

1.3

# Le projet de taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : un caractère temporaire autorise-t-il tous les risques ?



**Amélie  
RETUREAU,**  
Avocat Counsel,  
CMS Francis Lefebvre  
Avocats



**Annabelle  
BAILLEUL-  
MIRABAUD,**  
Avocat associé,  
CMS Francis Lefebvre  
Avocats



**Christophe  
LECLÈRE,**  
Avocat associé,  
CMS Francis Lefebvre  
Avocats

Dans la lignée des discussions internationales et européennes, et en vue de les accélérer, le gouvernement français a soumis aux parlementaires un projet de taxe sur les services numériques, actuellement en cours de discussion (V. § 1). Cette taxe serait applicable, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2019, au taux de 3%, aux recettes tirées par les multinationales des services numériques d'intermédiation et de ciblage publicitaire (V. § 4) rattachables à la France (V. § 10). Seules les sociétés réalisant un chiffre d'affaires mondial de plus de

750 millions d'euros au titre de ces services, dont plus de 25 millions d'euros sur le marché français seraient visées (V. § 9). Les règles de déclaration, de paiement et de contrôle seraient proches de celles applicables en matière de TVA (V. § 12).

Notamment du fait de son champ d'application très ciblé, ce projet suscite des incertitudes quant à sa compatibilité avec les normes supérieures, qu'il s'agisse des conventions fiscales (V. § 14), du droit de l'Union européenne (V. § 18) ou de la Constitution (V. § 19).

## Introduction

1. L'essor de l'économie numérique n'en finit pas de bousculer les règles fiscales traditionnelles : la capacité du corpus existant en matière d'imposition des bénéfices à permettre que les activités des entreprises numériques, qui n'exigent pas une présence physique dans un pays pour en tirer des bénéfices, soient imposées d'une manière équitable, est régulièrement questionnée depuis plusieurs années.

2. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) s'est penchée sur cette question plus particulièrement, depuis 2015, dans le cadre du projet BEPS sur l'érosion des bases et le transfert des bénéfices.

En 2017, en l'absence de progrès jugés concrets au niveau international, 10 États de l'Union européenne, dont la France et l'Allemagne, ont demandé à la Commission d'étudier la mise en place, au niveau européen, d'une taxe sur les recettes des entreprises du secteur numérique.

Le 21 mars 2018, la Commission européenne présentait une proposition de directive du Conseil<sup>1</sup> visant à mettre en œuvre de manière temporaire, à l'horizon 2020, une taxe commune sur certains services numériques (services d'intermédiation, services de publicité ciblée et vente des données des utilisateurs). Le même jour, une proposition de directive était également présentée en vue d'introduire, sur le long terme, la notion de présence numérique significative comme

1 Comm. UE, COM (2018) 148 final.

critère pour soumettre à l'impôt sur les sociétés dans un État membre les profits réalisés par les entreprises étrangères dans le cadre de leurs activités numériques<sup>2</sup>.

Les discussions des États membres se sont concentrées sur le projet de taxe sur les services numériques mais aucun consensus n'a pu être trouvé. Plusieurs États se sont en effet opposés à la mise en œuvre d'une telle taxe, parmi lesquels la Suède, le Danemark, l'Irlande, le Luxembourg et Malte.

Aussi, le 1<sup>er</sup> mars 2019, le Conseil de l'Union européenne publiait une nouvelle proposition de directive relative à un « système commun de taxe sur la publicité numérique applicable aux produits tirés de la fourniture de services de publicité numérique », dont le champ d'application était sensiblement réduit puisqu'il ne couvre que certains services publicitaires « ciblés » (excluant les services d'intermédiation et la vente de données. Sa mise en œuvre n'interviendrait toutefois qu'en 2021 ou 2022.

3. Ces attermolements au niveau international et européen ont conduit certains États (l'Italie, en particulier) à introduire, à l'échelon national, une taxe sur les recettes des entreprises du secteur numérique. D'autres États (l'Espagne, le Royaume-Uni et l'Autriche) y réfléchissent. En dehors de l'Europe, des pays comme l'Inde et Israël ont également adopté certaines mesures visant à taxer les services numériques.

Le gouvernement français a, pour pallier l'absence de consensus au niveau européen, publié le 6 mars 2019 un projet de loi visant à introduire une taxe de 3 % sur certains services numériques fournis en France par les multinationales<sup>3</sup>. La taxe française devrait toucher une trentaine de groupes. Applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, elle aurait un caractère temporaire et serait abrogée dès qu'une solution globale serait trouvée entre les pays de l'OCDE. Le Gouvernement anticipe des recettes annuelles comprises entre 400 et 500 millions d'euros.

Après avoir présenté le projet dans son état actuel (I), nous évoquerons les incertitudes existant quant à sa compatibilité avec les normes supérieures (II).

## I. Présentation du projet

### A. Services numériques visés

4. Les services numériques visés sont ceux dont la création de valeur a été considérée par le Gouvernement, inspiré par les travaux de l'OCDE et ceux de la Commission européenne, comme **reposant de manière déterminante sur l'activité des utilisateurs**.

5. Deux catégories de services numériques sont ainsi couvertes par le projet de loi :

2 Comm. UE, COM (2018) 147 final.

3 Ce projet est reproduit en annexe au présent article.

> les **services d'intermédiation**, c'est-à-dire ceux consistant en la mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique permettant aux utilisateurs, professionnels ou non, d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs (business models de « places de marché » ou « marketplaces ») ;

> les services visant à **placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés** en fonction de données relatives à l'utilisateur qui la consulte et collectées ou générées à l'occasion de la consultation de telles interfaces. Ces services de publicité ciblée incluent la vente de données des utilisateurs à des fins publicitaires.

6. En revanche, seraient **exclus du champ de la taxe** :

> les services ci-dessus fournis entre entreprises appartenant à un même groupe (au sens du II de l'article L. 233-16 du Code de commerce),

> les services de vente en ligne de produits ou de services achetés par les plateformes d'intermédiation en vue de leur revente;

> la fourniture de contenus numériques ;

> les services de communications (y compris les services de courrier électronique) ;

> les services de paiement ;

> certains services financiers : le champ de cette exclusion a été précisé à la suite de l'avis du Conseil d'État du 28 février 2019<sup>4</sup> sur le projet de loi initial ; la Haute Juridiction avait en effet estimé que l'exclusion générale initialement prévue pour les services d'intermédiation constituant des services financiers réglementés fournis par des prestataires de services financiers agréés ne pouvait pas être justifiée par le caractère réglementé de ces services. Dans sa version issue de son examen en première lecture par l'Assemblée nationale, le projet exclut donc désormais :

- les systèmes de règlement interbancaire ou de règlement et de livraison d'instruments financiers, car ils se limitent à finaliser une transaction déjà établie auparavant entre deux contreparties ;

- les services de mise à disposition d'une interface numérique, lorsque l'utilisation d'une telle interface fait partie intégrante de la mise en œuvre d'un système permettant d'assurer la sécurité, la qualité et la transparence des transactions sur des instruments financiers, des produits d'épargne ou d'autres actifs financiers. Sont ainsi exclus notamment les plates-formes de négociation, les activités de conseil en investissements participatifs et les services d'intermédiation en financement participatif.

7. À la suite de l'examen par l'Assemblée nationale, le projet prévoit désormais d'**exclure également les services des places de marché qui mettent en relation vendeurs et acheteurs d'espaces publicitaires**. En effet, pour ces plateformes, la valeur tirée de l'activité des internautes est déjà taxée puisqu'elle constitue une fraction des sommes versées

4 CE, avis, 28 févr. 2019, n° 396878 (V. annexe)

par les annonceurs pour l'achat des prestations de placement de publicité. L'absence d'exclusion expresse aurait fait courir un risque de double taxation de la chaîne de valeur de la publicité ciblée en ligne, d'une part, au titre de l'assiette « publicité » et, d'autre part, au titre de l'assiette « intermédiation ». Sont visées en particulier les bourses d'échanges (« *ad exchanges* ») et les plateformes programmatiques, qui s'inscrivent dans le processus de la publicité programmatique et permettent le contact entre les plateformes du côté de la demande (« *demand-side platform* ») et les plateformes du côté de l'offre (« *supply-side platform* ») et, au moyen de critères préétablis, consistent en un service d'enchères en temps réel (« *real time bidding* »).

8. En dernier lieu, le projet de loi a été modifié pour préciser les sommes à inclure dans l'**assiette de la taxe** dans les hypothèses où les redevables de la taxe commercialisent des **services connexes** aux services dans le champ de la taxe (par exemple, pour les services d'intermédiation, des services de logistique auprès des vendeurs ou d'offres auprès des acheteurs permettant un meilleur accès à la plateforme : réductions de prix, délais de livraison réduits). Dans ces situations, une approche maximaliste est adoptée puisque, s'agissant des plateformes d'intermédiation, l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de la plateforme seront prises en compte dans la détermination de l'assiette taxable, à l'exception de celles versées en contrepartie de biens ou de services dont l'achat n'est pas indispensable à l'utilisation de l'interface et n'en permet pas une utilisation dans de meilleures conditions.

Cette distinction entre prestations connexes accessoires à la prestation principale de mise à disposition de l'interface et prestations connexes non accessoires à la prestation principale s'inspire de la jurisprudence européenne relative aux opérations complexes en matière de TVA. À cet égard, les exposés sommaires des amendements concernés précisent que des prestations logistiques commercialisées séparément par les places de marché et auxquelles les vendeurs peuvent librement choisir de ne pas recourir sans supporter de majoration du prix qui leur est appliqué pour l'accès à la place de marché seront notamment considérées comme des prestations non accessoires à la prestation d'intermédiation ; par conséquent, les sommes correspondantes versées aux plateformes par les vendeurs ne seront pas soumises à la taxe.

## B. Sociétés imposables

9. Les sociétés imposables seraient, quel que soit leur pays d'établissement, celles dont le chiffre d'affaires annuel mondial réalisé au titre des services entrant dans le champ de la taxe (évalué au niveau consolidé) excède 750 millions d'euros, et dont le chiffre d'affaires annuel réalisé en France sur ces prestations est supérieur à 25 millions d'euros.

L'instauration de ces seuils est justifiée par le fait que les entreprises multinationales du secteur numérique bénéficieraient d'effets de réseau en raison de la taille de leur activité, ce qui est discutable (V. § 18).

## C. Territorialité et base d'imposition

10. Chaque **service serait rattaché à la France, et donc soumis à la taxe, en présence d'un utilisateur localisé en France**, c'est-à-dire qui consulte l'interface numérique depuis la France.

L'assiette de la taxe serait constituée par le produit entre la totalité des encaissements HT mondiaux de l'année en contrepartie de chacune des catégories de services visés et un pourcentage dont l'objet serait d'identifier la quote-part de ces encaissements rattachables à la France en fonction de la localisation de l'utilisateur<sup>5</sup>.

Ainsi, les services d'intermédiation permettant la réalisation de livraisons de biens ou de prestations de services seraient soumis à la taxe dès lors que l'une des parties à la transaction conclue serait localisée en France, c'est-à-dire aurait consulté l'interface depuis la France, et à hauteur des opérations de ces dernières.

Pour les autres services d'intermédiation, le critère de rattachement à la France serait l'ouverture, depuis la France, d'un compte permettant d'accéder au service. Les encaissements de l'opérateur seraient taxés à hauteur des utilisateurs de ces comptes ayant effectivement utilisé l'interface au cours de l'année considérée.

Pour les services de vente de données, la taxation serait déclenchée par la collecte ou la génération de la donnée vendue à l'occasion de la consultation de l'interface par un utilisateur localisé en France et à proportion de ces utilisateurs à l'origine de la donnée.

Enfin, les autres services publicitaires seraient soumis à la taxe si le message publicitaire a été consulté par un utilisateur localisé en France et à hauteur de ces consultations depuis la France.

11. Ces **règles de détermination de l'assiette apparaissent perfectibles à plusieurs égards**.

Tout d'abord, le risque de double imposition avec une taxe de même nature qui serait introduite par un ou plusieurs autres États est flagrant. À titre d'exemple, l'opérateur d'une interface qui permet la réalisation de ventes de biens pourrait être taxé à la fois dans l'État du vendeur et dans celui de son client. Ensuite, le texte manque de précision. Il ne prévoit pas toujours, par exemple, si les proportions envisagées sont déterminées en nombre d'utilisateurs, d'opérations ou encore en valeur.

En outre, même si le projet prévoit de doter l'administration fiscale française de pouvoirs de contrôle spécifiques, il est difficile de comprendre comment elle sera, en pratique, en mesure d'aller vérifier les calculs des redevables. Un tel contrôle supposerait, en effet, notamment un accès à la localisation de l'ensemble des utilisateurs des opérateurs.

5 En première lecture, l'Assemblée nationale a introduit des règles particulières de détermination de ce pourcentage pour l'année 2019. En effet, en application du RGPD, les opérateurs visés ne sont pas en droit de conserver les données requises pour le déterminer tant que la taxe n'a pas été adoptée.

## D. Déclaration, paiement et contrôle

**12.** La taxe serait perçue et contrôlée par les services de la DGFiP, **comme en matière de TVA, sous la réserve d'un délai de reprise de droit commun de 6 ans** introduit en première lecture l'Assemblée nationale.

Les redevables soumis au régime réel d'imposition<sup>6</sup> ainsi que les redevables ne souscrivant pas de déclarations de TVA en France (par exemple, une société étrangère non redevable de TVA française ou utilisant le MOSS pour verser la TVA française due sur des prestations de services électroniques) déclareraient la taxe sur le formulaire dédié aux taxes sur le chiffre d'affaires (déclaration n° 3310-A-SD).

La taxe due au titre de l'année N ferait l'objet du paiement de deux acomptes versés en avril et en octobre N au moins égaux à 50% du montant dû au titre de N-1 et serait ensuite régularisée dans la même déclaration déposée en avril de N+1<sup>7</sup>.

Par ailleurs, le texte prévoit la possibilité pour un redevable, non soumis au régime simplifié d'imposition, de déclarer et payer la taxe pour l'ensemble des redevables de son groupe au sens de la taxe. Dans cette hypothèse, une solidarité fiscale serait créée entre tous les membres du groupe.

Les redevables établis hors de l'Union européenne ou de pays ayant signé des accords particuliers avec la France devraient désigner un représentant fiscal établi en France et assujetti à la TVA qui s'engagerait à remplir les formalités au nom et pour le compte du représenté et à acquitter la taxe à sa place. L'articulation de cette représentation fiscale avec le régime de groupe mériterait d'être précisée.

**13.** Le projet de loi organise des **pouvoirs spécifiques de contrôle pour l'administration fiscale** pour les besoins de cette taxe. Les redevables seraient tenus de conserver l'ensemble des éléments permettant le calcul de la taxe et de les communiquer à l'administration fiscale à première demande dans un délai de 2 mois. Si la réponse apportée apparaissait insuffisante, l'administration fiscale pourrait alors adresser une mise en demeure pour laquelle un délai de réponse de 30 jours serait prévu. Une procédure d'imposition d'office serait mise en place pour les redevables qui se refuseraient à fournir l'ensemble des éléments demandés par l'administration fiscale.

6 Un régime particulier est prévu pour les redevables soumis au régime simplifié d'imposition.

7 Des règles particulières de déclaration et de paiement sont prévues par le texte pour la taxe 2019.

## II. Les incertitudes quant à la compatibilité du projet avec les normes supérieures

### A. Compatibilité avec les conventions fiscales

**14.** Le Conseil d'État, consulté sur le projet de loi présenté par le Gouvernement, a estimé, dans son avis du 28 février 2019, que la taxe envisagée « ne devrait pas rentrer dans le champ d'application des règles de répartition des droits d'imposer prévues par les conventions fiscales ».

Relevons toutefois que cet avis ne lie pas le Conseil d'État au contentieux.

Aussi la question se pose-t-elle de savoir dans quelle mesure la taxe sur les services numériques pourrait être considérée comme couverte par les conventions fiscales conclues par la France. Dans une telle hypothèse, une société étrangère résidente d'un État ayant conclu une convention fiscale avec la France ne pourrait se voir réclamer la taxe que si elle dispose d'un établissement stable en France.

**15.** Les conventions fiscales conclues par la France comportent généralement une définition du champ d'application des impôts visés proche de celle figurant dans le modèle de convention de l'OCDE. À ce titre, elles prévoient de s'appliquer aux impôts identiques ou similaires à ceux prévus par la convention, qui entreraient en vigueur après la date de signature de celle-ci, en remplacement ou en sus des impôts couverts.

**En cas de litige, le juge devrait évaluer l'analogie entre la nouvelle taxe et les impôts couverts par la convention** au travers d'un faisceau d'indices, essentiellement fondé sur l'examen de l'assiette de la nouvelle taxe (par rapport à l'assiette des impôts couverts) et sur les liens entre cette taxe et les impôts auxquels s'applique déjà la convention.

À cet égard, le Conseil d'État a paru jusqu'à présent évaluer l'analogie entre deux impositions de manière stricte. Ainsi a-t-il refusé d'assimiler l'IFER à une imposition plus générale – la contribution des patentes – couverte par la convention franco-allemande, en considération du caractère sectoriel et de l'assiette de cette imposition<sup>8</sup>.

Il est raisonnable de penser que la taxe sur les services numériques pourrait être considérée comme revêtant le caractère d'une imposition sectorielle.

**16.** Par ailleurs, la nouvelle taxe sera assise sur les revenus bruts. Or les conventions de double imposition signées par la France avec notamment les États-Unis, la Chine, Singapour, l'Inde, l'Allemagne, le Japon, la Belgique et le Royaume-Uni, ou encore avec le Luxembourg, l'Irlande et les Pays-Bas, prévoient des règles de répartition des droits d'imposer concernant les impôts français assis sur des revenus nets, sur des bénéficiaires nets ou sur des revenus calculés après certaines déductions,

8 CE, 13 juin 2018, n° 415769, Sté Deutsche Bahn AG.

même forfaitaires, ce que le Conseil d'État a relevé dans son avis du 28 février 2019.

Relevons encore que le projet de loi ne prévoit aucun mécanisme d'imputation de la nouvelle taxe sur l'impôt des sociétés. En application du droit commun, la taxe ne sera « que » déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés le cas échéant dû en France par les sociétés qui en seront redevables.

**17.** Le juge pourrait également vouloir examiner la question de savoir si la nouvelle taxe pourrait être assimilée aux impositions couvertes par les conventions, à la **lumière de l'objet et du but de ces dernières**.

De ce point de vue, il a été déclaré à plusieurs reprises que l'objectif de la taxe était précisément de surmonter les difficultés d'imposition des bénéfices des entreprises du secteur numérique, compte tenu des limites liées à la notion d'établissement stable et à la portée territoriale traditionnelle de l'impôt sur les sociétés, en permettant une imposition de ces bénéfices sur la base de nouveaux critères - de création de valeur plutôt que de présence physique.

La manière dont la taxe est conçue pourrait donc ici apparaître comme visant à contourner les règles de territorialité prévues par les conventions de double imposition, au mépris des termes de ces dernières qui ne permettent pas, en l'état, d'imposer ces bénéfices en l'absence d'établissement stable dans un pays donné.

## B. Compatibilité avec le droit de l'Union européenne

**18.** Si la taxe apparaît conforme à l'article 401 de la directive TVA n° 2006/112/CE qui interdit l'introduction de tout impôt, droit ou taxe ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires puisqu'elle a un champ d'application très limité et s'applique à un seul niveau<sup>9</sup>, d'autres questions se posent.

Ainsi, les communiqués de presse du gouvernement français illustrent que les seuils élevés prévus pour la nouvelle taxe permettent de cantonner l'application de celle-ci aux géants technologiques, en excluant les entreprises de plus petite taille non membres d'un groupe.

Ces règles, bien qu'elles s'appliquent à tous les acteurs, désavantagent *de facto* les groupes puisque l'un des deux seuils prévus dans le projet fait référence à un seuil de chiffre d'affaires mondial consolidé.

Le communiqué de presse du 7 mars 2019 précise que « l'objectif de ces seuils est très clair : nous ne voulons pas ralentir l'innovation de nos start-ups, ni la numérisation de nos PME ». Au cas particulier, **il est établi que la taxe sur les services numériques concernera essentiellement les groupes étrangers**.

Le Conseil d'État a considéré, dans son avis du 28 février 2019, que le champ d'application de la taxe ne caractérisait pas une rupture d'égalité de traitement entre les contribuables, tant du point de vue de la liberté d'établissement (articles 49

et 54 du TFUE) que de la libre prestation de services (article 56 du TFUE).

Le Conseil d'État a considéré en substance que les géants technologiques bénéficiaient d'une capacité contributive spécifique en raison de leur taille, leur permettant de bénéficier d'effets de réseau importants, les plaçant dans une situation différente de celles de groupes de taille plus modeste.

La Cour de Justice de l'Union européenne n'a cependant encore jamais jugé qu'une différence de « puissance économique » puisse faire obstacle à ce que des entreprises soient regardées comme placées dans une situation objectivement comparable en matière de liberté d'établissement et de libre prestation de services, et puisse de ce fait justifier un traitement fiscal différent.

De façon intéressante, au contraire, la **Cour a eu l'occasion de considérer comme incompatible avec le droit de l'Union européenne une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires introduite en Hongrie, dont la méthode de calcul désavantageait les sociétés appartenant à un groupe**, l'imposition étant basée sur un barème progressif en fonction du chiffre d'affaires consolidé du groupe<sup>10</sup>.

La question de savoir si l'exemption accordée aux entreprises/groupes en deçà des seuils doit s'analyser ou non en une **aide d'État** au sens de l'article 107 du Traité se pose dans les mêmes termes. Si les géants technologiques devaient finalement être considérés comme placés dans une situation comparable aux petits groupes/entreprises, les exemptions de taxe, mais plus encore peut-être le fait que les acteurs français soient relativement protégés, risqueraient alors d'être regardées comme un ajustement sélectif de la concurrence.

Aussi suivra-t-on avec intérêt l'issue de la question préjudicielle transmise le 6 février 2018 par une juridiction hongroise à la Cour de justice de l'Union européenne<sup>11</sup>. La Cour a été sollicitée dans ce cadre notamment sur le point de savoir si l'instauration d'un impôt spécial sur les télécommunications à taux progressif pesant de façon déterminante, pour les tranches les plus élevées, sur des contribuables détenus par des capitaux étrangers, devait être considérée comme indirectement discriminatoire au regard de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services, et si la mesure devait être regardée comme une aide d'État prohibée par l'article 107 du Traité.

## C. Compatibilité avec la Constitution

**19.** La question se pose enfin de savoir si les différences de traitement qui pourront naître des modalités d'application fixées par le projet de texte, ainsi que l'exclusion de plusieurs services, ne soulèvent pas une difficulté au regard du principe d'égalité des acteurs du secteur numérique devant la loi et les charges publiques<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> V. par ex. CJUE, 19 mars 1991, C-109/90, Giant c/ Commune d'Overijse ou plus récemment, CJUE, 7 août 2018, C-475/17, Viking Motors AS.

<sup>10</sup> CJUE, 5 févr. 2014, C-385/12, Hervis Sport-és Divatkereskedelmi Kft.

<sup>11</sup> CJUE, C-75/18, Vodafone Magyarorszag.

<sup>12</sup> Garanties par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen

**20.** Ainsi, le dispositif prend la forme d'une taxe au taux uniforme appliquée à une assiette par essence discriminante, à tout le moins sur un plan économique : le chiffre d'affaires, sans prendre en compte les charges ou la rentabilité de l'entreprise assujettie.

Certes, le Conseil d'État a relevé dans son avis du 28 février 2019<sup>13</sup> « qu'aucun principe constitutionnel n'interdi[sai]t au législateur d'établir une imposition à raison des encaissements annuels liés à une activité économique ». Toutefois, il a indiqué que ceci s'entendait « sous réserve de ne pas créer une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

Certes, le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur pouvait retenir le chiffre d'affaires des entreprises comme critère de capacité contributive, en matière de cotisation sur la valeur ajoutée, sans commettre d'erreur manifeste d'appréciation<sup>14</sup>. Au surplus, les juges constitutionnels ont déjà considéré qu'en retenant comme critère d'assujettissement un chiffre d'affaires élevé<sup>15</sup>, le législateur se fondait sur un critère objectif et rationnel, caractérisant une différence de situation entre les redevables de l'impôt sur les sociétés, de nature à justifier une différence de traitement<sup>16</sup>.

Toutefois, dans les décisions précitées, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la constitutionnalité du critère d'assujettissement basé sur le chiffre d'affaires retenu comme seuil d'assujettissement à l'impôt. Or, **dans le cadre du dispositif de la taxe sur les services numériques, le chiffre d'affaires est utilisé non seulement comme seuil d'assujettissement, mais également comme assiette de la taxe.**

**21.** En second lieu, l'exposé des motifs du projet de loi laisse entendre que la taxe doit permettre d'imposer en France des opérations qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés dans notre pays, du fait des règles de territorialité en vigueur. La taxe a d'ailleurs été présentée comme une inflexion dans la trajectoire de la baisse de l'impôt sur les sociétés.

Pour autant, la taxe envisagée n'est, à la différence de l'impôt sur les sociétés, pas assise sur un résultat. Au demeurant, pour l'application du principe d'égalité, la situation des redevables est appréciée par le Conseil constitutionnel au regard de chaque imposition prise isolément<sup>17</sup>. En cela, **le fait de ne pas être redevable de l'impôt sur les sociétés ne devrait pas justifier en soi l'application d'une autre taxe.**

**22.** En troisième lieu, l'application de la taxe suppose le dépassement de deux seuils d'assujettissement : 750 millions d'euros de services numériques taxables au niveau mondial et 25 millions d'euros de services numériques taxables au niveau français.

Le Conseil d'État a estimé que l'existence de ces seuils ne créait pas de rupture de l'égalité devant les charges publiques, en relevant notamment que « deux entreprises

qui réaliseraient le même chiffre d'affaires taxable en France pourraient être regardées comme étant dans une situation différente, selon que leur activité *numérique mondiale est plus ou moins importante, dans la mesure où ces entreprises ne tireraient alors pas une valeur identique de leur activité numérique française* ».

Cette affirmation reste à démontrer selon nous. La référence à une (possible) valeur différente de l'activité en France selon que le seuil de chiffre d'affaires au niveau mondial est franchi ou non surprend, dans la mesure là encore où l'assiette de la taxe est fondée sur le chiffre d'affaires, abstraction faite de toute rentabilité, et où le projet de loi ne prévoit aucune correction des effets de seuil.

Au-delà, le texte ne précise pas que le seuil mondial et le seuil français doivent être appréciés au titre des mêmes services taxables. Aussi, une première société qui fournirait un seul service taxable et encaisserait 400 M€ au niveau mondial et 50 M€ au niveau français, ne serait pas assujettie à la taxe en France. Une seconde société, fournissant ce service taxable dans les mêmes conditions que la première société, et fournissant en sus, exclusivement à l'étranger, un second service taxable générant un chiffre d'affaires mondial de 400 M€, serait assujettie à la taxe en France. Dans cette hypothèse, en particulier, on peine à comprendre l'affirmation du Conseil d'État.

**23.** Enfin, selon le Conseil constitutionnel<sup>18</sup>, le législateur doit, lorsqu'il met en œuvre une différence de traitement, se fonder sur des « critères objectifs et rationnels » au regard de l'objectif recherché.

Dans son avis précité, le Conseil d'État relève succinctement que le projet de taxe repose sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi dès lors que « les entreprises assujetties présentent [...] des caractéristiques qui les différencient des autres entreprises (...) en raison notamment du modèle économique des services numériques qu'elles proposent ».

Il est toutefois permis de douter de la pertinence des critères fixés par le texte. En effet, les modèles économiques des acteurs du numérique ne sont pas uniformes. La notion d'« entreprises du numérique » est elle-même floue, ce que relevait d'ailleurs le rapport d'information sur la fiscalité du numérique<sup>19</sup> déposé à l'Assemblée nationale par la Commission des Affaires européennes.

Le législateur a défini les services inclus dans le champ d'application de la taxe avec l'intention affichée de viser ceux qui reposeraient de manière déterminante sur l'activité des utilisateurs. Les exclusions prévues ont elles aussi été déterminées en considération de cette ligne de partage. Or des écarts existent entre le champ d'application du texte et l'intention du législateur. Ainsi, le seul fait de procéder à des opérations en ligne n'emporte pas nécessairement création de valeur par l'utilisateur et dépend des faits et circonstances. Cela est particulièrement vrai lorsque l'utilisateur se contente de

13 CE, avis, 28 févr. 2019, n° 396878 (V. annexe).

14 CC, 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC, Loi de finances pour 2010.

15 Un milliard d'euros en l'espèce pour l'application de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés.

16 CC, 29 nov. 2017, n° 2017-755 DC, Loi de finances pour 2017.

17 CC, 29 sept. 2010, n° 2010-44 QPC, Mathieu.

18 CC, 29 déc. 1983, n° 83-164 D.C, Loi de finances pour 1984.

19 AN, Comm. Aff. eur., Rapport d'information sur la fiscalité du numérique, 29 nov. 2018.

réaliser des opérations d'achat sans rôle actif vis-à-vis de la plateforme (absence de notation des vendeurs ou des services de la plateforme par l'utilisateur par exemple).

La question de savoir si les critères d'assujettissement à la taxe sont objectifs et rationnels devra être appréciée à l'aune de ces éléments.

## Conclusion

**24.** Indépendamment des critiques exposées ci-dessus, le **chiffre d'affaires entrant dans l'assiette de la taxe risque en tout état de cause d'être assez difficile à évaluer pour l'administration fiscale française**, singulièrement dans la mesure où les entreprises visées par la taxe seraient, selon

les vœux du Gouvernement, pour la plupart étrangères, et où l'assiette serait calculée par application d'un ratio au chiffre d'affaires mondial généré par les services visés par la taxe. Bien que l'OCDE ait suggéré, dans un rapport datant du 28 mars 2019, la mise en œuvre de nouvelles relations d'échange automatique d'informations entre les administrations fiscales concernant les activités des plateformes numériques, il faudra probablement attendre plusieurs années avant qu'une telle mise en œuvre soit effective.

Les risques pesant sur la taxe projetée ne semblent toutefois pas susciter, à ce stade, d'inquiétude chez ses promoteurs qui se retranchent derrière son caractère temporaire et incitatif à la négociation internationale. L'expérience récente de la taxe de 3 % sur les montants distribués nous semblerait pourtant de nature à inciter à une certaine prudence.

**A. RETUREAU, A. BAILLEUL-MIRABAUD ET C. LECLÈRE ■**

## Annexe *(disponible sur le site internet de la Revue)*

Travaux préparatoires du projet de loi