

La fiscalité des acteurs du numérique : les premières avancées et les débats toujours en cours au niveau européen

DATE 10 /10/2018
ÉMETTEUR BAJ

Selon un des principes fondateurs du droit communautaire en matière fiscale dit le « principe du pays d'origine », le droit applicable à une prestation de services est celui de l'État membre dans lequel l'entreprise qui fournit la prestation a son siège statutaire. Ainsi, l'entreprise qui fournit un service dans n'importe quel pays de l'Union n'est soumise qu'au droit de son pays d'origine et n'a pas à se conformer à d'autres législations nationales éventuellement plus contraignantes.

Ces principes cardinaux rencontrent des limites s'agissant des acteurs du numérique. En Europe, les initiatives et propositions visant à moderniser la législation fiscale européenne pour la rendre effective aux acteurs du numérique se sont multipliées à partir de deux constats principaux.

- La problématique de l'érosion des assiettes fiscales face au développement de l'économie numérique mise en lumière dès juin 2012 dans le rapport d'information de M. Philippe MARINI sur la fiscalité numérique. Les entreprises du numérique sont en moyenne en Europe assujettis à un taux moyen de 9 % pour l'impôt sur les sociétés alors que ce taux s'élève à 23 % pour les entreprises dites traditionnelles du secteur physique.
- Parmi les entreprises numériques, se mêlent des entités de nature et de tailles diverses soumis à des régimes juridiques et économiques différents. D'importantes distorsions de concurrence souvent préjudiciables aux acteurs installés en France, ont été mises en évidence.

La présente note expose les premières initiatives prises en l'encontre des acteurs du numérique en matière de TVA ou aux fins de participer au financement de la création française (I) les principales mesures envisagées pour appréhender fiscalement les acteurs du numérique (II).

I. Les premières avancées

1.1 Une première dérogation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Le droit de l'Union européenne laisse aux États membres certaines marges de manœuvre dans la fixation des taux de taxe sur la valeur ajoutée.

Par exemple, le taux normal de TVA est fixé à 20 % en France, alors qu'il est de 17 % au Luxembourg, le taux réduit applicable au livre numérique est de 5,5 % en France contre 3 % au Luxembourg.

Jusqu'en 2015, les services culturels en ligne obéissaient, comme tous les services fournis par voie électronique¹, à la règle du pays d'origine générant ainsi une distorsion de concurrence entre les différents services culturels numériques selon leur localisation, en raison d'une exception au principe de territorialité. [La directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) prévoyait t, en son article 56, que pour les services fournis à des consommateurs finaux, le lieu de la prestation de service est considéré comme le lieu où le prestataire, qui est l'assujetti, a établi le siège de son activité économique.

Aucune TVA française n'était prélevée sur un service fourni par voie électronique (ex : téléchargement de musique) à un consommateur français si le prestataire était établi dans un autre État membre.

En 2008, le Conseil de l'Union européenne a adopté de manière dérogatoire, le principe du pays de destination pour les services électroniques fournis à des particuliers dans le cadre du «*paquet TVA*»². La TVA appliquée est alors celle du pays du consommateur. Cette mesure décidée en 2008 n'a été applicable qu'au 1^{er} janvier 2015, et les effets escomptés pour les États membres fiscalement désavantagés devront se faire attendre, le Luxembourg bénéficiant d'un reversement partiel des recettes de TVA jusqu'en 2019 (l'État du prestataire conservant 15 % des recettes jusqu'au 31 décembre 2018).

À partir du 1^{er} janvier 2019, l'État du consommateur percevra l'intégralité des recettes.

1.2 La contribution des acteurs du numérique au financement de la création

Le principe du «*pays d'origine*», également au cœur de la directive de Services de média audiovisuels (SMA) du 10 mars 2010, dispose qu'un éditeur de services en ligne relève, pour l'ensemble des services qu'il propose, de la compétence de l'État membre dans lequel sont prises les décisions relatives à la programmation et dans lequel son siège social est établi.

Ce principe a pu créer une asymétrie de régulation entre les éditeurs de services s'adressant aux mêmes publics selon le pays d'implantation. Les pouvoirs publics nationaux, privés de la possibilité d'agir sur un acteur installé dans un autre État membre et visant leurs administrés, perdent la maîtrise de la régulation du secteur audiovisuel.

La nouvelle directive sur les services des médias audiovisuels voté au Parlement le 2 octobre 2018³ conserve ce principe tout en prévoyant des mécanismes de dérogation. Ainsi, la Commission souhaite que les États membres puissent imposer des contributions financières aux services à la demande relevant de leur compétence ainsi que, sous certaines conditions, à ceux qui sont établis dans un autre État membre mais ciblent leur public national.

À ce titre l'article 13 de la directive prévoit la possibilité pour les États membres d'«*exiger que les fournisseurs de services de médias audiovisuels à la demande visant des publics sur leur territoire mais établis dans un autre État membre contribuent financièrement de la sorte. Dans ce cas, la contribution financière est fondée uniquement sur les recettes perçues dans les États membres ciblés. Si l'État membre dans lequel le fournisseur est établi impose une contribution financière, il tient compte de toutes les contributions financières imposées par des États membres ciblés. Toute contribution financière doit respecter le droit de l'Union, en particulier les règles relatives aux aides d'État*».

Au niveau nationale la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 (art. 30 IV B) a modifié l'article 1609 sexdecies B du code des impôts pour assujettir à la taxe sur les ventes et locations en France,

¹ Bulletin officiel des impôts du 3 septembre 2003 n°149 : La consultation ou le téléchargement de musique, d'extraits de musique, de sonneries ou d'autres sons, sur un ordinateur ou un téléphone mobile, sont considérés comme des services électroniques. Le téléchargement de jeux sur un ordinateur ou un téléphone mobile sont également identifiés comme des services fournis par voie électronique. [La consultation ou le téléchargement de films s'analysent comme des services électroniques.](#)

² [Directive 2008/9/CE du 20 Février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu de prestation des services.](#)

³ L'accord doit encore être adopté formellement par le Conseil des ministres de l'UE avant que la législation actualisée puisse entrer en vigueur.

physiques ou en ligne, de vidéogrammes destinés à l'usage privé, les entreprises « qu'elles soient établies en France ou hors de France ». Cette extension a été introduite peu avant le développement des services Netflix en France.

La loi de finances prévoyait cependant que cet assujettissement « *entre en vigueur à une date fixée par un décret, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de regarder le dispositif législatif lui ayant été notifié comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État* ». Son objet est de taxer les services de vidéo à la demande à hauteur de 2% de leurs revenus publicitaires et du prix hors taxes acquitté par le consommateur pour accéder aux vidéos mises en ligne.

La loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (art. 56) 4 a une nouvelle fois modifié l'article 1609 sexdecies B du code général des impôts pour assujettir également « *les entreprises qui mettent à disposition du public en France des contenus audiovisuels à titre gratuit qu'elles soient établies en France ou hors de France* ». D'un taux similaire à celui prévu pour les plateformes de VOD ou SVOD, cette taxe dite « Youtube » porte sur les revenus publicitaires des plateformes de mise à disposition de vidéos à titre gratuit.

Par souci d'équité, ces deux taxes visent aussi bien les entreprises françaises (Dailymotion) que celles établies hors de France mais opérant sur notre territoire (YouTube, Netflix etc.).

Bruxelles a donné cet été son feu vert à la mise en application de ces deux lois, votées en 2014 et fin 2016, visant à faire participer les acteurs internationaux de la vidéo sur Internet au financement de la création française.

La publication au Journal Officiel du décret n°2017-1364 du 20 septembre 2017 a permis l'entrée en vigueur de deux taxes sur les revenus publicitaires des sites mettant à disposition des vidéos gratuites ou payantes sur Internet.

Le taux de la taxe est fixé à 2 %. Il est porté à 10 % lorsque les opérations concernent des œuvres ou documents cinématographiques ou audiovisuels à caractère pornographique ou d'incitation à la violence.

Le produit de ces taxes, estimé à environ 17 millions d'euros, sera reversé au Centre National du Cinéma et de l'image animée (CNC).

Cependant, le rapport présentée par Aurore Bergé en conclusion des travaux de la mission d'information sur une nouvelle régulation de la communication audiovisuelle à l'ère numérique⁵ continue de soulever les problème d'asymétrie fiscale entre les acteurs historiques de l'audiovisuel et les nouveaux services numériques présents sur le marché français qui viennent les concurrencer. En effet, les services de médias audiovisuels à la demande sont soumis à une taxe au taux de 2% assise sur le prix d'abonnement ou sur les recettes publicitaires mais les recettes sont faibles du fait du nombre d'abonnés peu importants et des « *prix extrêmement bas qui sont proposés* ». Les éditeurs et distributeurs peuvent quant à eux être soumis à un taux allant jusqu'à 7,25% de leurs recettes tirées de la publicité et/ou des abonnements. Le rapport préconise de remettre à plat l'ensemble de la fiscalité du secteur.

⁴ Article né d'un amendement des députés Karine Berger et Marcel Rogemont voté en commission des finances à l'assemblée nationale

⁵ Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la commission des affaires culturelles et de l'éducation en conclusion des travaux de la mission d'information sur une nouvelle régulation de la communication audiovisuelle à l'ère numérique, rapporteure Aurore Bergé

II. Les pistes d'évolution fiscale à l'échelle de l'Union européenne

2.1. L'impôt sur les sociétés à l'épreuve de l'optimisation fiscale

L'impôt sur les sociétés est plus exactement un « *impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales* » dont le régime relève de plusieurs principes dont principalement :

- La proportionnalité : l'impôt sur les sociétés est proportionnel de telle sorte que pour son calcul, il suffit d'appliquer le taux légal d'imposition à la base d'imposition qui est constituée par le bénéfice net de la personne morale.
- La territorialité : toute société est imposable en France à raison des profits tirés des exploitations situées en France. Néanmoins, le lieu d'imposition des sociétés et personnes morales qui exercent des activités en France ou y possèdent des biens, sans y avoir leur siège social est variable. Les sociétés dont l'activité s'exerce en France dans un ou plusieurs établissements sont imposées au lieu du principal établissement.⁶

L'exemple de Google

Google emploie environ 350 salariés en France, il y fournit de nombreux services (son moteur de recherche, sa messagerie, son agrégateur d'informations), ce qui lui permet de vendre des liens sponsorisés à des annonceurs. Un modèle économique qui n'a pourtant officiellement généré qu'un très faible volume d'affaires en France (moins de 192 millions d'euros). Résultat, Google n'a réglé que 8,3 millions d'impôts en 2012, selon les chiffres obtenus par l'Agence France-Presse auprès du tribunal de commerce.⁷

Google est parvenu à des accords avec les autorités fiscales au Royaume-Uni et en Italie leur reversant quelques centaines de millions d'euros. En France, l'administration fiscale a engagé une procédure de vérification de comptabilité à l'encontre de Google: ce qui lui a permis de procéder à une rectification sur la période allant de 2005 à 2010. Cependant, le tribunal administratif de Paris a prononcé, par plusieurs jugements⁸ du 12 juillet 2017, la décharge de la totalité des impositions contestées, à savoir 1,115 milliard d'euros estimant que Google ne disposait d'aucun « *établissement stable* » en France.

2.2. L'introduction du principe de « présence numérique significative »

Les règles actuelles de l'impôt sur les sociétés ont été conçues pour des entreprises traditionnelles « *physiques* », dotées d'un « *établissement stable* » là où elles sont imposées. Aujourd'hui, il n'est plus nécessaire d'avoir une présence physique dans un pays pour y fournir des services numériques si bien que les bénéficiaires ne sont pas taxés là où la valeur a été créée.

L'impôt sur les sociétés repose sur un principe assez simple : une entreprise est taxée là où est sa présence physique. Cette présence physique est inapplicable pour des biens immatériels car il est quasi impossible d'identifier un effectif ou un établissement stable.

⁶ Pour les sociétés ayant une activité commerciale, le principal établissement est le lieu où sont effectuées les ventes et en cas de pluralité d'établissements, l'établissement qui réalise le chiffre d'affaires le plus important.

Pour les sociétés ayant une activité industrielle, le principal établissement est situé au lieu où sont effectuées les fabrications. Au cas de pluralité d'établissements, sera retenu l'établissement où la valeur des objets fabriqués est la plus élevée.

Pour les sociétés effectuant des prestations de services, le principal établissement correspond au lieu où sont fournis les services. En cas de pluralité d'établissements ou si les services sont rendus en dehors des établissements de l'entreprise, le principal établissement correspond au lieu où sont enregistrées les commandes ou la plus grande partie des commandes (BOI-IS-DECLA-10-10-40, 1^o juill. 2015, § 30).

⁷ Article du magazine Le Point du 6 février 2014 « *Mais comment fait Google pour payer si peu d'impôts en France ?* » par Marc Vignaud

⁸ [Tribunal administratif de Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd](#)

En conséquence, l'entreprise peut déplacer les bénéfices là où elle préfère les voir taxés. L'entreprise numérique se met ainsi en position de choisir, pour ainsi dire, le système fiscal dans lequel elle accepte d'être taxée.

Le Conseil de l'Union européenne dans une proposition de directive COM 147⁹ du 21 mars 2018 envisage alors de réformer l'impôt sur les sociétés en intégrant le concept de « *présence numérique significative* » pour les entreprises du numérique à l'instar du concept de « *présence physique* » pour les entreprises traditionnelles afin de trouver un système d'imposition efficace pour les entreprises numériques.

Cette proposition vise à remédier aux problèmes posés par l'économie numérique en mettant en place une solution globale : un système commun de taxation des activités numériques dans l'Union européenne.

En premier lieu, le texte définit les règles permettant d'établir un lien fiscal pour les entreprises numériques qui exercent des activités transfrontières en cas de présence commerciale non physique. En second lieu, il définit les principes d'attribution des bénéfices à une activité numérique pour mieux prendre en compte la création de valeur issue souvent très fortement d'actifs incorporels.

La notion de présence numérique significative reposera sur les trois critères : de produits, de nombre d'utilisateurs et de nombre de contrats. On parlera de présence numérique significative si les produits tirés de la fourniture de services excèdent 7 000 000 euros, si le nombre d'utilisateurs dépasse 100 000 ou si le nombre de contrats commerciaux est supérieur à 3 000. Il suffira alors que l'un des critères soit rempli pour caractériser la présence numérique significative et appliquer aux bénéfices le taux de l'impôt dû.

2.2 La taxe sur les services numériques (TSN)

Dans l'attente d'une solution globale comme exposé ci-dessus, le Conseil de l'Union européenne a également présenté le 21 mars 2018, un projet de directive COM 148¹⁰ qui vise à créer une taxe sur les services numériques (TSN). Il s'agit d'une mesure plus temporaire consistant à taxer les recettes indépendamment des bénéfices réalisés, afin de contraindre les GAFA à payer un niveau satisfaisant d'impôts en Europe. La TSN sera prélevée sur les produits tirés de la fourniture de certains services numériques caractérisés par la création de valeur par les utilisateurs eux-mêmes.

Le principe de cette taxe est de taxer les recettes indépendamment des bénéfices réalisés, afin de contraindre les GAFA à payer un niveau satisfaisant d'impôts en Europe.

Le projet de directive propose de taxer les entreprises dont le chiffre d'affaires global dépasse 750 millions d'euros ou dont le chiffre d'affaires européen dépasse 50 millions d'euros. Le but étant de cantonner la taxe aux « *géants du net* » et de ne pas pénaliser les entreprises encore en croissance. Le taux d'imposition sera de 3 %.

Ce taux ne s'appliquera pas à l'ensemble du chiffre d'affaires – seulement aux revenus obtenus en Europe par la location d'espaces publicitaires, par la mise en relation d'utilisateurs ou par la transmission de données récoltées auprès des utilisateurs.

Par ailleurs, la taxe sera due « *dans l'État où l'utilisateur se trouve* », celui qui utilise l'interface, qui voit la publicité ou dont les données sont transmises. Une façon d'éviter que les entreprises aillent toutes s'installer aux Pays-Bas ou au Luxembourg et y paient tous leurs impôts.

Cependant, plusieurs critiques ont été formulées à l'égard de cette directive notamment que certains géants du net pourraient y échapper comme Netflix, par exemple, étant donné que ces revenus proviennent directement des abonnements des clients et non de la location d'espaces publicitaires.

⁹ [Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018, COM 147 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative](#)

¹⁰ [Proposition de directive du Conseil, COM 148 du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques](#)

Par ailleurs, une importante limite institutionnelle est à noter à savoir que les deux textes relèvent de la fiscalité, ils doivent passer à l'unanimité des 28 ministres des Finances.

Cette solution nécessite également de modifier les conventions bilatérales de taxation sur les États de l'Union européenne ont passés avec leur partenaire. La question dépasse les compétences juridiques de la Commission, qui se contente donc de recommander une formation adaptée pour ces accords. L'Irlande, la Finlande, la Suède et la République tchèque estiment par ailleurs que cette réforme pourrait être incompatible avec les accords bilatéraux passés entre des États membres et des pays tiers en matière de fiscalité. Pour ces pays contestataires, la taxe devrait être discuté au niveau international.

À ce sujet , l'administration Trump remet en question la taxation du numérique au niveau européen. Les États-Unis souhaitent soumettre le projet européen de taxe sur les entreprises du numérique à un tribunal de l'Organisation mondiale du commerce.¹¹

Enfin récemment, le service juridique du Conseil a émis des doutes sur la base légale de la taxe sur les géants du net – Contrairement à ce qu'affirme la Commission européenne, la taxe de 3 % sur le chiffre d'affaires de certaines activités numériques ne constitue pas un « *impôt indirect* », juge-t-il, dans une note confidentielle que le Financial Times s'est procurée.¹²

¹¹ Cette annonce a été faite par la délégation américaine lors d'une récente réunion de l'OCDE

¹² Article du Financial Times du 9 octobre 2018 « <https://www.ft.com/content/88e0a81a-cbf0-11e8-b276-b9069bde0956> EU lawyers questions Brussels digital tax plan » par Mehreen Khan