériques actives dans l'industrie de la pornographie sont les seules qui ne sont soumises à aucun impôt en Suisse: les GAFAM exploitent des modèles de génération de revenus similaires mais disposent généralement d'une présence physique en Suisse, ce qui déclenche au moins la collecte de l'impôt sur le revenu de leurs employé-es. En revanche, les entreprises pornographiques étrangères qui offrent des contenus gratuits à des utilisateurs et utilisatrices basé-es en Suisse échappent à toute imposition étant généralement dépourvues d'une quelconque présence physique sur notre territoire.

Les entreprises pornographiques constituent donc l'expression la plus radicale et la plus extrême du phénomène de numérisation de l'économie et de tous les enjeux fiscaux qui y sont liés.

Pourtant, alors même qu'elles représentent le sujet d'étude idéal pour l'analyse du phénomène de la numérisation et l'élaboration de solutions efficaces, les entreprises de pornographie numérique ont été complètement ignorées dans les débats politico-économiques sur la digitalisation de l'économie et les travaux concernant la réforme fiscale internationale, tant au niveau national qu'international.

Le présent rapport ambitionne de combler cette lacune dans la recherche et de devenir un précurseur des études juridico-économiques relatives à l'industrie de la pornographie numérique. Il vise à sensibiliser les milieux de la recherche et de la politique à la nécessité d'une prise en compte de l'industrie pornographique en vue d'une compréhension complète du phénomène de numérisation et des conséquences des solutions fiscales envisagées au niveau international.

L'auteure présente dans le rapport, dans les grandes lignes, les solutions actuellement mises en œuvre ou en cours de discussion au niveau international, qu'elles soient multilatérales – comme l'implémentation du Pilier 1 – ou unilatérales, comme la Digital Service Tax ou la Taxation des données. Toutes ces questions sont abordées sous l'angle de leur impact potentiel sur l'industrie de la pornographie numérique apportant un éclairage nouveau. Les réflexions proposées par l'auteure sur la solution idéale sont claires et précises, et fortement axées sur leur potentiel pratique pour résoudre le problème de la taxation des entreprises numériques.

Bien que selon l'auteure une solution multilatérale telle que celle proposée par l'OCDE dans le cadre de la solution à deux piliers reste la solution conceptuellement la plus souhaitable, compte tenu du fait que le problème posé par les sociétés numé-

riques est essentiellement un problème de droit fiscal international, la complexité de la mise en œuvre du Pilier 1 ainsi que les possibles répercussions négatives sur les petits états, jettent de nombreuses incertitudes sur sa mise en œuvre future. En raison du manque d'études économiques et juridiques sur les entreprises de la pornographie numérique, notamment en ce qui concerne leur chiffre d'affaires, l'impact que pourrait avoir le Pilier 1 sur les entreprises de ce secteur n'est pas non plus clair.

Dans cette perspective, la nouvelle taxation des données est donc une solution particulièrement intéressante et prometteuse. Il s'agit d'une approche de l'imposition des entreprises qui constitue un changement radical de paradigme: il propose notamment de remplacer la notion de revenu en tant que fondement pour l'appréciation de la capacité contributive par la notion de volume des données détenues et utilisées, en supprimant ainsi les concepts de source et de résidence. L'auteure souligne qu'une telle approche, centrée sur la collecte et la gestion des données des utilisateurs et utilisatrices, conviendrait parfaitement à l'imposition des entreprises numériques, y compris celles actives dans l'industrie de la pornographie. Bien que cette proposition ne soit pas nouvelle, les circonstances actuelles pourraient relancer la discussion sur sa mise en œuvre, ce que l'auteure encourage.

En conclusion, je recommande vivement la lecture de ce rapport à tous ceux et celles qui souhaitent avoir une compréhension plus complète du phénomène de la numérisation de l'économie et des solutions actuellement discutées au niveau international. Ce rapport présente en effet non seulement les solutions les plus connues, mais également les plus innovantes dont on entend peu parler, comme la taxation des données. D'ailleurs, les considérations exprimées par l'auteure sont très pratiques et objectives, et la clarté des exposés rend le contenu accessible même à ceux qui ne sont pas des expert-es en droit. L'auteure offre une présentation complète et claire du phénomène de l'économie numérique et des problèmes posés au régime fiscal international, permettant ainsi au lectorat de bien comprendre les implications et difficultés liées à l'imposition des entreprises numériques, et plus particulièrement de celles opérant dans le secteur de la pornographie numérique.

Thierry Obrist
Chaire de droit fiscal
Université de Neuchâtel

Ce projet a été financé par un subside du Centre Maurice Chalmers en sciences des sexualités de l'Université de Genève (CMCSS), qui a souhaité contribuer à la recherche sur cette industrie encore largement méconnue. Je suis très reconnaissante envers le CMCSS pour la confiance qu'il m'a accordée.

Je tiens à remercier les participant-es à la conférence sur la politique fiscale organisée par le Tax Law Center de l'Université de Cambridge en juillet 2023 pour leurs remarques et commentaires extrêmement utiles sur ce sujet.

J'adresse également mes sincères remerciements au Prof. Thierry Obrist pour le temps accordé à la lecture du présent rapport et à la rédaction de la préface.

Dre Giedre Lideikyte Huber

Les études de nature juridique sur l'industrie de la pornographie numérique sont encore rares. Il s'agit pourtant d'un champ de recherche présentant un fort intérêt, notamment du point de vue fiscal. La numérisation et ses effets étant actuellement au cœur de diverses études juridiques, il convient de rappeler que la pornographie a joué un rôle capital dans le développement de l'internet¹ et qu'elle y occupe une place considérable. Cette industrie a été à l'avant-garde des développements technologiques liés à la numérisation généralisée, ayant grandement contribué à la création, au développement et à la modification des modèles économiques numériques. C'est désormais un secteur technologique très vaste et sophistiqué, qui possède des modèles commerciaux radicalement nouveaux; il comprend sans doute des entreprises tirant des bénéfices extrêmes de la numérisation à bien des égards, y compris des avantages fiscaux.

Malgré toutes ses caractéristiques, ce secteur n'est pas mentionné dans les grandes discussions mondiales (et nationales) sur la réforme fiscale internationale de l'économie digitalisée². En effet, au cours de la dernière décennie, la numérisation de l'économie mondiale a été au cœur des débats politiques et académiques sur la fiscalité. Depuis les années 1990 environ, l'économie mondiale a connu un changement radical découlant, à bien des points de vue, de la numérisation.

Pour certaines entreprises multinationales, la numérisation de l'économie a rendu possible l'utilisation de modèles commerciaux radicalement différents de ceux du XX^e siècle. Cette évolution a influencé la manière dont les entreprises internationales sont organisées d'un point de vue juridique, et notamment fiscal.

En particulier, celles-ci ont commencé à générer des revenus en utilisant la valeur créée par les personnes qui utilisent leurs services dans des juridictions où elles n'ont pas de présence physique imposable en vertu des règles internationales actuelles en matière d'impôt sur les sociétés. La recherche souligne fréquemment que ces nouveaux modèles d'entreprise ont été adoptés par Google et Facebook, deux entreprises multinationales contrôlant environ deux tiers des revenus mondiaux de la publicité numérique. Cependant, la recherche ne mentionne, ni n'analyse Aylo (anciennement MindGeek), l'un des plus grands distributeurs mondiaux de produits pornographiques, qui utilise très probablement des modèles commerciaux similaires.

Laisser l'industrie de la pornographie numérique en dehors des études sur l'imposition de l'économie numérisée revient à se priver d'une compréhension complète du secteur et, en l'occurrence, empêche d'imposer plus efficacement les entreprises concernées. Le présent rapport constitue le premier effort suisse pour combler cette lacune dans la recherche.

Le présent rapport est structuré comme suit. Premièrement, il montre le fonctionnement de l'industrie de la pornographie numérique. Deuxièmement, il décrit les défis actuels que la digitalisation engendre pour l'imposition des entreprises multinationales. Troisièmement, il explique les règles de droit suisse en matière d'impôt sur les sociétés. Enfin, il propose une synthèse de l'état actuel de l'imposition de l'industrie de la pornographie numérique et présente des recommandations.

¹ Keilty Patrick, « Desire by design: pornography as technology industry », *Porn Studies* vol. 5, n°3 (2018): 338-342, 338; Tynan Dan, *Thank You, Porn! 12 Ways the Sex Trade Has Changed the Web*, PCWorld, 21/12/08, www.pcworld.com/article/532547/porn_on_the_web.html. Accès 11/09/23.

² OCDE (2014), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr.

Définition et délimitation

Les lois suisses ne définissent pas la pornographie³ – cette notion est clarifiée par la jurisprudence et la doctrine. Dans le cadre d'une analyse de l'article 197 du Code pénal suisse («CP») qui aborde cette thématique, le Tribunal Fédéral stipule que la notion générale de pornographie (pas seulement numérique) pré suppose deux choses⁴. D'une part, les représentations ou les performances doivent être objectivement conçues pour exciter sexuellement le consommateur ou la consommatrice⁵. D'autre part, il est nécessaire que la sexualité soit fortement séparée de ses références humaines et que la personne concernée apparaisse comme un simple objet sexuel dont on peut disposer à sa convenance⁶. Le comportement sexuel est ainsi amplifié et mis en avant de manière insistante⁷. Lorsque l'objectif et la représentation démonstrative sont réunis, il y a pornographie⁸. Le Tribunal fédéral utilise aussi le terme de «pornographie douce» (DE: «Weiche Pornografie») pour décrire la pornographie dont le contenu est non punissable au sens des alinéas 4-5 de l'article 197 du CP (c'est-à-dire la pornographie qui ne contient pas d'actes d'ordre sexuel avec des animaux, de violence entre adultes ou d'ordre sexuel non effectifs avec des mineurs). Le Tribunal fédéral précise que la «pornographie douce» est difficilement concevable sans une focalisation sur les organes génitaux⁹.

En ce qui concerne les médias pornographiques, le Tribunal fédéral indique que ce sont: «[...] les médias qui représentent la sexualité physique isolée des relations personnelles, qui absolutisent le gain de plaisir sexuel et qui dégradent les êtres humains en objets interchangeable de satisfaction des pulsions sexuelles; qui les font apparaître comme de simples êtres physiologiques réagissant à des stimuli et qui nient ainsi la dignité de l'être humain¹⁰». Dans tous les cas, ce ne sont pas des détails isolés qui sont déterminants, mais l'impression générale¹¹. Une scène d'amour, aussi explicite soit-elle, n'est pas pornographique si elle s'inscrit dans un contexte global qui ne se limite pas à la sexualité¹².

3
Dans le droit suisse, cette notion reste une notion juridique indéterminée qui appelle une interprétation. Arrêt du Tribunal fédéral 6S.147/2002 / hol, 21/08/02. Cela est également le cas dans de nombreuses juridictions. L'exemple probablement le plus célèbre de refus de définir précisément la pornographie, même par la jurisprudence, est sans doute celui de la loi américaine. Gewirtz Paul, on « I Know It When I See It. » *Yale Law Journal* 105 (1995): 1023; *Jacobellis v. Ohio*, 378 U.S. 187 (1964). En dehors des sciences juridiques, la définition de la pornographie est également loin de faire l'unanimité. Ce sujet est particulièrement étudié en psychologie, mais moins dans d'autres branches scientifiques. Kohut Taylor, et al. « Surveying Pornography Use: a shaky Science Resting on Poor Measurement Foundations ». *The Journal of Sex Research* 57.6 (2020): 722-742.

4
ATF 131 IV 64; arrêt du Tribunal fédéral 2C_601/2016 du 15/06/18 cons. 8.2.3.

5
ATF 131 IV 64, p. 66.

6, 7
ATF 131 IV 64, p. 66-67, avec la référence à BGE 128 IV 260 E. 2.1 p. 262.

8
ATF 131 IV 64; arrêt du Tribunal fédéral 2C_601/2016 du 15.06.2018 cons. 8.2.3.

9
ATF 131 IV 64, p. 67; dans le même sens: Trechsel Stefan et Bertossa Carlo, dans: Trechsel Stefan et Pieth Mark (éd.), *Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxis-kommentar*, 4^e éd., Zurich / S^t Gall 2021, art. 197, pp. 1150-1151.

Dans l'ensemble, cette définition de la pornographie, déjà peu limpide (la distinction par rapport au contenu érotique étant vague), nous paraît dépassée sur certains points.

Il est en particulier contestable d'affirmer que la pornographie est nécessairement définie comme la représentation d'une sexualité très fortement séparée des références humaines. En tout état de cause, ce point de vue ne représente pas (ou plus) la réalité de l'industrie pornographique contemporaine.

Il exclut en effet le domaine de la pornographie dite «éthique», qui se développe comme un contre-courant du porno mainstream, ce dernier allant en effet souvent de pair avec une objectification. Le porno éthique (qui peut aussi parfois être appelé porno «féministe») vise à promouvoir la diversité, le plaisir des partenaires sans les représenter de manière dégradante, déshumanisante ou objectiviste, tout en visant à exciter sexuellement l'utilisateur¹³.

À ce jour, l'ampleur du porno «éthique» ou «féministe» est encore très limitée. Cela dit, nous considérons qu'il est nécessaire d'adapter la définition de la pornographie, en excluant la condition que le contenu doive être fortement séparé de ses références humaines et que la personne concernée apparaisse comme un simple objet sexuel dont on peut disposer à sa convenance. En effet, cette caractéristique ne représente plus la réalité actuelle.

10
Arrêt (Tribunal fédéral) 2C_601/2016 du 15.06.2018 cons. 8.2.3: « Pornographisch sind somit Medien, die physische Sexualität isoliert von personalen Beziehungen darstellen, sexuellen Lustgewinn verabsolutieren und Menschen zu beliebig auswechselbaren Objekten sexueller Triebabfertigung degradieren; sie als bloss physiologische Reiz-Reaktionswesen erscheinen lassen und damit die Würde des Menschen negieren ».

11
Trechsel Stefan et Bertossa Carlo, dans: Trechsel Stefan et Pieth Mark (éd.), Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4^e éd., Zurich / S^t Gall 2021, art. 197 n^o5, avec référence à ATF 87 IV 74 et d'autres arrêts.

12
Trechsel Stefan et Bertossa Carlo, dans: Trechsel Stefan /Pieth Mark (éd.), Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4^e éd., Zurich / S^t Gall 2021, art. 197 n^o5.

13
L'exemple le plus connu de porno éthique est probablement la société créée par la réalisatrice Erika Lust. www.erikalust.com.

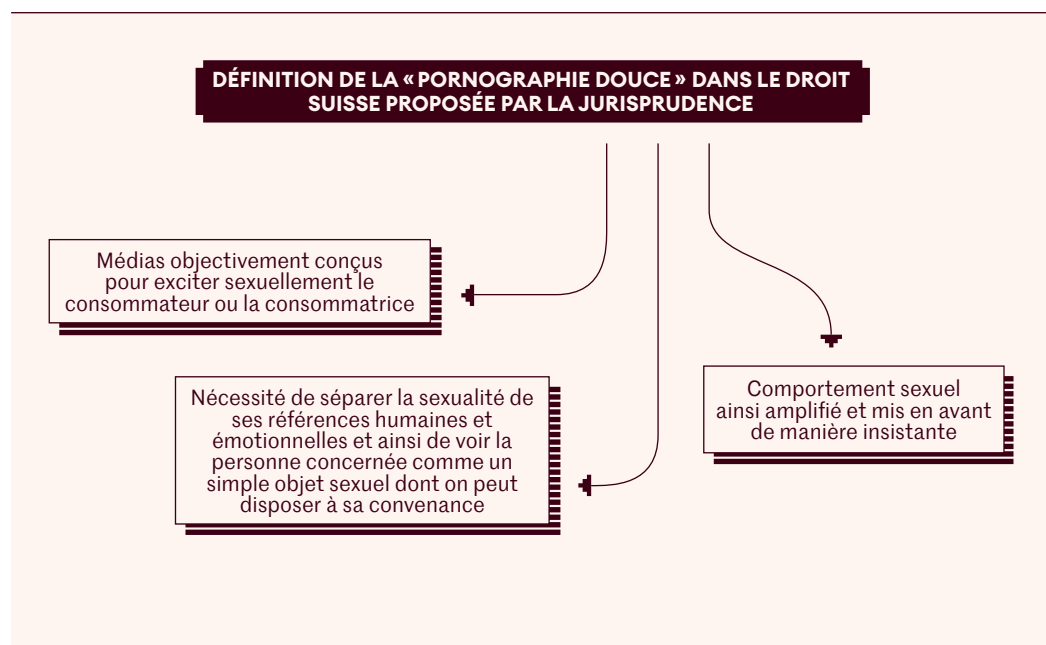
Par conséquent, dans le présent rapport, nous concevons la pornographie numérique dans un sens plus large que le Tribunal fédéral, en ne se limitant pas aux contenus sexuellement objectivants et déshumanisants. Il n'en demeure pas moins que les aspects problématiques de l'industrie pornographique numérique, y compris d'un point de vue fiscal, concernent les entreprises distribuant des contenus très similaires à ceux définis par le Tribunal fédéral. Nous soulignons ce point par souci de clarté, mais les différences entre la définition utilisée dans ce rapport et celle proposée par le Tribunal fédéral ne seront pas essentielles pour l'analyse.

En revanche, il importe de relever que la définition suisse de la pornographie semble englober non seulement les médias préenregistrés (dans le contexte numérique, cela correspondrait au contenu des sites dits «tube», tel Pornhub), mais aussi les interactions en direct (comme celles proposées par les travailleurs et les travailleuses du sexe sur des sites web tels que OnlyFans). Or, certaines publications qualifient une telle activité en direct non pas de pornographie, mais de travail du sexe en ligne¹⁴. En raison de la numérisation, l'industrie de la caméra en direct a connu un fort essor au cours de la dernière décennie et de nombreux aspects fiscaux restent à résoudre, par exemple, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu de ses travailleurs et travailleuses¹⁵. Toutefois, les activités de diffusion de pornographie numérique (sites «tube») et d'interaction par le biais de caméras en direct sont fondamentalement différentes et semblent par ailleurs reposer sur des modèles commerciaux très éloignés. C'est pourquoi le présent rapport se concentre uniquement sur les grandes sociétés pornographiques utilisant les modèles commerciaux décrits dans la section suivante et qui exploitent principalement des sites de type «tube».

14
Nous utilisons le terme « travail du sexe » et non « prostitution ». Ce terme a été inventé et défendu par les travailleurs et les travailleuses du sexe et les militant-es de la décriminalisation de la prostitution, pour souligner les points communs entre ce travail et d'autres occupations plus conventionnelles et pour souligner que les travailleurs et travailleuses du sexe devraient avoir le même statut et la même protection juridique que les personnes exerçant un autre emploi rémunéré. Le dictionnaire Oxford décrit le « travail du sexe » comme un emploi rémunéré dans l'industrie du sexe, comprenant à la fois la prostitution et la pornographie. Toutefois, pour les raisons décrites ci-dessus (notamment la différence entre les modèles commerciaux de la pornographie en ligne et de la prostitution en ligne), nous nous concentrons dans le présent rapport sur un seul aspect de l'industrie du sexe, à savoir la pornographie. www.oxfordreference.com/display/10.1093/oi/authority.20110803100458943; Dittmore Melissa Hope, *Encyclopedia of Prostitution and Sex Work* [2 volumes]:[2 volumes]. Bloomsbury Publishing USA, 2006, p. xxvi.

15
Donzallaz Salomé, et Olivier Crevoisier. *Numérisation, innovation et formes territoriales: les activités sexuelles marchandes entre racolage et livecam*, Document de travail 2- 2020/E, La circulation des richesses.

16
Malamuth Neil. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, Amsterdam / New York, Pergamon, (2001).



Pour résumer, ce rapport se focalise sur la pornographie numérique en tant que média préenregistré, sexuellement explicite dont le but premier est d'exciter sexuellement le public, avec un contenu-type de nudité et / ou d'actes sexuels divers. Cette définition, qui est en grande partie conforme au droit suisse, correspond également aux définitions proposées par d'autres branches scientifiques¹⁶.

Caractéristiques économiques

La pornographie est l'une des industries audiovisuelles les plus radicalement transformées par la numérisation. Ses formes traditionnelles du XX^e siècle – cassettes vidéo et cinémas – ont pratiquement disparu au cours des dernières décennies. De nos jours, la pornographie est essentiellement consommée de manière numérique¹⁷. Le passage d'une commodité physique à une commodité numérique confère aux produits porno numériques une extrême mobilité¹⁸.

De manière générale, la numérisation a apporté des changements radicaux à toute l'industrie audiovisuelle¹⁹. Contrairement à d'autres secteurs où la numérisation n'a modifié que certains aspects de leur chaîne de valeur, dans l'audiovisuel, c'est le produit lui-même qui est devenu entièrement dématérialisé, stocké sous forme de code numérique. La production analogique est devenue rare²⁰. Ce changement de format a également radicalement changé la distribution de ces produits : au lieu d'être physiquement envoyés à l'acheteur ou à l'acheteuse, ou achetés en magasin, ils peuvent être transférés directement aux clients et clientes en quelques secondes à travers le monde. Ainsi, nous pouvons soutenir que la pornographie s'est complètement réinventée avec la numérisation. Elle ressemble désormais bien davantage aux industries nouvellement apparues avec l'internet et la numérisation (moteurs de recherche, médias sociaux) qu'à l'industrie cinématographique traditionnelle. Certaines des caractéristiques décrites ci-dessous illustrent cette affirmation.

Ce secteur est dominé par des sociétés technologiques sophistiquées. À l'instar d'autres géants de la technologie, tels qu'Amazon, Facebook et Google, l'activité principale du porno numérique est la création et la collecte de données, soigneusement dissimulée et conçue pour maximiser et contrôler l'interaction avec l'utilisateur ou l'utilisatrice²¹. Même si les sites web des principales sociétés du domaine donnent l'apparence de services de distribution amateurs, ils sont tout sauf cela²². Ces entreprises emploient des centaines de techniciens et de techniciennes pour concevoir et développer interfaces, algorithmes, logiciels d'extraction de données, d'analyse de données et de streaming vidéo, ainsi que des systèmes de gestion de bases de données²³.

Il convient de rappeler que l'industrie du porno est l'une des plus innovantes du monde numérique. Son impact sur le développement et la modification des modèles économiques numériques ne doit jamais être négligé. Dans les milieux technologiques, il est largement reconnu que grâce à ses nombreuses innovations, le porno a contribué de manière significative au développement de l'internet en général²⁴. Par conséquent, cette industrie est depuis longtemps engagée dans la science des données et des pratiques algorithmiques générant des profits, à l'instar des industries plus largement reconnues que peuvent être les médias sociaux, les jeux (notamment d'argent), les moteurs de recherche et le commerce électronique²⁵. Les entreprises pornographiques font des choix straté-

17
Keilty Patrick, « Desire by Design: Pornography as Technology Industry. » *Porn Studies* vol. 5, n°3 (2018): 338-342, 338.

18
Carter Oliver, Tommy Gustafsson and Mariah Larsson. « Golden Ages? Media, Space And Transnationality. » *Porn Studies* vol. 9, n°1 (2022): 4-9; Hesmondhalgh David, and Leslie M. Meier, « What The Digitalisation Of Music Tells Us About Capitalism, Culture And The Power Of The Information Technology Sector. » *Information, Communication & Society* vol. 21, n°11 (2018): 1555-1570.

19
Voor Betzler et Leuschen qui, en prenant l'exemple du marché suisse, analysent la mégatendance de la numérisation dans les industries du film et du jeu en les qualifiant d'« industries culturelles et créatives ». Le présent rapport utilise le terme « industries audiovisuelles » sans entrer dans le débat sur la question de savoir si la pornographie peut être classée comme une industrie culturelle ou créative. Betzler Diana, and Lara Leuschen, « Digitised Value Chains in the Creative Industries: Is There a Convergence of Swiss Film and Game Production? » *Creative Industries Journal* vol. 14, n°3 (2021): 226-244.

20
Betzler, Leuschen, 226 et ss.

21, 22, 23, 24, 25, 26
Keilty, p. 338.

27
Darling Kate, « IP without IP: a Study of the Online Adult Entertainment Industry » (IP sans IP: étude de l'industrie du divertissement pour adultes en ligne). *Stan. Tech. L. Rev.* 17 (2013): 709.

28
Pornhub, par exemple, publie certaines informations sur son trafic mondial. www.pornhub.com/insights/yir-2021#Countries-by-Traffic

giques en matière de gestion de l'information et d'organisation graphique du contenu qui se traduisent par des techniques médiatiques capitalistes innovantes et des profits importants²⁶. En particulier, l'industrie du porno numérique grand public utilise principalement des modèles de revenus fondés sur la fourniture de contenu gratuit²⁷ et attirent ainsi un trafic important. Les annonceurs ciblent les utilisateurs et les utilisatrices en plaçant des publicités sur les sites pornographiques et en payant des sociétés de distribution de pornographie à cette fin (par l'intermédiaire de sociétés telles que TrafficJunky).

Notre connaissance des structures juridiques et des marchés du porno est toutefois relativement limitée et repose souvent sur les informations fournies par les sociétés pornographiques elles-mêmes²⁸. Il convient d'ailleurs de relever qu'une part importante des sites pornographiques d'importance est détenue par deux entreprises multinationales: MindGeek et Web Group Czech Republic (WGCZ)²⁹.

Aylo³⁰ (dénommée MindGeek jusqu'au 17 août 2023), la plus connue, détient de nombreux sites, dont certains très connus comme Pornhub. Aylo est reconnue comme le principal responsable de l'ampleur stupéfiante et de la grande accessibilité du matériel pornographique en ligne³¹. Cette entreprise, dont le siège social se trouve au Luxembourg, possède des dizaines de filiales dans le monde entier (y compris dans des juridictions telles que Chypre et l'Irlande) et son siège effectif se trouve au Canada³². Elle détient également des sociétés opérant dans des domaines connexes, comme un logiciel de vérification de l'âge, ainsi que son propre réseau de placement publicitaire, TrafficJunky, exclusivement destiné à l'industrie adulte³³.

De rares enquêtes académiques sur l'histoire de Aylo / MindGeek montrent qu'elle remonte à 2003 et qu'elle avait de multiples propriétaires³⁴. Cette entreprise se caractérise depuis longtemps par l'acquisition massive de petites entités, avec une croissance verticalement intégrée et d'ambitieuses campagnes de marketing et de valorisation de la marque, visant à faire de son site Pornhub une marque de référence³⁵. L'entreprise a aussi régulièrement fait face à des accusations de fraude ainsi qu'à des enquêtes sur des malversations et des pratiques commerciales douteuses³⁶.

29
Nilsson Patricia et Barker Alex, « Knocking on the Door of a Porn Empire » (frapper à la porte d'un empire pornographique). *Financial Times*, 20/01/2023 www.ft.com/content/cc9ab3c5-bfe1-40d0-862d-c35123ceaf1c.

30
MindGeek becomes Aylo: A Fresh Start to Embrace Innovation, Diverse and Inclusive Adult Content, and Trust and Safety, 17/08/23, www.aylo.com/newsroom/mindgeek-rebrands/accès12/09/23.

31
Allilunas, Peter, « Contemporaneous mundanity and pornography regulation by indifference. » *Porn Studies* vol. 9, n°1 (2022): 38-55, 41.

32
Bergeron Maxim, « L'énigme MindGeek, du Luxembourg à Montréal », *La Presse*, 10/10/16. www.plus.lapresse.ca/screens/5af271ce-5112-411d-8502-319e5d5fa7e7_7C_2tXW0KGJgOr7.html.

33
Nilsson Patricia, « MindGeek: the secretive owner of Pornhub and RedTube », *Financial Times*, 17/12/20 www.ft.com/content/b50dc0a4-54a3-4ef6-88e0-3187511a67a2, access date 29/03/21; Kristof Nicholas, « Les enfants de Pornhub. Pourquoi le Canada permet-il à cette entreprise de tirer profit de vidéos d'exploitation et d'agression ? » *The New York Times*, Opinion, 04/12/20.

34, 35, 36
Allilunas, p. 41.

Une enquête du Financial Times a révélé que MindGeek a comme rivale Web Group Czech Republic (WGCZ), basée à Prague (République tchèque). Ses sites de « tubes » XVideos et XNXX accueillent environ 6 milliards de visites par mois, soit à peu près autant que Twitter (désormais « X ») et bien plus que Pornhub³⁷. Cependant, cette deuxième grande multinationale est encore plus méconnue que la première et ses informations commerciales sont gardées extrêmement secrètes^{38, 39}.

La taille de l'industrie de la pornographie numérique n'a pas été estimée par des études approfondies. Cependant, de rares tentatives, généralement non académiques, estiment la taille de ce secteur à plusieurs milliards de francs⁴⁰ et indiquent qu'il occupe une grande partie de l'internet⁴¹. Les sites web pour adultes tels que XVideos, PornHub et XNXX se classent respectivement aux 11^e, 13^e et 14^e rangs des sites web les plus visités au monde en 2022, dépassant par conséquent Amazon (14^e), TikTok (15^e) ou encore OpenAI (17^e)⁴².

Concernant la Suisse, les sociétés locales de production et de distribution de pornographie sont rares et certaines opèrent non pas en tant que sociétés à responsabilité limitée, mais en tant qu'associations⁴³. Même si nous n'avons pas pu trouver d'études économiques sur le sujet, il est raisonnable d'affirmer, sur la base de recherches préliminaires effectuées dans le cadre de la rédaction de ce rapport, que leur portée est très faible.

Selon toute vraisemblance, le marché du porno numérique en Suisse est dominé par des entreprises étrangères. Les sites porno appartenant soit à Aylo / MindGeek (Pornhub) soit à WGCZ (XNXX, XVIDEOS), figurent parmi les 20 sites les plus visités en Suisse (dépassant Netflix, Amazon, etc.)⁴⁴. En général, il n'existe aucune information officielle sur le volume de consommation du contenu pornographique dans le monde ou par pays, comme en Suisse⁴⁵, outre les informations fournies par les sites pornographiques eux-mêmes. Pornhub indique cependant que la consommation de porno en Suisse est élevée⁴⁶.

Dans l'ensemble, la pornographie numérique est une industrie internationale, avec un grand marché et des flux de revenus et des chaînes d'approvisionnement importants à l'échelle mondiale⁴⁷. Les principales multinationales opérant dans ce secteur, comme Aylo et WGCZ, utilisent des modèles d'affaires numériques très innovants et similaires à ceux de Google, Apple ou Facebook – entreprises qui ont quant à elles été minutieusement examinées lors des discussions sur la réforme fiscale de l'économie numérisée.

37, 38
Nilsson, Barker.

39
Entretien informel avec Patricia Nilsson le 16/06/23, journaliste du Financial Times, qui a mené l'enquête « Hot Money » sur l'industrie pornographique : www.ft.com/content/762e4648-06d7-4abd-8d1e-ccefb74b3244.

40
Naughton John, « The growth of internet porn tells us more about ourselves than technology », *The Guardian*, 30/12/18, www.theguardian.com/commentis-free/2018/dec/30/internet-porn-says-more-about-ourselves-than-technology, consulté le 23/11/21.

41
Buchholz Katharina, « Quelle est la part du porno sur Internet ? » 11/02/19, *Statista*, www.statista.com/chart/16959/share-of-the-internet-that-is-porn/ consulté le 31/01/22.

42
Similarweb, top des sites web mondiaux, mai 23, www.similarweb.com/top-websites/, consulté le 18/06/23.

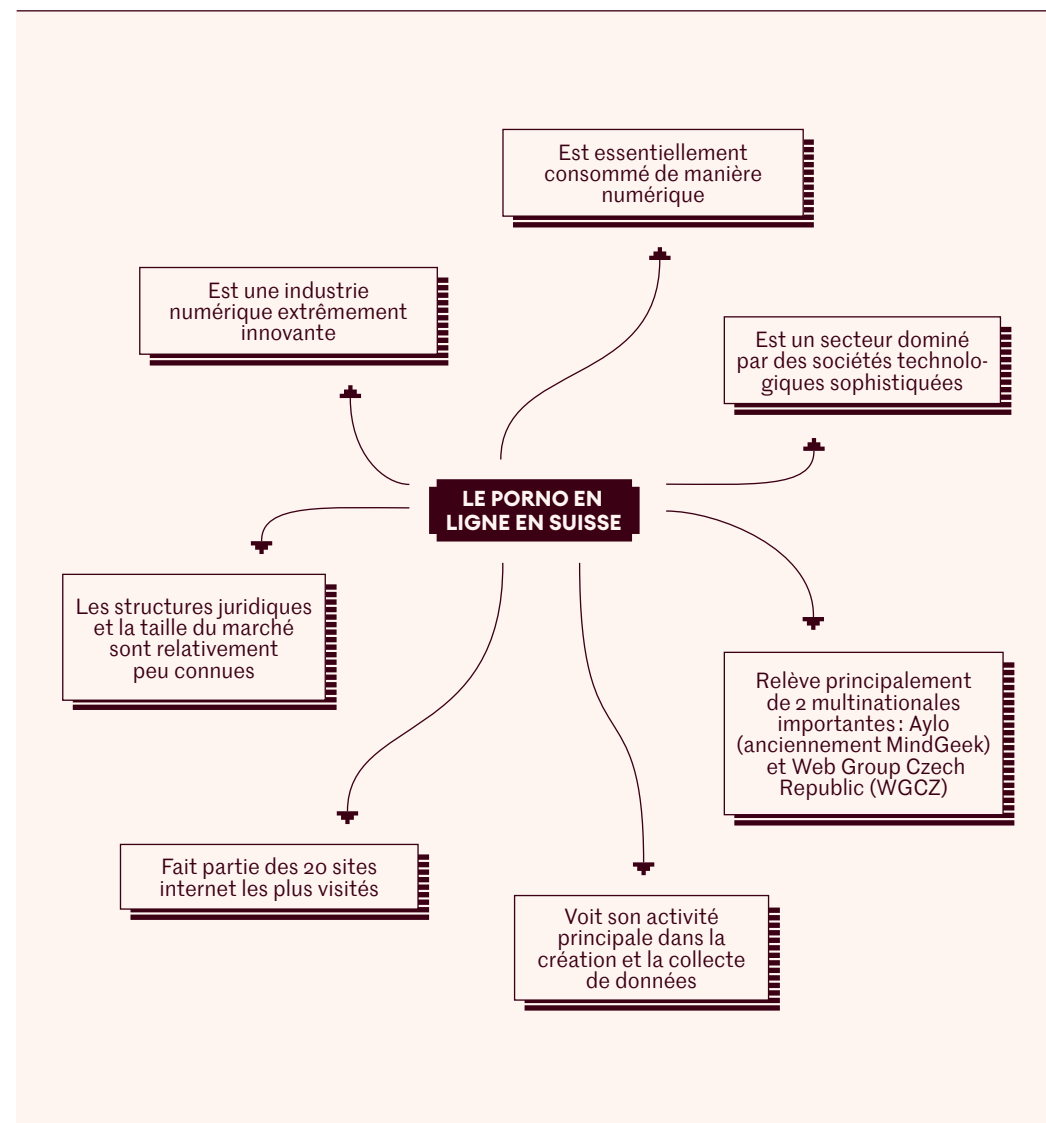
43
Un exemple rare est celui d'une association pornographique éthique, Oil Productions : www.oilproductions.ch/. Voir aussi : www.letemps.ch/societe/sciences-humaines/melanie-boss-porn-star-ethique, consulté le 11/06/23.

44
Similarweb. Top Websites Ranking - Sites web les plus visités en Suisse www.similarweb.com/top-websites/switzerland/. L'article 2 de la loi sur la protection de l'environnement est entré en vigueur le 01/06/23.

45
Entretiens informels avec l'Office fédéral de la statistique et l'Office fédéral des télécommunications, déc. 21.

46
www.pornhub.com/insights/switzerland, consulté le 13/06/23.

47
McNeill Brian, *An interview with Jennifer Johnson on how pornography influences and harms sexual behavior*, 26/01/15, www.news.vcu.edu/article/An_interview_with_Jennifer_Johnson_on_how_pornography_influences#.Vp8d6AKozxU, X (anc. Twitter), consulté le 21/01/22.



Réglementation juridique

Le domaine de la pornographie – numérique ou non – est peu réglementé⁴⁸. Dans ce cadre, deux aspects doivent être distingués : [1] La réglementation du contenu pornographique (en dehors du droit pénal, ce type de réglementation est considéré comme peu pratique, voire indésirable) et [2] la réglementation de l'accès à la pornographie par certaines personnes, telles que les mineur-es (réglementation considérée comme souhaitable, au moins dans une certaine mesure, mais actuellement peu développée et appliquée). La réglementation du contenu des matériels sexuellement explicites se fait actuellement essentiellement par le biais du droit pénal. Une distinction de base existe entre les législations qui interdisent pénalement la production, la distribution et / ou la consommation de *tout* contenu pornographique et les pays qui n'interdisent que *certain*s types de pornographie «préjudiciable»⁴⁹, érigée en crime dans la plupart des pays occidentaux⁵⁰. Dans ces derniers, les autres «contenus pour adultes» ne font généralement l'objet d'aucune restriction⁵¹.

Pour le *contexte juridique historique*, il faut mentionner que le débat sur une réglementation plus large du contenu pornographique a été particulièrement important dans les cercles juridiques américains dans les années 1980. Il était mené par les célèbres universitaires féministes MacKinnon et Dworkin, qui définissaient la pornographie comme une violation des droits civils et soutenaient qu'elle renforçait les structures patriarcales en rendant la hiérarchie des sexes *sexy*⁵². Toutefois, les tentatives de réglementation aux États-Unis ont échoué à l'époque, essentiellement en raison des limites juridiques du premier amendement, consacrant la liberté d'expression et s'appliquant ainsi au contenu pornographique⁵³. La réticence à légiférer sur les contenus pornographiques au-delà du droit pénal s'observe également dans d'autres pays (Suisse, Lituanie, etc.). Elle n'est pas seulement liée à la difficulté de définir la pornographie qui «devrait» être réglementée, mais aussi à l'évolution de la culture et des attitudes liées à la sexualité. La compréhension de la pornographie évolue : le droit suisse s'est débarrassé des connotations morales en remplaçant la définition des «publications obscènes» par un terme plus neutre et plus technique, la «pornographie», dans le code pénal modernisé⁵⁴. En général, la réglementation du contenu pornographique ne va pas plus loin et selon les spécialistes, cela n'est pas souhaitable⁵⁵. Il existe cependant un large consensus sur le fait que la distribution du porno devrait être contrôlée, au moins dans une certaine mesure, afin d'éviter au minimum que les mineur-es y soient exposés et, idéalement, de protéger le droit des adultes à consommer de la pornographie licite⁵⁶. Les experts et expertes affirment que cela ne peut se faire qu'au moyen d'une réglementation axée sur l'accès et non sur le contenu⁵⁷.

48 Les chercheurs et les chercheuses notent que de nombreuses lois et réglementations générales appliquées à d'autres industries sont ignorées dans le cas de la pornographie, en raison de ses spécificités. Mellish Claire, «Regulating the Porn Industry: Change from the inside» *Pub. Int. L. Rep.* 24 (2018): p. 34, 35.

49 Les contenus pornographiques préjudiciables sont souvent définis comme incluant la pornographie enfantine, la pornographie violente ou la maltraitance des animaux [voir par exemple l'art. 197, paragr. 4, du code pénal suisse (CP)].

50 En Suisse, les contenus considérés comme les plus préjudiciables, à savoir les infractions de pornographie impliquant des enfants prépubères, ne sont pas soumis à une prescription du droit de poursuite et des peines. L'art. 123b de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18/04/99.

51 MacKinnon, Catharine A. «Pornographie, droits civils et discours». *Harvard Civil Rights-Civil Liberties Law Review*, vol. 20, n°1, hiver 1985, pp. 1-70. HeinOnline.

52 Parmi ses nombreuses publications sur le sujet, voir par exemple op. cit. MacKinnon, 1985; MacKinnon Catharine A, (1991), *Pornography as Defamation and Discrimination*. In K. T. Bartlett, D. L. Rhode & J. L. Grossman (Eds.), *Gender and Law: Theory, Doctrine, Commentary* (2017., 7th ed., pp. 496-497). New York, NY: Wolters Kluwer.

53 Meek Alex, «Pornography and its Legal Limits.» *The Sociological Eye* (2019), p. 23.

Dans les pays où certains types de pornographie sont légaux, la supervision de cette industrie et de l'accès au contenu pornographique semble encore relativement ouverte à diverses infractions. En Suisse, par exemple, jusqu'en 2023, il n'existait pas de dispositions légales spécifiques fédérales autres que pénales pour protéger les enfants et les jeunes contre les contenus inappropriés sur Internet ou via des services à la demande ou des plateformes, et cela malgré le fait que la Confédération dispose d'une prérogative constitutionnelle pour légiférer dans ce domaine⁵⁸. Une nouvelle loi fédérale sur la protection des mineur-es dans le domaine du cinéma et des jeux vidéo (LPMFJ), adoptée en septembre 2022, exige la mise en place de systèmes de vérification de l'âge pour les «contenus inappropriés» (art. 8). Cette loi harmonise à l'échelle du pays le système de classification et de contrôle d'âge en matière d'accès aux films et jeux vidéo. Lors de sa séance du 16 juin 2023, le Conseil fédéral a mis en consultation l'ordonnance qui s'y rapporte et la procédure a pris fin le 6 octobre 2023⁵⁹. Les contenus inadaptés aux mineur-es sont définis de manière très large, à savoir qu'ils «comprennent une violence excessive et des actes sexuels explicites»⁶⁰ (ce qui inclurait alors non seulement l'enregistrement de la pornographie mais aussi l'industrie «Cam» – de la caméra en direct). Cette loi a été critiquée comme étant trop facile à contourner⁶¹. En outre, les sanctions ne sont que financières (art. 34) et il est difficile de savoir, par exemple, comment elles seront recouvrées auprès des fournisseurs étrangers.

58 Selon l'art. 93, al. 1, Cst., la Confédération a la compétence de légiférer sur la radio et la télévision ainsi que «sur les autres formes de diffusion de productions et d'informations ressortissant aux télécommunications publiques», dont Internet fait partie, et, la Confédération a la compétence de légiférer sur la radio et la télévision ainsi que «sur les autres formes de diffusion de productions et d'informations ressortissant aux télécommunications publiques», dont Internet fait partie, et donc aussi les services à la demande et les services de plateforme. Toutefois, jusqu'à l'année 2023, la Confédération n'avait encore jamais fait usage de cette compétence législative. Conseil fédéral, Message concernant la loi fédérale sur la protection des mineurs dans les secteurs du film et du jeu vidéo du 11/09/20, p. 7926.

59 www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-95691.html.

60 Ordonnance sur la protection des mineurs dans l'industrie du film et des jeux vidéo (OPMFJ) – Projet en consultation (la procédure de consultation se terminera le 06/10/23).

61 Conseil fédéral, Protection des mineurs face aux films et aux jeux vidéo : consultation sur la nouvelle ordonnance, Communiqué de presse, 16/06/23, www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-95691.html.

54 FF 1985 II 1105; Conseil fédéral, Message concernant la modification du code pénal suisse et du code pénal militaire (Infractions contre l'intégrité sexuelle; prescription en cas d'infractions contre l'intégrité sexuelle des enfants et interdiction de la possession de pornographie dure) du 10/05/00, FF 00.041.

55 Si le but était, par exemple, de s'attaquer aux structures sexistes et patriarcales de notre société, il faudrait mettre l'accent sur l'éducation et le débat sur ces questions et non sur l'interdiction de la pornographie, car cette dernière ne crée pas ces structures, mais ne fait que les refléter. Meek, p. 27.

56, 57 Nair Abhilash, *The regulation of Internet pornography: Issues and challenges*, Routledge, 2018.

Le droit fiscal, comme la plupart des branches du droit, ignore largement l'existence de l'industrie du porno numérique, sauf dans de très rares cas de « taxes ou impôts sur le porno⁶² ». En partie parce que la numérisation a amplifié de manière exponentielle certains effets négatifs de la pornographie, certains pays ont commencé à s'attaquer à la diffusion de la pornographie par le biais de ces prélèvements. Ces mesures se traduisent, par exemple, par des taux d'imposition plus élevés (par rapport à ceux appliqués dans d'autres secteurs) sur les bénéfices des sociétés pornographiques ou par des impôts indirects spécifiques liés à la distribution de contenu pornographique. Ces taxes ou impôts rares entrent dans la catégorie des taxes ou des impôts d'incitation⁶³.

Il convient de noter que le droit fiscal a toujours été utilisé pour influencer le comportement humain en encourageant certaines activités et en décourageant d'autres⁶⁴.

Il contient généralement un éventail de mesures à cet égard, allant des normes de droit pénal à diverses mesures d'incitation⁶⁵. Concernant les taxes ou impôts « porno », ils ne sont pratiqués que par un petit nombre de pays (OCDE 2018), comme l'Italie ou la France (jusqu'en 2021). Certains états américains ont en outre envisagé de les introduire⁶⁶. Par ailleurs, la mention relativement brève de la taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels en France, qui a été appliquée au taux uniforme de 2 %, porté à 10 % pour les contenus cinématographiques et audiovisuels à caractère « pornographique » ou d'« incitation à la violence », constitue la seule référence au commerce de la pornographie que l'on puisse trouver dans les documents du projet BEPS de l'OCDE⁶⁷.

À ces rares exceptions près, le législateur tant national qu'international⁶⁸ ne crée pas de dispositions fiscales spécifiques pour l'industrie pornographique, qui malgré son opacité, n'est pas non plus analysée de manière spécifique lors des réformes de l'impôt sur les sociétés (cf. plus loin dans ce rapport). Si l'on s'aventure dans l'analyse de ses aspects fiscaux, le point de départ est de déterminer si cette activité commerciale est légale dans une juridiction spécifique. Or, de très nombreux pays interdisent la consommation de pornographie, sans même parler de la production ou de la distribution. Cependant, nous pouvons affirmer sans risque que la pornographie numérique est encore produite, distribuée et consommée dans un grand nombre de ces pays (si ce n'est tous); de gigantesques marchés, comme la Chine, ont du mal à faire respecter cette interdiction⁶⁹. Le porno évolue donc dans une zone grise de semi-légalité, en marge de l'État de droit (où les autorités tolèrent cette activité commerciale ou du moins ne peuvent pas l'éradiquer). Dans ces pays, l'industrie pornographique semble tout simplement ne pas être taxée⁷⁰.

62
OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, rapport intérimaire 2018: Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, éd. OCDE, Paris, www.doi.org/10.1787/9789264301627-fr, p. 164.

63
Pour une analyse théorique détaillée de la distinction entre les taxes et les impôts, voir Bornick Thierry et Obrist Thierry, *La taxation des émissions de CO2: catégorisation des taxes d'orientation et application du principe de l'égalité de traitement*, DEP 2022, p. 357-392.

64
Prasad donne un exemple d'impôt sur le divorce datant de 2350 av. J.-C. Prasad, Monica. « Taxation as a regulatory tool: Lessons from environmental taxes in Europe. » *Government and markets: toward a new theory of regulation* (2010): 363-390. p. 363. Voir Bornick et Obrist pour des exemples en droit suisse.

65
Par exemple, les art. 186-187 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) contiennent des dispositions de droit pénal spécial. Pour un exemple de mesures d'incitation, l'article 33a de la LIFD encourage des donations à but d'utilité publique.

66
Andrew Chamberlain, *Porn Tax Creates Dilemma for Kansas Lawmakers*, 30/11/05, www.taxfoundation.org/blog/porn-tax-creates-dilemma-kansas-lawmakers/.

67
OCDE (2018), *Rapport intérimaire 2018*, p. 164.

Ces situations sont difficiles à résoudre d'un point de vue fiscal. La seule alternative à une légalisation de porno est l'imposition de revenus provenant de sources illicites. Du point de vue du droit pénal, les produits d'activités illégales devraient être confisqués et non taxés⁷¹. Cependant, la confiscation est une tâche longue et coûteuse, difficile à mettre en œuvre et inefficace pour les activités illégales à grande échelle ainsi que pour les auteurs étrangers.

C'est pourquoi certains pays – comme les États-Unis et les Pays-Bas – ont adopté une approche plus pragmatique, encourageant la déclaration des revenus provenant de certaines activités illégales, par exemple le trafic de drogues illicites⁷² (dans ces deux juridictions, l'industrie pornographique n'est toutefois pas illégale). Compréhensible du point de vue des finances publiques, une telle politique fiscale soulève de multiples incohérences au sein d'un système juridique, qui sont difficiles à résoudre (par exemple, le droit du contribuable à ne pas s'auto-incriminer⁷³).

70
De telles situations sont très compliquées du point de vue juridique et à notre sens s'écartent clairement du principe de l'État de droit, en ce sens que dans ces juridictions, toutes les entreprises ne sont pas régies par le droit (fiscal) et que le droit fiscal n'est pas en mesure de guider le comportement humain (application incohérente entre les différentes entreprises). Par exemple, dans une rare étude empirique sur la question, les entreprises de l'industrie roumaine de la webcam (que nous qualifions de prostitution en ligne et non de pornographie en raison de son contenu non reproductible et de l'interaction en direct; cependant, il semble que les autorités roumaines la qualifient de pornographie) ont soulevé la question du paiement d'impôts. Néanmoins, cela n'a pas été possible en raison de la nature illégale (même si elle est tolérée) de l'activité commerciale « pornographique ». Donzallaz, Crevoisier, p. 8.

71
Art. 70 al. 1 du Code pénal suisse.

72
Internal Revenue Service, Publication 17 (2022), *Your Federal Income Tax For Individuals, For use in preparing 2022 Returns: « Income from illegal activities, such as money from dealing illegal drugs, must be included in your income on Schedule 1 (Form 1040), line 8z, or on Schedule C (Form 1040) if from your self-employment activity. »*

73
Ces questions font l'objet d'une certaine recherche dans d'autres domaines, par exemple l'imposition des revenus du trafic de drogue (Van Der Veen Hans, « Taxing the drug trade: coercive exploitation and the financing of rule. » *Crime, law and social change* 40.4 (2003): 349-390) ou les sanctions pénales financières en Suisse (Opel, Andrea. *Ist Besteuerung von Unrecht rechtensü?!*, Basler Juristische Mitteilungen, Basler Juristenverein, pp. 1-37).

68
La question de l'existence d'un législateur fiscal international pourrait être débattue, mais nous nous référons aux travaux de l'OCDE sur la réforme fiscale mondiale, qui sont expliqués dans les sections suivantes.

69
Jacobs Katrien, « Smouldering Pornographies on the Chinese Internet. » *Porn Studies* vol. 7, n°3 (2020): 337-345.

(Non-) imposition actuelle

Dans les pays où certaines formes de pornographie sont *légal*es (c'est-à-dire tous les pays occidentaux) ces entreprises sont soumises à un régime général d'imposition des sociétés. Cependant, avec la numérisation du porno, cette industrie est devenue de plus en plus difficile à taxer. Il convient également de noter que certains pays ont implémenté un régime spécifique controversé de « taxes » ou « impôts » sur le porno : il s'agit généralement d'un ajout de dispositions fiscales spéciales au régime général d'imposition des sociétés⁷⁴. Ces impôts ou taxes sont toutefois rares et n'existent notamment pas en Suisse.

Le cadre juridique suisse, où le marché de la consommation pornographique numérique est dominé par des entreprises étrangères, illustre les difficultés en matière de taxation de telles industries. Les sites pornographiques étrangers, qui appartiennent soit à Aylo / MindGeek (ex. Pornhub) soit à WGCZ (ex. XNXX, XVideos), figurent parmi les 20 sites les plus visités en Suisse (dépassant Netflix, Amazon, etc.⁷⁵). Les principales entreprises concernées sont apparemment établies dans des juridictions où l'impôt sur les sociétés est faible (Irlande, Luxembourg, Chypre, etc.⁷⁶). La Suisse n'ayant pas mis en place de « taxes porno » spécifiques, l'imposition des entreprises pornographiques en Suisse revient à appliquer les règles générales de l'impôt sur les sociétés aux activités des entreprises étrangères sur son territoire.

Comme dans la majorité des pays, l'impôt sur le revenu des sociétés en Suisse suit les principes « classiques » de l'imposition territoriale. Les personnes morales sont soumises à une juridiction fiscale suisse illimitée si elles ont leur siège ou leur direction effective en Suisse (art. 50 de l'LIFD). Une imposition limitée est effectuée en fonction de leur rattachement économique lorsqu'elles sont associées à une société établie en Suisse, qu'elles y exploitent un établissement stable ou qu'elles y possèdent des immeubles et / ou des droits connexes (art. 51 al. 1 de l'LIFD).

Le terme « établissement stable » est défini par les articles 4 alinéa 2 et 51 alinéa 2 de l'LIFD dans son sens traditionnel, c'est-à-dire qu'il nécessite une installation fixe d'affaires en Suisse. Les bénéficiaires des sociétés sont soumis à un impôt sur le bénéfice au niveau fédéral, cantonal et, dans certains cas, communal⁷⁷. Ces bénéficiaires sont définis en appliquant les règles de l'article 58 de l'LIFD. Au niveau fédéral, les bénéfices nets des sociétés sont imposés à un taux proportionnel fixe de 8,5 % (art. 68 de l'LIFD).

Au niveau cantonal, les taux d'imposition des sociétés sont généralement proportionnels ; toutefois, certains cantons appliquent un système de taux mixtes, voire progressifs, avec des limites minimales et maximales⁷⁸. Il convient également de noter que, contrairement à un certain nombre de pays⁷⁹, la Suisse n'a pas adopté de taxe sur les services numériques (EN : Digital Services Tax – DTS) ou d'autres taxes similaires sous quelque forme que ce soit.

⁷⁴ Voir la discussion au chapitre précédent, pp. 24-25.

⁷⁵ *Similarweb. Top Websites Ranking. Sites web les plus visités en Suisse* www.similarweb.com/top-websites/switzerland/. L'article 2 de la loi sur la protection de l'environnement est entré en vigueur le 01/06/23.

⁷⁶ [www.opencorporates.com/corporate_groupings/MindGeek/companies](http://www.opencorporates.com/corporate-groupings/MindGeek/companies).

⁷⁷ Art. 1 et 57 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD).

⁷⁸ Lideikyte Huber, *Conceptual problems*, p. 175.

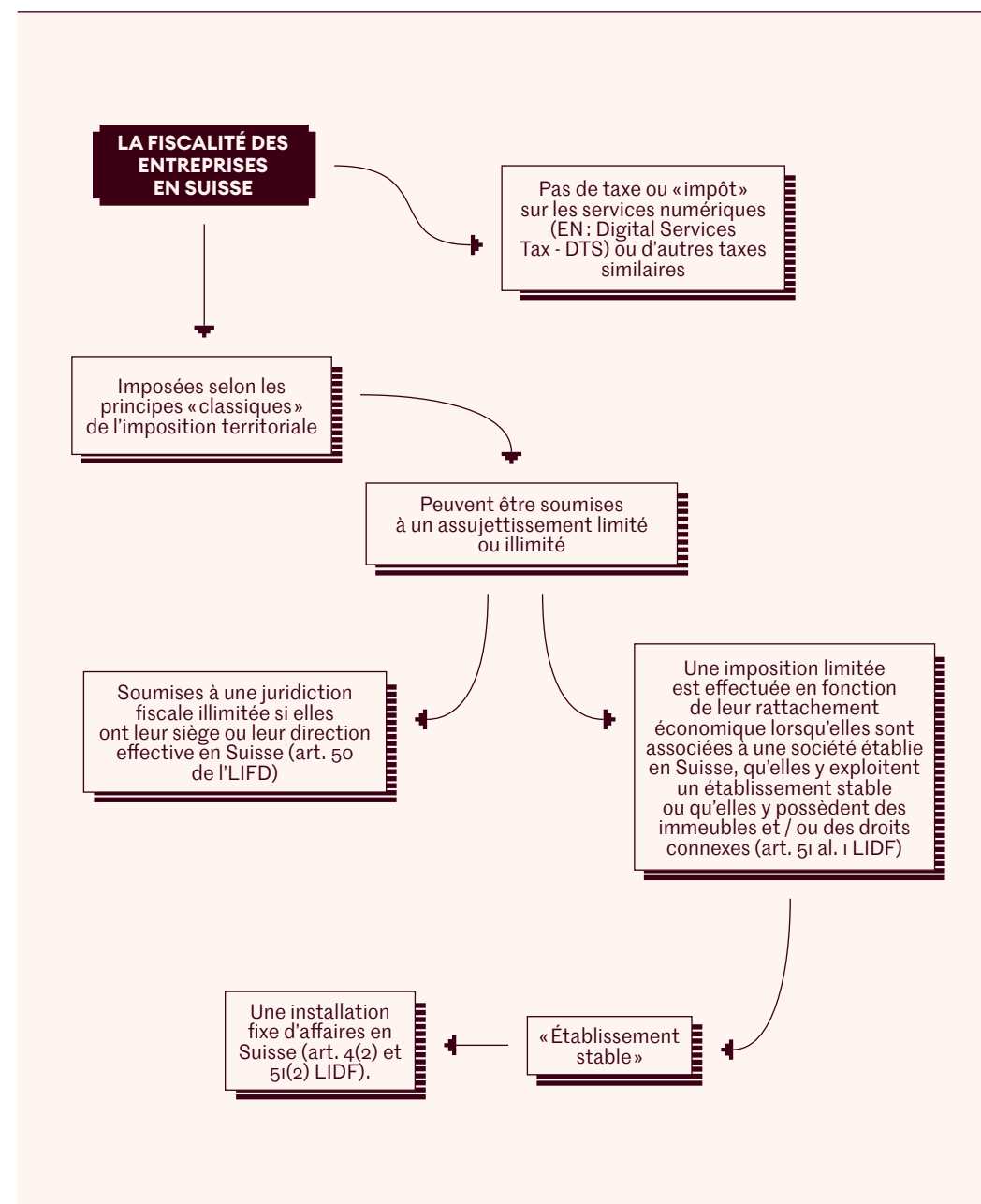
⁷⁹ Avi-Yonah et al., p. 11.

Selon les règles de l'impôt sur les sociétés décrites ci-dessus, un fournisseur étranger de pornographie numérique qui n'a ni siège social ni direction effective en Suisse, qui offre de grandes quantités de matériel numérique gratuit sur le marché suisse et qui génère des revenus en plaçant des contenus d'annonceurs étrangers sur ses sites web, n'a pas de nexus imposable en Suisse.

Par conséquent, il ne peut pas être soumis à une imposition illimitée sur ses revenus. En ce qui concerne l'imposition limitée, la simple présence numérique n'est pas considérée comme un établissement stable suffisant. Par conséquent, les entreprises adoptant les modèles d'affaires numériques bifaces décrits dans la section de ce rapport consacrée à la fiscalité internationale échappent à tout impôt sur le revenu des sociétés en Suisse. Il convient également de noter qu'en raison de la gratuité de leur service, malgré le volume sans doute considérable de l'activité du marché, elles échappent totalement à la TVA (il en va d'ailleurs de même pour les annonceurs⁸⁰).

Nous considérons que cette situation est relativement unique dans le cadre de la (non-) imposition des entreprises et représente une lacune particulière dans ce domaine. Certes, cette analyse pourrait théoriquement s'appliquer à d'autres industries ressemblant à la pornographie numérique et opérant en Suisse, cependant, dans le cadre de la rédaction de ce rapport, nous n'avons pas identifié de situations similaires. Par exemple, la situation fiscale des entreprises de pornographie numérique est différente de celle de Google ou de Facebook – qui, comme il est indiqué dans le chapitre suivant sur la fiscalité internationale, exploitent des modèles de génération de revenus (apparemment) similaires. En effet, outre les nombreuses différences entre ces entreprises et le porno (le porno n'est ni une plateforme de médias sociaux ni un moteur de recherche; il ne collecte pas – ou du moins ne doit pas collecter – les données des utilisateurs et des utilisatrices de la même manière que Facebook et Google, car les données sexuelles peuvent être qualifiées de données relatives à la santé, etc.), il existe une différence majeure du point de vue fiscal: Google et Facebook ont une présence physique en Suisse, ce qui déclenche automatiquement l'impôt sur le revenu des sociétés, alors qu'aucune des entreprises de pornographie numérique ne semble avoir de lien imposable avec la Suisse. La seule industrie (d'une taille indéterminée) ressemblant de près au porno numérique est la diffusion gratuite de vidéos piratées. Toutefois, cette dernière étant une activité illégale, sa perspective fiscale demeure distincte de celle du porno numérique.

80
Loi fédérale régissant
la taxe sur la valeur
ajoutée (LTVA)
du 12/06/09, 641.20.



En résumé, selon les règles d'imposition actuelles, l'industrie pornographique ne paie pas d'impôts en Suisse sur ses activités sur le sol helvétique.

Problématique de la justice fiscale

Le fait qu'une grande industrie, générant des quantités substantielles de trafic internet et utilisant une infrastructure informatique suisse de haut niveau pour générer ses revenus, ne paie pas d'impôt est problématique du point de vue de la justice fiscale. En particulier, cette situation est injuste par rapport à d'autres entreprises générant des revenus à partir du territoire suisse, selon des approches plus traditionnelles⁸¹.

Les concepts de justice fiscale et de l'impôt équitable sont des notions philosophiques complexes. Toutefois, il est généralement admis qu'elles reposent sur le principe de l'imposition en fonction de la capacité contributive (ou « capacité économique »). Comme dans de nombreux pays occidentaux, ce principe est reconnu comme la pierre angulaire du système fiscal suisse et l'élément central de l'équité fiscale⁸². Il est ancré à l'article 127 alinéa 2 de la Constitution, qui stipule que « dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés ». Bien que la constitution ne le dise pas spécifiquement, la jurisprudence et la majorité de la doctrine fiscale suisse considèrent que le principe de la capacité contributive s'applique également aux sociétés⁸³ (ce qui n'est pas le cas dans certaines juridictions étrangères, comme les États-Unis⁸⁴). L'imposition selon la capacité contributive est exprimée selon les concepts économiques de l'équité verticale et horizontale. Ces deux concepts ne sont pas explicitement définis pour les personnes morales en droit suisse, car ils avaient été développés pour les personnes physiques⁸⁵. Cela dit, nous pouvons les formuler comme suit : « des entreprises similaires devraient être traitées de la même manière à des fins fiscales et des entreprises différentes – différemment⁸⁶ ». Les « différences » entre les entreprises, pertinentes pour déterminer leur capacité contributive, sont mesurées selon leur bénéfice net imposable (art. 57 LIFD⁸⁷), réalisé au cours d'une période déterminée. Ce montant correspond à un enrichissement effectif de la société⁸⁸. En d'autres termes, la capacité contributive des sociétés commerciales est mesurée en se référant à leur revenu net⁸⁹. Les entreprises générant un revenu net plus élevé paieront plus d'impôts, tandis que celles affichant un revenu plus faible paieront moins d'impôts.

Le critère du revenu est la seule mesure de la capacité contributive, pertinente pour une imposition juste. Le droit suisse (tout comme le droit fiscal dans d'autres pays occidentaux) ne différencie généralement pas l'imposition des entreprises commerciales selon, par exemple, le type d'industrie, le modèle d'affaires ou la taille de l'entreprise. Le législateur suisse n'avait nullement pour objectif d'exclure l'industrie pornographique (ou toute autre entreprise numérique) de l'impôt sur le revenu, comme le confirme aisément l'interprétation historique et téléologique. Historiquement, les entreprises pornographiques opérant sur le territoire suisse (par l'intermédiaire de cinémas, de médias publiés, etc.) étaient imposées comme les autres entreprises. Une entreprise étrangère occupant une

81 Lideikyte Huber, Giedre, *Challenges to the rule of law in taxation of the digital pornography industry*, à paraître in : Dominic de Cogan et Peter Harris Hart, 2024.

82 Art. 127 al. 2 Cst.; Obrist Thierry, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse : changement de système fiscal et impôt sur le revenu et sur le bénéfice*, Université de Neuchâtel, 2012, p. 154; une analyse plus détaillée de ce concept dans le droit suisse de l'impôt sur le bénéfice : Lideikyte Huber, *Conceptual Problems*, p. 18.

83 Par exemple, le Tribunal fédéral a souligné que l'existence d'une double imposition économique repose sur l'idée que les personnes morales ont une capacité contributive propre et indépendante de celle de leurs propriétaires. ATF 102 Ib 151, paragr. 6. Plus sur la discussion concernant la capacité contributive des personnes morales : Lideikyte Huber, *Conceptual problems*, p. 264 et ss.

84 ATF 136 II 88, 5.2 et ATF 103 Ia 537.

85 Plus sur cette question : Lideikyte Huber, *Conceptual problems*, p. 263 et ss.

86 Lideikyte Huber, *Conceptual problems*, p. 267.

87 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14/12/90; 642.11.

88 ATF 136 II 88, consid. 3.1, 5.2.

89 Diverses normes juridiques et pratiques comptables décrivent la mesure de ce revenu net / bénéfice, par exemple l'art. 58 LIFD pour les sociétés.

part de marché substantielle et menant des activités commerciales aurait également été soumise à la juridiction fiscale suisse, au moins de manière limitée et / ou pour les impôts indirects (cela dépendant des circonstances concrètes). Du point de vue téléologique, le législateur n'a jamais eu l'intention, dans le système suisse d'imposition des sociétés commerciales, de soustraire à l'impôt des modèles d'affaires spécifiques.

Les modèles d'affaires numériques, basés sur la collecte d'énormes quantités de données, n'existant pas lors de la création de l'impôt sur le bénéfice en Suisse au début du XX^e siècle, le législateur ne pouvait naturellement pas les exclure explicitement. La raison pour laquelle ces entreprises exercent d'importantes activités commerciales sur le territoire suisse (surtout la fourniture de services streaming) sans être taxées est qu'elles sont « payées » avec des données par les utilisateurs et les utilisatrices. Les données ne sont pas considérées comme des revenus⁹⁰, même si elles sont collectées en contrepartie de services, et la fourniture de données pour la consommation des services (par exemple, la visualisation d'un matériel pornographique) n'est pas considérée comme une contreprestation en droit suisse. Pour le moment, l'échange de données contre un service n'est même pas qualifié de « paiement » et nous ne pouvons donc pas, du moins pour l'instant, en définir une valeur. Par ailleurs, les utilisateurs et les utilisatrices qui « paient » avec les données le font souvent inconsciemment.

Ces modèles commerciaux basés sur la collecte d'énormes quantités de données des utilisateurs et utilisatrices sont radicalement nouveaux et ils ne ressemblent à rien de ce que nous avons connu au XX^e siècle (voir détail dans la partie sur la fiscalité internationale ci-dessous⁹¹). Les lois fiscales sont complètement dépassées pour traiter ces situations, les règles visant à imposer le revenu de ces sociétés à l'endroit où il est généré n'ayant plus guère de sens⁹². Étant donné que les entreprises pornographiques opèrent à l'échelle internationale, il s'agit d'un problème qui serait (sans doute) résolu le plus efficacement au niveau international – un point que nous aborderons dans la section suivante, en décrivant ce nouveau phénomène de manière plus détaillée. Le fait que l'industrie de la pornographie numérique ne soit pas taxée est dû à la lenteur de l'adaptation des règles fiscales et non à des principes intrinsèques de juste taxation des entreprises.

En réalité, l'interprétation ci-dessus conduit à la constatation qu'il existe une lacune dans les lois sur l'imposition des sociétés commerciales. À notre sens, il s'agit d'une lacune authentique ou lacune proprement dite, qui suppose que le législateur se soit abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi⁹³. Il ne s'agit pas d'un silence qualifié, soit une situation dans laquelle le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part⁹⁴ (la renonciation n'aurait pas été possible car cette situation n'existait pas au moment où les impôts sur le revenu et le bénéfice ont été mis en place).

Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante⁹⁵. Toutefois, nous avons vu que la loi ne propose aucune réponse dans ce cas – si ce n'est la non-imposition des activités commerciales se déroulant sur le terri-

90 Sur ce point, voir la discussion plus loin dans ce rapport sur l'imposition des données.

91 Köthenbürger Marko. « Taxation of digital platforms. » in *Tax by Design for the Netherlands*, pp. 169-180. Oxford University Press, 2021.

92 *Idem*, p. 170.

93 ATF 131 II 562 p. 568 et les références citées.

94, 95 ATF 131 II 562 p. 568, consid. 3.5.

toire suisse. Or, une telle non-imposition n'est pas envisageable au regard du principe de la capacité contributive.

Théoriquement, les lacunes proprement dites pourraient être corrigées par un contrôle judiciaire. Toutefois, il est presque impossible d'imaginer qu'une question aussi importante que l'imposition de la présence numérique puisse être résolue de cette manière⁹⁶. En droit fiscal, il est très difficile de traiter les lacunes proprement dites en raison de l'application stricte du principe de légalité. Une telle interprétation serait soumise aux limites qui restreignent la création de nouveaux cas d'assujettissement à l'impôt, de nouveaux sujets imposables ou de nouveaux événements donnant lieu à l'imposition⁹⁷. En outre, en droit suisse, le Tribunal fédéral ne peut pas examiner la constitutionnalité des lois fédérales, ce qui signifie qu'il ne peut pas contester ces lois (comme les lois sur l'impôt fédéral direct, qui contiennent des dispositions relatives à l'impôt sur les sociétés) et contrôler si, par exemple, elles sont compatibles avec le principe constitutionnel de la capacité contributive⁹⁸. Le Tribunal fédéral part du principe que le législateur fédéral ne propose pas de solution incompatible avec la Constitution⁹⁹.

Il est également utile de placer cette situation dans le cadre théorique plus général de l'État de droit. Une «bonne» loi devrait être de nature à guider le comportement humain. Et en particulier, ce principe exige que la loi soit susceptible d'être appliquée, qu'elle soit en particulier générale et cohérente¹⁰⁰. La généralité exige que les normes juridiques soient émises à un certain niveau de généralité : aucun système juridique ne peut fonctionner en adressant ses prescriptions aux individus, un par un, ou en traitant chaque acte séparément¹⁰¹. À l'inverse, une telle loi ne devrait pas exclure certaines entreprises séparément. En outre, la loi ne peut pas guider la conduite humaine si les écarts réels ne sont pas traités comme tels, c'est-à-dire comme des écarts par rapport à la règle¹⁰². Actuellement, l'industrie de la pornographie numérique n'est absolument pas taxée, même par rapport à des entreprises similaires (en termes de génération de revenus) comme Google ou Facebook. Cette situation n'est pas explicitement traitée comme une exception à l'impôt sur les sociétés, ce qui rend la philosophie de l'impôt sur les sociétés (encore plus) confuse pour les contribuables. C'est précisément en raison de ces situations incohérentes du point de vue des règles juridiques que la confiance générale du public dans les systèmes d'imposition des sociétés s'est rapidement érodée au cours des dernières années.

96
Lideikyte Huber, Hart,
à paraître 2024.

97
Le principe de légalité limite considérablement l'interprétation extensive des normes du droit fiscal, en obligeant l'État à inscrire les caractéristiques fondamentales de la fiscalité dans ses lois formelles et à prélever des impôts conformément à ces lois. Ce faisant, il vise à garantir la sécurité juridique et la prévisibilité, ainsi que l'égalité de traitement des contribuables. Rivier, Jean-Marc, *Droit fiscal suisse: L'imposition du revenu et de la fortune*, S.I. Presses centrales, 1998, p. 79; see also: Lideikyte Huber, *Conceptual problems*, p. 68.

98
Art. 190 Cst. Lideikyte Huber, Hart, à paraître.

99
ATF 131 II 562 p. 567.

100
Le droit doit répondre à certaines conditions qui font l'objet d'un consensus théorique: généralité, promulgation, absence de rétroactivité, clarté, absence de règles contradictoires, absence de prescriptions impossibles, stabilité, application cohérente. Même si le respect de ces critères est une question de degré (aucun système juridique ne peut être parfaitement clair et cohérent), le droit n'est plus en mesure de guider la conduite des hommes s'ils sont fondamentalement défaillants. Andrei Marmor, « The Rule of Law and Its Limits » (2004) 23 (1) *Law and Philosophy*, p. 5; aussi Lideikyte Huber, à paraître 2024.

101, 102
Marmor, p. 6.

Conclusion intermédiaire

En résumé, nous estimons que le fait que des industries telles que la pornographie numérique échappent à l'impôt en Suisse est problématique du point de vue de la justice fiscale et que cette situation fiscale devrait être rectifiée. Cependant, il n'existe actuellement aucune base juridique explicite pour une telle action et le principe de légalité dans le droit fiscal régit les interprétations extensives de la loi actuelle. Cette situation découle du fait qu'au cours des deux dernières décennies, de nouveaux modèles économiques sont apparus, auxquels la législation fiscale suisse n'est pas adaptée. Cette dernière doit évoluer pour s'adapter à la fiscalité des entreprises multinationales hautement numérisées. Cela peut être réalisé soit de manière unilatérale, en suivant l'exemple de certains pays (comme indiqué dans la section suivante), soit par le biais d'une réforme internationale. Les deux perspectives sont discutées dans la section suivante.

Défis de la fiscalité internationale liées à la numérisation

Les lacunes dans l'imposition de l'industrie pornographique numérique constitue un exemple assez extrême des problèmes que pose la numérisation au niveau de la fiscalité internationale. Ici, la question de la justice fiscale relative à l'imposition des sociétés a été soulevée de plus en plus souvent. Afin de comprendre ce problème, un résumé du système fiscal international actuel et de ses défis suit.

Dans le système de l'imposition des personnes physiques et morales, créé il y a environ un siècle, l'impôt est fondamentalement prélevé sur le revenu. Le revenu est défini en cumulant « l'épargne » et la « consommation » des contribuables¹⁰³, des personnes physiques ainsi que morales¹⁰⁴. La définition et l'imposition du revenu reposent sur notre capacité à identifier la source, la propriété et la valeur monétaire des revenus¹⁰⁵. La source fait référence au « lieu » où le revenu est créé géographiquement et la « propriété » à l'identité du contribuable qui bénéficie du revenu¹⁰⁶. Or, le développement de l'économie numérique a remis en question tous ces concepts.

Selon les règles actuelles de la fiscalité internationale, si les pays considèrent qu'une source de revenus d'une certaine entreprise est située dans leur juridiction, ils ne peuvent prélever un impôt sur ces revenus que si le propriétaire de ce revenu – la société en question – a une présence physique dans cette juridiction (siège, filiale ou établissement stable)¹⁰⁷. À l'époque de la production et du commerce tangibles, la logique de ce principe était claire car il était facile d'identifier le pays de la source du revenu, ainsi que le pays de résidence du propriétaire du revenu¹⁰⁸. Toutefois, les entreprises multinationales contemporaines sont devenues ce que certains auteurs et autrices décrivent comme très « dispersées¹⁰⁹ » – et cela ne concerne pas seulement les entreprises hautement numérisées.

Non seulement la valeur de l'entreprise n'est plus créée dans une seule juridiction, mais il est également difficile de déterminer quelle activité exacte de cette entreprise dans le marché mondial génère la valeur (il est souvent admis qu'il ne s'agit pas d'une seule activité¹¹⁰). Par exemple, pour une entreprise proposant un streaming de pornographie digitale, la valeur créée se trouve-t-elle là où se situent les serveurs, le marketing, le personnel IT ou les utilisateurs? Ou – probablement – à tous ces endroits à la fois¹¹¹? La « création de valeur » étant fragmentée, externalisée et facilitée par une multitude de transactions entre sociétés affiliées, il devient très difficile d'identifier clairement l'endroit géographique d'où une société tire ses revenus¹¹². Par conséquent, il est difficile d'identifier quelle juridiction spécifique a le droit d'imposer les bénéfices d'une telle multinationale. De nombreuses entreprises-contribuables ont profité de cette incertitude pour s'engager dans une planification fiscale agressive et évasion fiscale non contrôlée¹¹³.

103 Les économistes s'accordent généralement sur une définition unanime du revenu, en utilisant souvent la formule dite de Haig-Simons, qui définit le revenu comme la somme de la consommation et de l'augmentation de la fortune nette au cours d'une période donnée. Kwall, Jeffrey L. « The Uncertain Case against the Double Taxation of Corporate Income. » NCL Rev. 68 (1989): 613, 628.

104 Pour les personnes morales, le revenu net imposable est défini en tant que bénéfice imposable en droit suisse.

105 Marian, Omri. « Taxing Data. » BYU L. Rev. 47 (2021): 511, 514.

106 Marian, p. 514.

107 OECD 2015; 2017.

108 *Ibid*, p. 533.

109 *Ibid*, p. 536.

110 Marian, Omri. « Taxing Data. » BYU L. Rev. 47 (2021): 511, 537.

111, 112, 113 *Ibid*, p. 537.

Les problèmes liés à la définition de la résidence et du revenu – qui étaient déjà préoccupants en raison de la mondialisation – ont été exacerbés par la numérisation. Cela a favorisé une transformation fondamentale des modèles de revenus et du capitalisme en général¹¹⁴ et pose de nombreux problèmes conceptuels.

Le principal problème est que les multinationales numériques, comme Google et Facebook, utilisent des modèles d'affaires radicalement différents des approches traditionnelles du XX^e siècle (même si les préférences en matière d'évasion fiscale des entreprises utilisant ces modèles sont les mêmes que celles des entreprises plus traditionnelles¹¹⁵). Il s'agit de plateformes numériques bilatérales ou bifaces (EN : Two-Sided Digital Platforms) qui capitalisent sur les contributions des utilisateurs résultant d'effets de réseau indirects et génèrent ainsi un énorme volume de revenus publicitaires¹¹⁶. En fait, le travail et le capital ne sont pas les principaux facteurs de production de la valeur ajoutée – la création de valeur des plateformes numériques bifaces se produit des deux côtés, avec des intrants différents¹¹⁷.

La caractéristique essentielle qui différencie les plateformes numériques bifaces des entreprises traditionnelles est l'importance de la structure des prix pour le résultat du marché (et non l'existence d'effets de réseau indirects en soi¹¹⁸). La structure des prix est neutre lorsque les deux groupes peuvent annuler toute modification de la structure des prix mise en œuvre par la plateforme¹¹⁹. Mais dans des structures comme Google, Facebook – ou Pornhub (si l'on prend en compte les utilisateurs qui diffusent du contenu gratuitement), il n'y a pas de négociations entre les utilisateurs et les annonceurs (contrairement à Airbnb et eBay¹²⁰).

114
Ibid, p. 539.

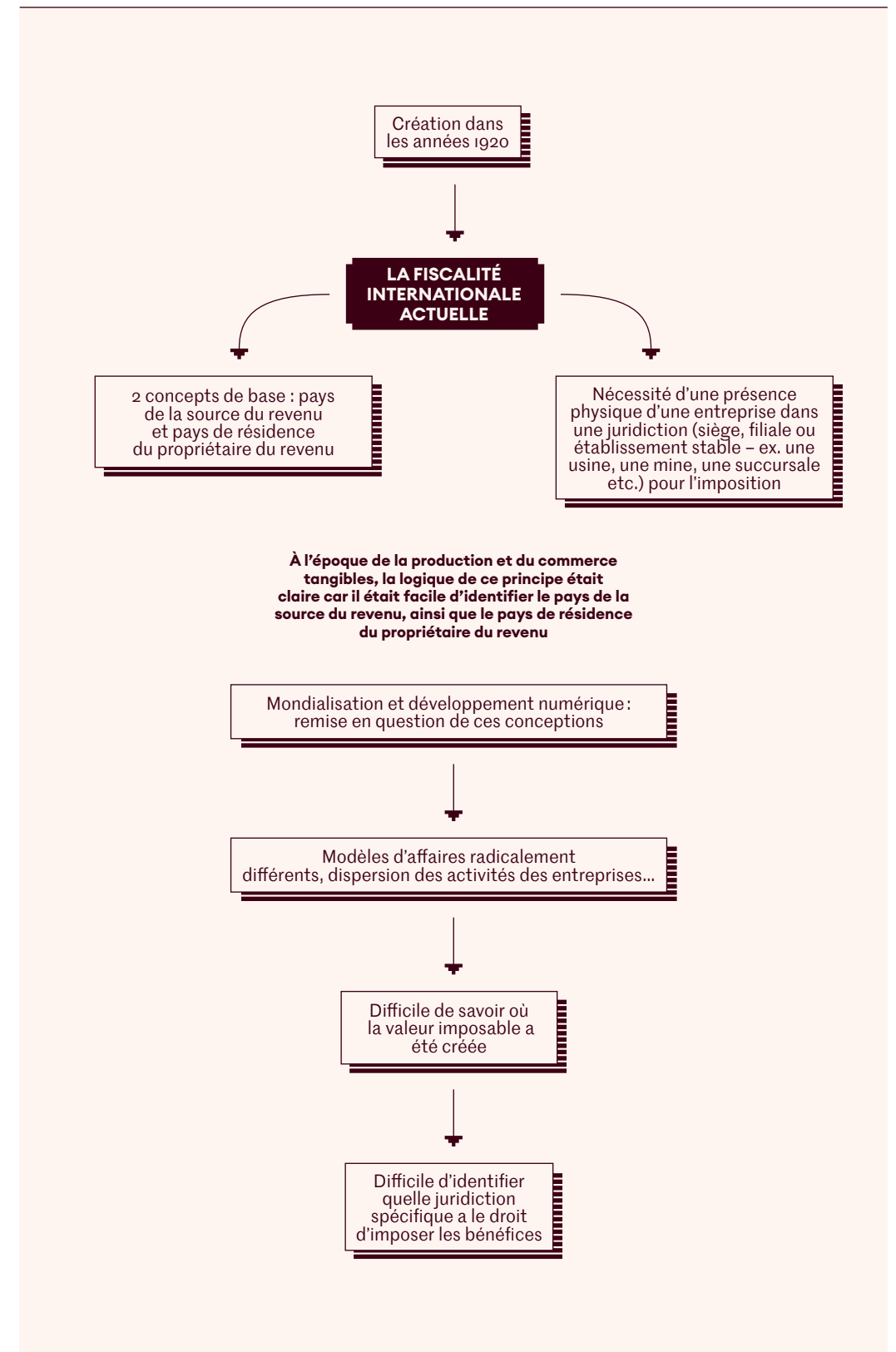
115, 116
Köthenbürger Marko, « Taxation of digital platforms », in *Tax by Design for the Netherlands*, pp. 169-180. Oxford University Press, 2021, p. 170.

117
Köthenbürger Mark, *Econpolicy Working paper*, p. 7.

118
Köthenbürger Marko. *Taxation of digital platforms*, p. 170.

119
Ibid, p. 170-171.

120,
Ibid, p. 171.



Au cours de la dernière décennie, il a été de plus en plus soutenu que l'utilisation d'un tel modèle d'entreprise avait des implications pour la politique fiscale. Avec des plateformes numériques bifaces, les règles traditionnelles de l'impôt international sur les sociétés, qui veulent imposer les bénéfices à l'endroit où ils sont créés, perdent tout leur sens¹²¹. Actuellement, la présence numérique d'une entreprise sur les marchés n'est pas taxée, même si elle peut générer une valeur significative. Cela a permis à des géants de la technologie tels que Google, Facebook et Amazon (ou à des sociétés pornographiques internationales, qui ne sont toutefois jamais mentionnées dans ce contexte) de générer des revenus entièrement en ligne, sans jamais établir de présence physique, et donc sans payer d'impôts (ou du moins suffisamment d'impôts) dans les pays du marché¹²². Par conséquent, les modèles commerciaux basés sur la publicité sont devenus une référence cruciale pour discuter de la manière dont les droits d'imposition pourraient être redéfinis dans l'économie numérique, en se concentrant sur Google et Facebook (qui sont les plus grandes sociétés de publicité au monde, contrôlant selon des estimations respectivement 55,2 % et 12,3 % des recettes publicitaires mondiales en 2016), car elles dominent le marché mondial sous la forme d'un duopole¹²³. Dans l'ensemble, cette situation affecte beaucoup les pays dits de « source », où les utilisateurs et les utilisatrices sont basés.

En raison de sa nouveauté, la discussion sur la manière de taxer la création de valeur par les utilisateurs et les utilisatrices, en particulier les modèles de revenus basés sur la publicité, est conceptuellement la plus compliquée dans les discussions politiques sur la taxation des marchés numériques¹²⁴. L'OCDE a reconnu que ces modèles d'entreprise posent des défis encore plus importants que les industries œuvrant selon des modèles plus traditionnels¹²⁵.

La numérisation cause également des soucis concernant les impôts indirects. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ne peut être prélevée que s'il y a une contrepartie pour la fourniture de biens et de services (et seulement si le lieu d'une transaction peut être établi, ce qui est délicat avec la numérisation). Si un secteur parvient à éviter à la fois une présence physique et des transactions payantes dans une juridiction donnée, il peut échapper à toute imposition.

La digitalisation a entraîné le passage d'une économie matérielle à une économie immatérielle, avec des investissements beaucoup plus importants dans cette dernière (« capitalisme sans capital¹²⁶ »). Les structures de marché que ces investissements créent sont qualitativement différentes de celles qui existaient lorsque l'impôt sur le revenu a été conçu¹²⁷. Il est réellement difficile de définir la valeur d'un investissement incorporel en tant qu'actif à long terme (par exemple, l'investissement dans le développement d'un logiciel), car les pratiques comptables conventionnelles ne sont pas équipées pour cela¹²⁸. Or, si l'on ne peut pas mesurer l'investissement, on ne peut pas non plus mesurer le retour sur investissement qui est soumis à l'impôt sur le revenu.

Cela rend impossible de mesurer une des composantes de la formule du revenu : « l'épargne¹²⁹ ».

Pour ces raisons et d'autres encore (les investissements immatériels sont également plus difficiles à vendre, ils créent des « effets de débordement », sont facilement mo-

121
Ibid., p. 171.

122
Avi-Yonah Reuven, Young Ran Kim et Karen Sam, « A New Framework for Digital Taxation », *Harv. Int'l LJ* 63 (2022): 279.

123
Fuchs Christian, *La taxe sur la publicité en ligne : Une innovation en matière de politique numérique*, University of Westminster Press, 2018, www.jstor.org/stable/j.ctv5vddv.5, p. 7.

124
Köthenbürger, 2021.

125
OCDE, « Relever les défis fiscaux de l'économie numérique », *Action 1 - 2015 Rapport final*, 2015.

126
Marian, p. 540 avec référence à Haskel Jonathan et Stian Westlake, « Capitalism without capital: The rise of the intangible economy » *Princeton University Press*, 2018.

127
Marian, p. 540.

128
Marian, p. 540 avec référence à Haskel, Westlake, p. 35.

129
Marian, p. 540.

dulables, etc.) la plupart des biens incorporels n'ont pas de prix de marché objectif autonome, ce qui est fort compliqué d'un point de vue fiscal¹³⁰.

Enfin, la numérisation et l'immatérialité de divers actifs a aussi facilité la planification fiscale agressive et l'évasion fiscale. Les précieux actifs immatériels modernes, tels que les marques, les logiciels et autres propriétés intellectuelles, peuvent être facilement transférés, ce qui permet aux multinationales de déplacer leurs revenus et leurs bénéfices hors du pays de résidence où les impôts sont les plus élevés vers des filiales situées dans des juridictions à faible taux d'imposition¹³¹.

Cette transformation de l'économie mondiale a eu un impact considérable sur la fiscalité et les recettes nationales. Selon les estimations de l'OCDE, les coûts résultant uniquement de l'évasion fiscale des entreprises pourraient se situer entre 100 et 240 milliards de dollars par an, ce qui représente entre 4 et 10 % des recettes fiscales mondiales des entreprises¹³². Il y a une quinzaine d'années, un consensus avait été achevé parmi les pays OECD / G20 quant au fait que le cadre juridique international régissant la fiscalité des entreprises (majoritairement via des conventions bilatérales entre les pays, basées sur le modèle OCDE) n'était plus adapté à l'imposition des multinationales (en particulier des grandes entreprises, qui étaient clairement les gagnantes de ce changement de paradigme¹³³).

130
Marian, p. 541-542.

131
Avi-Yonah, Kim et Sam, OCDE (2017), « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique », *Action 1 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, éd. OCDE, Paris, www.doi.org/10.1787/9789264252141-fr.

132
Avi-Yonah, Kim et Sam.

133
Vella J., R. Collier, et M. Devereux. « Comparing proposals to tax some profit in the market country. » *World Tax Journal* 13.3 (2021); European Commission. (2014). Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. www.ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf accessed 09/01/22; OECD 2014, Action 1; Avi-Yonah, Reuven, Young Ran Kim, and Karen Sam. « A New Framework for Digital Taxation. » *Harv. Int'l LJ* 63 (2022): 279.

Réforme internationale OCDE / G20 : solution à deux piliers

Une réforme fiscale internationale menée par l'OCDE / G20 est en cours pour résoudre cette situation dans le cadre du projet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS¹³⁴). Les négociations et les décisions se font au sein du « Cadre inclusif » de l'OCDE / G20, composé de plus de 140 états, dont la Suisse.

Dans la première phase de cette réforme, l'OCDE / G20 ont tenté de résoudre la question de l'imposition de la valeur générée par la présence numérique par le biais de l'action 1 du projet BEPS, appelée « Les défis fiscaux liés à la numérisation ». Toutefois, aux yeux de nombreux pays, les recommandations finales n'étaient guère convaincantes¹³⁵. Cela n'a pas favorisé la recherche d'une solution multilatérale et un certain nombre de juridictions ont adopté leurs propres taxes unilatérales sur les services numériques (Digital Services Taxes – DSTs) ou des prélèvements similaires pour résoudre ce problème¹³⁶.

Plus récemment, la « solution à deux piliers » annoncée en 2021 par l'OCDE / G20 propose de nouvelles pistes¹³⁷. Elle consiste en deux groupes de règles fiscales internationales, appelées respectivement Pilier 1 et Pilier 2, applicables aux entreprises multinationales, qui poursuivent des objectifs différents: attribuer davantage de droits d'imposition aux juridictions du marché où les entreprises ont une présence numérique (Pilier 1) et mettre fin à la course à la baisse des taux d'imposition des sociétés entre les juridictions (Pilier 2).

Le Pilier 2 contient les « règles GloBE » qui visent à imposer un impôt effectif minimum d'au moins 15 % sur le revenu des sociétés appartenant aux groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires annuel mondial dépasse 750 millions d'euros. Ces règles sont complexes, mais elles s'intègrent assez naturellement dans le système actuel d'imposition des sociétés, sans modifier sa philosophie de base. Cette partie de la réforme, qui ne sera abordée ici que très brièvement, a été généralement acceptée par de nombreuses juridictions et sa mise en œuvre dans les législations nationales est en cours (voir ci-dessous concernant la Suisse¹³⁸). Le Pilier 2 ne concerne pas spécifiquement la problématique de l'imposition de l'activité numérique.

Ce qui nous intéresse ici est l'approche du Pilier 1, qui représente une solution véritablement novatrice. Elle cherche spécifiquement à aborder les problèmes les plus pertinents de la numérisation mondiale afin d'imposer les multinationales hautement numérisées, y compris celles de la pornographie numérique. Le Pilier 1 vise à établir des nouveaux droits d'imposition et des règles de répartition des bénéfices de très grands groupes d'entreprises, en prenant particulièrement en compte la présence numérique dans les juridictions du marché.

Pour accomplir cela, le Pilier 1 contient deux types de règles, intitulées « Montant A » et « Montant B¹³⁹ ». Le montant A actualise le cadre fiscal international en ce qui concerne les grandes multinationales très rentables ayant un lien spécifique avec les marchés de ces états. Le montant B simplifie les

134
OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, www.dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en, accessed 01/09/22; OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015, Final Report*.

135
La résolution des problèmes fiscaux liés à la numérisation de l'économie est l'une des principales priorités du projet BEPS et du cadre inclusif depuis 2015 et la publication du rapport BEPS Action 1. Tout d'abord, l'Action 1 sur l'économie numérique a cherché à proposer des réformes afin de résoudre le problème de la taxation insuffisante de la présence numérique. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, www.doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en, p. 3. Toutefois, les défis ont finalement été minimisés dans le rapport final sur l'Action 1: l'OCDE a indiqué que la localisation des clients publicitaires et la localisation des utilisateurs et des utilisatrices sont souvent alignées dans la pratique, de sorte que la valeur des données des utilisateurs et des utilisatrices se reflète dans les recettes publicitaires générées dans un pays. Elle a également affirmé que l'ampleur de ce défi peut, en outre, être atténuée par le fait que la publicité nécessite souvent une présence locale pour attirer les annonceurs. OCDE, *Relever les défis fiscaux de l'économie numérique, Action 1 - 2015 Rapport final*, 2015.

136
Il convient de noter qu'une cause majeure de l'absence de résultat vient de la résistance des États-Unis aux tentatives de l'UE de créer de nouvelles règles sur l'établissement permanent (par exemple, basées sur la présence numérique) Avi-Yonah et autres, 2022.

règles existantes en matière de prix de transfert pour tous et toutes les contribuables – elles ne sont pas conçues spécifiquement pour l'activité digitale¹⁴⁰.

Au niveau international, la réforme sur le Pilier 1 avance relativement lentement (contrairement au Pilier 2). En juillet 2022, le Cadre inclusif a publié les règles de fond pour le montant A, que nous analysons dans la section suivante¹⁴¹. Douze mois plus tard, il a présenté la convention multilatérale sur le montant A du Pilier 1 (EN: Multilateral Convention, MLC), qui confère aux états participants un nouveau droit d'imposition sur une partie des bénéfices de ces groupes¹⁴². Cette convention impliquerait ainsi un cadre juridique à deux niveaux: les pays mettront en œuvre le montant A par le biais de leur législation nationale, mais la MLC sera signée afin de coordonner l'exercice de ce droit d'imposition entre les juridictions, de remplacer les conventions fiscales existantes et de garantir l'élimination de la double imposition¹⁴³. En contrepartie, les états participants devraient s'engager à supprimer les impôts existants sur les revenus issus des services numériques (DSTs) et à ne pas introduire de tels impôts ou des mesures pertinentes similaires à l'avenir, afin de garantir la stabilité et la sécurité juridique dans le droit fiscal international¹⁴⁴. L'adoption de la version finale de MLC est prévue pour le second semestre 2023. Elle entrera en vigueur uniquement si elle est ratifiée par au moins 30 états abritant, ensemble, au moins 60 % des groupes concernés par le nouveau droit.

Cependant, la signature de cette convention (et donc la résolution des problèmes concernant l'imposition de la présence numérique) est incertaine. Le Pilier 1 peine à trouver un consensus international et, selon certains avis, le processus ne pourra être achevé. ¹⁴⁵ Le progrès politique et technique sur cette partie de la réforme est lent et certains auteurs sont d'avis que le processus ne pourra être achevé¹⁴⁶. L'approbation partielle ou totale du projet dépendra du choix individuel auquel les pays seront confrontés (ex. comparaison des revenus supplémentaires vs simplicité et facilité d'administration de ces nouvelles modalités); cela concernera en réalité surtout les pays en voie de développement¹⁴⁷.

Cette proposition est déjà sujette à de nombreuses critiques, comme par exemple le fait que les charges de conformité fiscale pour les groupes internationaux vont encore augmenter (y compris la conformité avec le Pilier 2) et que l'insécurité juridique s'accroîtra également, l'intention inverse de l'OCDE¹⁴⁸. Des auteurs suisses soulignent aussi que les répartitions forfaitaires proposées par le Pilier 1 des bénéfices présentent le grand inconvénient de ne pas tenir compte des caractéristiques des branches et des particularités des différents groupes et de « mettre tous les groupes concernés dans le même sac¹⁴⁹ ». Selon eux, les valeurs pertinentes (ex. marge de 10 % sur le chiffre d'affaires, 25 % du bénéfice résiduel, clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires) n'ont aucune logique économique et ne sont que le résultat d'un discours politique¹⁵⁰. Certains expriment la crainte que la Suisse soit la grande perdante de ces propositions, notamment s'agissant du Pilier 1, qui semble favoriser les grands états avec de nombreux consommateurs¹⁵¹.

137
Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie 08/10/21.

138
OCDE, *Outcome State-ment on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 11/07/23.

139
OCDE, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 08/10/21.

140
OCDE, *Pillar One Amount B in a Nutshell, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Amount B (Pillar One)*, juil. 23, www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf.

141
OCDE (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf.

142
SFI, *Nouvelle étape dans la mise en œuvre de la solution à deux piliers de l'OCDE / G20 en matière de fiscalité des entreprises*, communiqué de presse, 12/07/23.

Faisant partie du Cadre inclusif, la Suisse adhère en principe à cette réforme. Le Pilier 2 sera mis en œuvre via une modification de la Constitution fédérale, pour introduire explicitement un traitement différencié entre les grands groupes multinationaux et les autres entreprises (cela pourrait aussi concerner le Pilier 1¹⁵²). La situation du Pilier 1 est moins définie ; probablement en raison des incertitudes sur le consensus international, les discussions y relatives en droit suisse ont été nettement moins abondantes, tant au niveau gouvernemental qu'au niveau académique¹⁵³. Dans son message sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises du juin 2022, le Conseil fédéral explique sa position principale sur la réforme de l'OCDE / G20 en ne mentionnant qu'assez occasionnellement le Pilier 1 et ce principalement pour décrire sa conception technique. Le Conseil fédéral évoque le retard au sein de l'OCDE et du G20 sur ces questions et souligne que la mise en œuvre des mesures sera prévue en temps utile¹⁵⁴. En termes de conséquences pour la Suisse, le Conseil fédéral estime (implicitement) que son attractivité fiscale pourrait se réduire : « [...] la faible charge fiscale proposée par la Suisse en matière d'imposition des bénéfices en comparaison internationale ne devrait plus peser autant qu'aujourd'hui dans les décisions d'implantation des très grands groupes d'entreprises. En effet, une partie accrue du bénéfice du groupe sera à l'avenir imposée dans les états du marché¹⁵⁵. » Ainsi, la position exacte de la Suisse sur le Pilier 1 reste à définir et il se pourrait qu'elle continue à peser les avantages et les inconvénients de l'adhésion au Pilier 1 à l'avenir, comme le suggèrent certain-es commentateurs et commentatrices.

148, 149, 150
Harbeke Nils, Hug Thomas et Scherrer Patrick, *Verrechnungspreisrecht der Schweiz, Grundlagen und Praxis*, Zurich / Saint Gall 2022, p. 872.

151
Oberson Xavier, « Imposition des services numériques : à la recherche d'un consensus planétaire », *Le Temps*, publié le 01/02/21, modifié le 10/06/23, www.letemps.ch/economie/cyber/imposition-services-numeriques-recherche-dun-consensus-planetaire.

152
Sur la base de cette modification, une ordonnance transitoire garantit l'entrée en vigueur de règles le 01/01/24 ; ultérieurement, une loi correspondante sera adoptée par la voie ordinaire. Le Parlement s'est mis d'accord en déc. 22 sur l'article constitutionnel relatif à l'impôt minimum de l'OCDE, et le peuple suisse a approuvé le projet en juin 23. Initialement, l'imposition minimale sera introduite par voie d'ordonnance du Conseil fédéral, et ce dernier disposera ensuite de six ans pour présenter une loi fédérale au Parlement. www.sif.admin.ch/sif/fr/home/documentation/communiqués-presse/medienmitteilungen.msg-id-84315.html. Arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition des grands groupes d'entreprises) du 16/12/22, 252FF 2022 3216.

153
Voici quelques exemples de publications à ce sujet : *op. cit.* Harbeke, Hug Scherrer, Ballivet Louis, *Beyond the Arm's Length Principle*, Schulthess, 2021, p. 281 ss.; Majorana Daniele, *Il nuovo paradigma di tassazione per le imprese digitali: Pillar 1*, NF 5/2021, p. 297 ss.; Turina Alessandro, *Il ruolo sempre più pervasivo dei safe harbour nell'ambito dei prezzi di trasferimento, fra iniziative unilaterali e raccomandazioni*, OCSE, NF 5/2022, p. 287 ss, 287 (en particulier sur le montant B).

154
Conseil fédéral, Message concernant l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique), du 22/06/22 (« Message 2022 »), p. 2.

155
Conseil fédéral, Message 2022, p. 9.

143
OECD (2023), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders*, India, sept. 23, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-india-september-2023.pdf, p. 4.

144
OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One*.

145
Pfammatter Tamara, *Blickpunkt internationale Steuerpolitik*, RF 78/2023 p. 217, 217.

146
Avi-Yonah, Kim et Sam, 2022.

147
Parada Leopoldo, « The OECD Global Tax Deal and Developing Countries: Where Do We Stand? » (29/07/23). *Caribbean Tax Law Journal*, Forthcoming, Available at SSRN: www.ssrn.com/abstract=4525708 or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4525708>, p. 6.

Règles du Pilier 1 et entreprises numériques bifaces

Dans l'optique d'une éventuelle adoption du Pilier 1, il est utile d'examiner les règles préliminaires du montant A. Elles fournissent des indications sur la mesure dans laquelle le Pilier 1 pourrait s'appliquer aux modèles d'entreprises numériques bifaces proposant un contenu gratuit en échange de la collecte de données et de la publicité en ligne (dont l'industrie de la pornographie numérique fait donc partie).

Les règles de fond relatives au montant A nécessitent de suivre plusieurs étapes afin de déterminer si une juridiction peut imposer une société multinationale non-résidente sur une partie de ses revenus (par exemple, la fourniture de services numériques) provenant de cette juridiction du marché. Il convient de noter que certains secteurs n'entrent pas dans son champ d'application (certaines ressources naturelles, certains services financiers, la construction, la vente et la location de biens immobiliers résidentiels, ainsi que les activités aériennes et maritimes internationales¹⁵⁶). Toutefois, ces exclusions ne concernent a priori pas l'industrie qui nous intéresse ici.

La première étape consiste à déterminer si l'entreprise multinationale entre dans le champ d'application du « montant A ». Ces règles concernent uniquement les multinationales extrêmement grandes et rentables, dont le chiffre d'affaires annuel doit par exemple dépasser les 20 milliards d'euros et la marge bénéficiaire être supérieure à 10 %¹⁵⁷. Lorsque l'entreprise multinationale n'atteint pas ces seuils, mais que l'un de ses segments le fait sur une base autonome, ce segment sera soumis au montant A¹⁵⁸. Les limitations du champ d'application du montant A ont été mises en place pour deux raisons principales : d'une part, pour concentrer la réforme sur les plus grandes entreprises multinationales, qui sont considérées comme les plus sous-imposées, et d'autre part, pour s'assurer que les administrations fiscales ne souffrent pas d'une charge administrative trop importante dans la gestion de ce nouveau droit d'imposition¹⁵⁹. Même si ce raisonnement est compréhensible, il n'en reste pas moins que ces seuils limitent considérablement le champ d'application du montant A : selon les premières estimations, seule une centaine d'entreprises multi-nationales devaient être soumises à ces règles¹⁶⁰. Ces prévisions sont toutefois préliminaires : l'OCDE a souligné encore récemment qu'il est très difficile d'obtenir des données sur les grandes multinationales et d'estimer quelles entreprises seraient soumises à nouveau régime fiscal¹⁶¹.

Si la mise en œuvre du montant A est couronnée de succès, le seuil de recettes pourrait être abaissé à 10 milliards d'euros après sept ans¹⁶². Compte tenu de notre connaissance insuffisante de la taille et des marchés des entreprises de pornographie numérique, il est difficile de dire dans quelle mesure elles tomberont dans le champ d'application des règles du montant A, que ce soit aujourd'hui ou dans sept ans.

156
OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One*, p. 32 et ss.

157
OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beeps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf, p. 10-11.

158
OECD, *Fact sheet Amount A. Progress Report on Amount A of Pillar One*.

159
OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, www.doi.org/10.1787/beba0634-en, p. 22.

160
Pour l'une des estimations, voir Devereux / Simmler, *EconPol* 36/2021.

161
OECD, *Economic impact assessment of the Two pillar solution. Revenue estimates for pillar one and two*, Webinar, 18/01/23. Vidéo : www.oecd.org/tax/beeps/webinar-economic-impact-assessment-two-pillar-solution.htm.

162
OECD (2023), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders: India*, sept. 23, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-india-september-2023.pdf, p. 4.

Si le champ d'application de l'entreprise se situe toutefois dans le cadre du montant A du Pilier 1, l'étape suivante consiste à déterminer les juridictions du marché qui bénéficieront de ce nouveau droit d'imposition. Ces dernières seront susceptibles d'imposer une partie des bénéfices résiduels de l'entreprise multinationale au titre du montant A à l'aide d'un critère quantitatif de lien avec le marché, en combinaison avec des règles spécifiques en matière de provenance des recettes¹⁶³. Cette étape est effectuée selon des règles détaillées de détermination des sources de revenus, basées sur des « indicateurs fiables » ou des clés de répartition. Des limitations quantitatives ont été également placées dans cette étape: la juridiction du marché ne peut imposer les revenus du groupe provenant de sa juridiction que si ces derniers sont égaux ou supérieurs à 1 million d'euros¹⁶⁴. Une exception est toutefois faite pour les petits pays: si le produit intérieur brut (PIB) de la juridiction pour une période donnée est inférieur à 40 milliards d'euros, le montant de 1 million d'euros est remplacé par 250 000 euros¹⁶⁵. Le PIB de la Suisse étant toutefois infiniment plus élevé (CHF 781 milliards en 2022¹⁶⁶), cette règle ne sera pas applicable pour définir sa compétence fiscale. Par conséquent, les industries pornographiques ne seront imposées en Suisse que si leurs revenus provenant du territoire suisse atteignent ce seuil.

¹⁶³ OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One*, art. 3-4, p. 13-15.

¹⁶⁴ OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One*, p. 13, art. 3.1.

¹⁶⁵ OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One*, p. 13, art. 3.2.

¹⁶⁶ Office Fédéral de la Statistique (OFS), *Communiqué de presse, Croissance de 2,6 % du PIB de la Suisse en 2022*, www.bfs.admin.ch/asset/fr/27045994.

Les recettes provenant de la publicité en ligne et des données des utilisateurs entrent dans le champ d'application du Pilier 1 et sont donc les activités qui génèrent le revenu des entreprises pornographiques numériques. Ce revenu est considéré comme provenant de la juridiction où se trouve le spectateur (« viewer ») de la publicité¹⁶⁷. Cette localisation est déterminée à l'aide des indicateurs suivants: [1] informations relatives au profil d'utilisateur du spectateur; [2] géolocalisation de l'appareil permettant le visionnage; [3] adresse IP de l'appareil sur lequel la publicité en ligne est affichée; [4] tout autre indicateur fiable¹⁶⁸.

Les revenus tirés de l'octroi de licences, de la vente ou de toute autre forme d'aliénation des données de l'utilisateur sont considérés comme provenant d'une juridiction lorsque le lieu de résidence de l'utilisateur qui fait l'objet des données transférées s'y trouve¹⁶⁹. La localité d'une personne est définie en utilisant les mêmes critères que pour celle du spectateur¹⁷⁰. La manière dont ces indicateurs seront établis techniquement n'est pas encore claire.

Les services de contenu numérique (EN: Digital content service) entrent dans le champ d'application du Pilier 1. Ils sont définis comme la fourniture automatisée de contenu par des moyens numériques, que ce soit par la diffusion en ligne, l'accès ou le téléchargement de contenu numérique (par exemple, musique, livres, vidéos, textes, jeux, applications, programmes informatiques, logiciels, journaux en ligne, bibliothèques en ligne et bases de données en ligne), que ce soit pour un accès ponctuel, pour une période limitée ou à perpétuité¹⁷¹.

¹⁶⁷ OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One*, Section E, p. 68.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 69.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 73.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 74.

¹⁷¹ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, www.doi.org/10.1787/beba0634-en, p. 28.

Pour résumer, le problème de la taxation de la présence numérique des entreprises pornographiques pourrait théoriquement être résolu avec les règles du Pilier 1. Toutefois, il est difficile de savoir précisément dans quelle mesure ces règles affecteront ce secteur. Cela s'explique en grande partie par le fait que le secteur a été largement ignoré dans le débat sur la fiscalité internationale et que les données empiriques dans ce domaine sont manquantes, ce que nous décrivons dans la section précédente.

Absence de l'industrie pornographique dans les discussions de l'OCDE

Dans la réforme du cadre fiscal international, l'OCDE a constamment souligné le manque de connaissances sur les industries numériques¹⁷². Il a été reconnu que les préoccupations BEPS sont mieux identifiées et traitées en analysant les structures existantes adoptées par les entreprises multinationales ainsi que les nouveaux modèles d'entreprise, en se concentrant sur les caractéristiques clés de l'économie numérique et en déterminant quelles caractéristiques soulèvent ou exacerbent les défis fiscaux ; ce n'est que de cette manière qu'il est possible de développer des solutions pour relever ces défis¹⁷³.

L'OCDE a effectivement suivi une telle approche en analysant des entreprises multinationales, y compris leur modèle d'affaires, dans certaines industries spécifiques. Concernant les industries numériques spécifiques, les analyses produites par l'OCDE étudient les jeux d'argent en ligne, les jeux vidéo, le streaming payant (musique et vidéo) et les médias sociaux. L'OCDE souligne que toutes ces industries sont différentes et qu'elles s'adapteront ainsi aux réformes fiscales d'une manière qui leur est propre¹⁷⁴. Dans ses recommandations, certes générales, l'OCDE mentionne et analyse de grandes entreprises numériques spécifiques qui sont représentatives de leurs modèles commerciaux : Facebook, Instagram et WhatsApp, Apple, Airbnb ou Booking.com¹⁷⁵. Par exemple, dans ses considérations sur le lieu d'utilisation de services numériques, l'OCDE étudie spécifiquement l'activité des utilisateurs ou des utilisatrices de Facebook ou d'Instagram¹⁷⁶. En analysant l'effet des crises COVID-19 sur les activités de services numériques automatisés (EN : Automated Digital Services – ADS), l'OCDE cite certaines industries spécifiques fortement touchées par la crise, notamment les activités de covoiturage et les plateformes de partage de logement¹⁷⁷. Elle mentionne également que la publicité en ligne a été modérément affectée et que « d'autres » industries ont bénéficié d'une demande accrue (citant l'informatique « cloud », le streaming vidéo, les installations de vidéoconférence, les places de marché en ligne¹⁷⁸). Pourtant, les activités de streaming vidéo concernent différents secteurs d'activité avec des modèles commerciaux parfois très différents et donc des résultats commerciaux également variés ; ce point n'est toutefois pas mentionné. Il aurait été intéressant de savoir si l'OCDE se réfère aux services payants (comme sur les plateformes Netflix, qui n'offrent d'ailleurs pas de publicité en ligne) ou de streaming de contenu gratuit, comme le porno numérique, c'est-à-dire un modèle commercial radicalement différent¹⁷⁹.

L'OCDE ne précise pas pour quelles raisons certaines entreprises de médias sociaux sont spécifiquement sélectionnées pour l'analyse dans le cadre du projet BEPS. L'une des raisons pourrait être la mauvaise publicité faite autour de

172 Pour ne citer qu'un exemple, l'OCDE souligne que l'effet de certaines composantes du pilier 1 est difficile à quantifier en raison des limites des données (manque de données suffisantes sur la nature des activités de l'entreprise multinationale au niveau de l'entité multinationale et manque de données au niveau de la transaction). OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, www.doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en, p. 16.

173 OCDE, *Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*, 24/03/14 – 14/04/14 p. 24.

174 OCDE (2018).

175, 176 OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, p. 44.

177, 178 OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, www.doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en, p. 36. No. 79.

179 *Ibid.*, p. 36-38. L'interprétation de ce document précis suggère que l'OCDE parle d'un abonnement de streaming en ligne, qui n'est pas étroitement lié à la publicité en ligne.

certain cas très médiatisés d'évasion fiscale des entreprises, qui ont suscité l'intervention des pouvoirs publics. Une autre raison pourrait être l'accès plus facile aux données pour analyser certaines activités importantes pour la réforme, comme l'activité en ligne des utilisateurs et des utilisatrices (plus facile à analyser avec des comptes nécessitant une inscription, comme sur Instagram ou Facebook, qu'avec du streaming anonyme sur les sites pornographiques). Néanmoins, la difficulté de disposer de données sur certains secteurs devrait être un argument supplémentaire pour approfondir leur analyse ; ils devraient au minimum être évoqués dans l'analyse juridico-économique. Enfin, les tabous liés à l'industrie pornographique doivent certainement jouer un rôle. Ces sujets ne sont pas facilement abordés, en particulier dans des environnements formels, et pourraient être simplement considérés comme peu sérieux. La pornographie, en tant que domaine très explicite de la sexualité, est peut-être sujette à ce que certains auteurs considèrent comme une censure anti-érotique (« sexophobie juridique »), étant l'héritage historique de la transposition de l'éthique judéo-chrétienne dans le raisonnement juridique¹⁸⁰. À titre d'exemple, dans certains cas, la Cour de justice de l'Union européenne fait preuve d'un véritable puritanisme en matière de sexualité (par exemple, dans l'arrêt sur la fiscalité des cinémas pornographiques, le mot « sexe » n'apparaît pas une seule fois¹⁸¹).

Quelle qu'en soit la raison, aucune référence n'est faite aux plus grandes multinationales fournissant du contenu pornographique numérique, alors même qu'ils sont vraisemblablement les leaders de l'industrie numérique basée sur le streaming gratuit. Cette industrie majeure est absente des milliers de pages des documents de l'OCDE sur cette question¹⁸². Cela est regrettable, car l'élaboration de règles fiscales efficaces implique de saisir le fonctionnement des entreprises numériques et de leur diversité¹⁸³. L'industrie de la pornographie numérique semble précisément appartenir à la catégorie d'entreprises que l'OCDE tente de cibler dans ses réformes actuelles ; l'étude de ses particularités pourrait apporter un éclairage supplémentaire à ce débat fiscal. Le rôle de la pornographie n'a pas été étudié dans la création de modèles commerciaux basés sur la collecte de données des utilisateurs et utilisatrices. Toutefois, étant donné que la pornographie est présente sur l'internet depuis son invention, on peut affirmer sans grand risque que cette industrie a inventé ces modèles commerciaux au moins au même rythme que Google ou Facebook – ou peut-être même plus tôt.

Dans le cadre de BEPS, ainsi que du Pilier 2, ce secteur est particulièrement intéressant car il est caractérisé par des entreprises hautement numérisées et extrêmement mobiles, capables d'exploiter diverses failles dans les règles internationales de l'impôt sur les sociétés. L'un des objectifs du projet BEPS est de réduire la planification fiscale agressive et l'évasion fiscale, lorsque les entreprises multinationales, à l'aide de diverses techniques fiscales, transfèrent leurs bénéfices de juridictions à forte imposition vers des juridictions à faible imposition¹⁸⁴. Cela a été particulièrement facile pour les entreprises telles que celles actives dans l'industrie pornographique ; comme leur produit est entièrement numérique, elles utilisent largement des actifs comme des logiciels et d'autres propriétés intellectuelles de nature intangible et facilement transférable¹⁸⁵. Quelques rares publications universitaires sur le sujet affirment

180 Belavusau Uladzislau et Florence Berkeley, « Sex in the Union: EU law, taxation and the adult industry », *European Law Reporter*, n°4, (2010).

181 Belavusau, Berkeley, p. 144.

182 Recherche effectuée dans les principaux documents de l'OCDE depuis 2013 (date de lancement du projet BEPS) jusqu'à sept. 23 en y recherchant les mots-clés « porno », « pornographie », « adulte » et « sexe ».

183 Dans son analyse de 2014, l'OCDE met déjà en évidence les huit modèles de revenus « les plus courants » dans l'économie numérique : [1] Revenus basés sur la publicité ; [2] Achats ou locations numériques ; [3] Vente de biens (y compris articles virtuels, ce qui recoupe en partie le point 1) ; [4] Revenus basés sur les abonnements ; [5] Vente de services ; [6] Licences de contenu et de technologie (recoupe les points 4 et 5) ; [7] Vente de données d'utilisateurs et d'études de marché personnalisées ; [8] Frais « cachés » et produits d'appel. OCDE (2014), *Relever les défis fiscaux de l'économie numérique, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, éd. OCDE. www.dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en accessed 01/05/23, p. 83-84.

184 Avi-Yonah, Kim et Sam.

185 Avi-Yonah, Kim et Sam ; OCDE 2015 ; 2017.

que pour la pornographie et les jeux d'argent, le commerce numérique mondial a probablement joué un rôle dans la croissance des accords de sociétés étrangères contrôlées (Controlled Foreign Companies – CFCs¹⁸⁶). Même si nous ne disposons pas des données financières d'une entreprise multinationale comme Aylo / MindGeek, le fait qu'elle ait son siège au Luxembourg et qu'elle compte de nombreuses filiales dans des juridictions extraterritoriales laisse entrevoir une planification internationale agressive « classique », largement utilisée avant BEPS^{187, 188}.

Une planification fiscale de ce type sera probablement réduite dans une certaine mesure avec les réformes du Pilier 2 – à condition que les multinationales concernées atteignent le seuil de 750 000 euros de chiffre d'affaires requis pour que les règles s'appliquent. Cependant, atteindront-elles ce seuil, ou le Pilier 2 ne s'appliquera-t-il pas à l'ensemble de l'industrie? Cette question reste sans réponse, même si l'on peut supposer qu'en raison de leurs modèles d'entreprise, décrits ci-dessous, les entreprises du secteur pornographique brassent de très grands volumes financiers.

De plus, les multinationales de la pornographie numérique, à l'instar de Google et Facebook, utilisent des modèles d'affaires radicalement différents des approches traditionnelles du XX^e siècle, qui sont spécifiquement visés par la réforme internationale. Comme nous l'avons vu, ils sont aussi très probablement basés sur une stratégie de prix zéro. Cependant, sur de nombreux points, l'industrie pornographique est très différente de Google et de Facebook. Son activité de base, qui n'est ni un média social ni un moteur de recherche, est différente. Par ailleurs, ses pratiques en matière de collecte de données sur les utilisateurs et les utilisatrices – et donc de création de valeur – doivent (ou du moins devraient) être plus difficiles à comprendre car elles concernent des données personnalisées (dans de nombreuses juridictions, les données sexuelles sont considérées comme des données de santé et doivent donc être traitées en conséquence). Il utilise beaucoup de trafic internet en raison du streaming, ce qui pourrait ajouter des arguments pour imposer l'utilisation du porno par le biais d'une présence numérique.

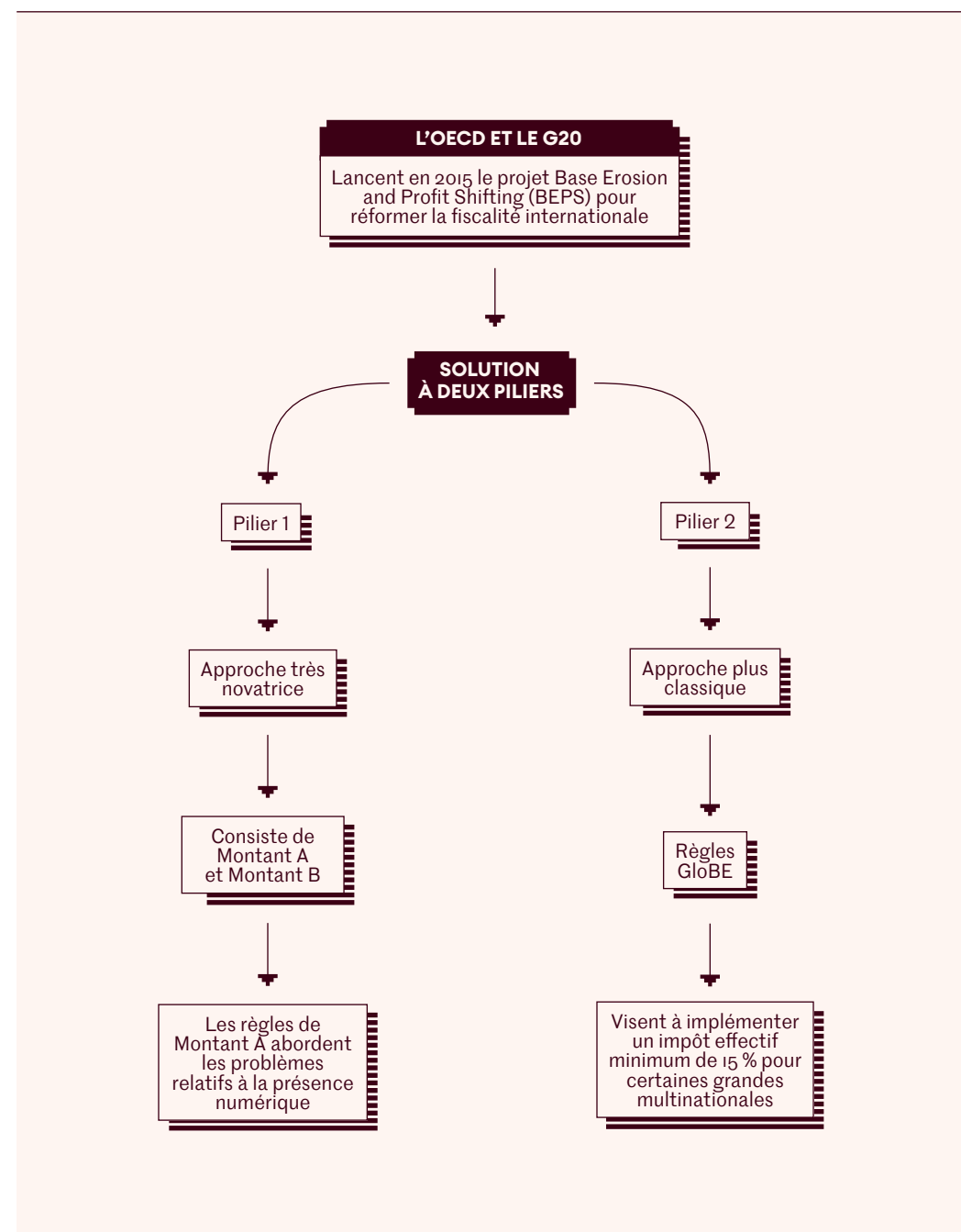
Une meilleure compréhension de ce secteur – tant au niveau national qu'international – pourrait également permettre à la Suisse de réévaluer sa réticence (implicite) à l'égard du Pilier 1. La légitime crainte de certains auteurs et certaines autrices que la Suisse risque d'être la grande perdante de ces propositions, n'étant pas un grand pays de la consommation numérique¹⁸⁹, pourrait être mitigée (bien que pas éliminée) par l'étude de secteurs où la Suisse est le pays « consommateur ». Comme indiqué précédemment, la Suisse est apparemment une grande consommatrice de données pornographiques, ce qui pourrait conduire à une délocalisation partielle du droit d'imposition de l'étranger vers le territoire national.

186
Cockfield, Arthur, Walter Hellerstein et Marie Lamensch. *Taxer le commerce numérique mondial*. Kluwer Law International BV, 2019, p. 197.

187
OCDE (2013), *Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, éd. OCDE. www.dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en, accessed 01/09/22.

188
Vella J., R. Collier et M. Devereux, « Comparing proposals to tax some profit in the market country » (Comparaison des propositions visant à imposer certains bénéfices dans le pays de marché). *World Tax Journal* 13.3 (2021); Commission européenne, (2014), *Rapport du groupe d'experts de la Commission sur la fiscalité de l'économie numérique*. www.ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf, consulté le 09/01/22; OCDE 2014, Action 1; Avi-Yonah, Reuven, Young Ran Kim, et Karen Sam. « Un nouveau cadre pour la fiscalité numérique » *Harv. Int'l LJ* 63 (2022): 279.

189
Oberson Xavier, « Imposition des services numériques: à la recherche d'un consensus planétaire » *Le Temps*, publié le 01/02/21 à 11:06. Modifié le 10/06/23. www.letemps.ch/economie/cyber/imposition-services-numeriques-recherche-dun-consensus-planetaire.





AUTRES PROPOSITIONS POUR TAXER LES ENTREPRISES NUMÉRIQUES ET APPLICATION AU PORNO NUMÉRIQUE

Digital service taxes

Sans attendre la solution de l'OCDE / G20 sur la taxation de la présence numérique (qui demeure incertaine), de très nombreux pays ont adopté des mesures unilatérales, appelées « taxes ou impôts sur les services numériques » (EN : Digital Services Taxes – DST). Environ la moitié des pays européens de l'OCDE ont annoncé, proposé ou mis en œuvre une DST¹⁹⁰, qu'ils sont censés supprimer lorsque (et si) la solution du Pilier 1 est adoptée.

Les DST peuvent être décrites comme un mélange entre les impôts sur les recettes brutes et les taxes sur les transactions qui s'appliquent aux recettes provenant d'une variété de services numériques. Selon le pays, les DST diffèrent considérablement dans leur structure et leur étendue. Ils s'appliquent aux recettes provenant, par exemple, de la vente d'espaces publicitaires, de la fourniture de services intermédiaires numériques et de la vente de données collectées auprès des utilisateurs et utilisatrices¹⁹¹. À l'heure actuelle, il n'existe pas de définition exacte des diverses DST, mais l'OCDE a proposé trois conditions cumulatives pour les délimiter : [1] elles imposent une fiscalité basée sur des critères de marché ; [2] elles sont réservées aux entreprises et capitaux étrangers ; [3] elles se situent en dehors du système d'imposition du revenu (et donc en dehors du champ d'application des obligations conventionnelles¹⁹²).

Théoriquement, le système DST pourrait être un modèle de taxes applicables à la pornographie numérique, étant donné qu'il vise les entreprises non-résidentes utilisant des modèles d'affaires similaires. Le champ d'application exact pourrait être défini après une étude des modèles économiques de la pornographie numérique et des industries similaires en Suisse. Toutefois, cette solution est improbable et sans doute pas idéale. En particulier, les DST sont critiquées parce qu'elles tentent de résoudre unilatéralement un problème qui, par définition, nécessite une approche multilatérale. Si l'entreprise en question n'a pas d'activité physique ni d'actifs saisissables en Suisse, il est difficile (même si pas impossible) de prélever ces impôts sans coopération internationale. Les DST suscitent également des tensions internationales, en particulier avec les États-Unis, car ces prélèvements touchent principalement les entreprises américaines (les États-Unis ont déjà répondu par des menaces de tarifs douaniers de rétorsion¹⁹³).

Actuellement, les impôts sur les services numériques ne sont pas prélevés en Suisse et le gouvernement n'est pas favorable à leur introduction. Il indique spécifiquement qu'il « [...] défend l'instauration de solutions multilatérales bénéficiant d'un large soutien plutôt que la mise en œuvre d'une multitude de mesures nationales confuses. La Suisse s'engage pour l'adoption de règles favorisant l'innovation et la prospérité qui seront appliquées uniformément à l'échelle mondiale et soumises à un mécanisme de règlement des différends. L'objectif est de garantir la sécurité du droit pour les entreprises concernées¹⁹⁴ ». Dans le cas où la solution du Pilier 1 n'aboutirait pas, il est trop tôt pour estimer la position de la Suisse, qui dépendra dans une certaine mesure des options envisagées au niveau

190
Daniel Bunn et Elke Asen, *What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, 09/08/22, Tax Foundation, www.taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2022/.

191, 192
Juan Manuel Vázquez, « Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect? », 14/02/23, *Kluwer International Tax Blog*, www.kluwer-taxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/.

193
Daniel Bunn et Elke Asen, « What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes », 09/08/22, Tax Foundation, www.taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2022/.

194
Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI), *Imposition de l'économie numérique*, www.sif.admin.ch/sif/fr/home/finanzmarktpolitik/numerisation-secteur-financier/imposition-economie-numerique.html.

international. Il est toutefois possible de déduire de ces déclarations qu'une solution unilatérale, telle que le DTS, est actuellement une option non souhaitable pour la Suisse.

Taxation des données

D'autres propositions novatrices ont été faites par des expert-es pour imposer les industries hautement digitalisées, comme celles de nature pornographique. La proposition concernant l'imposition des données (et non du revenu) a suscité une attention académique importante, car elle est basée sur une approche radicalement nouvelle de la capacité contributive. Les partisans et partisanes d'une telle imposition proposent d'utiliser les données et non le revenu comme substitut de la capacité contributive, en supprimant les concepts de source et de résidence, et en imposant l'utilisateur ou utilisatrice des données¹⁹⁵.

Les partisans et partisanes de cette approche soulignent que les défis actuels des systèmes fiscaux découlent du fait que les modèles fiscaux traditionnels ont été conçus pour une économie dans laquelle la localisation du travail, la propriété du capital et la valeur monétaire du revenu étaient identifiables¹⁹⁶. Cependant, de nos jours, l'une des sources les plus importantes de création de valeur est l'analyse, la manipulation et l'utilisation de grandes quantités de données dispersées¹⁹⁷. De nouveaux modèles commerciaux ont émergé, préférentiellement popularisés par Facebook et Google, offrant aux consommateurs et consommatrices l'accès à des produits numériques désirables en échange de la possibilité de collecter leurs informations personnelles¹⁹⁸. Par conséquent, l'écosystème actuel de l'Internet repose en grande partie sur la collecte, l'analyse et la monétisation des données des consommateurs et des consommatrices – ce que Marian définit comme le «capitalisme des données» («Data Capitalism¹⁹⁹»). Dans les marchés dits «riches en données», la source, la propriété et la valeur ne sont pas seulement difficiles à identifier – ce ne sont pas toujours des concepts économiquement significatifs²⁰⁰.

Par conséquent, ces concepts ne sont plus des constructions théoriquement pertinentes pour la conception de l'impôt – ils n'aident plus à identifier la capacité contributive d'une personne ou d'une entreprise²⁰¹. D'un point de vue normatif, les composantes économiques du revenu (consommation et épargne) ne sont plus les meilleurs indicateurs pour identifier la création de valeur et donc la substance imposable²⁰². L'impôt sur le revenu (ou bénéfices) n'est théoriquement justifiable que lorsqu'il constitue la meilleure approximation de la capacité contributive. Selon certains auteurs et certaines autrices, ce n'est plus le cas dans l'économie des données²⁰³. En particulier, l'écosystème moderne de l'Internet repose en grande partie sur la collecte, l'analyse et la monétisation des données des consommateurs et consommatrices²⁰⁴. L'importance de l'argent et du prix, qui sont le moyen d'expression de l'information sur les marchés financiers traditionnels, diminue à mesure que l'économie des données continue de se développer²⁰⁵. Les marchés riches en données transforment l'essence même des modèles commer-

195
Marian Omri, «Taxing Data» *BYU L. Rev.* 47 (2021): 511.

196
Marian, p. 511.

197
Marian souligne que les données, en tant qu'actif, n'ont pas de valeur en elles-mêmes. Elles ont seulement une certaine valeur pour une entreprise lorsqu'elles sont substantielles quantitativement et lorsqu'elles peuvent être manipulées – par exemple pour permettre d'identifier et de prévoir des tendances. *Ibid*, p. 543.

198, 199
Marian, p. 543.

200
Marian, p. 511.

201
Marian, Omri. «Taxing Data» *BYU L. Rev.* 47 (2021): 511, 546. Le droit suisse considère que le principe de la capacité contributive s'applique aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales. La Constitution fédérale suisse ne le dit pas expressément, mais elle stipule que le principe de la capacité contributive s'applique à «tous les impôts» (art. 127 al. 2 Cst.). Toutefois, dans de nombreuses juridictions anglo-saxonnes, les experts considèrent que la capacité contributive ne peut s'appliquer qu'aux individus. Musgrave / Musgrave, *Public finance*, pp. 218-219.

202, 203
Marian, p. 511.

204
Marian, p. 543 avec référence à Adam B. Thimmesch, *Transacting in Data: Tax, Privacy, and the New Economy*, 94 *Denv. L. Rev.* 145, 146 (2016).

205,
Marian, p. 545.

ciaux²⁰⁶. Les données sont perçues comme une nouvelle classe d'actifs, mais pas au sens traditionnel du terme²⁰⁷. Elles n'ont pas de valeur en soi (une petite partie des données est inutile du point de vue commercial), mais elles prennent de la valeur lorsqu'elles sont combinées à d'autres données, principalement en grandes quantités, et manipulées²⁰⁸. Par conséquent, les auteurs et autrices proposent de prélever un impôt sur la personne utilisant le service et sur celle collectant les données²⁰⁹. Marian suggère de baser un tel impôt sur trois principes. Premièrement, le volume – et non la valeur – des données brutes constitue la base imposable. L'idée est d'éviter d'avoir à attribuer une valeur monétaire aux données, ce qui constitue une tâche pratiquement irréalisable. Dans le cadre des impôts sur les données, l'assiette de l'impôt est mesurée en giga-octets, et non en argent²¹⁰. Deuxièmement, la base imposable comprend toutes les utilisations des données. Ici, au lieu d'essayer de déterminer où les données sont analysées pour créer de la valeur, l'impôt est perçu sur le flux de données²¹¹. Troisièmement, l'utilisateur ou l'utilisatrice des données est le ou la contribuable²¹². Peu importe la manière dont les données sont utilisées et dans quel but: une personne ou une entreprise qui télécharge des données sur l'internet ou qui les télécharge à partir de l'internet est une contribuable²¹³. La conception de l'impôt pourrait inclure la progressivité²¹⁴. Une telle taxe pourrait être efficace car la collecte de données ne devrait pas avoir une réponse élastique importante: les données personnelles sont collectées là où les gens vivent, travaillent et consomment, et ces paramètres ne peuvent pas être modifiés dans le cadre de la planification fiscale²¹⁵.

206
Marian, p. 545.

207, 208
Ibid, p. 544.

209
Ibid, p. 576.

210
Ibid, p. 561.

211
Marian, p. 561.

212
Marian, p. 560-561.

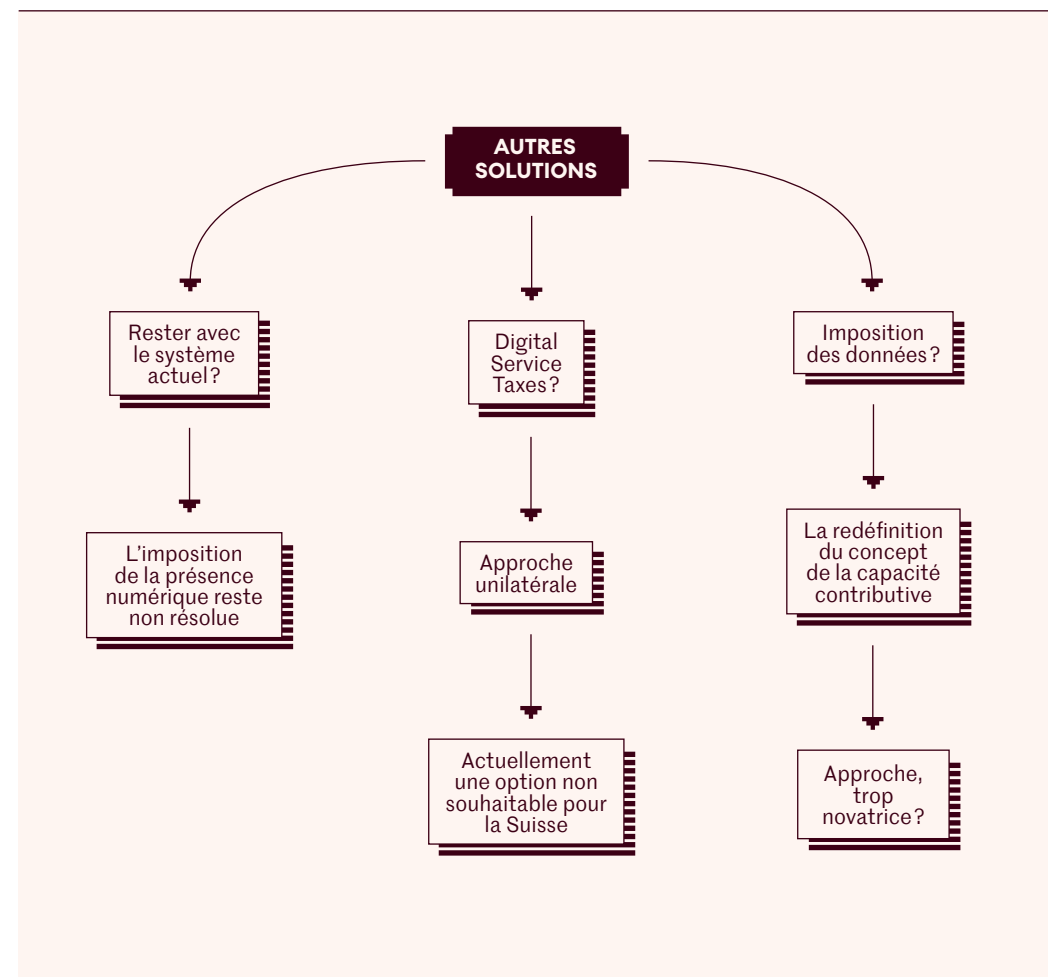
213
Ibid, p. 562.

214, 215
Ibid, p. 563.

De toute évidence, des approches fiscales radicalement nouvelles soulèvent une myriade de questions techniques que nous ne pouvons pas décrire dans le présent rapport (et encore moins y répondre). Nous pouvons cependant constater qu'une approche se focalisant sur les données conviendrait clairement à l'imposition de la pornographie digitale – et des industries similaires, c'est-à-dire qui reposent sur la collecte et la manipulation de grandes quantités de données afin d'influencer le comportement des utilisateurs et utilisatrices. Les partisans de la taxe sur les données suggèrent également qu'elle est beaucoup plus facile à administrer que l'impôt sur le revenu. Elle ne nécessite « que » de mesurer la quantité de données utilisées, ce qui se produit de toute façon (le gouvernement n'aurait qu'à les récupérer²¹⁶). Quoi qu'il en soit, l'acceptation politique de ces nouveaux paradigmes serait certainement difficile, mais peut-être moins qu'il y a une vingtaine d'années, lorsque les discussions sur le premier pilier et les DSTs avaient ouvert de nouveaux horizons dans ce domaine. Le concept de l'impôt sur les données n'est pas nouveau : il est apparu dans les années 1990 aux États-Unis et est réapparu régulièrement dans des discussions universitaires et politiques à différents stades du développement de l'Internet²¹⁷. Il convient de rappeler que certaines variantes de ce concept ont déjà été discutées sérieusement aux plus hauts niveaux politiques – et parfois rejetées. Cependant, beaucoup de choses ont changé depuis dans le monde politique et numérique. Ainsi, l'examen de ces nouvelles méthodes fiscales pourrait revenir à l'ordre du jour politique, ce que nous jugerions souhaitable.

²¹⁶ Ibid. 566.

²¹⁷ Marian, p. 567, with reference to Cordell A. J., T. Ran Ide, Luc Soete, et Karin Kamp, *The New Wealth of Nations – Taxing Cyberspace. Between the Lines*, 04/06/97.



L'industrie de la pornographie numérique présente de nombreux défis pour les systèmes juridiques, qui vont au-delà du domaine des impôts. En raison du développement de l'internet et de la numérisation de ses produits, ce domaine a radicalement changé au cours des trois dernières décennies et les pays s'efforcent toujours d'adapter leurs cadres juridiques. De nombreux pays dans le monde interdisent la production, la distribution et même la consommation de la pornographie. Or, étant donné que la diffusion du porno ne peut pratiquement plus être circonscrite, dans plusieurs juridictions ce business fonctionne dans une semi-légalité, voire dans une illégalité totale, ce qui pose de nombreux problèmes légaux – y compris quant à la manière d'aborder cette situation du point de vue fiscal. En Suisse, la « pornographie douce » (« Weiche Pornografie ») est légitime ; toutefois, les questions fiscales y relatives ne sont pas moins nombreuses.

Pour une kyrielle de raisons, en particulier à cause des tabous qui entourent ce secteur, la pornographie (surtout légitime) ne fait pratiquement pas l'objet d'études juridiques ou économiques, ni en Suisse ni ailleurs. Ses multiples aspects méritent pourtant d'y prêter attention. Par exemple, dans le droit suisse, la définition même de la « pornographie douce », suggérée par la jurisprudence, n'est pas très claire et s'avère dépassée sur certains points. Nous considérons que cette définition ne devrait plus faire référence à des « représentation d'une sexualité très fortement séparée des références humaines », car cela exclut les types de pornographie considérés comme « éthiques » ou « féministes ». Une telle clarification serait utile pour de nombreuses branches du droit.

Les aspects juridico-économiques de cette industrie méritent encore plus d'être étudiés en détail, en particulier du point de vue fiscal. L'industrie pornographique représente une part importante de l'économie numérique, dont le cadre fiscal fait l'objet de discussions depuis une dizaine d'années et connaît une réforme internationale majeure. Contrairement à ce que l'on pourrait croire, l'industrie pornographique numérique est dominée par des entreprises technologiques sophistiquées, qui sont parmi les plus innovantes (si ce n'est les plus innovantes) de l'Internet. Elles créent de nouveaux modèles commerciaux, de nouvelles méthodes de paiement et de nouvelles structures organisationnelles ; cette industrie a contribué de manière significative au développement de l'Internet en général. À l'instar d'autres géants de la technologie, tels qu'Amazon, Facebook et Google, l'activité principale de la pornographie numérique est la création et la collecte de données. Comme Google et Facebook, ces entreprises utilisent des modèles d'affaires radicalement différents des approches traditionnelles du vingtième siècle et ces modèles sont spécifiquement visés par la réforme fiscale internationale.

Or, l'industrie pornographique numérique est quasiment ignorée dans l'analyse politico-économique, tant au niveau domestique qu'en étranger, notamment dans les discussions sur les réformes fiscales des entreprises. Cela est problématique. Dans le contexte du droit fiscal suisse, les entreprises multinationales étrangères de pornographie numérique qui diffusent un contenu gratuit et ciblent des utilisateurs et utilisatrices basé-es en Suisse sans y avoir elles-mêmes une quelconque présence physique, y échappent à toute imposition. Cette activité ne crée pas de lien imposable en Suisse et elles n'ont pas de présence physique sur le territoire suisse –

contrairement à certaines entreprises qui utilisent des modèles commerciaux basés sur la publicité, comme Facebook ou Google. À cet égard, la situation fiscale de l'industrie pornographique numérique en Suisse est à notre sens assez unique. À notre connaissance, il n'existe aucune autre entreprise numérique (légitime) ayant une activité de marché aussi importante et aucun lien imposable en Suisse.

Du point de vue de la justice fiscale, il serait nécessaire d'imposer l'industrie de la pornographie numérique opérant en Suisse. Le droit suisse (et, en général, les règles fiscales dans d'autres pays occidentaux) ne différencie généralement pas l'imposition des entreprises commerciales selon, par exemple, le type d'industrie, le modèle d'affaires ou la taille de l'entreprise. La non-imposition actuelle découle du fait qu'au cours des deux dernières décennies, de nouveaux modèles économiques sont apparus, auxquels la législation fiscale suisse ne s'est pas adaptée. Ces modèles imposent aux utilisateurs et utilisatrices le paiement pour les services reçus non pas avec de l'argent mais avec des données, et une telle transaction n'a pas d'incidence fiscale. Cette exclusion effective de l'industrie pornographique numérique du cadre fiscal constitue une lacune proprement dite, qui devrait être comblée en taxant les entreprises concernées; ceci rétablirait l'égalité de traitement entre ces entreprises et les autres entreprises opérant sur le territoire suisse.

De nouvelles normes juridiques doivent être créées pour rectifier cette situation. Bien que cela puisse être fait unilatéralement (ex. en adaptant les taxes impôts sur la présence numérique des sociétés étrangères), nous considérons que cette approche ne serait pas optimale, car le problème est essentiellement lié à la fiscalité internationale. Par conséquent, la solution la plus efficace et la plus souhaitable politiquement pour la Suisse est de se joindre à la réforme fiscale internationale de l'OCDE / G20 en la matière.

Globalement, le problème de l'imposition des entreprises multinationales pornographiques hautement numérisées (et d'autres entreprises multinationales similaires) qui entreprennent des activités dans des juridictions étrangères sans y être physiquement présentes, n'est toujours pas résolu. Concrètement, en ce moment, la solution la plus probable pour imposer ces multinationales reste l'adoption des règles du Pilier 1 dans le cadre de la réforme menée par l'OCDE et le G20. Cette proposition constitue une approche véritablement nouvelle de l'imposition de la présence numérique, qui pourrait apporter des solutions efficaces à des pays comme la Suisse, où les entreprises multinationales du secteur de la pornographie n'ont actuellement aucun lien imposable.

Cependant, cette réforme comprend de nombreuses incertitudes, la première étant tout simplement de savoir si elle aboutira. Tant le consensus international sur les règles du Pilier 1 que l'adhésion individuelle de la Suisse à ces règles sont encore incertains. Au niveau international, la conception technique du premier pilier peine à trouver un consensus international; les progrès politiques et techniques sont lents. En Suisse, les rares occasions où le Conseil fédéral s'est exprimé sur la réforme du premier pilier, il l'a décrite comme pouvant avoir un impact négatif sur la compétitivité de la Suisse. À notre avis, cela mérite d'être reconsidéré.

Disposer d'une meilleure connaissance des entreprises étrangères (y compris pornographiques) présentes en Suisse sur le plan numérique – et sur les revenus qu'elles en tirent – permettrait peut-être de réaliser que la perte présumée de compétitivité de la Suisse serait compensée par des revenus accrus.

Même si la réforme internationale se réalise, la manière dont elle affectera les entreprises de pornographie numérique demeure incertaine. Le champ d'application du Pilier 1 est très restreint: ses règles concernent cependant uniquement les multinationales les plus grandes et les plus rentables, ainsi que les marchés numériques importants. En raison des connaissances limitées sur l'industrie pornographique, il est difficile de dire si ces entreprises entreraient dans ce cadre. Cette incertitude s'explique en grande partie par le fait que le secteur pornographique a été largement ignoré dans le débat sur la fiscalité internationale et que des données empiriques manquent. Cependant, pour le moment, cette option constitue la seule solution multilatérale qui est sérieusement discutée au niveau international. Ainsi, la recommandation pour la Suisse serait de continuer (malgré certaines critiques académiques existantes) à soutenir cette réforme et à y adhérer.

En cas d'échec de la réforme du Pilier 1, deux voies sont envisageables: de nouvelles négociations s'ouvriraient au niveau international pour créer de nouvelles règles, et/ou des pays ou des blocs comme l'UE commenceront de plus en plus à adapter des mesures unilatérales pour taxer la présence numérique. Il est trop tôt pour estimer la position de la Suisse dans ce contexte, qui dépendra à notre sens, dans une grande mesure, des options envisagées au niveau international. À ce jour, la Suisse n'a pas l'intention d'adopter des DST ou des prélèvements similaires. En raison des tensions internationales que le DST provoque avec certains pays (et en particulier les États-Unis), ainsi que de ses autres critiques, il est peu probable que la position suisse sur des mesures purement unilatérales change.

Si de nouvelles négociations s'ouvrent, il serait hautement souhaitable de procéder à une analyse plus globale des industries numériques, qui inclurait les marchés de la pornographie numérique et les modèles commerciaux. En général, dans les tentatives de réforme du cadre fiscal international, le manque de connaissances sur les industries numériques a été constamment souligné par l'OCDE. À cet égard, il semble que la pornographie numérique et ses modèles juridiques et commerciaux soient l'un des domaines les plus opaques. Nous considérons qu'une analyse plus approfondie du fonctionnement de cette industrie fournirait des informations précieuses pour améliorer l'imposition des entreprises en général. Une meilleure compréhension des domaines spécifiques permet de créer des systèmes fiscaux efficaces avec un ensemble de règles générales qui s'appliquent à toutes les entreprises. Une «bonne loi» exige généralité et cohérence; le principe de l'État de droit s'applique non seulement après la promulgation d'une norme juridique, mais aussi pendant l'élaboration des lois.

En outre, des nouvelles négociations pourraient présenter une occasion d'examiner d'autres suggestions qui ont été avancées pour résoudre le problème de la taxation des entreprises numériques telles que celle de nature pornographique. Certain-es suggèrent des approches radicalement nouvelles pour définir le concept de capacité contributive, comme la proposition concernant l'imposition des données (et non le revenu).

Le système fiscal international actuel offre des avantages disproportionnés aux entreprises hautement numérisées qui exercent des activités transfrontalières, en particulier celles qui tirent des revenus de la participation des utilisateurs et des utilisatrices. Cette situation soulève, à tout le moins, des questions sur la cohérence logique d'un tel cadre juridique, notamment en ce qui concerne l'équité et l'égalité entre les contribuables.

Recommandations

- 1 Clarifier et moderniser **la définition de la « pornographie douce »** dans le droit suisse;
- 2 **Maintenir** dans la définition de la pornographie les éléments suivants développés par la doctrine et la jurisprudence suisses : d'une part, un contenu pornographique doit avoir pour but objectif l'excitation sexuelle du consommateur ou de la consommatrice et, d'autre part, le comportement sexuel doit être amplifié et mis en avant de manière insistante. Toutefois, il convient de **supprimer** la condition que le contenu pornographique doive représenter une sexualité fortement séparée de ses références humaines et que la personne concernée doive apparaître comme un simple objet sexuel dont on peut disposer à sa convenance, car cette caractéristique ne représente plus la réalité du domaine de la pornographie;
- 3 Fixer un objectif d'**adaptation du cadre juridique** relatif à la taxation de l'industrie de la pornographie numérique en Suisse, dans le cadre de la réforme plus générale de l'imposition des sociétés hautement numérisées et utilisant des modèles d'affaire similaires;
- 4 **Soutenir la réforme OCDE / G20**, notamment les propositions concernant le Pilier 1 qui, actuellement, pourraient avoir le plus d'impact sur la fiscalité de l'industrie de la pornographie numérique;
- 5 **Étudier l'organisation et le fonctionnement** de l'industrie de la pornographie numérique d'un point de vue juridique, économique et technique, afin de mieux la comprendre et de pouvoir en régler de manière efficace les différents aspects, y compris fiscaux;
- 6 Encourager et promouvoir une telle analyse non seulement dans les **réformes domestiques** mais également **internationales** concernant l'imposition des industries hautement numérisées;
- 7 Explorer d'autres **propositions novatrices pour l'imposition de la présence digitale**, comme par exemple l'imposition des données.

Achévé d'imprimé
en novembre 2023
sur les presses du
Centre d'Impression
de l'Université de
Genève.

Coordination et
suivi éditorial par
l'équipe du CMCS:
Pauline Guex,
Ferdinando Miranda,
Lauriane Pichonnaz.

Composé en *Marr
Sans*, (Commercial
Type) *Euclid Circular A*
(Swiss Typefaces)
et *Bertin* (205 TF).

Design graphique:
Paul&Thomas
(Paul Faure & Thomas
Hanus) avec l'aide
de Léa Garait.



**UNIVERSITÉ
DE GENÈVE**

CENTRE MAURICE CHALUMEAU
EN SCIENCES DES SEXUALITÉS

unige.ch/cmcss