

THINK-TANK
DIGITAL
NEW DEAL

FISCALITÉ NUMÉRIQUE LE MATCH RETOUR

par Vincent Renoux

mai 2021

Digital New Deal

SOMMAIRE

PRÉFACE	3
INTRODUCTION	6
Fiscalité réelle pour un monde virtuel : 3 ans ½ plus tard, perspectives et réalités	
PARTIE 1 – ÉTAT DES LIEUX	
A. LES CONTENTIEUX À L'ENCONTRE DES GAFA	
les États se rebiffent	8
1. En France	8
2. Contentieux au niveau de l'Union Européenne	13
B. RESTRUCTURATION DES GAFA	
1. En France	16
2. Incidences de la suppression du "Double Irish" et de la réforme américaine	20
PARTIE 2 – TENTATIVES DE RÉGULATION DES ENTREPRISES DU NUMÉRIQUE	
A. PAR L'OCDE	
1. L'évolution de la définition de l'établissement stable vers une nouvelle clé de rattachement et détermination du bénéfice imposable	24
2. L'évolution de la définition de l'établissement stable dans les conventions fiscales et l'apport de la convention multilatérale dite MLI	27
B. AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE	
1. Le paquet GAFA	29
2. La directive e-commerce	31
C. LES MESURES PRISES AU NIVEAU NATIONAL	
1. La France	32
2. L'Italie	36
3. L'Australie	37
4. L'Inde	37
5. Le Royaume-Uni	38
6. Israël	38
7. Le Nigeria	38
PARTIE 3 – LES SOLUTIONS PRÉCONISÉES	
Proposition n°1 l'établissement stable virtuel	41
Proposition n°2 créer une taxe abus	43
Proposition n°3 Déterminer le revenu imposable des sociétés étrangères en France par la technique des prix de transfert issue des commentaires OCDE	44
SYNTHÈSE DES TROIS PROPOSITIONS	46
CONCLUSION	
(Re)-Territorialiser l'économie immatérielle, par Anaïs Voy-Gillis	48

Fiscalité Numérique

PRÉFACE

Fournir des services publics, offrir un système de protection sociale, ou encore réguler l'activité économique sont autant d'exemples de missions remplies par le concours de l'impôt. Son rôle est fondamental dans notre modèle de société. L'Etat y garantit l'intérêt général, grâce à la participation de tous les citoyens, quels qu'ils soient, à l'impôt. Ce modèle semble aujourd'hui grandement remis en question face aux externalités négatives de la révolution numérique.

D'une part, l'immatérialité de la valeur créée par les géants du numérique bouscule le principe de territorialité sur lequel le système fiscal des entreprises repose en partie. D'autre part, la nature des services publics, financés par l'impôt, est remise en cause par la concurrence d'acteurs privés, qui prétendent se substituer à la puissance publique dans l'administration de la société.

Il y a urgence. Urgence de rétablir le consentement à l'impôt de tous les acteurs, la participation de tous à notre idéal humaniste, le consentement à nos valeurs. Urgence car c'est toute la matière fiscale qui risque de s'évaporer des Etats, fissurant ainsi le ciment de leur souveraineté. C'est dans ce cadre que nous avons publié, en 2017, la note Fiscalité réelle pour un monde virtuel, afin notamment de rappeler qu'une imposition juste et équitable de ces nouveaux géants du numérique ne seraient pas un succès dont il faudrait se réjouir, mais simplement un retour à la normale. Notre think-tank avait alors participé à cette prise en main politique de ces enjeux, et ainsi contribué à l'avènement de la fameuse "taxe sur les services numériques" auprès du gouvernement.

“

« 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. [...] 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. »

Vincent Renoux

Fiscalité réelle pour un monde virtuel

Digital New Deal (2017)

Quatre années plus tard, après des débats mouvementés, le plus souvent initiés par la France, et portés de façon déterminée et continue par son Ministre de l'Economie et des Finances, Bruno Le Maire nous souhaitons remettre au cœur des préoccupations ce sujet essentiel que constitue la participation à l'impôt, condition sine qua non d'une nation solidaire. Si la solution d'une « taxe GAFA » a été perçue comme imparfaite – à juste titre car elle n'est pas l'alpha et l'omega des questions de régulation des big tech – elle représentait toutefois un tournant majeur qui montre le volontarisme politique de la France et la fin de toute forme d'angélisme face aux grandes plateformes.

Quatre années plus tard, le mandat Trump a jeté une lumière crue sur cette guerre froide économique, politique, et juridique à laquelle les Etats-Unis se livrent via les GAFA, devenus un enjeu de souveraineté. Lorsque l'Europe régule, l'Amérique sort les armes. Au RGPD ils répondirent par le Cloud Act, imposant de façon de plus en plus pernicieuse l'extraterritorialité du droit américain. A la taxe de 3% sur les géants du numérique, Trump répliqua par la taxe 100% sur nos géants du luxe, méprisant ainsi toute forme de proportionnalité dans la riposte.

Quatre années plus tard, les discussions internationales au niveau de l'OCDE peinent à aboutir même si la nouvelle mandature américaine laisse présager – du moins espérer – des avancées significatives pour une imposition plus juste des revenus de l'économie numérique à l'échelle internationale.

Quatre années plus tard, proposer à Vincent Renoux de se pencher à nouveau sur le sujet de la fiscalité numérique s'est imposé à nous comme une évidence. Alors que la crise sanitaire a renforcé le pouvoir des géants du numérique, il est essentiel de réaffirmer ce modèle de société que nous défendons et dont certaines entreprises immatérielles étrangères souhaitent ostensiblement s'affranchir, alors que tant d'entreprises françaises et européennes, y compris numériques, continuent à le faire. C'est un enjeu de compétitivité majeur, et un principe consubstantiel d'équité. Qui plus est dans un contexte où les questions de financement du plan de relance et de remboursement de la dette liée à la crise deviennent prégnants. Les réflexions présentes dans cette nouvelle étude ont pour but de nourrir cette réflexion et armer l'action de la France qui se trouve désormais aux avant-postes de ce combat européen, mais aussi mondial.

Olivier Sichel, Arno Pons
DIGITAL NEW DEAL



Fiscalité Numérique

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 » et de la note « Fiscalité réelle pour un monde virtuel » publiée par le think-tank Digital New Deal en 2017. Il est membre de l'International Fiscal Association et de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux.

INTRODUCTION

Fiscalité réelle pour un monde virtuel : 3 ans ½ plus tard, perspectives et réalités

L'étude de 2017 mettait en lumière la combinaison de l'émergence d'un nouveau modèle, celui de l'économie numérique avec une perspective de croissance infinie de ses revenus et, pour les géants américains, une propension inégalée à « fuir » la participation aux charges publiques, tout particulièrement en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, pendant plus de 10 ans, un déséquilibre fiscal concurrentiel dramatique s'est créé au détriment des acteurs français et européens. Parce que ce déséquilibre concurrentiel n'était pas le seul (monopole, exclusion des concurrents, pratiques anti-concurrentielles), la domination des acteurs américains a pu se développer sans obstacles, avec le soutien déclaré de leur Gouvernement lorsque les Etats européens ont tenté de se rebiffer (menace d'augmentation des droits de douane face à la taxe sur les services numériques).

Les géants américains ont ainsi bénéficié d'un effet de levier fiscal majeur avec chaque année l'économie de quasiment un tiers de leurs bénéfices qui pouvait être conservée et réinjectée pour financer leur développement ou leurs acquisitions de jeunes pousses.

Ils ont « stocké » des sommes considérables dans des paradis fiscaux. Et fort habilement préservé autant que faire se peut leur image, en détournant le débat en matière fiscale sur la difficulté d'adaptation de normes législatives et internationales trop vieilles et non adaptées au numérique.

Quand en réalité il s'agissait de montages purement artificiels visant à rapatrier dans des paradis fiscaux l'essentiel des bénéfices trouvant leur source dans les pays européens dont la France. A cet égard, ces montages artificiels sont très spécifiquement américains et ne sont pas l'apanage du seul numérique. On retrouve dans une rectification fiscale récente du groupe Disney en France, certaines caractéristiques fiscales typiques, comme l'utilisation d'une redevance pour absorber le bénéfice imposable en France (90% du chiffre d'affaires français), des profits dirigés vers un paradis fiscal comme les Iles Caïmans¹. Simplement la dématérialisation des activités en ce qui concerne le digital rend la mise en œuvre de ces montages encore plus facile.

Pendant longtemps, les administrations fiscales et les Etats, ont semblé paralysés face à des montages qui pourtant, pour les sociétés et les groupes de l'économie réelle semblent irréalisables car frappés d'un manque criant de substance. Comme si l'abus de droit n'était pas une notion utilisable contre ces acteurs-là.

Ils ont déplacé le débat sur les taux d'impôt au sein de l'Europe, quand leurs montages ne permettaient même pas aux Etats « hôtes » (Irlande, Luxembourg) d'imposer la manne financière qui passait dans les structures établies dans leurs territoires. Ainsi, les médias ont critiqué le taux irlandais de 12,5% trouvant un relais chez certains Etats membres de l'UE alors même que les profits étaient stockés aux Bermudes et ne subissaient même pas cette imposition réduite. On en est même venu à critiquer le taux d'impôt sur les sociétés du Luxembourg qui pourtant culmine à environ 25%, similaire à notre taux cible en 2022.

¹ <https://www.capital.fr/entreprises-marches/les-montages-fiscaux-de-disney-dans-le-collimateur-de-bercy-1387725>

Jusqu'à peu, ils triomphaient devant les juridictions administratives pour défendre leurs montages pourtant artificiels.

Et puis, tout a commencé à changer. L'Europe, l'OCDE et la France se sont mis en ordre de bataille. L'opinion publique s'est emparée du débat. Les gilets jaunes en ont fait une de leurs revendications. L'image des GAFAM a commencée à être écornée.

En France, le Ministre de l'action et des comptes publics, Gérald Darmanin, a commencé à conclure des accords au vu des redressements fiscaux notifiés au GAFAM, avec pour Google, près d'un milliard d'euros qui sont rentrés dans les caisses de l'Etat.

La machine étatique, les médias et l'opinion publique (donc les clients et consommateurs) se sont mis en branle. Mais les changements sont lents et l'adversaire est puissant, habile et déterminé.

La crise du Covid n'a fait que renforcer l'hégémonie du numérique et des GAFAM (Facebook a passé la barre symbolique des 2 milliards d'utilisateurs actifs). La part du numérique au sein de l'économie française ne fait que grandir. Ce qui signifie que la capacité non négligeable de l'Etat d'appréhender via l'impôt sur les sociétés mais aussi les taxes locales avec la CVAE une participation des entreprises aux charges publiques se trouve réduite d'autant, surtout si les montages de contournement de l'impôt perdurent. Et par un jeu de vases communicants, ce sont les acteurs de l'économie réelle qui vont voir les charges fiscales et sociales peser sur leurs résultats d'exploitation avec encore plus de force car ils devront payer ce que les autres ne paient pas. Cela retardera d'autant leurs capacités financières de passage de tout ou partie de leur activité à la numérisation.

Du même coup, ces montages fiscaux agressifs produisent un double effet pervers : un avantage concurrentiel pour toujours dépasser les acteurs français ou européens du numérique et la capacité de dégager des mannes financières permettant de racheter tout concurrent prometteur qui émerge (Facebook a ainsi racheté Instagram et WhatsApp) et d'être ainsi encore plus hégémonique. Même l'utilisation de certaines trottinettes électriques utilisées à Paris est facturée par des entités situées hors de France (aux Pays-Bas) par exemple. Dommage que cet aspect fiscal n'ait pas fait partie des critères retenus par la ville de Paris dans son appel d'offre.

L'enjeu est encore plus crucial avec l'arrivée des gérants chinois (les BATX) qui peuvent aussi bénéficier des « trous dans la raquette » fiscale.

Il n'est pas étonnant que le débat sur la situation monopolistique de certains acteurs émerge. La même situation a existé par le passé en ce qui concerne le pétrole (Rockefeller) ou le téléphone (Edison et ATT).

Il nous a donc semblé nécessaire de refaire un point d'étape 3 ans ½ après ce rapport, qui a permis avec d'autres une large prise de conscience de cette problématique fiscale (notamment au sein du gouvernement et de la représentation nationale) et qui, même si cette solution comportant beaucoup d'effets pervers, n'est pas celle que nous privilégions, a abouti à la création de la taxe sur les services numériques en France.

PARTIE 1

ÉTAT DES LIEUX

Dans le cadre de cette étude, il était crucial de dresser un état des lieux des GAFA dans l'actualité riche de ces trois dernières années en termes de contentieux menés à l'encontre de ces entreprises (A) mais également en raison d'une adaptation des structures de ces entreprises (B).

A. LES CONTENTIEUX À L'ENCONTRE DES GAFA : LES ÉTATS SE REBIFFENT

Dans le bras de fer qui a opposé l'administration fiscale aux GAFA, la France a indéniablement marqué des points (1.) contrairement à l'Union européenne pour le moment (2.).

1. EN FRANCE

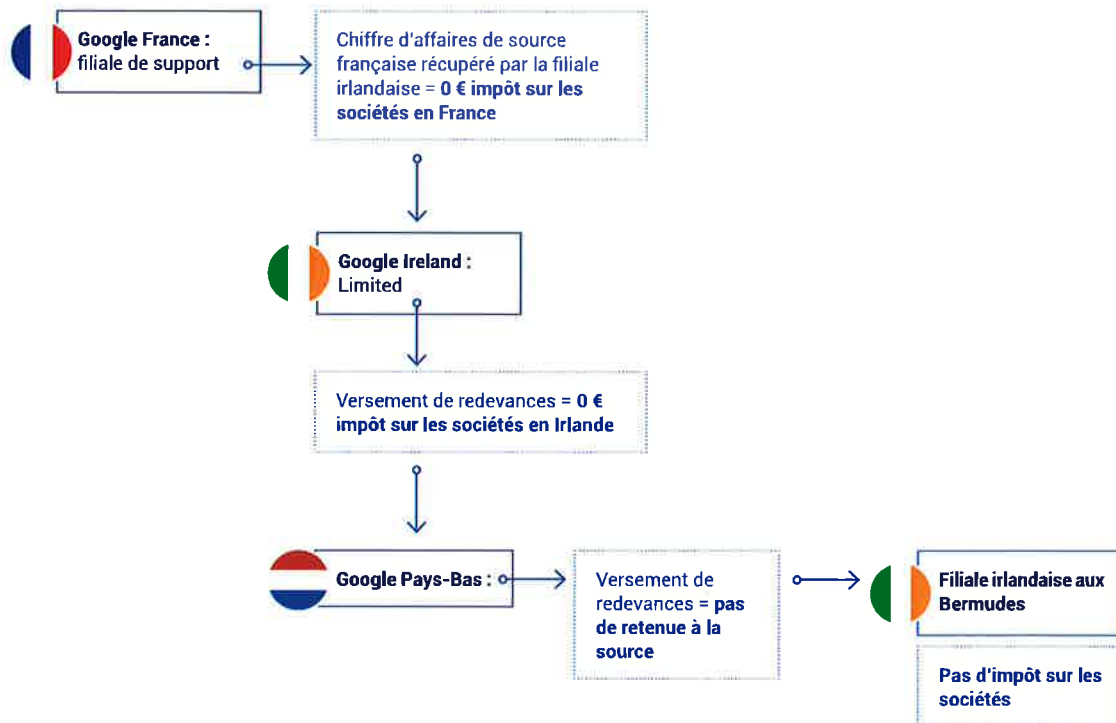
Longtemps paralysée, l'administration fiscale s'est décidée à intervenir. Utilisant la procédure de la visite domiciliaire (la perquisition fiscale), elle a pu récolter des informations et des documents alimentant la procédure de rectification fiscale. L'administration a, tout d'abord, tenté d'utiliser l'arme de la présence fiscale en France des sociétés étrangères vers lesquelles les revenus de source française transitaient (ce que l'on qualifie « d'établissement » stable en fiscalité internationale) avant d'entrer, ensuite, sur le terrain à notre avis plus solide des fonctions exercées par les sociétés françaises filiales des GAFAM et de leur rémunération, c'est-à-dire sur le terrain des prix de transfert.

En effet, comme nous le décrivions dans notre étude de 2017, les filiales françaises étaient censées ne rendre que des services de support aux groupes auxquels elles appartiennent. Ces services purement internes ne sont pas destinés à des clients tiers (par exemple les annonceurs français).

Prenons un exemple classique de contournement de l'impôt. Une maison mère qui se situe en Irlande est alors facturée sur la base des coûts de la filiale (essentiellement les salaires du personnel français et les loyers des bureaux), avec une petite marge (5% par exemple). Si par exemple les coûts de fonctionnement de la filiale française sont de 28 M€, le bénéfice déclaré en France sera de 1,4M€ soit avec un impôt à 33,33% : 467 K€ d'impôt. Si le groupe fait un chiffre d'affaires de, par exemple, 2 milliards d'euros en France et que ce chiffre d'affaires (à ne surtout pas confondre avec le bénéfice, ce que font beaucoup de commentateurs dans les médias) est perçu par la maison mère en Irlande, pour être ensuite redirigé en franchise d'impôt aux Bermudes (via une redevance versée aux Pays Bas puis reversée une nouvelle fois à une deuxième société irlandaise résidente fiscale des Bermudes – SIC), l'administration peut tenter de soutenir que la société irlandaise a un établissement stable en France. Cette procédure a l'avantage, s'agissant d'une activité dite occulte, d'allonger la prescription de 3 à 10 ans (donc

ce sont 10 années qui peuvent être redressées), de permettre à l'administration d'engager une procédure de taxation d'office² et enfin elle peut mettre en œuvre, après avoir infligé une pénalité de 80% pour manœuvres frauduleuses, une procédure pénale par la caractérisation du délit de fraude fiscale, ce qui met une pression indéniable sur les dirigeants du groupe.

Exemple du schéma d'optimisation de Google



Pour démontrer qu'il y a un établissement stable de la société irlandaise présent en France, l'administration doit démontrer :

- Soit la présence, au travers des locaux de la filiale française, d'une installation fixe d'affaires en France ; même si cela reste difficile à prouver pour l'administration ;
- Soit que la filiale française, parce qu'elle a la capacité de conclure des contrats avec des tiers en engageant juridiquement la société mère, est un agent dépendant de cette dernière. La filiale devient alors elle-même et quelqu'un d'autre à la fois, l'extension de sa propre mère en France. La difficulté est que, dans tous les cas, c'est la mère qui signe les contrats et qu'il est difficile de soutenir que l'on est engagé tant que le contrat n'est pas encore signé (contracter sans signer). C'est sur ce dernier terrain que s'est positionnée l'administration fiscale française. Mais dans cette situation de schizophrénie fiscale, il n'est pas si évident de trouver quelle est la part du profit de la mère attribuable à cet agent dépendant...

² Dans le cadre d'une procédure d'office, l'administration détermine elle-même le bénéfice imposable et renverse la charge de la preuve : au contribuable de prouver que le calcul de l'administration est faux.

Cela dit, certains groupes ont très subtilement compris comment contourner cette problématique de l'établissement stable... en créant justement un établissement stable en France. A cet établissement stable, il est alloué une part minimale du chiffre d'affaires du siège étranger, l'établissement stable français se contentant de fournir (soi-disant) des prestations internes de support au groupe. Le coup de génie d'une certaine manière de cette nouvelle organisation, est que le siège étranger ne peut pas avoir un établissement stable en France au travers de l'établissement stable qu'il a déjà (alors qu'avec la filiale, c'est justement possible). En d'autres termes, il ne peut pas y avoir un double de l'établissement stable existant ou un établissement stable au carré ! Ici encore, c'est la détermination des résultats imposables de l'établissement stable déclarée en France, qui sera la clé de l'existence ou non de profits substantiels imposés en France.

En présence d'une filiale, restera alors, si l'administration réussit à soutenir avec succès l'existence d'un établissement stable, à déterminer, pour percevoir un impôt additionnel, la part des bénéfices imposables en France, car attribuables à cet établissement stable, c'est-à-dire en prenant en compte le chiffre d'affaires, mais aussi les charges, ce qui n'est pas si facile (car la redevance versée aux Pays-Bas va vider l'Irlande de ses produits imposables...).

Alternativement, si l'administration se situe sur le terrain des prix de transfert, ce qu'elle a fini par faire dans l'affaire Google, elle peut directement aller chercher la filiale française et lui dire, à l'aide de ce que l'on appelle une analyse fonctionnelle, c'est-à-dire l'analyse des risques, des actifs et des fonctions exercées par cette filiale, que son activité n'est pas une activité de simple support au groupe auquel elle appartient ; que son activité est par essence commerciale (au vu de tous les documents récupérés lors de la perquisition fiscale) et que, par conséquent, la rémunération de cette filiale n'est pas du tout la bonne et doit être revue à la hausse. Que sachant cela, la filiale a sciemment diminué l'assiette pour le calcul de l'impôt. Alors, si l'administration retient une méthode simple et frustrante s'appelant la TNMM (Transactional Net Margin Method), c'est-à-dire la méthode de la marge nette opérationnelle, consistant à déterminer une marge nette cible que cette filiale française devrait réaliser au vu d'un panel de comparables issu d'une base de données (benchmark), si la marge issue du benchmark est par exemple de 5% (marge médiane), le bénéfice imposable en France va passer à 100M€ et l'impôt à 33,33% à 33,33M€ au lieu de 1,4M€ dans notre exemple. Soit 24,8 fois plus d'impôt.

Et encore, le business model des GAFAM correspond à l'adage désormais bien connu : « si c'est gratuit, c'est que c'est vous le produit » ; lorsque par exemple sur Google ou Facebook les données des utilisateurs sont récupérées pour du ciblage publicitaire, une approche encore plus performante pour les finances de l'Etat peut être développée, c'est celle du « profit split ». A savoir, le partage de la valeur ajoutée créée entre les sources de création de valeur au sein d'un groupe, avec donc la valorisation des données récupérées auprès des internautes français (dans l'esprit du rapport Colin et Collin sur la taxation des données). Le bénéfice imposable peut alors être clairement augmenté, par rapport aux 100M€ de notre exemple. Si par exemple la rentabilité du groupe considéré est de 40% et que 1/3 de cette rentabilité est attribuée aux données récupérées, on peut (par simplification) imaginer ajouter aux 100M€ représentant la rémunération dite de routine 333 M€ de rémunération de cet incorporel français. Le bénéfice imposable passe alors à 433 M€ et l'impôt à 144,33 M€. Par rapport aux 1,4M€ de la situation originelle. Soit 103 fois plus !

Cumulé sur 3 ans, car ici l'activité de la filiale n'est pas occulte, accompagné d'une pénalité de 80%, ce n'est pas une mince recette (779 M€).

Dans son rapport « Les hackers de la fiscalité », le Député Mounir Mahjoubi estimait la perte pour les finances publiques à plus d'1 milliard d'euros en 2018³.

Ce ne sont que des exemples et voici ci-dessous l'état des lieux de ce qui s'est réellement passé.

- (A) En 2012, l'administration fiscale avait lancé une série de contrôles fiscaux des GAFAM. Toutefois, les procédures sont longues et ce n'est que six ans plus tard que les premiers résultats ont été obtenus. Un accord amiable a été conclu avec Amazon en 2018 à hauteur de 200 millions d'euros⁴. Apple a accepté en 2018 la proposition de rectification pour un montant de 576 millions d'euros afin de solder un contentieux portant sur dix ans d'impôt⁵.

Facebook a également annoncé en août 2020 avoir conclu un accord avec l'administration fiscale à hauteur de 106 millions d'euros au titre des impositions portant sur les années 2009 à 2018⁶.

- (B) De manière générale, les GAFAM n'ont pas contesté, devant les juges, les propositions de rectification prononcées par l'administration fiscale à l'exception de Google dont le contentieux s'est soldé par la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public⁷.

L'administration avait tenté de redresser l'entité Google France en considérant qu'elle constituait un établissement stable en France de Google Ireland Limited. En effet, l'administration avait estimé que les équipes françaises ne se contentaient pas uniquement de prêter assistance à la filiale irlandaise. Bien qu'elles ne concluent pas les contrats, elles participaient de façon active à leur conclusion notamment en commercialisant les services de Google Ireland Limited auprès de clients français.

Toutefois, les arguments soulevés par l'administration n'ont pas convaincu les juges qui s'en sont tenus à la stricte application de la convention fiscale franco-irlandaise⁸, laquelle prévoit qu'il y a établissement stable lorsqu'un agent dépendant a le pouvoir de conclure des contrats de manière habituelle au nom de l'entreprise étrangère⁹.

Selon cette convention fiscale, l'établissement stable découle également de l'existence de moyens propres à une structure, tels que des locaux ou du personnel, lui permettant d'exercer une activité de manière indépendante (installation fixe d'affaires). L'administration a tenté à titre subsidiaire de se fonder sur l'existence d'une telle installation mais les juges n'ont pas non plus retenu cette interprétation. Les redressements prononcés par l'administration fiscale ont donc été annulés¹⁰.

³ Les hackers de la fiscalité, note d'analyse de Mounir Mahjoubi, p. 10 – septembre 2019

⁴ Lemonde.fr - Amazon annonce avoir conclu un accord à l'amiable avec le fisc français, 5 février 2019

⁵ Comptes annuels Google France 2018

⁶ Lemonde.fr - En France, un redressement fiscal de 106 millions d'euros pour Facebook, 25 août 2020

⁷ Convention judiciaire d'intérêt public conclue entre le Procureur de la République Financier d'une part et SARL Google et Google d'autre part – 3 septembre 2019 ; <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/fr/document/convention-judiciaire-dinteret-public-cjip-conclue-entre-parquet-national-financier-et-societes-sarl>

⁸ Convention entre la France et l'Irlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signée à Paris le 21 mars 1968, article 2, 9, c

⁹ Décision du 12 juillet 2017

¹⁰ CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03065 ; CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03066 ; CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03067 ; CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03068 ; CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03069

— (C) L'angle pénal s'est avéré beaucoup plus efficace.

S'agissant des impositions pour les années 2011 à 2014, l'administration fiscale a changé de stratégie et a saisi en 2015 le parquet national financier par une plainte pour fraude fiscale, fraude fiscale aggravée, blanchiment et complicité de ces délits. Après enquête, le parquet national financier a pu conclure à l'existence d'une véritable activité commerciale de Google France qui aurait dû être imposée en France.

Google n'ayant pas réfuté ces constatations du parquet, une convention judiciaire d'intérêt public a pu être signée en 2020 pour un montant de près d'un milliard d'euros.

— (D) L'appréciation que font les juges de l'existence d'un établissement stable pourrait toutefois évoluer au regard du récent arrêt Valueclick (ou Conversant) rendu par le Conseil d'État le 11 décembre 2020¹¹.

Les affaires Google et Valueclick présentent des similitudes et pourtant les conclusions du Conseil d'État sont radicalement différentes des décisions rendues dans l'affaire Google.

Tout comme Google, Valueclick exerce une activité de marketing digital dont l'entité française est chargée d'identifier et de prospector les clients moyennant rémunération. Les contrats, également, sont signés par la filiale irlandaise. Là encore, la convention franco-irlandaise s'applique aux transactions entre les deux entités.

L'administration considérait que Valueclick France était un établissement stable de l'entité irlandaise agissant comme un agent dépendant ayant le pouvoir de conclure habituellement des contrats ; ce qui aurait dû conduire à imposer en France le chiffre d'affaires rattaché à l'entité française.

Le Conseil d'État a donné raison à l'administration fiscale. Il a jugé qu'une société française agit comme un agent dépendant lorsque, bien qu'elle ne conclue pas de contrats, elle joue un rôle prépondérant dans la conclusion de ceux-ci. Tel est le cas lorsque l'entité choisit les clients avec lesquels la filiale irlandaise doit contracter et elle se charge de l'ensemble des tâches nécessaires à la conclusion de ces contrats, la filiale irlandaise se contentant de les valider et les signer.

Le contexte est différent de l'affaire Google puisqu'entre temps, l'OCDE a modifié sa définition de l'établissement stable et considère désormais que l'agent dépendant n'est pas uniquement celui qui conclut les contrats mais est également celui qui participe activement à sa conclusion (convention OCDE multilatérale, dite MLI).

Le Conseil d'État a interprété, sans le dire clairement toutefois, la convention fiscale franco-irlandaise à la lumière de cette nouvelle définition et des commentaires OCDE antérieurs (et postérieurs à la convention).

Certains commentateurs ont tenté de minimiser les effets de cette décision. Ils sont cependant considérables, car toutes ces situations de validation automatique des contrats par la société mère - la filiale négociant l'essentiel des contrats avec les annonceurs français - vont constituer la démonstration de l'existence d'un établissement stable, et ce quel que soit le taux de rejet de ces contrats par la société mère. Ainsi, dans tous les cas où les transactions conclues avec des clients français sont négociées par la filiale française et ne sont qu'entérinées par la société mère, ces transactions seront susceptibles de provoquer la qualification d'établissement stable et d'activité

¹¹ Conseil d'État, 3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 11 décembre 2020, n°420174

occulte dans l'Etat de la filiale. L'établissement stable constituant une entité fiscale autonome, on ne peut qu'inviter l'administration fiscale à adopter une approche classique des prix de transfert pour déterminer le résultat imposable plutôt que de se contenter de proposer un montant de charges forfaitaire mais aussi à discuter clairement la déductibilité de la redevance d'utilisation d'incorporels versée qui risque, le cas échéant de vider l'établissement stable français de sa substance imposable.

A ce titre, l'approche prix de transfert, axée sur la filiale nous semble beaucoup plus simple et plus efficace.

Pour autant cette décision « Valueclick » ne peut que décider les GAFAM à adopter d'autres stratégies sur le plan fiscal. Avec la convention MLI et cette décision, on peut dire que ce modèle de filiale française simple support du groupe (soi-disant) est totalement périmé.

2. CONTENTIEUX AU NIVEAU DE L'UNION EUROPÉENNE

La Commission a tenté de faire échec aux stratégies de planification des GAFAM en remettant en cause, les « rulings » fiscaux et notamment les accords préalables de prix. Les accords conclus entre une administration fiscale de l'État d'implantation et une multinationale permettent à cette dernière de valider la politique des prix pratiqués entre les entités d'un même groupe et, par voie de conséquence, de valider la façon dont va être alloué le bénéfice.

En l'absence de compétence en matière d'impôts directs, la Commission ne peut pas intervenir sur ces questions. Le seul moyen dont elle dispose est de contester ces accords sous l'angle des aides d'État, à supposer qu'elle réussisse à démontrer qu'un État a accordé un avantage sélectif qui affecte la concurrence et les échanges entre les États membres.

Toutefois, cette voie n'a, pour le moment, pas porté ses fruits. La Commission avait sanctionné l'accord conclu entre l'Irlande et Apple et demandé à cette dernière de rembourser à l'Irlande 13 milliards d'euros d'impôt que les accords conclus avaient permis d'éviter. Cette décision a été annulée par le tribunal de l'Union Européenne dans la mesure où il a été jugé que la Commission n'a pas réussi à démontrer le caractère sélectif de l'avantage accordé¹².

Néanmoins, la Commission européenne a formé un pourvoi devant la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) considérant que le juge avait commis des erreurs de droit. Il sera intéressant de connaître l'issue de ce recours pour avoir l'avis de la CJUE.

Une affaire similaire opposait la Commission européenne, d'une part, à Amazon et le Luxembourg, d'autre part. Cette fois-ci, la Commission européenne remettait en cause l'accord préalable conclu en 2003 entre Amazon et le Luxembourg concernant le traitement des redevances d'actifs incorporels. Là encore, la Commission avait estimé qu'un avantage sélectif contraire au principe de pleine concurrence avait été accordé à Amazon. L'accord permettait à Amazon EU (siège d'Amazon pour l'Europe) de verser 90% des bénéfices d'exploitation à la Holding Amazon Europe Technologies Holding SCS au titre de redevances de propriété intellectuelle alors que cette dernière n'était pas soumise à l'impôt au Luxembourg.

¹² Arrêt TUE 15-7-2020 aff. T-778/16 et T-892/16, Irlande e.a. c/ Commission européenne

Dans une décision du 4 octobre 2017, la Commission avait enjoint Amazon de rembourser au Duché du Luxembourg 250 millions d'euros ainsi éludés¹³.

Amazon et le Duché avaient déposé un recours contre cette décision dont on attend le jugement.

Il faut savoir qu'au Luxembourg, la redevance étant perçue par une société Luxembourgeoise fiscalement transparente (la SCS), ces revenus ne pouvaient être imposés au Luxembourg en vertu du droit fiscal luxembourgeois. Cette situation est classique en matière de sociétés fiscalement transparentes dans l'ordre international. A cet égard, seule la France, se distingue avec son concept de transparence fiscale par lequel l'existence d'un actionnaire étranger de société de capitaux entraîne l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés en France au titre de la structure française. On ne peut cependant pas reprocher au Luxembourg d'appliquer ses propres concepts fiscaux.

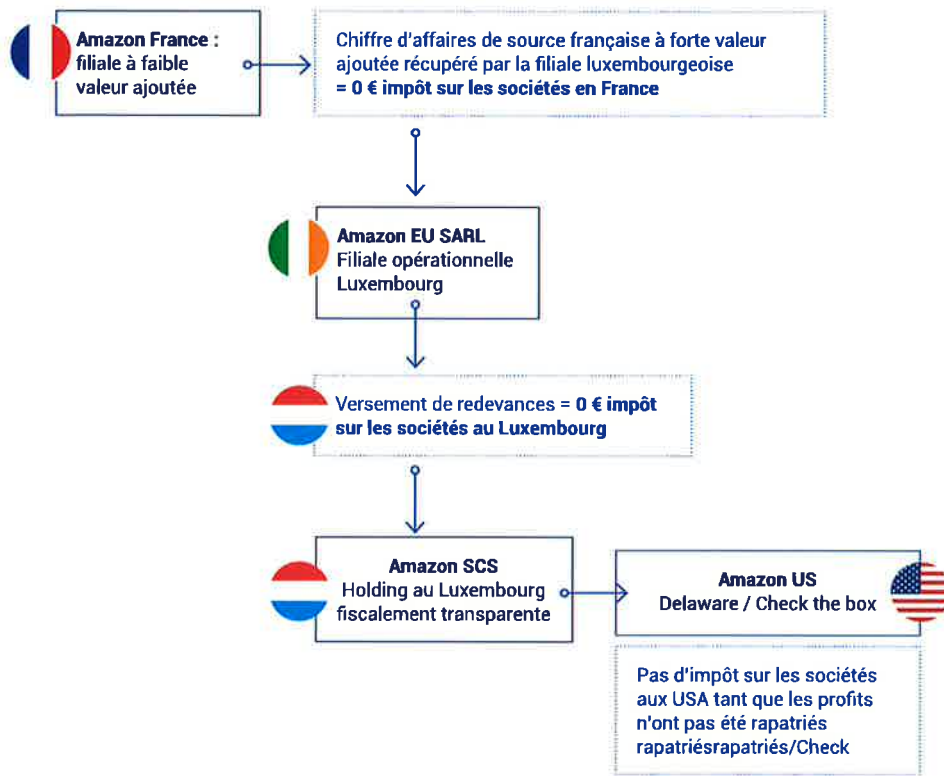
Puis, par le jeu de la fiscalité américaine (principe du « check the box »), et le choix de l'option « société opaque », les revenus de cette société qui ne sont pas imposables au Luxembourg ne sont pas imposés aux Etats Unis tant qu'ils n'y sont pas rapatriés, puisque pour les américains, la société SCS Luxembourgeoise est fiscalement opaque (la forme de la SCS rend possible ce choix de société opaque ou transparente). Et le tour est joué.

Il eut été à notre avis plus intéressant de vérifier pourquoi et comment il est possible d'accepter une redevance qui enlève 90% du chiffre d'affaires à la première société luxembourgeoise. Accepter une telle situation n'est-il pas alors en soit une aide d'Etat ?

Quant à la SCS, il serait utile de déterminer si sa substance permet la récupération d'un tel montant de redevance et surtout si elle ne devrait pas reverser un montant quasi équivalent aux Etats-Unis (même si ce reversement se ferait au bénéfice du fisc américain, sachant par conséquent que ce type de montage ne lui est clairement pas défavorable, puisque tôt ou tard, il récupèrera l'imposition de ces revenus européens aux Etats-Unis...). Comme dans bien des domaines, les intérêts américains sont ainsi préservés au détriment des intérêts européens, par cette conjonction dont on se demande si elle est fortuite, de transferts fiscaux massifs au bénéfice des GAFAM mais aussi, finalement, du Trésor Public américain...

¹³ Communiqué de presse de la Commission européenne Aides d'Etat: la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d'environ 250 millions d'euros – 4 octobre 2017

Schéma d'optimisation fiscale Amazon



Face aux réactions des États, de l'OCDE ou encore de l'Union européenne, les GAFAM ne sont pas restées immobiles et ont bien été obligées de se restructurer.

B. RESTRUCTURATION DES GAFA

Ces changements sont visibles en France (1.) mais ont été surtout influencés par la réforme fiscale américaine laquelle a incité les GAFA à adapter leur stratégie, et ce d'autant plus à la suite des réformes fiscales irlandaises (2.).

1. EN FRANCE

Les différents contentieux semblent avoir eu une incidence réelle sur les stratégies fiscales des entreprises du numérique, sans toutefois qu'elles renoncent totalement à leurs pratiques d'optimisation fiscale. Mais elles font évoluer leur modèle car elles savent bien que la soi-disant filiale qui rend des services de support au groupe a vécu et que derrière se profile la redoutable arme pénale avec laquelle personne ne veut prendre de risques. Les stratégies se font alors plus disparates : reconnaître à la filiale française un rôle de distributeur commercial avec des profits limités, laisser en France de vraies activités mais celles ayant le moins de valeur, sorte de gage maladroit à la création d'une substance en France (alors on additionne les torchons et les serviettes des charges fiscales et sociales pour présenter un montant global significatif, preuve de la participation au financement des charges publiques), réduire drastiquement le bénéfice imposable en facturant une redevance d'utilisation d'incorporels.

L'état se resserre néanmoins sur ces pratiques d'optimisation fiscale agressive. Mais les bénéfices fiscaux engrangés depuis 15 ans ont déjà fait toute la différence. Le temps a passé et les scories que constituent les redressements fiscaux subis ici ou là en Europe et notamment en France sont le prix à payer pour garder la part essentielle du magot, rapatrié ensuite aux Etats Unis, pour qu'il y soit protégé, au travers de la réforme fiscale américaine et pour la plus grande joie de l'IRS. Pendant que la France s'écharpait avec le secrétaire d'Etat au Trésor américain sur la future taxe sur les services numériques, le « hold up » parfait était réalisé. Les impôts de l'Europe de ces 15 dernières années, les impôts qui auraient dû/pu être perçus sur la formidable saga du numérique et son développement exponentiel ont permis de financer une part du déficit budgétaire américain, sans que l'Allemagne y trouve à redire, faut-il dire comme souvent, s'agissant des Etats-Unis.

Si l'OCDE a fait des percées constructives et exceptionnelles, sous la houlette déterminée de Pascal Saint Amans à qui il faut ici rendre un hommage appuyé, ce sont les États-Unis avec l'administration Trump qui bloquaient une nouvelle fois ce que l'on appelle le Pilier 1 qui vise à attribuer aux pays dits de marché (comme la France) une part du bénéfice consolidé du groupe. Quant à la France, elle a mis du temps à saisir l'opportunité que constituait cette approche, perdue qu'elle était dans la nostalgie de son empire et se voyant comme un pays de « sièges », incapable de se rendre compte que la révolution numérique menée par des groupes étrangers faisait de la France un pur pays de consommateurs. La consommation est devenue le seul moteur de la croissance financée par les impôts de ceux qui ne peuvent, comme les GAFAM, les éluder et par la dette.

Un pays dit de « sièges » cela fait référence aux sièges sociaux des multinationales et veut signifier que la valeur, les incorporels, sont créés en France. On pense au luxe bien évidemment. Un pays de marché, par opposition, est un pays de consommateurs qui consomment les produits et services créés par des groupes étrangers. Le déficit endémique de notre balance

commerciale devrait certainement être un signe pour déterminer la place de la France entre ces deux concepts. En matière numérique, il est clair que Qwant ne peut rivaliser avec Google et qu'à part Criteo ou Cdiscount, Blablacar ou Doctolib, nous manquons de champions nationaux pour nous affirmer pays de « sièges ». Bien au contraire, les utilisateurs français consomment des services de groupes américains ou chinois pour leur grande majorité. Nous sommes donc, à date, un pays de marché, même si cela reste regrettable à constater. Ainsi, notre intérêt fiscal est de mettre en œuvre des politiques qui visent à attirer la matière imposable vers les pays de consommation, à faire reconnaître l'existence d'incorporels locaux.

Alternativement bien évidemment, puisqu'il n'est pas possible de soutenir tout et son contraire, il faut aussi reconnaître l'existence d'incorporels locaux à l'étranger, en Chine, en Inde ou en Afrique. Mais cela n'est pas si grave pour les groupes français en réalité, car l'impôt payé hors de France ne sera plus payé en France et les impositions à l'étranger sont souvent plus favorables que les impositions en France (impôt sur les sociétés, plus CVAE, plus contribution sociale de 3,3%). Mais ce que l'Etat risque de perdre en recettes fiscales vis-à-vis des groupes français (dans le luxe par exemple), il en récupèrera beaucoup plus sur les groupes étrangers (y compris le luxe pour les marques étrangères, compte tenu du rôle fondamental de la place de Paris, en termes d'image).

Au final, la reconnaissance de la valeur créée au sein des marchés locaux et par les utilisateurs locaux permettra à la France d'appréhender les recettes fiscales liées aux revenus que les géants du numérique tirent de notre pays. Revenus qui, avec la crise du Covid ne cessent de croître. Il est donc urgent de prendre les bonnes décisions et le bon virage.

La France a fait, par ailleurs, cause commune avec l'Allemagne pour le pilier 2, à savoir la détermination d'un impôt minimum fixé pour les différents Etats (à un taux qui ne froissera pas l'Irlande).

Tout cela est bien pour un Etat comme l'Allemagne qui a des entreprises créatrices de valeur ajoutée (un Etat dit de « sièges ») car le but de ce type d'Etat est d'empêcher que la valeur ajoutée créée localement ne soit aspirée par des charges en provenance d'Etats où elles seront faiblement imposées (par des charges financières par exemple) ; c'est plus surprenant pour un pays dit de « marché », c'est-à-dire un pays où les groupes étrangers, (numérique, pharmaceutique) vendent à nos consommateurs, car ici le but n'est pas d'essayer d'empêcher la fuite de la valeur ajoutée du pays (puisque'elle n'y a pas été créé !) mais de donner à notre marché, au travers d'incorporels locaux une rémunération suffisamment équitable. En matière fiscale également, la coopération franco-allemande risque de n'être qu'un mirage.

Sans cette révolution « copernicienne » de notre administration fiscale, sans avoir la lucidité de constater que pour l'instant, avant que la « start-up » nation ne prenne son essor, nous sommes un pays de consommateurs en matière d'économie numérique. Tous nos efforts désordonnés pour faire reconnaître la possibilité d'une imposition en France, lorsque cette possibilité deviendra réalité, risquent au final de nous laisser néanmoins avec des miettes à imposer.

Tout n'est pas perdu, bien au contraire. L'écosystème français du numérique est d'une qualité que nous envient les meilleurs et il est parfois efficace d'arriver avec un temps de retard dans les révolutions industrielles. Nous avons loupé la révolution industrielle du charbon et des

chemins de fer, le second empire, comme l'expliquait si bien Pierre Milza, nous a remis sur les rails. Nous pouvons toujours repartir sur les autoroutes du digital nos acteurs français étant aidés par une concurrence fiscale rétablie.

En tous les cas, les GAFAM se sont réadaptés en France à ce nouvel environnement.

- (A) Pour Facebook par exemple, Mark Zuckerberg déclarait en février 2020 être favorable à une réforme de l'imposition au niveau de l'OCDE même si cela devait aboutir à une imposition plus importante¹⁴.

En France, comme dans d'autres pays d'Europe, le réseau social a modifié sa structure de vente afin que le chiffre d'affaires réalisé par les équipes françaises auprès des grands clients soit rattaché à la France.

A la lecture des comptes, force est de constater que le chiffre d'affaires est passé de 56 millions à 747 millions d'euros entre 2017 et 2019. Plus particulièrement, en 2019 sur 747 millions de chiffre d'affaires, 670 millions d'euros provenaient des activités en France¹⁵.

Toutefois, d'une part la progression de l'impôt sur les sociétés est beaucoup plus faible que celle du chiffre d'affaires, Facebook continuant à faire peser sur les bénéfices de lourdes charges relatives au versement de redevances aux entités étrangères notamment.

D'autre part, le chiffre d'affaires déclaré par Facebook en France ne porte, selon ses propres déclarations, que sur une partie des clients. Il continue à être sous-estimé et s'élèverait à 1,3 milliards d'euros en 2019 au lieu des 747 millions d'euros déclarés. Le montant de l'impôt payé par la filiale française aurait ainsi dû être de près de 150 millions d'euros.¹⁶

- (B) Pour Netflix, le schéma d'optimisation était assez classique. Les abonnés français étaient directement facturés par la filiale hollandaise Netflix International Holdings BV à laquelle la société mère américaine facture des charges importantes, notamment de redevances, afin de réduire le bénéfice imposable (estimées à 71 % du chiffre d'affaires).

Notons qu'auparavant, les bénéfices de la société néerlandaise étaient recyclés aux Iles Caïmans par l'intermédiaire d'une CV néerlandaise qui percevait cette même redevance. Toutefois, Netflix a récemment modifié son schéma d'optimisation fiscale en créant en novembre 2018 une filiale en France.

En effet, Netflix ne paraissait pas reconnaître d'activité indépendante à la structure française qui ne déclarait comme chiffre d'affaires que les revenus des prestations de services qu'elle fournissait à la filiale hollandaise. En 2018/2019, Netflix déclarait en France un chiffre d'affaires de 23 millions d'euros et payait 479 411 euros d'impôt sur les sociétés.

Le chiffre d'affaires réalisé en France est pourtant estimé à plus de 800 millions d'euros compte tenu du nombre d'abonnés en France¹⁷.

En 2020, la filiale française a procédé à une augmentation de capital de 9 millions

¹⁴ Capital – Lourd redressement fiscal pour la filiale française de Facebook – Jamal Henni – 27 août 2020

¹⁵ Comptes annuels Facebook 2019

¹⁶ Capital – Lourd redressement fiscal pour la filiale française de Facebook – Jamal Henni – 27 août 2020

¹⁷ Sur l'exercice 2018/2019, Netflix avait 6,7 millions d'abonnés en France avec un coût standard d'abonnement mensuel de 11,90 euros

d'euros et son objet social a été modifié afin d'y faire apparaître les activités de vente, de distribution et de promotion des services Netflix¹⁸. Enfin, Netflix a annoncé que ses abonnés français contracteraient avec sa filiale française à partir de janvier 2021, autrement dit que le chiffre d'affaires réalisé en France serait déclaré en France¹⁹.

- (C) En France, Amazon est le leader de l'e-commerce et sa part de marché en valeur est estimée à 22,2% en 2019, ce qui représenterait près de 9 milliards d'euros²⁰. Dans le même temps, Amazon ne déclarait que 1,3 milliards d'euros de chiffre d'affaires et annonçait avoir payé 230 millions d'euros d'impôt en France sans que pour autant Amazon ne communique le montant réel de l'impôt sur les sociétés²¹.

Amazon ne semble pas avoir modifié son schéma d'optimisation fiscale pour le moment malgré le contentieux qui l'oppose au duché du Luxembourg et à la commission européenne.

Par ailleurs, contrairement à d'autres GAFA, Amazon ne possède pas de filiale dans un paradis fiscal en dehors des États-Unis, la société mère étant établie dans l'Etat du Delaware, qui bénéficie de conditions fiscales avantageuses (ici c'est l'impôt local de l'Etat d'implantation qui est réduit par cette localisation, mais pas l'impôt fédéral américain). Amazon a donc été moins impacté par la réforme fiscale américaine de ce point de vue.

La politique d'Amazon a toutefois été de laisser en France et de déclarer des filiales et un groupe fiscal intégré qui génèrent la valeur ajoutée la plus faible (type logistique ou livraisons). C'est une sorte de vitrine de la substance laissée en France. Ainsi Amazon peut déclarer participer à hauteur de 230 M€ aux charges publiques françaises, mais ce groupe met tout ce qu'il peut trouver comme charges fiscales ou sociales dans ce montant, y compris par exemple les cotisations patronales de ses salariés. Pour un débat qui porte en réalité sur l'impôt sur les sociétés et la CVAE...

En revanche les vraies activités lucratives comme le Cloud (Amazon Web services ; Streaming Vidéo) sont restées au Luxembourg et bénéficient toujours du même schéma d'optimisation fiscale. Le cloud et la publicité sont ainsi au Luxembourg. Et les profits peuvent ne rester nulle part, entre les Etats Unis et le Luxembourg. Sous les pavés la plage ; sous les filiales françaises économiquement faibles (ou plutôt derrière elles), le trésor de guerre d'Amazon !

- (D) Google avait annoncé cesser d'exploiter le mécanisme du « double irish » à compter du 1^{er} janvier 2020. Ce système lui avait permis de créer une holding irlandaise non-résidente et établie aux Bermudes. Celle-ci détenait des droits de propriété intellectuelle grâce auxquels elle percevait d'importantes redevances de la part des filiales sans toutefois payer d'impôt aux Bermudes en raison de son régime fiscal.

Depuis le 31 décembre 2019, les droits de propriétés intellectuelles ont été transférés aux États-Unis.

Par conséquent, les redevances ne seront plus versées aux Bermudes mais à la filiale américaine, ce qui a eu pour incidence d'augmenter les impôts payés aux États-Unis²².

¹⁸ Netflix services France SAS – actes du 08 février 2019, du 30 septembre 2020, du 24 juin 2020

Netflix services France SAS – comptes annuels 2018/2019

¹⁹ <https://www.capital.fr/entreprises-marches/netflix-va-enfin-declarer-au-fisc-francais-ses-revenus-en-france-1386810>

²⁰ Kantar – Étude e-commerce 2019

²¹ France culture – Interview de Frédéric Duval, Directeur général d'Amazon France – 17 novembre 2020 <https://www.franceculture.fr/economie/frederic-duval-dg-damazon-france-la-taxe-gafa-je-la-paie-mais-je-prefererais-une-taxe-au-niveau>

²² Alphabet – Rapport annuel 2020, p.88

Pour la France, en revanche, cela ne devrait pas changer grand-chose²³ en termes de structure mais cela a changé le visage du bénéfice imposable et du chiffre d'affaires déclaré. En effet, le redressement effectué sous l'angle des prix de transfert a radicalement modifié ces éléments et la filiale française ne peut plus soutenir qu'elle n'est qu'un simple support de sa maison mère. Elle doit déclarer des revenus et un chiffre d'affaires en lien avec celui réalisé en France par Google, c'est-à-dire en proportion de ce chiffre d'affaires et non plus en proportion de ses seuls coûts (les salariés français et le loyer des bureaux...ce qui n'est pas la même chose en termes de montants !).

Ainsi, Google déclarait au 31 décembre 2019 : « nous avons simplifié la structure de notre entité juridique et nous accordons désormais des licences sur la propriété intellectuelle des États-Unis qui était auparavant concédée sous licence par les Bermudes, ce qui se traduit par une augmentation de la part de nos revenus gagnés aux États-Unis »²⁴.

En France, le schéma d'optimisation ne semble pas avoir été modifié, sauf que le bénéfice imposable est plus important désormais. Le chiffre d'affaires de la filiale française a ainsi progressé et s'établit à 411 016 300 euros. Toutefois, il n'est uniquement constitué que de la rémunération des prestations de services fournies à la filiale irlandaise²⁵, mais avec un calcul différent (comme une commission d'intermédiaire, proportionnelle au chiffre d'affaires). Le chiffre généré par la France n'est donc toujours pas rattaché à la filiale française. Or, selon les estimations, Google détient 90% du marché de la recherche sur internet. Celui-ci était de 2,5 milliards d'euros en 2019, ce qui porterait le chiffre d'affaires réalisé en France à 2,25 milliards d'euros²⁶. Par ailleurs Google France a réalisé une forte augmentation de capital, permettant de gérer la question de la déduction de ses charges financières (problématique de la sous-capitalisation) et aussi celle de la participation des salariés (avec de gros capitaux propres, la participation des salariés est plus faible)²⁷.

Les restructurations sont surtout constatées hors de nos frontières.

2. INCIDENCES DE LA SUPPRESSION DU « DOUBLE IRISH » ET DE LA RÉFORME AMÉRICAINE

Deux éléments extérieurs ont conjointement incité les GAFAM à se restructurer.

- (A) Tout d'abord, à la suite des critiques formulées par l'Union européenne, l'OCDE et les États-Unis, l'Irlande avait annoncé en 2014 la suppression du mécanisme du « Double Irish », suppression effective depuis le 1^{er} janvier 2020.

La suppression de ce mécanisme a obligé les GAFAM à repenser leur schéma.

- (B) La réforme fiscale américaine « Tax cuts and Jobs Acts » votée le 20 décembre 2017 sous la présidence de Donald Trump a également eu une influence déterminante sur les stratégies fiscales des entreprises du numérique américaines.

²³ New Statesman - Why the end of Google's "double Irish" tax avoidance will come with a nasty hangover - 3 janvier 2020

²⁴ Rapport annuel Google 2020, p.88

²⁵ Google - Rapport annuel 2019

²⁶ Rapport SRI - Observatoire de l'e-pub - Bilan 2019

²⁷ La lettre A - Google solde ses comptes avec le fisc français et enrichit au passage ses salariés - 22 mai 2020 ; Google : la participation des salariés bondit en 2019 - 26 août 2020

Outre une baisse significative des impôts sur les sociétés (le taux d'imposition est passé de 35% à 21% à compter du 1^{er} janvier 2018), la réforme a également prévu une imposition forfaitaire très avantageuse des bénéfices accumulés dans des paradis fiscaux et rapatriés aux États-Unis. De 35% avant la réforme, les taux d'impôt ont été réduits à 15,5% pour le rapatriement d'actifs liquides et de 8% pour les actifs non liquides. Cette réforme a permis aux États-Unis de taxer des sommes qui avaient échappé à l'imposition dans un certain nombre d'États dont la France.

Les montants des sommes rapatriées sont conséquents :

- Fin 2017, Apple détenait 252 milliards de dollars à l'étranger qu'elle aurait rapatrié aux États-Unis et aurait payé 38 milliards de dollars d'impôt à cette occasion²⁸.
- En 2018, Google avait rapatrié 64 milliards d'euros en 2018²⁹.
- En 2018, Netflix avait rapatrié une grande partie des 484,9 millions de dollars de bénéfices détenus à l'étranger et avait payé 32 millions d'euros d'impôts³⁰.

La réforme fiscale a ainsi incité les entreprises américaines du numérique à modifier leur schéma d'optimisation fiscale et supprimer les filiales détenues dans paradis fiscaux afin de créer des filiales aux USA (Google, Netflix, Uber...)³¹.

Le « Tax cuts and Jobs Acts » prévoyait également deux dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale : global intangible law taxed income (GILTI) et Base erosion anti-abuse Tax (BEAT).

Le premier dispositif (GILTI) soumet les entreprises américaines à une imposition effective minimum 10% pour les bénéfices des revenus d'incorporels réalisés hors des États-Unis par une société contrôlée par une société américaine, lorsqu'il s'avère que les bénéfices sont insuffisamment taxés dans l'État étranger où ils sont réalisés.

Le second dispositif (BEAT) impose les entreprises américaines à un taux de 10% lorsque ces entreprises réalisent des paiements au profit d'entreprises étrangères liées, dès lors que ces versements érodent la base imposable des sociétés américaines qui les versent. Sont notamment concernés le paiement d'intérêts ou de redevances.

Ces dispositifs ont pour objectif de dissuader les entreprises américaines d'aller s'installer dans des États où la fiscalité est privilégiée³².

A côté des GAFAM, il ne faut pas occulter la présence d'acteurs de dimension moindre mais qui ont vocation à grandir (les NATU et plus particulièrement Netflix) mais également l'arrivée des multinationales asiatiques du numérique, plus connues sous le signe des BATX (Baidu, Alibaba, Tencent et Xiaomi).

S'agissant plus spécifiquement des BATX, leur stratégie est calée sur celle des entreprises américaines et vient en soutien d'ambitions chinoises très fortes.

La Chine veut devenir la première puissance économique mondiale d'ici 2030. Sa croissance

²⁸ Le monde - Apple va payer 38 milliards de dollars d'impôt aux États-Unis sur ses bénéfices à l'étranger - 17 janvier 2018

²⁹ The Guardian - Google says it will no longer use 'Double Irish, Dutch sandwich' tax loophole - 1^{er} Janvier 2020

³⁰ Gentside - Netflix : les combines de l'entreprise pour payer moins d'impôts en France - 13 janvier 2020 ; <https://www.capital.fr/entreprises-marches/nouvelles-revelations-sur-loptimisation-fiscale-de-netflix-1371440>

³¹ Les Échos - Réforme fiscale américaine : qui sont les perdants et les gagnants - 4 février 2018 ;

³² Federal Register / Vol. 85, No. 197 / Friday, October 9, 2020 / Rules and Regulations

économique passe par le développement du secteur numérique³³. Le gouvernement s'est fixé comme objectif de devenir le leader mondial en 2025 de l'intelligence artificielle afin de dominer des secteurs comme l'automobile (avec la voiture autonome) ou l'industrie militaire³⁴.

Les BATX font partie intégrante de cette stratégie. Ces entreprises sont nées en raison du vide laissé par les entreprises internationales du numérique qui n'ont pas pu s'implanter en Chine du fait du protectionnisme autoritaire de la Chine.

Les forces de ces entreprises reposent sur la taille du marché chinois, les perspectives de croissance du marché avec une augmentation de la classe moyenne en Chine, la législation chinoise sur la protection des données très souple, l'accès à un volume de données très important permettant d'améliorer leurs algorithmes d'IA.

Pour le moment, la plupart de ces entreprises se cantonnent au marché local et régional mais elles ont des volontés d'expansion très forte qui ne doivent pas être négligées et ces entreprises ne doivent pas être mises de côté dans les réflexions menées sur la fiscalité des entreprises du numérique. Pour le moment, leur chiffre d'affaires et leur position sur le marché français peuvent sembler faibles, à l'exception d'Alibaba, mais, en tout état de cause, elles ont vocation à se développer de façon importante. En effet, parmi les 20 plus grands acteurs mondiaux d'internet, près de la moitié sont chinois (Baidu, Alibaba, Tencent, Xiaomi). Même dans le secteur des réseaux sociaux ultra dominé par les Etats-Unis, une entreprise chinoise s'est imposée parmi les leaders du marché : Tiktok. Le succès de cette application a explosé à la face du monde au cours des dernières années. En 2019, Tik Tok est même la deuxième application la plus téléchargée au monde, derrière WhatsApp mais devant Messenger, Facebook et Instagram, d'après Sensor Tower, une société d'analyse de trafic, et dispose de plus d'un milliard de membres.

Quelques chiffres :

	BAIDU	ALIBABA	TENCENT	XIAOMI
Activité	Moteur de recherche	E-commerce	Réseau social Wechat et applications (ex. Wepay)	Fabricant de téléphones portables
Position sur le marché ³⁵	4 ^e site le plus visité au monde	1 ^{er} distributeur mondial	980 millions d'utilisateurs	
Capitalisation boursière en 2018 ³⁶	87 milliards de dollars	488 milliards de dollars	530 Milliards de dollars	50 Milliards de dollars

Cette montée en puissance du numérique chinois fait partie intégrante des ambitions chinoises, avec le développement des routes de la soie.

Ces entreprises ont su tirer avantage de l'économie de marché et du financement des bourses occidentales tout en conservant la rigidité d'une législation d'essence protectionniste. Ainsi la cotation d'Alibaba par le biais d'une holding située aux Iles Caïmans repose, pour les actionnaires, sur la propriété de sociétés WFOE (wholly owned foreign enterprise) qui n'ont de résultats que grâce à un simple contrat passé avec les VIE (variable interest entity) possédées

³³ Source : la revue des médias Les BATX, des géants de l'internet aux ambitions contrariées - 7 mars 2019

³⁴ Magazine des décideurs - Les BATX, sous l'empire du Milieu - 28 janvier 2019

³⁵ France Culture - L'expansion des BATX, les GAFAM chinois - 16 septembre 2019

³⁶ Libération - BATX : les quatre géants du web chinois - du 9 janvier 2018

pour ces dernières par les fondateurs chinois et véritables détentrices des incorporels et de l'exploitation digitale.

Si les BATX n'ont pas mis en œuvre le même type de sophistication fiscale que celle des groupes américains, on retrouve des sociétés holding dans des paradis fiscaux, comme les Iles Caïmans et surtout la capacité propre au digital à éviter d'avoir une présence imposable locale, notamment par l'absence d'entrepôts en France, embryon de la reconnaissance d'une installation fixe d'affaires et donc d'un possible établissement stable.

Quel que soit le schéma fiscal adapté, il est très probable que ces pratiques se fassent au détriment des finances publiques françaises.

Prenons l'exemple d'Alibaba,

- La société chinoise précédemment présentée comme l'un des leaders du e-commerce au niveau mondial n'a qu'une activité de conseil en affaires en France. En effet, dans ses comptes annuels, le site d'e-commerce chinois indique uniquement poursuivre en France une activité de promotion et de marketing pour le compte de la marque Alibaba afin comme il est indiqué de « développer la marque et la communauté d'utilisateurs des plateformes de e-commerce d'Alibaba »³⁷.
- Son chiffre d'affaires n'est donc constitué en France que des rémunérations qu'elle perçoit de sa maison mère à ce titre.
- Parallèlement, les transactions effectuées sur le site Alibaba, que ce soit pour la vente de produits ou de prestations de services, sont directement facturées par la filiale d'Alibaba à Singapour (où le taux d'impôt sur les sociétés est de 17%) et ne rentrent donc pas dans le résultat imposable en France³⁸.

Souvent l'optimisation fiscale reste cantonnée aux problématiques de TVA et aux potentiels contournements de l'application de la TVA française dans les relations B to C. A ce titre, la directive e-commerce en rendant les plateformes responsables du paiement de la TVA apporte des solutions bienvenues.

Dans ce contexte, chacun à son niveau, l'OCDE, l'Union européenne, les États, a tenté de réguler cette économie et a œuvré pour que les GAFAM et les autres géants du numérique soient imposés là où la valeur ajoutée est – aussi – créée.

³⁷ Rapport annuel 2018-2019 Alibaba, p.27

³⁸ Conditions générales de vente d'Alibaba

PARTIE 2

TENTATIVES DE RÉGULATION DES ENTREPRISES DU NUMÉRIQUE

Un certain nombre de mesures ont été élaborées ou sont en cours d'élaboration pour parvenir à une imposition plus équitable des entreprises du numérique.

A. PAR L'OCDE

1. ÉVOLUTION DE LA DÉFINITION DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE : VERS UNE NOUVELLE CLÉ DE RATTACHEMENT ET DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

L'OCDE a entamé un travail important à ce sujet afin de poser les principes d'une imposition des entreprises du numérique justement répartie entre les États dans le sillage de l'action 1 du projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) publié en 2015³⁹. Le rapport final devrait être publié à la fin du premier semestre 2021.

Le projet s'articule autour de deux piliers.

— (I) Le Pilier 1

Le pilier 1 a pour objectif de répartir l'imposition des bénéfices réalisés par les entreprises du numérique entre différents États à partir d'une clé de répartition (nexus). Mais ces normes nouvelles ont vocation, à la demande des Etats-Unis, à s'appliquer à toutes les entreprises.

Après avoir visé essentiellement les entreprises du numérique, le projet de réforme concerne toutes les entreprises qui sont dans des relations B to C à la demande des Etats-Unis. Cette approche doit être soutenue. En effet, même si le numérique est parfois mystérieux pour les gouvernants ou certains membres des administrations fiscales, c'est seulement parce que cette activité est en constante évolution et que les business model des acteurs du numérique sont très différents les uns des autres. Ces activités n'ont pas encore atteint leur maturité économique, comme dans d'autres secteurs. Mais à cet égard, on n'a pas fait la fiscalité de la pharmacie, la fiscalité du luxe, celle de l'aéronautique, puis celle de l'agriculture. S'engager dans la voie de règles fiscales applicables par secteur d'activité est non seulement stupide, une fausse bonne idée ; mais c'est surtout une voie sans issue. Les Etats Unis ont donc été bien inspirés de demander que la réforme en cours à l'OCDE concerne toutes les activités.

Levons à cet égard le flou qui entoure cette réforme de l'OCDE en France : ce n'est pas une taxation des GAFAM prévue à l'échelle de l'OCDE. Il s'agit ici de redéfinir la manière

³⁹ Action 1 du projet BEPS – Relever les défis du numérique

dont les prix de transfert, c'est-à-dire les prix de produits et services échangés au sein d'un même groupe multinational implanté dans plusieurs Etats, sont calculés.

Et par cette révolution des prix de transfert, en allouant au pays où les utilisateurs ou encore les consommateurs sont situés, il devient alors possible de majorer les bénéfices imposables qui trouvent leur source dans ces pays de consommation, d'équilibrer la balance du partage de l'imposition des profits entre les Etats, pour le bénéfice des pays où les consommateurs sont situés en majeure partie. C'est nécessairement bon pour les pays émergents, bon pour l'Afrique par exemple.

Mais c'est bon également pour la France, car dans un pays où la croissance, répétons-le, repose sur la seule consommation, financée par la dette et par l'impôt au travers de transferts sociaux massifs. Notre balance commerciale est structurellement déficitaire. Nous avons tout à gagner à ce que la réforme de l'OCDE nous attribue plus de profits à imposer. Ne pas vouloir le réaliser, c'est faire preuve d'un dramatique aveuglement.

L'autre approche constructive est la modification de la règle de rattachement à la juridiction fiscale d'un Etat. La vente de produits ou services vers cet Etat, où se trouvent les utilisateurs ou les consommateurs, se traduira par une imposition d'une partie des profits du groupe dans cet Etat, même si aucun établissement stable n'y a été déclaré (au sens actuel de cette notion). Cela mettrait ainsi fin au contournement de l'existence d'un établissement stable local ou à la création d'une présence fiscale locale au travers d'une filiale pour y développer de simples activités de support faiblement rémunérées. C'est donc la présence économique dans un Etat qui est privilégiée sans qu'il soit nécessaire qu'il y ait un lien, une existence physique dans cet Etat. La participation à distance, significative et durable à l'économie d'un Etat constituera donc une nouvelle règle du lien (nexus) qui permettra de caractériser l'existence d'un établissement stable. Restent à déterminer les indicateurs de la participation à distance, à commencer par le chiffre d'affaires local.

Les entreprises concernées seront donc évidemment aussi et, en premier lieu, celles dont le chiffre d'affaires est en partie ou en totalité généré par les activités digitales. Les bénéfices seraient ainsi également taxés dans les Etats dans lesquels se trouvent les clients et non plus uniquement dans les Etats dans lesquels les entreprises ciblées ont leur siège ou dans lesquels sont localisés les droits de propriétés intellectuelles.

A cette fin, le bénéfice serait réparti entre :

- D'une part le bénéfice routinier imposé dans l'Etat du siège de l'entreprise ;
- D'autre part, le bénéfice non routinier. La part du bénéfice considéré comme étant réalisé par les utilisateurs serait répartie entre les pays dans lesquels les utilisateurs se trouvent en fonction du chiffre d'affaires réalisé dans chacun de ces pays.

Cette approche du pilier 1 correspond d'une certaine manière à la logique du « profit split » que nous préconisons en matière de numérique. En effet, elle reconnaît une valeur aux incorporels locaux. Toutefois, comme le « profit split » est une technique complexe à mettre en œuvre, cette approche de l'OCDE a le mérite de simplifier les calculs et de donner des règles de base qui peuvent être les mêmes pour tous.

— (II) Le Pilier 2

Le pilier 2, appelé aussi le global anti-base erosion (Globe), a pour but de lutter contre l'érosion de la base taxable en créant un taux d'imposition minimal à l'échelle mondiale afin de dissuader les entreprises du numérique de transférer leurs bénéfices dans des juridictions où l'imposition est nulle ou quasi nulle.

Pour la France, ces mesures ne devraient concerner qu'un faible nombre d'entreprises puisque 100 multinationales ont été identifiées.

Par ailleurs selon certaines estimations, seul le pilier 2 se révélerait être réellement efficace en matière de recettes fiscales puisque qu'il permettrait de gagner en France 4,6 à 7 milliards d'euros d'impôt. Le pilier 1 ne devrait rapporter que 100 millions d'euros⁴⁰. Mais ces calculs ne nous semblent pas fiables et doivent être rajournés en fonction des règles de répartition des bénéfices des groupes en question, lorsque ces règles auront été clairement fixées.

Ajoutons à cet égard que, s'agissant du pilier 1, son efficacité ne pourra se mesurer qu'au regard de la part de résultat consolidé qui aura vocation à être allouée aux pays dits de marché. Et cette part variant en fonction des secteurs d'activité, il faudra déterminer quelle devrait être la part des activités numériques. Au regard des entreprises les plus riches du monde, dont la capitalisation boursière équivaut souvent au PIB de certains Etats, on peut imaginer qu'une large part du bénéfice consolidé soit attribuée aux pays où sont situés les utilisateurs et donc, in fine, à la France. Cela majorerait alors d'autant nos recettes fiscales.

Disons-le, cette approche est la bonne, sauf à étendre clairement la pratique du « profit split » en matière de prix de transfert. Méfions-nous de ceux qui, défendant les intérêts des groupes américains, soutiennent que l'Etat va y perdre (en échangeant les bénéfices du numérique déplacés vers la France pour y être imposés avec les bénéfices du luxe ou de l'aéronautique, déplacés de la France vers l'étranger pour être imposés là-bas). La part grandissante du numérique dans notre pays est le gage de recettes fiscales supplémentaires significatives. Quant aux secteurs français qui servent de caution pour que rien ne change, dans de nombreux groupes, les profits sont déjà réalisés à l'étranger et non en France. Nous n'avons donc rien à perdre et tout à gagner. Ceux qui soutiennent le contraire souhaitent en réalité que « tout change pour que rien ne change... »

L'impact de ces mesures est évalué à 100 milliards de dollars pour l'ensemble des pays de l'OCDE, dont la majeure partie de ces sommes résulterait de l'application du pilier 2⁴¹. Mais ces chiffres restent incertains, puisque tout dépend des allocations de profits aux pays de marché...

Ces propositions sont pour le moment en cours de négociation mais l'issue en est incertaine, les États-Unis ayant suspendu leur participation en raison de leur désaccord

⁴⁰ Source CPO *Les nouvelles règles de la fiscalité internationale des entreprises : évaluation des effets économiques pour la France* juin 2020, Conseil d'analyse économique – Note n°54 *Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets ?* novembre 2019

⁴¹ OCDE *Tax challenges arising from the digitalization of the economy – update on the economic analysis and impact assessment* - 12 février 2020

concernant le pilier 1. Nous verrons l'attitude de l'administration Biden sur ce point, mais il n'est pas évident qu'elle se montre plus enthousiaste (en tous les cas, l'administration Obama ne l'était pas et la reconnaissance de la force des marchés correspondait pour le coup à la philosophie de Donald Trump : garder en Amérique la richesse créée en Amérique, donc garder les recettes générées par les consommateurs et utilisateurs américains).

— (III) Nouvelles propositions de l'administration Biden – avril 2021

Très récemment, lors de la réunion des ministres des finances du G20, le 7 avril 2021, la nouvelle administration Biden semble se prononcer en faveur du pilier 2 avec un impôt minimal dont le taux serait fixé à 21% (en effet, le taux américain va passer à 28% pour financer le plan de relance de 2.000 milliards de dollars), mais cela laisse entière la question de la répartition de la matière imposable entre les Etats. Ces propositions de la secrétaire d'Etat au Trésor, Janet Yellen, ont été saluées par l'UE, laquelle n'est cependant pas d'accord sur le taux...

A ce sujet, les propositions américaines viseraient à créer une nouvelle imposition mondiale, différente de celle plus complexe du pilier 1, fonction des ventes réalisées par les entreprises les plus importantes et les plus rentables, qu'elles soient dans le secteur du numérique ou pas. Et peu importe à ce titre qu'il y ait localement une présence fiscale ou pas (établissement stable ou filiale). On retrouve ici la logique du pilier 1.

Cet accord viserait à faire rentrer dans les caisses des Etats durement impactées par la crise du Covid 19 et la mise à l'arrêt de l'économie mondiale un montant de 100 milliards de dollars.

On retrouve ici pour partie l'idée d'une imposition mondiale minimum des sociétés mise en avant par le FMI et son économiste en chef, Gita Gopinath, ou encore l'idée d'un impôt mondial défendue par Gabriel Zucman. Dans sa version française, on pourrait imaginer une CVAE mondiale...

La vertu contre-intuitive de l'optimisation fiscale agressive des GAFA sera-t-elle de faire progresser, au bout du compte, l'équité fiscale mondiale ?

2. L'ÉVOLUTION DE LA DÉFINITION DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE DANS LES CONVENTIONS FISCALES ET L'APPORT DE LA CONVENTION MULTILATÉRALE DITE MLI

Par ailleurs, l'OCDE a fait évoluer la définition de l'établissement stable à travers l'action 7 du projet BEPS comme cela a été évoqué précédemment. Outre la qualification de l'agent dépendant, l'OCDE a également modifié les exceptions à l'existence d'une installation fixe d'affaires.

Les conventions comportent généralement quelques exceptions pour des activités particulières telles que l'entreposage de marchandises aux fins de stockage, d'exposition, de livraison, de

transformation par exemple qui sont considérées comme étant accessoires ou auxiliaires. A la suite des changements introduits par l'action 7, l'appréciation du caractère accessoire de ces activités dépend de l'activité de l'entreprise. Ainsi le stockage de marchandises des sociétés de vente en ligne ne serait plus considéré comme étant accessoire et pourrait permettre la reconnaissance d'un établissement stable dans l'État dans lequel l'entrepôt de stockage se situe.

Ces évolutions ont été introduites dans cinquante conventions fiscales bilatérales signées avec la France⁴².

Malheureusement, les États-Unis, pays à partir duquel risque d'être désormais pratiquée l'optimisation fiscale par les entreprises du numérique, n'ont pas signé l'accord prévoyant ces changements⁴³. Par ailleurs, l'Irlande n'a pas souhaité introduire la nouvelle définition de l'établissement stable dans les conventions fiscales auxquelles elle fait partie. Mais la jurisprudence Valueclick/Conversant⁴⁴ évoquée précédemment permettra de régler cette question.

Plus important encore, la convention multilatérale dite MLI est d'un apport considérable. Cette convention modifie les dispositions des conventions fiscales bilatérales existantes, chacun des Etats choisissant les dispositions qui lui conviennent. Notamment, elle élargit les cas de reconnaissance de l'établissement stable, à l'instar de la démarche de la jurisprudence française avec la décision « Valueclick ».

L'Irlande, par exemple, s'est bien gardée comme indiqué ci-dessus de reprendre les dispositions concernant la présence imposable au travers d'un établissement stable.

Notons toutefois que deux standards minimums s'imposent à l'ensemble des Etats signataires (dont l'Irlande, donc), d'une part, quant à l'objet des conventions et d'autre part, quant aux circonstances permettant d'écarter les avantages que ces conventions apportent.

En clair, cela signifie que le chalandage fiscal est interdit (ce que l'on qualifie de « treaty shopping » c'est-à-dire une installation dans un Etat pour bénéficier de ses dispositions conventionnelles) et que, par ailleurs, un avantage conventionnel peut être refusé lorsque l'objet principal d'un montage vise précisément à l'obtenir.

La jurisprudence française avait déjà décidé qu'une convention fiscale (avec le Luxembourg) pouvait être écartée lorsque le but de l'utilisation d'une société située dans l'autre Etat était exclusivement fiscal (notion d'abus de droit). Ici avec la MLI, il suffit d'un but principalement fiscal, ce qui permet à cette exception de s'appliquer d'une manière beaucoup plus large.

Ainsi, en présence d'un montage artificiel, visant à utiliser les avantages d'une convention fiscale pour éviter l'imposition de revenus en France, comme nous le pressentions en 2017, les juridictions administratives françaises devraient pouvoir écarter l'utilisation des conventions et la définition, le cas échéant, stricte de l'établissement stable pour considérer qu'en vertu du droit interne, notamment avec la notion de cycle commercial complet, une société étrangère exerce en France une activité imposable, sans que les dispositions conventionnelles ne

⁴² Nombre de conventions fiscales bilatérales mises à jour au 1^{er} janvier 2021

⁴³ Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS, adoptée le 24 novembre 2016

⁴⁴ Conseil d'État, 3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 11 décembre 2020, n°420174

puissent y faire obstacle. Autre option pour l'administration, en écartant ces dispositions conventionnelles, appliquer la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts de 26,5% en 2021 (taux de l'impôt sur les sociétés) sur les sommes versées par des clients français en rémunération des prestations de services utilisées en France (typiquement les sommes versées par les annonceurs français). Cet axe serait potentiellement punitif pour les annonceurs français car ils supporteraient le redressement fiscal, sans avoir nécessairement la possibilité de le refacturer au GAFA concerné.

La MLI donne, en tous les cas, de vrais axes de rapatriement de la matière imposable en France.

B. AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE

L'Union européenne s'est intéressée aux entreprises du numérique à travers le paquet GAFA (1.) et plus spécifiquement à la TVA dans l'e-commerce à travers la directive e-commerce (2.).

1. LE PAQUET GAFA

Ce faisant, l'Union européenne a tenté de parvenir à une meilleure imposition des entreprises du numérique en présentant le 21 mars 2018 un paquet GAFA sur la fiscalité du numérique, paquet composé de deux propositions de directives et d'une recommandation.

- (A) La première proposition de directive vise à faire en sorte que les bénéficiaires soient enregistrés et taxés dans les États membres où les entreprises ont une interaction importante avec les utilisateurs.
- (B) La seconde proposition de directive s'appuie sur les préconisations de l'OCDE et tente de créer une taxe européenne provisoire sur les services numériques (Digital Services Tax) à hauteur de 3% du chiffre d'affaires.
 - Elle ciblerait certaines activités numériques : les ventes de données personnelles, les ventes d'espaces publicitaires en ligne à destination de certains utilisateurs d'après les données que ces derniers fournissent, les services qui permettent les interactions entre les utilisateurs et facilitent la vente de biens et de services entre eux.

Cette taxe serait assise sur le chiffre d'affaires réalisé au niveau de chaque État et la taxe serait due dans chaque État membre dans lequel se trouvent les utilisateurs.

- La Digital Services Tax ne s'appliquerait qu'à un nombre réduit d'entreprises puisque seules sont concernées les entreprises dont le chiffre d'affaires mondial annuel est supérieur à 750 millions d'euros et dont 50 millions d'euros sont imposables au sein de l'Union européenne. En pratique, cette mesure devrait toucher 120 à 150 entreprises dont la moitié sont américaines. Aux bornes de l'Europe, les recettes de cette taxe sont estimées à 5 milliards d'euros dont 500 millions d'euros pour la France⁴⁵.

⁴⁵ Commission européenne – Document de travail des services de la Commission, résumé de l'analyse d'impact accompagnant le document : proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative – 21 mars 2018

Malgré les bonnes intentions de la Commission, la Digital Services Tax soulève un certain nombre d'interrogations. Tout d'abord, cette taxe porte sur le chiffre d'affaires créé par les entreprises du numérique et non sur leurs bénéfices. Elle ne prend donc pas en compte les pertes.

Ensuite, elle risque d'entraîner une taxation en cascade sur l'ensemble de chaîne de valeur.

- (C) Enfin, le paquet GAFA contient une recommandation visant à inciter les États membres à faire évoluer la notion d'établissement dans leurs conventions fiscales afin d'y intégrer la notion de présence numérique significative. Dès lors, un établissement stable serait reconnu dans un État membre « lorsqu'il existe une présence numérique significative par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». La Commission européenne reprend à son compte une proposition faite un temps par l'OCDE mais qui avait été finalement abandonnée.

La proposition de la Commission définit ce qui peut être qualifié de présence numérique significative et qui résulterait : (i) d'un chiffre d'affaires provenant de la fourniture de services supérieur à 7 000 000 d'euros, (ii) de l'existence de plus de 100 000 utilisateurs de ces services dans un État ou, (iii) d'un nombre de contrats commerciaux concernés par ces services supérieurs à 3 000.

Ici encore, le consensus entre les États membres est difficile à trouver.

Tous les pays ne sont pas favorables à la mise en place d'une taxe sur les services numériques soit car certains pays comme l'Allemagne ont cédé face à la menace de représailles économiques de la part des États-Unis soit car d'autres comme la Suède, la Finlande et le Danemark préfèrent attendre les propositions de l'OCDE⁴⁶.

Toutefois, en l'absence d'accord au niveau de l'OCDE, les États membres n'auront pas d'autres choix que de s'entendre⁴⁷.

2. LA DIRECTIVE E-COMMERCE

Par ailleurs, la Commission a pris une directive visant à réformer le régime de TVA sur les ventes à distance.

La TVA n'échappe pas aux difficultés posées par l'économie numérique et plus spécifiquement par le commerce électronique. En France, il apparaît qu'un grand nombre de vendeurs étrangers présents sur les plateformes d'e-commerce n'acquittent pas la TVA en France et ne sont pas immatriculés dans notre pays⁴⁸.

Le manque à gagner est estimé à 15 à 20 milliards d'euros en France⁴⁹.

En principe, les entreprises réalisant des ventes à distance à des non-assujettis doivent s'acquitter de la TVA en France soit car le montant des ventes en France franchit le seuil de 35 000 euros (pour les ventes à distance intracommunautaires) soit car elles importent des

⁴⁶ Reuters – EU : les pays nordiques opposés à la taxe GAFA – 1^{er} juin 2018 ; Le Point - Taxe numérique : la France et l'Irlande se rapprochent – 27 février 2019 ; Le Monde Entre l'Europe et les GAFA américains, les points de tension sont nombreux, 16 juillet 2020

⁴⁷ France inter – le 7/9 – 9 novembre 2020

⁴⁸ Dans son rapport de novembre 2019, IGP indique que sur les 24 459 vendeurs contrôlés par la SNEF et officiant sur les plateformes d'e-commerce, seuls 538 étaient en règle

⁴⁹ IGF – Sécurisation du recouvrement de la TVA – novembre 2019

produits en France en provenance des pays non-membres de l'Union européenne⁵⁰.

Les vendeurs avancent différents arguments pour « justifier » de leurs manquements :

- L'immatriculation à la TVA doit être effectuée dans chaque État membre.
- Dans la mesure où la TVA est due dans le pays de destination dès la 1^{ère} transaction entraînant le franchissement du seuil de 35 000 €, cette obligation nécessite un suivi quotidien du chiffre d'affaires réalisé par pays. De plus, le seuil diffère selon les pays.
- Les représentants fiscaux sont réticents à représenter des entreprises dont elles ne peuvent vérifier les informations communiquées.

Afin de contourner les obligations d'immatriculation, de déclaration, les vendeurs étrangers recourent à différentes techniques telles l'envoi des produits en tant qu'échantillons ou cadeaux, ou encore en déclarant une valeur en douane inférieure à 22 euros afin de bénéficier de l'exonération de TVA.

Le 5 décembre 2017 le Conseil européen adoptait le paquet TVA e-commerce comprenant la Directive TVA ainsi que deux règlements. Ce paquet vise à moderniser les règles de TVA en matière d'e-commerce. Les dispositions entreront en vigueur au 1^{er} juillet 2021.

La réforme devrait permettre de résoudre en partie ces difficultés :

- Les plateformes d'e-commerce sont considérées comme redevables de la TVA pour les ventes à distance dont le montant est inférieur à 150 euros. Le seuil de 150 euros est supprimé à compter de 2022 pour les importations. Les plateformes seront redevables de la TVA quel que soit le montant de la vente pour les biens importés.
- Le seuil de 22 euros en deçà duquel les transactions étaient exonérées de TVA est supprimé ;
- Le seuil de 35 000 euros à partir duquel la TVA sur les ventes à distance doit être acquittée dans le pays de destination a été abaissé à 10 000 euros ;

Cette réforme devrait permettre de réduire en partie la fraude à la TVA sur les plateformes d'e-commerce. Néanmoins, les plateformes ne seront plus redevables de la TVA pour les ventes à distance en provenance de pays de l'Union européenne dont le montant serait supérieur à 150 euros. Les pratiques frauduleuses pourraient donc continuer pour ces transactions.

Par ailleurs, ces nouvelles dispositions devraient permettre de récupérer 7 milliards d'euros de recettes sur les 15 à 20 milliards d'euros de manque à gagner.

⁵⁰ Articles 258 A et 258 B du Code général des impôts

C. LES MESURES PRISES AU NIVEAU NATIONAL

La France n'est pas la seule à tenter de récupérer la manne financière que devrait en principe rentrer dans les caisses de l'État.

Au côté de la France (1), d'autres États tels que l'Italie (2), l'Australie (3), l'Inde (4), le Royaume-Uni (5), Israël (6) ou le Nigéria (7), ont mis en place localement, et parfois de façon innovante, des mesures fiscales afin de mettre un terme à l'optimisation fiscale pratiquée par les entreprises du numérique.

1. LA FRANCE

- (A) On peut noter la création d'une taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels, dite taxe 'Youtube' entrée en vigueur en septembre 2017 et visant à rétablir un équilibre entre, d'une part, les ventes et locations de vidéogrammes, y compris sur les plateformes de vidéos à la demande destinés à l'usage privé du public et, d'autre part, les plateformes de diffusion de vidéos gratuites. Les premières étaient soumises à la taxe sur les ventes et locations de vidéos, tandis que les secondes ne l'étaient pas.

Cette taxe de 2% s'applique sur les recettes réalisées en France que les personnes soient établies en France ou à l'étranger⁵¹. Dans le budget 2020, son taux est passé à 5,15%.

Bien qu'un rééquilibrage soit le bienvenu, cette taxe reste avant tout symbolique. Elle ne concerne qu'un secteur restreint, celui des plateformes de vidéos, ce qui conduit à une efficacité, en termes de recettes, très limitée. La taxe a rapporté, en 2018, 25,7 millions d'euros⁵².

En 2020, son rendement devait atteindre 66 millions d'euros dont près de 10 millions seront apportés par les services vidéos gratuits (principalement YouTube) et autour de 35 millions d'euros par les services de vidéo à la demande (VOD) étrangers (principalement Netflix)⁵³.

- (B) Plus récemment, la taxe sur les services numériques a été instaurée en France. Cette taxe répond à une nécessité d'une plus grande équité fiscale puisque, grâce à leur stratégie d'optimisation fiscale, le taux d'imposition des GAFAs n'est que de 9,5% alors qu'il est de 23,5% en moyenne pour les PME européennes⁵⁴.

Cette taxe temporaire est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019⁵⁵.

Elle sera remplacée par la taxe créée au niveau de l'Union européenne ou tout autre mécanisme prévu par l'OCDE.

La taxe sur les services numériques porte sur certains services numériques. Sont ainsi visés :

- La fourniture de prestations de ciblage publicitaire à partir des données des internautes ;

⁵¹ LOI n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, art. 56 ; Article 1609 sexdecies B du CGI

⁵² Rapport législatif du Sénat – Projet de loi de finances pour 2020 : médias, livre et industrie culturelle, 21 novembre 2019

⁵³ https://www.lalettrea.fr/medias_audiovisuel/2019/12/06/le-cnc-veut-remettre-a-plat-ses-sources-de-financement,108385130-evl

⁵⁴ Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, examen du rapport – 15 mai 2019

⁵⁵ Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, art. 1

- La mise à disposition d'un service de mise en relation entre internautes, que ce service permette ou non à ces internautes de réaliser des transactions directement entre eux ;
- La vente de données ayant été collectées sur internet à des fins de ciblage publicitaire.

Le taux de la taxe est de 3% du chiffre d'affaires.

Elle est limitée aux entreprises dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros et qui réalisent en France un chiffre d'affaires supérieur à 25 millions d'euros⁵⁶. Compte tenu de ces seuils, seules 26 entreprises seraient soumises à cette taxe pour un montant de recettes évaluées à 500 millions d'euros par an⁵⁷.

Cette taxe apporte une réponse partielle et incomplète à une vraie question qui est celle de l'imposition des bénéfices des GAFAM.

En effet, elle taxe le chiffre d'affaires, ce que fait déjà très bien la TVA.

Le chiffre d'affaires, comme cela a déjà été indiqué plus haut, contrairement à ce que croient beaucoup de commentateurs, n'est pas le bénéfice. On peut avoir un gros chiffre d'affaires et être en perte, ce qui est l'un des écueils majeurs de cette nouvelle taxe.

Cette taxe concerne tous les acteurs du numérique, indifféremment, ceux qui payent l'impôt pleinement et ceux qui l'évitent. Certains groupes subissent donc de plein fouet une double imposition. Et à ce titre, aucun mécanisme de correction de cette double imposition n'est prévu, par exemple par une imputation sur l'impôt sur les sociétés payé ou l'inverse.

Cette taxe concerne 26 entreprises en France avec une seule pépite française, Critéo (2.700 employés et 960 millions de dollars de chiffre d'affaires), qui paye déjà l'impôt sur les sociétés en France. On y retrouve par ailleurs des acteurs d'origine très française, comme Leboncoin, Meetic ou Priceminister.

Enfin, à 3% du chiffre d'affaires, cette taxe pèse lourdement et sans raison sur des groupes dont la rentabilité est faible. Un groupe avec une marge opérationnelle à 3% de son chiffre d'affaires, verrait ainsi la taxe lui prendre la totalité de sa marge. Aucun mécanisme n'existe ainsi pour tenir compte des faibles marges et n'imposer qu'à partir d'un certain plancher de rentabilité. Cette taxe ressemble ainsi fortement à un recyclage de la taxe « YouTube » proposée il y a longtemps maintenant par le Sénateur Marini. Elle reste toutefois une fausse bonne idée, même si elle a l'avantage de donner un signal politique fort (on fait enfin quelque chose).

Mais surtout aucun mécanisme correcteur de ses imperfections ou de ses effets pervers n'a été retenu de façon surprenante par le gouvernement et, *in fine*, par le législateur, malgré nos efforts en ce sens, notamment avec Madame la Députée Frédérique Dumas, ce qu'a réussi à mettre en place par exemple le législateur britannique. Nous ne pensons pas à cet égard que la correction des effets pervers principaux (double imposition et taxation d'entreprises en perte ou faiblement rentables) aurait fait prendre le risque d'une assimilation de la taxe à l'impôt sur les sociétés et par la même entraîné le risque d'une contrariété aux conventions fiscales internationales. Cette taxe n'est pas visée par les conventions en question et relève

⁵⁶ Article 299 du CGI

⁵⁷ Les premiers acomptes ont été versés en novembre 2019 et ont rapporté 350 millions d'euros. La taxe avait été suspendue dans l'attente d'un accord entre les membres de l'OCDE sur le projet de fiscalité des entreprises du numérique. Toutefois, les négociations n'ayant abouti, la taxe est de nouveau entrée en vigueur en décembre 2020.

du pur droit interne avec ses modalités d'application qui lui sont propres.

En réponse à la mise en place de cette taxe, les GAFAM ont prévu de répercuter son coût dans le prix des services facturés aux développeurs, annonceurs ou encore vendeurs tiers. Google a ainsi annoncé une augmentation de 3% des tarifs pour les développeurs⁵⁸, Amazon a augmenté de 3% depuis le 1^{er} octobre 2019 les tarifs facturés aux vendeurs de sa marketplace⁵⁹ et Apple répercuté cette taxe dans ses Apple Stores.

De leurs côtés les États-Unis ont également menacé d'augmenter les droits de douane sur les produits étendards français tels que le vins, les cosmétiques ou le luxe, pour un montant de 2,4 milliards de dollars⁶⁰.

La taxe française sur les services numériques est confrontée aux mêmes écueils que la Digital Services Tax évoqués plus haut.

D'autres pays ont tenté de manière différente d'imposer les GAFAM et de façon plus générale les entreprises du numérique.

Certains pays ont suivi l'initiative de la France et ont également mis en place une taxe sur les services numériques.

Au Royaume-Uni, la taxe sur les services numériques est entrée en vigueur en avril 2020.⁶¹

Elle porte sur les revenus des moteurs de recherche, des plateformes de médias sociaux et de e-commerce qui tirent leur valeur des utilisateurs situés au Royaume-Uni.

Elle concerne les personnes morales dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 500 millions de livres et dont le chiffre d'affaires provenant des utilisateurs britanniques est supérieur à 25 millions de livres. Une réduction de la taxe est prévue lorsque l'un des utilisateurs d'une transaction est situé dans un pays appliquant une taxe similaire.

La taxe est de 2% sur les revenus mentionnés ci-dessus.

La taxe devrait rapporter 1,5 milliard de livres sur 5 ans.

La TNS a été maintenue malgré les pressions américaines mais elle comporte des mesures pour gérer ses effets pervers, notamment un plafond de rentabilité.

Les textes prévoient un abattement de 25 millions de livre sterling conduisant à exonérer de TNS les premiers 25 millions de livres sterling de revenus des services numériques.

En outre, les entreprises à faible marge ou déficitaires peuvent choisir de retenir comme base d'imposition de la taxe pour chacune de ses activités de service numérique soit :

- Le revenu net propre à l'activité ; soit

⁵⁸ <https://developer.apple.com/news/?id=oyy5612r>

⁵⁹ <https://www.silicon.fr/taxe-numerique-la-france-lappliquera-en-2020-339803.html#>

⁶⁰ Source usine nouvelle du 9 juillet 2020

⁶¹ HMRC - Communication Digital Services Tax - 11 mars 2020 <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> ; HM Treasury Budget 2018 Digital services tax

- La marge d'exploitation de l'activité. Si la marge d'exploitation est nulle ou négative, la TNS à payer sera nulle pour cette activité⁶².

L'Italie a adopté une taxe sur les services numériques qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020⁶³.

La taxe porte sur les services fournis par internet ou un réseau électronique à destination de clients résidents italiens et qui n'auraient pu exister en l'absence des technologies de l'information.

Sont concernées les entreprises dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros et qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de services numériques en Italie supérieur à 5,5 millions d'euros.

Le taux de la taxe est de 3% sur les revenus nets de TVA.

Le montant des recettes attendues est de 600 millions d'euros en année pleine en 2020 et 2021.

L'Autriche a instauré à compter du 1^{er} janvier 2020 une taxe sur les services numériques temporaire de 5%. Cette taxe est assise sur les recettes provenant de services de publicité en ligne fournis en Autriche. Les entreprises concernées sont celles dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros et le chiffre d'affaires provenant de la fourniture en ligne en Autriche est supérieur à 25 millions d'euros⁶⁴.

En Espagne, une taxe sur les services numériques est également entrée en vigueur à compter du 16 janvier 2021.

La taxe porte sur les services de publicités en ligne, d'intermédiation et de transmissions de données.

La taxe concerne les entreprises dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions et dont le chiffre d'affaires réalisés auprès d'utilisateurs situés sur le territoire espagnol est supérieur à 3 millions d'euros. Les utilisateurs de services numériques doivent être situés en Espagne.

Le Kenya a mis en place en janvier 2021 une taxe sur les services numériques de 1,5% assise sur les recettes de services numériques ou, dans le cas des places de marché, sur la commission reversée à la place de marché pour l'utilisation de sa plateforme dès lors que les utilisateurs de ces services sont établis au Kenya. Les redevables de la taxe sont les fournisseurs de services résidents ou non. Cette taxe devrait rapporter 45 millions de dollars de recette dès juin 2021 au gouvernement kenyan⁶⁵.

La Tunisie a introduit une taxe de 3% sur la vente de logiciels et de services numériques

⁶² HMRC internal manual – Digital Services Tax manual – DST43410, Alternative charge calculation, 13 avril 2021

⁶³ OCDE : Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018, p.161 et 162
La legge di bilancio 2020 (L. 160/2019),

⁶⁴ Austrian Digital Tax Act 2020, Federal Law Gazette I N° 91/2019 (DiStG 2020) et ordonnance DiStG 2020-Umsetzungsv,
Federal Law Gazette II N° 378/2019, <https://www.bmf.gv.at/en/topics/taxation/digital-tax-act.html>

⁶⁵ Finance Act 2020 n°8 of 2020, Part II, 12E, <https://www.kra.go.ke/en/helping-tax-payers/faqs/digital-service-tax-dst>

fournis par des entreprises non-résidentes⁶⁶.

La Turquie a instauré une taxe de 7,5% sur les services numériques, pouvant être réduite à 1% par le Président. Cette taxe vise les revenus de la publicité en ligne, de la vente de contenus numériques tels que les vidéos ou les jeux ainsi que les revenus des plateformes en ligne. Les entreprises redevables de cette taxe sont celles qui génèrent un chiffre d'affaires mondial supérieur à 750 millions d'euros et supérieur à 2,3 millions d'euros en Turquie⁶⁷.

D'autres pays tels qu'Israël⁶⁸ ou la Pologne⁶⁹ envisagent d'instaurer une telle taxe.

2. L'ITALIE

(A) L'Italie, à l'occasion de la loi de finances pour 2018, a fait évoluer sa définition de l'établissement stable⁷⁰.

L'existence d'un établissement stable est présumée en cas de présence économique significative et continue sur le territoire de l'État et dès lors que cette présence est construite de manière qu'elle ne crée aucune consistance physique sur le territoire de l'État.

Pour la doctrine italienne, cette extension n'est pas incompatible avec les conventions fiscales signées par l'Italie dans la mesure où elle ne vise pas à créer un nouveau cas de reconnaissance d'un établissement stable mais constitue seulement un mécanisme anti-abus⁷¹. Le Sénat italien ajoute que cette disposition a pour but de prévenir des montages réalisés par les contribuables dès lors que les montages empêchent la qualification d'établissement stable⁷².

(B) Par ailleurs, l'Italie a introduit en 2017 une procédure de coopération renforcée facultative. Les entreprises numériques peuvent opter pour cette procédure qui vise à permettre la collaboration entre les entreprises et l'administration fiscale afin, d'une part, de déterminer le montant de l'impôt dû par ces entreprises en Italie et, d'autre part, éviter le contentieux et les sanctions pénales/fiscales assorties.

Sont visées les entreprises appartenant à des groupes multinationaux dont les revenus consolidés mondiaux sont supérieurs à 1 milliard d'euros et qui effectuent des ventes de biens ou de services sur le territoire italien pour un montant annuel de plus de 50 millions d'euros.

⁶⁵ <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Tunisia-Finance-Law-for-2020-A-40494>

⁶⁶ Loi numéro 7194 "Digital Services Tax and Amendment of Certain Laws and the Decree Law numbered 375" publiée au bulletin officiel de Turquie le 7 décembre 2019 sous le n°30971

⁶⁷ Wolters Kluwer Israël - Les Multinationales Soumises À L'impôt Dans Les "prochains Mois" - 9 janvier 2019 ; Globes - Israël Google, Facebook could face huge Israel tax bill - 28 avril 2019

⁶⁸ <https://wts.com/global/publishing-article/20210205-polish-digital-services-tax-publishing-article?language=en>

⁶⁹ Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Modification de l'article 162 §2, f bis TUIR par la loi de finances pour 2018 Bloomberg tax Italie - INSIGHT/ Tax Assessment of Deemed PE in Italy—Management of Reputational Risk - 24 December 2019;

⁷⁰ Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma, nuova definizione di stabile organizzazione nel Tuir, 8 novembre 2018

⁷¹ Art. 1er bis, Decreto-Legge, 24 aprile 2017, n. 50. Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. Il a été modifié et ratifié par la loi 96/2017.

3. L'AUSTRALIE

L'Australie a mis en place un mécanisme de lutte contre l'évasion fiscale « Multinational anti-avoidance law 2015 » entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016⁷³.

L'objectif est d'éviter aux sociétés multinationales de se structurer de telle sorte qu'elles échappent à l'impôt sur les sociétés australien tout en réalisant un chiffre d'affaires important en Australie. Cette loi ne cible pas spécifiquement les entreprises du numérique mais elles sont quand même concernées.

Le dispositif s'applique lorsque :

- L'entité étrangère fournit des biens ou des services à un consommateur australien ;
- Une entité australienne est associée ou commercialement dépendante de l'entité étrangère et qui réalise une activité directement liée à la fourniture desdits biens ou services ;
- Tout ou partie du revenu tiré par l'entité étrangère de l'activité en Australie n'est pas attribuable à un établissement permanent en Australie ;
- Un des buts principaux de la structuration retenue est d'obtenir un gain fiscal au regard du droit commun australien.

Dans ce cas, il est prévu que la totalité de l'activité est réalisée en Australie comme si la société disposait d'un établissement stable.

Cela a incité certaines multinationales à se mettre en conformité (44 au 30 juin 2018).

Cela a permis de réintégrer 7 milliards de dollars australiens (4,2 Milliards d'euros) de chiffre d'affaires dans la base d'imposition australienne sans compter les incidences en matière de TVA⁷⁴.

Cet exemple australien démontre parfaitement l'utilité et l'efficacité de mettre en place en France une taxe abus comme nous le proposons.

4. L'INDE

- (A) L'Inde a opté pour la mise en place d'une retenue à la source entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2020.

La retenue à la source est de 1% sur le montant brut de la vente de biens ou de prestations de services facilitée par des installations ou des plateformes numériques et électroniques.

- (B) Par ailleurs, l'Inde souhaite introduire le critère de présence numérique significative permettant de qualifier un établissement stable. Ce critère devrait être introduit en droit interne à compter de 2021 ou 2022 en fonction de l'issue des négociations à l'OCDE⁷⁵.

⁷³ <https://www.legislation.gov.au/Details/C2015A00170>

⁷⁴ Sénat - Étude de législation comparée n°288 - Recueil des notes de synthèse de mars à juin 2019- 2 juillet 2019

⁷⁵ India - art 9 Income Tax Department 1961

⁷⁵ ODCDE - Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - rapport intérimaire 2018, p.154 et p.159

En cas de dépassement du seuil d'un certain chiffre d'affaires ou d'un certain nombre d'utilisateurs, il serait possible d'imposer en Inde les bénéfices résultant de ces transactions ou de ces utilisateurs indépendamment du lieu de résidence du contribuable.

5. LE ROYAUME-UNI

En complément de la taxe sur les profits détournés « Diverted profit tax » instaurée en 2015, le Royaume-Uni a créé une procédure de divulgation de l'impôt sur les bénéfices détournés entrée en vigueur le 10 janvier 2019.

Cette procédure a pour objectif d'inciter les multinationales à se rapprocher de l'administration fiscale britannique en vue de conclure des arrangements fiscaux. Les entreprises évitent, par ailleurs, l'application d'une pénalité de retard de 30% qui vient s'ajouter à la « Diverted Profit Tax » et éviter également les poursuites pénales⁷⁶.

6. ISRAËL

Israël a introduit le critère de présence économique significative dès 2016 visant les services en ligne fournis à distance à des utilisateurs locaux par des entreprises non-résidentes en Israël. La Circulaire⁷⁷ qui instaure ce critère fournit les éléments permettant de considérer qu'une société étrangère a une présence numérique significative en Israël, tels que :

- Un nombre important de contrats de services internet avec des résidents israéliens ;
- Un grand nombre de clients israéliens utilisent le service numérique ;
- Le service en ligne est adapté aux utilisateurs israéliens (par exemple, utilisation de la langue hébraïque, style, utilisation de la monnaie israélienne, etc.) ;
- Trafic web élevé par les utilisateurs israéliens. Corrélation étroite entre la contrepartie versée à la société étrangère et le niveau d'utilisation de l'internet par les utilisateurs israéliens.

Ce critère s'applique en l'absence de convention fiscale de double imposition.

La circulaire de l'administration n'a pas de valeur législative mais donne la vision de l'interprétation de cette question par l'administration⁷⁸.

7. LE NIGERIA

Le projet de loi de finances pour 2020, qui a introduit le principe de la présence économique significative (PES) dans l'assiette d'imposition des entreprises non-résidentes opérant dans les secteurs des services numériques et du commerce électronique, a été promulgué. Le 29 mai 2020, le ministère nigérian des finances a publié un décret législatif, applicable rétroactivement à partir du 3 février 2020, définissant et mettant en œuvre le concept de PES. Selon l'ordonnance, une société non-résidente aura une présence économique significative au Nigeria si elle a un chiffre d'affaires brut ou un revenu de plus de 25 millions NGN (64,5 K \$)

⁷⁶ HMRC - Guidance Profit Diversion Compliance Facility Published 10 January 2019

⁷⁷ Bloomberg tax - U.K. Companies Can Avoid 'Google Tax' Penalties Under New Program - 10 janvier 2019

⁷⁸ Circulaire administrative N° 04/2016 du 11 avril 2016

⁷⁹ <https://tax.thomsonreuters.com/blog/israel-preparing-digital-services-tax-modelled-off-pending-french-proposal/>

provenant de quatre types d'activités numériques :

- La fourniture de services de streaming ou de téléchargement de contenus numériques aux personnes résidant au Nigeria ;
- La transmission de données recueillies sur les activités des utilisateurs nigériens sur une interface numérique (sites web ou les applications) ;
- La fourniture de biens et de services directement ou indirectement par le biais d'une plate-forme numérique ; ou
- L'utilisation d'un nom de domaine nigérien ou à une URL enregistrée au Nigeria, ou si elle a une "interaction ciblée et soutenue avec des personnes au Nigeria en personnalisant sa page ou sa plate-forme numérique" pour le marché nigérien.

L'ordonnance ne s'appliquera pas aux sociétés basées dans des pays avec lesquels le Nigeria a conclu une convention fiscale.

Fiscalité Numérique

PARTIE 3

LES SOLUTIONS PRÉCONISÉES

Le tableau ci-dessous est édifiant. Une capitalisation boursière hors norme, un chiffre d'affaires considérable, des profits substantiels...et des taux effectifs d'imposition qui restent très faibles malgré une présence fiscale désormais accrue aux États-Unis.

	GOOGLE ¹⁹	AMAZON ²⁰	FACEBOOK ²¹	APPLE ²²	TOTAL
Capitalisation boursière 2020 (Milliards €) ²³	978	1348	778	1861	4965
Chiffre d'affaires 2020 (Milliards €)	151	318	71	227	767
Bénéfices 2020 (Milliards €)	33	18	24	47	122
Taux effectif d'impôt 2020	16,2%	11,8%	12%	14,4%	

Nos solutions ne s'éloignent pas de celles proposées en 2017, parce que, à ce stade de paralysie des instances internationales, UE et OCDE, il y a des solutions pour la France que cette dernière peut mettre en œuvre de manière autonome.

Disons-le une bonne fois pour toute, nous avons les capacités à prendre, sur ce sujet et sur le plan fiscal, notre destin en mains. N'avons-nous pas été capable de faire le RGPD ?

Lorsque l'on évoque la fiscalité avec des responsables politiques ou des membres de l'administration, ils semblent frappés d'une mystérieuse paralysie.

Tout dépendrait à les écouter des instances internationales, l'Europe, l'OCDE, il ne manque plus que l'ONU.

Pourtant, notre code général des impôts dont la taille ne cesse de grandir n'a pas été rédigé avec l'autorisation préalable des ces instances. Il contient une multitude de dispositions de fiscalité internationale et de clauses anti-abus. Et tout d'un coup sur le numérique, nous aurions perdu toute capacité à agir, toute souveraineté fiscale ?

Si, nous avons su faire la taxe sur les services numériques, cette disposition, la France en veut bien. Pour elle, la France s'est brouillée avec les États-Unis. Mais la brouille avec l'Amérique, c'était justement la raison avancée pour ne prendre aucune autre mesure de manière autonome,

¹⁹ Rapport annuel Google 2020

²⁰ <https://ir.aboutamazon.com/news-release/news-release-details/2021/Amazon.com-Announces-Fourth-Quarter-Results/>

²¹ Communication Facebook – résultats année 2020

²² Rapport annuel Apple

²³ Nasdaq et companiesmarketcap.com

pour, par exemple, repousser le concept d'établissement stable virtuel. Cette raison, mais aussi comme toujours, on avance le risque de contrariété aux conventions.

Pourtant, lorsque la France le veut, elle fait entrer convention par convention, lors de leur renégociation, les clauses purement françaises que le législateur a votées (type sous-capitalisation de l'article 212 du CGI ou imposition des profits réalisés hors de France de l'article 209 B du code général des impôts). Ces dispositions internes, contraires aux conventions fiscales, ont été introduites dans toutes les conventions renégociées par la France. Avec le temps, elles sont donc pleinement applicables. Depuis notre rapport de septembre 2017, nous avons donc déjà perdu 3 ans de renégociation de conventions...

Allez, bousculons les conservatismes et donnons, malgré la V^{ème} République, un vrai rôle et une vraie liberté au Parlement en la matière. Pour une fois ne laissons pas Bercy écrire seul la loi fiscale. Reprenons le concept intelligent de co-production législative de Jean-François Copé.

La France peut voter et appliquer très rapidement nos propositions. Elles auront un effet immédiat.

Il suffit de le vouloir.

Ces propositions s'articulent en un triptyque.

PROPOSITION N° 1 : L'ÉTABLISSEMENT STABLE VIRTUEL

Comme nous le proposons en 2017, il s'agit de doter notre droit interne de dispositions modernes qui permettent d'appréhender la réalité de l'économie numérique.

Le concept d'établissement stable est apparu en 1925 avec la SDN. Il repose sur l'idée d'une présence physique dans un Etat.

Le numérique, lorsqu'il est déployé en France par un serveur situé hors de France, au moyen d'un site situé hors de France, détenu par une entité située hors de France, touche des utilisateurs ou clients français, sans aucune présence physique de quelque nature que ce soit en France.

L'activité économique se situe en France, mais la boutique, le hangar ou encore les locaux n'existent pas. Ils sont dématérialisés.

Aucune disposition ne permet donc, à date, d'appréhender les profits qui sont réalisés en France. Alors même que ces dispositions existent en matière de TVA puisque dans les relations B to C, depuis 2015, la TVA est due en France lorsque les clients sont résidents de France. La problématique de la TVA a été réglée logiquement par une directive européenne puisque l'harmonisation en matière de TVA est prévue par les traités européens. Cette obligation d'harmonisation n'existe pas en matière de fiscalité directe, ce qui explique la lente évolution du droit européen en la matière depuis le rapport Neumark de 1962 et l'apparition ensuite de directives visant la fiscalité directe, mais nécessitant l'accord unanime des Etats membres (fusion, régime mère-fille, intérêts redevances, convention d'arbitrage qui n'est pas une directive). La liste reste pauvre.

Il n'y a donc aucune raison, pour la France, d'attendre une initiative européenne pour harmoniser

son propre droit interne. L'article 209 du code général des impôts qui fonde l'imposition des sociétés de capitaux en France n'a pas été écrit avec l'autorisation des instances européennes et n'est bien évidemment pas issu d'une quelconque directive.

L'OCDE ne produit que de la « soft law » et ne constitue en aucune manière une instance supranationale à laquelle la France aurait délégué une partie de sa souveraineté. On pourrait même ajouter que, s'agissant de l'OCDE en tant qu'organisation internationale, regroupant pour les questions de fiscalité les représentants des administrations fiscales des différents Etats membres, sa légitimité démocratique pose question. Depuis la Magna Carta en 1215, le vote de l'impôt arraché au souverain anglais constitue l'un des apanages de la représentation nationale, de la souveraineté populaire, donc du peuple.

Cette incapacité à moderniser notre droit interne pose question. Ce refus de l'obstacle, quand au demeurant aucun obstacle n'existe, est juste incompréhensible. Même si, sous la V^{ème} République, le vote de l'impôt est devenu une forme d'enregistrement de dispositions écrites à Bercy et entérinées par le gouvernement, il faut ici redonner au Parlement son pouvoir originel surtout quand il s'agit de dispositions qui ont pour but, non de créer de la dépense publique, mais au contraire d'augmenter les recettes. Les contribuables qui paient leurs impôts en lieu et place des GAFA ne le comprendraient pas.

Bien évidemment, il sera rétorqué que les conventions fiscales s'opposent à une telle définition de l'établissement stable. Mais comme nous l'avons indiqué précédemment, la France sait très bien, convention par convention, inclure ces définitions lors des négociations.

Surtout, cette modernisation donnera des armes aux activités exercées depuis des Etats sans convention fiscale, souvent des paradis fiscaux, qui utilisent le numérique pour commercer avec des clients français. Deux exemples :

- Les jeux en ligne sont, le plus souvent, localisés sur l'Ile de Man ou à Gibraltar. Ce sont des paradis fiscaux. L'établissement stable virtuel peut rendre leur présence imposable en France.
- Les transactions sur crypto actifs sont souvent exercées depuis des paradis fiscaux. Tels les ICO par exemple (Initial Coin Offering) depuis les British Virgin Islands pour donner un exemple concret. L'établissement stable virtuel peut toucher ces transactions. On voit bien avec l'augmentation considérable de la valeur du Bitcoin que ces sujets sont d'importance.

Nous n'allons pas ici citer Marc Bloch et son ouvrage « l'étrange défaite » (cela a été suffisamment fait avec la crise du Covid), mais une fois de plus, c'est comme s'il y avait une paralysie à un certain niveau de décision de l'Etat. Une sorte de nostalgie d'un monde d'avant, qui prohibe radicalement toute innovation, toute adaptation à un monde d'après. Nous avons la fiscalité de la ligne Maginot pour répondre au défi des armes modernes et des divisions motorisées qui fondent à pleine vitesse sur la France.

Cet établissement stable virtuel serait reconnu en fonctions de critères qui restent à définir et à débattre :

- Le nombre de contrats passés avec des résidents français pour la mise à disposition de services directs ou indirects ;

- Le nombre de clients français utilisant les services gratuits ou rendus à titre onéreux ;
- L'importance de la bande trafic utilisée par des clients français ;
- L'adaptation du site pour des services utilisés en France ;
- La corrélation qui pourrait exister entre les montants payés par la société étrangère propriétaire ou licenciée pour l'utilisation du support à une autre société et le niveau d'utilisation des services en France.

Attention, créer l'obligation de déclarer un établissement stable n'est pas la panacée.

Il faudra ensuite déterminer son revenu imposable. C'est le but de la proposition 3 ci-après.

PROPOSITION N°2 : CRÉER UNE TAXE ABUS

Les Anglais l'ont fait. Les Anglais l'ont fait, les Français n'en n'ont même pas rêvés !

Les Anglais ont fait la « diverted profit tax ». Les Australiens ont fait la même chose. Elle rapporte environ 300 millions de livres par an au Trésor Britannique. Nous avons déjà perdu 3 ans 1/2 depuis le rapport de 2017. Soit potentiellement 1 milliard d'euros de recettes fiscales mais aussi l'incitation à adopter des comportements plus vertueux.

De quoi s'agit-il ? De mettre en place une taxe spécifique sur les profits détournés en France.

Cette taxe serait d'un niveau dissuasif, supérieur à l'impôt sur les sociétés. 30% en 2021 puisque le taux de l'impôt est ramené à 26,5% (hors CSB de 3,3% applicable sur l'IS).

Cette taxe serait recouvrée par la procédure de la taxation d'office afin de déterminer les revenus et les charges imputables à l'exploitation française. Ce qui renverserait la charge de la preuve sur le contribuable étranger qui devrait alors prouver que le bénéfice déterminé par l'administration fiscale est surévalué.

Cette taxe n'est pas un impôt sur les sociétés. C'est une taxe de nature fiscale, purement interne réprimant les abus. Pour les puristes qui risqueraient une fois de plus d'invoquer l'existence des conventions fiscales pour ne rien faire, nous avons à l'article 990 D du code général des impôts une taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles détenus en France par des sociétés étrangères. Cette taxe n'est pas contraire aux conventions internationales par nature. Puisqu'elle a été rédigée, c'est bien qu'il a été jugé qu'elle pouvait l'être. Celle que nous proposons peut faire partie du code général des impôts aussi.

Cette taxe s'appliquerait à tous les contribuables, quel que soit leur lieu de résidence. Donc aux contribuables résidents de France aussi. Qu'ils se rassurent, nous n'avons pas connaissance de groupes français du numérique qui auraient mis en place des montages aussi artificiels et alambiqués.

On pourrait y ajouter des dispositions de « name and shame » pour frapper l'image des groupes qui pratiqueraient ce type d'évasion fiscale.

La présence digitale significative en France, sans pour autant y avoir déclaré de présence

imposable alors même qu'il existe un établissement stable virtuel sur le plan économique et une substance économique significative, permettrait de faire rentrer la société étrangère dans la taxe. On pourrait prévoir une solidarité de paiement avec les sociétés du groupe établies en France, dès lors qu'elles participent aux transactions artificielles avec les sociétés étrangères (par exemple en facturant des services de support).

Sans présence fiscale en France, la taxe serait recouvrable auprès des clients français, en déduction des montants dus aux sociétés étrangères concernées.

Couplée avec les dispositions sur l'établissement stable virtuel, le but de cette taxe est d'inciter à déclarer une présence imposable en France.

PROPOSITION N°3 : PROFIT SPLIT

DÉTERMINER LE REVENU IMPOSABLE DES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES EN FRANCE PAR LA TECHNIQUE DES PRIX DE TRANSFERT ISSUE DES COMMENTAIRES OCDE

Cette proposition n'a rien de révolutionnaire, puisque ces techniques de détermination des revenus imposables par le biais des prix de transfert, au travers de méthodes élaborées par l'OCDE, est une pratique ultra courante de l'administration fiscale lors de ses contrôles de groupes internationaux et est reprise, très fréquemment désormais, par le juge de l'impôt et les rapporteurs publics dans leurs conclusions.

Comme le soulignait l'excellent rapport de Madame la Député Bénédicte Peyrol sur l'évasion fiscale internationale des entreprises, notre code général des impôts n'est pas moderne et les prix de transfert sont abordés de manière lapidaire à l'article 57 du code général des impôts.

Il nous a toujours semblé qu'une règle du jeu claire devrait exister en matière fiscale et que, même si la pratique des contrôles permet de se reposer sur ces méthodes OCDE, il serait sain que ces méthodes figurent dans notre loi fiscale, afin d'y recevoir un support juridique plus constitutionnel et plus en lien avec le principe de la hiérarchie des normes, plutôt que de faire une sorte de bricolage dans une instruction administrative inspirée de ces méthodes.

Une fois encore il s'agit de remettre le Parlement représentant le peuple au centre de la production législative, de remettre l'église au milieu du village et de ne pas laisser sur une question aussi importante, aux enjeux financiers considérables, le seul pouvoir exécutif aux manettes, plus exactement, son administration.

Comme nous l'indiquions précédemment, l'utilisation de la méthode de la marge nette opérationnelle que l'administration fiscale utilise à tour de bras dans ses contrôles risque d'être très décevante en matière numérique. Surtout si cette méthode qui se fonde sur l'utilisation de benchmark pour déterminer des marges nettes opérationnelles cibles (on dit ici de pleine concurrence) et que ces benchmark sont français, compte tenu de la faiblesse de notre industrie du numérique et de sa rentabilité encore naissante, l'utilisation de ces benchmark comme référence pour imposer en France les profits des GAFAM ou des BATX risque de s'avérer très peu productive en terme de recettes fiscales, tant en matière d'impôt sur les sociétés que de taxes locales avec la CVAE.

Nous avons expliqué que le pilier 1 des travaux de l'OCDE correspond dans sa philosophie à une sorte de « profit split » ultra simplifié, visant par essence à reconnaître qu'il fallait rémunérer ce que l'on peut appeler les incorporels locaux ; en matière numérique par exemple, les utilisateurs qui, lorsque c'est gratuit, sont le « produit » tel que l'expliquait Tim Cook.

Pour l'instant, faute de la participation des Etats-Unis à ce pilier 1, il semble que nous soyons à l'arrêt en ce domaine, même si les propositions de la nouvelle administration Biden semblent tracer une route nouvelle en matière de fiscalité mondiale. Les choses bougent en tous les cas et semblent bouger dans le bon sens.

Mais en attendant que tout cela aboutisse, nous pouvons sans problème utiliser cette méthode du « profit split » qui, bien mieux que la TNMM permet de reconnaître toute la valeur de ce qui se passe en France.

Encore une fois, il s'agit d'une méthode classique utilisée par beaucoup de groupes internationaux, américains notamment. Cette méthode est bien connue des services de contrôle et notamment de la DVNI. Elle ne créera, si elle est utilisée, aucun désavantage concurrentiel pour la France, que l'on se rassure sur ce point. Tout particulièrement, parce que de nombreux groupes étrangers l'utilisent déjà sur notre territoire. C'est à nos services de contrôle de l'utiliser désormais d'une manière plus systématique.

Si nous le voulons, le pilier 1 c'est maintenant. Mais vraiment...

Notre proposition, comme en 2017, c'est de moderniser notre article ultra dépassé 57 du code général des impôts en y incluant la référence aux méthodes OCDE.

Puis, cela fait, comme le suggérait Bénédicte Peyrol dans son rapport, susciter de la part de l'administration fiscale une instruction commentant ces dispositions à l'usage des entreprises du numérique (à date, l'administration a fait une instruction à l'usage des PME en matière de prix de transfert et c'est tout).

L'administration pourrait travailler avec des cabinets spécialisés en matière d'évaluation qui savent utiliser cette méthode et en ont l'expérience, à l'aide d'un budget dédié. Elle pourrait ensuite édicter une méthodologie claire et utilisable par les vérificateurs sur le terrain et protégeant les contribuables de bonne foi sur la base des dispositions de l'article L 80 A du code général des impôts (les contribuables peuvent invoquer les commentaires des instructions administratives publiées).

Ce « *vade mecum* » fiscal permettrait ainsi de valoriser la présence digitale en France, de déterminer la part de profits imputable à cette exploitation numérique réalisée en France, fonction du chiffre d'affaires qui est réalisé sur notre territoire.

Ce travail n'est pas si difficile et peut être réalisé rapidement. Il faut un peu de moyens financiers car les cabinets en question ne vont pas travailler gratuitement mais en quelques mois un guide utilisable, pratique, sécurisant les contribuables et valorisant les actifs incorporels de notre territoire peut voir le jour. Ce n'est qu'une question de volonté politique.

SYNTHÈSE DES TROIS PROPOSITIONS

Ces trois propositions :

- Établissement stable virtuel,
- Taxe abus,
- Profit Split

vont nécessairement ensemble, comme les 3 lames d'un rasoir.

L'établissement stable virtuel permet de donner à la France la possibilité d'imposer, la taxe abus frappe les montages artificiels et le « profit split » valorise les incorporels français comme les utilisateurs et leurs données.

Les débats sur l'économie numérique ont fait leur chemin. Les recettes fiscales perçues lors des transactions conclues par le Ministre de l'action et des comptes publiques avec les GAFAM à la suite de contrôles fiscaux ont montrées qu'il n'était plus impossible de récupérer quelque chose, qu'on pouvait le faire sans représailles et destructions massives, ni de la part des GAFAM qui n'ont pas blacklisté notre territoire comme certains aimaient à le faire croire, ni de l'administration fiscale américaine qui ne s'est émue que de notre taxe sur les services numériques (en raison de son caractère par bien des égards maladroite). La crise du Covid nous a faits prendre conscience du poids grandissant du numérique dans notre économie, et hélas, du numérique étranger, que ce soit Tik Tok, les réunions virtuelles Zoom ou Teams, les livraisons d'Amazon, etc..

Et encore une fois, si cette part grandissante du numérique en France ne paie ni l'impôt sur les sociétés (à l'heure où la Grande Bretagne par exemple relève son taux d'impôt sur les sociétés ce qui montre l'importance de cet impôt), ni la CVAE constituant une ressource fondamentale de nos collectivités locales (sachant que faute de présence physique, elles n'ont ni taxe foncière ni CFE sur bien des activités digitales), les recettes de l'Etat et des collectivités locales seront lourdement frappées mais aussi la concurrence sera faussée au détriment de nos entreprises du numérique (imaginez 15 ans sans impôt que l'on vous reverserait aujourd'hui ?). Surtout, l'Etat ira prendre l'argent chez ceux qui restent, handicapant encore plus leur capacité de modernisation et le passage de nos industries au numérique.

La relocalisation de notre industrie et la reconquête de notre souveraineté économique, passe aussi par une mise en œuvre efficace de l'imposition des entreprises numériques étrangères, GAFAM en tête, qui offrent leurs services aux clients et utilisateurs français. Nous souhaitons que la France soit non seulement une « start-up nation » mais qu'elle devienne aussi un réel acteur du secteur numérique, de l'IA et de l'informatique quantique. Nous refusons le sort que nous prédit Nicolas Baverez dans son ouvrage « les lettres béninoises », celui d'une France tiers-mondisée, dépendante de ses créanciers et du FMI. Cela passe par la reconquête de notre souveraineté industrielle, dont le numérique fait bien évidemment partie. Plutôt que d'imaginer une fiscalité punitive post-Covid visant à créer une taxe exceptionnelle sur les hauts revenus quand il en existe déjà une créée par le gouvernement Fillon, trouvons le chemin de la reconquête de la souveraineté fiscale en imposant réellement les GAFAM. Cette volonté d'une imposition plus efficace et plus équitable, pour financer les déficits de la crise sanitaire et les plans de relance, c'est déjà l'ambition de l'administration Biden.

Nos solutions sont simples.

Elles sont rapides à mettre en œuvre.

Elles rapportent de l'argent.

Les forces d'action existent au Parlement et peuvent créer le consensus.

La France a aujourd'hui un certain nombre de sociétés en pointe dans le digital telles que OVH, Doctolib, Mano Mano, Swile, Openclassrooms, Blablacar.

En 2020, 12 jeunes pousses ont levé 100 millions d'euros de fonds et, malgré la crise liée au Covid, les levées de fonds des sociétés françaises du numérique ont atteint 5,4 milliards d'euros⁹⁴.

Il est temps, à son tour, que l'Etat mette fin à la distorsion de concurrence qu'entraîne la fuite devant l'impôt de certains géants étrangers du numérique pour que toutes ces sociétés françaises maximisent les effets de leurs levées de fonds et luttent avec leurs concurrents à armes égales.

⁹⁴ Les Echos – Levées de fonds : 2020, année record pour la Frenchtech – 13 janvier 2021

CONCLUSION



ANAÏS VOY-GILLIS

Anaïs Voy-Gillis est docteure en géographie et chercheuse associée au sein du CRESAT (Université de Haute Alsace). Ses travaux portent sur les enjeux et les déterminants de la réindustrialisation de la France. Elle est directrice au sein du cabinet June Partners où elle conduit des missions de conseil opérationnel auprès de clients industriels. Elle a co-écrit avec Olivier

Lluansi, *Vers la renaissance industrielle* aux Editions Marie B.

La dernière décennie a été marquée par plusieurs mouvements sociaux, rappelant la nécessité de lier la notion de prospérité à un territoire et aux hommes qui l'occupent et que les entreprises ne pouvaient pas durablement passer outre le cadre démocratique des États. La crise de la COVID-19 a renforcé ce besoin, tout comme celui de faire renaître une industrie nationale forte et souveraine. Dès lors, développer une fiscalité adaptée aux entreprises du numérique rejoint la forte demande de régulation des flux économiques et financiers de nos concitoyens.

En développant l'économie de l'immatériel, nous avons pensé que nous créerions suffisamment de valeur pour palier la désindustrialisation des sociétés occidentales et que le détachement entre lieux de production et lieux d'innovation n'aurait pas de conséquences durables sur la capacité à préserver notre modèle social. Nous avons également pensé que la division internationale du travail serait un schéma « éternel » : les opérations de production resteraient dans les pays à bas coûts de main d'œuvre et les pays développés se spécialiseraient dans les technologies de pointe, les tâches considérées à haute valeur ajoutée, la création des concepts et du design, etc. Or, nous nous sommes non seulement reposés sur nos rentes, mais nous avons aussi cessé d'investir dans les usines, la formation et l'innovation, si bien que nous n'avons pas su imaginer le monde de demain à mesure que de nouvelles contraintes, notamment environnementales, devenaient de plus en plus présentes. En nous désindustrialisant, en perdant le lien avec le « faire » nous avons obéré durablement notre capacité de rebond et en parallèle nous ne nous sommes pas dotés des outils pour faire naître et réguler la nouvelle économie à laquelle nous aspirions. De plus, nous pensions que les technologies intégrées dans des biens tels que les ordinateurs, les véhicules, etc., seraient suffisantes pour créer de la valeur afin de remplacer celle que nous ne créerions plus en délocalisant nos unités de production. Nous pensions également que les barrières à l'entrée dans les secteurs clés de nos économies étaient trop élevées

pour que de nouveaux entrants, les entreprises du numérique mais également des pays comme la Chine qui viennent se positionner sur les nouvelles générations de produits, s'y développent. Avec cette approche, nous n'avons pas non plus saisi le risque de désintermédiation qu'ils avaient entre nos industriels et leurs clients et que ces nouveaux entrants étaient de nature à bouleverser les règles d'un jeu que nous pensions maîtriser.

Ainsi, et au-delà du défi démocratique qu'elles posent, les grandes entreprises du numérique ont participé au détachement entre matériel/immatériel et à la fragmentation des sociétés par un accroissement des inégalités de revenus et de capital financier, mais également géographiques. Par le phénomène de concentration de certaines activités et la recherche des meilleures compétences pour assurer le développement continu de leurs fonctions clés, elles ont favorisé une augmentation des rentes foncières, excluant et paupérisant une partie de la population dans les périphéries. Or, ces fractures que l'on retrouve dans de nombreuses sociétés occidentales sont le ciment de la montée des partis nationalistes identitaires. Il existe également une fracture fiscale entre les entreprises qui usent de tous les mécanismes pour contourner l'impôt et les PME/ETI, ancrées dans les territoires, conscientes de leur rôle et qui n'ont souvent pas ou peu les moyens de soustraire à la fiscalité nationale. Réfléchir à la taxation des grandes entreprises du numérique revient donc également à chercher des leviers pour réduire ces inégalités de manière durable. La fiscalité doit permettre de réinjecter une partie des rentes dans le circuit économique et les propositions de ce rapport ont été pensées dans ce sens afin de trouver la manière la plus objective d'appréhender ces entreprises tant au niveau du mode d'imposition que de l'assiette.

Le sentiment d'injustice est un puissant vecteur de mobilisation comme l'a illustré le mouvement des Gilets Jaunes. Or, comment pouvons-nous espérer rebâtir un esprit de cohésion sociale et territoriale, si nous ne trouvons pas les leviers pour réduire le sentiment d'injustice fiscale ? À l'aube des années 1980, nous avons cru que l'avenir de nos sociétés reposait dans une économie immatérielle où les usines n'avaient plus de raison d'être. En toute légalité, les entreprises ont délocalisé leur production, puis leur centre de recherche et désormais les sièges sociaux. Ce dernier phénomène est d'ailleurs accentué par la situation de compétition fiscale entre les États membres de l'Union européenne. De nombreuses entreprises se sont déterritorialisées, devenant pour certaines presque apatrides et ont ainsi cessé de contribuer significativement au développement de leur pays d'origine.

Au-delà de la question du modèle social se pose également une question de financement de la transformation de notre modèle de consommation afin d'aller vers plus de sobriété et la juste fiscalité doit être un levier de financement et de réorientation. Il faut également inclure dans nos approches, des éléments géopolitiques et géostratégiques, et non plus uniquement économique comme cela a été longtemps le cas. Sans approche globale, transverse et multiscalaire, nous ne serons pas en mesure d'apporter les bonnes réponses aux problèmes. Par exemple, les grandes entreprises, du secteur numérique ou non, profitent de l'absence d'harmonisation fiscale européenne, fragilisant au passage un peu plus la cohésion européenne. L'approche globale doit également nous permettre

de casser un mythe qui laisse sous-entendre que l'économie immatérielle est indépendante des infrastructures matérielles et qu'elle n'a donc rien à voir avec le monde industriel. Or, bien au contraire, pour développer leurs services, ces entreprises s'appuient sur des capacités de stockage de données, des câbles, notamment sous-marins, des satellites, etc. qui posent de vrais défis en termes de souveraineté et qui nécessitent de vraies compétences et savoir-faire industrielles. Il est donc difficile de penser la question de la régulation de ces entreprises sans intégrer ces questions stratégiques, surtout à l'heure de la COVID-19 où le mot souveraineté redevient central dans le débat public.

Ré-ancrer la valeur dans nos territoires répond à une urgence. En développant l'idée que la France pouvait être une start-up nation nous sommes passés à côté de pans entiers de la population qui vivent la période actuelle comme une injustice. Nous n'avons pas réussi à créer un imaginaire partagé. Or, seul un imaginaire permet de créer une atmosphère propice à l'innovation, de relier un futur rêvé et un héritage assumé, de faire se rejoindre ceux qui se projettent dans un monde globalisé et ceux qui résident dans un territoire, avec parfois une difficulté à le quitter et le sentiment d'être restés sur le quai. Se doter d'une fiscalité adaptée aux enjeux contemporains est un élément de la réponse que les États doivent apporter à leurs citoyens.

Ainsi, les principes proposés dans ce rapport sont clairs et concrets, et doivent faire l'objet d'un combat collectif acharné. Il est vrai que les entreprises fonctionnent selon les règles du marché, mais à l'heure où l'humanité est confrontée à son plus grand défi, la transition écologique, elles doivent également se mettre au service d'un projet qui les dépasse : l'intérêt collectif. Il n'y a donc aucune raison objective que les entreprises opérant sur un territoire ne contribuent pas à son développement par une fiscalité adaptée.

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.



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,
Pantheon Sorbonne



OLIVIER SICHEL
Président Digital New Deal
DGA Caisse des Dépôts



ROBERT ZARADER
PDG Equaniry

contact@thedigitalnewdeal.org

www.thedigitalnewdeal.org

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 eu Europe
Olivier Sichel - juillet 2015



THINK-TANK
DIGITAL
NEW DEAL

mai 2021

www.thedigitalnewdeal.org