

Revue de
DROIT FISCAL

Droit fiscal n° 39, 28 Septembre 2017, 477

Quelle imposition des revenus de l'économie numérique ?

Etude par Vincent Renoux
avocat associé, cabinet Stehlin & Associés

et **Simon Bernard**
diplômé du M2 Fiscalité internationale (université Paris II-HEC)
élève-avocat

Fiscalité internationale

Sommaire

1. - Le 12 juillet 2017, le tribunal administratif de Paris a rendu cinq jugements qui annulent le redressement à hauteur de 1,115 md EUR opposé par l'État français à la société Google^{Note 1}. En cause, les revenus des contrats publicitaires signés par la filiale irlandaise du groupe sur et à destination du marché français, et que rien ne rattache pourtant à l'assiette de l'impôt en France. Les jugements sont clairs : Google n'est dès lors pas imposable en France sur ces revenus. De ces cinq jugements, il reste un goût amer : malgré l'impression que le bon droit reconnu au géant américain découlait de l'évidence et d'une nécessité de sécurité juridique, le sens de l'histoire de l'impôt n'est pas celui-là.

2. - Google, avec Apple, Facebook et Amazon, symbolisent une économie nouvelle fondée sur une mise en exergue de l'idée de réseau^{Note 2}. Ces sociétés sont devenues les leaders d'un monde nouveau, bouleversant les codes de l'ère industrielle, dans lequel le virtuel supplante la matérialité. Ces plateformes hors-sol hébergent différents services pour répondre à des demandes toujours plus nombreuses : les services à la demande^{Note 3}, les services de financement participatif^{Note 4}, ou bien encore les services de prêt et de partage^{Note 5}. Elles ont intégralement modifié les règles du jeu et avec elles la réponse des différents acteurs. Ceux-là ont, pour certains, évolué à leur tour, c'est le cas des acteurs du droit de la propriété intellectuelle^{Note 6} et de la protection des données^{Note 7}, par nécessité de conserver la cohérence des grands principes de leur domaine et protéger leurs enjeux. D'autres se morfondent dans le déni, rejetant la faute sur les sociétés du numérique. C'est le cas de bon nombre d'acteurs du droit fiscal, qui ne voient dans la non-imposition de la majorité des revenus des géants du numérique que les manigances d'experts déplaçant artificiellement les revenus au service d'une optimisation fiscale agressive, et pensent que seul le droit international est en mesure de faire évoluer les choses.

3. - Pourtant, la réalité est tout autre. La territorialité de l'impôt telle qu'elle existe en France a été pensée pour l'économie d'hier, celle de l'ère industrielle avec ses achats en magasin et ses relations physiques sans de multiples intermédiaires dématérialisés^{Note 8}. Dans l'affaire *Google*, le rapporteur public a tout dit : « la présente affaire révèle les carences de la base juridique actuelle »^{Note 9}. Ces carences n'auraient d'impact que sur le budget de l'État^{Note 10} si elles n'avaient pas pour conséquence d'offrir un avantage concurrentiel substantiel aux sociétés du numérique étrangères.

Mais la part de marché et les enjeux - sécurité, santé, protection de la vie privée, diplomatie^{Note 11}, etc. - de l'économie numérique renvoient à davantage de considérations susceptibles de menacer la souveraineté nationale. De quoi mettre un terme au déni et ouvrir une approche constructive du problème, et cela même en droit interne.

4. - La nature de l'imposition à envisager pour les revenus du numérique dépend en grande partie de la raison pour laquelle ils ne sont pas aujourd'hui imposés. Les revenus non imposés parce qu'ils sont artificiellement déplacés par des montages fiscaux agressifs doivent être distingués des revenus non imposés du fait de l'anachronisme de la territorialité de l'impôt (1). Cette distinction permettra de dégager deux types de règles pour contrer ces fuites de revenus : un dispositif anti-abus et une définition du lien de rattachement d'un revenu à la France pour l'adapter à l'économie numérique (2).

1. Une obsolescence avérée des règles de territorialité : de l'existence d'une économie nouvelle inconnue de l'impôt à une économie d'évitement des règles de l'impôt

5. - Les acteurs de l'économie numérique ont inventé une nouvelle façon de créer de la valeur. Ils ont ensuite développé leur modèle en bénéficiant des dépenses publiques, directement^{Note 12} ou indirectement^{Note 13}, sans pour autant payer d'impôt, ou si peu. Les entrepreneurs des États européens se sont ainsi retrouvés dans une course à handicap. Pourtant, les sociétés américaines de l'économie numérique répondent aux justifications traditionnelles de l'impôt, elles sont seulement exclues de son champ, fondé sur des critères de présence physique, donc inadaptés^{Note 14} (A). Quand une présence physique s'est toutefois avérée nécessaire^{Note 15}, bon nombre de sociétés du numérique ont mis en place des schémas pour placer artificiellement cette présence, nécessaire pour déclencher l'obligation fiscale, dans les pays ayant les plus faibles taux d'imposition (B).

A. - L'apparition de nouveaux vecteurs de création de valeur difficiles à appréhender

6. - En théorie, les critères qui déterminent l'obligation fiscale peuvent être de deux ordres. Le premier critère est personnel et attribue le droit d'imposer par rapport à la personne du contribuable^{Note 16}. Le deuxième critère est réel et attribue le droit d'imposer en fonction de caractéristiques propres au revenu réalisé^{Note 17}. Le fonctionnement de l'économie du numérique bouleverse les critères réels déterminés jusqu'à présent.

7. - Traditionnellement, la création de valeur dépend d'une présence physique et se matérialise sous la forme d'une chaîne. Il a donc été relativement aisé de dégager des critères d'imposition réels. Chaque acteur de la chaîne de valeur peut être imposé sur ses bénéfices par l'État qui a les liens les plus proches avec lui ou son revenu. Les règles propres aux conventions internationales permettent de répartir l'impôt dès lors que deux États admettent dans leur droit interne avoir un lien soit avec le revenu soit avec l'acteur de la chaîne.

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

9. - L'économie numérique a refondu la création de valeur dans une boucle et redéfini les éléments qui constituent la valeur^{Note 18}. Elle n'est plus seulement constituée de l'argent obtenu en échange de la vente mais réside également dans les connexions offertes ou bien encore le temps gagné. Tous ses éléments se croisent sans cesse dans une boucle et permettent entre eux une interaction permanente qui sert à la plateforme, aux sociétés et aux particuliers^{Note 19}.

10. - Concrètement, dans le cas de Google, l'algorithme de la plateforme crée de la valeur pour ses utilisateurs^{Note 20} en

mettant à leur disposition un nombre infini d'informations en un temps record. Les habitudes de recherche des utilisateurs sont ensuite collectées et permettent ainsi d'améliorer la plateforme, donc d'accroître sa valeur. Les sociétés peuvent également utiliser Google pour être mises en relation avec les utilisateurs, que ce soit par le référencement ou la publicité^{Note 21}. La collecte des données permet de monétiser les services aux sociétés en vendant leur efficacité et leur effet sur-mesure. La plateforme sera de nouveau enrichie et améliorée. Le temps est également une valeur. Notre temps, Google le met à disposition des sociétés quand elle leur vend des services de publicité et de référencement.

11. - Cette boucle de valeur ressemble à un corps impalpable dont on connaît la forme, l'existence, mais pas vraiment la réalité physique. C'est ainsi que l'économie numérique s'est - très certainement involontairement au départ - jouée de l'impôt. Il suffit de placer la plateforme dans un État pour pouvoir rayonner sur tous les autres, sans aucune présence physique. Quasiment tout peut être virtuel. Or, les critères de l'impôt sont réels^{Note 22}. Pour envisager un rattachement, il faut donc rechercher dans la modélisation de la boucle de valeur les éléments localisables^{Note 23}. Impossible de localiser physiquement un magasin ? Localisons le territoire sur lequel il opère et imposons le revenu qu'il tire de cette position.

B. - La mise en place de stratégies de structuration juridique et fiscale d'évitement de l'impôt

12. - Concernant les revenus rattachables à un État, bien des groupes de sociétés du numérique se sont structurés de sorte à ce que la majeure partie de leurs profits soient dans des pays avec un taux d'imposition très faible - voire nul^{Note 24}. En procédant ainsi, Apple aurait par exemple évité 44 milliards de dollars d'impôt sur ses profits réalisés dans le monde entre 2009 et 2012^{Note 25}.

13. - Le modèle utilisé par Google^{Note 26} est fondé sur une plateforme qui permet d'être à la fois un annonceur et un prestataire de services gratuits^{Note 27}. Ses revenus sont principalement générés grâce à ses services de publicité. Le schéma vise par conséquent à localiser les profits de ces services dans les États les plus intéressants fiscalement. La première étape du montage est la concession de la marque détenue aux États-Unis, via un contrat de « *cost-sharing* »^{Note 28}, à une filiale située dans un État membre de l'Union européenne, en l'occurrence en Irlande. Cette filiale est hybride et a la particularité d'avoir son conseil d'administration aux Bermudes ; État où cette société aurait alors son siège de direction effective^{Note 29}. Une fois mise en place, elle va alors pouvoir exploiter la propriété intellectuelle.

14. - La deuxième étape est l'ajout à cette structure de deux sociétés intercalaires. L'une aux Pays-Bas va bénéficier d'une sous-concession pour gérer les droits de la propriété intellectuelle dans toute l'Europe. L'autre, une nouvelle fois en Irlande (GIL), va elle aussi bénéficier d'une sous-concession, de la part de Google aux Pays-Bas^{Note 30}, cette fois. GIL va réaliser l'essentiel des revenus de Google hors États-Unis. C'est avec elle, et uniquement avec elle, que les annonceurs dans les différents États vont contracter^{Note 31}. GIL va ensuite reverser l'essentiel de son chiffre d'affaires à Google Netherlands sous forme de redevances d'utilisation de la propriété intellectuelle concédée sans retenue à la source puisque l'opération est réalisée au sein de l'Union européenne. Cette redevance est ensuite presque intégralement reversée à Google Ireland dont les profits ne sont en réalité imposables qu'aux Bermudes - et non en Irlande - où les bénéfices ne seront pas soumis à l'impôt^{Note 32}. L'impact d'un tel schéma sur la base taxable est considérable^{Note 33}.

15. - En France, Google échappe à l'imposition grâce au rôle joué par GIL^{Note 34}. Il s'agit d'un schéma identique à celui utilisé par Amazon^{Note 35}. Les contrats conclus par Google avec des clients français le sont via la filiale en Irlande du groupe. Un contrat de services et marketing est conclu entre la filiale en Irlande et la filiale en France du groupe. Ce contrat stipule les engagements de conseils et d'assistance commerciale que doit la société française à la filiale en Irlande. Cette relation juridique permet à Google d'offrir à ses clients sur le sol français l'assistance nécessaire. Google France est rémunérée pour ces services, et uniquement pour eux^{Note 36}. Seule cette rémunération - 12 M EUR pour l'exercice 2015^{Note 37} - va être déclarée et donc imposée en France. En agissant ainsi, Google échappe à l'imposition en France sur l'ensemble des revenus des contrats commerciaux pourtant conclus avec des clients situés en France ou à destination du marché français, soit un montant avoisinant 1,4 md EUR^{Note 38}.

2. De l'opportunité d'une taxe pour colmater les brèches à une actualisation nécessaire des critères de rattachement réels d'un revenu à la France

16. - En rejetant l'hypothèse d'une définition de l'établissement stable virtuel dans le rapport final BEPS^{Note 39}, l'OCDE a manqué son rendez-vous avec l'économie numérique. Le droit interne français ne peut dès lors se décharger de cette responsabilité et doit impulser l'actualisation des règles de l'impôt, en suivant les exemples du Royaume-Uni^{Note 40}, d'Israël^{Note 41} ou de l'Australie^{Note 42}. En effet, la part de l'économie numérique s'accroissant d'une façon exponentielle au sein de notre économie conformément au principe de la destruction créatrice^{Note 43}, l'assiette globale imposable de l'économie non numérique ou numérique mais ayant son siège en France ne fait que se rétrécir au fur et à mesure que grandit la part réservée aux géants numériques américains opérant sur notre sol^{Note 44}. Compte tenu des contraintes budgétaires de l'État, le poids de l'impôt ne peut alors que s'accroître sur les résultats des groupes de l'économie non numérique ou des sociétés du numérique implantées localement, ce qui amplifie alors l'effet disruptif de la nouvelle économie^{Note 45}. Dans le même temps, les « start-up » françaises subissent un désavantage fiscal concurrentiel considérable. L'impôt que les sociétés américaines de l'économie numérique ne paient pas en France, c'est alors aux autres sociétés de le verser. Le gouvernement français, tout comme l'Union européenne, tentent d'apporter des solutions difficiles à mettre en oeuvre et qui se heurtent à de nombreux obstacles (A). Pourtant, la France dispose des outils susceptibles de pallier le déséquilibre existant et d'impulser un changement plus global. En droit interne, le modèle de l'économie numérique semble appeler deux types de modalités d'imposition : une imposition réelle grâce à une redéfinition des revenus de source française pour y intégrer ceux tirés d'une présence digitale significative en France (B) et à titre subsidiaire un dispositif anti-abus spécifique pour contrer les montages artificiels sans pâtir des lacunes de la base légale et conventionnelle actuelle (C).

A. - L'impasse des propositions actuelles

17. - Les propositions actuelles, qu'elles émanent du gouvernement français ou de l'Union européenne dans une moindre mesure, semblent privilégier une logique à court-terme de rentabilité par rapport à une actualisation du lien entre un État et les revenus qu'il est en droit d'imposer. Ainsi, en France, la solution que semble actuellement préconiser le ministre de l'économie et des finances consisterait à taxer à la source le chiffre d'affaires constitué des versements effectués par les débiteurs français^{Note 46}. Cette proposition a le grand mérite de relancer ce sujet au plan européen pour en faire une préoccupation majeure mais en se rabattant sur un concept fiscal correspondant au plus petit dénominateur commun aux États qui l'ont rejoint. Elle se heurte dès lors à deux principaux obstacles.

18. - Un obstacle d'ordre juridique, d'une part, car compte tenu des règles propres au droit de l'Union européenne, la mise en place d'une telle taxe, dès lors qu'elle relève des taxes sur le chiffre d'affaires, passe nécessairement par une décision à l'unanimité des États membres (*TFUE, art. 113*). Or, si le soutien de quelques États est acquis, il paraît difficilement envisageable que l'Irlande ou les Pays-Bas, entre autres, cèdent sur ce point. En outre, mise en place sur un strict plan interne afin de protéger les sociétés françaises d'une distorsion de concurrence d'ordre fiscal, cette taxe se heurterait à la prohibition de taxes intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions (*TFUE, art. 110*).

19. - Un obstacle d'ordre conceptuel, d'autre part, car l'obligation fiscale obéit à des règles quant au lien qui rattachent un revenu à un État. Or, déterminer une imposition en fonction de la situation d'un débiteur, c'est oublier que les revenus d'une activité, qui plus est dans un monde global, ne dépendent plus tant du lieu où se situent ceux qui en bénéficient mais davantage du lieu où elle est exercée. C'est ce lien que la territorialité de l'impôt sur les sociétés s'attelle à rechercher. La proposition d'une taxe sur le chiffre d'affaires en fonction de la source des revenus est par conséquent en décalage avec l'impôt que paient les autres sociétés. Il s'agirait alors de créer une exception, de mettre à l'écart de l'obligation fiscale d'ordre générale un certain nombre de sociétés, lesquelles pourraient dès lors bénéficier d'un régime propre. Pourquoi seraient-elles imposées à un taux réduit par rapport à celui de l'impôt sur les sociétés^{Note 47} ? Ne devons-nous pas, en suivant cette logique, sortir de l'assiette de l'impôt sur les sociétés également les sociétés françaises de l'économie numérique ? L'impasse de cette proposition tient dans l'idée qui en ressort. C'est-à-dire que ces

sociétés doivent être davantage imposées parce qu'elles paient peu d'impôt. Mais cette idée omet le fait que cette très faible imposition est permise en grande partie parce que les règles de l'impôt sont désuètes et que le fonctionnement d'un nouveau genre propre à ces sociétés leur permet de se jouer du peu de règles qui permettrait de les imposer.

20. - Par ailleurs, la Commission européenne a, par une communication du 21 septembre 2017^{Note 48}, tracé la marche qu'elle souhaitait suivre afin d'imposer plus justement l'économie numérique. La proposition se divise en deux temps, l'un à court terme, l'autre à plus long terme. Concernant le court terme, la Commission reprend la mesure suggérée par la France en proposant d'étudier l'opportunité d'une taxe ciblée sur le chiffre d'affaires et d'une taxe sur les messages publicitaires. Concernant le plus long terme, la Commission s'appuie sur les travaux du député européen Alain Lamassoure^{Note 49} qui propose d'intégrer les revenus tirés d'une présence numérique à l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) actuellement en discussion^{Note 50}. Le contenu de la proposition a l'avantage de répondre aux carences des systèmes d'imposition actuels. À ce titre, les sociétés de l'économie numérique seraient imposées suivant les mêmes règles que les autres sociétés. Le lien physique aujourd'hui désuet pour relier un revenu à un État serait modernisé. Ce lien serait également numérique. Les panneaux publicitaires dématérialisés seraient ainsi rattachés au territoire qu'ils ciblent et par conséquent imposables sur le marché qui leur permet d'obtenir leurs revenus. Le contenant de la proposition est quant à lui plus fragile. Le projet ACCIS avait été présenté en 2011 puis mis entre parenthèse avant d'être relancé en 2016^{Note 51}. Il paraît dès lors particulièrement courageux d'espérer un résultat rapide en utilisant cet instrument qui requiert une délicate harmonie. Dans les prochains mois, le projet ACCIS pourrait porter à son tour les espoirs de modernisation des règles de territorialité de l'impôt que portait avant lui le projet BEPS. Des espoirs déçus^{Note 52}.

B. - La modernisation de la définition des revenus de source française : introduction en droit interne du concept de présence digitale significative

21. - Le premier obstacle à l'imposition en droit interne des revenus de l'économie numérique réside dans l'inadaptation des règles de territorialité actuelles^{Note 53}. Par principe, c'est le lieu d'exploitation d'une société qui détermine son imposition en France (*CGI, art. 209, I*) Ainsi, une société qui est exploitée uniquement aux États-Unis n'a aucune raison d'être imposée en France, même si elle y a son siège. De la même manière, une société qui a son siège aux États-Unis mais est exploitée en France sera imposée en France sur ses profits tirés de l'exploitation. L'exploitation en France s'entend dès lors de l'exercice habituel d'une activité en France, qui peut alternativement s'effectuer par l'intermédiaire d'un établissement autonome^{Note 54}, être réalisée par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante^{Note 55}, ou résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet^{Note 56}.

22. - Deux conclusions doivent être tirées de la territorialité de l'impôt sur les sociétés français relativement aux revenus de l'économie numérique. D'abord, le territoire français^{Note 57} ne comprend pas l'espace numérique français. Ensuite, les concepts permettant de déterminer une exploitation en France ne prennent pas non plus en considération les modes d'activité des sociétés du numérique, à savoir les sites internet, les applications ou tout autre support digital. Ces deux points sont autant de portes pour intégrer dans le droit français un établissement digital.

23. - Au sein de l'article 209, I du CGI, la territorialité de l'impôt sur les sociétés a été complétée avec des revenus rattachés unitairement à la France par un critère réel^{Note 58}. Cet ajout a permis d'étendre et de préciser la territorialité à des revenus qui n'auraient pas été rattachés à l'impôt si la localisation de l'activité de l'entreprise était restée le seul et unique critère. En d'autres termes, ce renvoi à l'article 164 B permet d'offrir plus de réalisme à la territorialité en y insérant des revenus qui, par la modernité de leur activité, échapperaient sans cela à l'article 209, I.

24. - Deux conclusions peuvent à nouveau être tirées de cet article. D'abord, les revenus concernés^{Note 59} ont une nature particulière et les revenus tirés d'une activité digitale significative en France auraient toute leur place parmi ces revenus ayant un rattachement réel avec la France. Ensuite, une modification de cet article requiert un passage par la voie législative. Cela permettrait de donner une légitimité supplémentaire à l'actualisation des critères de rattachement à la France^{Note 60}.

25. - Compte tenu des critères déterminant le droit d'imposer, seuls les revenus pour lesquels le bénéficiaire répond à la notion d'allégeance économique peuvent être légitimement imposés^{Note 61}. C'est-à-dire les revenus qui impliquent une participation d'une personne, physique ou morale, à la vie économique et sociale d'un État. Les revenus tirés d'une présence digitale significative en France entrent dans cette catégorie de revenus à condition que cette présence soit caractérisée par des éléments suffisamment évidents de lien avec le territoire français. Une présence digitale significative pourrait dès lors être constituée pour un site internet, une application, ou tout autre support digital lorsque l'un des éléments suivants est rempli : un nombre significatif de contrats pour la mise à disposition, directe ou indirecte, des services proposés est signé avec des résidents français, un nombre important de clients français utilise les services proposés à titre gratuit ou à titre onéreux, les services proposés sont adaptés pour une utilisation en France, la bande de trafic utilisée par des clients français est importante, une corrélation existe entre les montants payés par la société étrangère propriétaire du support à une autre société et le niveau d'utilisation en France.

26. - Les profits résultant de cette présence digitale significative pourraient être déterminés sur la base d'une analyse fonctionnelle et d'une approche économique conforme à la *value chain analysis*. Il serait à ce titre opportun de prévoir d'associer à une actualisation de la territorialité une actualisation des règles qui gouvernent les prix des transactions intragroupe^{Note 62} en y intégrant la *value chain analysis* ainsi que les méthodes OCDE de détermination des prix de transfert^{Note 63}.

27. - Appliqué au cas concret de Google, actuellement, seuls les revenus de la société Google France sont rattachés à l'impôt français par les règles de territorialité. Les revenus de la société irlandaise obtenus grâce à la présence digitale significative en France ne peuvent être rattachés à la France^{Note 64}. Avec l'actualisation proposée, les revenus de la société Google France seraient toujours rattachés à l'impôt français tout comme les revenus de la société irlandaise obtenus grâce à la présence digitale en France^{Note 65}. Compte tenu du nombre d'utilisateurs de Google et de sa plateforme d'achat en France, du nombre de contrats pour des services conclus avec des résidents de France, de l'adaptation des plateformes au marché français, la société irlandaise remplirait au moins un des critères nécessaires pour reconnaître une présence digitale significative en France.

28. - Quelle serait l'incidence de la convention fiscale conclue entre la France et l'Irlande sur l'imposition des revenus en France ? Malgré l'imposition en droit interne, la convention attribuerait l'imposition de l'intégralité des revenus à l'Irlande puisqu'aucun établissement stable ne pourrait être qualifié conventionnellement. Dans cette hypothèse, la convention fiscale rendrait donc vaine la modification du droit interne^{Note 66}. Toutefois, les modifications apportées par l'instrument multilatéral OCDE^{Note 67} concernant la lutte contre l'utilisation abusive des conventions pourraient être décisives. Tant son article 6 - qui exclue de l'objet des conventions les cas d'évasion fiscale, de fraude fiscale ou d'évitement fiscal - que son article 7 - qui exclue de l'avantage conventionnel les montages ou transactions qui ont pour objet principal d'obtenir cet avantage - sont applicables. Dès lors que les revenus concernés ne sont que très faiblement, voire pas du tout imposés en Irlande, le nouvel article 6 pourrait exclure l'utilisation de la convention et ainsi réserver l'imposition du revenu à la France. Les modifications apportées par l'instrument multilatéral pourraient donc permettre à la France de conserver toute l'efficacité de l'extension proposée de la territorialité de l'impôt sur les sociétés aux revenus tirés d'une présence digitale significative. Et ce, même en présence d'une convention fiscale.

C. - La création d'un dispositif anti-abus pour contrer les schémas de détournement des bénéfices

29. - Toutefois, compte tenu des incertitudes portant sur la portée des dispositifs anti-abus de l'instrument multilatéral OCDE, et en attendant que soit négocié l'ajout aux conventions du concept d'établissement stable virtuel, il pourrait être préférable d'introduire en prévention un dispositif en droit interne de lutte contre les schémas de détournement des bénéfices^{Note 68}, à l'instar de la « *diverted profit tax* » britannique^{Note 69}. Le dispositif serait une taxe *sui generis* afin d'échapper au champ des conventions fiscales^{Note 70}. Ses modalités seraient donc distinctes de celles de l'impôt sur les sociétés^{Note 71} et permettraient d'éviter les arrangements contractuels pour échapper à la reconnaissance d'un établissement stable local, et les entités juridiques dépourvues de substance économique.

30. - Ainsi, cette proposition n'aurait pas vocation à s'appliquer dans l'hypothèse où une société démontre que son montage correspond à une réalité économique et a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État autre que celui où ses revenus sont réalisés et pour les sociétés situées dans l'Union européenne, si elles démontrent que les activités ne peuvent être regardées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française. Cette considération rendrait le dispositif parfaitement conforme au droit de l'Union européenne^{Note 72}. En d'autres termes, en présence de substance réelle et suffisante, cette taxe nouvelle n'aurait pas vocation à s'appliquer.

31. - Cet impôt nouveau pourrait être appliqué aux entités suivantes^{Note 73} : une société établie hors de France, lorsque des ventes de biens ou de services sont effectuées en France par elle ou par une société qui lui est liée, ainsi que par tout établissement qu'elle détiendrait par une présence digitale significative en France dans sa définition exposée précédemment ; et une société établie en France, un établissement en France, ou tout support permettant une présence digitale significative en France, qui effectue au moins une transaction significative avec une société liée établie hors de France.

32. - Pour l'application d'un dispositif anti-abus aux revenus détournés de l'économie numérique, deux tests alternatifs seraient nécessaires.

D'une part, le test de la réalité économique de l'absence d'établissement stable qui serait réalisé lorsqu'une société étrangère vend des biens ou des services à des résidents de France et qu'une société liée^{Note 74} exerce des activités en relation avec ces biens, l'absence d'établissement stable en France doit correspondre à un objet et un effet autre que de localiser hors de France les bénéfices réalisés en France^{Note 75}. Dans cette hypothèse, l'assiette de la taxe serait constituée par le profit trouvant sa source en France^{Note 76} sous déduction de l'impôt éventuellement payé localement. À ce titre, ce serait au contribuable étranger d'avancer tout type de charge qu'il souhaiterait voir admise en déduction dans le cadre de la procédure de taxation d'office. Une solidarité fiscale serait créée avec la société liée présente le cas échéant en France pour les besoins du recouvrement de l'impôt.

D'autre part, le test de la substance économique^{Note 77}, dont l'absence serait reconnue dès lors qu'un montage ou une transaction^{Note 78} a eu principalement pour objet et effet d'atténuer la charge fiscale ou d'éviter strictement le paiement de l'impôt en France et que la transaction considérée produit un avantage fiscal supérieur à l'avantage économique de cette transaction pour l'entité considérée, ou encore que l'avantage économique apporté par une entité à l'autre entité liée est inférieur au gain fiscal obtenu. Dans cette hypothèse, l'assiette de la taxe serait constituée par la différence entre le profit qui aurait été réalisé sans cette transaction et le profit actuellement déclaré en tenant compte de la transaction.

33. - Dans l'hypothèse du schéma utilisé par Google^{Note 79}, le premier des deux tests permettrait, compte tenu du schéma exposé dans les jugements du tribunal administratif de Paris du 12 juillet 2017^{Note 80}, de taxer en France les bénéfices réalisés par Google Ireland (GIL) au titre de sa présence digitale significative en France^{Note 81}.

3. Conclusion

34. - S'il semble juridiquement juste de dire que les montages utilisés par une partie des sociétés américaines du numérique pour diminuer leur charge fiscale en Europe, notamment en France, sont légaux, il serait contraire aux grands principes de l'impôt de contester la légitimité de l'État à revendiquer l'imposition des revenus de l'économie numérique, qui lui échappe compte tenu des rattachements réels existants. Les propositions exposées dans cet article ont pour objectif d'alimenter le débat en vue d'une participation plus équitable aux charges publiques et donc d'une plus grande justice fiscale. L'État a les outils pour se moderniser et faire entrer les règles de territorialité nationales dans l'ère moderne, celle d'une économie hors-sol, en constante évolution, comme il le fit jadis lorsqu'il fut confronté aux défis des mutations de l'ère industrielle.

Note 1 *TA Paris, 1re sect., 1re ch., 12 juill. 2017, n° 1505178, Sté Google Ireland Ltd : JurisData n° 2017-013862 ; n° 1505113, Sté Google Ireland Ltd : JurisData n° 2017-013849 ; n° 1505165, Sté Google Ireland Ltd : JurisData n° 2017-013852 ; n° 1505126, Sté Google Ireland Ltd : JurisData n° 2017-013850 et n° 1505147, Sté Google Ireland Ltd : JurisData n° 2017-017285 ; Dr. fisc. 2017, n° 39, comm. 482, concl. A. Segretain, note R. Zaghdoun et Q. Philippe.*

Note 2 Sur le modèle des GAFA, V. not., *Fabernovel, GAFAnomics season 2 : Slideshare, 4 nov. 2015* et *M. Coupez, GAFAnomics : new economy new rules/4 superpowers to outperform in the network economy : Belgian financial forum/Revue bancaire et financière, 2015.*

Note 3 À titre d'exemple, Uber, Deliveroo.

Note 4 À titre d'exemple, Anaxago, Wiseed, Sowefund.

Note 5 À titre d'exemple, Sharevoisins, Pretoo, Booxup, Airbnb.

Note 6 Pour une étude des évolutions possibles du droit de la propriété intellectuelle, V. *Rapp. d'experts, La propriété intellectuelle & la transformation numérique de l'économie : INPI, 2015.*

Note 7 *L. n° 2016-1321, 7 oct. 2016 pour une République numérique : Journal Officiel du 8 Octobre 2016.*

Note 8 V. sur ce sujet, *J. Turot, L'échec du fisc face à Google est celui de notre politique fiscale internationale : Libération, 30 juill. 2017.*

Note 9 Audience publique devant le tribunal administratif de Paris en date du 14 juin 2017 : *Le Monde.fr* avec AFP, *Pour le rapporteur public, Google n'a pas à subir de redressement fiscal en France, 14 juin 2017.*

Note 10 En 2012, la perte de revenus annuelle pour l'État français était estimée, pour les seules GAFA à 500 M EUR, V. *Conseil national du numérique, avis n° 8 relatif aux pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 14 févr. 2012.*

Note 11 V. À ce sujet, *G. Babinet, Pas de diplomatie d'influence sans révolution numérique : gillesbabinet.com, 20 mars 2017.*

Note 12 Formation des ingénieurs, modernisation des infrastructures.

Note 13 Protection des installations des utilisateurs, protection des moyens de production des sociétés qui utilisent les plateformes.

Note 14 En rompant avec le principe de présence physique de l'activité, l'économie hors-sol du numérique s'est quelque part développée dans une zone grise.

Note 15 Principalement la présence de commerciaux pour prospecter, négocier et conclure les contrats sur les territoires cibles, la France notamment.

Note 16 Ce sont alors des éléments propres à ce dernier, que ce soit le lieu de son siège social ou de ses activités, qui permettront de rattacher le droit d'imposer.

Note 17 Dans cette seconde hypothèse, le droit d'imposer sera attribué en fonction de l'État de source du revenu.

Note 18 Pour une étude de la création de valeur par les sociétés du numérique, V. *Fabernovel, GAFAnomics season 2, préc.* et *M. Coupez, GAFAnomics : new economy new rules/4 superpowers to outperform in the network economy, préc.*

Note 19 Concernant les méthodes qui permettent d'évaluer la boucle de valeur de l'économie numérique, voir par exemple la Loi de Metcalfe, utilisée notamment par Facebook, V. *A. Wing Kosner, Facebook values itself based on Metcalfe's law, but the market is using Zipf's : Forbes, 31 mai 2012.*

Note 20 Sociétés ou particuliers.

Note 21 Google vend essentiellement deux services : les services de publicité via AdWords et les services de référencement.

Note 22 L'évolution du système économique avait par ailleurs déjà permis de révéler avec les commissionnaires une sorte de zone grise à l'ombre de l'impôt et de ses critères actuels, V. *CE, 10e et 9e ss-sect., 31 mars 2010, n° 304715 et n° 308525, Sté Zimmer Ltd : JurisData n° 2010-003056 ; Dr. fisc. 2010, n° 16, comm. 289, concl. J. Burguburu, note É. Rivière, P. Escaut et É. Bonneaud ; RJF 6/2010, n° 568.*

Note 23 Par ex., la localisation de l'utilisateur, le public visé, les sociétés qui achètent des services sur l'espace virtuel.

Note 24 Tout l'enjeu est de choisir pour chaque nature de revenu l'État de localisation le plus favorable. Ainsi, l'Irlande ou les Pays-Bas ont offert une formidable terre d'accueil à la propriété intellectuelle de ces sociétés en favorisant des structurations qui se traduisent *in fine* par une très faible imposition des produits tirés de sa concession ou leur redistribution.

Note 25 Memorandum adressé aux membres du comité permanent d'investigation du Sénat concernant le transfert de bénéfices offshore, 21 mai 2013, 2e partie, p. 2.

Note 26 Pour mieux piloter ses corps de métier, le groupe Google s'est restructuré autour du holding Alphabet en août 2015. Cette restructuration n'a toutefois pas modifié les schémas utilisés pour les activités en France.

Note 27 Google s'appuie notamment sur les services suivants : Google chrome, Gmail, Android, Google Earth, Google Maps, Google drive, Google +, ou bien encore AdWords.

Note 28 La propriété intellectuelle a pu être localisée hors des États-Unis sans être imposée, ce qui ne serait pas possible pour des revenus localisés en France qu'une société souhaiterait placer ailleurs. Pour une explication détaillée du schéma, V. S. Huibregtse et A. Sood, *Digital Economy Handbook : TPA Global, 2016, p. 148.*

Note 29 « *Managed and controlled* ».

Note 30 Google Netherlands.

Note 31 Pour le détail de l'opération, V. n° 15.

Note 32 D'où l'importance de la nature hybride de l'entité.

Note 33 Pour une illustration de l'impact du schéma sur la base taxable, V. V. Renoux, *Fiscalité réelle pour un monde virtuel : The Digital New Deal Foundation, sept. 2017.*

Note 34 Le même schéma est reproduit pour l'ensemble des pays d'Europe, d'Asie, d'Afrique, du Moyen-Orient, d'Océanie et d'Amérique du Sud, dans lesquels Google a des partenaires commerciaux.

Note 35 V. Renoux, *Fiscalité réelle pour un monde virtuel, préc.*

Note 36 Dans les faits, le contrat doit être suffisamment bien rédigé pour qu'à aucun moment un quelconque lien entre les salariés de Google France et les contrats conclus par Google Irlande avec des sociétés françaises ne puisse être caractérisé, V. sur l'absence de lien, *TA Paris, 1re sect., 1re ch., 12 juill. 2017, n° 1505178, Sté Google Ireland Ltd, n° 1505113, Sté Google Ireland Ltd, n° 1505165, Sté Google Ireland Ltd, n° 1505126, Sté Google Ireland Ltd et n° 1505147, Sté Google Ireland Ltd, préc.*

Note 37 Le compte de résultat de la société Google France indique un résultat net de 12 213 100 EUR pour l'exercice 2015 et de 12 218 000 EUR pour l'exercice 2014.

Note 38 Estimation réalisée par l'agence VRDCI sur l'année 2013.

Note 39 Sur le rejet de l'opportunité d'entreprendre la mise en place de la notion d'établissement stable conventionnelle, V. OCDE, *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ? : Rapp. final, 2015, § 339 et s.* - Sur les réflexions tenant à l'opportunité de la définition conventionnelle d'établissement stable virtuel, V. § 349 et s du même rapport.

Note 40 *Finance Act 2015, DPT 1100.* - V. également, HMRC, *Diverted profits tax guidance, 30 nov. 2015* : cette taxe est appliquée à un taux de 25 % sur les profits détournés et est en vigueur depuis le 1er avril 2015. Pour un commentaire et une étude concernant la compatibilité du dispositif avec le droit de l'Union européenne, V. Thomson Reuters, *The diverted profits tax : flawed by design ? : BTR n° 2, 2015, p. 147 et s.*

Note 41 *Israeli tax authorities, Official circular on internet activity of foreign companies in Israel, 11 avr. 2016* : dans le cas où la société étrangère est localisée dans un État qui n'a pas d'accord conventionnel avec Israël, la circulaire prévoit qu'une présence digitale significative en Israël de la société étrangère devrait suffire à la considérer comme ayant des activités imposables en Israël, et ce même sans présence physique en Israël.

Note 42 *Treasury Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017, n° 27, 2017, Schedule 1.* La taxe est en vigueur depuis le 1er juillet 2017 et impose les profits détournés à un taux de 40 %.

Note 43 J. Schumpeter, *Capitalisme, socialisme et démocratie* : Payot, 1990 (traduction de la version originale parue en 1942).

Note 44 Pour une théorie de l'effet de réseau et de l'avantage précurseur voir la Loi de Metcalfe. Il s'agit d'une formulation de Robert Metcalfe, inventeur des réseaux locaux Ethernet, qui énonce que « la valeur d'un réseau varie comme le carré du nombre de ses membres ».

Note 45 Par exemple, lors de vérifications de comptabilité, des groupes français subissent des redressements très significatifs sur les fondements des prix de transfert, nonobstant leur taux effectif d'imposition élevé, parce que le contrôle fiscal est devenu l'un des outils de réduction du déficit budgétaire de l'État. Les redressements se sont ainsi chiffrés à 21,2 mds EUR en 2015.

Note 46 V. C. Ducourtieux, *Taxation des GAFAs : le compte à rebours est lancé* : *Le Monde*, 11 sept. 2017.

Note 47 Le taux évoqué est de 5 %.

Note 48 V. *questions and Answers on the Communication on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*, 21 sept. 2017 : *Dr. fisc.* 2017, n° 39, act. 527.

Note 49 V. *projet de rapport sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, rapporteur A. Lamassoure, 2016/0336(CNS), 13 juil. 2017, p. 5 et s..

Note 50 V. *proposition de directive du Conseil sur une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés*, COM(2016) 685 final, 25 oct. 2016.

Note 51 V. COM(2016) 685 final, préc.

Note 52 V. n° 16.

Note 53 V. n° 9.

Note 54 V. not., *CE*, 8e et 9e ss-sect., 22 déc. 1982, n° 26338 : *Dr. fisc.* 1983, n° 39, comm. 1719, concl. P. Rivière ; *RJF* 2/1982, n° 185.

Note 55 V. not., *CAA Paris*, 2e ch., 22 janv. 1998, n° 95PA03510 et n° 97PA0637, *Territoire de la Polynésie française* : *Dr. fisc.* 1998, n° 44, comm. 971.

Note 56 V. not., *CE*, 9e et 8e ss-sect., 4 juill. 1997, n° 146930, *SA Marbrek* : *Dr. fisc.* 1997, n° 44, comm. 1153, concl. G. Goulard ; *RJF* 8-9/1997 n° 770.

Note 57 France continentale, Corse, îles du littoral, départements et régions d'outre-mer et plateau continental.

Note 58 Il s'agit des revenus mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B du CGI.

Note 59 Notamment ceux d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles, de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France, d'exploitation sises en France.

Note 60 Une telle actualisation semble échapper à la notion d'exploitation en France qui a été affinée par la jurisprudence et ne permettrait pas une sécurité juridique suffisante.

Note 61 Sur le choix de l'alléger économique comme seule notion satisfaisante pour déterminer l'obligation fiscale, V. G. Schanz, *Zur Frage der Steuerpflicht* : *Finanzarchiv*, vol. 9, p. 365 et s.

Note 62 La mission de comparaison internationale sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupe menée par l'Inspection générale des finances avait abouti en mars 2013 à un rapport proposant notamment d'intégrer au sein de l'article 57 du CGI les situations propres aux entreprises imposées en France sur leurs revenus tirés d'une présence digitale significative. L'un des principaux enjeux une fois l'imposition établie réside dans le contrôle des montants de redevances d'utilisation de la propriété intellectuelle qui peuvent permettre de diminuer l'assiette imposable dans les pays présentant les taux d'imposition les plus élevés (V. N. Colin, P. Painault et N. Mason-Schuler, sous la supervision de F. Auvigné, *Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupe* : *Inspection générale des finances*, n° 2013-M-032-03, 5 juin 2013).

Note 63 Méthode du prix comparable sur le marché libre (*CUP*), méthode du prix de revient majoré (*Cost Plus*), méthode du prix de revente (*Resale Less*), méthode transactionnelle de la marge nette (*MTMN*), et méthode transactionnelle du partage des bénéfices (*Profit split*), V. à cet égard, N. Colin, P. Painault et N. Mason-Schuler, sous la supervision de F. Auvigné, *Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupe*, préc.

Note 64 Que ce soit par le concept d'activité exploitée en France, par les critères de rattachement réels de l'article 164 B du CGI ou par le

renvoi au concept d'établissement stable du droit conventionnel.

Note 65 Une projection à partir d'une estimation du chiffre d'affaires réalisé par Google Ireland en France, réalisée par l'agence VRDCI en 2013, permet de chiffrer l'assiette potentielle de l'IS à 326 millions. Ce chiffre d'affaires serait selon l'agence de 1,4 md EUR. L'assiette est ensuite estimée à partir de la marge opérationnelle de Google en 2013, soit 23,3 % : un chiffre d'affaires de 59,825 mds \$ et un résultat d'exploitation de 13,966 mds \$, V. à ce titre, *Rapp. annuel Google Inc. pour l'exercice 2013*, p. 23.

Avec un taux d'IS de 33,33 %, le gain pour l'État pourrait s'élever à 109 M EUR pour l'imposition des seuls revenus tirés de la présence digitale de Google en France.

Note 66 La convention prévoit l'exonération en France des revenus attribués à l'Irlande.

Note 67 Action 15 du projet BEPS, l'instrument multilatéral a été signé le 7 juin 2017 par les représentants de 76 pays et juridictions, dont la France, l'Irlande et les Pays-Bas. Les États-Unis n'ont pour l'instant pas signé l'accord. Pour plus de détails, V. dans le présent numéro, C. Silberstein, B. Granel, et J.-B. Tristram, *La convention multilatérale de l'OCDE : vous ne lirez plus les conventions fiscales comme avant ! : Dr. fisc. 2017*, n° 39, étude 475.

Note 68 Une directive européenne pourrait également se prêter à ce type de dispositif et permettrait d'aller plus loin encore en créant une dynamique plus globale.

Note 69 Concernant les textes de référence des « *diverted profit tax* » en Grande-Bretagne et en Australie, V. n° 16.

Note 70 Un dispositif anti-abus similaire avait été proposé fin 2016 par le député Yann Galut, mais il s'articulait avec les règles de l'impôt sur les sociétés en permettant d'ajouter à son assiette les bénéfices détournés, L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 78, V. M. Pelloli, *Budget 2017 : vers une « Google Tax » à la française : Le Parisien*, 8 nov. 2016. L'article 78 de la loi de finances pour 2017 a finalement été censuré par le Conseil constitutionnel pour des motifs tenant à la compétence, la marge de manœuvre laissée par le législateur à l'Administration pour l'application du dispositif étant jugée incompatible avec l'étendue de la compétence du législateur, *Cons. const.*, 29 déc. 2016, n° 2016-744 DC, *Loi de finances pour 2017*.

Note 71 De par sa nature distincte de l'IS et son objet, cette taxe s'élèverait en pourcentage des revenus détournés à : (i) 35 % à compter de l'exercice 2018, (ii) 30 % à compter de l'exercice 2020. Ce taux serait éventuellement ajusté pour ne pas être trop agressif dans l'hypothèse où le taux de l'IS passerait à 25 %. Une exonération peut éventuellement être prévue en deçà d'un certain seuil de revenus en France.

Note 72 *CJCE, gde ch.*, 12 sept. 2006, *aff. C-196/04, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas : Rec. CJCE 2006, I, p. 7995 ; Dr. fisc. 2006*, n° 39, *act. 176 ; RJF 12/2006*, n° 1644 ; *BDCF 12/2006*, n° 146, *concl. Ph. Léger*.

Note 73 À ce titre, le champ des entités concernées tel que défini au 2 du projet d'article 209 C proposé par le député Yann Galut semble tout à fait adapté.

Note 74 Au sens de l'article 39, 12 du CGI.

Note 75 Il aurait également été envisageable d'exclure l'application du dispositif pour les revenus détournés dont l'imposition à l'étranger n'est pas inférieure à un quart du taux auquel ils auraient soumis s'ils avaient été imposés en France mais cette exclusion, présente dans le cadre du dispositif anti-hybrides de l'article 212, I du CGI, ne répond pas à l'objectif de la taxe proposée. Laquelle se veut comme une dissuasion aux stratégies de détournement des bénéfices qui auraient normalement dû être imposés en France, et non comme une garantie d'imposition minimum d'un revenu.

Note 76 Notamment par une présence digitale significative au sens de l'article 164 B du CGI aménagée, V. n° 23 et 24.

Note 77 Ce test s'appuierait sur la jurisprudence existante en matière de fictivité de certaines transactions qui répond alors de l'abus de droit. V. not., *CE, 8e et 3e ss-sect.*, 18 févr. 2004, n° 247729, *SA Pléiade : JurisData n° 2004-080518 ; Dr. fisc. 2004*, n° 47, *comm. 849 ; Dr. sociétés 2004*, *comm. 91 ; RJF 5/2004*, n° 510 ; *BDCF 5/2004*, n° 65, *concl. P. Collin ; BGF 2004*, n° 3, *obs. N. Chahid-Nourai*, p. 17 ; *LPA 9 juill. 2004*, p. 17, *note J.-C. Parot ; LPA sept. 2004*, n° 178, *note E. Meier ; Banque et droit 2004*, n° 95, p. 65, *obs. C. Acard. - CE, 3e et 8e ss-sect.*, 27 juill. 2009, n° 295358, *Caisse inter fédérale de Crédit Mutuel (CICM) et CE, 3e et 8e ss-sect.*, 27 juill. 2009, n° 295805, *Sté Conforama Holding : JurisData n° 2009-081517 ; Dr. fisc. 2009*, n° 42, *comm. 506, concl. E. Glaser ; RJF 12/2009*, n° 1140.

Note 78 Par exemple : le paiement d'une redevance déduite de l'assiette imposable française.

Note 79 V. n° 15.

Note 80 V. *TA Paris, 1re sect., 1re ch.*, 12 juill. 2017, n° 1505178, *Sté Google Ireland Ltd*, n° 1505113, *Sté Google Ireland Ltd*, n° 1505165, *Sté Google Ireland Ltd*, n° 1505126, *Sté Google Ireland Ltd* et n° 1505147, *Sté Google Ireland Ltd, préc.*

Note 81 À un taux de 35 % et une assiette de 1,4 md EUR compte tenu du chiffre d'affaires estimé, l'État français pourrait espérer 490 M EUR au titre de la taxe proposée appliquée à Google. À charge pour la société de diminuer l'assiette en démontrant, dans le cadre d'une procédure de taxation d'office, que des charges viennent diminuer ce résultat.