

# Fiscalité du numérique : perspectives et enjeux



**Pascal LUQUET,**  
Avocat associé,  
Grant Thornton Société  
d'Avocats



**Alexis MARTIN,**  
Avocat associé,  
Grant Thornton Société  
d'Avocats



**Caroline LEBON,**  
Avocat,  
Grant Thornton Société  
d'Avocats



**Ronan JOURNOUD,**  
Avocat,  
Grant Thornton Société  
d'Avocats

La numérisation de l'économie (V. § 1) suppose une refonte du système fiscal international et la mise à plat des principes fondés depuis des décennies sur la territorialité de l'impôt. Cette refonte peut être menée de manière coordonnée via les organisations internationales (V. § 2) ou de manière unilatérale à l'initiative de chaque État (V. § 3). Aujourd'hui, face à la difficulté de trouver un compromis entre les États, c'est l'instauration d'une taxe de 3 % à l'échelle individuelle et nationale qui est privilégiée sur le court terme (V. § 7). Ces initiatives individuelles mettent les organisations internationales (UE ou OCDE) sous

pression pour aboutir au plus vite à un consensus indispensable à une solution pérenne et équilibrée pour les entreprises mais aussi les administrations fiscales. La réforme de la « notion du lien » et de la répartition des bénéfices au niveau de l'OCDE demeure le seul chantier structurel capable d'apporter une réponse à long terme sur les nouveaux enjeux fiscaux soulevés par la digitalisation de l'économie (V. § 11). Les États devront également trancher la question de l'instauration d'une imposition mondiale minimum obligatoire qui ne sera pas sans soulever des difficultés (V. § 19).

## Introduction

1. La révolution numérique, qui s'accompagne d'une transformation considérable de l'économie mondiale, entraîne dans son sillage des enjeux systémiques majeurs en matière de fiscalité internationale.

Si le principe selon lequel les bénéfices devraient être taxés là où la valeur est créée demeure la clef de voûte du système fiscal mondial, deux de ses piliers fondateurs sont amenés à être rénovés en profondeur.

En effet, depuis le début du 20<sup>e</sup> siècle, ces deux piliers, le fait générateur du droit d'imposition dans un pays (« où

taxer ? ») et la part du revenu attribuée à un pays (« quelle part taxer ? »), reposent fondamentalement sur la présence physique dans le pays concerné dans la mesure où la création de valeur était intimement liée à une certaine localisation physique.

Or, le passage à une économie numérique a bouleversé ce paysage fiscal traditionnel en ce que la « valeur » n'est plus seulement générée à travers des moyens de production tangibles, mais également à travers des moyens intangibles, décorrélés de toute présence physique des entreprises dans les territoires sur lesquels elles déploient leur activité (*i.e.* utilisation commerciale de données intangibles collectées grâce à la participation gratuite d'utilisateurs actifs).

2. En pleine crise financière, les États ont souhaité agir ensemble pour rénover les systèmes fiscaux nationaux et internationaux afin de préserver les recettes fiscales. Sous l'impulsion du G20, l'OCDE<sup>1</sup> s'est rapidement saisie de la question en s'intéressant, dans la toute première action du projet BEPS<sup>2</sup>, aux défis fiscaux posés par l'économie numérique. Un rapport intérimaire publié en 2018<sup>3</sup> a constitué un premier point d'étape, suivi d'un appel à commentaires concernant les solutions possibles aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie en février dernier. Alors que le projet BEPS a porté ses fruits dans un certain nombre de domaines de la fiscalité internationale, force est de constater, à ce stade, son échec sur ce qui constituait pourtant la première des 15 actions du projet BEPS. Un rapport final matérialisant une solution fondée sur un consensus devrait toutefois intervenir en 2020.

L'approche multilatérale n'ayant pas abouti pour l'instant, le législateur français a procédé à un certain nombre de changements en ordre dispersé afin d'adapter le système fiscal français dans le domaine de l'immatériel, notamment :

- élargissement de la taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes aux personnes établies à l'étranger agissant à destination de consommateurs français et aux sommes versées aux opérateurs par les annonceurs et parrains pour la diffusion de messages publicitaires ou de parrainage<sup>4</sup> ;
- durcissement des obligations déclaratives pesant sur les plateformes en ligne mettant en relation des personnes en vue de la fourniture, l'échange ou le partage de biens et services<sup>5</sup> ;
- instauration de l'approche du « lien » pour la détermination de l'assiette soumise au régime d'imposition préférentielle des produits de la propriété industrielle<sup>6</sup> ;
- transposition en droit interne des nouvelles règles de TVA relatives au régime des ventes à distance, introduites par une directive<sup>7</sup> dont la démarche va dans le sens d'une taxation au lieu de consommation des biens et des services et non plus au lieu d'établissement du prestataire.

Ces mesures ne sont bien sûr pas suffisantes pour faire face au défi.

Après avoir examiné les modifications possibles par la voie unilatérale (I), nous examinerons les modifications qui pourraient intervenir par la voie multilatérale (II).

## I. La modification de la fiscalité du numérique par la voie unilatérale

3. Certaines mesures ne sont qu'au stade d'hypothèses (A), d'autres sont en train de se concrétiser (B).

### A. Les mesures provisoires envisageables

4. L'arsenal des outils à la disposition des États pour apporter une réponse pertinente à la numérisation de l'économie reste à ce jour assez limité et se traduit par une simple adaptation de mesures fiscales déjà en vigueur. Néanmoins, ces actions « unilatérales et non coordonnées » selon les termes de l'OCDE ont pour avantage de permettre aux États de mettre en place des mesures provisoires pour protéger au maximum leur base d'imposition et d'inciter les organisations internationales à plus d'efficacité.

5. En premier lieu, il pourrait être envisagé d'élargir le champ d'application des retenues à la source comme l'ont déjà fait certaines législations nationales car elles sont un outil efficace dans la situation où la reconnaissance d'un établissement stable n'est pas possible. En effet, elles permettent aux États de revendiquer un droit d'imposition vis-à-vis d'une entreprise numérique n'ayant aucune présence physique dans une juridiction donnée. Par conséquent, des mesures comme (i) l'élargissement du champ d'application de la retenue à la source applicable aux redevances<sup>8</sup> ou (ii) la mise en place d'une retenue à la source pour les rémunérations de services techniques<sup>9</sup> et pour d'autres catégories de revenus spécifiques<sup>10</sup> sont des mesures concrètes afin de contourner la nécessité de caractériser un lien. La portée de telles mesures est toutefois limitée par les conventions d'élimination de la double imposition, de telle sorte qu'à défaut de modification de ces dernières, leur impact se limite aux échanges avec les pays non conventionnés.

6. En second lieu, certains États ont mis en place des **régimes spéciaux anti-abus** visant à améliorer l'accès à l'information des administrations fiscales locales (modèle d'affaires à risque, structure, etc.) et à éviter les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition par le recours à des schémas d'optimisation fiscale. C'est ainsi que le Royaume-Uni a mis en place un impôt distinct sur les bénéfices détournés

1 Organisation de Coopération et de Développement Economiques.

2 Base Erosion and Profit Shifting.

3 OCDE, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018.

4 L. n° 2013-1279, 29 déc. 2013, art. 30 et L. n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 56.

5 L. n° 2018-898, 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 10.

6 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 37 et 38.

7 Dir. (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens.

8 L'OCDE pense à intégrer dans cette catégorie des éléments de revenu traditionnellement assimilés à des bénéfices d'entreprises dans le cadre des conventions de double imposition afin de ramener certaines transactions (i.e. logiciels-services) dans le champ d'application de la retenue à la source.

9 Modification déjà réalisée au sein de l'article 12A(3) du Modèle de convention fiscale des Nations unies : « L'expression "honoraires au titre de services techniques" telle qu'employée dans cet article renvoie à tout paiement effectué en contrepartie de tout service de conseil d'ordre administratif, technique ou de toute autre nature, sauf si le paiement est effectué : (a) au bénéfice d'un salarié de la personne qui effectue le paiement ; (b) en contrepartie d'activités d'enseignement dispensé dans un établissement d'enseignement ; ou (c) par un individu en contrepartie de l'utilisation des services pour l'usage personnel d'un individu ».

10 Telles que les recettes tirées de la vente de publicité en ligne.

(dont l'Australie s'est inspirée) au taux de 25% visant les bénéfices considérés comme ayant été artificiellement détournés hors du Royaume-Uni, assorti d'un régime administratif spécifique qui prévoit une « période d'évaluation » de 12 mois permettant de conduire un dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale.

## B. L'instauration d'une taxe de 3% sur les services numériques

7. La Commission européenne a soumis au Conseil européen le 21 mars 2018 une proposition de directive<sup>11</sup> répondant à la demande de plusieurs États membres (dont la France<sup>12</sup>) en faveur d'une taxe provisoire portant sur les principales activités numériques qui échappent actuellement à toute forme d'imposition dans l'UE.

Sur le principe, cette taxe consisterait en une imposition de 3% sur les revenus tirés de trois principales typologies de services numériques caractérisés par la création de valeur par leurs utilisateurs ((i) placement en ligne d'annonces publicitaires, (ii) vente de données utilisateurs collectées, (iii) plateformes numériques qui facilitent les interactions entre les utilisateurs) fournis par les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel total est supérieur à 750 M€ et le chiffre d'affaires annuel total à l'échelle de l'UE est supérieur à 50 M€.

Quatre pays restent opposés à l'instauration de cette nouvelle taxe, bloquant ainsi le processus d'adoption au niveau de l'Union européenne (les décisions relatives à la fiscalité nécessitant toujours l'unanimité). Il s'agit de l'Irlande (dans lequel la plupart des Gafa ont leur siège européen), ainsi que du Danemark, de la Finlande et de la Suède, dont les ministres des finances ont expliqué dans un communiqué commun qu'« une taxe sur les services numériques s'écarterait des principes fondamentaux de l'impôt en ne s'appliquant qu'au chiffre d'affaires, sans prendre en compte le fait de savoir si le contribuable réalise un bénéfice ou non », tout en restant favorables à une discussion au niveau, plus général, de l'OCDE. L'Allemagne, finalement, sans s'opposer ni promouvoir cette taxe, s'est déclarée inquiète des conséquences pour ses exportations vers les États-Unis notamment. Devant cet « échec » européen, certains États ont décidé d'agir en prévoyant la mise en place d'une taxe similaire à l'échelle nationale<sup>13</sup>.

11 Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques. NDLR : Une présentation de cette proposition de directive et de son avenir est publiée dans le présent numéro (FI 2-2019, n° 02.4, § 5).

12 Plusieurs ministres des finances de l'Union ont cosigné une déclaration politique (« Initiative conjointe sur l'imposition des sociétés du numérique ») présentée à la présidence estonienne du Conseil par l'Allemagne, la France, l'Italie et l'Espagne en septembre 2017. Ils y demandent notamment « à la Commission européenne d'explorer les options compatibles avec le droit de l'UE et de proposer des solutions efficaces fondées sur un concept consistant à établir une date dite « de péréquation » sur le chiffre d'affaires généré en Europe par les entreprises numériques ».

13 Il s'agit notamment de l'Italie, de l'Espagne ou du Royaume-Uni.

8. En France, un projet de loi<sup>14</sup> portant, notamment, création d'une taxe sur les services numériques, a donc été enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 6 mars 2019 et la procédure accélérée enclenchée par le Gouvernement, démontrant ainsi l'urgence et l'importance accordée à la question de la taxation des géants du numérique<sup>15</sup>. Ce projet de loi reprend très largement le projet de directive susmentionné.

Les développements qui suivent se fondent sur le projet de loi tel qu'adopté par l'Assemblée Nationale et enregistré au Sénat le 10 avril 2019<sup>16</sup>.

Ce projet « vise précisément, compte tenu de l'urgence et sans attendre la conclusion des discussions au niveau européen, à mettre à contribution les sociétés qui exploitent les données provenant de la participation active des internautes localisés en France, en instaurant une taxe sur le chiffre d'affaires tiré de certains services numériques »<sup>17</sup>. Selon une étude d'impact récente<sup>18</sup>, 26 sociétés (au titre desquelles figurent, outre les Gafa, d'autres sociétés telles que Groupon, Rakuten, Microsoft, Twitter ou encore Critéo, seule entreprise française) seraient, *a priori*, touchées par la taxe.

Le projet de loi prévoit la création notamment de nouveaux articles 299 à 299 quinquies et 300 du CGI.

Seraient visées par la taxe les entreprises, indépendamment de leur lieu d'établissement, pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables rendus au cours de l'année civile précédente excède les deux seuils (cumulatifs) suivants : (i) 750 millions d'euros au titre des services fournis au niveau mondial dont (ii) 25 millions d'euros au titre des services fournis en France<sup>19</sup>. Pour les entreprises liées au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce<sup>20</sup>, le respect de ces seuils s'apprécierait au niveau du groupe.

Les sociétés ainsi visées devraient s'acquitter d'une taxe au taux de 3% assise sur le montant hors TVA des sommes encaissées<sup>21</sup> au cours de l'année civile au cours de laquelle la taxe devient exigible, en contrepartie d'un service taxable fourni en France. Les services taxables font référence aux

14 Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (FI 2-2019, n° 1.3).

15 Pour rappel, dans le cadre d'une procédure accélérée, une seule lecture est effectuée par chacune des assemblées avant l'intervention de la Commission mixte paritaire.

16 Les discussions en séance publique au Sénat devraient se tenir les 21 et 22 mai 2019.

17 Etude d'impact, projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 5 mars 2019, p. 3.

18 *The French Digital Service Tax, An Economic Impact Assessment, March 21, 2019*, p. 52.

19 La notion de « services fournis en France » peut par exemple dépendre, selon la nature du service rendu, de la localisation de l'utilisateur ou encore de l'État à partir duquel a été ouvert le compte utilisé par l'utilisateur.

20 Article définissant le contrôle au sens des comptes consolidés.

21 Le montant des encaissements versés en contrepartie de la fourniture d'un service taxable en France est défini comme « le produit de la totalité des encaissements versés en contrepartie de ce service par le pourcentage représentatif de la part de ces services rattachés à la France [...] ».

services d'intermédiation numérique<sup>22</sup> et aux services de ciblage publicitaires<sup>23</sup>. Pour chacun de ces services, des exceptions sont prévues par le projet de loi. De même, sont exclus des services taxables les services fournis entre entreprises appartenant à un même groupe. La taxe devrait s'appliquer au titre de l'année 2019.

9. Les entreprises du secteur du numérique<sup>24</sup> se sont exprimées après la publication du projet de loi en sollicitant notamment une harmonisation avec les taxes instaurées localement par les autres pays, une clarification du champ d'application de la taxe, une clause d'extinction, une protection pour les entreprises déficitaires ou réalisant une marge peu élevée, et en dénonçant les risques de surcoût liés à la mise en œuvre de ce projet, de limitation par les entreprises du secteur de leur développement afin de rester sous les seuils, ou encore de répercussion des coûts sur les salariés et les clients.

10. Par ailleurs, le projet de loi, en l'état, soulève un certain nombre de **questions en matière de compatibilité aux exigences (i) constitutionnelles, (ii) issues du droit de l'UE et (iii) du droit international**, auxquelles le Conseil d'État s'est efforcé d'apporter des réponses dans son avis du 28 février 2019<sup>25</sup>.

> S'agissant des **exigences constitutionnelles**, le Conseil d'État s'est interrogé sur le respect des principes d'égalité devant les charges publiques et d'égalité devant la loi. Le Conseil d'État considère que le principe d'égalité devant les charges publiques est respecté en raison du modèle économique des entreprises assujetties qui les différencie des autres entreprises et de la nature objective et rationnelle du seuil d'assujettissement retenu (à savoir un chiffre d'affaires élevé). En revanche, si d'après le Conseil d'État certaines des exclusions prévues ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant la loi, il indique ne pas pouvoir, en l'état, donner « *un avis favorable à l'exclusion générale du champ de la taxe des services d'intermédiation constituant des services financiers réglementés fournis par des prestataires de services financiers agréés* », leur seule nature réglementée ne permettant pas à elle seule de justifier leur exclusion du champ de la taxe.

22 Ces services sont définis comme la « mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs 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 ».

23 Ces services sont définis comme « les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, 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 ». Les services de ciblage publicitaire recouvrent notamment les « services d'achat, de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance ainsi que les services de gestion et de transmission de données relatives aux utilisateurs ».

24 Note de position sur le projet de loi publié par le syndicat Syntec Numérique en mars 2019.

25 CE, Sect. fin., avis n° 396878, 28 févr. 2019, Avis sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

> Se pose ensuite la question de l'**existence éventuelle d'une aide d'État** (sur le fondement de l'article 107 du TFUE) en faveur des entreprises exclues du champ d'application de la taxe. Bien que le Conseil d'État relève qu'à ce jour « *la [CJUE] n'a pas exclu qu'une différence de puissance économique puisse justifier que des entreprises ne soient pas regardées comme dans une situation objectivement comparable pour l'application de l'article 107 du TFUE* », il conclut tout de même que les entreprises entrant dans le champ d'application de la taxe ne sont pas dans une situation objectivement comparable à celles qui en sont exclues en raison de leur taille en considération du « *modèle d'affaires spécifique fondé sur la valorisation de l'activité des utilisateurs* » développé grâce à leur envergure.

> Sur la question de la conformité aux **libertés d'établissement et de prestation de services** (articles 49 et 54 du TFUE), si le Conseil d'État relève que le taux retenu n'est pas d'un niveau suffisant pour pouvoir être regardé comme entravant la libre prestation de service, un doute subsiste quant à l'existence d'un risque de qualification de différence de traitement indirect en fonction de la nationalité (en raison du fait qu'une majorité des entreprises susceptibles d'être concernées par la taxe fournissent les services non pas depuis la France mais depuis d'autres États membres). Pour autant, le Conseil d'État retient que ces contribuables ont une « *capacité contributive particulière qu'ils tirent de l'ampleur de leurs activités et qui les placent dans une situation non comparable aux opérateurs de plus petite taille au regard de l'objet de la loi* » ce, quand bien même « *la [CJUE] n'a pas reconnu à ce jour qu'une différence de puissance économique puisse justifier que des entreprises ne soient pas regardées dans une situation objectivement comparable au regard de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services* ». Il conclut ainsi, tout en restant mesuré, à l'absence de discrimination indirecte prohibée au regard de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services.

> Le Conseil d'État a également écarté tout risque de contrariété à la **directive TVA** n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur les services numériques n'étant pas couverte par la définition de taxe sur le chiffre d'affaires au sens de la directive.

> Enfin, le Conseil d'État estime que la taxe « *ne devrait pas* » rentrer dans le champ d'application des règles de répartition des droits d'imposer prévues par les **conventions fiscales** pour lesquelles les impôts français visés sont assis sur des revenus nets, en raison, en particulier, de son assiette et de l'absence de possibilité de l'imputer sur l'impôt sur les sociétés.

La question de la conformité de la taxe aux engagements internationaux pris dans le cadre de l'**Organisation Mondiale du Commerce (OMC)** et interdisant la discrimination par la fiscalité est également posée après l'annonce par le Trésor américain de son intention de saisir l'OMC.

## II. La modification de la fiscalité du numérique par la voie multilatérale

11. Plusieurs pistes sont envisagées au niveau de l'OCDE. Le **Cadre inclusif sur le BEPS**, qui regroupe 129 pays et juridictions, a intensifié ses travaux depuis la publication en mars 2018 du rapport intérimaire sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Un document a été soumis à consultation publique en début d'année 2019<sup>26</sup>, qui prévoit deux grands axes.

### A. La réforme de la notion du lien et de la répartition des bénéfices

#### I° Vers une extension du droit d'imposition de l'utilisateur ou du marché ?

12. La théorie du lien est un des deux piliers du droit d'imposition des entreprises non-résidentes. Elle repose sur l'idée que l'essentiel de la création de valeur est attaché au lieu de situation des principaux actifs (corporels et incorporels) d'une entreprise ainsi qu'au lieu d'origine de son capital et des prises de risque associées. La répartition du droit d'imposition des profits est en conséquence déterminée en fonction du lieu de situation où les activités physiques sont exercées et en fonction de l'origine du capital et du lieu de prise de décisions des investissements. Ainsi, une entreprise est reconnue redevable d'un impôt sur les bénéfices dans un État dans lequel elle n'est pas établie si elle exerce son activité dans cet État à travers un établissement stable.

Or, force est de constater que l'approche actuelle du lien ne permet plus d'appréhender la réalité économique de certaines entreprises qui opèrent sur des marchés sans aucune présence physique locale, ni établissement stable et qui y dégagent des profits substantiels.

Une réforme, ou à tout le moins des ajustements, de la théorie du lien paraît donc nécessaire.

13. Le Cadre inclusif sur le BEPS identifie **trois propositions de réforme de la répartition du droit d'imposition et de la théorie du lien**.

Ces trois propositions reposent sur l'idée que les juridictions du marché et de l'utilisateur doivent, sur ce seul fondement, c'est-à-dire même en l'absence de reconnaissance d'un établissement, se voir attribuer un droit d'imposition sur les profits réalisés par certaines entreprises.

> La **première proposition est fondée sur la « participation des utilisateurs »**. Soutenue notamment par le Royaume-Uni, elle repose sur l'idée que la collaboration des utilisateurs et leur participation active sont une « *composante essentielle du processus de création de valeur* » dans trois modèles d'affaires spécifiquement identifiés : les médias sociaux, les moteurs

de recherche et les places de marché virtuelles. Une partie importante des revenus générés par les médias sociaux et les moteurs de recherche provient de la publicité et de la commercialisation des données des utilisateurs. Les médias sociaux et les places de marché virtuelles s'appuient sur une participation active des utilisateurs pour développer et promouvoir l'utilisation du service ou du média. Les places de marché virtuelles font en outre appel aux utilisateurs pour contrôler la qualité des produits vendus et le professionnalisme ou les services rendus par les vendeurs ou prestataires. Les tenants de cette proposition souhaitent limiter la réforme aux seules entreprises qui relèvent d'un des trois modèles visés. Pour les entreprises concernées, un nouveau lien serait défini, fondé sur l'idée que les utilisateurs rendent des services à l'entreprise et ce indépendamment du fait que l'entreprise ait une présence physique ou une présence physique limitée dans le pays des utilisateurs.

> La **deuxième proposition est fondée sur les « biens incorporels de commercialisation »** au sens qui leur est donné dans les principes OCDE applicables en matière de prix de transfert. Notamment soutenue par les États-Unis et l'Inde, elle repose sur l'idée que la transformation numérique de l'économie ne se limite pas à trois modèles d'affaires à forte composante numérique, et qu'une réforme plus large du lien et de la répartition des bénéfices est nécessaire pour appréhender les conséquences profondes induites par la numérisation de l'ensemble de l'économie. L'idée sous-jacente est qu'il existe un « lien intrinsèque » entre les biens incorporels de commercialisation et la juridiction de marché qui se manifeste de deux façons : (i) à travers une attitude favorable des consommateurs sur certains biens incorporels de commercialisation, tels que les marques, de telle sorte que l'on puisse considérer que lesdits biens ont été créés dans la juridiction de commercialisation et (ii) à travers des biens (listes, données et relations clients) découlant d'activités ciblant les utilisateurs de la juridiction du marché considéré, de telle sorte que l'on puisse également considérer que ces biens ont été créés dans cette même juridiction. Seraient concernées, les situations dans lesquelles les entreprises fortement numérisées opèrent sans présence physique dans la juridiction de l'utilisateur, mais également (i) les entreprises fortement numérisées opérant à travers un distributeur local ayant des responsabilités limitées et (ii) des entreprises plus traditionnelles exerçant leur activité à distance ou à travers un distributeur local ayant des responsabilités limitées. Ainsi, contrairement à la première proposition qui conduirait également à imposer les entreprises fortement numérisées sur un fondement différent, les entreprises traditionnelles seraient aussi concernées par une telle réforme<sup>27</sup>.

> La **troisième proposition est fondée sur le critère de « présence économique significative »**. Soutenue par Israël et plusieurs pays de l'Union européenne, elle repose sur l'idée qu'une entreprise doit se voir reconnaître une présence

26 Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 13 février-6 mars 2019.

27 Une analyse détaillée de cette proposition de réforme est publiée dans le présent numéro (FI 2-2019, n° XX).

imposable lorsqu'elle dispose dans un État d'une présence économique significative. Un lien serait en effet établi dès lors que l'entreprise créerait de façon volontaire et durable une interaction dans la juridiction considérée, par le biais de technologies numériques ou d'autres outils automatisés. Les promoteurs de cette proposition considèrent qu'une telle interaction pourrait être mise en évidence à l'aide des critères suivants : existence d'une communauté d'utilisateurs et collecte des données associées, volume du contenu numérique issu de la juridiction, facturation en monnaie locale, mise à disposition d'un site internet en langue du pays, mise à disposition d'un service après-vente, d'entretien ou de réparation, exercice d'activités marketing ou promotion des ventes sur la durée. Afin de s'assurer qu'une entreprise dispose d'une activité significative dans un État considéré, des exclusions et des seuils de matérialité pourraient être instaurés ainsi que l'a proposé le Conseil de l'Union européenne dans son projet de directive<sup>28</sup>.

14. Une réforme de la théorie du lien reposant sur la reconnaissance de biens incorporels de commercialisation ou sur une « présence économique significative » pourrait permettre d'appréhender de façon globale (au-delà des seuls GAFAs) les impacts de la numérisation de l'économie sur la répartition du droit d'imposer les bénéfices. Structurelle, elle paraît plus satisfaisante et pérenne même si plus complexe à mettre en œuvre que les autres mesures envisagées.

## 2° Vers une généralisation du *profit split* résiduel ?

15. La modification de la notion du lien devra nécessairement s'accompagner de nouvelles modalités d'attribution des bénéfices. L'OCDE militait déjà, sous l'impulsion des États, en faveur d'une généralisation de la méthode dite du *profit split* qui permettrait notamment aux administrations fiscales d'accéder aux informations financières des deux côtés de la frontière et d'appréhender globalement la chaîne de création de valeur.

16. Les approches fondées sur la participation des utilisateurs<sup>29</sup> et les biens incorporels de

28 Un établissement stable numérique serait caractérisé lorsque, entre autres conditions, une entreprise réaliserait plus de 7 millions d'euros de produit ou qu'elle disposerait de plus de 100 000 utilisateurs ou enfin conclurait plus de 3 000 contrats commerciaux dans un même État. Sur ce projet de directive, voir également l'analyse publiée dans le présent numéro (FI 2-2019, n° 02.4, § 4).

29 Dans le cadre de cette approche, l'OCDE pointe l'inefficacité du principe de pleine concurrence et des méthodes traditionnelles de fixation des prix de transfert pour attribuer des bénéfices à la juridiction de l'utilisateur. Elle propose l'utilisation d'une méthode de partage des bénéfices résiduels ou non standards (« *residual profit split* »). Plusieurs étapes sont nécessaires : (i) le calcul du bénéfice résiduel de l'entreprise, (ii) l'attribution d'une partie de ce bénéfice résiduel à la valeur créée par les activités des utilisateurs, (iii) la répartition de ce bénéfice entre les juridictions dans lesquelles l'entreprise possède des utilisateurs sur la base d'un critère de répartition convenu et (iv) l'autorisation de ces juridictions d'imposer ces bénéfices, indépendamment de toute présence imposable.

Alors que le bénéfice imputable aux fonctions routinières resterait déterminé en fonction des règles « classiques », la fraction du profit résiduel imputable aux utilisateurs serait quant à elle déterminée en fonction de règles nouvelles.

commercialisation<sup>30</sup> envisagent l'utilisation d'une méthode de partage des bénéfices résiduels.

Dans ce cadre, s'agissant du calcul des bénéfices à attribuer aux juridictions, l'OCDE attire l'attention sur le fait que l'application des méthodes transactionnelles de prix de transfert existantes pourraient ne pas permettre le calcul des bénéfices à attribuer. **Un nouveau type de méthode de partage des bénéfices résiduels pourrait ainsi être développé** sur la base des 3 étapes suivantes : (i) calcul d'un bénéfice global consolidé, (ii) identification de la part de bénéfices non standards en défalquant du bénéfice total les bénéfices attribuables aux fonctions courantes et (iii) identification de la portion de bénéfices non standards à répartir.

Quant à la méthode utilisée pour attribuer les bénéfices à une juridiction, celle-ci doit permettre une estimation « raisonnable » de la valeur créée dans chaque juridiction et doit pouvoir être utilisée tant par les contribuables que par les administrations fiscales. L'OCDE propose les exemples suivants : utilisation du chiffre d'affaires ou des recettes, des utilisateurs, des dépenses engagées dans les juridictions, etc.

Elle devrait pouvoir s'inspirer de la méthode utilisée pour déterminer le montant des bénéfices non routiniers. Dans certains cas, des ajustements pourraient être nécessaires (notamment en présence de recettes publicitaires).

17. L'approche fondée sur la présence économique significative s'appuierait quant à elle sur une méthode de répartition fractionnaire des bénéfices éventuellement complétée par un mécanisme de retenue à la source<sup>31</sup> qui jouerait à la fois le rôle de mécanisme de collecte et d'outil de contrôle. L'application de cette méthode de répartition fractionnaire passerait par les trois étapes suivantes : (i) définition de la base d'imposition à partager (en application par exemple le taux de profit global du groupe considéré au chiffre d'affaires

30 L'objectif de cette approche serait d'attribuer à la juridiction du marché les biens incorporels de commercialisation et les risques afférents, par le biais d'une refonte totale des méthodes de prix de transfert. Toutefois, la totalité des autres bénéfices (non liés aux biens incorporels de commercialisation) seraient toujours répartis selon les règles classiques.

L'une des méthodes proposées pour répartir les bénéfices non standards provenant des biens incorporels de commercialisation est la suivante : définition des biens incorporels de commercialisation et détermination de leur contribution aux bénéfices de l'entreprise, en fonction de deux hypothèses : une hypothèse selon laquelle les biens incorporels de commercialisation (et les risques afférents) seraient attribués conformément aux règles en vigueur ; et une hypothèse selon laquelle les biens incorporels de commercialisation (et les risques afférents) seraient attribués à la juridiction du marché. Ce calcul pourrait donner lieu à un ajustement des biens incorporels de commercialisation correspondant à la différence entre ces deux valeurs.

Une autre méthode serait de répartir les bénéfices non standards selon une méthode fondée sur des « *approximations plus mécaniques* », telles que des approches fondées sur les coûts (coûts engagés pour le développement des biens incorporels de commercialisation, par rapport aux coûts engagés pour les activités de R&D et au titre des actifs incorporels de fabrication) ou des approches fondées sur des formules (avec utilisation de pourcentages de contribution fixes).

31 Celle-ci pourrait par exemple être appliquée sur les paiements versés aux entreprises ayant une présence économique significative, à charge pour ces dernières de déposer une déclaration de revenu pour demander un remboursement en cas de trop versé.

généralisé dans une juridiction donnée), (ii) détermination des clés de répartition à utiliser (plusieurs facteurs tels que le chiffre d'affaires et les actifs pourraient ici être pris en compte) puis (iii) pondération de ces clés de répartition.

18. Ces modifications devraient nécessairement être accompagnées d'une **adaptation des mécanismes tendant à éviter la double imposition** (procédures amiables ou Convention européenne d'arbitrage) ainsi que de l'instauration de « mécanismes solides » de prévention et de règlement des différends. D'une manière générale, les méthodes de *profit split* ou de *profit split* résiduel s'avérant complexes à mettre en œuvre, une procédure d'accord préalable sur les prix de transfert (APP) est souvent recommandée. Ces procédures permettent de faire valider, par une ou plusieurs administrations fiscales, la politique de prix de transfert envisagée. Les moyens dédiés aujourd'hui par les États à l'instruction de ces procédures internationales sont dérisoires au regard des enjeux, de la durée des procédures et de leur temps de résolution constituent toutefois un frein important pour les contribuables.

## B. La solution globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition : vers la création d'un impôt minimum mondial ?

19. À l'instar des dispositions BEAT<sup>32</sup> et GILTI<sup>33</sup> introduites aux États-Unis lors de la dernière réforme fiscale en 2017, le second axe de travail du Cadre inclusif vise à instaurer une imposition minimale obligatoire et une absence de déduction des charges lorsque des profits sont alloués à des États à faible taux d'imposition.

Ce régime permettrait aux États d'inclure dans leur base taxable des revenus faiblement taxés par leurs partenaires par deux moyens :

- inclusion dans la base taxable d'un pays des revenus pas ou peu imposés dans le pays auquel le droit d'imposer a été attribué ;
- exclusion des charges déductibles des revenus transférés lorsqu'ils ne sont pas ou peu taxés dans le pays de perception.

Cette proposition agirait en quelque sorte comme un principe à la fois **punitif** envers les sociétés plaçant l'essentiel de leurs profits dans des pays à fiscalité réduite et **correcteur** en ce qu'il permettrait l'accompagnement de certains États dans le changement profond des règles fiscales internationales.

20. Une fiscalité basculant du lieu de production vers le lieu de consommation risque d'entraîner des pertes fiscales considérables pour les États en large excédent commercial tels que certains pays européens. Cette mesure est donc portée par des États comme l'Allemagne qui a clairement indiqué avoir « besoin » d'un taux d'imposition minimum au niveau mondial qu'aucun pays ne doit bafouer<sup>34</sup> afin de permettre à ces derniers de réagir à la concurrence fiscale déloyale d'autres États. Au niveau de l'Union européenne, l'Allemagne et la France soutiennent également une proposition de même nature<sup>35</sup>.

21. Cette proposition n'est pas sans soulever des **interrogations et difficultés importantes**.

En premier lieu, une telle mesure alourdirait sans aucun doute la charge administrative et budgétaire pesant sur les contribuables afin de s'assurer d'être en conformité avec cette mesure. À ce titre, la mise en place des dispositifs GILTI et BEAT aux États-Unis a révélé que les moyennes entreprises n'étaient pas armées en termes de ressources, de temps et d'argent pour modéliser, calculer et analyser l'impact de ces dispositifs sur leurs transactions courantes.

En tout état de cause, l'OCDE devra s'assurer qu'une telle mesure bénéficiera de garde-fous afin d'alléger autant que faire se peut les nouvelles obligations mises à la charge des contribuables concernés, en excluant par exemple les petites et moyennes entreprises d'une telle obligation.

En second lieu, et bien que l'OCDE « entende respecter le droit souverain de chaque juridiction de définir ses propres taux d'imposition », la détermination du « bon niveau de taux » et de la notion de « revenus » risque de soulever de nombreuses discussions entre les pays membres du Cadre inclusif. À ce titre, des divergences dans la définition du revenu risqueraient de générer de potentielles doubles impositions qu'il conviendrait de circonscrire en amont.

Enfin, se pose la question de la compatibilité avec le droit de l'Union européenne de ces dispositions et des modalités de leur transposition dans les pays membres. En effet, et dès lors que tout ou partie des mesures ne recueillerait pas l'unanimité des États, leur transposition ne pourrait être que nationale. L'opportunité de transposer ces mesures devra alors être étudiée avec précaution pour mesurer les impacts d'une dissymétrie de traitement entre les pays de l'Union européenne.

32 Les États-Unis ont adopté en 2017 le dispositif « BEAT » (« Base Erosion and Anti-abuse Tax ») qui vise à assurer une imposition minimum aux États-Unis des sociétés qui effectuent certains paiements considérés comme érosifs au profit d'entités étrangères liées.

33 Les États-Unis ont adopté en 2017 le dispositif « GILTI » (« Global Intangible Low-Taxed Income provision ») qui vise à pénaliser les sociétés américaines qui transfèrent vers des pays à fiscalité faible des actifs incorporels (brevets, propriété intellectuelle, logiciel, algorithme, etc.) dont ils tirent des revenus.

34 O. Scholz, ministre fédéral allemand des Finances et vice-président du Parti social-démocrate (SPD) : Les Echos, 23 oct. 2018 à 7h30.

35 Une présentation de cette proposition est publiée dans le présent numéro (FI 2-2019, n° 02.4, § 7).

## Conclusion

22. La souveraineté fiscale des États et le consentement à un impôt voté par les Parlements s'entrechoquent désormais avec les évolutions nécessaires des législations fiscales recommandées ou imposées par les organisations internationales. Il est intéressant de suivre à ce sujet les décisions unilatérales des États concernant la « taxe GAFA », qui serait suspendue en cas de consensus international au niveau de l'OCDE... En 2015, Pascal Saint-Amans, Directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, expliquait que « *le système fiscal international est obsolète, nous nous employons à l'actualiser* ». Si le projet BEPS a permis des avancées considérables dans la lutte contre l'optimisation fiscale agressive, force est de constater qu'en ce qui concerne la toute première des actions du projet BEPS, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, aucune avancée concrète n'a été

réalisée. Certains États, confrontés à des problématiques budgétaires, ont en conséquence pris des mesures unilatérales qui ne sont pas sans soulever des enjeux importants de concurrence, de légalité et de conformité aux traités internationaux, et risquent de générer de multiples contentieux. Or, ce dont les contribuables ont besoin au-delà d'une absence de double imposition, c'est de lisibilité et de visibilité. À ce jour, les mesures envisagées ou votées ne permettent pas de les rassurer sur ces deux plans.

L'OCDE réussira-t-elle en un an à résoudre une problématique qu'elle n'a pu résoudre depuis la mise en œuvre du projet BEPS en 2013 ? Souhaitons-le. En attendant, les contrôles et contentieux fiscaux, tout comme les procédures internationales d'élimination des doubles impositions, se multiplient...

**P. LUQUET, A. MARTIN, C. LEBON ET R. JOURNOUD ■**