

Amendement GAFA PLF 2019

Article 18 bis D de la petite loi

Transposition unilatérale du projet de directive sur la présence numérique significative

Les grandes entreprises du secteur numérique, Google, Apple, Facebook, Amazon (GAFA auxquelles on adjoint souvent Microsoft) utilisent les principes fiscaux internationaux développés par l'OCDE pour localiser arbitrairement leur activité économique dans des pays faiblement taxés.

L'OCDE, avec le projet BEPS, et l'Union européenne, avec les deux projets de directives sur la présence numérique significative, développent de nouveaux critères prenant en compte le caractère immatériel de cet activité économique. Mais l'adoption de ces projets se heurte aux règles d'unanimité gouvernant ces instances, exploitées par les pays bénéficiaires de cette structuration fiscale.

Afin de faire progresser une vision commune au niveau international, le présent amendement au PLF 2019 transpose le projet de directive européenne enlisé définissant un établissement stable pour les entreprises numériques, qui constitue à ce jour le texte réalisant le meilleur consensus technique entre européens.

Cet amendement a été voté en première lecture au Sénat, à l'unanimité, comme article 18 bis D de la petite loi. Il constitue donc également une base de travail consensuelle au niveau national.

1 Une norme fiscale internationale anachronique

Les principes du droit fiscal international, élaborés à l'OCDE à la fin des années 70 et 80, irriguent un ensemble de milliers de conventions fiscales bilatérales entre Etats. Elaborés pour éviter qu'une même activité économique ne soit taxée dans plusieurs états, plusieurs de ces principes ont mal vieilli.

Ils sont en particulier mal adaptés à l'émergence des activités numériques, dont les critères de localisation matérielle liés à des indices tels que la présence territoriale de bureaux, permettent aux entreprises concernées de domicilier l'ensemble de leurs bénéfices dans des paradis fiscaux.

C'est ainsi que Google a pu faire annuler par le Tribunal administratif de Paris le redressement fiscal qui lui était notifié¹. Google ne conduisant pas ses activités depuis la France, n'a selon ces normes pas d'activité économique en France.

Les évaluations divergent sur le manque à prélever fiscal, mais il est clair que la France y perd plusieurs centaines de millions d'euros par an. Deux efforts internationaux sont en cours pour parvenir à une norme efficace.

Au niveau de l'OCDE, a commencé en juillet 2013 un processus de révision des principes dits BEPS gouvernant la définition de la base taxable des entreprises. Prévue à l'époque pour 18 à 24 mois, son issue est désormais prévue dans 18 à 24 mois. Sur le plan technique, les travaux ont néanmoins considérablement avancé et ont permis de faire émerger un quasi-consensus, les règles d'unanimité étant contournées par un libre recours à l'*opt-out*.

Au niveau européen, deux projets de directive ont été proposés par M. Pierre Moscovici, Commissaire en charge de la Fiscalité. L'un, à l'initiative de M. Bruno Le Maire, prévoit à titre transitoire une taxation du chiffre d'affaires des grandes entreprises du numérique afin de couvrir la période de mise en place des normes fiscales définitives. L'autre, s'appuyant sur les travaux de l'OCDE, introduit une définition commune aux européens de la présence numérique significative d'une entreprise, permettant de saisir son activité économique sur un territoire national et de taxer les bénéfices dans le cadre de l'impôt sur les sociétés. C'est celui qui nous intéresse. L'issue de ce processus n'est plus prévue sous 18 à 24 mois. Sur le plan technique, les travaux ont néanmoins considérablement avancé et ont permis de faire émerger un quasi-consensus, qui se heurte aux règles d'unanimité. Au conseil Euro du 4 décembre, une position commune franco-allemande n'a pu être atteinte qu'en restreignant le principe d'une taxe aux seules activités publicitaires et en repoussant son entrée en vigueur à 2021. Cette position n'est pas formellement soutenue par les autres Etats. Bruno Le Maire indique désormais qu'en cas d'échec, la France se dotera d'une norme nationale.

1 TA Paris N° 1505113/1-1 du 14 juin 2017, Société GOOGLE IRELAND LIMITED

2 La proposition de transposition unilatérale du projet de directive sur la présence numérique significative.

L'amendement adopté par le Sénat comme article 18 bis D de la petite loi de finances pour 2019 transpose en droit français le projet de directive Com (2018) 147 du 21 mars 2018 établissant les règles d'imposition du bénéfice des sociétés ayant une présence numérique significative. Il s'agit pour l'essentiel d'une reprise littérale de ce texte, avec les aménagements rédactionnels nécessaires à une transposition.

La présence numérique significative est introduite comme un élément permettant de caractériser l'existence d'un établissement stable en France. La présence numérique est significative dès lors que le chiffre d'affaires lié à cette présence est supérieur à 7 millions d'euros, que le nombre d'utilisateurs du service est supérieur à 100.000 et le nombre de contrats liés au service supérieur à 3.000, sur une année fiscale.

S'y ajoute la reprise de la Recommandation de la Commission C(2018) 1650 du 21 mars 2018 relative à l'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, qui prévoit que le Gouvernement tient informé la Commission de ses négociations internationales en la matière. Ceci permet d'induire une coopération européenne sur le sujet sans restreindre la liberté de négociation du Gouvernement.

L'amendement n'institue aucune sanction fiscale, se contentant de préciser l'assiette de l'impôt. Il ne donne donc pas prise au risque de censure du Conseil constitutionnel dans la lignée de ses décisions relatives à l'abus de droit fiscal.

Cet amendement n'est pas non plus contraire au droit européen, s'inscrivant non pas dans la problématique de la liberté d'établissement mais dans celle de la territorialité de l'impôt².

L'étude d'impact SWD(2018) 81 du 21 mars 2018 réalisée par la Commission européenne sur son paquet fiscalité du numérique identifie de fait comme principal risque juridique une fragmentation du marché intérieur par la multiplication de régimes nationaux distincts, dont elle documente la liste. Conformément au principe de subsidiarité, elle ne suggère à aucun instant que ces régimes nationaux de taxation spécifique des activités numériques sont contraires au droit européen. Le 20 novembre 2018, M. Pierre Moscovici citait en exemple sur son blog : « *Certains pays européens l'ont déjà compris : l'Espagne, le Royaume-Uni, l'Italie, la Hongrie, la Slovaquie s'appêtent à avancer seuls et à taxer les grandes entreprises du numérique.* »

En revanche, l'amendement ne propose pas de taxe transitoire sur le chiffre d'affaires comme le prévoit la seconde directive Com(2018) 148 du paquet numérique. En effet, ceci semble au premier abord délicat à mettre en œuvre sur un plan uniquement national, compte tenu des obligations d'harmonisation portées par l'article 113 TFUE.

² Voir arrêts CJUE C-446-03 *Marks and Spencers* du 13 décembre 2005 et C-337/08 *X Holding BV* du 25 février 2010

3 Eléments de discussion

L'amendement s'est vu opposer par le rapporteur général, M. Albéric de Montgolfier et le Gouvernement, en la présence de M. Olivier Dussopt, trois objections.

a. L'amendement serait prématuré

Il conviendrait d'attendre que l'Union européenne et l'OCDE aient mené à bien leurs processus respectifs de réforme. Disons simplement que, cet argument servant à repousser des amendements ayant un objet similaire depuis 2015, cela ne fait pas de cet amendement un grand prématuré.

En outre, la très grande difficulté des processus OCDE et européen à conclure dans un cadre unanime devrait conduire à ne pas considérer leur achèvement (éventuel) comme un préalable à toute action. Le résultat du conseil Euro du 4 décembre dernier n'incite pas non plus à l'optimisme, toute solution étant repoussée à 2021.

Monsieur Le Maire propose désormais une norme nationale en mars 2019, en cas d'échec du processus européen. Il est donc acté, au niveau du Gouvernement, que nous entrons dans une période d'accouchement de telles normes nationales et que leur caractère prématuré apparaît de moins en moins évident.

Notons également que le Royaume-Uni et l'Italie ont déjà adopté des textes nationaux sur ce sujet, et sont parvenus à taxer de manière imparfaite les grandes entreprises du numérique. Le système normatif périmé sur lequel s'appuie l'administration fiscale française le lui interdit. En attendant que le consensus international soit pleinement établi, il ne semble pas prématuré de chercher à faire contribuer au budget national les champions mondiaux du numérique, autant qu'il est possible.

b. L'amendement serait inopérant

La France est signataire de cent vingt-cinq conventions fiscales bilatérales, qui s'imposent à la loi et rendent donc un texte national inopérant. Seule une directive européenne permettrait de surmonter ce verrou.

Commençons par rappeler que le Royaume-Uni et l'Italie ont déjà adopté des textes nationaux sur ce sujet, et sont parvenus à taxer les grandes entreprises du numérique – future à la marge. Il est donc matériellement inexact de dire qu'une législation nationale est inopérante. C'est désormais également la position de Monsieur Bruno Le Maire.

Ensuite, le droit international ne dispose pas d'une hiérarchie des normes. Une directive ne s'impose pas par nature à une convention bilatérale, ce qui frappe les projets de directive du même trouble comme le relève la CCIA, qui rassemble les entreprises du numérique. C'est au juge qu'il revient, en cas de contrariété de normes internationales, de déterminer en fonction

du cas présenté celle qu'il faut faire prévaloir. Il est prévisible, entre Etats-Membres, que la directive prévaudrait sur les conventions bilatérales si elle était adoptée. Vis-à-vis d'Etats tiers en revanche, les choses sont plus difficiles³.

Ajoutons que cet argument est désespérant, car les conventions bilatérales ne seront pas remises en cause dans un avenir proche. En effet, l'instrument multilatéral de ratification du processus BEPS de l'OCDE se contente de mettre en rapport les notifications individuelles des Etats annonçant leur intention de modifier des conventions fiscales bilatérales, pour permettre à ces engagements individuels de se rencontrer. En d'autres termes, les Etats doivent déclarer quelles conventions ils se proposent de modifier, et sur quels points. C'est un instrument multilatéral, mais pas un traité engageant les Etats indépendamment les uns des autres.

La France est un des premiers Etats à l'avoir fait, ayant notifié de manière très complète son intention le 26 septembre 2018 (91 conventions visées et peu de réserves). Un an avant, l'Ile de Man a déposé le 25 octobre 2017 une notification couvrant... 8 pays, dont le Luxembourg, Singapour, les Seychelles, l'Estonie, Malte, le Qatar, Bahrein et assez curieusement la Belgique. Par ailleurs, l'Ile de Man exclut de son application la quasi-totalité des articles nouveaux. La notification de Jersey est de la même eau. De manière moins grossière, le projet de notification du Luxembourg liste effectivement ses conventions fiscales bilatérales, mais exerce l'*op-out* sur la plupart des clauses. L'instrument multilatéral va ainsi permettre de régler les difficultés de traités avec les Etats qui ne posent justement pas de difficulté.

Il en résulte que, dans les années à venir, les conventions internationales bilatérales inadéquates vont perdurer. De ce fait, et à moins de se résigner à une inaction durable, vont s'accumuler des contentieux où des normes fiscales s'opposeront. Mais ceci requiert de pouvoir s'appuyer sur des textes favorables existants.

c. L'amendement serait une norme nationale et solitaire

Il va de soi que la norme légale est nationale. Ses effets sont donc limités de prime abord, à défaut de normes internationales auxquelles elle serait conforme. Si les exemples britanniques et italiens montrent que cela ne la rend pas totalement inopérante pour autant, il faut surtout souligner qu'elle n'est pas non plus isolée du système juridique international.

La loi française définit la position de l'administration fiscale française par défaut. Cette position s'applique à tous les pays avec lesquels nous ne disposons pas d'une convention bilatérale, si peu nombreux soient-ils. Mais cette position incarne aussi les propositions françaises sur la scène légale internationale.

En effet, le droit n'est pas seulement défini par les normes écrites ; il existe tout autant par l'interprétation que les diverses juridictions font de ses normes écrites en fonction des

³ L'article 351 TFUE réserve les obligations des conventions entrées en vigueur avant le premier janvier 1958, ce qui n'est pas le cas des conventions bilatérales considérées. La place du droit dérivé dans cet édifice n'est cependant pas claire, en particulier si la directive considérée ne mobilise pas un principe fondamental du droit de l'Union.

standards internationaux, et qui constituent la jurisprudence. Or les conflits fiscaux seront arbitrés par des juges.

L'un des enjeux de la période à venir est donc d'imposer comme interprétation reçue des principes fiscaux internationaux les critères dégagés par le processus BEPS de l'OCDE et les projets de directives, que ces derniers aient été formellement adoptés ou non. Un tel consensus se matérialise par le fait qu'il irrigue les décisions de justice et les propositions normatives à tous les niveaux d'élaboration. C'est ainsi qu'en matière d'aides d'État, la Commission européenne s'est déjà appuyée sur une version quelque peu modernisée des principes OCDE dans l'affaire Apple et surtout dans l'affaire du régime belge d'exonération des profits excédentaires⁴.

La France peut contribuer à cette consolidation interprétative en défendant ces positions au-delà de ses frontières, mais également tout simplement en les adoptant comme base légale pour elle-même. Tout acte positif qui accroît la normalité de ces principes interprétatifs et place les pays réfractaires dans une position minoritaire, porte.

L'amendement présenté est particulièrement adapté à cet objet, puisque loin de céder à un concours Lépine de la taxation des bénéficiaires des activités numériques, il reprend au plus près le texte du projet de directive actant le consensus technique entre administrations européennes. Il serait d'ailleurs souhaitable que parmi les autres pays qui prévoient de se doter d'une législation nationale, d'autres le fassent également sur cette base.

Article 18 bis D (nouveau)

I. – Après l'article 209 B du code général des impôts, il est inséré un article 209 C ainsi rédigé :

« Art. 209 C – I. – 1. Aux fins de l'impôt sur les sociétés, un établissement stable est réputé exister dès lors qu'il existe une présence numérique significative par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

« 2. Le 1 s'ajoute, sans y porter atteinte ni en limiter l'application, à tout autre critère conforme au droit de l'Union ou à la législation nationale permettant de déterminer l'existence d'un établissement stable dans un État membre aux fins de l'impôt sur les sociétés, que ce soit spécifiquement en relation avec la fourniture de services numériques ou autre.

« 3. Une présence numérique significative est réputée exister sur le territoire national au cours d'une période d'imposition si l'activité exercée par son intermédiaire consiste, en tout ou en partie, en la fourniture de services numériques par l'intermédiaire d'une interface numérique, définie comme tout logiciel, y compris un site internet ou une partie de celui-ci, et

4 Décisions n°C(2016) 5605 du 30 août 2016 et n°C(2015) 9837 du 11 janvier 2016

toute application, y compris les applications mobiles, accessibles par les utilisateurs, et qu'une ou plusieurs des conditions suivantes sont remplies en ce qui concerne la fourniture de ces services par l'entité exerçant cette activité, considérée conjointement avec la fourniture de tels services par l'intermédiaire d'une interface numérique par chacune des entreprises associées de cette entité au niveau consolidé :

« a) La part du total des produits tirés au cours de cette période d'imposition et résultant de la fourniture de ces services numériques à des utilisateurs situés sur le territoire national au cours de cette période d'imposition est supérieure à 7 000 000 € ;

« b) Le nombre d'utilisateurs de l'un ou de plusieurs de ces services numériques qui sont situés sur le territoire national membre au cours de cette période imposable est supérieur à 100 000 ;

« c) Le nombre de contrats commerciaux pour la fourniture de tels services numériques qui sont conclus au cours de cette période d'imposition par des utilisateurs sur le territoire national est supérieur à 3 000.

« 4. En ce qui concerne l'utilisation des services numériques, un utilisateur est réputé être situé sur le territoire national au cours d'une période d'imposition si l'utilisateur utilise un appareil sur le territoire national au cours de cette période d'imposition pour accéder à l'interface numérique par l'intermédiaire de laquelle les services numériques sont fournis. Ces derniers sont définis comme services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information.

« 5. En ce qui concerne la conclusion de contrats portant sur la fourniture de services numériques :

« a) Un contrat est considéré comme un contrat commercial si l'utilisateur conclut le contrat au cours de l'exercice d'une activité ;

« b) Un utilisateur est réputé être situé sur le territoire national au cours d'une période d'imposition si l'utilisateur est résident aux fins de l'impôt sur les sociétés sur le territoire national au cours de cette période d'imposition ou si l'utilisateur est résident aux fins de l'impôt sur les sociétés dans un pays tiers mais dispose d'un établissement stable sur le territoire national au cours de cette période d'imposition.

« 6. L'État dans lequel l'appareil de l'utilisateur est utilisé est déterminé en fonction de l'adresse IP de l'appareil ou, si elle est plus précise, de toute autre méthode de géolocalisation.

« 7. La part du total des produits mentionnée au a du 3 est déterminée par rapport au nombre de fois où ces appareils sont utilisés au cours de cette période d'imposition par des

utilisateurs situés n'importe où dans le monde pour accéder à l'interface numérique par l'intermédiaire de laquelle les services numériques sont fournis.

« II. – 1. Les bénéfices qui sont attribuables à une présence numérique significative ou au regard d'une présence numérique significative sur le territoire national sont imposables dans le cadre fiscal applicable aux entreprises.

« 2. Les bénéfices attribuables à la présence numérique significative ou au regard de la présence numérique significative sont ceux que la présence numérique aurait réalisés s'il s'était agi d'une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés, par l'intermédiaire d'une interface numérique.

« 3. Aux fins du 2 du présent II, la détermination des bénéfices attribuables à la présence numérique significative ou au regard de la présence numérique significative repose sur une analyse fonctionnelle. Afin de déterminer les fonctions de la présence numérique significative et de lui attribuer la propriété économique des actifs et les risques, les activités économiquement significatives exercées par cette présence par l'intermédiaire d'une interface numérique sont prises en considération. Pour ce faire, les activités réalisées par l'entreprise par l'intermédiaire d'une interface numérique en relation avec des données ou des utilisateurs sont considérées comme des activités économiquement significatives de la présence numérique significative qui attribuent les risques et la propriété économique des actifs à cette présence.

« 4. Lors de la détermination des bénéfices attribuables conformément au 2, il est dûment tenu compte des activités économiquement significatives exercées par la présence numérique significative qui sont pertinentes pour le développement, l'amélioration, la maintenance, la protection et l'exploitation des actifs incorporels de l'entreprise.

« 5. Les activités économiquement significatives exercées par la présence numérique significative par l'intermédiaire d'une interface numérique comprennent, entre autres, les activités suivantes :

« a) La collecte, le stockage, le traitement, l'analyse, le déploiement et la vente de données au niveau de l'utilisateur ;

« b) La collecte, le stockage, le traitement et l'affichage du contenu généré par l'utilisateur ;

« c) La vente d'espaces publicitaires en ligne ;

« d) La mise à disposition de contenu créé par des tiers sur un marché numérique ;

« e) La fourniture de tout service numérique non énuméré aux a à d. Un décret en Conseil d'État peut compléter cette liste.

« 6. Pour déterminer les bénéfices attribuables au titre des 1 à 4, le contribuable utilise la méthode de partage des bénéfices, à moins que le contribuable ne prouve qu'une autre méthode fondée sur des principes acceptés au niveau international est plus adéquate eu égard aux résultats de l'analyse fonctionnelle. Les facteurs de partage peuvent inclure les dépenses engagées pour la recherche, le développement et la commercialisation, ainsi que le nombre d'utilisateurs et les données recueillies par État membre.

« III. – Les données qui peuvent être recueillies auprès des utilisateurs aux fins de l'application du présent article sont limitées aux données indiquant l'État dans lequel se trouvent les utilisateurs, sans permettre l'identification de l'utilisateur. »

II. – Lorsque le Gouvernement négocie un traité comprenant des stipulations relatives à la double imposition, il informe la Commission européenne des mesures prises afin de se conformer à la recommandation de la Commission du 21 mars 2018 relative à l'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative.