



Taxer les robots ?

L'émergence d'une capacité contributive électronique

XAVIER OBERSON*

L'auteur souhaite développer l'idée d'une imposition des robots ou de leur usage. Son concept d'une nouvelle forme de capacité fiscale est issu d'une double perspective. D'une part, les robots pourraient à long terme remplacer de très nombreuses activités humaines et avoir ainsi un impact majeur sur l'emploi. D'autre part, ces pertes d'emplois pourraient provoquer d'importants manques à gagner en matière fiscale et de sécurité sociale. L'auteur examine ainsi les possibilités de mettre en place une imposition des robots, ce qui suppose tout d'abord qu'une définition pratique des robots soit possible (II.), que l'introduction d'une nouvelle personnalité fiscale soit justifiée juridiquement et économiquement (III.) et qu'un système adéquat d'imposition soit mis en place (IV.). Il arrive à la conclusion que les travaux actuels dans le cadre de définition de robots intelligents pourraient être utilisés dans ce contexte. Il examine ensuite la question délicate de la définition d'une capacité juridique et notamment fiscale des robots.

Sollen Roboter oder deren Gebrauch besteuert werden? Die Frage ist nicht rhetorisch: Zahlreiche, heute von Menschen ausgeübte Arbeiten könnten langfristig von Robotern ausgeführt werden. Der Verlust dieser Arbeitsstellen könnte beträchtliche Gewinnaufälle im Bereich der Steuern und der Sozialversicherungen zur Folge haben. Die Besteuerung von Robotern setzt nach der Ansicht des Autors ein Dreifaches voraus: Roboter müssen eindeutig definiert werden können (II.); die Einführung einer neuen steuerlichen Rechtspersönlichkeit muss rechtlich und wirtschaftlich gerechtfertigt sein (III.); es muss ein angemessenes Steuersystem entwickelt werden (IV.). Bezüglich der Definition intelligenter Roboter kann auf aktuelle Arbeiten zurückgegriffen werden. Anspruchsvoller ist die Definition einer – auch steuerlichen – Rechtspersönlichkeit der Roboter.

Plan

- I. Introduction
- II. Définition
- III. L'émergence d'une capacité juridique fiscale
- IV. Taxer les robots – différentes alternatives
 - A. Introduire un impôt sur le revenu attribuable aux activités des robots
 - B. Soumettre le revenu attribuable aux activités des robots à la sécurité sociale
 - C. Soumettre les activités des robots à la TVA
 - D. Introduire un impôt réel sur les robots
 - E. Introduire une taxe causale sur les robots
- V. Conclusion

I. Introduction

Le débat sur le développement de l'intelligence artificielle (IA) et, en particulier, sur les robots est devenu un problème d'importance globale. Les robots sont, en effet, utilisés dans tous les aspects de notre vie, tant au travail que dans les divertissements. D'une part, ce développement provoque des aspects positifs, car les robots peuvent désormais remplacer des activités difficiles, répétitives, dangereuses (comme nettoyer des sites pollués) et encouragent l'efficacité. Les humains peuvent donc se concentrer sur des activités plus intéressantes ou créatives. D'autre part, de nouvelles générations de robots sont

dorénavant capables d'activités de plus en plus sophistiquées et ont la faculté d'apprendre et d'améliorer leurs compétences d'une manière pratiquement illimitée. Il en découle que les robots remplacent, désormais, non seulement les activités humaines dans les secteurs industriels (les usines, les chaînes de production, le nettoyage, etc.), mais aussi dans les services. Les robots sont devenus, entre autres, des soldats, des journalistes, des conducteurs de voitures, des docteurs, des banquiers, des infirmières ou des avocats. Ross, un nouveau robot avocat, est d'ailleurs en mesure d'analyser des milliers de documents et de remplacer efficacement un avocat ou un stagiaire dans le processus de la recherche juridique¹. On voit également des avatars devenir acteurs. Au Japon par exemple, un robot avatar a même été nommé au Festival de Tokyo de 2015². En conséquence, l'ampleur des activités humaines qui seront concernées par le développement des robots est sans limites. Ceci provoque non seulement des problèmes importants d'éthique, mais aussi sociaux, économiques, juridiques et, bien évidemment, des préoccupations en ce qui concerne les emplois³.

¹ Voir ADRIÀ BUDRY CARBÓ, La révolution des avocats 2.0, Le Temps, 2 décembre 2016, 3.

² Voir KOKI TADA, Japan Chapter, in : Alain Bensoussan et al. (éds.), Comparative Handbook : Robotic Technologies Law, Bruxelles 2016, 199.

³ Voir ISABELLE WILDHABER, Die Roboter kommen – Konsequenzen für Arbeit und Arbeitsrecht, ZSR 2016 I, 315 ss.

* XAVIER OBERSON, Professeur de droit fiscal suisse et international à l'Université de Genève, avocat, Oberson Abels.

Comme les robots remplacent peu à peu la plupart des activités humaines et, dans une certaine mesure, de manière encore plus efficace, la problématique juridique accordée à un nouveau type de personnalité juridique a commencé à faire surface⁴. En 2015 déjà, Bensoussan et Bensoussan ont encouragé l'idée d'accorder aux robots une personnalité juridique⁵. Le 31 mai 2016, le Comité des affaires juridiques de l'Union européenne a publié un projet de rapport⁶ qui vise certains des problèmes liés à l'importance croissante de l'utilisation des robots dans tous les aspects de la société moderne, tels que la production, le commerce, le transport, les soins médicaux, l'éducation ou l'agriculture. Le rapport prend clairement position sur le fait que le développement de caractéristiques « autonomes et cognitives » des robots les rend plus semblables à des agents qui interagissent avec leur environnement et qui sont capables de le modifier de manière significative⁷. Dans ce contexte, des changements importants dans le système juridique actuel peuvent être envisagés, comme leur accorder une sorte de « personnalité électronique », ainsi que leur offrir la possibilité d'être responsables de leurs actes sans mentionner les problèmes de respect de la sphère privée, de protection intellectuelle, ou de droit pénal.

Ces problématiques demeurent, bien évidemment, très controversées. Tandis que certains auteurs sont en faveur de l'idée d'accorder une personnalité juridique aux robots, d'autres maintiennent que cela n'est pas nécessaire, en tout cas à ce stade⁸.

Dans cette contribution, je souhaiterais développer l'idée de taxer les robots. Dans un article publié le 25 juillet 2016⁹, qui a été ensuite précisé dans une interview du 17 octobre 2016¹⁰, j'ai essayé de suggérer l'idée d'une

personnalité fiscale des robots et de considérer la possibilité de prélever un impôt sur ces derniers. En effet, à mon avis, une nouvelle forme de capacité fiscale (capacité contributive) pourrait émerger avec le développement de l'autonomie des robots.

Notre concept d'une nouvelle forme de capacité fiscale des robots découle aussi d'une double perspective. Premièrement, les robots pourraient, à long terme, remplacer de nombreuses si ce n'est la plupart des activités humaines et, par conséquent, avoir un impact majeur sur l'emploi. Avec le risque de provoquer non seulement des pertes fiscales, mais également d'accroître le déficit à la sécurité sociale lié à ces revenus qui disparaîtraient, notamment les impôts et les contributions sociales sur les salaires. Deuxièmement, au même moment, le besoin de ressources supplémentaires de financement va aller en s'accroissant en raison du nombre de plus en plus grand de personnes sans emploi. Cela engendrerait, en quelque sorte, un double effet négatif (« *lose lose situation* »). Cette approche reconnaît cependant l'impact positif qui résulte également de l'utilisation très répandue des robots. En effet, le développement des robots, encouragé par l'innovation, va augmenter l'efficacité et la croissance globale. Cela explique aussi pourquoi, jusqu'à maintenant, les États se sont plutôt concentrés sur des mesures d'encouragement fiscal (particulièrement sous la forme d'amortissements accélérés des actifs liés à la robotique) plutôt que de taxer les robots en tant que tels. Pourtant, un besoin potentiellement significatif de financement additionnel, pour la sécurité sociale, mais également, à long terme, pour éventuellement financer un revenu minimum pourrait découler du développement des robots. Nous sommes d'avis, en conséquence, la problématique d'une taxe sur les robots, respectivement de leur usage, devrait à tout le moins être envisagée, car ce développement, dans ce secteur, est exponentiel et des nouveaux concepts ont besoin, rapidement, d'une analyse soignée et globale.

Compte tenu de ce qui précède, nous allons tenter d'analyser la possibilité de taxer les robots d'une façon juridique plus globale. Cette idée soulève plusieurs problèmes. En premier lieu, une définition des robots est requise (*infra* II.) ; en deuxième lieu, la création d'une nouvelle personnalité fiscale doit être justifiée, à la fois sous l'angle économique et constitutionnel (*infra* III.) ; en troisième lieu, nous devons analyser les différentes possibilités de taxer les robots, soit en appliquant les contributions publiques existantes, soit en créant de nouvelles taxes spécifiques (*infra* IV.) ; en quatrième lieu, la nature globale d'une taxe sur les robots doit être reconnue. En définitive, les robots ne sont pas faits de chair et de sang.

⁴ Voir SUSANNE BECK, *Der rechtliche Status autonomer Maschinen*, PJA 2017, 183 ss.

⁵ Voir ALAIN BENSOUSSAN/JÉRÉMY BENSOUSSAN, *Droit des robots*, Paris 2015, 41 ss, 46 ; voir aussi SUSANNE BECK, *Über Sinn und Unsinn von Statusfragen*, in : Jan-Philipp Günther/Eric Hilgendorf (éds.), *Robotik und Gesetzgebung*, Baden-Baden 2013, 239 ss.

⁶ Voir, Parlement européen, Commission des affaires juridiques, *Projet de rapport contenant des recommandations à la Commission concernant des règles de droit civil sur la robotique (2015/2103 [INL])*, rapporteur Mady Delvaux, du 31 mai 2016 (cit. *Projet de rapport UE*).

⁷ Voir *Projet de rapport UE* (n. 6), 5.

⁸ Comparer SÉBASTIEN FANTI, *Switzerland Chapter*, in : Alain Bensoussan et al. (éds.), *Comparative Handbook : Robotic Technologies law*, Larcier 2016, 297 (en faveur de la personnalité morale) ; MELINDA F. MÜLLER, *Roboter und Recht*, PJA 2014, 597 (considère cette idée comme à ne pas exclure en soi, mais plutôt prématurée à ce stade).

⁹ Voir XAVIER OBERSON, *Taxer les robots ? Bilan*, 6 juillet 2016, 16.

¹⁰ Voir XAVIER OBERSON, *Le Temps*, 17 octobre 2016, 15.

Ils peuvent se déplacer facilement, et agir à plusieurs endroits en même temps. Cela nécessite donc une vision globale (infra V).

II. Définition

Afin d'être assujetti, un robot doit pouvoir être défini juridiquement de façon claire. En d'autres termes, un robot est-il un concept suffisamment délimité pour être défini juridiquement ? Cette tâche est plutôt difficile¹¹. Après tout, les robots font partie d'un développement technologique et sont une résultante de l'intelligence artificielle. Est-il possible de distinguer les robots des ordinateurs et des logiciels ? Une voiture sans conducteur reste une voiture combinée avec des logiciels sophistiqués. Mais il y a, ici, un développement crucial dans le sens que le robot est capable de remplacer un être humain dans le processus de prise de décision et qu'il est capable d'apprendre. Les robots s'immiscent dans des activités humaines spécifiques et, jusqu'à présent, inhérentes à l'humain. Par ailleurs, ce qui est nouveau ici, c'est la capacité de prendre une décision qui va au-delà de la simple réaction à un système automatique, la faculté d'apprendre et de prendre des décisions indépendantes¹².

Dans le projet de rapport du Parlement européen, le comité suggère que la définition de robot intelligent soit basée sur les caractéristiques suivantes : la capacité d'acquisition d'autonomie grâce à des capteurs et/ou à l'échange de données avec l'environnement (inter-connectivité) et l'analyse de données ; la capacité d'apprentissage à travers l'expérience et l'interaction ; la forme de l'enveloppe physique du robot ; la capacité d'adaptation de son comportement et de ses actes à son environnement¹³. Plusieurs organisations internationales ont d'ailleurs développé des standards et des définitions dans le domaine des robots et de la robotique. Par exemple, il y a un standard ISO 8373:2012 sur les robots et la robotique. L'« International

Federation of Robotics » (IFR) utilise également la même définition que le standard ISO¹⁴.

Vouloir développer une définition juridique spécifique des robots irait bien au-delà du champ de cette contribution. Ce qui est cependant à souligner ici, c'est qu'il apparaît que des propositions ont également déjà été développées de façon internationale et qu'elles tendent toutes à se concentrer sur l'autonomie et le processus de prise de décision des robots. Les robots sont donc maintenant capables de remplacer des activités uniques et, jusqu'à présent, inhérentes à l'humain. Il apparaît donc qu'une définition praticable semble possible. Sous l'angle fiscal, il semble en tout cas que l'on devrait se concentrer sur l'apport de l'intelligence artificielle qui va permettre aux robots de prendre des décisions, d'avoir une autonomie et d'apprendre, ce qui va bien au-delà d'une simple machine. De ce point de vue, on pourrait justifier une différence dans l'appréciation fiscale entre les robots intelligents et les simples machines.

III. L'émergence d'une capacité juridique fiscale

L'introduction d'une taxe sur les robots est la conséquence de la reconnaissance d'une personnalité fiscale spécifique. On peut donc faire valoir que le droit fiscal devrait accorder une capacité juridique aux robots. Cela sous-entend qu'une nouvelle personne juridique pourrait être introduite en droit fiscal. Cet aspect n'est d'ailleurs pas nouveau. En effet, plus d'un siècle en arrière, avec le développement de la société capitaliste, le concept d'une personnalité juridique a été développé. A cette époque, le but était d'encourager l'entrepreneuriat et d'offrir la possibilité à chaque personne de créer une entité avec une responsabilité limitée. Le concept de personne morale a donc été introduit. Dans d'autres régimes juridiques, des personnalités spécifiques fiscales ont aussi été mises en place. C'est le cas, par exemple, de la Suisse et des fonds de placement qui détiennent des immeubles de manière directe, qui sont désormais considérés comme des personnes juridiques pour les besoins du droit fiscal suisse¹⁵. Cette règle a d'ailleurs été introduite pour des raisons pratiques, afin de résoudre les problèmes juridiques complexes de l'attribution des bénéfices dans les différents cantons suisses pour un fonds de placement situé dans un

¹¹ Voir NATHALIE NEVEJANS, Les robots : tentative de définition, in : Alexandra Bensamoun (éd.), Les robots objets scientifiques, objets de droit, Paris 2016, 81 ss ; voir aussi MELINDA F. MÜLLER, Von vermenschlichten Maschinen und maschinisierten Menschen, in : Sandra Brändli/Rehana Harasgama/Roman Schister/Aurelia Tamò (éds.), Mensch und Maschine – Symbiose oder Parasitismus ?, Berne 2014, 125 ss ; ISABELLE WILDHABER/MELINDA F. LOHMANN, Roboterrecht – eine Einleitung, PJA 2017, 135 ss.

¹² Voir BENSOUSSAN/BENSOUSSAN (n. 5), 24, 42 ss.

¹³ Voir Projet de rapport UE (n. 6), 14.

¹⁴ Voir FANTI (n. 8), 293 ; MÜLLER (n. 8), 596 ss ; WILDHABER/LOHMANN (n. 11), PJA 2017, 135 ss.

¹⁵ Voir art. 49 al. 2 LIFD ; art. 20 LHID.

canton, mais détenant des immeubles dans un autre canton¹⁶. Cela démontre que les législateurs peuvent – si nécessaire – très bien considérer de créer une nouvelle personnalité fiscale pour les robots, dans la mesure où l'on peut les définir de manière adéquate.

Cela dit, créer une nouvelle base juridique pour une nouvelle forme de sujet fiscal est une chose, trouver une raison constitutionnelle suffisante en est une autre. Ce n'est pas la première fois que des développements technologiques ont remplacé du capital humain. Au siècle passé, des machines, des trains, des voitures ont transformé les forces de travail d'une manière considérable. Ces développements ont accru l'efficacité, en réalité créé de nouvelles places de travail, et assuré la croissance. Il en découle que certains auteurs font valoir que ce qui se passe aujourd'hui avec les robots devrait avoir un impact similaire¹⁷. Cependant, les robots remplacent non seulement les bras et les jambes des travailleurs, mais seront bientôt capables de « penser », de réparer d'autres robots, d'apprendre des expériences passées et d'améliorer leurs capacités. Désormais, le concept d'autonomie des robots est discuté au grand jour¹⁸. Le développement potentiel des capacités des robots est exponentiel. Le futur nous dira l'impact exact de ce développement révolutionnaire, mais il semble que chaque secteur économique sera concerné sans précédent. Dès lors, nous sommes d'avis que nous devons analyser ces questions maintenant et ouvrir le débat sur l'imposition des robots. Il y a déjà suffisamment d'éléments qui justifient une reconnaissance potentielle d'une sorte de capacité contributive des robots.

Au siècle passé, la reconnaissance des sociétés de capitaux en tant que sujet fiscal séparé a été une conséquence de la personnalité juridique et, notamment, de la responsabilité limitée. En effet, cette responsabilité limitée a été regardée comme offrant des avantages économiques spécifiques et la personnalité morale offrait la possibilité, pour les actionnaires, d'un différé d'imposition jusqu'à la distribution des bénéfices. Cette approche, qui est certes très controversée aujourd'hui encore parmi la doctrine, a justifié l'introduction d'un impôt sur le bénéfice des sociétés. Les activités semblables (par exemple,

la fourniture de services) peuvent être offertes soit par une personne physique, qui est soumise alors à l'impôt sur le revenu, soit par une société, frappée de l'impôt sur les bénéfices. Suivant ce raisonnement, les robots peuvent également exercer les mêmes activités (d'ailleurs souvent de manière plus efficace) que les humains. Ils ont la capacité de produire, de développer et d'apprendre comme les humains. Ils remplacent des humains travailleurs dans leurs activités régulières (livraison de biens, fourniture de services) et peuvent améliorer leur propre capacité encore plus avant. Sur cette base, et en comparaison avec l'apparition de la notion de personne morale et de sociétés de capitaux, il apparaît donc soutenable de reconnaître une capacité fiscale spécifique aux robots comme une conséquence de leur reconnaissance en tant que personne juridique. Ceci déboucherait sur une sorte de capacité contributive électronique des robots. Cela dit, le robot, à ce stade, remplace une activité (travail, service) normalement rémunérée, mais ce n'est pas « lui » qui dispose de la capacité financière. « Il » n'a pas de capital propre, à l'instar d'une personne morale traditionnelle. Il en découle, à notre avis, que ce n'est pas le robot en tant que tel qui doit être imposé, mais son usage, du moins dans un premier temps. Dans un second temps, on pourrait même reconnaître une capacité contributive propre aux robots, lorsque la technologie permettrait de leur attribuer une capacité de paiement (liquidités électroniques, capital, etc.).

A partir du moment où l'on reconnaît une capacité fiscale aux robots, plusieurs types d'impositions peuvent être envisagés. Ainsi, dès lors que l'on examine l'imposition sur le revenu, l'idée serait de reconnaître une capacité fiscale aux robots et de les imposer sur un salaire théorique (ou une approximation de celui-ci) ou sur le revenu attribuable de leur activité. En bonne logique, d'autres taxes pourraient être prises en considération. En effet, les robots peuvent vendre des biens et rendre des services. Dans ce contexte, la TVA pourrait également devenir pertinente si l'on poursuivait l'idée que les robots ont une personnalité juridique¹⁹. Partant, aussi bien l'impôt sur le revenu, que sur le salaire, qu'un revenu qui serait attribuable à l'activité, ou que les recettes provenant de la TVA pourraient être utilisés pour financer les besoins supplémentaires destinés à compenser les pertes de travail ou, alternativement, pour financer des mesures destinées à promouvoir la réinsertion, les besoins en éducation ou les techniques d'assistance, afin d'aider les employés ou les travailleurs qui auraient perdu leur emploi. A long terme, une telle taxe sur l'activité des robots serait aussi appro-

¹⁶ Voir XAVIER OBERSON, *Droit fiscal Suisse*, 4^e éd., Bâle 2011, 211.

¹⁷ Voir par exemple, GEORG GRAETZ/GUY MICHAELS, *Robots at work*, Discussion paper n° 10477, March 2015, Centre for Economic Policy Research, Londres (démontrant que les robots industriels améliorent l'efficacité et la valeur ajoutée).

¹⁸ Voir dans ce sens, THOMAS BURRI, *The politics of Robot Autonomy*, *European Journal of Risk Regulation* (EJRR) 2016, 341 (qui discute et compare deux perspectives de l'autonomie des robots : une technique et une philosophique) ; voir WILDHABER/LOHMANN (n. 11), *PJA* 2017, 135 ss.

¹⁹ Voir BECK (n. 4), *PJA* 2017, 183 ss.

priée, à notre sens, pour financer un éventuel revenu minimum pour tous²⁰.

IV. Taxer les robots – différentes alternatives

A. Introduire un impôt sur le revenu attribuable aux activités des robots

Dans la mesure où une définition praticable justifiable peut être mise en œuvre, la reconnaissance d'une nouvelle capacité juridique aux robots peut donc conduire à leur reconnaître une nouvelle capacité fiscale. En effet, les robots en tant que sujets juridiques seraient alors détenteurs de responsabilités juridiques également, y compris celle d'être assujettis à l'impôt.

Partant de la prémisse qu'un robot va remplacer un être humain, y compris le salaire que ce dernier devrait recevoir, on pourrait alors envisager d'introduire un impôt sur le salaire hypothétique attribuable aux robots, qui correspondrait à ce que le robot aurait dû recevoir pour un travail équivalent effectué par des êtres humains. En d'autres termes, l'impôt pourrait être levé sur le montant hypothétique de salaires que les travailleurs auraient reçu afin d'effectuer les activités pour lesquelles ils sont remplacés par des robots. Ce concept se base, certes, sur la relation juridique entre l'entreprise ou la société détentrice et utilisatrice des robots et le robot lui-même, considéré comme une personne juridique, de la même manière que, par exemple, un contrat de travail.

L'idée d'introduire un impôt sur un revenu attribuable hypothétique n'est pas nouvelle dans le système fiscal. Par exemple, certains Etats comme la Suisse prélèvent depuis fort longtemps un impôt sur la valeur locative auprès des propriétaires²¹. Cette taxe correspond au revenu hypothétique que ces derniers auraient dû payer pour habiter dans ce logement. L'impôt est ici justifié par le fait que les loyers ne sont pas déductibles pour les locataires, tandis que les intérêts sur les hypothèques, certes soumis à certaines restrictions, le sont. Le Tribunal fédéral suisse

a d'ailleurs justifié cet impôt, sur la base du principe d'égalité de traitement, pour autant qu'aucune mesure de compensation ne soit accordée dans le système fiscal aux locataires²². Sur la base d'un raisonnement un peu similaire, un impôt sur un salaire hypothétique attribuable aux robots pourrait être justifié par le fait qu'il remplace, sans aucune compensation, des salaires payés à des êtres humains.

Une alternative, basée sur des considérations pratiques, pourrait être de choisir un système plus simple comme une imposition sur un montant forfaitaire censé représenter une sorte d'approximation d'une capacité contributive des robots à l'impôt.

Si un impôt sur le revenu attribuable aux activités de robots devait être introduit, la question de la double imposition économique pourrait alors se poser. En effet, dans la plupart des cas, les robots seront détenus par des sociétés de capitaux, déjà assujetties à l'impôt sur le bénéfice ; le revenu, du moins une part de celui-ci, serait donc imposé deux fois : une première fois au niveau du robot et une deuxième fois au niveau de l'entreprise. Cette situation n'est toutefois pas nouvelle. Si l'on compare les robots avec des travailleurs, leur salaire est déductible en tant que charge au niveau de la société, de telle sorte qu'une double imposition économique ne se produit pas. Dans le cas des robots, ils sont considérés comme des actifs amortissables dans la plupart des Etats²³. Ceci est particulièrement vrai dans le cas des robots puisque le développement de la technologie va les rendre rapidement obsolètes²⁴. Une autre solution serait d'introduire logiquement une sorte de déduction de salaire hypothétique comme charge au niveau de la société qui détient les robots. Si tel était le cas, un ajustement devrait être introduit pour ne pas combiner à la fois une déduction de l'amortissement et d'un salaire théorique.

Enfin, pour percevoir l'impôt sur le revenu attribuable de l'activité des robots (salaire théorique), un mécanisme d'impôt à la source pourrait être introduit au niveau de l'employeur (détenteur).

²⁰ Il est intéressant de relever que le peuple suisse, dans un référendum du 5 juin 2016, a rejeté l'idée d'un revenu minimum global. Dans l'environnement actuel, ce vote est tout à fait compréhensible. Avec l'évolution de l'usage des robots, cette conception pourrait toutefois évoluer. Elle doit cependant être analysée à une échelle globale et pas seulement au niveau d'un Etat de la taille de la Suisse.

²¹ Art. 21 al. 1 lettre b LIFD ; art. 7 al. 1 LHID.

²² Voir ATF 112 Ia 240 c. 5a.

²³ Voir les divers exemples des réglementations étatiques cités in : JÉRÉMY BENSOUSSAN/ALAIN BENSOUSSAN (éds.), *Comparative Handbook : Robotic Technologies law*, Bruxelles 2016.

²⁴ Il est intéressant de citer dans ce contexte « Runaround », la nouvelle célèbre d'ISAAC ASIMOV publiée pour la première fois en 1942, dans laquelle un robot de vieille génération est utilisé pour ramener un robot plus récent, perdu entre la deuxième et la troisième loi de la robotique imaginées par Asimov.

B. Soumettre le revenu attribuable aux activités des robots à la sécurité sociale

Une conséquence logique de la reconnaissance d'un revenu théorique (un salaire ou un montant forfaitaire) aux robots considérés comme des employés pourrait être de soumettre ce revenu à la sécurité sociale²⁵. Comme ils remplacent des travailleurs, il apparaît défendable de faire valoir que le revenu théorique devrait également tomber dans le champ d'application des cotisations de sécurité sociale. Cette idée a d'ailleurs déjà été suggérée. Récemment, le grand syndicat espagnol UGT a proposé l'introduction de charges de sécurité sociale sur les entreprises qui utilisent des robots qui remplacent des travailleurs humains, notamment dans les sociétés industrielles²⁶. Cette idée en est, pour l'instant, au stade de proposition et le montant ainsi que le mode de calcul d'une telle taxe restent encore une question ouverte. Ce qui est, en revanche, intéressant pour notre analyse, c'est le lien entre le prélèvement de la charge et les activités (ici, les heures de travail dans l'industrie) qui sont remplacées par des travailleurs électroniques.

C. Soumettre les activités des robots à la TVA

Cette approche apparaît également intéressante et pourrait être un complément à la reconnaissance d'un salaire hypothétique aux robots. Il découle, en effet, de la reconnaissance d'une capacité fiscale aux robots que, dans la mesure où ils peuvent être considérés comme des entrepreneurs, leurs activités pourraient donc être soumises à la TVA. Comme nous l'avons vu plus haut, les robots peuvent remplacer la plupart des activités humaines qui sont d'ailleurs actuellement soumises à TVA, telles que les livraisons de biens ou les services. Cela dit, pour pouvoir soumettre les robots à la TVA, trois problèmes juridiques doivent être appréhendés. En premier lieu, on doit clarifier si le robot dans le futur peut être regardé comme une entreprise qui tombe sous le champ d'application de la TVA. En second lieu, la qualification juridique des activités des robots doit être définie (livraison de biens ou services). En troisième lieu, la localisation de ces transac-

tions doit être également définie. Une analyse détaillée de ces questions va bien au-delà de notre article, mais l'on peut déjà mentionner quelques considérations initiales.

Premièrement, la directive européenne en matière de TVA reconnaît que toute activité exercée de manière indépendante, à titre onéreux, peut devenir soumise à la TVA²⁷. Cette approche soulève des questions fascinantes. A partir de quel moment un robot est-il suffisamment indépendant pour devenir un entrepreneur soumis à la TVA ? Après tout, derrière les robots, en tant que technologie, il y a des humains avec un certain niveau de contrôle. Dans quelle mesure cet élément de contrôle a-t-il un impact sur « l'indépendance fiscale » du robot ? Il apparaît, en tout cas, que ces questions sont, à notre sens, étroitement liées à la reconnaissance d'une personnalité fiscale des robots. A notre avis, le concept d'indépendance de la TVA renvoie, effectivement, à la définition de l'autonomie. Le projet de rapport de l'Union européenne, d'ailleurs, essaie déjà de définir l'autonomie des robots comme « la capacité de prendre des décisions et de les mettre en œuvre dans le monde externe, indépendamment de tout contrôle ou d'influence extérieurs »²⁸. Pour le moins, il apparaît possible de définir plus précisément le niveau d'autonomie requis afin d'assujettir le robot en tant qu'entreprise au sens de la TVA. Dans ce contexte, une définition spécifique de l'entreprise ou de l'indépendance pourrait être introduite dans le cadre de la TVA²⁹. Cependant, dans la plupart des cas, le robot sera de manière analogue un employé sous le contrôle ou la supervision de son employeur (la société), de telle sorte que ce sera plus souvent son employeur en tant que tel qui sera soumis à la TVA. Dans le futur, avec le développement de l'autonomie des robots, le concept d'indépendance aux fins de la TVA pourrait évoluer et nous ne pouvons exclure que les robots, en tant que tels, puissent devenir des sujets TVA.

En second lieu, la nature spécifique de toutes les activités des robots doit être prise en compte afin d'adopter une qualification adéquate. Cette problématique demeure valable même si c'est l'employeur du robot, ou le robot (indépendant lui-même) qui est soumis à la TVA. Probablement, une comparaison hypothétique avec des activités similaires effectuées par des êtres humains pourrait servir de référence, du moins comme point de départ de l'analyse. En ce sens, on peut aussi renvoyer aux déve-

²⁵ Voir KURT PÄRLI, *Sozialversicherungsrecht im Zeitalter der Robotik*, PJA 2017, 225 ss.

²⁶ Voir CÉCILE THIBAUD, *Ça se passe en Europe : un grand syndicat espagnol veut faire payer des cotisations sociales aux robots*, *Les Echos*, 21 octobre 2016, Internet : <http://www.lesechos.fr/monde/europe/0211415728108-ca-se-passe-en-europe-un-grand-syndicat-espagnol-veut-faire-payer-des-cotisations-sociales-aux-robots-2036900.php> (consulté le 20.12.2016).

²⁷ Voir art. 2(1) (a), Directives du Conseil CE du 28 novembre 2006 sur le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, 2006/112, 341 ss.

²⁸ Voir *Projet de rapport UE* (n. 6), 6.

²⁹ Voir en ce sens le concept de « robot autonomy », BURRI (n. 18), 341.

loppements importants dans ce domaine de l'application de la TVA au commerce électronique qui soulève des problèmes souvent comparables. Par exemple, est-ce qu'une analyse médicale effectuée par un robot doit être traitée de la même manière qu'un conseil donné par un être humain ? La facture d'une étude d'avocat provenant des résultats des recherches effectuées par Ross doit-elle être considérée comme un conseil juridique ? De prime abord, en se basant sur les principes généraux de la TVA, le principe de neutralité devrait l'emporter. Cela tendrait à favoriser un résultat semblable à des activités humaines comparables. Cependant, dans de nombreux cas, des transactions comparables n'existeront pas. En plus, avec le développement des capacités des robots, la nature des activités des robots peut évoluer de telle manière qu'il deviendra de plus en plus difficile de les comparer avec des humains. A ce niveau, une règle spécifique pourrait donc être développée. Les récentes difficultés du traitement de la TVA des services offerts à travers Internet donnent, d'ores et déjà, un aperçu des problématiques complexes de qualification qui risquent d'arriver. Par exemple, dans une affaire récente, le Tribunal fédéral suisse, en prenant en considération d'ailleurs les règles européennes dans ce domaine, a considéré qu'une société étrangère qui dirigeait un site de rencontre à l'égard de clients à travers le monde et notamment en Suisse, devait s'enregistrer dans ce pays pour la TVA, dès lors que les services rendus étaient caractérisés comme des services électroniques qui diffèrent en substance de plateformes de rencontre offertes en dehors du Net³⁰.

En troisième lieu, des préoccupations semblables vont également se produire afin de définir la localisation des prestations. Les activités des robots vont être difficiles à localiser dans un endroit précis. Elles peuvent se produire dans différents endroits en même temps. On peut même imaginer des clones ou des robots qui effectuent chacun des activités semblables à différents endroits en même temps. De nouveau, les travaux sur l'imposition de l'économie digitale peuvent offrir des éléments pertinents.

D. Introduire un impôt réel sur les robots

Cette alternative se rapproche plus d'un concept semblable aux impôts sur les avions, les voitures, les animaux ou les produits similaires. Sur la base d'une telle idée, ce serait la propriété d'un robot qui serait soumise à imposition. Le niveau de l'imposition pourrait être fixe ou même ajusté suivant les différents types de robots. Par exemple,

les taux d'imposition des impôts sur les voitures ou les motocyclettes sont parfois variables sur la base de différents critères comme la puissance, le bruit ou les composants polluants.

A notre sens, cette solution ne doit être envisagée que dans une perspective purement pratique, mais n'apparaît pas très adéquate. En outre, cette approche ne prend pas en considération le fait que le robot soit une entité avec une capacité contributive. De plus, le lien entre l'utilisation du robot et son remplacement de travailleur est plutôt étroit. En réalité, cette approche ne correspond pas à une vision moderne des robots étant plutôt à les considérer comme des machines, comparables aux autres instruments ou objets sans aucune autonomie spécifique. Les robots vont devenir en réalité beaucoup plus autonomes. La manière correcte d'appréhender ce développement dans le futur sera de les considérer comme des personnes fiscales en tant que telles.

E. Introduire une taxe causale sur les robots

Une autre option pourrait être de mettre en œuvre une taxe sur les robots qui serait fondée sur le principe d'équivalence. Dans cette perspective, la taxe serait définie comme une contribution de compensation d'un avantage économique garanti par l'Etat ou en tant que contre-prestation pour un service public. En d'autres termes, la taxe serait ici considérée comme un prix payé par le contribuable pour l'utilisation ou les avantages d'un service octroyé par l'Etat. Pour être justifiée, une telle imposition suppose un lien suffisant entre le montant de l'émolument et l'avantage accordé par l'Etat (le principe d'équivalence)³¹. Un exemple d'une telle taxe compensatoire se trouve d'ailleurs dans la jurisprudence helvétique concernant une contribution de plus-value qui a été introduite comme compensation découlant des modifications de zones de construction pour les propriétaires qui obtenaient, suite à une telle modification, des avantages économiques importants³².

Il nous semble, toutefois, que la justification pour une taxe causale sera souvent délicate ici, car il apparaît difficile de trouver un lien entre la taxe et les robots avec un service ou un avantage équivalent obtenu de l'Etat. Tout au moins, il y a l'idée de compensation pour le remplacement de travailleur et le montant de l'imposition des salaires et des contributions de sécurité sociale. Mais le

³⁰ Voir ATF 139 II 346.

³¹ Voir OBERSON (n. 16), 57.

³² Voir ATF 121 II 138.

lien apparait ici trop étroit pour dessiner un tel impôt en tant que taxe causale.

V. Conclusion

De cet aperçu général, on assiste donc à l'émergence d'une forme de capacité contributive électronique qui doit être reconnue pour les robots. En conséquence de ce développement, deux alternatives sont dignes d'être analysées plus avant. Tout d'abord, une personnalité spécifique fiscale devrait être accordée aux robots, dans la mesure où la loi est susceptible de les définir, et sur la base d'un degré suffisant d'autonomie. En l'absence d'une capacité financière propre (capital social par exemple), ce n'est pas le robot en tant que tel, mais son usage qui devrait être imposé. Dans un premier temps, la capacité économique de payer l'impôt devrait encore être attribuée à l'employeur ou au propriétaire des robots qui, en les utilisant, économisent des salaires ou d'autres types de rémunérations qui seraient sinon soumis à l'impôt. Dans un second temps, toutefois, nous pourrions envisager une capacité contributive propre aux robots, lorsque la technologie permettrait de leur attribuer une capacité de paiement (par exemple, sous la forme de liquidités électroniques ou d'un capital).

Il en découle que l'impôt pourrait être prélevé sur un revenu hypothétique attribuable aux robots ou sur une approximation de tels revenus. Pour les robots qui remplacent des travailleurs, cela pourrait conduire à la reconnaissance d'un salaire hypothétique soumis à l'impôt sur le revenu. Les contributions de sécurité sociale pourraient aussi être perçues sur ce « salaire ». Ensuite, l'application de la TVA sur les activités des robots pourrait aussi être prise en considération. Cela pourrait même conduire, en fonction du degré d'autonomie des robots, à la reconnaissance d'« entrepreneurs robots ». Cependant, l'application de la TVA soulève des problématiques complexes de qualification et de localisation suivant les différents types de prestations rendues par les robots. L'indépendance croissante et la complexité dans le développement de la technologie dans ce domaine ne feront qu'exacerber ces problèmes. En revanche, l'idée d'introduire un impôt de type réel (objectif) sur les robots découle d'une vision vraisemblablement dépassée de ceux-ci qui se focalise encore sur l'idée d'une machine, à l'instar d'un automate ou d'une voiture. Avec le développement de l'intelligence artificielle, la machine se rapprochera de plus en plus d'un être humain et c'est donc plutôt dans une vision de l'imposition du revenu et/ou de la TVA qu'il faut se concentrer.

Les problématiques abordées dans cet article vont, bien sûr, bien au-delà des frontières d'un seul Etat. Elles doivent être analysées globalement en prenant en considération les récents développements du droit fiscal international au niveau de l'OCDE ou de l'ONU. Il nous semble en tout cas que, du moins au niveau de l'Union européenne, des réflexions ont déjà démarré afin de développer des règles de droit civil sur la robotique. Notre contribution suggère d'analyser ce développement plus loin et de reconnaître une capacité fiscale au robot, sous la forme d'une « capacité contributive électronique ».

Au final, dans la mesure où ils sont bien programmés, les robots devraient être de bons contribuables. A moins qu'un jour, ils ne décident de refuser de payer leurs impôts ...