

NOTE D'ÉTUDE

FISCALITÉ RÉELLE POUR UN MONDE VIRTUEL

PAR **VINCENT RENOUX**



VINCENT RENOUX

Avocat au barreau de Paris, il est diplômé de l'Institut d'Etudes Politiques de Paris et titulaire d'une maîtrise en droit privé et d'un DESS de Fiscalité option fiscalité internationale de l'université Paris XII.

Vincent Renoux conseille depuis plus de 25 ans en matière fiscale des groupes multinationaux français ou étrangers. Il assure également leur défense principalement devant les juridictions administratives. Il est spécialisé en prix de transfert et membre de Transfer Pricing Associates (TPA).

Vincent Renoux a été plusieurs années maître de conférence à l'Institut d'Etudes Politiques de Paris en fiscalité. Il est co-auteur de l'ouvrage « Fiscalité clash ou crash ». Il est membre de l'International Fiscal Association et de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux.

INTRODUCTION

Les règles du jeu ont changé. Voilà 10 ans sortait de la poche de Steve Jobs une révolution. Mille chansons dans un minuscule boîtier pour que quelques notes et un App Store plus tard, l'iPhone change durablement le paysage. Apple est de ces quatre géants qui ont en à peine 20 ans modifié notre façon de travailler, de nous divertir, de communiquer, d'aimer, de détester. Bref, notre façon de vivre.

L'économie numérique a bouleversé les codes de l'ère industrielle. La révolution numérique a dépassé l'état de normes fiscales adaptées à une époque dans laquelle bon nombre d'acteurs ne vivent plus. Ces acteurs naviguent en zone grise. Une zone que l'impôt ne connaît pas mais qu'il protège pourtant, lui permettant ainsi de prospérer. Un paradoxe qui menace la concurrence économique et la cohérence entière des politiques fiscales. Inutile de se cacher derrière d'hypothétiques discussions internationales gangrénées par les intérêts divergents et égocentrés. Il est du devoir et de la responsabilité de la France, au nom de ses grands principes protégés par les normes les plus fondamentales, de mettre son système fiscal à l'heure de cette réalité virtuelle.

L'ÉMERGENCE D'UNE ÉCONOMIE NOUVELLE ARRIVÉE À MATURITÉ : L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

UNE ÉCONOMIE NOUVELLE

Google, Apple, Facebook et Amazon (GAFA) sont d'abord les précepteurs d'une économie nouvelle dans laquelle le réseau répond à tout et l'innovation à l'inconnu. Une économie qui a bouleversé les codes du possible et de l'impossible, de la nécessité et du besoin en redéfinissant la notion de réseau. Ils sont ensuite les leaders d'un monde nouveau dans lequel le virtuel supplante la matérialité. Les GAFA, et après eux l'ensemble des sociétés du numérique, ont redéfini l'espace économique. Nous n'échangeons plus comme avant, nous ne produisons plus comme avant, nous ne partageons plus les informations comme avant. Nous sommes partie à un réseau qui n'a plus de frontières et encore moins de limites. Car c'est ainsi que la nouvelle économie se définit.

Les règles des affaires ont été bousculées et s'inclinent pour bon nombre désormais devant la puissance de ce marché. Nous avons grandi dans un monde où les camions récupéraient les produits finis à l'usine pour les déposer dans les magasins distributeurs où, enfin, ils devenaient nôtres. Nous avons appris le nom des entreprises qui faisaient la fierté d'une ville, d'une région, et dont les produits étaient

accessibles dans un champ restreint, à court-terme, ou plus lointain, moyennant d'interminables délais. Nous vivons désormais dans un monde nouveau, dans lequel tout va plus vite – beaucoup plus vite – et les territoires s'effacent devant une unité innommée. Un nouveau monde dont seules quelques entités ont la clé d'entrée.

Les nouveaux arrivants toquent à leur porte en espérant la bénédiction des grands sages de l'économie de réseau. Le précieux sésame permet d'accéder à une plateforme, représentation moderne du marché d'hier. Google, Apple, Facebook ou Amazon, c'est le règne de la mairie, propriétaire de la place du village, qui aurait pris le pouvoir sur tout autre lieu d'échange. Eux seuls ont l'influence nécessaire pour offrir au poissonnier, à l'agriculteur ou au boulanger (devenus start-upper ou développeur d'applications) le rayonnement susceptible de faire grimper leur chiffre d'affaires. Ces plateformes ont créé des réseaux et nous y ont fait entrer, faisant de nous les acteurs de cette nouvelle économie, sans même nous en rendre compte. Nous avons pénétré dans un monde sans terre ni frontières, avec pour seul repère un nom : Google, Apple, Facebook ou Amazon.

Au sein même de ces plateformes hors-sol, différents services servent à répondre à des nouvelles demandes toujours plus nombreuses : les services à la demande comme Blablacar, les services de financement participatif (crowdfunding), ou bien encore les services de prêt et de partage comme Airbnb. Les opérations sont difficiles à qualifier et ont une nouvelle fois un temps d'avance sur le législateur. C'est aussi cela la réussite de ces réseaux d'un nouveau genre : faire oublier à l'utilisateur la notion de temps. Il ne doit y avoir qu'un temps, celui de la demande, toujours plus immédiate. Et qu'importe les autorités, les législateurs, ou les États.

UN PROFIT INFINI

Les GAFAs ont donc admis et consacré l'idée que l'orchestration de réseau était le format d'entreprise qui représentait la plus grande valeur. En résultat de quoi la traditionnelle chaîne de valeur a été mise aux oubliettes au profit d'une boucle (value loop) qui offre aux acteurs d'interagir en permanence pour faire émerger un cycle incessant de création et redistribution de valeur. Un maillage propice à attraper l'infiniment petit dans des proportions infiniment grandes.

Écrire sur l'économie numérique et les GAFAs, c'est avoir l'avantage de pouvoir diffuser d'impressionnants tableaux, avec plein de zéros avant la virgule et l'impression de caresser l'inaccessible. Parce qu'à eux quatre, ils ont une capitalisation boursière supérieure de 40 % à celle de l'ensemble des sociétés du CAC 40 : AXA, Danone, Total, Accor, L'Oréal, entre autres géants d'un monde qui nous paraissait seul exister.¹

¹ Le Figaro, « Les géants de la tech défient l'économie mondiale », samedi 6 et dimanche 7 mai, n° 22 624, Cahier n° 2.

Fiscalité réelle pour un monde virtuel

					TOTAL (en milliards d'euros)
Capitalisation boursière (en milliards d'euros)	549	692	415	402	2059
Chiffre d'affaires 2016 (en milliards d'euros)	76	182	24	115	397
Bénéfices 2016 (en milliards d'euros)	16	39	8	2	66

Sources : documents de référence de l'exercice 2016 de Google, Apple, Facebook et Amazon pour le chiffre d'affaires et les bénéfices.

LE PARADOXE DE LA (NON) PARTICIPATION AUX CHARGES PUBLIQUES DES ACTEURS DE L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

UNE ÉCONOMIE HORS-SOL QUI ÉCHAPPE AUX OUTILS CLASSIQUES DE L'IMPÔT

Écrire sur ces sociétés donne pourtant également à lire des graphiques bien moins spectaculaires, pour ce qui est des chiffres relatifs à l'imposition effective ; car les explications et conséquences le sont bien davantage. Voilà que les informations – forcément communiquées via les réseaux sociaux ! – nous ramènent à un fâcheux constat : l'imposition de ces géants de l'économie numérique hors des États-Unis, la France comprise, donc, est particulièrement faible.

					Moyenne
Taux effectif d'imposition moyen hors États-Unis ² (en % pour l'année 2015)	6,2 %	6,2 %	3,8 %	(exercice déficitaire)	5,2 %

Sources : données collectées à partir des documents de référence de l'exercice 2015 de Google, Apple, Facebook et Amazon.

² Le taux effectif d'imposition mondial de ces quatre sociétés était de : 17 % pour Google (page 23 du rapport annuel pour l'année 2015), 26,4 % pour Apple (page 29 du rapport annuel pour l'année 2015) et 40 % pour Facebook (page 32 du rapport annuel pour l'année 2015). Ce taux

nettement plus élevé que le taux effectif d'imposition hors États-Unis s'explique par le rapatriement et donc l'imposition aux États-Unis d'une partie des revenus. Ce qui explique par ailleurs la passivité des États-Unis.

Ces chiffres donnent le vertige quand on a en tête que le taux effectif d'imposition est le rapport entre la charge d'impôt constatée et le résultat avant impôt, et que l'on sait qu'en France, l'impôt sur les sociétés est de 33,1/3 % – bien que progressivement ramené à 28 puis probablement 25 % – auquel s'ajoutent les charges sur les salaires – parmi les plus lourdes d'Europe – et la CVAE – 1,5 % à son taux maximum. Il fût un temps pas si lointain où les grandes sociétés étaient imposées à un taux avoisinant les 38 %, et ce alors même qu'une contribution additionnelle de 3 % imposait encore les revenus distribués.

Le taux effectif d'imposition étonnamment bas offre aux sociétés de la nouvelle économie un avantage concurrentiel considérable sur les sociétés qui ont leur siège ou une présence physique dans ces autres pays. Car si ces membres de l'économie numérique paient si peu d'impôt dans des pays comme la France³, c'est qu'elles y exercent toute leur influence sans aucune présence physique directe. Le chiffre d'affaires n'est plus engendré par une présence physique, donc, mais par une présence virtuelle. Dès lors que l'on admet que le système fiscal français est fondé sur des liens réels pour ne pas dire physiques avec le territoire, vous voilà devant un fantôme au regard des règles fiscales. Une économie hors-sol, hors territoire fiscal, en apparence tout du moins, tout l'enjeu est dans la (re)définition du lien.

DES STRATÉGIES FISCALES AGRESSIVES QUI RÉSISTENT AUX CONTENTIEUX

Ces sociétés, en plus de bénéficiaire – de par leur système économique – de trous dans les filets des administrations fiscales, ont une tendance à être particulièrement agressives en la matière. Certes toutes les sociétés multinationales ont développé des stratégies d'optimisation fiscales, cela n'est pas nouveau. En revanche ce qui constitue une rupture réside dans la facilité avec laquelle le numérique permet de dissocier très facilement l'endroit où est délivrée la prestation de l'endroit où elle est rattachée fiscalement. Comme s'il leur fallait être bien certain d'avoir utilisé toutes les ficelles pour donner le strict minimum aux États. Ainsi, Apple détiendrait 230 milliards d'euros de cash sur des comptes *offshore*⁴, dans des États au régime fiscal privilégié. Vous comprendrez aisément qu'il aurait été une bien ridicule idée que de rapatrier ces sommes, même dans l'État du siège, moyennant une imposition sur le montant en transit. Décidément, dans un monde de l'infiniment petit, chaque profit doit être préservé.

Les administrations fiscales de nombreux pays et l'Union européenne en personne tentent de s'attaquer à ces immenses mannes financières. Entendez, ne serait-ce

³ Pour un exemple dans un autre pays de l'Union Européenne, voir l'excellent article de Christophe CHARLOT qui évalue à moins de 7 millions d'euros l'IS payé par les GAFA en Belgique pour un CA cumulé de plus de 2,3 milliards d'euros : C. CHARLOT, « Que pèsent vraiment les

géants du Web en Belgique ? », Trends Stratégies, août 2017

⁴ Voir : Jamal HENNI, « Google, Apple, Facebook, Amazon : qui paie le moins d'impôts ? », Bfmbusiness.com, 15 février 2016.

qu'une très faible partie des bénéficiaires d'un de ces géants ou de tout autre satellite qui navigue autour serait déjà une importante ressource pour un État quel qu'il soit. Ainsi, la Commission européenne réclame à Apple 13 milliards d'euros correspondant à des aides d'État accordées par l'Irlande en infraction avec le droit de l'Union européenne⁵. À titre de comparaison, en 2015, Apple n'a réglé en France que 12,8 millions d'euros d'impôts. Il y a un gouffre entre les montants fièrement affichés sur les états financiers et ce qui aurait dû l'être. Pour illustrer davantage les contentieux naissant, en France toujours, l'État réclame 1,115 milliards d'euros d'impôts à Google. Par un jugement en date du 12 juillet 2017, le Tribunal administratif de Montreuil a renvoyé l'État français dans les cordes : en l'état actuel du droit, le redressement n'est pas fondé.

Les stratégies fiscales des acteurs de l'économie numérique résistent sans vraiment trembler aux contentieux ouverts. La faute à cette fameuse zone grise, à ce lien qui lie l'État et le contribuable. Un lien adapté à l'économie de l'ère industrielle, fondé sur la présence matérielle des sociétés. Ce lien qui rattache les bénéficiaires à la France si la société y a exercé son activité, en y ayant une réalité juridique propre ou un établissement. Les géants de l'internet le savent. Leur jeu est grandement facilité par l'inadaptation du droit à la réalité de l'économie d'aujourd'hui. Ils placent leurs revenus dans les différents pays comme un entraîneur place ses joueurs au début d'un match, en cherchant la meilleure combinaison possible, alors que les règles ne le permettent pas aux autres. Le rapporteur public dans l'affaire Google l'a délicatement rappelé en ces mots : « la présente affaire révèle les carences de la base juridique actuelle⁶ ».

L'IMPOSITION DES ACTEURS DE LA NOUVELLE ÉCONOMIE : UN ENJEU DE SOUVERAINETÉ

UNE QUESTION DE SOUVERAINETÉ

L'avantage fiscal considérable qui résulte de la combinaison d'une zone grise et de stratégies agressives offre aux sociétés qui en bénéficient une position particulièrement dominante. Mais l'activité des sociétés concernées est bien trop inscrite dans nos moindres actions pour que les États se permettent de laisser se répandre sans ciller cette hégémonie obtenue dans un temps en avance sur le droit et particulièrement les règles de l'impôt. Cet état d'une grâce accordée au titre d'une invisibilité fiscale n'a que trop duré et menace aujourd'hui des sujets relatifs à la souveraineté des États.

La perte de revenus pour l'État constitue à terme un véritable risque pour la cohérence du système et du contrat social. En éclipsant une partie des acteurs du devoir de solidarité, nous mettons en danger les grands principes de l'impôt : l'égalité devant

⁵ Commission européenne, communiqué de presse du 30 août 2016, « Aides d'État : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple ».

⁶ Le Monde.fr avec AFP, « Pour le rapporteur public, Google n'a pas à subir de redressement fiscal en France », 14 juin 2017.

la loi et devant les charges publiques, pour s'arrêter aux sources constitutionnelles les plus évidentes.

En payant notre impôt en France, nous bénéficions de la protection de nos affaires mais bien au-delà, de nos vies. C'est-à-dire que nos libertés sont défendues, nos droits garantis. Nous grandissons sous cette protection et devenons des acteurs de l'économie, sûrs que nos ressources seront bien gardées contre l'arbitraire et les volontés malfaisantes de quiconque. Les sociétés du numérique bénéficient de nos actes sur leurs plateformes. Nous leur permettons de faire gonfler leur chiffre d'affaires. Et l'État français, grâce à l'impôt, protège leurs activités à destination des français et résidents de France. C'est là tout un paradoxe. Le service rendu par l'État pour protéger leurs activités devrait être rémunéré par l'impôt qu'elles paient. Raté.

La France forme par ailleurs des chercheurs, ingénieurs, chefs d'entreprise, particulièrement recherchés dans le monde entier pour leurs compétences. Les acteurs du numérique ne s'y trompent pas en recrutant les meilleurs éléments de chaque secteur. Une fois encore, ce service est permis grâce à l'impôt. Logique en fin de compte que les sociétés qui en bénéficient participent un minimum à cet effort. Encore raté.

Alors même que ces acteurs jouent un rôle considérable au sein de la société française – il ne s'agit même pas encore de parler de la collecte des données personnelles et des enjeux de sécurité nationale –, leur contribution aux charges publiques révèle une radicale inadéquation entre leur rôle et leur participation au budget de l'État.

L'enjeu concernant la souveraineté de la France mérite d'être précisé davantage au regard de l'actualité. Car le président des États-Unis d'Amérique, Donald Trump, promet de permettre aux sociétés localisées aux États-Unis de rapatrier leurs trésors de guerre restés sur des comptes à l'étranger, moyennant une taxation réduite à 10 %⁷. Il s'agirait alors d'un véritable hold-up pour la part des bénéficiaires qui s'échappe en raison des règles d'établissement stable : le Trésor américain s'approprierait ainsi le non perçu fiscal par les États européens depuis des années ! Le déséquilibre créé par et au sein de l'économie numérique par ses géants⁸ semble préservée par la première puissance mondiale, celle-là même qui poursuit le moindre de ses nationaux aux quatre coins du globe pour qu'il paie ses impôts dans un pays qu'il a parfois si peu connu. Une belle façon de faire renaître l'empire américain, ébranlé pour un temps par un monde devenu multipolaire.

Il est donc urgent de rééquilibrer la balance de la justice fiscale. Car cette réalité pourrait bien menacer à terme l'ordre économique et représenter un danger certain, lorsque l'on connaît l'influence des activités protégées sur la santé, le travail, les loisirs, en somme les vies humaines. À cet égard, une législation nationale nouvelle est né-

⁷ En 2004, l'administration Bush avait fait revenir 312 milliards aux États Unis avec une taxe limitée à 5,25%. Le Congrès a rejeté une proposition d'Obama début 2015 avec un taux à 14% jugé trop élevé.

⁸ Selon le cabinet Audit Analytics, le montant des milliards offshore détenus par les entreprises américaines s'élevait à 2 400 milliards en 2015, dont 500 milliards détenus par seulement 5 grandes entreprises du numérique : Apple (230 Mds), Microsoft (113 Mds), Cisco (62 Mds), Google (49 Mds) et Oracle (52 Mds).

cessaire, pour protéger nos entrepreneurs et bien au-delà. Il s'agit de trouver des ressources nouvelles pour financer l'État et rendre possibles les politiques plus globales concernant le travail, l'éducation ou bien encore l'écologie. Ensuite, il y aura le temps des discussions internationales. La France aura alors l'expérience d'un pays moderne, innovant et suffisamment déterminé pour affronter les divergences et tumultes des discussions internationales.

TROUVER EN DROIT FRANÇAIS UNE MEILLEURE CORRÉLATION DES OUTILS AUX PRINCIPES DE L'IMPÔT

L'obligation fiscale est un rapport de droit entre un État et des personnes, physiques ou morales. Les profondes modifications du monde ont amené à considérer dès la fin du XIX^{ème} siècle la notion d'allégeance économique comme seule solution satisfaisante pour déterminer les personnes ayant les liens les plus étroits avec la France donc potentiellement sujettes à l'obligation fiscale en France. Les règles de détermination de l'impôt traduisent l'allégeance économique dans le contexte du siècle passé, et donc d'une économie structurellement bien différente. Les critères permettant de traduire l'allégeance économique doivent être actualisés afin de rétablir le sens même de l'obligation fiscale qui trouve aujourd'hui dans son déséquilibre un véritable discrédit.

L'équilibre social, la défense de nos entrepreneurs, passe nécessairement par une meilleure justice fiscale. L'État a une mission, un devoir, il en va de sa légitimité, de la cohérence de la politique globale. L'imposition des sociétés du numérique grâce à des outils modernes, adaptés à cette nouvelle économie, doit permettre une avancée dans ce sens.

En France comme à l'étranger, ce ne sont pas les tentatives d'appréhender cette réalité nouvelle de l'économie virtuelle qui manquent. Pour s'en convaincre, il suffit de citer les travaux du Conseil National du Numérique (CNNum), le rapport Terrasse, le rapport Colin et Collin, France Stratégie, le projet de loi Marini, l'amendement « YouTube », la « taxe Google » de Yann Galut ; à l'international, les travaux de l'OCDE avec les actions BEPS ou ceux de la Commission européenne relatifs aux échanges de rulings ou bien encore au projet ACCIS relancé en octobre 2016.

AVOIR LE COURAGE D'ACTUALISER NOTRE DROIT INTERNE

Toutes ces tentatives n'ont pas permis d'inverser la tendance. Beaucoup ont échoué, d'autres n'ont pas été assez courageuses. La raison perpétuellement avancée est que le salut viendra nécessairement d'un accord international. Force est de constater que cet argument ne tient pas devant les principes les plus primaires du droit fiscal. Il s'agit plutôt de l'alibi qu'avanceraient ceux qui veulent que rien ne change.

Des initiatives nationales sont possibles. Elles existent, les développements qui suivront sauront les souligner et en tirer les conséquences. Les États les plus téméraires et sûrs de leur force ont d'ailleurs par le passé rappelé par leurs initiatives la puissance de la prérogative fiscale. En son temps, face aux problématiques de « l'exit tax » des sociétés et des délocalisations, l'Allemagne avait su ériger une réglementation fiscale spécifique, en dehors de tout cadre international. La France elle-même a su user de cette arme que l'État seul peut utiliser. Elle l'a par exemple fait pour lutter contre la sous-capitalisation des sociétés consécutive à l'injection abusive de dette intragroupe, laquelle permettait de déduire les intérêts de l'assiette locale imposable et de diminuer ainsi l'impôt en France. Ces dispositifs sont déjà des dispositifs nationaux non harmonisés et hors conventions fiscales.

Lors des discussions de la « taxe Google », le député Yann Galut rappelait justement que nos dispositifs nationaux de lutte contre l'évasion fiscale sont nombreux (c'est par exemple le cas des articles 155 A, 238 A, 123 bis, 209 B, 212-I-b du code général des impôts). Et lorsqu'un obstacle d'ordre conventionnel s'est présenté pour l'article 209 B du CGI, la France a tout simplement inclus la possibilité d'appliquer cet article convention fiscale par convention fiscale.

Le droit d'imposer est une des prérogatives dont jouissent les États. Elle ne peut s'effacer que devant leur propre volonté. Les conventions fiscales ne sont pas une gomme surpuissante, elles sont un outil créé par les besoins du monde des affaires aux XIX^{ème} et XX^{ème} siècles. La mutation du monde et les mouvements par-delà les frontières entraînaient de plus en plus de doubles impositions. Les conventions fiscales ont permis de répartir le droit d'imposer entre deux États. Il n'a jamais été question de créer l'obligation fiscale autrement que par l'État et lui seul. Qui plus est dans un contexte où les revenus ne sont souvent imposés par aucun État, c'est-à-dire un contexte dans lequel les conventions fiscales d'élimination des doubles impositions n'ont, par définition, pas lieu d'être appelées.

Alors, le législateur national a su élaborer des mesures anti-abus pour l'économie traditionnelle mais ne saurait redéfinir, faute d'accord international, le lien permettant de définir le champ de son propre impôt pour l'actualiser compte tenu des profonds bouleversements liés à la croissance hégémonique de l'économie numérique ?

Il y a dans l'attitude de ceux qui ne jurent que par un accord international de la mauvaise volonté, sûrement. La protection d'intérêts propres, certainement. Quoique les mesures de rétorsions sont très limitées : Facebook compte à peine quelques dizaines d'emplois en France, Apple n'y a aucune usine, Amazon ne va pas cesser son mouvement de remplacement de ses manutentionnaires par des robots, et Google n'a aucun centre de recherche en France. Pour toutes ces entreprises, la France, comme le reste de l'Europe est un marché clef dont il est inimaginable de se priver.

Non, ce qui semble paralyser les administrations fiscales, c'est la peur de l'inconnu. Car il faut pouvoir appréhender les caractéristiques d'une nouvelle économie aux transactions protéiformes. Il faut passer outre le mal de tête occasionné par le bouleversement total de l'orientation des vecteurs de création de valeur. Il faut avoir l'envie d'imaginer une imposition nouvelle, parfaitement adaptée à l'économie numérique. Ce qui est un défi bien plus ambitieux que de modifier à la marge un taux de CSG, revoir une assiette de l'ISF, exonérer une partie des contribuables de la taxe d'habitation ou réaménager une niche fiscale...

Depuis le 1er janvier 2015, le cas de la TVA est pratiquement résolu – à l'exception du cas des ventes à distance pour lesquelles l'obligation de l'enregistrement du site de vente en ligne dans l'Etat du consommateur n'est pas toujours respectée. L'effort doit être porté sur l'impôt sur les sociétés. Il s'agit désormais de comprendre les problèmes occasionnés par l'organisation économique et fiscale des sociétés du numérique (I), d'accepter les limites des outils actuels (II), pour être enfin en mesure de proposer des axes de modernisation concrets et efficaces (III).

I. D'UNE NOUVELLE ÉCONOMIE INCONNUE DES RÈGLES DE L'IMPÔT À UNE ÉCONOMIE D'ÉVITEMENT DES RÈGLES DE L'IMPÔT	14
A. L'APPARITION DE NOUVEAUX VECTEURS DE CRÉATION DE VALEUR DIFFICILES À APPRÉHENDER	15
B. LA MISE EN PLACE DE STRATÉGIES DE STRUCTURATION JURIDIQUE ET FISCALE D'ÉVITEMENT DE L'IMPÔT	18
II. LIMITES ET PERSPECTIVES D'ACTUALISATION DES OUTILS D'IMPOSITION ACTUELS	24
A. L'ANACHRONISME DES CONCEPTS ACTUELS : LE SALUT PAR LE DROIT INTERNE	24
1. Réforme de la fiscalité internationale par le levier du droit interne	24
2. L'apport nécessaire mais insuffisant des prix de transfert pour lutter contre les schémas artificiels de l'économie numérique	27
B. LES TENTATIVES INTERNES ET INTERNATIONALES D'ADAPTATION DES CONCEPTS ACTUELS	29
III. PROPOSITIONS DE DÉFINITION D'UN CORPS DE RÈGLES INTERNES ADAPTÉ AUX ENJEUX DE NOTRE TEMPS	33
A. LA CRÉATION D'UNE TAXE « ABUS » POUR CONTRER LES SCHÉMAS DE DÉTOURNEMENT DES BÉNÉFICES (PROPOSITION DE LOI EN ANNEXE 1)	34
1. Test de la réalité économique de l'absence d'établissement stable	35
2. Test de la substance économique	36
B. LA MODERNISATION DE LA DÉFINITION DES REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE : INTRODUCTION EN DROIT INTERNE DU CONCEPT DE PRÉSENCE DIGITALE SIGNIFICATIVE (PROPOSITION DE LOI EN ANNEXE 2)	39
CONCLUSION	45
ANNEXE 1 - PROPOSITION DE LOI :	47
« Revenus tirés d'une présence digitale significative en France »	
ANNEXE 2 - PROPOSITION DE LOI :	48
« Taxe sur les bénéfices détournés hors de France »	
ANNEXE 3 - PROPOSITION DE LOI :	52
« Modernisation des méthodes de détermination du profit imposable en France »	

I. D'UNE NOUVELLE ECONOMIE INCONNUE DES REGLES DE L'IMPOT A UNE ECONOMIE D'EVITEMENT DES REGLES DE L'IMPOT

Les géants de l'économie numérique se sont développés aux États-Unis. L'Europe en parlait comme d'une révolution qui un jour déboulerait sur le vieux continent. Cette révolution (souvent qualifiée de « transhumaniste ») est arrivée et a refondu la façon de faire des affaires. Le réseau est devenu une clé bien plus puissante qu'il ne pouvait l'être dans l'économie traditionnelle. Surtout, les acteurs de l'économie numérique ont inventé une nouvelle façon de créer de la valeur. Les États, droits dans leur botte ont regardé ces sociétés se développer, bénéficier indirectement des dépenses publiques qui permettent aux utilisateurs d'être des clients assidus, grâce aux infrastructures modernes, sans qu'une once d'impôt – ou si peu – ne leur revienne. Seulement, le réveil finit toujours par sonner. Quand les entrepreneurs des États européens ont décidé d'emboîter le pas, ils se sont retrouvés dans une course à handicap, lestés de charges qu'eux seuls ont eu à supporter. Pourtant, les sociétés américaines répondent aux justifications traditionnelles de l'impôt, elles sont seulement exclues de son champ, fondé sur des critères de présence physique, donc inadapté. Dès lors, il existe aujourd'hui un bonus GAFA (prime injuste à l'absence physique) versus un malus Frenchtech (impôt pour existence physique) : c'est cette hérésie que nous proposons de résoudre.

Cette économie hors-sol s'est développée en zone grise, d'abord (A). Dans ce temps-là, la nécessité d'une présence physique s'est présentée dans les pays où jusqu'ici les sociétés du numérique rayonnaient en gardant matériellement leurs distances. Alors, les commerciaux ont signé des contrats, ils ont commencé à laisser de petites graines que les États ont voulu imposer, si fiers d'avoir enfin une présence physique, un élément de rattachement à leur territoire. Mais le numérique est de ces domaines dans lesquels l'innovation est sans limite. Il n'en fallait pas plus aux géants du numérique, et aux autres, pour leur donner l'idée de faire le nécessaire pour éviter un impôt auquel ils avaient tout juste commencé à être soumis. Tant pis pour les États. Tant pis pour la réalité économique, tant mieux pour la beauté des schémas et la créativité de leurs concepteurs (B).

A. L'APPARITION DE NOUVEAUX VECTEURS DE CRÉATION DE VALEUR DIFFICILES À APPRÉHENDER

En théorie, les critères qui déterminent l'obligation fiscale peuvent être de deux ordres. Le premier critère attribue le droit d'imposer par rapport à la personne du contribuable. Ce sont alors des éléments propres à ce dernier, que ce soit le lieu de son siège social ou de ses activités, qui permettront de rattacher le droit d'imposer. Le deuxième critère attribue le droit d'imposer en fonction de caractéristiques propres au revenu réalisé. Dans cette seconde hypothèse, le droit d'imposer sera attribué en fonction de l'État de source du revenu. Il est dès lors nécessaire de comprendre le fonctionnement de l'économie numérique pour envisager sa traduction en fiscalité.

Traditionnellement, la création de valeur dépend d'une présence physique et se matérialise sous la forme d'une chaîne. Les critères de l'impôt rappelés dans le paragraphe précédent s'appliquent donc relativement aisément. Chaque acteur de la chaîne de valeur peut être imposé sur ses bénéfices par l'État qui se reconnaît des liens les plus proches avec lui-même ou parce que le revenu en question y trouvera sa source. Les règles propres aux conventions internationales permettent de répartir l'impôt dès lors que deux États admettent dans leur droit interne avoir un lien soit avec le revenu soit avec l'acteur de la chaîne.

Prenons l'exemple d'un constructeur de voitures. Il dispose d'un fournisseur de pièces dans État A, d'un centre de production dans un État B et d'un réseau de vente dans un État C. Il mobilise conjointement ces trois acteurs dans le cadre de son activité génératrice de revenus. Chaque État imposera fort probablement les revenus réalisés par les acteurs dans leur État de situation. Il se pourrait bien également qu'une partie des revenus soit imposée dans deux de ces États. Alors, pour éviter de voir ces trois États imposer chacun la totalité du bénéfice tiré de l'activité, les modalités de sa répartition trouveront à être définies dans les conventions fiscales ratifiées par ces trois États.



Dans le cas de l'économie numérique, la création de valeur est totalement réenvisagée car la chaîne de valeur est complètement reconfigurée et les éléments qui constituent la valeur sont entièrement redéfinis. C'est là le propre de toute société qui se structure autour du concept de réseau. La valeur n'est plus seulement constituée par l'argent obtenu en échange de la vente. La valeur réside dans les connexions offertes ou bien encore le temps gagné. Tous ces éléments se croisent sans cesse dans une boucle et permettent entre eux une interaction permanente qui sert à la plateforme, aux sociétés et aux particuliers.

Prenons l'exemple de Google. L'algorithme de la plateforme crée de la valeur pour ses utilisateurs – qu'ils soient des sociétés ou des particuliers – en leur mettant à disposition un nombre infini d'informations en un temps record. Les habitudes de recherches des utilisateurs sont ensuite collectées et permettent ainsi d'améliorer la plateforme, par conséquent, d'accroître sa valeur. Les sociétés peuvent également utiliser Google pour être mises en relation avec les utilisateurs, que ce soit par le référencement ou la publicité via AdWords. La collecte préalable des données prend alors tout son sens puisqu'elle permettra au géant américain de monétiser ses services aux sociétés en vendant leur efficacité et leur effet sur-mesure. Enfin, dans cet échange avec les sociétés, Google pourra de nouveau agréger les données et améliorer la plateforme en optimisant son algorithme. Et puis, il y a le temps. Celui que l'on passe tout au long de la journée sur le site ou l'application. Ce temps-là, Google le met à disposition des sociétés quand elle leur vend des services de publicité et de référencement. Dans cette boucle de valeur, tout compte.

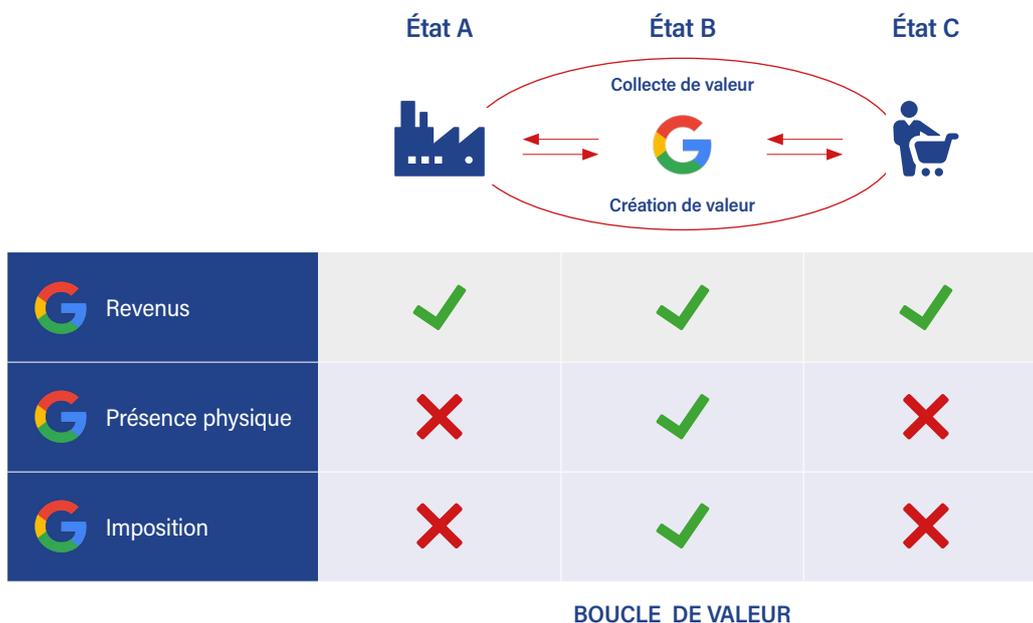
Apple, comme tous les acteurs de l'économie numérique, utilise exactement le même procédé. Il n'y a cette fois-ci plus lieu de l'utiliser pour faire des recherches mais pour utiliser les produits de la marque à la pomme elle-même. La plateforme en question est l'AppStore. Nous nous promenons avec aux oreilles des écouteurs connectés à un iPhone fraîchement acheté et rentrons frustrés de ne pas avoir pu écouter le dernier morceau de notre chanteur préféré. Sur la plateforme, nous l'achetons. Apple collecte alors nos préférences, nos habitudes musicales. Il en est exactement de même pour toutes les applications téléchargées. Dès lors, nous bénéficions de nouvelles suggestions qui collent parfaitement à nos préférences. Nous y gagnons dans l'utilisation de la plateforme et Apple y gagne dans la vente de services aux sociétés. Lesquelles bénéficient également de notre utilisation puisque nous commentons quasiment en temps réel l'utilisation d'une nouvelle application. Chaque version peut être améliorée en instantanée. Et pour ce qui est du temps passé, il devient du temps collecté et fait bien entendu partie de la valeur de la plateforme.

Cette boucle de valeur ressemble au rêve de tout « marketeur ». Une représentation grandeur nature d'un système où tout le monde aurait à y gagner, en apparence. Cette boucle de valeur ressemble surtout à un corps impalpable dont on connaît la forme⁹, l'existence, mais pas vraiment la réalité physique. C'est ainsi

⁹ Voir COLIN et VERDIER, « L'âge de la multitude », éd. Armand Colin, 2015.

que l'économie numérique s'est – très certainement de façon au départ – jouée de l'impôt. Car tout ce système, cette formidable boucle qui en redéfinissant l'essence même du réseau a permis de tout transformer en valeur, est hors-sol. Il suffit de placer la plateforme dans un État pour pouvoir rayonner sur tous les autres, sans aucune présence physique. Quasiment tout peut être virtuel. Or, les critères de l'impôt sont réels, disions-nous.

La valeur n'est plus créée par la vente de pièces, la vente de voitures, ou la distribution au grand public. Elle est créée par une multitude de facteurs dont bon nombre sont difficiles à localiser et pour les autres (les serveurs, les fonctions commerciales), localisables à souhait. C'est là le deuxième point qui pose problème.



Cette modélisation de la boucle de valeur présente toutefois un avantage considérable : elle permet de réaliser qu'un rattachement des sources de valeur n'est pas inenvisageable. Ainsi, si les GAFA et avec l'ensemble des sociétés du numérique auront beau rayonner sur tout un ensemble d'États à partir d'une localisation unique, l'ensemble de leurs activités pourra être rattaché à différents États via des critères de rattachement nouveaux, tels que la localisation de l'utilisateur, le public visé, les sociétés qui achètent des services, notamment.

Quant à la valeur que les États peuvent capter, il est tout à fait envisageable d'analyser des ressources imposables. La collecte de valeurs comme le temps ou les habitudes de connexion sont difficilement chiffrables en tant que tel mais leur traduction l'est. En d'autres termes, le résultat monétaire de ces valeurs dans les comptes des sociétés du numérique peut tout à fait être imposé. Il s'agit des revenus des activités – publicité, contenus, etc. – et la capitalisation du groupe, laquelle peut être imposée au moment des échanges de titres des sociétés concernées.

B. LA MISE EN PLACE DE STRATÉGIES DE STRUCTURATION JURIDIQUE ET FISCALE D'ÉVITEMENT DE L'IMPÔT

La problématique de l'impôt concernant les sociétés du numérique ne doit pas s'arrêter au constat de l'inadaptation des règles de l'impôt à cette nouvelle économie. Les groupes de sociétés du numérique, Google ou bien Apple, pour ne citer qu'eux, se sont structurés de sorte à ce que la majeure partie de leurs profits se trouvent dans des pays avec un très faible taux d'imposition, voire un taux d'imposition nul. Les Pays-Bas ont jusqu'à présent¹⁰ offert une formidable terre d'accueil à la propriété intellectuelle de ces sociétés en imposant très faiblement les produits tirés de sa concession. De quoi rayonner sur toute l'Europe, et plus si affinité, sans craindre les administrations fiscales. Délestés de toute contrainte liée à une nécessaire présence physique, les flux ont été organisés de telle sorte que chaque type de revenu soit perçu dans l'État qui l'imposait le moins possible. Rien qu'en procédant de la sorte, avec des montages d'une simplicité souvent redoutable, Apple a par exemple réussi à éviter un impôt de 44 milliards de dollars sur ses profits réalisés dans le monde entre 2009 et 2012¹¹.

Mais dans bon nombre de cas, une présence physique dans les pays sur lesquels rayonnent les plateformes s'avère nécessaire, pour des raisons commerciales, notamment. Il est cette hypothèse plus difficile de localiser les revenus à souhait. Alors, les sociétés en question ont une tendance relativement systématique à compléter leurs stratégies de structuration juridique et fiscale pour aller encore plus loin dans l'évitement des règles de l'impôt. Prenons l'exemple de Google et Amazon.

GOOGLE

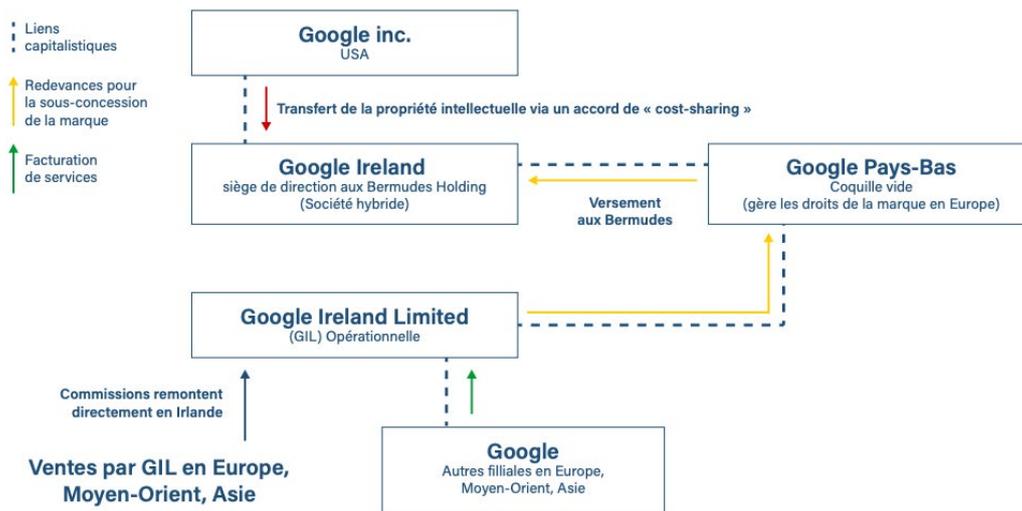
Le modèle utilisé par Google et prorogé après la restructuration du groupe avec la création de la société Alphabet a été en partie décrit pour expliquer la boucle de valeur. La plateforme est à la fois un annonceur et un prestataire de services gratuits avec notamment Google chrome, Gmail, Android, Google Earth, Google Maps, Google drive, Google +, ou bien encore AdWords. La société doit donc nécessairement disposer de serveurs, d'un service de recherche et développement, de fonctions supports. Il est également fortement envisageable qu'une telle société dispose de commerciaux. Compte tenu de la multitude de pays ciblés, ces commerciaux sont très certainement répartis aux quatre coins du globe et traitent chacun de pays dans lesquels ils gèrent des revenus tirés de la publicité. En sus, il y a fort à parier que Google dispose de services de maintenance et de relation client dans ces différents pays pour venir en aide aux clients qui auraient des difficultés.

¹⁰ BEPS, patent box réglementation.

¹¹ Memorandum en date du 21 mai 2013 adressé aux

membres du comité permanent d'investigation du Sénat concernant le transfert de bénéfices offshore, deuxième partie, p. 2.

Concernant les éléments propres à la déclaration des revenus générés et la réalité juridique et fiscale de la localisation des différents services, la société dispose d'un schéma qui lui permet de déclarer le moins de revenus possibles dans la multitude de pays où elle en génère, principalement grâce à ses services de publicité, et de préférence, dans les pays à fort taux d'imposition.



Source : TPA Global "Digital Economy Handbook 2016"

Première étape : la mise en place d'un tel schéma d'optimisation fiscale requiert d'abord de transférer l'utilisation de la marque détenue aux États-Unis à une filiale située dans un État membre de l'Union européenne, en l'occurrence en Irlande, via un accord dit de « cost-sharing ». Ce transfert a pu s'effectuer sans imposition aux États-Unis. Cette filiale est hybride. C'est-à-dire qu'elle est traitée comme non-résidente à la fois par les États-Unis et par l'Irlande. Elle a en plus la particularité d'avoir son conseil d'administration aux Bermudes. Une fois mise en place, elle va alors pouvoir exploiter la propriété intellectuelle. L'intégralité des revenus de la propriété intellectuelle réalisés par Google Ireland seront donc imposés en Irlande à un taux avoisinant les 12 % plutôt qu'aux États-Unis à un taux avoisinant les 35 %.

Deuxième étape : à cette structure sont ajoutées deux sociétés intercalaires. L'une aux Pays-Bas va bénéficier d'une sous-concession pour gérer les droits de la propriété intellectuelle dans toute l'Europe. L'autre, une nouvelle fois en Irlande (GIL), va elle aussi bénéficier d'une sous-concession, de la part de Google Pays-Bas, cette fois. GIL va réaliser l'essentiel des revenus de Google hors États-Unis. C'est avec elle, et uniquement avec elle, que les annonceurs dans les différents États vont contracter. GIL va ensuite reverser l'essentiel de son chiffre d'affaires à Google Pays-Bas sous forme de redevances d'utilisation de la propriété intellectuelle concédée. Aucun problème de retenue à la source puisque l'opération est réalisée au sein de l'Union européenne. Cette importante redevance est ensuite presque intégralement reversée à Google Ireland aux Bermudes – d'où l'importance de la spécificité de cette société hybride – où

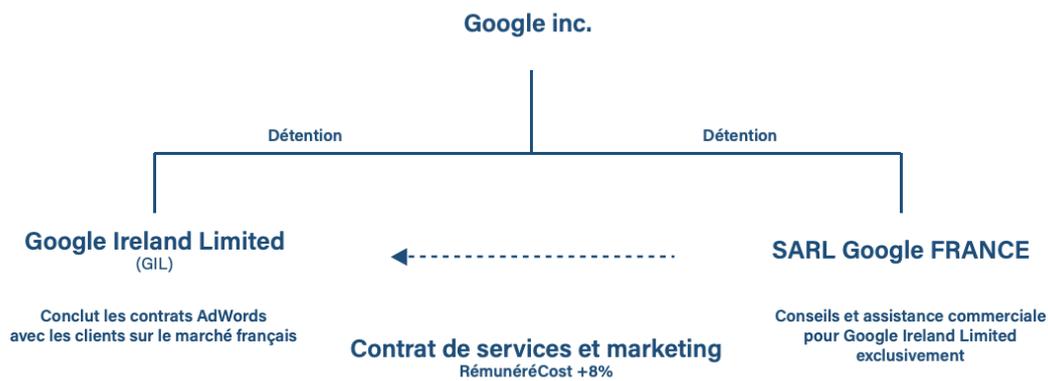
les bénéficiaires ne seront pas soumis à l'impôt. Voilà la totalité ou presque des bénéficiaires de Google stockés aux Bermudes où ils échappent à l'imposition par les États-Unis tant qu'ils n'y sont pas rapatriés. C'est ce schéma qui est souvent visé sous le nom de double irlandais ou sandwich hollandais. L'impact d'un tel schéma sur la base taxable est considérable.

Simulation chiffrée de la base taxable de Google en Europe	
Revenus de Google en Irlande (GIL)	100 (base taxable de départ)
Revenus non distribués aux Pays-Bas	5
Revenus de Google aux Pays-Bas	95
Revenus non distribués aux Bermudes	0,5
Revenus aux Bermudes (non imposés)	94,5
Base taxable finale	5,5

Zoom sur le schéma utilisé pour échapper à l'impôt en France

Pour bien comprendre comment Google échappe plus spécifiquement à l'imposition dans les États où la société conclut pourtant des contrats avec des clients de cet État, il est par ailleurs intéressant de zoomer sur le schéma mis en place par Google en France et clairement présenté dans les jugements du Tribunal de Paris évoqués précédemment en date du 12 juillet 2017. Ce schéma est reproduit par Google dans toute l'Union européenne.

Ainsi, l'ensemble des contrats AdWords conclus par Google avec des clients français le sont via la filiale en Irlande du groupe. Juridiquement, un contrat de services et marketing est conclu entre la filiale en Irlande et la filiale en France du groupe. Ce contrat stipule les engagements de conseils et d'assistance commerciale que doit la société française à la filiale en Irlande. Cette relation juridique permet à Google d'offrir à ses clients sur le sol français l'assistance nécessaire. Google France est rémunérée pour ces services. Seule cette rémunération va être déclarée et donc imposée en France. Dans les faits, le contrat doit être suffisamment bien rédigé pour qu'à aucun moment un quelconque lien entre les salariés de Google France et les contrats conclus par Google Irlande avec des sociétés françaises ne puisse être caractérisé. C'est-à-dire qu'en agissant ainsi Google échappe à l'imposition en France de l'ensemble des revenus des contrats commerciaux pourtant conclus avec des clients situés en France ou à destination du marché français.



Imposition en Irlande		Imposition en France	
Nature du revenu	Montant du chiffre d'affaires / revenu imposable (en euros)	Nature du revenu	Montant du chiffre d'affaires / revenu imposable (en euros)
Rémunération des contrats conclus sur le marché français	1,4 milliards¹² / 326 millions¹³	Rémunération du contrat de services et marketing	231 milliards¹⁴ / 326 millions¹⁵

AMAZON

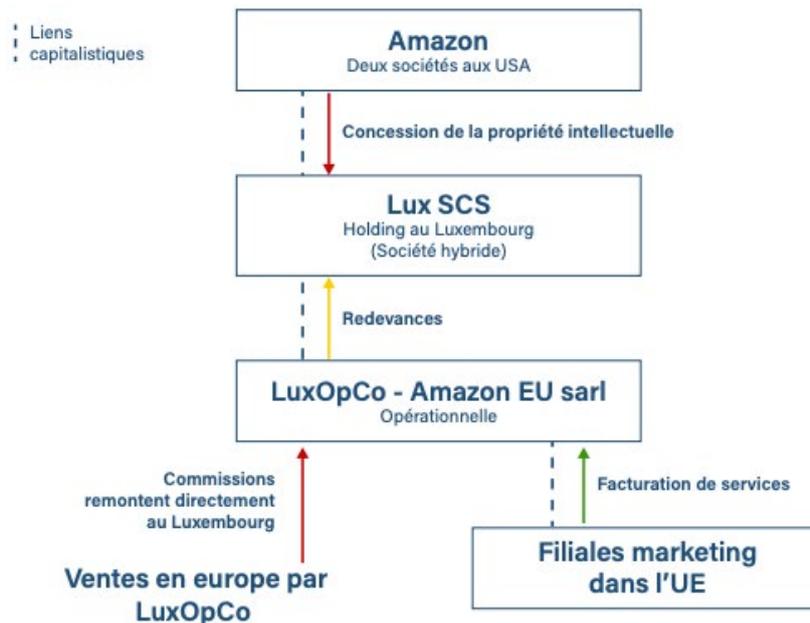
Le business model d'Amazon est relativement simple. Il s'agit d'offrir aux consommateurs toujours plus de produits à un meilleur prix. Cette offre passe par la conclusion de contrats avec des détaillants qui vont ensuite pouvoir vendre sur la plateforme dédiée moyennant pour Amazon une commission. Là encore, le montage est particulièrement simpliste.

¹² Estimation du chiffre d'affaires réalisée par l'agence VRDCI sur l'année 2013.

¹³ Projection effectuée sur la base de la marge opérationnelle pour l'année 2013 : voir page 23 du rapport annuel de Google Inc. pour l'année 2013. Soit une marge opérationnelle de 23,3 % avec un chiffre d'affaires de 59,825 milliards de dollars et un résultat d'exploitation de 13,966 milliards de dollars.

¹⁴ Le compte de résultat de la société Google France indique un chiffre d'affaires de 231 164 800 euros pour l'exercice 2013.

¹⁵ Le compte de résultat de la société Google France indique un résultat d'exploitation de 21 999 200 euros pour l'exercice 2013. À titre d'exemple, le résultat d'exploitation pour l'exercice 2016 est de 48 409 000 euros pour un chiffre d'affaires de 299 301 900 euros.



Source : TPA Global "Digital Economy Handbook 2016"

Les droits de la propriété intellectuelle ont été transférés au sein d'une société au Luxembourg (ce transfert n'a pas été imposé aux États-Unis). Cette société y est transparente. C'est-à-dire qu'elle n'y est pas directement imposée, contrairement aux sociétés opaques¹⁶. L'imposition se fera au niveau de ses associés, donc au niveau de la société américaine qui la détient. Dans les faits, la société transparente au Luxembourg sera considérée selon les règles américaines comme étant opaque. Par conséquent, les revenus de la société luxembourgeoise ne seront pas imposés tant qu'ils ne seront pas rapatriés aux États-Unis. Construire un trésor de guerre n'a jamais été aussi simple.

Car les revenus de la société transparente au Luxembourg vont être considérables, puisque c'est elle qui détient la propriété intellectuelle et la concède contre paiement d'une redevance. En l'espèce, cette redevance est payée par une autre société au Luxembourg. Cette société déduit le montant de la redevance de son résultat grâce à un *ruling* obtenu auprès de l'État luxembourgeois. L'assiette des profits déjà faiblement taxés est particulièrement réduite. L'assiette composée des commissions sur les ventes de la société en Europe, lesquelles reviennent toutes à la société luxembourgeoise, va ainsi être siphonnée avant d'être présentée à l'administration fiscale luxembourgeoise qui ne trouvera rien à y redire.

Un tel schéma serait tout à fait impossible à mettre en place en France sans une imposition en conséquence des revenus de la propriété intellectuelle et des plus-values liées à leur transfert. Ces schémas fiscaux sont donc tolérés par les États qui les hébergent et plus encore par l'État dans lequel la propriété intellectuelle était initia-

¹⁶ Check the box.

¹⁷ Conseil national du numérique, avis n° 8 relatif aux pistes

de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 14 février 2012.

lement localisée. Si les États-Unis avaient justement imposé les sorties de propriété intellectuelle des sociétés américaines vers les filiales *offshore*, nous n'en serions certainement pas à des schémas aussi artificiels aujourd'hui. Cette complaisance de puissances aussi importantes que les États-Unis se fait au détriment des contribuables français. Lesquels sont strictement surveillés, à juste titre. De tels montages seraient par exemple tout à fait impossibles à mettre en place en droit fiscal interne, sans tomber dans l'abus de droit.

Dans un avis rendu le 14 février 2012¹⁷, le Conseil du numérique estimait la perte de revenus pour l'État français à près de 500 millions d'euros par an pour les seuls GAFAs. Les géants de l'économie numérique se jouent ainsi des États européens, la France en tête, qu'ils peuvent considérer comme un merveilleux marché où l'impôt n'a, suivant leurs règles, plus droit de cité.

¹⁷ Conseil national du numérique, avis n° 8 relatif aux pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 14 février 2012.

II. LIMITES ET PERSPECTIVES D'ACTUALISATION DES OUTILS D'IMPOSITION ACTUELS

A. L'ANACHRONISME DES CONCEPTS ACTUELS : LE SALUT PAR LE DROIT INTERNE

L'économie numérique a pris de vitesse l'ensemble des corps de règles propres à la fiscalité internationale en ce qu'ils sont fondés sur des liens qu'elle a complètement bouleversés. Si les concepts ont été dépassés, par la réalité économique d'abord, par les montages mis en place par les acteurs ensuite, il ne faut pas perdre de vue qu'ils étaient en réalité destinés à un système bien différent. Les règles actuelles ont été mise en place à une époque où il était inimaginable qu'un jour l'économie s'organise autrement que par une chaîne de valeur sous-tendue par des flux physiques ou une présence fixe effective. Les règles ont été mise en place pour être adaptées aux joueurs autour de la table, à leurs caractéristiques, leur façon de jouer. Le tour de table a simplement été modifié. Il est donc parfaitement légitime d'imaginer que les règles changent aussi, pour que ceux qui étaient déjà de la partie initiale ne soient pas handicapés, pour que les modalités de jeu soient justes, que tous aient la même chance de l'emporter. Cette adaptation requiert de bien comprendre comment fonctionnent les règles actuelles : quelles sont leurs forces, leurs faiblesses ? En d'autres termes, il convient de réfléchir à la meilleure option pour les adapter de sorte à ce que le jeu puisse garder son esprit initial et sa justice propre.

1. RÉFORME DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE PAR LE LEVIER DU DROIT INTERNE

Les règles de fiscalité internationale sont de deux ordres. Elles sont d'abord des règles de droit interne adaptées au contexte international. Elles sont ensuite des règles conventionnelles adoptées après discussions entre deux États. Les règles de droit interne sont prioritaires. L'utilisation des règles conventionnelles n'est que subsidiaire.

Une personne, physique ou morale, ou un revenu, sont imposables dans un État dès lors qu'ils répondent aux critères de l'impôt déterminés par cet État. La source de l'impôt est uniquement d'ordre étatique. Une convention internationale seule ne peut décider de l'imposition d'une personne ou d'un revenu dans un État, il faut pour cela

que le droit interne l'ait prévu¹⁸. Pour faire simple, un revenu est imposé en France s'il est rattaché à la France par un article du code général des impôts ou par un article d'une convention fiscale sur renvoi exprès du droit interne. Dans les deux cas, les règles actuelles sont inadaptées à l'économie numérique.

Le premier anachronisme se trouve donc dans les critères de l'obligation fiscale en droit interne français. Nous l'avons en partie abordé dans la première partie afin de comprendre pourquoi une partie des revenus de certaines sociétés du numérique échappaient à l'impôt. Les critères de l'impôt sont de deux ordres : personnels, c'est-à-dire fondés sur le lien entre l'État et la personne qui perçoit le revenu, ou réels, c'est-à-dire fondés sur le lien entre l'État et le revenu lui-même.

Les critères prévus en droit français cherchent à traduire au mieux la notion d'allégerance économique. Dès la fin du XIX^{ème} siècle c'est cette notion qui a été dégagée comme seule solution satisfaisante pour déterminer les personnes ayant les liens les plus étroits avec la France donc potentiellement sujettes à l'obligation fiscale en France. Les règles de détermination de l'impôt sur les sociétés prévues à l'article 209 du CGI sont issues d'une loi du 12 juillet 1965¹⁹ et traduisent l'allégerance économique dans le contexte du siècle passé, et donc d'une économie structurellement bien différente. Le critère fondamental est celui d'entreprise exploitée en France. À ce critère ont été ajoutés en 2010²⁰ des critères réels mentionnés à l'article 164 B du CGI et propres à la nature des revenus. Cet ajout répond à une nécessité compte tenu de la complexification certaine de l'économie. Les profits ne sont désormais plus seulement imposés en fonction de la localisation de l'activité d'une société mais sont également imposés en fonction de la localisation de leur source propre. Cela permet de localiser plus précisément des opérations telles que les mouvements de titres ou les revenus de simples exploitations. Il est toutefois regrettable que cet article n'aille pas plus loin et occulte les revenus d'activités propres à l'économie numérique, voire les revenus propres aux supports de l'économie numérique.

Le second anachronisme fonde l'argumentaire de ceux qui déplorent l'impuissance du droit interne et s'en remettent uniquement au droit international. Il se trouve dans les critères de répartition du droit d'imposer établis par les conventions fiscales. Les règles de droit conventionnel interviennent dès lors que deux États considèrent avoir un droit d'imposer sur le même revenu. Dans ce cas, la convention en vigueur va permettre de répartir le droit d'imposer entre ces deux États. Cette répartition va se faire en suivant des critères réels. Il n'est alors plus question de déterminer avec quel État une personne entretient les liens les plus étroits, mais avec quel État un revenu est le plus proche.

Le modèle de convention fiscale mis à disposition par l'OCDE prévoit l'imposition des bénéficiaires d'une personne morale par l'État dans lequel elle est localisée²¹. Toutefois, l'imposition peut être partagée dans le cas où la société exerce son activité dans

¹⁸ Cas de l'article 209-I du CGI.

¹⁹ Loi n°65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.

²⁰ Article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

²¹ Article 7 du modèle OCDE dans sa dernière version mise à jour en 2014.

un autre État via un établissement qui y est situé. C'est la notion d'établissement stable. De façon classique, l'établissement stable requière une présence physique. Une fois encore, le concept semble en retard par rapport à l'économie hors-sol du numérique, capable de se répandre sur un nombre important d'États à partir d'un seul et même lieu. Ce type de concept fonctionne dans un contexte de « *brick and mortar* ». C'est-à-dire qu'une société à des bureaux avec du personnel, un agent capable de signer des contrats et d'engager juridiquement sa société dans un État et génère les revenus tirés de la vente de biens ou de services dans ce même État. En l'absence de prise en compte de l'établissement stable virtuel, dès lors que la vente de biens ou de services s'effectue par l'intermédiaire d'une plateforme dématérialisée avec des serveurs hors de l'État de l'acheteur, les revenus échappent fort souvent à cet État. Seule l'activité locale, généralement des fonctions support, pourra être qualifiée d'établissement stable et y sera imposée. Mais cet activité locale génère, nous l'avons vu, un bien maigre profit.

Dans ce contexte, seuls les États qui ont en droit interne une règle d'imposition sur les bénéfices mondiaux des sociétés localement implantées peuvent espérer imposer les revenus générés dans l'ensemble des autres États, lors de la redistribution des profits aux associés. Cette imposition pourra représenter un montant certainement important puisque le crédit d'impôt accordé au titre de l'impôt payé à l'étranger sur ces mêmes revenus – élimination de la double imposition – sera particulièrement faible. L'impôt acquitté à l'étranger étant minime voire nul. La réticence des Etats-Unis à faire évoluer les règles actuelles tient certainement là une de ses plus probantes explications. Car avec leurs règles, ils vont pouvoir imposer l'ensemble des revenus rapatriés aux Etats-Unis, au niveau de la société mère qui y est localisée, lors de leur redistribution aux associés. Peu importe le lieu réel de l'activité, contrairement aux règles françaises. Les Etats-Unis jouent donc d'un double avantage : leurs règles sont particulièrement large et les sociétés y ont leur siège ce qui permet un certain rattachement physique. Comprenez donc bien là pourquoi la France, avec des règles de territorialité relativement strictes et aucune présence physique, peut avoir toutes les peines du monde à rattacher le moindre revenu des sociétés du numérique à son territoire. Car la France, contrairement aux États-Unis, applique aux sociétés le régime dit de la « territorialité », seuls les profits réalisés en France y sont imposables ; les revenus réalisés hors de France ne sont pas imposés. Et quand bien même elle imposerait sur les bénéficiaires mondiaux, les sociétés visées ont leur siège à l'étranger.

En l'état actuel des choses, la France ne peut donc espérer obtenir le rattachement du revenu ni grâce à son droit interne ni a fortiori grâce à une convention fiscale.

Dès lors que le second anachronisme présenté ne peut être corrigé par la France seule, il conviendra de trouver le levier suffisant en droit interne pour permettre une imposition de ces profits là où ils sont générés. Ceci, conformément à la recherche d'une actualisation nécessaire des critères d'allégeance économique. Un inévitable rafraîchissement au nom de la cohérence du système fiscal dans son ensemble. Il est temps d'en finir avec ces revenus jusqu'ici apatrides au regard des règles fiscales.

À cet argument, les plus sceptiques répondront en revenant aux conventions fiscales. Ils argumenteront qu'une fois le revenu tiré de l'établissement stable virtuel imposé en France, il conviendra de se référer à une convention puisque le revenu sera également imposé par l'État dans laquelle se situe physiquement la société qui a une présence digitale significative en France. Alors, l'anachronisme présenté des règles de l'établissement stable conventionnel fera son apparition. L'intégralité des revenus seront conventionnellement attribués à l'État étranger. Dans le pire des cas, celui de la convention fiscale avec l'Irlande par exemple, le revenu échappera totalement à la France puisque cette convention prévoit l'exonération en France des revenus attribués à l'Irlande par la convention.

Seulement, cet argument a été grandement affaibli par le projet BEPS de l'OCDE. L'instrument multilatéral mis en place à la suite du projet permet de modifier les conventions des États signataires en un certain nombre de domaines. Ainsi, l'article 6 de la convention multilatérale a modifié par son préambule les conventions concernées afin de limiter l'usage des conventions aux cas de double imposition réelle, et mettre ainsi un terme à l'utilisation des conventions à des fins de fraude fiscale ou d'évitement fiscal. L'article 7 indique également que l'avantage obtenu au titre des conventions fiscales visées ne sera pas accordé « s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir ». La convention multilatérale a d'ores et déjà été signée par la France, l'Irlande et les Pays-Bas, notamment.

Inutile de s'apitoyer sur son sort et de déplorer continuellement l'inadaptation des conventions fiscales multilatérales. Ces dernières pourraient bien être écartées grâce à ces modifications dans le cadre des schémas mis en place à partir de sociétés situées en Irlande ou aux Pays-Bas. En conclusion, concernant les revenus des sociétés étrangères du numériques obtenus grâce à une présence digitale significative en France : si les conventions fiscales ne permettent pas d'attribuer un revenu à la France, elles ne permettront pas non plus d'écarter un revenu de l'impôt français. Encore faut-il que le revenu soit imposé par le droit interne !

2. L'APPORT NÉCESSAIRE MAIS INSUFFISANT DES PRIX DE TRANSFERT POUR LUTTER CONTRE LES SCHÉMAS ARTIFICIELS DE L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

Dans un contexte international, les sociétés membres d'un même groupe doivent s'échanger les services et les biens à un prix de pleine concurrence. C'est-à-dire qu'elles ne doivent bénéficier de leurs liens capitalistiques pour vendre ou acheter, des biens ou des services, à des prix excessivement élevés ou excessivement bas. Une telle manipulation des prix permettrait aux groupes de localiser les profits dans

les États à faible fiscalité et au contraire de localiser les dépenses dans les États à forte fiscalité.

La recherche des prix de pleine concurrence passe nécessairement par une analyse fonctionnelle préalable. Cette analyse permet l'identification des risques des fonctions et des incorporels des différentes entités intervenant dans la chaîne de création de valeur. Les actions BEPS ont apporté une importante évolution dans la recherche des prix de transfert²² avec l'obligation d'effectuer une *Value Chain Analysis*²³. Ces travaux répondent à la nécessité de contrer la localisation artificielle de profits, laquelle ne correspond alors plus à la localisation réelle des activités, et donc du profit. L'action 8 du projet BEPS a également permis de repenser le prix de pleine concurrence auquel doivent être rémunérés les actifs incorporels. Cela afin d'éviter là encore que la rémunération ne corresponde pas à la réalité économique mais permette simplement de siphonner la base imposable de pays avec un taux d'imposition élevé. Ainsi, les redevances payées pour l'utilisation de propriété intellectuelle doivent être calculées en fonction de la répartition des cinq fonctions clés : développement, amélioration, maintenance, protection et exploitation²⁴.

La Chine a pris les devants sur la mise en place des propositions du projet BEPS. Elle a rendu obligatoire l'analyse de la chaîne de valeur à compter du 1er janvier 2016 dans les documents de prix de transfert soumis localement par les multinationales. Plus généralement, dans cette démarche, rien n'échappe à l'analyse économique. Chaque vecteur de création de valeur reçoit sa « notation » et son poids dans la création de valeur ajoutée. Il est alors possible de connaître le poids que chaque vecteur pèse dans la répartition du profit global. Reste à localiser au sein de chacun des États les différents vecteurs de création de valeur : (i) key managers, développeurs, architectes de software, designers, (ii) fermes de serveurs et ordinateurs interconnectés, (iii) analyse des datas et offres commerciales avec des algorithmes, (iv) développement du réseau, c'est-à-dire, la base d'utilisateurs qui contribuent à la création de valeur.

Cette analyse de la chaîne de valeur peut avoir une réelle vertu pour permettre de dégager l'existence dans un État d'une présence digitale significative. Il est en effet possible de détecter à l'aide de l'analyse l'existence d'un nombre significatif de contrats signés localement au regard des biens ou services dématérialisés, d'une consommation locale significative de biens ou de services dans l'Etat considéré.

²² Actions 8 à 10 et 13 du projet BEPS.

²³ Dans cet ordre d'idée, l'existence de la blockchain pourrait être une piste de réflexion crédible pour pointer

certaines éléments de valeur.

²⁴ DEMPE selon l'acronyme anglais dédié.

B. LES TENTATIVES INTERNES ET INTERNATIONALES D'ADAPTATION DES CONCEPTS ACTUELS

LES APPROCHES EN FRANCE

La question de l'imposition des sociétés de l'économie numérique laisse peu de personne sans réaction. Aussi, depuis 2011 et le rapport de l'Institut Montaigne sur le défi numérique²⁵, les propositions se sont succédées. Celle de l'Institut Montaigne était d'imposer les entreprises en France sur les ventes réalisées à partir de serveurs en France. Compte tenu de la structuration des serveurs des groupes concernés, cette proposition aurait permis un bien maigre résultat. Peu d'entre eux se situent en France. Le CNNum, ensuite, a proposé la création d'un statut d'établissement stable virtuel en Europe. Le défaut de cette proposition tenait dans la longueur qu'aurait pu prendre de telles négociations. Après cela, l'espoir du changement est venu d'un conséquent rapport Colin et Collin²⁶. En 2012, le sénateur Philippe Marini avait également soumis un projet de loi sur la fiscalité du numérique qui avait retenu toute l'attention des médias.

Ces différents travaux méritent que l'on s'arrête sur les solutions dégagées. Ainsi, la représentation fiscale des acteurs en France a été proposée, à partir d'un certain seuil d'activité. Problème : la CJUE prohibe l'obligation générale de représentation fiscale. L'extension au secteur numérique de taxes applicables aux acteurs français (taxe COSIP des opérateurs télécom ou redevance sur la copie privée versée aux ayants droits dont le montant dépasse 180 millions d'euros par an) a également été suggérée. Mais comment l'appliquer au stockage de données et au *cloud computing* ? Des taxes sur la publicité et sur le commerce électronique ont été imaginées. C'était par exemple le cas d'une taxe « Google 2.0 » avec pour assiette le montant total des dépenses de publicité. C'est-à-dire potentiellement 2,6 milliards d'euros à un taux de 1%. Le rendement restait pourtant faible alors que la mise en place aurait été complexe et aurait de plus pénalisé les acteurs français. Est également venue l'idée de la création d'une Tascoé par analogie avec la Tascom, à un taux de 0,1 % à 0,5% des transactions BtoB évaluées à 100 milliards d'euros, le redevable étant le site de commerce électronique basé en France.

L'ingéniosité de certains a également amené sur la table une éventuelle contribution sur la valeur ajoutée numérique, sorte de CVAE du digital. Mais quels supports permettent de mesurer la création de richesse ? Les flux, les clics, l'adresse IP ? Un octroi numérique sous forme de droit d'accès aux infrastructures de réseaux – sorte

²⁵ Institut Montaigne, « Le défi du numérique : comment renforcer la compétitivité de la France ? », rapport de mai 2011.

²⁶ P. Collin et N. Colin, « Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique », rapport au Ministre de

l'économie et des finances, au Ministre du redressement productif, au Ministre délégué chargé du budget et à la Ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, janvier 2013.

de péage numérique – a été envisagé. Mais le droit de l'Union européenne est devenu omniprésent et une telle disposition se serait heurtée au principe de libre circulation des services au sein de l'UE. Enfin une imposition sur la base du concept de droit fiscal interne du « cycle commercial complet » adapté au numérique peut encore être réfléchi. C'est certainement moins vrai pour la notion d'établissement stable virtuel en droit conventionnel à négocier au sein de l'OCDE, laquelle a été exclue lors de la négociation de l'instrument multilatéral que nous étudierons par la suite.

Plus récemment, les députés ont voté contre un amendement porté dans le projet de loi de finances pour 2017 visant à introduire une taxe de 2 % sur les recettes publicitaires des plateformes telles que Youtube ou Dailymotion. Un autre amendement proposé par Yann Galut s'inspirait de la « *diverted profit tax* » britannique, bien qu'il ait été convenu de l'insérer dans les dispositifs de droit commun de l'IS. Le Conseil constitutionnel a été saisi pour des motifs visant la procédure et a censuré le dispositif. Le fondement de la censure laisse toutefois plein l'espoir de voir un jour ce type de dispositif intégrer le droit interne.

LES APPROCHES INTERNATIONALES ET À L'INTERNATIONAL

Le projet BEPS (base erosion and profit shifting) mené par l'OCDE visait à moderniser les règles internationales. L'objectif était de parvenir à un corpus plus homogène, plus cohérent, bref, mieux adapté aux enjeux économiques actuels, et notamment les enjeux de l'économie numérique.

Compte tenu du raisonnement présenté dans la première partie du II de cette note, une des 15 actions du projet BEPS nous intéresse tout particulièrement. Il s'agit de l'action 7 qui vise à modifier la définition conventionnelle de l'établissement stable. L'objectif principal des mesures ainsi présentées fin 2015 est d'empêcher les montages qui permettent à certaines sociétés d'éviter artificiellement le statut d'établissement stable. Le rapport final évoque notamment l'utilisation par de nombreuses sociétés de l'économie numérique d'exceptions spécifiques qui leur permet de passer artificiellement outre le statut d'établissement stable. Ces exceptions correspondent à des activités généralement considérées comme revêtant un caractère préparatoire ou auxiliaire²⁷.

Parmi les quatre grandes modifications apportées dans le cadre de la convention multilatérale permettant de modifier l'ensemble des conventions fiscales des pays qui l'auront ratifiée²⁸, une concerne cette problématique. La nécessité de présenter le caractère auxiliaire de l'ensemble de l'activité de l'installation est désormais renforcée. Ainsi, les cas dans lesquels une société rentre dans l'exception sont limités.

²⁷ Article 5-4 du modèle de convention OCDE.

²⁸ Le 7 juin 2017, 68 États ont signé l'instrument. Parmi ces États, la France et l'Allemagne, mais aussi des États cités dans les schémas mis en place par les sociétés

du numérique pour éviter l'impôt. Sont ainsi parmi les signataires : les Pays-Bas, le Luxembourg, Singapour, Hong Kong ou bien encore les Seychelles.

Cette modification est intéressante mais ne va certainement pas assez loin. Il était question dans les travaux préparatoires de la possibilité d'insérer au sein des conventions la définition d'établissement stable virtuel. Cette idée a été abandonnée alors qu'elle seule peut aujourd'hui permettre de contrarier les plans de sociétés qui agissent à distance via des plateformes entièrement contrôlées depuis l'étranger. De même, les modifications apportées ne permettent pas d'imposer plus justement qu'hier les schémas artificiels tels que celui mis en place par Google en France et décrit précédemment.

Le projet BEPS n'est pas allé assez loin concernant la répartition de l'imposition des sociétés du numérique. Fallait-il à ce point préserver les intérêts américains ? Les États-Unis se montrent particulièrement réticents à faire bouger les lignes. Faut-il rappeler qu'en bout de course, ils sont les seuls, compte tenu de la localisation des géants du numérique, à pouvoir imposer un bout du trésor amassé à l'étranger en partie sur le dos des autres États ? Certains États ont pris les devants et proposent désormais dans leur droit interne des dispositions propres à élargir les critères de l'impôt, dans le but que les acteurs de la nouvelle économie soient imposés dans leur État.

Les autorités fiscales d'Arabie Saoudite ont, en 2015, modifié leur approche de l'établissement stable pour les services délivrés en Arabie Saoudite par un non résident. Le département en charge de l'impôt a fait le choix d'introduire le concept d'établissement stable de service virtuel. Dans l'hypothèse où un tel établissement stable serait qualifié, le non résident se verrait retirer la possibilité de réclamer l'exonération de retenue à la source en vertu d'une convention fiscale. Il est particulièrement intéressant de noter que cette approche n'est pas en ligne avec le droit fiscal du pays, pas plus qu'avec les approches des conventions fiscales.

Les autorités fiscales israéliennes ont modifié leur doctrine pour y intégrer le concept de présence digitale significative²⁹. Une présence digitale significative est caractérisée dès lors que l'un des cinq critères suivants est rempli : (i) un montant significatif de contrats pour des services internet avec des résidents israéliens, (ii) un grand nombre de clients israéliens qui utilisent le service digital, (iii) le service en ligne est adapté pour les utilisateurs israéliens (hébreux, monnaie israélienne, etc.), (iv) importante bande de trafic internet prise par des utilisateurs en Israël, (v) rapport direct entre les montants payés aux sociétés étrangères et le niveau d'utilisation d'internet par les israéliens. Pour la détermination du profit alloué à l'établissement stable digital, les autorités fiscales israéliennes se réservent le droit de demander des informations aux sociétés étrangères concernées ainsi qu'aux sociétés israéliennes éventuellement liées.

Le Royaume-Uni a également adopté un texte visant les profits détournés des sociétés de l'économie numérique. C'est ce texte qui a en partie inspiré l'amendement déposé par Yann Galut et développé précédemment. La « *diverted profit tax* » est en vigueur depuis le 1er avril 2015³⁰. Elle s'applique à toute société qui réalise des opérations de vente au Royaume-Uni sans y être établie et sans y avoir d'établissement stable à la

²⁹ Israeli tax authorities, Official circular on internet activity of foreign companies in Israel, 11 avril 2016.

³⁰ Finance Act 2015, DPT 1100. Voir également : HMRC, Diverted profits tax guidance, 30 novembre 2015.

double condition que le résultat de la transaction concernée soit perçu par une société établie dans un État à faible fiscalité ou dans un État où elle bénéficie d'un régime fiscal de faveur. Cette taxe au taux normal de 25 % a la particularité d'être tout à fait autonome des autres impôts et s'applique dès lors sans qu'une convention fiscale ne puisse amoindrir la charge fiscale. Cet impôt est toutefois l'objet de nombreuses critiques, pour certaines justifiées. Il est par exemple difficile d'imaginer que ce mécanisme anti-abus, particulièrement large, résiste aux règles du droit de l'Union européenne et à l'exigence de proportionnalité des entraves aux libertés communautaires avec l'objectif poursuivi³¹. À ce titre, les défauts du texte anglais doivent être regardés comme des axes d'amélioration pour l'élaboration d'une législation française similaire.

L'Australie a adopté un dispositif équivalent à celui de la Grande-Bretagne bien que davantage cadré. La « Diverted profits tax » australienne s'applique depuis le 1er juillet 2017 avec un taux de 40 %. L'objectif est de s'assurer que l'impôt payé par les sociétés en Australie représente justement la substance économique de leurs activités en Australie et de prévenir la déviation des revenus offshore via des montages avec des tierces parties. Le dispositif s'applique à un schéma si (i) le contribuable a tiré un profit fiscal grâce à ce montage, (ii) une société étrangère qui est liée au contribuable a permis la mise en place du montage ou y a participé, et (iii) si le principal objet, ou l'un des principaux objets du montage est d'obtenir un avantage fiscal en Australie ou à la fois en Australie et dans un autre pays. Des conditions relatives au contribuable ont par ailleurs été fixées. Ainsi, le dispositif ne s'applique qu'aux sociétés (i) qui sont mère d'un groupe mondial avec un revenu annuel global égal ou supérieur à 1 milliard de dollars, ou (ii) qui sont membre d'un groupe comptablement consolidé au sein duquel la société mère a un revenu annuel global égal ou supérieur à 1 milliard de dollars.

³¹ Voir : Thomson Reuters, « The diverted profits tax: flawed by design? », BTR n°2, 2015, p. 147 et s..

III. PROPOSITIONS DE DEFINITION D'UN CORPS DE REGLES INTERNES ADAPTE AUX ENJEUX DE NOTRE TEMPS

La concurrence se distord davantage chaque année. Les évolutions apportées aux conventions internationales par le projet BEPS ne suffiront pas à rétablir la justice fiscale. En attendant que les pays s'accordent sur une modification de la définition d'établissement stable, le levier du droit interne doit être activé le plus rapidement possible en suivant l'exemple du Royaume-Uni, d'Israël ou de l'Australie.

Cette proposition écarte de fait la solution que semble actuellement préconiser le Ministre de l'Economie et des Finances, laquelle consisterait à taxer à la source le chiffre d'affaires constitué des versements effectués par les débiteurs français et à donner à cette taxe nouvelle une envergure européenne. Si elle a le mérite de la simplicité, elle reste de circonstance et risque de mener à une nouvelle impasse. Une taxe sur le chiffre d'affaires pourrait être qualifiée de dispositif de fiscalité indirecte, or la TVA s'applique déjà sur le chiffre d'affaires et l'UE prohibe toute taxe d'initiative purement nationale y ressemblant.

Par ailleurs, pour être conforme aux grands principes de l'impôt, cette taxe devrait être étendue à toutes les sociétés du digital, les entreprises digitales européennes comprises. Aussi, si elle devait finalement être répercutée sur les annonceurs, alors elle ne ferait qu'augmenter leurs coûts, sans régler les problématiques de distorsion de concurrence liées à un déséquilibre dans la charge relative à l'obligation fiscale. Pour cette raison, ce type de démarche a déjà échoué par le passé. Enfin, les entreprises du numérique ont des sources de création de valeur plus diverses et plus complexes auxquelles les règles de l'impôt devront un jour répondre. Cette taxe n'adressera pas la réalité de l'ensemble de la création de valeur au sein de l'économie numérique et ne fera que reporter le problème à demain. La fiscalité indirecte n'est pas l'enjeu, car c'est la fiscalité directe « classique » (l'impôt sur les sociétés) que les géants américains du numérique ont réussi à éviter en Europe. Il ne s'agit donc pas de taxer à tous prix mais de moderniser le régime fiscal actuel. Il ne faut pour cela dévier des fondamentaux et garder à l'esprit que l'impôt sur les activités industrielles et commerciales s'applique à un résultat (les produits moins les charges) et non à un chiffre d'affaires. En la matière, il faut éviter la confusion dans le maniement des concepts fiscaux et s'efforcer d'insérer avec cohérence cette nouvelle donne du digital dans le système fiscal en vigueur. C'est en s'appuyant sur des principes connus mais en les modernisant que, tant sur le plan interne qu'à l'international, l'appréhension fiscale de l'économie numérique pourra être réalisée avec succès, sans que son effet disruptif ne soit encore amplifié par un déséquilibre devant les charges fiscales, comme c'est le cas actuellement.

Compte tenu du modèle de l'économie numérique et du fonctionnement des règles de la fiscalité internationale, nous pensons que l'actualisation du droit interne

passer par deux modifications complémentaires et qui se suivront de par leur calendrier législatif : un dispositif anti-abus spécifique pour contrer les montages artificiels des géants de l'économie numérique (A) et une redéfinition des revenus de source française pour y intégrer ceux tirés d'une présence digitale significative en France (B). Ces deux propositions sont présentées sous la forme de deux propositions de loi en Annexe.

A. LA CRÉATION D'UNE TAXE « ABUS » POUR CONTRER LES SCHÉMAS DE DÉTOURNEMENT DES BÉNÉFICES (Proposition de loi en annexe 1)

La création d'une taxe « Abus » visant à contrer les schémas de détournement des bénéfices mis en place par les sociétés étrangères du numérique reprend l'idée avancée par l'amendement de Yann Galut. Le dispositif est toutefois revisité puisqu'il s'agirait désormais de créer un impôt nouveau, sui generis. Ce dernier serait hors du champ de l'impôt sur les sociétés. Cette subtilité permettrait de sortir cette taxe nouvelle du champ des conventions fiscales. L'objectif est clair : dissuader n'importe quel contribuable d'utiliser des montages juridiques et fiscaux agressifs qui ne correspondent pas à la logique économique mais ont pour objectif d'obtenir un avantage fiscal en France.

Inutile de s'en cacher, cette taxe aura un effet certain sur les GAFA. Les GAFA sont les plus fréquemment citées dans cette note car ce sont les entreprises numériques les plus puissantes et les plus connues. De plus, le contentieux Google a permis de mettre à jour publiquement le montage utilisé. Mais tout le secteur du logiciel d'entreprise semble appliquer les mêmes stratégies d'évasion fiscale lors de la migration du logiciel vers le cloud (Software as a service : SaaS) : les géants du logiciel d'entreprise d'Oracle pour les bases de données, à Salesforce pour le CRM, en passant par VM Ware pour la virtualisation contournent de la même façon nos règles fiscales et cette tendance s'accélère avec la digitalisation des relations BtoB.

Toutes ces sociétés du numérique ont en effet une fâcheuse tendance à user des deux situations que le dispositif devrait permettre de combattre :

- l'utilisation d'arrangements contractuels permettant d'éviter l'apparition d'un établissement stable local ; et
- l'utilisation d'entités juridiques dépourvues de substance économique.

Le dispositif proposé n'a pas pour objectif de sanctionner mais de dissuader. Ainsi, il n'a pas vocation à s'appliquer dans l'hypothèse où une société démontre que son montage correspond à une réalité économique et a principalement un objet et un effet autres

³² CJCE, 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes, aff. C-196/04.

³³ Pour une proposition de présence digitale significative, voir B de la partie III.

que de permettre la localisation de bénéfices dans un État autre que celui où ses revenus sont réalisés. Pour les sociétés situées dans l'Union européenne, le dispositif n'a pas vocation à s'appliquer si elles démontrent que les activités ne peuvent être regardées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française. Cette considération rend le dispositif parfaitement conforme au droit de l'Union européenne et à la jurisprudence *Cadbury Schweppes*³². L'application du dispositif aurait également pu être exclue pour les revenus concernés déjà imposés à l'étranger à un taux supérieur au quart de celui de l'impôt, conformément à ce qui est prévu par exemple par le dispositif anti-abus relatif aux hybrides. Mais par cohérence avec l'objet du dispositif et pour conserver un champ d'application particulièrement large, cette réserve n'a pas été retenue.

De par sa nature distincte de l'IS et son objet, cette taxe s'élèvera en pourcentage des revenus détournés à : (i) 35 % à compter de l'exercice 2018, (ii) 30 % à compter de l'exercice 2020. Ce taux sera éventuellement ajusté pour ne pas être trop agressif dans l'hypothèse où le taux de l'IS passerait à 25 %. Une exonération peut éventuellement être prévue en deçà d'un certain seuil de revenus en France.

Cet impôt nouveau serait appliqué aux entités suivantes :

- une société établie hors de France, lorsque des ventes de biens ou de services sont effectuées en France par elle ou par une société qui lui est liée, ainsi que par un tout établissement qu'elle détiendrait et dont l'activité se traduit par une présence digitale significative en France³³ ; et
- une société établie en France, un établissement en France, ou tout support permettant une présence digitale significative en France, qui effectue au moins une transaction significative avec une société liée établie hors de France.

À ce titre, le champ des entités concernées tel que défini au 2 du projet d'article 209 C proposé par le député Yann Galut semble tout à fait adapté et sera repris dans la rédaction du projet de taxe « Abus ».

Le dispositif sera déclenché après réalisation des deux tests alternatifs suivants :

1. TEST DE LA RÉALITÉ ÉCONOMIQUE DE L'ABSENCE D'ÉTABLISSEMENT STABLE

Lorsqu'une société étrangère vend des biens ou des services à des résidents de France et qu'une société liée au sens de l'article 39-12 du CGI exerce des activités en relation avec ces biens, l'absence d'établissement stable en France doit correspondre à un objet et un effet autres que de localiser hors de France les bénéfices réalisés en France ;

Dans cette hypothèse, l'assiette de la taxe serait constituée par le profit trouvant sa source en France, notamment par une présence digitale significative au sens de

l'article 164 B du CGI aménagé (voir B de cette partie), sous déduction de l'impôt éventuellement payé localement. À ce titre, ce serait au contribuable étranger d'avancer tout type de charges qu'il souhaiterait voir admises en déduction. Une solidarité fiscale serait créée avec la société liée présente le cas échéant en France pour les besoins du recouvrement de l'impôt.

Ainsi, par exemple, le montant des commissions versés par un annonceur à la société étrangère pour être diffusés par l'intermédiaire de la présence digitale significative en France seraient désormais soumis à la taxe abus, sous déduction le cas échéant de toutes charges que le contribuable étranger pourrait faire valoir, le redevable de l'impôt n'étant en aucun cas l'annonceur mais la société étrangère considérée.

2. TEST DE LA SUBSTANCE ÉCONOMIQUE

L'absence de substance économique est un concept connu grâce notamment à la jurisprudence relative à la fictivité des transactions en matière d'abus de droit. Elle est avérée dès lors qu'un montage ou une transaction – par exemple le paiement d'une redevance déduite de l'assiette imposable française – a eu principalement pour objet et effet d'atténuer la charge fiscale ou d'éviter strictement le paiement de l'impôt en France et que la transaction considérée produit un avantage fiscal supérieur à l'avantage économique de cette transaction pour l'entité considérée, ou encore que l'avantage économique apporté par une entité à l'autre entité liée est inférieur au gain fiscal obtenu. Dans cette hypothèse, l'assiette de la taxe serait constituée par la différence entre le profit qui aurait été réalisé sans cette transaction et le profit actuellement déclaré en tenant compte de la transaction. Par exemple pour une redevance considérée comme « fictive » en l'absence de substance économique, le montant de la redevance constituerait l'assiette de la taxe.

APPLICATION CONCRÈTE AU SCHÉMA UTILISÉ PAR GOOGLE



Simulation chiffrée de l'impôt en France³⁴

	Actuellement	En présence d'une Taxe « Abus »
Revenus de Google potentiellement imposables en France	22 millions d'euros	22 millions d'euros au titre de l'IS + 1,4 milliards d'euros ³⁵ au titre de la Taxe « Abus »
Revenus de Google en Irlande sur les revenus français (GIL)	1,4 milliards d'euros	1,4 milliards d'euros
Impôts en France (simulation avec un taux d'IS de 33,33 % et une taxe abus de 35%)	7,3 millions d'euros	7,3 millions d'euros au titre de l'IS + 490 millions d'euros au titre de la Taxe « Abus » Soit 497,3 millions
Différence : 490 millions d'euros de taxe « Abus » supplémentaires		

³⁴ Sur la base des chiffres de l'année 2013 en l'absence d'estimation du chiffre d'affaires réalisée par Google Ireland (GIL) en France au cours des exercices ultérieurs.

³⁵ Il s'agit du chiffre d'affaires estimé en 2013 par l'agence VRDCI. Viendront en déduction les charges de la société à charge pour Google de démontrer que des charges

se rapportent à ce résultat, lesquelles viendraient alors diminuer l'assiette, dans le cadre d'une procédure de taxation d'office. Cette dernière serait par ailleurs ajustée en fonction des éléments relatifs aux prix de transfert, eu égard notamment aux transferts de bénéfices potentiels de GIL vers Google aux Pays-Bas qui siphonneraient la base imposable de GIL rattachable à la France.

CALENDRIER LÉGISLATIF

Cette première proposition semble être dictée par le besoin immédiat de rétablir la cohérence du système fiscal français et de faire participer les sociétés étrangères du numérique à la solidarité nationale. Cela à juste titre car elles bénéficient grandement des dépenses de l'État. Dans l'ordre des choses, la mise en place de la taxe « Abus » pourrait donc être proposée dès la loi de finances pour 2018, notamment sous la forme d'un amendement dans l'hypothèse où elle ne serait pas prévue dans le projet initial présenté par le gouvernement à la mi-septembre.

De plus, introduire d'abord ce dispositif de lutte contre les schémas fiscaux artificiels et de protection de la cohérence du système fiscal français aurait pour autre vertu de prévenir l'ensemble des acteurs de l'attitude future de la France. En d'autres termes, la France souhaite être à la pointe de la modernité en matière fiscale et ne s'en cache plus. En adoptant la taxe « Abus », nous bénéficierions dès lors d'un argument de poids dans les discussions internationales. Pour ne pas pénaliser les sociétés localisées en leur sein, les États tels que l'Irlande ou les Pays-Bas devraient ainsi accélérer les discussions relatives à la modernisation des conventions fiscales qui les lient à la France, en y intégrant notamment le concept d'établissement stable digital/virtuel.

La taxe « Abus » permettra par ailleurs à la France de travailler avec un temps d'avance sur une harmonisation européenne qui semble aujourd'hui réalisable à condition que l'Allemagne lui emboîte le pas. Une première étape de cette harmonisation pourrait être à ce titre une directive « anti-abus fiscalité du numérique » qui reprendrait le dispositif du droit français. Lequel est parfaitement adapté aux différentes règles du droit de l'Union européenne, donc transposable dans les autres États à la différence du texte de droit anglais.

Enfin, la taxe « Abus » a vocation à être maintenue une fois mise en place la seconde proposition concernant la modernisation de la définition des revenus de source française dès lors qu'elle aura reçu une application effective dans l'ordre international au travers des conventions fiscales renégociées par la France (B). Elle permettra de l'appuyer en qualité de garde-fou pour éviter notamment les contournements effectués par l'utilisation de schémas comprenant des incorporels sans substance. La territorialité de cette dernière étant plus large. Il s'agit bien de mettre en place un dispositif anti-abus pour pallier les défaillances des systèmes actuels et futurs devant l'ingénierie des géants du numérique. Cela même, une fois que le terrain sera suffisamment fertile pour mettre en place des règles de territorialité adaptées à la nouvelle économie.

³⁶ La Guadeloupe, la Martinique, la Guyane, la Réunion et Mayotte.

B. LA MODERNISATION DE LA DÉFINITION DES REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE : INTRODUCTION EN DROIT INTERNE DU CONCEPT DE PRÉSENCE DIGITALE SIGNIFICATIVE (Proposition de loi en annexe 2)

Rappelons-le une fois encore : pour qu'une imposition en France d'une présence digitale significative soit possible, et au-delà du débat sur les conventions fiscales internationales, encore faut-il que le droit interne le prévoit. La première étape indispensable, c'est donc de réformer notre droit interne pour inclure l'imposition des activités numériques.

Article 209 du code général des impôts :

« I. – Sous réserve des dispositions de la présente section, **les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés** d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 108 à 117, 237 ter A et 302 septies A bis et **en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.** »

Par principe, c'est le lieu d'exploitation d'une société qui détermine son imposition en France. Ainsi, une société qui est exploitée uniquement aux États-Unis n'a aucune raison d'être imposée en France, même si elle y a son siège. De la même manière, une société qui a son siège aux États-Unis mais est exploitée en France sera imposée en France sur ses profits tirés de l'exploitation. C'est le principe de la territorialité de l'IS (principe de l'exemption), par opposition au principe de l'imposition mondiale décrit ci-avant et appliqué par exemple aux États-Unis avec un crédit d'impôt étranger (principe de l'imputation).

Concernant le concept d'entreprise exploitée en France, la loi s'arrête là. Le Conseil d'État a ainsi dû le préciser, accompagné dans cette tâche par la doctrine administrative. L'exploitation en France s'entend dès lors de l'exercice habituel d'une activité en France qui peut alternativement :

- s'effectuer par l'intermédiaire d'un établissement autonome ;
- être réalisée par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante ;
- résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

Trois conclusions doivent être tirées de la territorialité de l'impôt sur les sociétés français dans notre cas. D'abord, la France s'entend de la France continentale, la Corse, les

îles du littoral, les départements et régions d'outre-mer³⁶ et le plateau continental. Il n'y a, sans surprise, aucune définition d'un espace numérique français qui permettrait de rattacher une présence digitale au territoire français. Ensuite, les concepts permettant de déterminer une exploitation en France ne prennent pas non plus en considération les modes d'activité des sociétés du numérique, à savoir les sites internet, les applications ou tout autre support digital. Ces deux points sont autant de portes pour intégrer dans le droit français un établissement digital. Enfin, la troisième conclusion referme légèrement ces deux portes. Elle est relative à l'origine de ces éléments. Ils sont d'origine jurisprudentielle ou issus de la doctrine administrative. Or, pour des raisons de légitimité politique, il pourrait être préférable de faire entrer les revenus tirés d'un établissement digital en France par la voie législative.

L'article 209-I du CGI complète la territorialité de l'impôt sur les sociétés avec les revenus mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B. Ce renvoi à l'article 164 B permet de rattacher à l'impôt sur les sociétés des revenus ne seraient pas rattachés à la France compte tenu du lien de leur bénéficiaire avec la France mais qui peuvent pourtant l'être compte tenu de leur situation réelle. Cet ajout a permis d'étendre et de préciser la territorialité de l'article 209-I à des revenus qui n'auraient pas été rattachés à l'IS si la localisation de l'activité de l'entreprise était restée le seul critère. En d'autres termes, ce renvoi à l'article 164 B permet plus d'offrir plus de réalisme à la territorialité de l'IS en y insérant des revenus modernes qui échappaient sans cela à l'article 209-I. Pour bien situer l'enjeu de ce renvoi, il convient de préciser que les revenus de source française déterminés par l'article 164 B ne sont par ailleurs pas directement inscrits au sein de l'article 209-I car cet article permet également de définir les revenus compris dans le champ de l'impôt sur le revenu.

Deux conclusions doivent à nouveau être tirées de cet article qui complète champ de la territorialité de l'impôt sur les sociétés. D'abord, les revenus concernés sont notamment ceux (i) d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles, (ii) de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France, (iii) d'exploitation sises en France. C'est-à-dire qu'en partant du principe où un revenu tiré d'une activité digitale significative en France est un revenu de source française, il aurait toute sa place dans cet article qui rattache les revenus par des critères réels. Ensuite, une modification de cet article requiert un passage par la voie législative. Cela permettrait de donner une légitimité supplémentaire à l'actualisation des critères de rattachement à la France.

Il reste bien entendu à trouver les éléments qui permettent de rattacher une présence digitale significative à la France. Les législations nationales étrangères et les discussions au cours des travaux BEPS servent cette recherche. Cette présence digitale significative serait constituée dès lors que pour un site internet, une application, ou tout autre support digital l'un des éléments suivants est rempli :

- un nombre significatif de contrats pour la mise à disposition, directe ou indi-

³⁷ Mission de comparaison internationale sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intra-groupe.

recte, des services proposés est signé avec des résidents français ;

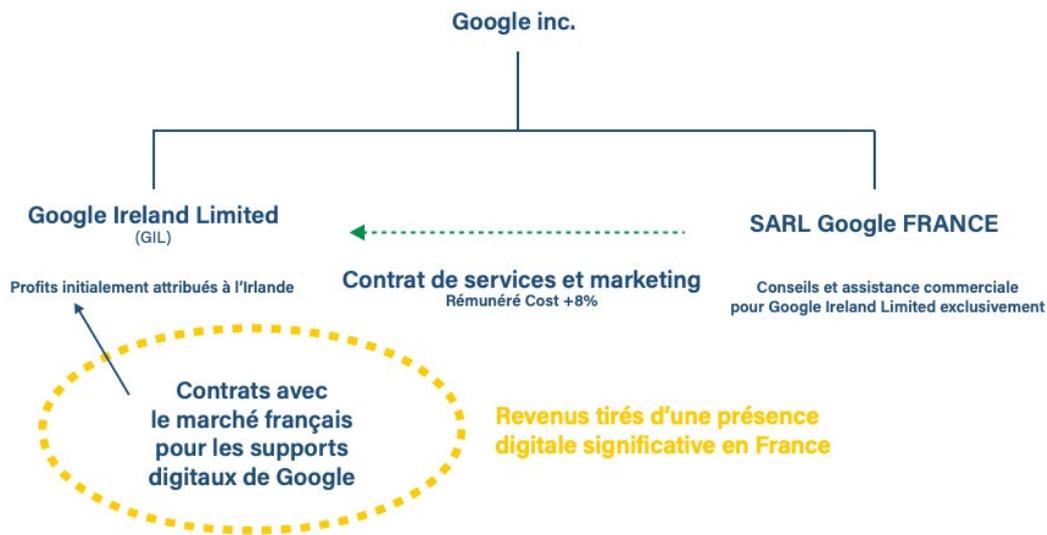
- un nombre important de clients français utilisent les services proposés à titre gratuit ou à titre onéreux ;
- les services proposés sont adaptés pour une utilisation en France ;
- la bande de trafic utilisée par des clients français est importante ;
- une corrélation existe entre les montants payés par la société étrangère propriétaire du support à une autre société et le niveau d'utilisation en France.

Projet de loi en Annexe 3. Les profits revenants à cette présence digitale significative seront déterminés sur la base d'une analyse fonctionnelle et d'une approche économique conforme à la *value chain analysis*. À ce titre, les entreprises imposées en France sur leurs revenus tirés d'une présence digitale significative en France seront soumises au contrôle l'article 57 du CGI, comme cela avait été proposé par l'Inspection des Finances dans son rapport de mars 2013³⁷. Cela permettra de s'assurer que les revenus tirés de la présence digitale en France ne sont pas minorés par des majorations de montants de redevances d'utilisation de la propriété intellectuelle du groupe, notamment. Il conviendra à ce titre de moderniser l'article 57 du CGI en y incluant la *value chain analysis* ainsi que les méthodes OCDE de détermination des prix de transfert : méthode du prix comparable sur le marché libre (*CUP*), méthode du prix de revient majoré (*Cost Plus*), méthode du prix de revente (*Resale Less*), méthode transactionnelle de la marge nette (*MTMN*), et méthode transactionnelle du partage des bénéfiques (*Profit split*).

APPLICATION CONCRÈTE AU SCHÉMA UTILISÉ PAR GOOGLE

Actuellement, seuls les revenus de la société Google France sont rattachés à l'impôt français par les règles de territorialité. Les revenus de la société irlandaise obtenus grâce à la présence digitale significative en France ne peuvent être rattachés à la France, que ce soit par le concept d'activité exploitée en France, par les critères de rattachement réels de l'article 164 B ou par le renvoi au concept d'établissement stable du droit conventionnel.

Avec la modification proposée, les revenus de la société Google France seront toujours rattachés à l'impôt français puisque les règles de territorialité actuelles sont maintenues. La modification concerne les revenus de la société irlandaise obtenus grâce à la présence digitale en France. Compte tenu du nombre d'utilisateurs de Google et de sa plateforme d'achat en France, du nombre de contrats pour des services conclus avec des résidents de France, de l'adaptation des plateformes au marché français, la société irlandaise remplit au moins un des critères nécessaires pour qualifier sa présence digitale de significative en France. Dès lors, les revenus qui en sont tirés peuvent être imposés en France, au titre du droit interne français.



Quelle sera l'incidence de la convention fiscale conclue entre la France et l'Irlande sur l'imposition des revenus en France ? Actuellement, la convention attribuera l'intégralité des revenus à l'Irlande puisqu'aucun établissement stable ne sera qualifié conventionnellement. La convention prévoit l'exonération en France des revenus attribués à l'Irlande. Dans cette hypothèse, la convention fiscale rendrait donc vaine la modification du droit interne. Mais, les modifications apportées par l'instrument multilatéral OCDE concernant la lutte contre l'utilisation abusive des conventions pourraient être décisives. La France et l'Irlande ont signé cette convention. Tant son article 6 – qui exclue de l'objet des conventions les cas d'évasion fiscale, de fraude fiscale ou d'évitement fiscal – que son article 7 – qui exclue de l'avantage conventionnel les montages ou transactions qui ont pour objet principal d'obtenir cet avantage – sont applicables. Dès lors que les revenus concernés ne sont que très faiblement, voire pas du tout imposés en Irlande, le nouvel article 6 pourrait exclure l'utilisation de la convention et ainsi réserver l'imposition du revenu à la France.

En d'autres termes, l'ajout en droit fiscal français des revenus tirés d'une présence digitale significative permettra de les imposer. Cette imposition serait dans l'état actuel des conventions fiscales bilatérales annihilée par les règles de répartition. Les modifications apportées par l'instrument multilatéral pourraient alors permettre à la France de conserver toute l'efficacité de l'extension proposée de la territorialité de l'impôt sur les sociétés aux revenus tirés d'une présence digitale significative. Et ce, même en présence d'une convention fiscale. Il serait toutefois préférable d'accompagner ce mouvement de l'ajout en droit conventionnel de la notion d'établissement stable virtuel. Laquelle permettrait alors en cas de double imposition de confirmer l'imposition par la France des revenus qu'elle s'attribuerait grâce à la présence digitale significative.

Simulation chiffrée de l'impôt en France³⁸

	En l'absence de présence digitale significative	En présence d'une présence digitale significative
Revenus de Google imposables en France	22 millions d'euros pour Google France	22 millions d'euros au titre de Google France + 326 millions ³⁹ d'euros au titre de la présence digitale significative
Impôts en France (simulation avec un taux d'IS de 33,33 %)	7,3 millions d'euros au titre de l'IS de Google France	7,3 millions d'euros au titre de l'IS de Google France + 109 millions d'euros au titre de l'IS de Google Irlande pour ses revenus tirés d'une présence digitale significative en France Soit 116,3 millions
Différence : 109 millions d'euros d'impôt sur les sociétés		

CALENDRIER LÉGISLATIF

Les récentes modifications apportées par l'instrument multilatéral imaginé par l'OCDE laissent à penser que les conventions fiscales ne seront plus systématiquement un obstacle à l'imposition en droit interne d'une présence digitale significative en France. Le risque d'une telle annihilation de l'effort fait en interne reste toutefois bien présent. Dès lors, il nous semble préférable de réserver cette proposition au moment où les conventions fiscales entre la France et les pays concernés auront été adaptées pour y faire entrer le concept d'établissement stable digital/virtuel.

Cette proposition pourrait toutefois servir de base à une directive européenne portée conjointement par la France et l'Allemagne visant à moderniser le système de l'ensemble des États de l'Union européenne en matière d'économie numérique. Cela pourrait être une directive « fiscalité du numérique ». Cette directive aurait le temps d'être réfléchi grâce à l'existence d'une précédente directive « anti-abus fiscalité du numérique » et porterait plus spécifiquement sur la définition de la source des revenus de l'économie numérique. Elle serait par ailleurs dans la lignée des travaux menés au sein de l'Union concernant la nouvelle économie. Lesquels ont récemment permis

³⁸ Sur la base des chiffres de l'année 2013 en l'absence d'estimation du chiffre d'affaires réalisée par Google Ireland (GIL) en France au cours des exercices ultérieurs.

³⁹ Projection effectuée sur la base de la marge opérationnelle pour l'année 2013 : voir page 23 du rapport annuel de Google Inc. pour l'année 2013. Soit une marge opérationnelle de 23,3 % avec un chiffre d'affaires de 59,825 milliards de dollars et un résultat d'exploitation de 13,966 milliards de dollars. Cette base devra être affinée en fonction de l'approche « profit split ». Ici le résultat imposable est déterminé en suivant les règles du droit fiscal international issues des commentaires OCDE et

des actions BEPS, contrairement à la taxe abus qui suit une procédure de taxation d'office ayant la nature d'une sanction, dans laquelle il sera plus difficile pour le contribuable redressé de faire valoir des charges déductibles du chiffre d'affaires, lesquelles auront été au préalable dispersées au gré des montages réalisés et donc pas nécessairement rattachées à l'activité déployée en France. C'est l'effet « boomerang » du contournement. Lorsqu'un établissement stable virtuel, en revanche, est correctement déclaré, les revenus et les charges engagées pour acquérir ces revenus sont localisés là où l'activité est réellement déployée.

l'entrée en vigueur d'un règlement du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données⁴⁰. Les concepts pourraient ainsi être uniformisés.

⁴⁰ RÈGLEMENT (UE) 2016/679 DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL du 27 avril 2016 relatif à la, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général

sur la protection des données).

CONCLUSION

L'économie numérique a radicalement modifié les règles du jeu. Les principes de territorialité de l'impôt sont dépassés. Les géants du numérique, très souvent localisés aux États-Unis, font des bénéfices à n'en plus finir avec en bout de course très peu d'impôt payé. Les revenus issus de la nouvelle économie échappent pour les uns aux règles de l'impôt adaptées pour une économie réelle, et non pour un circuit virtuel, sans véritables frontières. Pour les autres, ils sont soustraits aux États par des montages souvent très simples qui replacent ces revenus dans un monde sans frontière, comme en modifiant à souhait l'agencement d'un château fait de petites briques en plastique.

Une majorité d'observateurs attend passivement que les discussions internationales apportent une solution. Mais les récentes avancées obtenues par l'OCDE concernant les conventions fiscales internationales ne sont désormais plus un obstacle aux États qui par leur droit interne prendraient l'initiative de mettre un terme à l'hérésie des schémas utilisés par les sociétés du numérique qui rayonnent en Europe en toute impunité fiscale depuis l'étranger. Une nouvelle approche en droit interne est possible et nécessaire. Avec la numérisation de l'économie, elle est chaque jour plus urgente. Elle correspondrait à une actualisation normale des règles de l'impôt. Une telle réforme aurait pour autre mérite de rétablir l'équilibre de la participation aux charges publiques et à la solidarité nationale. Et quand les conventions fiscales s'avéreront inadaptées, les avancées faites en droit interne apporteront l'élan nécessaire pour renégocier les définitions et concepts conventionnels. L'Union européenne bénéficiera également de ce vent nouveau qui aidera à porter une harmonisation plus globale de la fiscalité du numérique. Nous avons avec notre droit interne les armes pour déclencher un cercle vertueux de réformes jusqu'à l'international.

Les acteurs français ne peuvent plus attendre. L'abus de position dominante et la concurrence déloyale que produit cette absence de fiscalisation engendrent des écarts de plus en plus dramatiques sur le plan financier et technologique. L'avance des sociétés du numériques américaines n'est plus seulement due à leur imagination et leur envie mais est bien également due à des règles fiscales inadaptées. Dans un contexte de « coût marginal zéro » dont bénéficient les géants du numérique, l'absence d'imposition de ce « pur » profit crée un avantage concurrentiel déterminant par rapport aux acteurs européens ou français.

D'autres Etats ont sauté le pas. Prenons le sillage du Royaume-Uni et de l'Australie. Alignons notre politique fiscale sur notre politique économique, rétablissons des règles équitables pour le développement des sociétés du numérique françaises et européennes. Il faut aller au-delà des mots pour défendre les start-up françaises et leurs entrepreneurs, si talentueux. L'impôt, instrument de souveraineté, doit redevenir le témoin de la participation commune et équitable aux charges de l'État. Toutes les sociétés de l'économie digitale, sans exception, doivent être incluses au devoir de solidarité nationale. Ce ne serait être autre chose qu'un retour à la normale et au sens même des grands principes de l'impôt.

Il n'est pas question de punir les acteurs de l'économie numérique, qu'ils soient reconnaissables ou non sous l'acronyme de GAFA, qu'ils soient étrangers ou non. Il n'est pas non plus question de prendre aux riches pour redistribuer aux entrepreneurs français ou de jalouser la réussite de sociétés devenues indispensables à la croissance de la nouvelle économie et qui doivent pouvoir poursuivre leur processus de « destruction créatrice », lequel ne justifie toutefois pas, bien au contraire, la destruction de l'impôt. Il est question de cesser de vivre dans un temps avec les règles d'un autre temps. Les acteurs de l'économie numérique ne peuvent refuser aux États l'innovation et la modernité qu'ils ont montée en dogme. Il est temps qu'ils contribuent par l'impôt au financement des ressources qu'ils utilisent dans les États où leur activité se déploie.

ANNEXE 1

PROPOSITION DE LOI

Article [-]

Revenus tirés d'une présence digitale significative en France

1° La 2ème sous-section de la section II du chapitre premier du titre premier de la première partie du livre premier du code général des impôts est ainsi modifiée :

Après l'article 164-B-II, il est inséré un III ainsi rédigé :

« III. – A. – Sont également considérés comme revenus de source française les revenus tirés d'une présence digitale significative en France.

« B. – Un site internet, une application, ou tout autre support digital est qualifié de présence digitale significative en France dès lors que l'une des conditions suivantes est remplie :

« a. – un nombre significatif de contrats pour la mise à disposition, directe ou indirecte, des services proposés est signé avec des résidents français ;

« b. – un nombre important de clients français utilisent les services proposés à titre gratuit ou à titre onéreux ;

« c. – les services proposés sont adaptés pour une utilisation en France ;

« d. – la bande de trafic utilisée par des clients français est importante ;

« e. – une corrélation existe entre les montants payés par la société étrangère propriétaire du support à une autre société et le niveau d'utilisation en France. »

2° La section III du chapitre II du titre premier de la première partie du livre premier est ainsi modifiée :

À la première phrase du premier alinéa de l'article 209-I, après les mots « de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I », sont insérés les mots : « et au III ».

ANNEXE 2 PROPOSITION DE LOI

Article [-]

Taxe sur les bénéfices détournés hors de France

Le chapitre III du titre premier de la première partie du livre premier du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après l'article 235 ter ZF, il est inséré un article 235 ter ZG ainsi rédigé :

« Art. 235 ter ZG – I. – 1. – Une taxe s'applique sur les revenus réalisés par une personne morale domiciliée ou établie hors de France, lorsqu'une entreprise ou entité juridique, établie ou non en France, y conduit une activité consistant en la vente ou la fourniture de produits ou de services appartenant à cette personne morale ou que celle-ci a le droit d'utiliser, et que :

« 1° Soit cette personne morale détient, directement ou indirectement, plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entreprise ou de l'entité juridique ;

« 2° Soit l'entreprise ou l'entité juridique est placée sous le contrôle de la personne morale, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce ;

« 3 Soit l'entreprise ou l'entité juridique et la personne morale sont détenues, directement ou indirectement, à plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote par une même personne morale ou physique.

« 2. – Le présent article s'applique si une personne morale ou physique, domiciliée ou non en France, y conduit une activité en lien avec la vente de biens ou la fourniture de services par la personne morale domiciliée ou établie hors de France mentionnée au 1 et qu'il existe des raisons sérieuses de considérer que l'activité de cette personne morale ou physique a pour principal objectif et principal effet d'échapper à l'impôt qui serait dû en France ou d'atténuer son montant en application du même 1.

« Relève, lorsque la condition mentionnée au premier alinéa du présent 2 est remplie, du champ défini au présent 2 :

« 1° Toute personne agissant pour le compte de la personne morale domiciliée ou établie hors de France et qui, à ce titre et de façon habituelle, conclut des contrats ou intervient à titre principal dans le processus menant à la conclusion de contrats :

« a) conclus au nom de la personne morale précédemment mentionnée ; ou

« b) portant sur le transfert de la propriété de biens, la concession du droit d'utilisation de biens appartenant à cette personne morale ou sur lesquels cette dernière possède une licence d'exploitation ; ou

« c) portant sur la vente ou la fourniture de biens ou de services par la personne morale précédemment mentionnée.

« Le c ne s'applique pas si la personne exerce son activité à titre indépendant et que l'activité réalisée avec la personne morale domiciliée ou établie hors de France relève du cadre ordinaire de cette activité. L'activité n'est pas considérée comme exercée à titre indépendant :

« - si la personne agit exclusivement pour la personne morale domiciliée ou établie hors de France ;

« - si la personne agit exclusivement pour des entreprises ou entités juridiques placées sous le contrôle ou la dépendance de la personne morale domiciliée hors de France au sens du 1 du présent I ;

« 2° Toute personne ayant une présence digitale significative en France. Un site internet, une application, ou tout autre support digital est qualifié de présence digitale significative en France dès lors que l'une des conditions suivantes est remplie :

« a) – un nombre significatif de contrats pour la mise à disposition, directe ou indirecte, des services proposés est signé avec des résidents français ;

« b) – un nombre important de clients français utilisent les services proposés à titre gratuit ou à titre onéreux ;

« c) – les services proposés sont adaptés pour une utilisation en France ;

« d) – la bande de trafic utilisée par des clients français est importante ;

« e) – une corrélation existe entre les montants payés par la société étrangère propriétaire du support à une autre société et le niveau d'utilisation en France.

« Pour l'application du 2°, lorsque le site numérique n'est pas exclusivement lié à une personne morale domiciliée ou établie hors de France ou à une ou plusieurs personnes placées sous le contrôle de celle-ci, au sens du 1 du présent I, seule l'activité réalisée pour la personne morale domiciliée ou établie hors de France définie au 1 est prise en compte pour l'application du présent article.

« 3. Les revenus réputés soumis à la taxe au titre du 1 du présent I correspondent au bénéfice qui aurait résulté des activités réalisées en France en l'absence de montage artificiel destiné à détourner des bénéfices dans des pays étrangers aux fins de contourner la législation fiscale. Pour la détermination des charges déductibles du résultat fiscal, l'article 238 A est applicable.

« 4. L'impôt acquitté localement par la personne morale domiciliée ou établie hors de France est imputable sur la taxe établie en France, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés et, s'il s'agit d'une entité juridique, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus par la personne morale domiciliée ou établie hors de France.

« 5. Lorsque la personne morale domiciliée ou établie hors de France mentionnée au 1 du présent I est soumise à un régime fiscal privilégié, au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A, ou qu'elle se trouve dans un territoire non coopératif, au sens de l'article 238-0 A, la condition de dépendance ou de contrôle prévue aux 1, 2 et 3

du présent I n'est pas exigée.

« II. - Le I ne s'applique pas :

« 1° Si la personne morale domiciliée ou établie hors de France démontre que les activités mentionnées aux 1 et 2 du même I ont principalement un objet et un effet autres que celui de se soustraire à tout ou partie de l'imposition en France, en apportant la preuve du caractère réel, normal, non exagéré et non dépourvu de substance économique des opérations réalisées ;

« 2° Si la personne morale est établie ou constituée dans un État membre de l'Union européenne et si les activités mentionnées aux 1 et 2 dudit I ne peuvent être regardées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française.

« III. - Lorsqu'il est fait application du I du présent article, le bénéfice défini au 3 du même I est imposé au taux de 35 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018 et au taux de 30 % à partir du 1er janvier 2020.

« IV. - Le présent article ne fait pas obstacle à l'application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et du b de l'article 1729 du présent code.

« V. - Les dispositions du présent article sont applicables dans les mêmes conditions aux entreprises mentionnées au I de l'article 242 bis lorsque le vendeur ou le fournisseur du bien ou de la prestation est domicilié en France.

« VI. - La mise en œuvre de la taxe définie au présent article relève de la procédure de taxation d'office prévue aux articles L. 65 et suivants du livre des procédures fiscales. »

2° Après l'article 235 ter ZG, il est inséré un article 235 ter ZG bis ainsi rédigé :

« Art. 235 ter ZG bis. I. - 1. La taxe mentionnée à l'article 235 ter ZG du présent code s'applique aux revenus qui ont été déduits de l'assiette de l'impôt sur les sociétés par des transactions de toute nature sans qu'elles ne puissent être justifiées par l'existence d'une substance économique et dès lors que ces transactions ont eu principalement pour objet et effet d'obtenir un avantage fiscal.

« 2. Les revenus réputés soumis à la taxe au titre du 1 du présent I correspondent à la différence entre le profit qui aurait été réalisé sans la déduction mentionnée au présent 1 et le profit réellement déclaré au titre de l'impôt sur les sociétés.

« II. - Le I ne s'applique pas :

« 1° Si la personne morale domiciliée ou établie hors de France démontre que les transactions mentionnées aux 1 du I ont principalement un objet et un effet autres que celui de se soustraire à tout ou partie de l'imposition en France, en apportant la preuve du caractère réel, normal, non exagéré et non dépourvu de substance économique des opérations réalisées ;

« 2° Si la personne morale est établie ou constituée dans un État membre de l'Union européenne et si les transactions mentionnées au 1 dudit I ne peuvent être regar-

dées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française.

« III. - Lorsqu'il est fait application du I du présent article, le bénéfice défini au 2 du même I est imposé au taux de 35 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018 et au taux de 30 % à partir du 1er janvier 2020. »

« VI. - La mise en œuvre de la taxe définie au présent article relève de la procédure de taxation d'office prévue aux articles L. 65 et suivants du livre des procédures fiscales. »

3° Le I de la section V du chapitre premier du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

Après l'article L66, 5°, il est inséré un 6° ainsi rédigé :

« 6° à la taxe prévue aux articles 235 ter ZG et 235 ter ZG bis. »

ANNEXE 3

PROPOSITION DE LOI

Article [-]

Modernisation des méthodes de détermination du profit imposable en France

1° Le c du A du 4 du II de la 1ère sous-section de la section II du chapitre premier du titre premier de la première partie du livre premier du code général des impôts est ainsi modifié :

À la première phrase du premier alinéa de l'article 57, après les mots « soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente », sont insérés les mots : « qui auraient été ceux appliqués dans un contexte de pleine concurrence ».

Après l'alinéa 2 de l'article 57, sont insérés deux alinéas ainsi rédigés :

« Le prix qui aurait été celui dans un contexte de pleine concurrence doit être établi en utilisant exclusivement l'une des cinq méthodes suivantes :

« - prix comparable sur le marché libre ;

« - méthode du prix de revient majoré ;

« - méthode du prix de revente ;

« - méthode transactionnelle de la marge nette ;

« - méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

« La méthode choisie doit être conforme à l'activité de la société déterminée par une analyse préalable de la chaîne de valeur, laquelle doit être justifiée eu égard aux besoins d'un fonctionnement normal de l'activité économique concernée. »

2° Le c du A du 4 du II de la 1ère sous-section de la section II du chapitre premier du titre premier de la première partie du livre premier du code général des impôts est ainsi modifié :

Après le dernier alinéa de l'article 57, il est inséré un paragraphe ainsi rédigé :

«2. Pour l'établissement de l'impôt sur les revenus mentionnés au III de l'article 164 B du présent code dû par une entreprise, située en France ou hors de France, placée sous la dépendance d'une société située hors de France ou qui en possède le contrôle, l'assiette est constituée par les revenus directement attribuables à la France conformément aux règles de l'impôt ainsi que par les bénéfices indirectement transférés aux sociétés sous la dépendance desquelles elle est placée ou qu'elle possède en cela qu'ils auraient normalement été déclarés en France si la société avait calculé ses revenus en effectuant une analyse de la chaîne de valeurs conforme à un fonc-

tionnement normal de l'activité économique créatrice de ces revenus. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. »

DIGITAL NEW DEAL

LE THINK-TANK DE LA NOUVELLE DONNE

Le think tank Digital New Deal a pour vocation d'éclairer de la manière la plus complète possible les évolutions à l'œuvre au sein du phénomène de «digitalisation», dans l'acception la plus large du mot, et d'élaborer des pistes d'actions concrètes à destination des entreprises et des décideurs publics français et européens. Portés par l'expertise de leurs rédacteurs et leur insertion dans le débat public, les travaux du think tank pourront participer à l'élaboration d'une pensée française et européenne de la régulation digitale au service de la mise en place d'un cadre équilibré et durable.

Le Conseil d'administration

Les membres du Conseil d'administration de Digital New Deal sont tous membres fondateurs. Ils sont issus d'horizons divers tout en étant en prise directe avec la transformation digitale des entreprises et des organisations. Forts de leur intérêt commun pour les questions numériques, ils ont décidé d'approfondir leurs débats en formalisant un cadre de production et de publication au sein duquel la complémentarité de leurs expériences pourra être mise au service du débat public et politique. Ils s'impliquent personnellement dans la vie de Digital New Deal.

Arno Pons, délégué général, pilote avec Olivier Sichel, président fondateur, les orientations stratégiques de la fondation, et supervise un chargé de mission qui assure la coordination, au quotidien, de l'ensemble des activités du think tank.

CONTACT: contact@thedigitalnewdeal.org | **WEBSITE:** www.thedigitalnewdeal.org



Sébastien Bazin
PDG AccorHotels



Nicolas Dufourcq
DG de Bpifrance



Axelle Lemaire
Ex-Secrétaire d'Etat du Numérique
et de l'Innovation



Alain Minc
Président AM Conseil



Denis Olivennes
DG Libération



Yves Poilane
DG Ionis Education Group



Arno Pons
Délégué général du think tank
Digital New Deal



Judith Rochfeld
Professeure agrégée de Droit,
Panthéon Sorbonne



Olivier Sichel
Président Digital New Deal
DGA Caisse des Dépôts



Robert Zarader
PDG Equancy

NOS PUBLICATIONS

Partage de données personnelles : changer la donne par la gouvernance

Personal data sharing : governance as a game changer

Matthias de Bièvre et Olivier Dion - septembre 2020

Paiement mobile sans contact - libérer les smartphones et leurs utilisateurs

Contactless mobile payment : liberating smartphones and their users

Various - juin 2020

Réflexions dans la perspective du Digital Services Act européen

Reflections in the perspective of the European Digital Services Act

Liza Bellulo - mars 2020

Préserver notre souveraineté éducative : soutenir l'EdTech française

Marie-Christine Levet - novembre 2019

Briser le monopole des Big Tech : réguler pour libérer la multitude

Big Tech Regulation: Empowering the Many by Regulating A Few

Sébastien Soriano - septembre 2019

Sortir du syndrome de Stockholm numérique

Jean-Romain Lhomme - octobre 2018

Le Service Public Citoyen

Paul Duan - juin 2018

L'âge du web décentralisé

Clément Jeanneau - avril 2018

Et si le CAC 40 ubérisait...sa R&D

Paul-François Fournier - novembre 2017

Fiscalité réelle pour un monde virtuel

Vincent Renoux - septembre 2017

Réguler le « numérique »

Joëlle Toledano - mai 2017

Appel aux candidats à l'élection présidentielle pour un #PacteNumérique

janvier 2017

La santé face au tsunami des NBIC et aux plateformes

Laurent Alexandre - juin 2016

Quelle politique en matière de données personnelles ?

Judith Rochfeld - septembre 2015

Etat des lieux du numérique en Europe

Olivier Sichel - juillet 2015

