

# FISCALITÉ DU NUMÉRIQUE

## L'URGENCE D'UNE SOLUTION CONSENSUELLE MONDIALE

Un défi fiscal rendu plus impérieux que jamais  
par la crise sanitaire mondiale

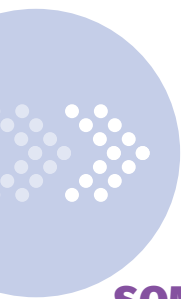


Etude juin 2021



**CHAMBRE DE COMMERCE  
ET D'INDUSTRIE**

1<sup>er</sup> ACCÉLÉRATEUR DES ENTREPRISES



# SOMMAIRE

## PARTIE 1

### POURQUOI LA FISCALITÉ MONDIALE DOIT-ELLE S'ADAPTER AUX MUTATIONS RÉSULTANT DE LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE ?

6

#### 1. ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : DES CARACTÉRISTIQUES DÉFIANT LES MODÈLES ÉCONOMIQUES « TRADITIONNELS »

6

1.1. L'IMPACT DE L'ESSOR DU NUMÉRIQUE SUR L'ÉCONOMIE ET LES ENTREPRISES

6

1.2. DES MODÈLES ÉCONOMIQUES AUX CARACTÉRISTIQUES PROPRES ET INÉDITES

12

#### 2. ENJEUX SOULEVÉS PAR LES PARTICULARITÉS DE L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : DES SYSTÈMES FISCAUX INAPTES À PRÉLEVER LES « JUSTES PARTS » D'IMPÔTS

15

2.1. DES FISCALITÉS TRADITIONNELLES INOPÉRANTES FACE AUX CRÉATIONS DE VALEUR NUMÉRIQUES

15

2.2. DES CONSÉQUENCES NATIONALES ET MONDIALES CONNUES : UNE INIQUITÉ FISCALE

19

HISTORIQUE ENTRE ENTREPRISES DU NUMÉRIQUE ET ENTREPRISES TRADITIONNELLES

## PARTIE 2

### CHALLENGES ÉCONOMIQUES, AMBITIONS FISCALES ET SOLUTIONS À APPORTER : UNE RÉFORME STRUCTURELLE DES FONDEMENTS DES FISCALITÉS NATIONALES SOUMISE À UN CONSENSUS MONDIAL

20

#### 1. UN DÉFI IDENTIFIÉ DEPUIS PLUSIEURS ANNÉES : ÉTAT D'AVANCEMENT DES TRAVAUX AU NIVEAU DE L'OCDE, DE LA COMMISSION EUROPÉENNE ET DU G20

21

1.1. LES TRAVAUX DE L'OCDE EN PARTENARIAT AVEC LE G20 : UNE QUESTION FISCALE IDENTIFIÉE DEPUIS 22 ANNÉES

22

1.2. APERÇU DES DÉMARCHES ET TENTATIVES AU NIVEAU DE LA COMMISSION EUROPÉENNE,  
DU CONSEIL EUROPÉEN ET DU G20

26

#### 2. LA RÉALITÉ DE L'IMPACT FISCAL ET ÉCONOMIQUE DES SOLUTIONS À APPORTER : UNE CRISE COVID-19 QUI ACCÉLÈRE ENCORE LA TRANSFORMATION NUMÉRIQUE, ET ACCROÎT LA NÉCESSITÉ DE RÉPONDRE AUX DÉFIS FISCAUX POSÉS

30

2.1. PARVENIR À CAPTER ET IMPOSER LA VALEUR NUMÉRIQUE :  
QUEL IMPACT SUR LES RECETTES FISCALES ?

30

2.2. PARVENIR À REINSTAURER UNE CONCURRENCE JUSTE ET ÉQUITABLE :  
QUEL IMPACT SUR L'INVESTISSEMENT ET L'ÉCONOMIE ?

31

2.3. LA PANDÉMIE MONDIALE REND LE CONSENSUS MONDIAL PLUS URGENT MAIS AUX EFFETS MOINS  
ÉVALUABLES ET INCERTAINS

33

#### 3. LES SOLUTIONS À APPORTER : ENTRE RÉFORME STRUCTURELLE DES BASES DE LA FISCALITÉ ET ARBITRAGES POLITIQUES

33

3.1. L'EXEMPLE DE LA RÉFORME PROPOSÉE PAR LA COMMISSION EUROPÉENNE SUR LA BASE DES TRAVAUX OCDE

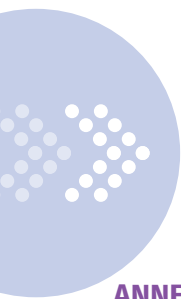
33

3.2. DE FORTES IMPLICATIONS POLITIQUES FACE À UN DÉFI MONDIAL :  
DES AVANCÉES À METTRE EN MIROIR AVEC LA CRISE LIÉE À LA COVID-19

36

3.3. DERNIÈRES AVANCÉES ET PERSPECTIVES : DES SIGNAUX POSITIFS POUR PARVENIR À UN CONSENSUS POLITIQUE  
QUI NE SERAIT QUE LE POINT DE DÉPART DE LA MISE EN ŒUVRE COMPLEXE  
D'UNE NOUVELLE ARCHITECTURE FISCALE SANS PRÉCÉDENT

38



<b>ANNEXE I</b>	
<b>ESSOR DE L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : L'EXEMPLE DES VENTES À DISTANCE INSEE 2019</b>	<b>42</b>
<b>ANNEXE II</b>	
<b>FOCUS SCHÉMATIQUE</b>	
<b>PROPOSITIONS DE LA COMMISSION EUROPÉENNE POUR UNE FISCALITÉ ÉQUITABLE DE L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE</b>	<b>43</b>
<b>ANNEXE III</b>	
<b>SOURCES</b>	<b>44</b>



## SYNTHÈSE

Selon la Banque mondiale, l'économie numérique représentait dans le monde 11 500 milliards de dollars en 2016, soit 15,5 % du produit intérieur brut (PIB) mondial<sup>1</sup>. Depuis lors, elle aurait pu augmenter de 25%. Dans l'Union européenne, on dénombre chaque jour 20 milliards de messages électroniques écrits, 150 millions de contributions postées sur les médias sociaux et 650 millions de recherches en ligne. Ces statistiques démontrent à quel point Internet a transformé nos vies. Pourtant, tout n'a pas évolué au même rythme : les règles d'imposition des sociétés en vigueur au niveau mondial existent depuis plus de cent ans et ne sont plus adaptées pour appréhender l'ensemble de la valeur créée par l'économie du numérique.

### ***Des modèles économiques numériques qui défient les systèmes fiscaux nationaux***

Les règles internationales qui régissent l'imposition des sociétés ne sont pas à même de capter la création de valeur générée par de nouveaux modèles économiques numériques, aptes à réaliser des bénéfices dans un pays sans y être physiquement présents.

Les nouveaux modèles d'entreprises développent des caractéristiques propres qui rendent les systèmes fiscaux nationaux inaptes à prélever les « justes parts » d'impôt : non-localisation et mobilité des activités, exploitation spécifique des données, activités assises sur des effets de réseaux ou encore modèles économiques au rayonnement multi-faces.

Autant de caractéristiques qui ont définitivement assis l'obsolescence des fiscalités nationales fondées sur une notion d'établissement stable mis en œuvre, pour la première fois, en 1899 dans un traité entre l'Autriche et la Hongrie...

### ***Des dérives fiscales et des impacts économiques à l'échelle mondiale***

Les conséquences sont multiples, les principales s'extériorisant par le développement de stratégies d'optimisation fiscale mondiale, l'implantation de positions concurrentielles fiscales et économiques faussées entre entreprises traditionnelles et entreprises numériques, par le déséquilibre des marchés en raison de positions toujours plus dominantes et par l'érosion des recettes fiscales nationales défiées par des bénéfices immatériels et non territorialisables.

Cette incapacité des fiscalités traditionnelles à capter la valeur issue du numérique est documentée depuis des années. L'obsolescence des systèmes fiscaux nationaux, élaborés sur des modèles économiques ayant plus de cent ans, ne permettent pas aux sociétés traditionnelles d'évoluer dans de justes conditions de concurrence face à des entreprises du numérique supportant une charge fiscale bien moindre. Cette inopérance des normes fiscales conduit à avantager l'économie du numérique, déjà en position dominante sur les marchés en raison de la fulgurance de son essor. Cette iniquité fiscale inédite s'est étendue à l'échelle mondiale : il est tout à fait courant que des entreprises numériques soient imposées à des niveaux d'imposition proches de zéro dans les pays où elles détiennent pourtant une part de marché importante.

### ***Un défi mis au premier plan par les acteurs internationaux***

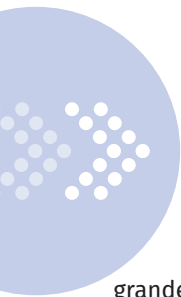
Le challenge à relever est mondial.

En raison de l'omniprésence du numérique dans tous les secteurs d'activité, ainsi que de l'évolution constante des nouveaux modèles d'entreprises toujours plus novateurs et inédits, adapter les systèmes fiscaux nationaux s'impose comme « LE » défi à relever sur la scène internationale.

Dès 1999, l'OCDE avait déjà identifié cette faille des fiscalités déjouées par les modèles numériques alors naissants. Depuis 2015, l'élaboration d'une solution pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie figure au rang des

---

<sup>1</sup> Banque mondiale, Développement numérique - Mise à jour le 8 avril 2019



grandes priorités du Projet BEPS et du Cadre inclusif<sup>2</sup>. A la demande du G20, les travaux ont été poursuivis par les membres du Cadre inclusif qui ont produit un rapport intérimaire en mars 2018. En janvier 2019, les travaux ont abouti à l'orientation des solutions autour de deux piliers : le Pilier Un est axé sur les règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices, quand le Pilier Deux est centré sur la mise en place d'un impôt minimum à l'échelle mondiale visant à résoudre les problématiques qui subsistent en matière de BEPS. Un programme de travail sur ces deux piliers a été adopté en mai 2019, puis approuvé par le G20 en juin de la même année.

À ce jour, début juin 2021, aucun accord opérationnel n'a encore vu le jour. Cependant, des signaux positifs ont été lancés ces derniers mois, notamment par le vote du G7 en faveur d'une imposition minimale mondiale.

### ***De graves conséquences à prévoir si aucun consensus mondial n'est trouvé***

En sus de la situation mondiale constatée, la crise planétaire COVID-19 est venue accentuer fortement l'importance des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et la nécessité d'y répondre.

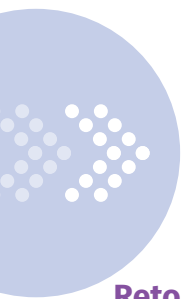
La pandémie mondiale a non seulement fragilisé les économies mais a, en parallèle, renforcé l'essor du numérique déjà en position dominante. Il est devenu plus impérieux que jamais de trouver une issue à l'échelle mondiale.

Comme l'analyse l'OCDE, en l'absence de consensus, l'essor constant de la numérisation associée aux impacts économiques de la pandémie, accroîtra les blocages pour une sortie de crise fiscale. Appuyé par des pressions économiques, mais aussi sociales, le risque repose sur la mise en place par quelques États de mesures fiscales unilatérales qui fragmenteront et affaibliront toute issue au niveau mondial. Les différends politiques, fiscaux et commerciaux qui en résulteraient pénaliseraient l'investissement et la croissance, déjà dans une situation d'extrême fragilité. L'effet négatif de la crise mondiale serait non seulement aggravé, mais la reprise des économies nationales et mondiales, post pandémie COVID-19, serait mise en péril.

L'urgence d'aboutir à un consensus s'impose aux États.

---

<sup>2</sup> Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d'étape, OCDE - Juillet 2016



Retour sur des défis fiscaux identifiés depuis plus de vingt ans...

## **PARTIE 1**

### **POURQUOI LA FISCALITÉ MONDIALE DOIT-ELLE S'ADAPTER AUX MUTATIONS RÉSULTANT DE LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE ?**

L'économie du numérique a apporté de nombreux avantages aux citoyens et aux entreprises.

L'émergence des nouvelles technologies polyvalentes de communication a eu des impacts, toujours grandissants, sur des secteurs très variés ayant vu muter leurs modèles économiques pour une croissance toujours plus affirmée et dominante.

Cependant, si cette économie apporte une nouvelle composante active au service des économies nationales et mondiales, elle crée des distorsions fiscales dans le monde sans précédent dans l'histoire.

Les règles internationales qui régissent actuellement l'imposition des sociétés ne sont pas à même de capter la création de valeur générée par de nouveaux modèles économiques numériques, aptes à réaliser des bénéfices dans un pays sans y être physiquement présents.

Le fondement de la situation est largement documenté depuis des années, appuyant pour cause majeure les caractéristiques propres, et inédites, de l'économie du numérique qui génère des conséquences fiscales sans précédent pour les systèmes fiscaux confrontés à une désuétude avérée du fondement de leur méthode de taxation.

#### **1. ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : DES CARACTÉRISTIQUES DÉFIANT LES MODÈLES ÉCONOMIQUES « TRADITIONNELS »**

Les nouveaux modèles d'entreprises numériques développent des caractéristiques propres, et inédites, qui rendent les systèmes fiscaux nationaux inaptes à imposer les « justes parts » d'impôt : non-localisation et mobilité des activités, exploitation spécifique des données, activités assises sur des effets de réseaux ou encore modèles économiques au rayonnement multi-faces.

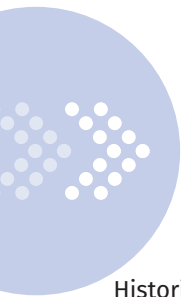
Autant de caractéristiques qui ont définitivement assis l'obsolescence des fiscalités nationales fondées sur une notion d'établissement stable mis en œuvre, pour la première fois, en 1899 dans un traité entre l'Autriche et la Hongrie...

##### **1.1. L'IMPACT DE L'ESSOR DU NUMÉRIQUE SUR L'ÉCONOMIE ET LES ENTREPRISES**

###### **■ Retour sur l'émergence des technologies de l'information et de la communication (TIC) à l'origine des mutations des modèles d'entreprises**

Les technologies de l'information et de la communication, dites "TIC" (de la transcription de l'anglais "information and communication technologies, « ICT »), constituent une expression utilisée pour désigner le domaine de la télématique. Sont comprises toutes les techniques de l'informatique, de l'audiovisuel, des multimédias, d'Internet et des télécommunications qui permettent aux utilisateurs de communiquer, d'accéder aux sources d'information, de stocker, de manipuler, de produire et de transmettre l'information sous différentes formes, tels que le texte, la musique, le son, l'image, la vidéo ou l'interface graphique (IHM).

Dans les textes juridiques et réglementaires, les TIC sont visés par la locution "communications élémentaires".



Historiquement, avec le développement d'Internet et du WEB 2.0, les usages des TIC se sont développés à grande vitesse auprès des citoyens des États industrialisés, mais aussi des autres pays, qui accèdent à une information toujours plus largement diffusée et partagée. Le nombre de services disponibles explose et génère des emplois en masse liés à ces technologies.

En 2017, 84 % des ménages en France ont accès à Internet à leur domicile, soit deux fois plus qu'en 2006. Depuis une dizaine d'années, les équipements et les usages sont devenus plus mobiles. Huit personnes sur dix de 15 ans ou plus ont utilisé Internet au cours des trois derniers mois en 2018, le plus souvent pour envoyer des courriels et rechercher des informations. Cependant, une personne sur cinq n'a aucune capacité numérique en 2017<sup>3</sup>.

Les citoyens n'ont pas été les seuls à avoir un recours grandissant aux TIC : tous les secteurs de l'économie ont adopté les TIC pour accroître leur productivité, créer de nouveaux débouchés sur les marchés et réduire leurs coûts d'exploitation. Cette adoption des TIC est principalement illustrée par la diffusion de la connectivité haut débit qui, dans presque tous les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), est universelle dans les grandes entreprises et atteint ou dépasse 90% dans les entreprises de moindre dimension. Les plateformes numériques et le commerce électronique se développent rapidement, mais restent minoritaires dans les secteurs concernés. En 2017, les ventes dématérialisées représentent 30 % du chiffre d'affaires des sociétés de 250 salariés ou plus ; cette part a doublé en dix ans. Parmi les activités de technologies, contenus et supports de l'information (TCSI), l'emploi et la valeur ajoutée sont particulièrement dynamiques dans les services de programmation, conseil et autres activités informatiques<sup>4</sup>.

C'est ainsi que le numérique a pris une place considérable dans l'économie : selon le rapport McKinsey, le numérique représentait, en 2014, 110 milliards d'euros dans le PIB français. L'institut estime que le nombre d'emplois liés au numérique est de 1,5 millions et que le potentiel de création de valeur des technologies du numérique d'ici 2025 est de 1 000 milliards d'euros. La transformation numérique tient également une place prioritaire considérant que l'augmentation brute potentielle du résultat opérationnel est estimée à 40% pour une entreprise qui réussit sa mutation numérique<sup>5</sup>.

Quant au développement et à l'usage du numérique au cœur des entreprises, il y a environ 5 années, on recensait déjà en France 131 835 entreprises dans le secteur des TIC (selon la définition de l'OCDE), dont 1650 dans l'industrie, 6582 dans le commerce de gros et 123603 dans les services<sup>6</sup>.

**Face au développement technologique, et à la course à la compétitivité qui entraîne la recherche d'une qualité totale et qui déplace les coûts, le monde industriel a ainsi évolué vers un monde aux contours différents basés sur la virtualité et la haute flexibilité. Cette adoption généralisée des TIC, conjuguée à la baisse rapide des prix et à l'amélioration des performances de ces technologies, a contribué au développement de nouveaux modèles économiques d'entreprises tout en générant en parallèle de nouveaux secteurs d'activité dans le secteur privé comme public.**

## ■ Définition de la notion « économie du numérique » issue de l'essor des TIC

L'économie numérique est une expression qui couvre des réalités très différentes selon les auteurs, d'autant que cette dénomination a évolué au cours des années : nouvelles technologies, NTIC, nouvelle économie, technologies de l'information et de la communication, économie électronique...

L'INSEE assimile l'économie numérique aux technologies de l'information et de la communication (TIC), et en particulier aux secteurs producteurs. Selon l'institut, le secteur des TIC regroupe les entreprises qui produisent des biens et services supportant le processus de numérisation de l'économie, c'est-à-dire la transformation des informations utilisées ou fournies en informations numériques (informatique, télécommunications, électronique).

Pour l'OCDE, l'économie numérique englobe le secteur des « télécommunications, notamment l'Internet, le haut débit et les mobiles, ainsi que la convergence entre les secteurs de radiotélédiffusion et du câble, et les services de télécommunications plus traditionnels »<sup>7</sup>.

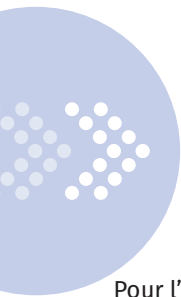
3 L'économie et la société à l'ère du numérique, INSEE - Edition 2019

4 Économie numérique, nouveaux modèles économiques et principales caractéristiques, OCDE - 2014

5 Rapport Mc Kinsey, impact du digital - 2014

6 Chiffres clés du numérique, Direction Générale des Entreprises (DGE) - Janvier 2017

7 Perspectives de l'économie numérique, l'OCDE - 2017



Pour l'ACSEL (Association de l'économie numérique), la notion d'économie numérique est transversale. L'économie numérique n'est pas l'apanage de quelques secteurs qui produisent ou qui sont basés sur les TIC, mais aussi les secteurs qui les utilisent. L'économie numérique comprend le secteur des télécommunications, de l'audiovisuel, du logiciel, de l'Internet et les secteurs qui les utilisent en tant que cœur ou support de leur activité <sup>8</sup>».

## ■ Des acteurs variés

D'une manière globale, quatre catégories d'acteurs du numérique peuvent se distinguer :

- Les entreprises des secteurs producteurs des services des technologies de l'information et de la communication (STIC) au sens de l'OCDE ou de l'Insee, dont les activités s'exercent dans les domaines de l'informatique, des télécommunications et de l'électronique. Chiffre d'affaires 200 milliards d'euros ;
- Les entreprises dont l'existence est liée à l'émergence des TIC (services en ligne, jeux vidéo, e-commerce, médias et contenus en ligne...). En 2010, le e-commerce B to C représentait un chiffre d'affaires de 31 milliards d'euros ;
- Les entreprises qui utilisent les TIC dans leur activité et gagnent en productivité grâce à elles (banques, assurances, automobile, aéronautique, distribution, administration et tourisme...);
- Les particuliers et les ménages qui utilisent les TIC dans leurs activités quotidiennes, pour les loisirs, la culture, la santé, l'éducation, la banque, les réseaux sociaux.

## ■ Tous les secteurs d'activité impactés

Nombreux sont les secteurs de l'économie qui ont adopté les TIC pour accroître leur productivité, créer de nouveaux débouchés sur les marchés et réduire leurs coûts d'exploitation.

D'une manière générale, l'émergence des TIC a fortement modifié les modalités de production et de livraison. Les petites et moyennes entreprises, et des startups, ont vu leurs modèles économiques muter. Les TIC ont également permis de créer de nouveaux mécanismes de paiement, de nouveaux supports des activités des consommateurs.

Ainsi, l'internet a entraîné de nombreuses mutations dans divers secteurs basés originellement sur des modèles économiques traditionnels. Tel est le cas du secteur du divertissement, de l'information, de la publicité ou encore du commerce de détail. Le fondement majeur de l'évolution de ces secteurs est ancré dans l'interconnexion plus large qui est permise par internet.

A mesure que le phénomène a progressé, les TIC se sont littéralement intégrées aux modèles économiques des entreprises, la majorité des secteurs de l'économie étant affectée.

Dans tous les secteurs, les entreprises sont maintenant en mesure de mettre en miroir leur gouvernance en fonction de leurs capacités technologiques, afin de devenir plus flexibles, plus efficaces et de se positionner sur les marchés mondiaux.

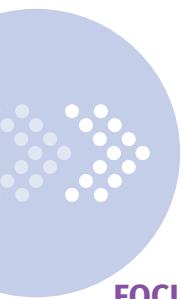
Les entreprises ont modifié leurs activités dans tous les secteurs de l'économie tendant à réduire les coûts et à participer du développement constaté sur les marchés mondiaux.

Selon l'OCDE, « ces avancées, conjuguées à la libéralisation de la politique commerciale et à la réduction des coûts de transport, ont permis aux entreprises de tous les secteurs de tirer parti des chaînes de valeur mondiales dans lesquelles les processus de production pouvaient être répartis géographiquement en diverses régions du monde afin de profiter des particularités des marchés locaux<sup>9</sup> ».

---

8 acsel.eu

9 Économies interconnectées : comment tirer parti des chaînes de valeur mondiales, OCDE - 2013



## FOCUS - ANALYSE OCDE

### PRINCIPAUX SECTEURS AYANT VU LEUR MODELE MUTER<sup>10</sup>

**Le commerce de détail** : L'économie numérique a donné aux détaillants la possibilité de proposer à leurs clients de commander en ligne et leur a permis de plus facilement recueillir et analyser des données relatives à leurs clients, afin de personnaliser leurs services et leur publicité.

**Les transports et la logistique** : Le secteur de la logistique a été transformé par l'économie numérique, qui permet le suivi des véhicules et des marchandises à travers les continents, la fourniture d'informations à la clientèle et le développement de nouveaux processus opérationnels comme les livraisons en flux tendu dans le secteur manufacturier.

**Les services financiers** : De plus en plus, les banques, les compagnies d'assurance et d'autres sociétés, y compris les prestataires de services de paiement non traditionnels, permettent à leurs clients de gérer leurs finances, d'effectuer des transactions et d'accéder à de nouveaux produits en ligne, même si elles continuent à utiliser leurs agences pour effectuer une partie des opérations. L'économie numérique facilite aussi l'étude des indices et la gestion des portefeuilles d'investissement, et elle a rendu possibles certaines activités spécialisées comme les transactions à haute fréquence.

**Le secteur manufacturier et l'agriculture** : L'économie numérique a amélioré les activités de conception et de développement, ainsi que la capacité de contrôler les processus de production dans les usines, de même que les robots, ce qui a permis d'atteindre une plus grande précision dans la conception, le développement et le perfectionnement continu des produits. Les produits sont aussi devenus de plus en plus intensifs en connaissance. Dans l'industrie automobile, par exemple, on estime que 90% des nouvelles fonctionnalités des véhicules comportent une composante logicielle significative. Dans les exploitations agricoles, des systèmes informatiques assurent le suivi des récoltes, des animaux et de la qualité des sols et de l'environnement. De plus en plus, les processus de routine et le matériel agricole peuvent être gérés par des systèmes automatisés.

**L'enseignement** : Avec la généralisation de l'économie numérique, les universités, les services de soutien scolaire et autres prestataires de services éducatifs peuvent dispenser des cours à distance sans que le face-à-face pédagogique reste nécessaire, grâce à des technologies comme la vidéoconférence, la vidéo en continu et les portails de collaboration en ligne, ce qui leur permet de proposer leurs programmes au monde entier et de mettre en valeur leurs marques d'une manière qui n'était pas envisageable auparavant.

**Les soins de santé** : L'économie numérique est en train de révolutionner le secteur de la santé - diagnostic à distance, amélioration de l'efficacité des systèmes et du vécu du patient, dossiers médicaux électroniques.

**La radiodiffusion et les médias** : L'économie numérique a considérablement transformé l'industrie de la radiodiffusion et des médias. L'essor de l'accès haut débit, en particulier, a ouvert de nouvelles possibilités de fourniture de contenu pour les acteurs traditionnels des médias, tout en permettant aussi la participation aux médias d'information de nouvelles sources non traditionnelles et en élargissant la participation des utilisateurs aux médias par le biais du contenu généré par l'utilisateur et des réseaux sociaux.

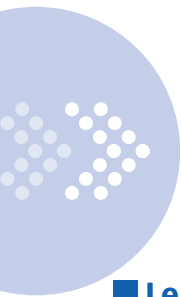
## ■ De nouveaux modèles économiques en croissance constante

L'économie numérique a donné naissance à de nouveaux modèles d'entreprise.

Bien qu'un certain nombre d'entre eux aient leur équivalent dans les entreprises traditionnelles, le numérique permet de mettre en place des modèles économiques qui voient varier leurs activités et leur développement avec un rayonnement bien plus étendu.

Le commerce électronique, les services de paiement, les boutiques d'applications, la publicité en ligne ou, tout naturellement, les plateformes de réseau collaboratives constituent les principaux, et plus notables, nouveaux modèles économiques issus du numérique.

<sup>10</sup> Économie numérique, nouveaux modèles économiques et principales caractéristiques, OCDE - 2014



## ■ Le plus répandu : le commerce électronique

Le commerce électronique repose sur un processus d'achat et de vente de produits par des moyens numériques tels que les applications mobiles et Internet. Le commerce électronique désigne à la fois les achats au détail et en ligne ainsi que les transactions électroniques. Ce nouveau modèle économique permet ainsi d'acheter et de vendre des produits sur échelle globale, sans contrainte temporelle.

Le commerce électronique recouvre un vaste éventail d'activités tels que les modèles entre entreprises (Business-to-Business ou B2B), les modèles entreprises-consommateurs (Business-to-Consumer ou B2C) ou encore les modèles consommateur à consommateur (Consumer-to-Consumer ou C2C).

Ce nouveau modèle a, par exemple, pu permettre à des petites entreprises d'étendre leurs activités et d'intégrer des marchés auxquels elles ne pouvaient pas jusqu'alors participer.

## FOCUS

### L'EXPANSION EN CHIFFRES DU COMMERCE ELECTRONIQUE SELON L' OCDE<sup>11</sup>

Aux Pays-Bas, la part du commerce électronique dans les recettes totales des entreprises est passée de 3.4 % en 1999 à 14.1% en 2009.

En Norvège, la part du commerce électronique dans les recettes totales des entreprises est passée est passée de 2.7% à 18.5 %

En Pologne, la part du commerce électronique dans les recettes totales des entreprises est passée de 2.8 % à 11 % en Pologne.

En se référant à des données comparables, le commerce électronique avoisine 20% du chiffre d'affaires total en Finlande, en Hongrie et en Suède, et 25 % en République tchèque (OCDE, 2012).

## ■ Le plus significatif des nouveaux modèles économiques : les plateformes numériques de mise en relation dites « d'économie collaborative »

Selon l'OCDE, une plateforme-réseau collaborative est « *un intermédiaire qui permet aux utilisateurs de collaborer et de contribuer à la création, à l'enrichissement, à la notation, à la critique et à la distribution de contenus*<sup>12</sup>. »

Cependant, durant quelques années, il a été difficile d'établir une définition de ces nouveaux modèles économiques numériques tant les domaines concernés, et les opérateurs visés, sont variés et mettent en œuvre des opérateurs multiples.

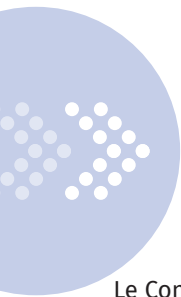
En effet, le terme de « plateforme » est communément utilisé pour désigner, à la fois, les places de marché, les réseaux sociaux, les moteurs de recherche, les sites collaboratifs et de rencontres, les comparateurs, les applications mobiles et de nombreux autres intervenants.

Ainsi, en 2014, le Conseil National du Numérique<sup>13</sup> définit la plateforme comme « un service occupant une fonction d'intermédiaire dans l'accès aux informations, contenus, services ou biens, le plus souvent édités ou fournis par des tiers. Ces services d'accès organisent et hiérarchisent les contenus en vue de leur présentation et de la mise en relation des utilisateurs finaux ». Ici, la définition s'attache à l'intermédiation proposée entre deux groupes d'utilisateurs.

11 Économie numérique, nouveaux modèles économiques et principales caractéristiques, OCDE - 2014

12 Économies interconnectées : comment tirer parti des chaînes de valeur mondiales, OCDE - 2013

13 Rapport du Conseil national du numérique sur la neutralité des plateformes



Le Conseil d'État s'est également penché sur cette notion controversée en estimant que « les acteurs offrant des services de classement ou de référencement de contenus, biens ou services mis en ligne par des tiers » devraient être soumis à une qualification juridique distincte de celle d'hébergeur ou d'éditeur, celle de plateforme<sup>14</sup>.

Ce n'est que la loi pour une République numérique, en date du 7 octobre 2016, qui pose une définition légale de la notion de plateforme en ligne :

*« Est qualifiée d'opérateur de plateforme en ligne toute personne physique ou morale proposant, à titre professionnel, de manière rémunérée ou non, un service de communication au public en ligne reposant sur :*

*1° Le classement ou le référencement, au moyen d'algorithmes informatiques, de contenus, de biens ou de services proposés ou mis en ligne par des tiers ;*

*2° Ou la mise en relation de plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un contenu, d'un bien ou d'un service<sup>15</sup>»*

Ces plateformes numériques sont à l'origine de nouvelles créations de valeurs connues sous le terme « d'économie collaborative ».

En effet, ces nouveaux modèles économiques génèrent une économie issue « de pair à pair ». Reposant sur le partage ou l'échange entre particuliers de biens (voiture, logement, parking, perceuse, etc.), de services (covoiturage, bricolage, etc.), ou de connaissances (cours d'informatique, communautés d'apprentissage, etc.), avec échange monétaire (vente, location, prestation de service) ou sans échange monétaire (dons, troc, volontariat), ces nouveaux modèles ont créé de nouvelles offres, de nouvelles demandes mais, surtout, une manière inédite de créer une valeur nouvelle.

Les plateformes du numérique se sont implantées dans tous les secteurs d'activité :

- logement : location entre particuliers, colocation, échange d'appartements, habitat participatif ;
- transport : location de véhicules entre particuliers, échange ou revente de billets de transport, covoiturage, livraison collaborative, voiture de tourisme avec chauffeur (VTC) ;
- alimentation : groupements de consommateurs, associations pour le maintien d'une agriculture paysanne (AMAP), restauration ;
- équipement divers : vente ou achat de matériel d'occasion, don, prêt, échange ou location de matériel ou appareil ;
- habillement : location, don, troc, revente/achat de vêtements ;
- services d'aide entre particuliers : courses, bricolage, ménage, gardiennage, soins aux animaux ;
- culture, enseignement : cours en ligne, soutien scolaire, etc.

Si l'émergence des TIC est à l'origine de l'émergence de ces nouveaux modèles économiques, la crise économique et financière de 2007-2008 semble aussi avoir contribué à son développement, les particuliers étant à la recherche d'économies et de revenus complémentaires. Ces mêmes particuliers, dans un contexte de chômage élevé, ont été de plus en plus nombreux à proposer leurs biens ou leurs services de manière régulière.

En l'espace de deux décennies, les plateformes ont accumulé un pouvoir croissant. Les parts de marché, et la latitude d'actions de certains acteurs, interrogent depuis lors sur la nécessité d'une régulation, notamment une régulation fiscale pour taxer justement ces nouvelles créations de valeur aux contours totalement inédits en comparaison avec les modèles économiques traditionnels.

<sup>14</sup> Etude annuelle 2014 du Conseil d'État, le numérique et les droits fondamentaux

<sup>15</sup> Article 49 de loi pour une République numérique, codifié à l'article L. 111-7-1 du Code de la consommation



## FOCUS

### DIVERSITÉ DES SOURCES DE RECETTES DE CES NOUVEAUX MODÈLES ÉCONOMIQUES<sup>16</sup>

La diversité des modèles d'activité dans l'économie numérique actuelle se reflète dans la variété des moyens utilisés par les entreprises pour transformer de la valeur en revenu. Les modèles de recettes les plus courants sont les suivants :

- Les recettes publicitaires ;
- L'achat ou la location de contenu numérique ;
- La vente d'articles (y compris des produits virtuels) ;
- Les abonnements ;
- La vente de services ;
- L'octroi de licences sur des contenus et des technologies ;
- La vente de données sur les utilisateurs et les études de marché sur commande ;
- Les frais « cachés » et les produits d'appel.

## 1.2. DES MODÈLES ÉCONOMIQUES AUX CARACTÉRISTIQUES PROPRES ET INÉDITES

Les entreprises du numérique disposent de caractéristiques qui les distinguent des entreprises assises sur des modèles économiques « traditionnels ». Ces particularités propres conduisent ces économies du numérique à évoluer dans les sphères économiques et fiscales d'une manière, jusqu'alors, non identifiable techniquement et opérationnellement pour une juste concordance avec les « règles du jeu » sur la scène internationale.

L'économie du numérique présente ainsi quatre spécificités identifiables <sup>17</sup>:

- La non-localisation des activités et leur mobilité ;
- L'exploitation particulière des données ;
- L'importance des effets de réseau ;
- Le rôle central des plateformes.

Si ces particularités distinguent cette économie du numérique de l'économie « classique », elles conduisent à des dérives plaçant les deux catégories de modèles dans une situation de concurrence faussée. En termes purement fiscaux, ces spécificités modifient les chaînes de création de valeur venant, par là même, diminuer l'efficacité de la fiscalité traditionnelle.

### ■ La non-localisation des activités et leur mobilité

D'une manière générale, les entreprises du numérique proposent des prestations à distance dont la localisation, par définition, demeure complexe. Une entreprise du numérique peut ainsi asseoir son activité dans un état tout en créant de la valeur, et des bénéfices, dans d'autres territoires nationaux. Les dérives d'optimisation fiscale, ou de concurrence déloyale, découlent de cet état de fait.

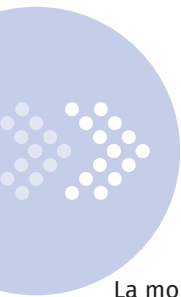
En outre, la mobilité des activités du numérique est au centre de la problématique fiscale, les règles « traditionnelles » de territorialité ne pouvant permettre d'imposer la création de valeur où elle est réalisée. La mobilité des utilisateurs, comme la mobilité des fonctions de l'entreprise, rendent ces nouveaux modèles économiques inédits.

Concernant les utilisateurs, la mobilité qui est la leur par la mise en œuvre massive des TIC, avec en sus le développement de profils anonymes, pose des obstacles quant à leur localisation et leur identification. Un utilisateur est à même d'utiliser un service depuis un territoire, sur un autre territoire, sans que la création de valeur qui en découle ne puisse être déterminée.

---

<sup>16</sup> Les défis de l'économie du numérique, OCDE - 2014

<sup>17</sup> Fiscalité du numérique, France Stratégie - Mars 2015



La mobilité des fonctions de l'entreprise est également une caractéristique centrale de ces nouveaux modèles économiques. La première conséquence est la capacité de ces entreprises à étendre leurs activités sur des marchés mondiaux. Autre particularité, ces nouveaux modèles peuvent croître, dans leur taille ou leurs domaines d'activités, sans pour autant avoir besoin d'augmenter leurs effectifs, les avancées technologiques permettant de répondre aux besoins dégagés avec ces évolutions.

La logistique des entreprises est rendue plus efficiente et moins coûteuse, quand leur développement à l'international est accessible, plus vaste et étendu<sup>18</sup>. La flexibilité de ces modèles économiques du numérique constitue une des caractéristiques fondamentales qui a, entre autres, permis à de nombreuses petites et moyennes entreprises d'intégrer des marchés mondiaux qu'elles n'auraient, sans le numérique, pas atteints.

Des optimisations dans la création de la chaîne de valeur sont également rendues possibles par cette mobilité, et non localisation, des activités. Les activités et les actifs de l'entreprise peuvent être établis sur une localisation optimale, même si cette localisation est très éloignée d'autres chaînes de production ou du consommateur final.

L'OCDE souligne néanmoins des limites dans ces optimisations liées à la mobilité des activités des entreprises du numérique dans la mesure où cela implique des arbitrages entre la baisse des coûts de l'activité elle-même, et l'augmentation des coûts de transaction et de coordination.

**Cette non localisation et la mobilité des activités est à la base des défis fiscaux lancés par l'économie du numérique aux fiscalités nationales, les administrations fiscales ne pouvant localiser les créations de valeur sur le territoire duquel elles sont générées. La clé de voûte des systèmes traditionnels repose sur la notion d'établissement stable, inopérant pour déterminer le lieu de réalisation des bénéfices numériques immatériels.**

## ■ L'exploitation des données par ces modèles économiques du numérique

Les capacités de traitement de l'information permettent à ces nouveaux modèles économiques du numérique d'exploiter des données en masse. Cette exploitation des données crée une nouvelle chaîne de valeur très conséquente.

En effet, quand bien même les entreprises « traditionnelles » peuvent également exploiter les données des consommateurs pour améliorer leurs prestations ou produits, la particularité de l'exploitation des données réalisées par les entreprises du numérique repose sur la puissance de la collecte des informations et le rayonnement de la valeur créée en retour.

Ainsi, par exemple, les nouvelles technologies, et leur exploitation par les nouveaux modèles d'entreprises numériques, ont permis d'accroître ces mesures en multipliant par 35 000 la quantité de données recueillies.

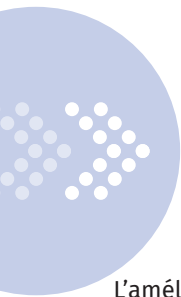
Dans un rapport de 2011 sur les données massives, le McKinsey Global Institute a estimé la valeur qui pourrait être créée en analysant et en utilisant les données massives à 300 milliards de dollars dans le secteur de la santé aux États-Unis, et à 250 milliards d'euros dans le secteur des administrations publiques en Europe.

**L'exploitation des données par les acteurs du numérique conduit à de nouvelles formes de création de valeur, de nouvelles positions dominantes sur les marchés mondiaux et à de nouvelles postures concurrentielles auxquelles il convient d'ajouter les effets de réseaux développés par ces modèles économiques.**

## ■ Des modèles économiques assis sur des effets de réseau

Les entreprises du numérique se distinguent par leur capacité à réunir une masse critique d'utilisateurs, créant ainsi un effet de réseau : plus une entreprise a de clients, plus elle est « productive », au sens où elle peut offrir un meilleur service pour le même prix, ce qui attire de nouveaux clients, et ainsi de suite. Ce phénomène de rendement croissant conduit à un effet « boule de neige » qui augmente sans cesse la popularité du réseau.

<sup>18</sup> Se conférer à l'étude « Mutation des chaînes de valeur mondiales : quelles stratégies des entreprises ? », Chambre de commerce et d'industrie de Paris Ile-de-France, 2016



L'amélioration constante des technologies a contribué à la multiplication des effets de réseau, en diminuant et facilitant toujours plus les transactions.

La mise en œuvre de ces effets de réseaux a permis l'apparition et le développement d'immenses plateformes numériques qui peuvent opérer à des échelles sans précédent.

Comme l'analysait déjà France Stratégie en 2015 <sup>19</sup>, l'aspect biface des entreprises du numérique ajoute à cet effet de réseau simple un effet de réseau croisé : plus le nombre d'utilisateurs de la face A s'accroît, plus l'intérêt des utilisateurs de la face B pour le réseau augmente et vice versa. Ainsi, les réseaux sociaux constituent des pôles de centralisation des interactions sociales (photos, messages, etc.). Face à ces réseaux denses, les annonceurs profitent de ces plateformes pour accroître leur visibilité et cibler leurs publicités.

Cette caractéristique des effets de réseau poussent les entreprises à se développer fortement et à se concentrer. Les marchés sont alors dominés par des positions dominantes, fruits de cet effet « boule de neige » de l'entreprise qui a amorcé une croissance exponentielle. Cependant, si la croissance la plus précoce conduit à atteindre une position dominante sur le marché, les entreprises du numérique peuvent plus facilement perdre un monopole qui est moins durable que dans les entreprises aux modèles économiques « traditionnels ».

A titre d'exemple, le marché des navigateurs Web a été dominé, successivement, par Netscape, Internet Explorer puis Google Chrome. Si Google maintient sa position dominante, la pression des nouveaux entrants est constante. De nouveaux processus ou de nouveaux usages des technologies peuvent venir remettre en cause un monopole établi.

## FOCUS

### LES EFFETS DE RESEAU DIRECTS ET INDIRECTS SELON LE CONSEIL D'ANALYSE ECONOMIQUE<sup>20</sup>

Selon le Conseil d'analyse économique, une activité est caractérisée par des « effets de réseau » si la valeur (ou l'utilité) du produit ou du service qu'elle offre croît avec le nombre de ses utilisateurs.

Aux termes de cette analyse, les effets de réseau de l'économie numérique sont de deux types :

- les effets de réseau directs apparaissent lorsque chaque utilisateur du réseau bénéficie du raccordement au réseau d'autres utilisateurs « du même type ». L'exemple du téléphone montre que l'utilité qu'un abonné retire du service croît avec le nombre de personnes susceptibles d'être jointes ;
- les effets de réseau indirects apparaissent lorsque plusieurs catégories d'utilisateurs interagissent sur des plateformes mettant en relation plusieurs types d'acteurs, comme des acheteurs multiples et des vendeurs multiples (par opposition au modèle classique d'un vendeur unique face à une multitude d'acheteurs). Dans cette configuration, qu'on appelle « marché biface » ou « multi face », la satisfaction des utilisateurs situés d'un côté du marché augmente lorsque le nombre de ceux situés sur l'autre côté croît.

**Ainsi, l'économie numérique se caractérise par de puissants effets de réseau qui poussent à la concentration des marchés. Cependant, les positions dominantes sont plus facilement contestables que dans l'économie classique. Cette fragilité provient tant de la mise en place précoce et fulgurante de monopoles que de l'importance de l'impact des évolutions technologiques, et de services, en constante mutation.**

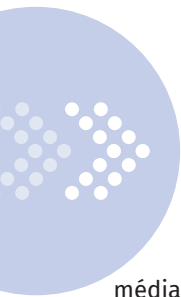
## ■ Des modèles économiques multi-faces pour lesquels les plateformes jouent un rôle central

Les entreprises du numérique jouent souvent un rôle de plateforme sur un marché « biface », avec d'un côté des internautes et de l'autre des entreprises.

Sur les plateformes multi-faces, plusieurs catégories d'utilisateurs interagissent entre eux. La plateforme agit comme un inter-

<sup>19</sup> Fiscalité du numérique, France Stratégie - Mars 2015

<sup>20</sup> Economie numérique, Notes du conseil d'analyse économique 2015/7 (n° 26) - 2015



médiaire qui va générer des extensions du marché : la valeur de l'offre ou du produit va augmenter avec le nombre d'utilisateurs.

Le sociologue Antonio A. Casilli définit les plateformes multi-faces comme des « *mécanismes multi-faces de coordination algorithmique qui mettraient en relation diverses catégories d'utilisateurs produisant de la valeur* »<sup>21</sup>.

Ces nouveaux modèles économiques multi-faces ont connu une croissance sans précédent. Une nouvelle logique est mise en place reposant sur des prix ajustés en temps réel, la réduction des coûts de transaction et l'analyse de volumes inédits de data issus des données personnelles des utilisateurs.

A ainsi émergé un nouveau modèle économique puissant qui permet de diversifier les créations de valeur et de créer des synergies entre elles.

**Autant de caractéristiques qui font de ces entreprises du numérique des nouveaux modèles échappant aux business modèles « classiques » tant au niveau des modalités qu'elles mettent en œuvre pour créer de la valeur, que de leur croissance et leur évolutions sur les marchés nationaux et internationaux. La singularité de ces nouveaux modèles défie directement les systèmes fiscaux nationaux qui se sont avérés inaptes à capter ces nouvelles créations de valeur issues du numérique.**

## 2. ENJEUX SOULEVÉS PAR LES PARTICULARITÉS DE L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : DES SYSTÈMES FISCAUX INAPTES À PRÉLEVER LES « JUSTES PARTS » D'IMPÔTS

L'obsolescence des systèmes fiscaux nationaux, élaborés sur des modèles économiques ayant plus de cent ans, ne permettent pas aux sociétés traditionnelles d'évoluer dans de justes conditions de concurrence face à des entreprises du numérique supportant une charge fiscale bien moindre. Cette inopérance des normes fiscales conduit à avantager l'économie du numérique, déjà en position dominante sur les marchés en raison de la fulgurance de son essor.

Cette iniquité fiscale inédite s'est étendue à l'échelle mondiale : il est tout à fait courant que des entreprises numériques soient imposées à des niveaux d'imposition proches de zéro dans les pays où elles détiennent pourtant une part de marché importante.

### 2.1. DES FISCALITÉS TRADITIONNELLES INOPÉRANTES FACE AUX CRÉATIONS DE VALEUR NUMÉRIQUES

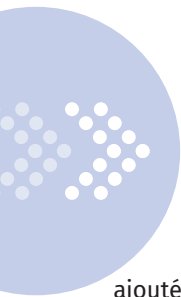
L'incapacité des fiscalités traditionnelles à capter la valeur issue du numérique est documentée depuis des années. En raison des particularités attachées à l'économie du numérique se pose la difficulté première de l'érosion des bases fiscales. Les systèmes fiscaux nationaux sont inaptes à capter une valeur numérique issue d'une chaîne de production totalement bouleversée.

Les conséquences sont doubles pour les États : perte de recettes fiscales à défaut de localiser la création de bénéfice sur le territoire national, et pertes de revenus, l'économie du numérique captant toujours plus de valeur ajoutée sur les différents marchés économiques.

#### ■ Incapacité à localiser la création de valeur : les bases fiscales du numérique mettent au défi la notion d'établissement stable

Comme évoqué, les modèles économiques des entreprises du numérique sont radicalement différents des modèles classiques : nature, structuration, développement et modes de création de valeur totalement déconnectés des modèles économiques classiques. La désintermédiation qu'ils opèrent a pour conséquence de bouleverser des chaînes de production ; la valeur

21 En attendant les robots, enquête sur le travail du clic », Antonio A. Casilli, Seuil, 2019



ajoutée créée à chaque étape de la chaîne de production pose des difficultés de captation pour les fiscalités traditionnelles.

A titre d'exemple, la commission prélevée par des plateformes dans le secteur hôtelier peut atteindre 30% du prix de la réservation ; une valeur créée qui n'est pas captée.

Dans le rapport Collin et Colin de 2013<sup>22</sup>, le constat est renouvelé : « Les gains de productivité générés par l'économie numérique ne se traduisent donc pas par des recettes fiscales supplémentaires pour les grands États. Cette situation est sans précédent historique. »

A ce titre, selon la Commission Européenne, « En moyenne, les entreprises du numérique sont imposées à un taux effectif d'imposition de 9,5 % seulement, contre 23,2 % pour les modèles d'affaires traditionnels. »<sup>23</sup>.

La raison principale repose sur la notion d'établissement stable, pilier de la mise en œuvre des systèmes fiscaux traditionnels.

Les fiscalités se heurtent en effet à cette notion, remise en question par des créations de valeur immatérielles.

#### • Retour sur la notion d'établissement stable

Pour rappel, la notion d'établissement stable est essentielle pour apprécier si des activités industrielles, ou commerciales, sont exercées dans un État ou territoire autre que celui de la résidence de la personne morale concernée, afin de pouvoir déterminer si elles sont imposables au lieu de la résidence ou, au contraire, au lieu d'exercice de ces activités.

Cette notion a vu le jour entre le XIX<sup>ème</sup> et le XX<sup>ème</sup> siècle alors qu'apparaissent les premières nécessités d'édicter des conventions fiscales entre les États. La première utilisation de la notion d'établissement stable est apparue dans un traité de 1899 entre l'Autriche-Hongrie et la Prusse. La notion a par la suite été introduite dans les premiers modèles de convention du XX<sup>ème</sup> siècle.

Cette notion a finalement été intégrée dans le premier projet de modèle contre les doubles-impositions établi par l'OCDE en 1963<sup>24</sup>. L'établissement stable se retrouve aujourd'hui à l'Article 5 du modèle OCDE. Les commentaires qui y sont relatifs sont régulièrement modifiés ; l'économie du numérique animant largement les débats sur le sujet.

Chaque convention fiscale comporte donc une définition précise de l'établissement stable ; il convient systématiquement de s'y référer pour déterminer la territorialité de l'impôt sur les sociétés. La France a conclu plus de 120 conventions fiscales bilatérales, ce qui illustre la présence de cette notion dans une majorité des systèmes fiscaux nationaux, et par voie de fait, le nombre conséquent d'États confrontés à la question de l'érosion des bases fiscales de l'économie du numérique.

L'expression « établissement stable » désigne généralement une installation fixe d'affaires ayant une activité propre en France, ou un agent dépendant en France disposant du pouvoir d'engager la société.

L'article 209 du code général des impôts, relatif aux règles de territorialité, traite des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés en France. Aux termes de ce dernier :

*« I. - Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. (...) »*

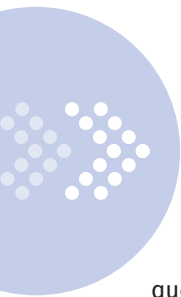
Ainsi, schématiquement, lorsqu'une entreprise a son siège en France et exerce son activité sur le territoire français, ses bénéfices sont imposés en France.

A l'inverse, si une entreprise a son siège en France et exploite son activité à l'étranger, c'est à l'État de la source des revenus

22 Mission d'expertise sur la fiscalité du numérique, MM. Collin et Colin - Janvier 2013

23 Commission Européenne, Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique, Bruxelles, 21 mars 2018

24 Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Textes et articles, OCDE - 22 juillet 2010



que sera reconnu le droit d'imposer les bénéfices.

Cependant, la notion paraît floue : qu'est-ce qu'une "entreprise exploitée en France" ? La jurisprudence du Conseil d'État ainsi que la doctrine administrative sont venues préciser la notion. D'une manière générale, il en résulte qu'une entreprise est exploitée en France lorsque l'activité s'effectue « dans le cadre d'un établissement autonome » en France. Il faut alors un structure professionnelle présentant une certaine permanence et une certaine autonomie.

**Ainsi, la première caractéristique de l'économie du numérique défie directement le pilier central des systèmes fiscaux traditionnels : la non-localisation et la mobilité de l'économie du numérique font échapper les créations de valeur à la notion d'établissement stable, une notion matérielle et territorialisée.**

#### • Une notion historique déconnectée des nouveaux modèles économiques

Reposant encore sur une appréhension matérielle de l'activité économique, la notion d'établissement stable est marquée de conceptions économiques d'un autre temps.

L'essor de l'économie du numérique rend cette approche inefficace. Les entreprises du numérique échappent alors à une « juste » imposition des bénéfices sur le territoire duquel ils sont réalisés.

La création de valeur étant désormais issue d'actifs immatériels, tels que les données des utilisateurs, leur traitement algorithmique ou la vente d'espaces publicitaires en ligne, les administrations peinent à saisir les bénéfices imposables.

Ainsi, en l'absence d'une nouvelle définition d'un établissement stable, les entreprises du numériques peuvent contester les redressements fiscaux qui leur sont adressés.

L'érosion de la base d'imposition de tous les États sur les territoires desquels s'exercent les activités numériques est donc facilitée par une notion devant impérativement être révisée.

A titre d'exemple, la facilité avec laquelle Google (voir « Focus » ci-après) est parvenu à échapper à l'imposition de ses revenus en France permet d'affirmer que la définition d'établissement stable retenue jusqu'à lors par l'OCDE, et qui repose sur le degré de présence physique d'une entreprise sur un territoire, soit directement, soit par représentation, n'est plus adaptée aux nouveaux modèles économiques en constante évolution sur la scène internationale.

## FOCUS

### DE LA DIFFICULTE A DETERMINER LA PRESENCE D'UN ETABLISSEMENT STABLE EN FRANCE - L'EXEMPLE DE GOOGLE IRELAND LTD - TA PARIS, 12 JUILLET 2017<sup>25</sup>

Par cinq jugements du 12 juillet 2017, le tribunal administratif de Paris a jugé que la société irlandaise Google Ireland Ltd ne disposait d'aucun établissement stable en France à raison de son service de publicité payant dénommé « AdWords ».

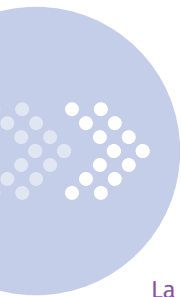
En conséquence, le tribunal a considéré que la société Google Ireland Ltd n'était redevable en France ni de l'impôt sur les sociétés, ni de la TVA, ni des autres impôts incombant habituellement aux sociétés commerciales exerçant leur activité en France.

Le gouvernement a d'ores et déjà fait part de son intention de faire appel de ce jugement.

Ainsi, il a été jugé que Google n'était pas imposable en France sur la période de 2005 à 2010. Ce jugement a abouti à la décharge de l'ensemble des impositions contestées, soit 1,115 milliard d'euros.

Les termes du contrat qui lie Google France à la société GIL stipulent que la première fournit assistance commerciale et conseil à la clientèle française de GIL, constituée d'annonceurs ayant souscrit à son service « AdWords ».

<sup>25</sup> Tribunal administratif, TA Paris, 12 juillet 2017 nos 1505113/1-1, 1505126/1-1, 1505147/1-1, 1505165/1-1, 1505178/1-1



La question était la suivante : les activités de conseil de Google France permettaient-elles d'estimer qu'elle constituait un établissement stable en France ?

En réponse le tribunal retient un raisonnement selon lequel, si la société Google France SARL, société sœur de Google Ireland Ltd, fournit à cette dernière des services de soutien au marketing et à la vente, elle ne dispose pas pour autant d'une autonomie suffisante lui permettant de conclure directement les contrats avec les clients français.

Or, une telle autonomie aurait été nécessaire pour permettre la qualification d'établissement stable au sens de l'article 4 de la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968.

Faute de réelle autonomie juridique dans la conclusion des contrats avec les clients français, la société française ne pouvait pas être qualifiée d'établissement stable de sa société sœur irlandaise.

Cette décision a été fortement contestée par la doctrine, mettant en œuvre une application très stricte de la notion d'établissement stable, il n'en demeure pas moins que l'administration fiscale française n'a pu, en l'espèce, prouver l'existence d'un établissement stable de Google en France.

## ■ Difficultés à évaluer la valeur créée par l'économie du numérique : l'exemple du levier des « données » des utilisateurs au service de l'expansion à grande échelle

En sus de l'érosion des bases fiscales, les administrations sont confrontées aux difficultés d'évaluation des valeurs issues des activités du numérique.

Il s'agit ici de l'exemple tout simple d'un citoyen lambda qui utilise un moteur de recherche. Il n'est pas rémunéré pour son action gratuite mais il crée pourtant de la valeur au profit de l'entreprise numérique concernée.

Ce point central était déjà évoqué dans le rapport Collin et Colin précité<sup>26</sup> constatant que « les données issues du « travail gratuit » des utilisateurs d'applications sont au cœur de la création de valeur ». Il est ainsi acquis que les données issues des utilisateurs, et les données qui en découlent, constituent « la base commune à l'économie du numérique ».

En effet, dans toute mise en œuvre numérique l'utilisateur est actif et source d'un flux de données. Ces données représentent un flux majeur utilisé par les entreprises du numérique pour irriguer toute la chaîne de production, générant à chaque étape une valeur toujours aussi difficile à quantifier. En outre, les entreprises numériques qui ont fait levier de cette exploitation des données ont atteint de très grandes échelles, asseyant des positions dominantes sur les marchés mondiaux (Google, Amazon, Facebook, Apple ...).

Malgré les difficultés, de nombreux cabinets d'expertise proposent depuis des années une évaluation de la valeur économique des données numériques exploitées. A ce titre, le McKinsey Global Institute estimait, déjà dès 2013, dans un rapport consacré aux Big Data que la valeur pouvait s'élever à 300 milliards de dollars dans le secteur de la santé aux États-Unis et à 250 milliards d'euros dans les administrations publiques en Europe. Le même rapport d'évaluer à 600 milliards de dollars le montant total du surplus du consommateur pouvant être généré par les Big Data<sup>27</sup>.

**Les enjeux en cause se dessinent donc. Il est impératif de permettre aux systèmes fiscaux de localiser et saisir la création de valeur sur le territoire duquel elle est réalisée mais, également, de parvenir à évaluer cette valeur. La finalité étant d'atteindre une « juste » imposition des bénéfices réalisés par les entreprises du numérique sur un territoire donné.**

<sup>26</sup> Mission d'expertise sur la fiscalité du numérique, MM. Collin et Colin - Janvier 2013

<sup>27</sup> MCKINSEY Global Institute, Big data, The next frontier for innovation, competition, and productivity - Mai 2011



## 2.2. DES CONSÉQUENCES NATIONALES ET MONDIALES CONNUES : UNE INIQUITÉ FISCALE HISTORIQUE ENTRE ENTREPRISES DU NUMÉRIQUE ET ENTREPRISES TRADITIONNELLES

### ■ Développement de stratégies d'optimisation fiscale mondiale

Les géants du numérique profitent, comme toutes les entreprises multinationales, des failles des systèmes fiscaux nationaux et des accords bilatéraux pour pratiquer une optimisation fiscale réduisant drastiquement leur taux d'imposition. Du fait du caractère immatériel d'une large part de leurs activités et de la difficulté qu'ont les services fiscaux à définir le territoire concerné par les opérations de production, ils parviennent à exploiter ces failles de façon plus importante que les industries "classiques", en particulier sur les opérations réalisées hors des États-Unis.

Une telle optimisation concerne la taxation des profits mais également la taxation des transactions. Les transactions numériques, parce qu'elles sont difficiles à localiser, posent le problème du taux de TVA applicable. Alors que la TVA s'applique en général dans l'Union européenne selon le principe de destination (application du taux du pays de l'acheteur), les prestations de service électroniques aux consommateurs bénéficiaient d'un régime d'exception (application du taux du pays du vendeur) avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015. C'est ainsi que nombre d'entreprises du numérique ont localisé leurs ventes au Luxembourg pour bénéficier d'un taux de TVA plus faible (taux normal de 15 % à l'époque, contre 20 % en France)<sup>28</sup>.

### ■ Concurrence faussée et recettes fiscales nationales défiées

Ces pratiques et contournements ont permis aux entreprises numériques de s'imposer face aux entreprises nationales, grâce à un avantage comparatif indéniable. Du fait des marges financières ainsi dégagées, les entreprises peuvent conforter leur position dominante — notamment par le rachat d'entreprises innovantes qui pourraient à l'avenir les concurrencer (par exemple le rachat de WhatsApp par Facebook pour 19 milliards de dollars) — ou étendre leurs activités vers de nouveaux marchés (par exemple les investissements de Google et Apple dans l'automobile). On peut dès lors s'interroger sur le meilleur moyen de favoriser la concurrence et l'innovation à long terme.

En moyenne, les entreprises du numérique sont imposées à un taux effectif d'imposition de 9,5 % seulement, contre 23,2 % pour les modèles d'affaire traditionnels<sup>29</sup>.

Selon l'OCDE, l'optimisation fiscale des multinationales représenterait un manque à gagner de 100 à 240 milliards de dollars par an, soit entre 4 et 10 % des recettes issues de l'impôt sur les sociétés dans le monde<sup>30</sup>.

Dans un discours du 21 mars 2018, le commissaire européen aux affaires économiques, Pierre Moscovici, a souligné le différentiel qui est encore plus notable à l'échelle de l'Union européenne, où les GAFAM (Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft) ne sont imposées qu'à hauteur de 1 % au titre des impôts sur le bénéfice<sup>31</sup>.

Ne pouvant imposer les bénéfices réalisés sur leurs territoires, les recettes fiscales des États se trouvent menacées par l'impossibilité de capter et d'imposer des bénéfices pour participer, et préserver, les recettes publiques qui financent les fonctions régaliennes et assurent des conditions équitables de concurrence. A ce titre, l'OCDE a pu évaluer à 100 milliards de dollars - 84,8 milliards d'euros - de manque à gagner pour l'économie mondiale ; l'importance du phénomène se répercutant à chaque échelle nationale.<sup>32</sup>

28 Fiscalité du numérique, France Stratégie - Mars 2015

29 Commission européenne, Fiche MÉMO, Sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique

30 Les défis fiscaux soulevés par l'économie du numérique, Évaluation d'impact économique - OCDE 2020

31 Remarques introductives du Commissaire Moscovici à la conférence de presse sur les nouvelles propositions pour une fiscalité juste et effective de l'économie du numérique, ec.europa.eu - 21 mars 2018

32 Voir infra, Partie 2, Section II sur la base du rapport « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Évaluation d'impact économique, OCDE - 2020 »

**2021 : une année de sortie de crise mondiale COVID-19 devant concrétiser au niveau international les démarches engagées**

## **PARTIE 2**

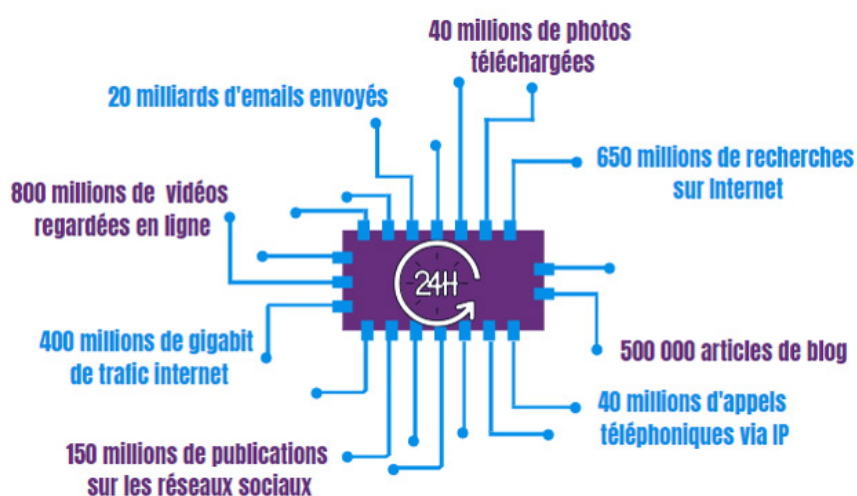
### **CHALLENGES ÉCONOMIQUES, AMBITIONS FISCALES ET SOLUTIONS À APPORTER : UNE RÉFORME STRUCTURELLE DES FONDEMENTS DES FISCALITÉS NATIONALES SOUMISE À UN CONSENSUS MONDIAL**

Si l'urgence de mettre en œuvre une réforme permettant d'imposer les entreprises du numérique à la juste part d'impôt due sur les territoires nationaux est déclenchée par la crise mondiale consécutive à l'épidémie de COVID 19, les citoyens et les entreprises de l'Union appellent également les États membres et la Commission à prendre des mesures pour rendre les systèmes fiscaux plus justes.

Selon une consultation réalisée par la Commission européenne, près des trois quarts (74 %) des citoyens souhaitent que l'Union s'attaque au problème de l'évasion fiscale. A ce titre, les trois quarts des participants se sont accordés sur le fait que les règles fiscales en vigueur à l'échelle internationale permettent aux entreprises dont le modèle d'affaires est numérique de tirer parti de certains régimes fiscaux avantageux et de réduire leurs contributions fiscales. Quelque 82 % d'entre eux pensent que « quelque chose doit être fait à cet égard »<sup>33</sup>.

L'importance du phénomène est mise en exergue par la diffusion sans précédent de cette économie du numérique qui s'introduit toujours plus dans le quotidien des citoyens mondiaux. On peut dénombrer chaque jour 20 milliards de messages électroniques transmis, 150 millions de contributions postées sur les médias sociaux et 650 millions de recherches en ligne (voir schéma ci-après)<sup>34</sup>.

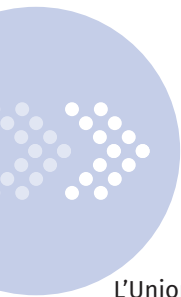
Ces statistiques montrent à quel point le numérique a bouleversé le quotidien mondial des citoyens et souligne l'importance du défi à relever : les fiscalités n'ont pas évolué au même rythme que le phénomène pourtant, maintenant, massivement implanté dans le monde.



InternetLiveStats.com

<sup>33</sup> Consultation, Fair taxation of the digital economy, 26 October 2017 - 3 January 2018

<sup>34</sup> Services de la Commission européenne basés sur InternetLiveStats.com, 2019



L'Union européenne a toujours affirmé soutenir l'économie du numérique, levier significatif de la croissance économique mais elle souligne toutefois l'importance des distorsions fiscales induites. Ainsi, sur la base des travaux réalisés par l'OCDE, la fiscalité du numérique constitue un élément essentiel du programme de la Commission européenne. La démarche est engagée de manière plus significative depuis 2017, l'appel à instaurer une fiscalité équitable et juste pour toutes les entreprises, du numérique et traditionnelles, ayant été relayé par les dirigeants de l'UE<sup>35</sup>, appuyé par un discours du Président Jean-Claude Juncker qui réaffirmait alors que les sociétés numériques devaient payer leur juste part d'impôts<sup>36</sup>.

Depuis, les travaux se sont poursuivis malgré les blocages politiques rencontrés<sup>37</sup>.

A l'issue de l'année 2020 et en cette année 2021, l'urgence emprunte une toute autre forme « impérieuse » pour les États confrontés à la crise mondiale consécutive à l'épidémie de COVID 19 qui aura, à terme, bouleversé encore plus l'économie mondiale. Les recettes fiscales du numérique revêtent une importance capitale pour soutenir les projets de reprise des économies et de redressement des croissances nationales.

## 1. UN DÉFI IDENTIFIÉ DEPUIS PLUSIEURS ANNÉES : ÉTAT D'AVANCEMENT DES TRAVAUX AU NIVEAU DE L'OCDE, DE LA COMMISSION EUROPÉENNE ET DU G20

Au nom de l'équité fiscale et de la soutenabilité des finances publiques, la fiscalité du numérique a été inscrite à l'agenda des États, de l'Union européenne (UE) et de l'OCDE depuis plusieurs années.

Les réflexions ont vu le jour rapidement face à l'essor fulgurant de l'économie du numérique issu de l'utilisation toujours plus massive des TIC. Dès 1999, l'OCDE s'est saisie du sujet.

De manière plus intense depuis 5 ans, l'imposition de l'économie numérique constitue un élément essentiel du programme de la Commission en matière de justice fiscale ; dès 2017, la Commission a commencé à examiner les options possibles en matière de taxation de l'économie numérique, l'objectif étant de définir une approche commune au niveau de l'Union.

Concernant la France, outre la publication de plusieurs rapports, des organes de réflexion ont été mis en place. Créé en 2011 et composé de trente membres élus pour trois ans, le Conseil national du numérique (CNNum) a notamment pour mission de réfléchir aux questions de fiscalité générale de la transformation numérique. Il plaide en faveur d'une action à l'échelle internationale pour éviter de porter atteinte à la compétitivité des entreprises nationales, de pénaliser un secteur qui est au cœur de l'innovation et donc porteur de croissance et d'inciter les entreprises à délocaliser leur siège social. Suivant les recommandations du CNNum, la France s'est fortement engagée en faveur de la rénovation du cadre fiscal communautaire et international, afin de défendre ses intérêts et de renforcer la lutte contre l'érosion des bases d'imposition et participe activement à l'inscription de ces questions au premier rang des agendas internationaux, au sein de l'UE, du G20 et de l'OCDE<sup>38</sup>.

Il s'agit donc d'un défi fiscal d'ampleur historique déployé à l'échelle mondiale et qui n'a, pour l'heure, pas été relevé. Un seul point faisant consensus : l'urgence d'adapter les fiscalités nationales à l'économie du numérique pour mettre un terme aux masses, sans précédent, de recettes fiscales non captées et évaluée comme évoqué supra, à 100 milliards de dollars - 84,8 milliards d'euros - au niveau de l'économie mondiale<sup>39</sup>.

Si travaux et débats se déroulent principalement au niveau de l'OCDE en coopération avec le G20, de la Commission européenne et du Conseil européen depuis plusieurs années, de signaux positifs quant à une possible adoption des mesures sont envoyés depuis quelques mois. Le dernier acte en date étant le vote du G7, le 5 juin 2021, pour la mise en place d'une imposition minimale des entreprises multinationales à hauteur de 15 %.

35 European Council meeting, Conclusions, CO EUR 17 CONCL 5 - 19 October 2017

36 Président Jean-Claude Juncker, Discours sur l'état de l'Union 2017, ec.europa.eu

37 Voir infra Partie 2, Section III.3

38 VP, Fiscalité : les enjeux soulevés par l'économie numérique - 25 octobre 2019

39 Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Évaluation d'impact économique, OCDE - 2020



## 1.1. LES TRAVAUX DE L'OCDE EN PARTENARIAT AVEC LE G20 : UNE QUESTION FISCALE IDENTIFIÉE DEPUIS 22 ANNÉES

Les travaux ont été lancés il y a plus de 22 années au niveau de l'OCDE qui, dès l'apparition du phénomène de la numérisation de l'économie, avait identifié l'enjeu d'adapter les normes fiscales conventionnelles existantes aux nouveaux modèles économiques alors émergents.

### ■ Première identification de l'incapacité des systèmes fiscaux à capter la valeur numérique

Dès 1999, l'OCDE a mis en place un groupe technique consultatif sur le suivi de l'imposition des bénéfices issus du commerce électronique au regard des normes existantes.

Un rapport final de ces travaux fut rendu en 2004, formulant une série de propositions de modifications fondamentales des règles de taxation pour les adapter au contexte, alors naissant, du commerce électronique et répondre à la problématique d'érosion de la matière fiscale dans les États de consommation<sup>40</sup>.

A titre d'exemple, le rapport contenait les propositions suivantes. Elles n'ont, à l'époque, pas été adoptées faute d'opérationnalité ou d'adéquation avec les règles fondamentales inscrites dans les conventions<sup>41</sup>. Elles constituent l'initiation des réflexions qui aboutiront quelques années plus tard :


- Adopter de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus passifs pour taxer à la source les paiements relatifs à certaines formes de commerce électronique : solution non recevable car applicable uniquement aux importations et non pas applicable au commerce électronique B to C.
- Mettre en place une retenue à la source par l'État de consommation sur les masses économiques érodant la matière imposable effectués à partir de son territoire au profit d'un vendeur non résident : la présente proposition s'avérait non-conforme aux règles fiscales internationales en vigueur, notamment au regard des conventions fiscales sur la double imposition qui auraient alors dû être totalement modifiées ;
- Appliquer une nouvelle méthode internationale visant à ventiler les bénéfices que les pays auraient le droit de taxer : l'application de ce concept au seul commerce électronique nécessiterait de définir le commerce électronique et introduirait une discrimination entre forme de commerce contraire aux conditions-cadre d'Ottawa (GATT) qui exigent la neutralité à l'égard des techniques commerciales ;
- Créer un nouveau lien d'« établissement stable virtuel électronique ». Cette solution se réfère à la présence économique d'une entreprise dans l'État où se trouve le client par une interaction électronique qui ne dépend pas d'une installation fixe : la mise en œuvre de cette notion imposerait la modification des règles fondamentales existantes.
- Elargir la notion d'établissement stable aux « installations fixes d'affaires virtuelles », aux « agences virtuelles » (à savoir un équivalent électronique de l'établissement stable agent dépendant) ou à la notion de « présence virtuelle ». Cette dernière solution se réfère à la présence économique d'une entreprise dans l'État où se trouve le client par une interaction électronique qui ne dépend pas d'une installation fixe : si cette conception présente l'avantage de mieux s'adapter aux évolutions, elle nécessiterait de nombreuses modifications dans les textes conventionnels en vigueur.

In fine, malgré les nombreuses propositions formulées, le groupe de travail avait toutefois conclu « qu'il ne serait pas opportun d'entreprendre pour le moment de telles réformes » pour deux motifs recevables à l'époque de leur formulation :

- le commerce électronique lui-même ne justifiait pas de rompre en lui-même avec les règles existantes ;
- l'OCDE ne disposait pas de données tangibles prouvant que les gains d'efficience générés par les communications électroniques aient entraîné une baisse sensible des recettes fiscales des pays de consommation.

<sup>40</sup> Rapport, Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ? - OCDE 2004

<sup>41</sup> Rapport d'information fait au nom de la Commission des finances sur la fiscalité du numérique - 27 juin 2012



Au vu de la diffusion rapide massive et mondiale de l'économie du numérique, force est de constater que le jugement alors émis par l'OCDE en 2004 doit être révisé. La démarche alors empruntée était non seulement pertinente mais aussi visionnaire sur l'essor des entreprises du numérique dans tous les secteurs de l'économie, dont les modèles sont à la fois issus de leurs avancées technologiques, mais aussi de leurs stratégies d'optimisation fiscale.

## ■ Lancement du projet « BEPS » en 2013 et publication en 2014 d'un rapport en réponse aux 15 points du plan BEPS

Dans la lignée des réflexions engagées, et en réponse au phénomène grandissant d'érosion des bases fiscales, l'OCDE a lancé la conduite du projet BEPS (« base erosion and profit shifting », soit en français, « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices ») en partenariat avec le G20<sup>42</sup>. L'objet du présent projet vise à permettre aux États d'empêcher les entreprises de se soustraire partiellement ou totalement à l'impôt.

Des initiatives sont ainsi lancées pour répondre aux questions de l'évasion fiscale et de concurrences fiscales dommageables telles que développées à l'échelle mondiale. Deux types d'actions sont envisagés :

- Des actions « anti-abus » pour répondre aux optimisations fiscales agressives et à l'érosion des bases fiscales,
- Des actions pour mettre en place une transparence fiscale au niveau international.

À la suite de la parution du rapport intitulé « Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices <sup>43</sup> » en février 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté le Plan d'action en 15 points. Le Plan d'action vise à faire coïncider le lieu d'imposition des bénéfices avec le lieu d'exercice des activités économiques à l'origine de ces bénéfices et de la création de valeur. L'objet principal du projet est de redéfinir le lien entre une entreprise et un territoire en recourant à la notion de « présence numérique significative », ce qui permettrait aux États d'effectuer une retenue à la source et favoriserait la lutte contre la fraude fiscale. Toutefois, les mesures inscrites au plan BEPS n'ont pas pour objectif direct de modifier les normes internationales existantes relatives à l'attribution des droits d'imposition des bénéfices transnationaux.

Donnant suite à l'adoption du plan BEPS, l'OCDE adopte en 2014 un rapport qui constitue une réponse à sept des quinze points du Plan d'action publié en juillet 2013<sup>44</sup>. L'objectif du Plan d'action est d'offrir des solutions complètes et cohérentes pour lutter contre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Les mesures proposées, bien qu'approuvées sur le principe, ne sont pas encore finalisées. Si le deuxième pilier, évoqué ci-après, a connu une avancée historique le 5 juin 2021 par le vote en faveur d'une imposition minimale des entreprises mondiales, aucun accord politique sur l'intégralité des propositions n'a encore vu le jour.

La finalité de ce premier ensemble de recommandations vise à :

- neutraliser les effets des montages hybrides ;
- réagir au chalandage fiscal et à d'autres formes d'utilisation abusive des conventions ;
- réduire significativement la manipulation des règles de détermination des prix de transfert dans le domaine sensible des biens incorporels ;
- mettre en place des déclarations pays par pays qui donneront aux pouvoirs publics des renseignements sur la répartition mondiale des bénéfices, des activités économiques et des impôts acquittés par les entreprises multinationales.

Depuis lors, enrayer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices est resté une priorité absolue pour les États, notamment au niveau européen.

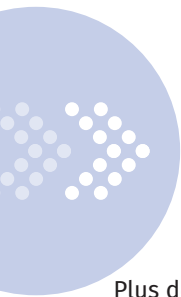
Par la suite, en 2016, l'OCDE et le G20 ont créé le Cadre inclusif sur le BEPS pour permettre aux pays et aux juridictions intéressés d'œuvrer avec les pays membres de l'OCDE et du G20 au développement de normes concernant les questions relatives au BEPS tout en veillant à la mise en œuvre du paquet BEPS de manière cohérente<sup>45</sup>.

42 Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices - OCDE 19 juillet 2013

43 Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapport OCDE - 19 février 2013

44 Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - OCDE 2014

45 Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d'étape, OCDE - Juillet 2016



Plus de 130 pays et juridictions ont rejoint le Cadre inclusif.

## ■ « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie » ciblés et identifiés dans un rapport OCDE intérimaire publié en 2018

Dans la poursuite de la démarche de lutte contre la soustraction de bénéfices des assiettes fiscales nationales, l'OCDE présente en 2018 un rapport spécifiquement centré sur la fiscalité du numérique et les défis qu'elle lance aux fiscalités nationales<sup>46</sup>.

Ce rapport intérimaire est réalisé sous l'égide du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, créé en 2016, et s'inscrit dans la continuité des travaux sur la lutte contre l'érosion des bases fiscales nationales.

En préambule est présenté un état des lieux relatif à l'orientation convenue des travaux issus du Cadre inclusif sur la numérisation de l'économie, ainsi que des règles fiscales internationales programmées en 2020.

Le rapport décrit également les répercussions de la transformation numérique sur d'autres aspects du système fiscal, en mettant à disposition des autorités fiscales de nouveaux outils permettant d'améliorer les services ouverts aux contribuables et d'asseoir l'efficacité du système de prélèvement de l'impôt et de détection de l'évasion fiscale.

Cependant, ledit rapport faisait également apparaître de nombreuses divergences politiques sur les solutions à apporter. Trois groupes principaux de positions étaient identifiées :

- les États favorables à des modifications ciblées des règles existantes ;
- les États favorables à une refonte des règles fiscales par la prise en compte des marchés de consommation ;
- Les États opposés à de nouvelles mesures.

Malgré ces oppositions, un programme de travail pour élaborer une solution consensuelle a été approuvé par le G20 en juin 2019.

## ■ Avancement et perfectionnement des travaux en 2019

Le 9 octobre 2019, le Secrétariat de l'OCDE a formulé une proposition majeure destinée à faire progresser les négociations internationales. L'objet est de garantir que les entreprises du numérique acquittent une juste part d'impôts sur le territoire où elles exercent d'importantes activités et où elles y réalisent leurs bénéfices<sup>47</sup>.


La réforme majeure proposée repose sur la redéfinition du lien qui unit une entreprise et l'État qui prélève l'impôt. Aux termes du concept, dès lors qu'une entreprise multinationale du numérique exerce une activité à distance sur le territoire d'un État, cet État est apte à taxer lesdites activités. La qualification des profits taxables est scindée en deux catégories : les profits « routiniers », générés par les activités classiques, et les profits « résiduels » générés par les revenus de licences ou de marques. Ainsi, parce que l'objectif n'est pas que l'État puisse taxer l'ensemble des profits réalisés sur un territoire, seuls les profits « résiduels » seraient concernés par la mesure.

La proposition développe et précise ainsi le champ d'application et l'opérationnalité des nouvelles règles élaborée :

- Quant au champ d'application : l'approche couvre les modèles d'affaires à forte composante numérique, mais irait au-delà, en étant centrée de façon générale sur les entreprises en relation étroite avec les consommateurs. Des travaux supplémentaires devant être menés pour déterminer la portée et les exclusions de la mesure ;
- Sur la nouvelle règle du lien : Pour les entreprises concernées, une nouvelle règle du lien est créée, sans condition de présence physique, et reposant principalement sur les ventes. Il est envisagé que ce nouveau lien soit assorti de seuils, y compris de seuils de chiffre d'affaires par pays, calibrés pour permettre au plus grand nombre d'économies d'en bénéficier. Cette nouvelle règle constituerait une disposition autonome.

46 Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Rapport intérimaire, OCDE - 30 mai 2018

47 Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1, OCDE - 9 octobre 2019 - 12 novembre 2019



- Sur la nouvelle règle de répartition des bénéfices : est créée une mesure allant au-delà du principe de pleine concurrence, en établissant une nouvelle règle de répartition des bénéfices applicable aux contribuables, qu'ils aient une présence dans le pays considéré via l'exercice d'une activité de commercialisation ou de distribution (établissement stable ou filiale distincte) ou qu'ils réalisent leurs ventes par l'intermédiaire de distributeurs indépendants.

En janvier 2019, les membres du Cadre inclusif sont convenus d'examiner une série de propositions articulées autour de deux piliers, susceptibles de former le point de départ d'une solution pour adapter les systèmes fiscaux et mettre un terme à l'érosion des bases fiscales. Le Pilier Un est axé sur les règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices, tandis que le Pilier Deux est centré sur la mise en place d'un impôt minimum à l'échelle mondiale visant à résoudre les problématiques qui subsistent en matière de BEPS<sup>48</sup>.

En mai 2019, le Cadre inclusif a adopté un Programme de travail approuvé par les ministres des Finances et les chefs d'État et de gouvernement des pays du G20 en juin 2019.

Par ailleurs, en sus de l'élaboration constante de nouvelles règles visant à endiguer le phénomène d'érosion des bases fiscales, pour remédier à la concurrence fiscale faussée entre les États, la coopération fiscale a également été renforcée en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

A ce titre, depuis 2015, le principe du pays de destination s'applique désormais aussi pour les services numériques, c'est-à-dire que le taux du pays de l'acheteur est désormais appliqué. Cette réforme vise à réduire l'incitation des entreprises à s'installer dans les pays appliquant un taux de TVA plus bas et ainsi amoindrir la concurrence fiscale entre États<sup>49</sup>.

## ■ L'évaluation de l'impact des défis fiscaux soulevés par le numérique dans un rapport OCDE 2020

Dans la lignée du rapport intérimaire 2018, et dans la poursuite des travaux du Cadre inclusif BEPS, un rapport d'évaluation de l'impact économique du phénomène numérique sur les fiscalités nationales et mondiales est publié par l'OCDE en décembre 2020<sup>50</sup>.

Ce rapport évalue l'impact économique des propositions, afin de veiller à ce que tous les membres du Cadre inclusif soient tenus pleinement informés de l'incidence, sur l'économie et sur les recettes fiscales, des principales décisions découlant de ces propositions. Ce rapport présente une analyse ex ante des conséquences économiques et fiscales des propositions élaborées pour relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie<sup>51</sup>.

### FOCUS

#### APERÇU DES PROPOSITIONS ISSUES DU CADRE INCLUSIF DU PLAN BEPS REPOSANT SUR DEUX PILIERS POUR RELEVER LE DÉFI LANCÉ PAR LA TRANSFORMATION NUMÉRIQUE DE L'ÉCONOMIE<sup>52</sup>

##### • Le Pilier Un

Le Pilier Un a pour but d'adapter le système fiscal international aux nouveaux modèles d'affaires en engageant un examen cohérent et concomitant des règles relatives à la répartition des bénéfices et au lien. Son objectif est d'étendre les droits d'imposition des juridictions du marché (qui, dans certains modèles d'affaires, correspondent aux juridictions où sont situés les utilisateurs) là où une entreprise participe de façon active et soutenue à l'économie de cette juridiction via l'exercice d'activités sur son territoire ou à distance mais ciblant cette même juridiction. Le Pilier Un entend également améliorer sensiblement la sécurité juridique en matière fiscale par l'introduction de mécanismes novateurs de prévention et de règlement des différends. Les éléments fondamentaux du Pilier Un se rattachent à trois composantes :

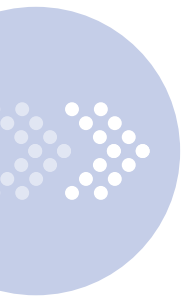
48 Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Note politique telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019

49 Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, OCDE - Novembre 2015

50 Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Évaluation d'impact économique, OCDE - 22 décembre 2020

51 Voir infra, Partie 2, Section II

52 Encadré p.15, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Évaluation d'impact économique, OCDE - 22 décembre 2020



- Un nouveau droit d'imposition pour les juridictions du marché, portant sur une fraction du bénéfice résiduel calculée au niveau du groupe (ou de la branche d'activité) d'EMN (Montant A)<sup>53</sup>.
- Un rendement fixe pour certaines activités de distribution et de commercialisation de référence exercées physiquement dans une juridiction du marché, conformément au principe de pleine concurrence (Montant B).
- L'amélioration des processus de sécurité juridique en matière fiscale grâce à des mécanismes novateurs de prévention et de règlement des différends (composante relative à la sécurité fiscale en matière fiscale).

#### • Le Pilier Deux

Le Pilier Deux apporte une réponse aux problématiques de BEPS non résolues et entend faire en sorte que les grandes entreprises multinationales paient un niveau d'impôt minimum sur leurs bénéfices, indépendamment de la localisation de leur siège ou de la juridiction où elles exercent leurs activités. Pour ce faire, il établit des règles interdépendantes qui visent à (i) garantir un niveau minimum d'imposition tout en évitant la double imposition ou une imposition en l'absence de bénéfice économique, (ii) gérer les différences de système fiscal entre juridiction et de modèles d'affaires entre entreprises, (iii) assurer la transparence et l'égalité des règles du jeu, et (vi) minimiser les coûts administratifs et de discipline fiscale.

- Le principal mécanisme permettant d'atteindre ce résultat est la règle d'inclusion du revenu (RIR), associée à la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) en tant que filet de sécurité (globalement, les « règles GloBE »). À certains égards, le fonctionnement de la RIR repose sur les principes des règles traditionnelles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), et déclenche une inclusion au niveau de l'actionnaire lorsque le revenu d'une entité étrangère contrôlée est taxé à un taux inférieur au taux d'imposition effectif minimum. Elle est complétée par une règle de substitution (RS) qui supprime les obstacles conventionnels empêchant son application à certaines succursales, et qui se déclenche lorsqu'une convention fiscale oblige par ailleurs un État contractant à employer la méthode de l'exemption. La RPII est une règle secondaire qui s'applique uniquement lorsqu'une entité constitutive n'est pas assujettie à une RIR. Néanmoins, la RPII fait partie intégrante de l'ensemble des règles parce qu'elle sert de filet de sécurité à la RIR, garantit l'égalité des règles du jeu et prévient les risques d'inversions fiscales.
- La règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) complète ce dispositif. Il s'agit d'une règle conventionnelle qui cible les risques pour les pays de la source posés par les structures de BEPS liées aux paiements intragroupe qui exploitent les faibles taux nominaux d'imposition dans l'autre juridiction contractante (la juridiction du bénéficiaire).

## 1.2. APERÇU DES DÉMARCHES ET TENTATIVES AU NIVEAU DE LA COMMISSION EUROPÉENNE, DU CONSEIL EUROPÉEN ET DU G20

Dès 2017, la Commission européenne annonce avoir inscrit le marché unique numérique parmi ses 10 priorités politiques et a élaboré une stratégie (« Stratégie pour un marché unique numérique en Europe »<sup>54</sup>) qui vise à ouvrir de nouvelles perspectives numériques aux particuliers et aux entreprises dans un marché de plus de 500 millions de consommateurs de l'Union européenne.

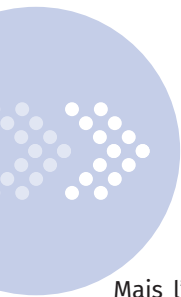
La Commission fonde sa démarche sur les solutions fiscales à apporter pour permettre de garantir une fiscalité juste et effective face à une transformation numérique de l'économie qui s'accélère toujours plus.

Est réitéré le constat selon lequel il existe des lacunes dans les règles fiscales internationales, dans la mesure où elles avaient été initialement conçues pour les entreprises « physiques », et qu'elles sont aujourd'hui dépassées. Des règles fiscales qui ne sont plus adaptées au contexte moderne où les entreprises s'appuient largement sur des actifs incorporels difficiles à évaluer, des données et l'automatisation qui facilitent le commerce en ligne par-delà les frontières sans présence physique<sup>55</sup>.

<sup>53</sup> Entreprises multinationales

<sup>54</sup> COM(2015) 192.

<sup>55</sup> Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique - 21 septembre 2017



Mais l'initiation de la démarche annonçait déjà la complexité technique et politique de la question pour parvenir à une réforme en profondeur des systèmes fiscaux nationaux.

## ■ Une démarche de long terme au rythme qui semble s'accélérer

Les travaux portant sur la modernisation des systèmes d'imposition des États membres en vue de les adapter à l'ère numérique sont menés au niveau de la Commission européenne depuis 2017.

La première démarche fut engagée lors du Sommet numérique de Tallinn, organisé par la présidence du Conseil en coopération avec le président du Conseil européen et la Commission européenne. Le sommet a réuni les chefs d'État ou de gouvernement de l'Union européenne. L'objectif de ce sommet était de servir de plateforme pour le lancement de discussions à haut niveau concernant les programmes en matière d'innovation numérique pour permettre à l'Union européenne :

- de rester à la pointe du progrès technologique ;
- d'être, dans les années à venir, un chef de file au niveau mondial dans le domaine du numérique.

Depuis lors, l'Union européenne n'a cessé de jouer un rôle important tant dans le processus de tentative d'adaptation des systèmes fiscaux des États membres aux nouveaux modèles économiques issus du numérique, que dans le contexte des négociations en cours visant à trouver des solutions mondiales sur ces questions dans le cadre de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

Dernier acte significatif en date, le 27 novembre 2020, les ministres des finances ont adopté des conclusions détaillées sur les principales questions de politique fiscale à aborder au cours des prochaines années. Les axes de travail ont notamment été établis comme il suit :

- les réponses à apporter aux défis liés à la transformation numérique de l'économie ;
- le renforcement de la coopération entre les autorités fiscales des États membres ;
- la promotion de la bonne gouvernance fiscale dans l'UE et dans le monde<sup>56</sup>.

Quant aux derniers débats informels sur la question, ils se sont tenus le 25 mars 2021. Les dirigeants de l'UE ayant réaffirmé leur volonté de parvenir à une solution consensuelle mondiale sur la fiscalité numérique internationale dans le cadre de l'OCDE d'ici la mi-2021. Ils ont toutefois confirmé que l'UE serait prête à aller de l'avant si aucune perspective de solution mondiale ne se dessinait.

Dans ce contexte, les dirigeants ont également évoqué la proposition à venir de la Commission relative à une taxe sur le numérique destinée à être introduite au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2023<sup>57</sup>.

Si ce dossier est « ouvert » depuis 22 années par l'OCDE, et presque 5 ans au niveau des instances de l'Union européenne, il est possible d'être optimiste sur la perspective d'un possible accord en 2021. En effet, les signaux envoyés par les différentes instances, comme celui du G7 le 5 juin 2021, peuvent permettre de présager l'aboutissement d'un accord politique international, la prochaine échéance étant arrêtée à juillet 2021. Ce planning apparaît plus que jamais adapté à l'urgence vécue en 2021 sur la scène mondiale, bouleversée par la crise consécutive à l'épidémie de COVID 19.

## ■ Chronique d'une issue complexe à atteindre : l'illustration chronologique de l'évolution des débats<sup>58</sup>

### • 2014/2015 - Présentation des mesures issues du Plan BEPS

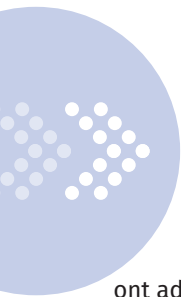
À la suite de la parution du rapport de février 2013 sur la lutte contre l'érosion des bases fiscales<sup>59</sup>, les pays de l'OCDE et du G20

<sup>56</sup> Conseil européen, Conseil de l'Union européenne, Imposition de l'économie numérique - Mise à jour 2021

<sup>57</sup> Déclaration des membres du Conseil européen, 25 mars 2021

<sup>58</sup> Consilium.europa.eu, Politique, L'économie du numérique - Mise à jour 2021

<sup>59</sup>



ont adopté en septembre 2013 un Plan d'action en 15 points visant à combattre ces pratiques.

Après deux ans de travail, des mesures en réponse aux 15 actions ont été présentées aux dirigeants des pays du G20 à Antalya en novembre 2015<sup>60</sup>. Tous ces rapports, y compris ceux publiés à titre provisoire en 2014, ont été réunis au sein d'un ensemble complet de mesures, qui représente le premier remaniement d'importance des règles fiscales internationales depuis près d'un siècle.

La mise en œuvre des nouvelles mesures devrait conduire les entreprises à déclarer leurs bénéfices là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée.

#### • 2017/2018 - Pour une réglementation fiscale adaptée à l'ère numérique

En octobre 2017, les dirigeants de l'UE ont plaidé en faveur d'un système fiscal efficace et équitable, qui soit adapté à l'ère numérique.

En décembre 2017, le Conseil a adopté des conclusions intitulées « Relever les défis que pose l'imposition des bénéfices de l'économie numérique ». Dans celles-ci, il a insisté sur la nécessité de faire en sorte que la réglementation fiscale internationale soit adaptée à la fois à l'économie numérique et aux secteurs plus traditionnels de l'économie<sup>61</sup>.

En mars 2018, la Commission européenne a présenté deux propositions législatives visant<sup>62</sup> à :

- réformer les règles relatives à l'impôt sur les sociétés, de sorte que les bénéfices soient imposés là où les entreprises ont une présence numérique significative ;
- établir une taxe provisoire pour les recettes tirées des services numériques (taxe sur les services numériques).

#### • 2018/2019 : Taxe provisoire sur les services numériques non adoptée

La proposition de la Commission relative à une taxe sur les services numériques avait vocation à s'appliquer à titre de mesure provisoire, jusqu'à ce qu'une solution structurelle à long terme, arrêtée dans le cadre de l'OCDE, ait été formulée.

Aux termes de sa proposition, la Commission européenne envisage la mise en place d'une taxe sur les entreprises technologiques dont le chiffre d'affaires annuel dépasse les 750 millions d'euros dans le monde et 50 millions dans l'UE.

Ce projet de taxe sur les services numériques (TSN) devait s'étendre à 150 entreprises, soit bien au-delà des seuls GAFAM, tout en épargnant les entreprises de petite taille comme les start-ups.

Cette taxe présentait la spécificité de s'appliquer non pas sur les profits mais sur les revenus générés à partir de la vente d'espaces publicitaires en ligne ou de l'utilisation de données personnelles.

Faute de consensus, les négociations portant sur cette proposition ont été mises en suspens. Le 12 mars 2019, le Conseil convient de ne pas aller de l'avant en ce qui concerne la taxe de l'UE sur les services numériques<sup>63</sup>.

Le 17 mai 2019, les ministres ont cependant discuté des réformes fiscales internationales envisagées en vue de préparer les prochains débats au sein de l'OCDE et du G20<sup>64</sup>.

Toutefois, les travaux du G20/de l'OCDE sur le sujet se poursuivent.

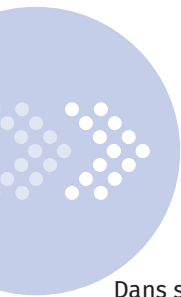
60 Sommet du G20, G20 Leaders' Communiqué, Antalya -15-16 novembre 2015

61 Conclusions du Conseil européen, CO EUR 17 CONCL 5 - 19/10/2017

62 Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, FISC 150 / ECOFIN 276 / DIGIT 47 / IA 77 - 22 mars 2018

63 Conseil «Affaires économiques et financières», 12 mars 2019

64 Conseil «Affaires économiques et financières», 17 mai 2019



Dans ses travaux, le Conseil suit une double approche :

- Le Conseil et les États membres continueront à œuvrer ensemble en vue d'un accord sur une solution mondiale au niveau de l'OCDE ;
- Si, d'ici la mi-2021 au plus tard, il apparaît qu'aucun progrès n'a été réalisé au sein du G20/de l'OCDE, le Conseil pourrait se remettre à examiner une approche de l'UE.

#### • 2020/2021 : Consensus pour parvenir à une réforme des règles relatives à l'impôt sur les sociétés d'ici mi-2021

La proposition de la Commission européenne vise à réformer les règles relatives à l'impôt sur les sociétés de sorte que les bénéficiaires soient enregistrés et imposés là où les entreprises ont une interaction significative avec les utilisateurs via des canaux numériques.

Les travaux de la Commission se basent sur les travaux menés, en parallèle, par l'OCDE afin d'atteindre une solution consensuelle, mondiale et durable.

L'issue devait être initialement trouvée en 2020, mais faute de consensus le calendrier a été prolongé.

En février 2021, les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales du G20 ont confirmé leur volonté d'atteindre un consensus à l'échelle mondiale à la mi-2021.

Les piliers issus des travaux de l'OCDE ont été réitérés comme il suit :

- **Pilier 1** : Mettre en œuvre de nouvelles règles assises sur la « présence imposable » ainsi que des droits d'affectation des bénéficiaires imposables ;
- **Pilier 2** : Mettre en œuvre de nouvelles règles visant à garantir que les entreprises opérant à l'échelle internationale acquittent un taux minimum d'impôt, de manière à ce que l'assiette fiscale d'une société dans un pays, quel qu'il soit, soit mieux protégée contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices<sup>65</sup>.

Cette initiative activée au niveau mondial rassemble près de 140 pays et territoires.

**Manifestement, obtenir un accord pour une refonte des règles fiscales régissant les systèmes fiscaux nationaux se présente au niveau de l'Union européenne et du G20 comme un défi de taille, historique, confronté à des obstacles tant techniques que politiques. Si la crise actuelle accentue l'urgence de l'adoption d'une réforme, elle ne vient que rendre encore plus difficile à atteindre le consensus mondial requis, dans un panorama mondial en crise, où l'économie risque de muter accordant une position toujours plus dominante à la création de valeur numérique.**

**Cependant, les dernières avancées en date, comme le vote positif au niveau du G7 le 5 juin 2021, viennent contredire ce postulat, largement documenté, et peuvent laisser présager d'un possible aboutissement politique dans les mois à venir.**

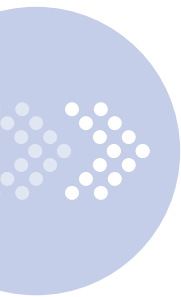
## FOCUS

### UN PROJET METTANT EN ŒUVRE DES CONDITIONS CADRES D'OTTAWA SUR LA FISCALITE ET RAPPELANT LEUR IMPORTANCE<sup>66</sup>

**Neutralité** : la fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.

65 Les défis fiscaux soulevés par l'économie du numérique, Évaluation d'impact économique -OCDE 2020

66 Rapport du Comité des affaires fiscales approuvé par les Ministres, Conditions cadres du commerce électronique, OCDE - 8 octobre 1998



**Efficience** : Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.

**Certitude et simplicité** : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.

**Efficacité et équité** : L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

**Flexibilité** : Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

## 2. LA RÉALITÉ DE L'IMPACT FISCAL ET ÉCONOMIQUE DES SOLUTIONS À APPORTER: UNE CRISE COVID-19 QUI ACCÉLÈRE ENCORE LA TRANSFORMATION NUMÉRIQUE, ET ACCROÎT LA NÉCESSITÉ DE RÉPONDRE AUX DÉFIS FISCAUX POSÉS

Dans le cadre du programme de travail approuvé en juin 2019 par le G20, le Secrétariat de l'OCDE a été missionné pour réaliser une analyse économique et une évaluation d'impact des propositions formulées au titre des deux piliers du Cadre inclusif issu du Plan BEPS.

Le rapport, paru en décembre 2020, a été rédigé par le Secrétariat de l'OCDE, en concertation avec les membres du Cadre inclusif, le Groupe de travail n°2, d'autres organisations internationales, des représentants du monde universitaire et d'autres parties prenantes. Il n'est pas représentatif d'un consensus au sein du Cadre inclusif, du Comité des affaires fiscales (CAF) ou de leurs organes subsidiaires<sup>67</sup>.

En ressort une analyse des répercussions économiques, et leurs effets sur les recettes fiscales, des propositions formulées pour instaurer une fiscalité « juste » étant à même de capter, et imposer, la création de valeur numérique. L'examen se fonde donc sur les deux piliers tels que mis en place par le Cadre inclusif du plan BEPS<sup>68</sup>.

### 2.1. PARVENIR À CAPTER ET IMPOSER LA VALEUR NUMÉRIQUE : QUEL IMPACT SUR LES RECETTES FISCALES ?

Selon ce rapport de 2020, les Piliers Un et Deux pourraient se traduire par une hausse des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IS) mondiales comprise entre 50 et 80 milliards USD par an.

L'analyse précise que les gains de recettes fiscales diffèrent entre l'application des solutions inscrites au Pilier Un et au Pilier Deux<sup>69</sup>:

- **Le Pilier Un** entraînerait une faible augmentation des recettes fiscales au niveau mondial, principalement en raison du fait que ces mesures conduiraient à un changement significatif de la manière dont les droits d'imposition sont répartis entre juridictions. L'examen précise que, en moyenne, les économies à revenu faible, intermédiaire et élevé bénéficieraient toutes de gains de recettes fiscales, tandis que les centres d'investissement auraient tendance à perdre des recettes fiscales.
- **Le Pilier Deux**, quant à lui, générerait une progression notable des recettes de l'impôt sur les sociétés (IS) dans les économies à revenu faible, intermédiaire et élevé. En outre, ce pilier conduirait à réduire les stratégies d'optimisation visant à transférer des bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité ; cette évolution procurerait des gains supplémentaires outre les gains

67 Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Évaluation d'impact économique, OCDE - 22 décembre 2020

68 Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Note politique telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019. Pour rappel, le Pilier Un est axé sur les règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices, tandis que le Pilier Deux est centré sur la mise en place d'un impôt minimum à l'échelle mondiale visant à résoudre les problématiques qui subsistent en matière de BEPS

69 Section « Effet des propositions sur les recettes fiscales », rapport du 22 décembre 2020 susmentionné

directs induits par l'impôt minimum proprement dit.

Selon les estimations du rapport, les gains de recettes cumulés générés par les deux piliers seraient globalement similaires, en pourcentage des recettes actuelles de l'IS, pour les économies à revenu faible, intermédiaire ou élevé.

#### Estimations basées sur des hypothèses illustratives relatives à la conception et aux paramètres des Piliers Un et Deux<sup>70</sup>

GAINS ESTIMÉS DE RECETTES FISCALES AU NIVEAU MONDIAL		EN % DES RECETTES DE L'IS AU NIVEAU MONDIAL	MILLIARDS USD
Pilier Un		0.2 % - 0.5 %	5 - 12
Pilier Deux	Gains directs de recettes	0.9 % - 1.7 %	23 - 42
	Gains supplémentaires provenant de la réduction des transferts de bénéfices	0.8 % - 1.1 %	19 - 28
	Total pilier Deux	1.7 % - 2.8 %	42 - 70
Total pilier Un et pilier Deux		1.9 % - 3.2 %	47 - 81
Régime GILTI des Etats-Unis		0.4 % - 0.8 %	9 - 21
Total, GILTI tout compris		2.3 % - 4.0 %	56 - 102

Ainsi, avec une prise en compte combinée du régime GILTI aux États-Unis, l'effet total de la mise en œuvre des mesures pourrait atteindre 60 à 100 milliards USD par an, soit environ 4 % des recettes de l'IS au niveau mondial.

## 2.2. PARVENIR À RÉINSTAURER UNE CONCURRENCE JUSTE ET ÉQUITABLE : QUEL IMPACT SUR L'INVESTISSEMENT ET L'ÉCONOMIE ?

Le rapport conclut à la réalité de l'impact des mesures issues du Cadre inclusif qui participeraient, dans l'hypothèse de la mise en œuvre d'une solution multilatérale fondée un consensus commun, à un environnement plus propice à l'investissement et à la croissance économique qu'en l'absence d'accord du Cadre inclusif.

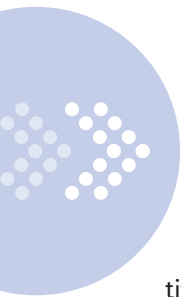
L'importance de l'adoption d'un consensus est mise en exergue dans l'efficacité des Piliers Un et Deux.

En pareille hypothèse de consensus<sup>71</sup> :

- Les Piliers Un et Deux entraîneraient une augmentation relativement faible des coûts d'investissement moyens (après impôt) des groupes d'EMN. L'effet négatif sur l'investissement mondial qui s'en suivrait serait minime. Dans l'ensemble, il est estimé que l'effet négatif sur le PIB mondial provenant de l'augmentation escomptée des recettes fiscales associée aux propositions serait inférieur à 0.1 % sur le long terme.
- Les Piliers Un et Deux soutiendraient l'investissement et la croissance à l'échelle mondiale par des canaux de transmission moins quantifiables mais néanmoins importants, qui pourraient compenser en tout ou partie cet effet négatif minime.
- Les propositions visant à renforcer la sécurité juridique en matière fiscale pourraient améliorer l'efficacité dans la répar-

<sup>70</sup> Estimations basées sur des hypothèses illustratives relatives à la conception et aux paramètres des Piliers Un et Deux, Rapport susmentionné du 22 décembre 2020

<sup>71</sup> Section « Investissement et croissance économique », Rapport susmentionné du 22 décembre 2020



tition mondiale du capital, en augmentant l'importance de facteurs non fiscaux dans les décisions d'investissement.

Ces propositions réduiraient également, dans une certaine mesure, la nécessité de mobiliser des recettes en appliquant d'autres mesures fiscales (ayant un effet de distorsion potentiellement plus grand) dans le contexte budgétaire difficile de l'ère post-COVID-19.

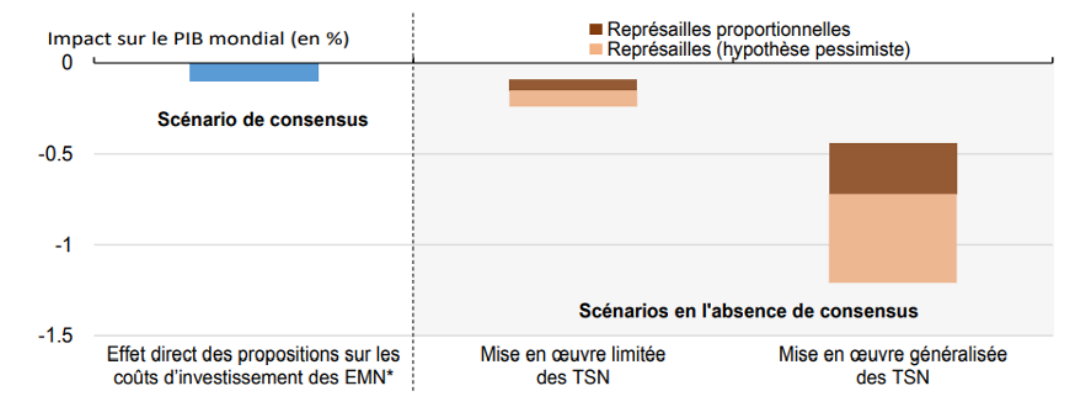
Enfin, ces propositions pourraient engendrer des coûts de conformité et d'administration supplémentaires pour les pouvoirs publics. L'importance de ces coûts étant, pour l'heure, difficile à évaluer et dépendra de la conception définitive des propositions adoptées.

À l'inverse, l'analyse souligne que l'absence de solution fondée sur un consensus conduirait à de nombreuses conséquences négatives :

- Une multiplication des mesures fiscales unilatérales non coordonnées à prévoir ; telle que les taxes sur les services numériques ;
- Une augmentation de la fréquence des différends commerciaux et fiscaux préjudiciables à la sécurité juridique en matière fiscale et à l'investissement, tout en entraînant des coûts de conformité et d'administration supplémentaires.

L'importance des conséquences négatives dépendra de la conception, de la portée et du degré de mise en œuvre de ces mesures unilatérales, ainsi que de l'ampleur des mesures de représailles commerciales éventuelles.

**Effets estimés des mesures envisagées sur le PIB mondial selon des scénarios simplifiés<sup>72</sup>**

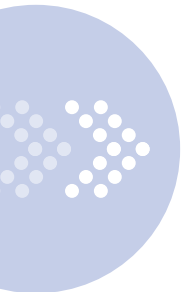


Il ressort donc, en principal, de l'analyse de l'OCDE que l'impact, en termes d'investissement et de croissance économique mondiale à venir, dépend fortement des solutions apportées qui se doivent d'être mises en œuvre de manière commune et consensuelle au niveau mondial. Chaque initiative unilatérale venant fragmenter la force d'impact des solutions élaborées. Selon ledit rapport, dans le scénario le plus défavorable, la présence de différends et de fragmentations de postures fiscales pourraient amputer le PIB mondial de plus de 1 %.

### 2.3. LA PANDÉMIE MONDIALE REND LE CONSENSUS MONDIAL PLUS URGENT MAIS AUX EFFETS MOINS ÉVALUABLES ET INCERTAINS

Le rapport soulève nombre d'incertitudes liées à la crise mondiale consécutive à l'épidémie de COVID-19 qui bouleverse les économies.

<sup>72</sup> Graphique 1.2, Investissements et croissance économique, Rapport susmentionné du 22 décembre 2020



L'ampleur de l'impact exact de la pandémie sur l'efficacité des solutions fiscales envisagées est encore inconnu, mais l'OCDE avance déjà certaines répercussions sur l'évaluation d'impact des Piliers Un et Deux :

La pandémie de COVID-19 devrait réduire les gains escomptés de recettes générés par les Piliers Un et Deux, du moins à court terme. La rentabilité, temporaire, de nombreuses entreprises multinationales s'étant érodée, les gains de recettes fiscales devraient être moindres. Toutefois, le rapport souligne que, malgré tout, certaines entreprises du numérique, à forte intensité numérique, ont réussi à maintenir, voire à améliorer leurs résultats depuis le début de la crise.

La crise accélère la transformation numérique en cours de l'économie. Il est également envisagé que cette accélération accroît l'importance relative des services numériques automatisés (ADS) dans le champ d'application envisagé du Pilier Un.

**La crise mondiale consécutive à l'épidémie de COVID-19 accentue fortement l'importance des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et la nécessité d'y répondre. L'OCDE souligne que, si une solution fondée sur un consensus commun n'est pas trouvée, l'essor constant de la numérisation associé à la pandémie de COVID-19 accroît les facteurs négatifs pour une sortie de crise fiscale. Les pressions croissantes sur les finances publiques après la crise, le mécontentement toujours plus affirmé du public face aux pratiques de planification fiscale des entreprises multinationales, constituent les facteurs majeurs qui risquent de conduire les États à prendre des mesures fiscales unilatérales si le Cadre inclusif ne parvient pas à s'entendre sur une solution consensuelle.**

**Les différends politiques, fiscaux et commerciaux qui en résulteraient pénaliseraient l'investissement et la croissance, dans une situation d'extrême fragilité. L'effet négatif de la crise mondiale serait non seulement aggravé, mais la reprise des économies nationales et mondiales serait mise en péril.**

### 3. LES SOLUTIONS À APPORTER : ENTRE RÉFORME STRUCTURELLE DES BASES DE LA FISCALITÉ ET ARBITRAGES POLITIQUES

Comme évoqué supra, sous l'égide de l'OCDE, en coopération avec le G20, des solutions ont été élaborées pour répondre aux dérives fiscales mondiales issues de la numérisation de l'économie.

Les Piliers 1 et 2 constituent donc la base des actions proposées pour opérer une refonte des systèmes d'imposition, par une réallocation des profits au regard des utilisateurs finaux, ainsi que pour mettre en place au niveau international un taux minimum d'impositions. Si ce deuxième Pilier a connu une avancée historique le 5 juin dernier, par un accord conclu par les ministres des finances du G7, le premier Pilier n'a pas encore abouti à un consensus.

Les réflexions, et travaux, sont à la fois lancés sur la scène internationale et européenne. A ce titre, la Commission a formulé en 2018 des propositions assises sur le plan BEPS.

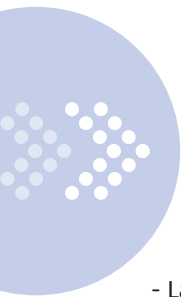
#### 3.1. L'EXEMPLE DE LA RÉFORME PROPOSÉE PAR LA COMMISSION EUROPÉENNE SUR LA BASE DES TRAVAUX OCDE

Reprenant le constat selon lequel la réglementation fiscale actuelle ne reconnaît pas les nouveaux moyens qui permettent de dégager des bénéfices dans le monde numérique, en particulier le rôle que jouent les utilisateurs dans la production de valeur pour les entreprises numériques.

Il convient donc de remédier à la déconnexion entre le lieu où la valeur est créée et celui où elle est imposée.

Pour ce faire, la Commission a élaboré en 2018 deux propositions législatives<sup>73</sup> sur la base des travaux de l'OCDE :

73 Questions and answers on a Fair and efficient tax System in the EU for the Digital Single Market, European Commission - 21 mars 2018



- La première initiative vise à réformer les règles relatives à l'imposition des sociétés de telle sorte que les bénéfices soient enregistrés et taxés là où les entreprises ont une interaction importante avec les utilisateurs par l'intermédiaire de canaux numériques. Cette option constitue la solution à long terme privilégiée par la Commission.
- La seconde proposition répond à la demande de plusieurs États membres en faveur d'une taxe provisoire portant sur les principales activités numériques qui échappent actuellement à toute forme d'imposition dans l'UE.

#### **PROPOSITION 1 - COMMISSION EUROPÉENNE - 2018**

##### **Une réforme commune des règles de l'UE relatives à l'impôt sur les sociétés applicable aux activités numériques<sup>74</sup>**

Cette proposition permettrait aux États membres de taxer les bénéfices qui sont réalisés sur leur territoire, même si une entreprise n'y est pas présente physiquement.

Les nouvelles règles garantiraient que les entreprises en ligne contribuent autant aux finances publiques qu'aux entreprises «physiques» traditionnelles.

Une plateforme numérique est considérée comme ayant une «présence numérique» imposable ou un établissement stable virtuel dans un État membre si elle satisfait à l'un des critères suivants:

- Si elle génère plus de 7 millions € de produits annuels dans un État membre;
- Si elle compte plus de 100 000 utilisateurs dans un État membre au cours d'un exercice fiscal;
- Si plus de 3000 contrats commerciaux pour des services numériques sont créés entre l'entreprise et les utilisateurs actifs au cours d'un exercice fiscal<sup>75</sup>.

Les nouvelles règles modifieront aussi la manière dont les bénéfices sont attribués aux États membres afin de mieux tenir compte de la façon dont les entreprises peuvent créer de la valeur en ligne. A titre d'exemple, sera pris en compte le lieu où se trouve l'utilisateur au moment de la consommation.

Enfin, le nouveau système établit un lien concret entre le lieu où les bénéfices du secteur numérique sont réalisés et le lieu où ils sont taxés. La mesure pourrait à terme être intégrée dans le champ d'application de l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), l'initiative que la Commission a déjà proposée pour l'affectation des bénéfices des grands groupes multinationaux d'une manière qui tienne mieux compte du lieu où la valeur est créée.

#### **PROPOSITION 2 - COMMISSION EUROPÉENNE - 2018**

##### **Une taxe provisoire sur certains produits tirés d'activités numériques<sup>76</sup>**

La taxe sur les services du numérique a vocation à s'appliquer à titre de mesure provisoire, jusqu'à ce qu'une solution structurelle à long terme, arrêtée dans le cadre de l'OCDE, ait été mise en œuvre.

Pour l'heure, le Conseil a décidé de mettre en suspens les négociations portant sur cette proposition, pendant que les travaux du G20/de l'OCDE se poursuivent.

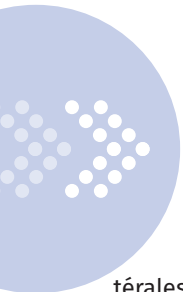
Comme proposé par la Commission, cette taxe provisoire est appliquée aux recettes tirées d'activités dans le cadre desquelles les utilisateurs jouent un rôle majeur en termes de création de valeur, et qui ne sont pas couvertes de manière adéquate par les règles fiscales en vigueur.

Ainsi, cette taxe garantirait de commencer immédiatement à imposer certaines catégories de créations de valeur, issues du numérique, qui à l'heure actuelle ne sont pas effectivement taxées. Elle permettrait aussi d'éviter que des mesures unila-

<sup>74</sup> Une fiscalité juste pour l'économie numérique, Commission européenne - 21 mars 2018

<sup>75</sup> Pour un aperçu schématisé, se conférer à l'Annexe III

<sup>76</sup> Conseil «Affaires économiques et financières», PRESSE 55/PR CO 55, 3646e session du Conseil - 6 novembre 2018



térales soient encore prises pour taxer les activités numériques dans certains États membres, ce qui pourrait entraîner une multiplicité de réponses nationales, préjudiciables pour le marché unique qui se verrait fragmenté.

Contrairement à la réforme commune des règles fiscales envisagées au niveau de l'Union, cette taxe indirecte ne s'appliquerait qu'aux produits générés par certaines activités numériques, pour lesquelles les utilisateurs jouent un rôle majeur dans la création de valeur dématérialisée, qui échappent complètement au cadre fiscal en vigueur.

Seraient notamment concernées les recettes :

- tirées de la vente d'espaces publicitaires en ligne ;
- générées par les activités intermédiaires numériques qui permettent aux utilisateurs d'interagir avec d'autres utilisateurs et qui facilitent la vente de biens et de services entre eux ;
- tirées de la vente de données générées à partir des informations fournies par les utilisateurs<sup>77</sup>.

Comme évoqué<sup>78</sup>, dans ces travaux en cours depuis mars 2018<sup>79</sup>, le Conseil suit une double approche:

- Le Conseil et les États membres continueront à œuvrer ensemble en vue d'un accord sur une solution mondiale au niveau de l'OCDE ;
- Si, d'ici la mi-2021 au plus tard, il apparaît qu'aucun progrès n'a été réalisé au sein du G20/de l'OCDE, le Conseil pourrait se remettre à examiner une approche propre de l'UE. L'avancée sur l'imposition minimale mondiale n'étant pas suffisante, une approche propre n'est pas encore à exclure.

Concernant le champ d'application, les recettes fiscales visées seraient perçues par les États membres dans lesquels se trouvent les utilisateurs. La taxe ne s'appliquera qu'aux entreprises dont le chiffre d'affaires brut annuel atteint au moins 750 millions € au niveau mondial et 50 millions € dans l'UE. L'objectif étant d'alléger les charges pesant sur les jeunes pousses et les entreprises de petite taille en expansion. Selon les estimations, 5 milliards € de recettes par an pourraient être réalisés pour les États membres si la taxe est appliquée à un taux de 3 %<sup>80</sup>.

Ainsi, le projet porté au niveau de la Commission européenne tend, depuis 2018 déjà, à mettre un terme à la concurrence fiscale faussée entre entreprises traditionnelles et entreprises du numérique. Une fiscalité juste et équitable de l'économie du numérique verrait alors le jour en faisant entrer les systèmes fiscaux nationaux dans une fiscalité du 21<sup>ème</sup> siècle aux structures économiques toujours plus numériques et en constante évolution. Partant, les stratégies d'optimisation fiscale qui s'appuient sur des règles alors périmées seront caduques.

**Comme le rappelait Pierre Moscovici, commissaire européen aux Affaires économiques, à Bruxelles le 21 mars 2018 lors de la présentation du projet de taxation des entreprises numériques<sup>81</sup>, « L'économie numérique est une opportunité majeure pour l'Europe, et l'Europe est une énorme source de revenus pour les entreprises du numérique. Mais cette situation 'gagnant-gagnant' soulève des préoccupations juridiques et fiscales». Avant de préciser que « Cette taxe provisoire garantit que les activités qui ne sont actuellement pas taxées efficacement commenceront à générer des revenus immédiats pour les États membres ». Cependant, les conjonctures politiques européennes et mondiales, ainsi que la complexité technique du sujet, génèrent des blocages venant freiner l'adoption d'un consensus mondial, indispensable pour l'intégration de ces nouvelles mesures dans les systèmes fiscaux nationaux.**

77 Pour un aperçu schématique, se conférer à l'Annexe III

78 Supra, Partie 2, Section I.2

79 Réunion du Conseil européen, Conclusions, CO EUR 1 / CONCL 1, Conseil européen - 22 mars 2018

80 Commission européenne, Company tax, general overview, Fiche d'information, Une fiscalité juste pour l'économie numérique, Commission européenne - 21 mars 2018

81 Proposition de Directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, 2018/0073 (CNS), Commission européenne, Bruxelles - 21 mars 2018



## 3.2. DE FORTES IMPLICATIONS POLITIQUES FACE À UN DÉFI MONDIAL : DES AVANCÉES À METTRE EN MIROIR AVEC LA CRISE LIÉE À LA COVID-19

### ■ Un terreau propice à un consensus mondial mais soumis aux risques de postures politiques largement exacerbées par la crise COVID-19

« La pandémie de COVID-19 continue son cours, entraînant des bouleversements économiques à l'échelle mondiale. Depuis le début de la pandémie, l'OCDE a suivi de près les réponses des pays et des juridictions en matière de politique fiscale et budgétaire. La politique fiscale doit avant tout donner la priorité au soutien des systèmes de santé et à la reprise de l'activité économique, pour ensuite être adaptée en fonction des transformations sociales et économiques qui incluent, mais sans s'y limiter, la COVID-19. Au-delà des mesures nationales, alors que les gouvernements adoptent des plans de relance pour restaurer la croissance, les questions de fiscalité et de coopération internationales restent une priorité<sup>82</sup> »

Ces propos introductifs publiés par l'OCDE en octobre 2020 « Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - POINTS CLÉS » soulignent parfaitement la mutation des enjeux face à la numérisation de l'économie, enjeux accentués, rendus plus impérieux et politiquement plus complexes par la crise COVID-19.

En effet, réformer le système fiscal international, pour permettre aux fiscalités nationales de s'adapter à la numérisation de l'économie, est une priorité pour la communauté internationale depuis plusieurs années. Or, les nombreuses démarches engagées par l'OCDE, en coordination avec le G20, et par l'Union, pour stabiliser les fiscalités et restaurer un écosystème fiscal mondial juste et équitable, sont mises à mal par la crise COVID-19 encore en cours. Le risque majeur identifié repose sur la fragmentation des actions nationales, issue de législations isolées et unilatérales. Une non-coordination des nations pourrait déclencher des effets négatifs économiques, commerciaux et fiscaux.

L'analyse d'impact réalisée par l'OCDE a permis de constater que la crise de COVID-19 a davantage aggravé ces défis fiscaux en accélérant la numérisation de l'économie, en exacerbant la pression sur les finances publiques et en réduisant la tolérance du public à l'égard des entreprises multinationales rentables qui ne paient pas leur juste part d'impôts.

Ainsi, en termes politiques, non seulement aucun consensus n'a pu être trouvé jusqu'alors, mais la situation actuelle rend encore plus urgente et instable l'adoption consensuelle mondiale d'une réforme des fiscalités pour une adéquation avec l'économie numérique dominant les marchés du 21<sup>ème</sup> siècle.

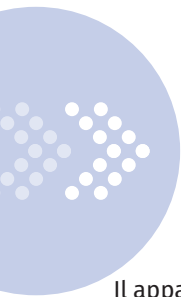
Pour autant, le terreau de réflexions, solutions et instruments pour parvenir à réformer le système international est bien présent, toujours plus alimenté de travaux et de technicité depuis des années.

Comme développé dans la publication « Points clés » de l'OCDE en octobre 2020, des avancées positive, cadrées et largement notables ont été réalisées très récemment<sup>83</sup> :

- le rapport « Blueprints » du Pilier Un a été reconnu par les 137 membres du Cadre inclusif OCDE / G20 comme « un socle solide pour un futur accord qui consacrerait le concept d'imposition nette des bénéfices, éviterait la double imposition et serait aussi simple et facile à appliquer que possible » ;
- le rapport « Blueprints » du Pilier Deux, quant à lui, a été considéré par les 137 membres du Cadre inclusif OCDE comme « une base solide pour parvenir à une solution systémique qui répondrait aux problématiques qui subsistent à ce jour en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) » ;
- en outre, comme mandaté dans le programme de travail de mai 2019, le Secrétaire de l'OCDE a rendu des conclusions très opérationnelles relatives à l'impact des mesures envisagées sur les recettes fiscales mondiales, sur les investissements et la croissance. A ce titre, les Piliers Un et Deux pourraient augmenter les revenus mondiaux de l'impôt sur les sociétés d'environ 60 à 100 milliards USD par an, soit jusqu'à environ 4% des revenus mondiaux de l'IS, compte tenu de l'effet combiné de ces réformes et du régime américain GILTI.

82 Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Points clés, OCDE - Octobre 2020

83 Précité, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Points clés, OCDE - Octobre 2020



Il apparaît ainsi que, quand bien même les conditions d'un consensus mondial ne soient pas réunies, le Cadre inclusif dispose désormais d'une base saine et solide pour un futur accord.

Comme avancé à de nombreuses reprises par l'OCDE, « une solution aux défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie ne sera possible qu'avec un leadership fort, ainsi qu'un soutien et une implication politiques sans équivoques<sup>84</sup> ».

## ■ L'exemple du blocage politique sur la taxe sur les services du numérique en mars 2018

Le projet de taxer les entreprises du numérique ne faisait pas, en 2018, l'objet d'un consensus.

En mars 2018, la Commission avait proposé la mise en œuvre d'une taxe provisoire de 3 % sur les revenus générés en Europe par des entreprises du numérique.

La complexité d'un accord consensuel s'est alors illustrée. Les pays nordiques, mais aussi les pays à la fiscalité avantageuse comme le Luxembourg, l'Irlande et Malte se sont opposés au projet.

En argumentaires, le trio nordique, composé de la Suède, la Finlande et le Danemark, estimait alors que la taxe proposée jouerait contre les intérêts de l'Europe en compliquant la coopération fiscale internationale et en risquant de déclencher des mesures de représailles des partenaires de l'UE.

Aux termes d'un communiqué commun, la ministre suédoise des Finances Magdalena Andersson et ses homologues du Danemark et de la Finlande, Kristian Jensen et Petteri Orpo, avançaient que « *Une taxe sur les services numériques s'écarterait des principes fondamentaux de l'impôt en ne s'appliquant qu'au chiffre d'affaires - sans prendre en compte le fait de savoir si le contribuable réalise un bénéfice ou non* ».

En réponse à quoi, Pierre Moscovici, commissaire européen aux Affaires économiques, a affirmé en retour : « *L'idée que les entreprises du numérique puissent se détourner de l'Europe n'a pas de sens, notamment parce que nous représentons un marché de 500 millions d'utilisateurs<sup>85</sup>* ».

Empruntant une démarche similaire, le Luxembourg s'est également opposé au projet de taxation des services du numérique. A ce titre, le Premier ministre luxembourgeois Xavier Bettel, lors d'un discours sur l'avenir de l'Europe devant les eurodéputés à Strasbourg, rapporté par l'AFP, a affirmé que « *Nous devrions éviter les solutions provisoires à court terme qui rendent les décisions permanentes encore plus difficiles à prendre<sup>86</sup>* ».

Dans la lignée de ces oppositions, Malte et l'Irlande se sont opposés au projet de la Commission, accusés de tirer profit de leur fiscalité avantageuse.

## ■ La mise en exergue du point d'orgue : les décisions en matière de fiscalité dans l'Union doivent « encore » être prises à l'unanimité

La règle générale prévue par les traités européens est que l'adoption des propositions fiscales requiert au préalable l'accord unanime des États membres de l'UE.

Or ce dossier de la fiscalité devant être assise sur l'économie du numérique démontre le besoin d'envisager de dépasser ce postulat d'adoption à l'unanimité.

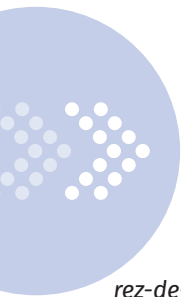
Comme parfaitement illustré dans une analyse des Echos en mai 2019<sup>87</sup>, « *imaginez un immeuble de 28 appartements où les décisions de copropriété devraient se prendre à l'unanimité. L'ascenseur est en panne depuis des années. Hélas, les Dupont, au*

84 Vue d'ensemble, Points clés, OCDE - Octobre 2020

85 La Tribune, Technos et médias, 1<sup>er</sup> juin 2018

86 Agence France Presse, 30 mai 2018

87 Les Echos, Par Derek Perrotte - Publié le 15 mai 2019



*rez-de-chaussée, refusent de payer. Leurs voisins, les Lefebvre, veulent installer un tri sélectif dans la cour, mais les Madelin, au deuxième, pensent que c'est plutôt à chacun de s'organiser chez lui. Ils sont toutefois tous d'accord pour changer le syndic, jugé trop cher. Tous, sauf les Bertrand, du quatrième gauche, copains avec le gérant... Absurde ? C'est pourtant peu ou prou là qu'en est l'Union européenne en matière fiscale. Plus de soixante ans après sa création, l'unanimité, remise, depuis, en question dans la quasi-totalité des domaines au nom du pragmatisme, y reste la règle absolue en matière de réforme fiscale. »*

Les difficultés rencontrées face au Plan BEPS et à la taxe sur les services du numérique semblent illustrer, une fois de plus, que l'équation de l'unanimité à 28 membres dans l'UE est très difficile à atteindre sur des sujets aussi fondamentaux.

Le projet de la taxe sur les services du numérique s'est, comme régulièrement, heurté à une résistance dogmatique, à des intérêts commerciaux nationaux et internationaux, pour ne pas impacter des relations économiques et commerciales de longues dates.

Alors que, dans son essence, l'unanimité vient mettre à l'honneur l'égalité et l'équité des nations dans leurs décisions, force est de constater que le « droit de veto » vient sceller les discordes et figer des évolutions pourtant indispensables.

Les conjonctures documentées de longue date sont connues. A titre d'exemple, les États d'Europe du Nord, tout comme l'Irlande et Malte, ont fait de leur fiscalité une « force économique propre », et usent par conséquent de leur droit de veto à vocation unilatérale et non commune.

**Il semble que, au-delà de la mutation en profondeur des fiscalités nationales devant, d'un bond, passer du 18<sup>ème</sup> siècle au 21<sup>ème</sup>, versus 22<sup>ème</sup> anticipé, l'évolution de la règle de l'unanimité au niveau européen doit aboutir en opérationnalité, en miroir avec l'évolution des fiscalités nationales et mondiales.**

**Les réponses à bâtir ne se concentrent peut-être pas uniquement sur l'adaptation des systèmes fiscaux à l'ère du numérique, mais également sur un besoin réformateur efficace au niveau européen.**

### **3.3. DERNIÈRES AVANCÉES ET PERSPECTIVES : DES SIGNAUX POSITIFS POUR PARVENIR À UN CONSENSUS POLITIQUE QUI NE SERAIT QUE LE POINT DE DÉPART DE LA MISE EN ŒUVRE COMPLEXE D'UNE NOUVELLE ARCHITECTURE FISCALE SANS PRÉCÉDENT<sup>88</sup>**

Si par le passé, des blocages politiques ont pu se poser au niveau de l'Union, des avancées toujours plus positives ont été réalisées ces dernières années.

#### **■ Un accord politique historique pourrait voir le jour à très court terme**


Depuis une décennie, de nombreux types d'actions ont été lancés pour parvenir à une fiscalité plus équitable et juste au niveau mondial.

Si des obstacles politiques, et techniques, ont pu régulièrement se poser pour l'adoption définitive de solutions, les États se sont toujours accordés sur la nécessité de parvenir à résoudre la question des stratégies d'optimisation « agressives » et des concurrences fiscales dommageables.

Ainsi, divers types d'actions ont pu être reçus positivement, et voir le jour, au niveau européen tels que :

- Les actions « anti-abus » ;
- Les actions pour plus de transparence fiscale ;
- Le travail sur un code de conduite visant à identifier les régimes dommageables ;

<sup>88</sup> Eléments apportés, de manière non littérale, à la lumière de l'audition de Madame Astrid Van Mierlo, Cheffe adjointe de l'Unité de politique et coopération en matière de fiscalité directe au sein de la Direction Générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne.



- Ou encore, le Plan d'action de juillet 2020 qui rappelle qu'il est impératif de restaurer une équité fiscale en mettant en place un plan législatif<sup>89</sup>.

Au niveau international, l'initiative majeure reposant sur les réflexions menées pour l'adoption, et la mise en œuvre, du plan BEPS réalisé sous l'égide de l'OCDE, en coopération avec le G20.

Toutes ces actions ont conduit à cibler la problématique particulière de l'imposition des entreprises du numérique, protagonistes majeurs des stratégies fiscales dénoncées depuis des années. La manière dont la valeur numérique est créée, ainsi que l'inutilité d'une présence physique des entreprises numériques sur un territoire, ont accentués les dérives à l'échelle internationale. Le travail pour une refonte du système international a alors fait consensus.

A l'issue de nombreuses réflexions et engagements au niveau européen, et international, l'issue pour parvenir à un accord semble proche.

A ce titre, le 5 juin 2021, les ministres des finances du G7 ont adopté un accord qualifié d'historique par plusieurs États européens, visant à instaurer un impôt minimal mondial de 15 %. Il s'agit ici de la mise en œuvre du Pilier 2 du plan BEPS.

Concernant les conjonctures, cette adoption a été rendu possible par la nouvelle administration « Biden » qui est revenue sur l'opposition formulée sous la présidence de Donald Trump.

Si cette mesure ne les concerne pas uniquement, les entreprises du numérique demeurent cependant les principales visées. **Comme l'a détaillé Bruno Le Maire, Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance : « C'est historique parce que pour la première fois, les géants du digital vont être réellement taxés alors qu'ils échappaient largement à l'impôt depuis des années. Concrètement, vous avez une multinationale qui fait des profits en France, qu'elle décide de délocaliser dans un pays où elle ne paie que 1, 2 ou 3% d'impôt sur les sociétés. Et bien elle devra payer la différence à la France ».**

Le calendrier s'accélère donc, dans la mesure où l'accord doit être ratifié les 12 et 13 juin 2021 par Joe Biden et les autres chefs d'État du G7. Il devra ensuite être adopté par le G20 en juillet 2021, en Italie.

Cette avancée témoigne d'un soutien fort du G7 pour parvenir à mettre en place une fiscalité mondiale juste en adaptant les systèmes à la numérisation de l'économie.

Le Commission européenne est également favorable à ces propositions du G7. A ce titre, la présidente de la Commission, Madame Ursula von der Leyen, a manifesté immédiatement son soutien aux progrès accomplis.

En mai 2021, une communication de la Commission européenne était d'ailleurs venue recadrer les enjeux, notamment face à la crise mondiale liée à la COVID-19, mais aussi sur le long terme.

Les objectifs de parvenir à une fiscalité juste et équitable sont donc partagés aux niveaux européens et mondial. Dans un monde globalisé, la non-coordination des règles a abouti aux dommages fiscaux constatés. Une coordination mondiale ne peut être que la seule réponse à apporter pour combler ce « gap » creusé par l'économie du numérique.

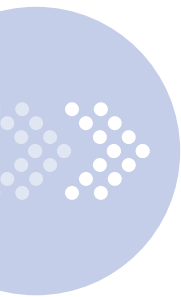
Tant qu'aucun accord n'est signé, aucune avancée ne peut être actée. Cependant, les signaux des dernier mois semblent positifs pour parvenir à une adoption mi-2021, comme planifié.

Néanmoins, une adoption politique ne serait que le début d'un long parcours technique de mise en œuvre des mesures sur les territoires nationaux, sous l'égide de nouvelles règles internationales et européennes.

## ■ Un accord politique ne serait pas un aboutissement mais bien le lancement de travaux complexes, pour parvenir à ériger cette nouvelle architecture fiscale à l'échelle internationale

Un accord politique, fruit des travaux d'une décennie, serait en effet historique. Cependant, la complexité de sa mise en œuvre, principalement du Pilier 1, ne ferait qu'ouvrir une porte sur une nouvelle période de réflexions et de débats.

<sup>89</sup> Fair and Simple Taxation: Commission proposes new package of measures to contribute to Europe's recovery and growth, Communiqué de presse, Commission européenne - 15 juillet 2020



S'il n'est pas possible, à l'heure actuelle, d'estimer le temps que prendrait cette élaboration, il est très probable que la mise en œuvre des Pilier 1 et 2 se ferait à des rythmes différents.

Le premier Pilier soulève de nombreux points techniques d'application, plus nombreux que pour le second. Entre autres points à résoudre, les questions suivantes se posent :

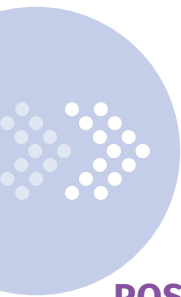
- Quelles entreprises seraient dans le champ d'application ? A priori, le dernier état des débats conduirait à ne pas confiner la mesure aux entreprises du numérique en l'élargissant à tous les secteurs d'activité. Cependant, ce point doit être arrêté.
- En présence de groupes, quelle entité va réallouer la base taxable aux États et juridictions ?
- Comment mettre en œuvre le nouveau critère de présence sur le marché ?
- Quelle définition de la notion d'utilisateur et comment les cibler ?
- Quels seuils de revenus pour déclencher la réallocation des bénéfices aux États et juridictions ?
- Quelle part des profits serait réallouée ?
- Quelles conséquences à prévoir quant aux doubles impositions face à la coexistence de deux systèmes d'impositions, le « traditionnel » et le nouveau basé sur les présences de marchés et les utilisateurs ?
- Quelle administration pour la mise en œuvre de ce Pilier 1 pour une sécurité juridique pour toutes les entreprises ?
- Quelles nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises ? Quelles administrations et entités concernées ?

Autant de points techniques qui vont nécessiter des travaux de grande ampleur pour que cette nouvelle architecture soit opérationnelle et dotée d'une sécurité juridique au service des entreprises, des administrations et des États.

Tout accord politique déboucherait donc sur de nécessaires accords techniques ultérieurs.

Au niveau de l'Union, les deux piliers seraient transposés dans des directives pour permettre une application cohérente des mesures, notamment au regard d'États qui ne feraient pas partie du Cadre inclusif.

Ces avancées seraient sans précédent. Elles s'inscriraient dans la lignée de la position constante de la Commission européenne qui œuvre pour une fiscalité toujours plus équitable entre États, et pour des concurrences fiscales toujours plus saines. A telle enseigne que d'autres travaux sont déjà lancés pour anticiper les besoins de nouvelles sources propres, ou pour poursuivre d'autres démarches engagées telle que l'assiette commune consolidée (dite « ACCIS ») ou la redevance sur les services du numérique. La crise liée à la COVID-19 va venir intensifier l'importance des travaux à orienter vers l'avenir.



## POSITION DU RÉSEAU DES CCI DE FRANCE

Les CCI affirment que **le défi fiscal lancé par la numérisation de l'économie doit figurer au premier rang des priorités nationales, européennes et internationales.**

A la lumière d'une approche positive, l'économie du numérique s'avère avoir apporté de très nombreux avantages aux citoyens et aux entreprises, créant une nouvelle ère économique mondiale aux schémas renouvelés. Cette émergence des nouvelles technologies polyvalentes de communication a eu des impacts, toujours grandissants, sur des secteurs très variés ayant vu muter leurs modèles économiques pour une croissance toujours plus affirmée, souvent fulgurante et en constante évolution. Si cette économie apporte une nouvelle composante active au service des économies nationales et mondiales, elle a créé des distorsions fiscales dans le monde sans précédent dans l'histoire.

**Les CCI insistent sur l'urgence de relever ce défi** lancé, de manière toujours plus sensible, aux systèmes fiscaux mondiaux depuis plus de vingt ans. **Il est devenu impérieux de mettre un terme à des concurrences fiscales faussées entre entreprises traditionnelles et entreprises du numérique.** Il importe que tous les secteurs de nos économies paient leur juste part d'impôts et contribuent au bon fonctionnement de nos sociétés.

Est également souligné le fait que la crise mondiale consécutive à l'épidémie de COVID-19 accélère cette urgence. L'essor du numérique a été renforcé par la pandémie quand les économies ont été fortement fragilisées.

En point primordial, est avancé **l'impératif de parvenir à un consensus au niveau mondial.** Chaque mesure nationale unilatérale fragmenterait et amoindrirait l'impact d'une solution efficiente à l'échelle internationale. Il en va de l'équité fiscale mondiale mais aussi de la nécessaire relance, au sortir de la crise COVID-19, des économies nationales qui seraient mises en péril en l'absence d'accord commun.

Ainsi, **les CCI de France soutiennent les démarches lancées au niveau du G20 et de l'Union européenne, sur la base des travaux de l'OCDE parvenus, en juin 2020, à un haut stade de maturation et d'opérationnalité.** Elles saluent également **l'accord sans précédent conclu par les ministres des finances du G7, le 5 juin 2021, pour mettre en place un impôt mondial minimum et parvenir à une meilleure répartition des recettes fiscales provenant des entreprises multinationales.**

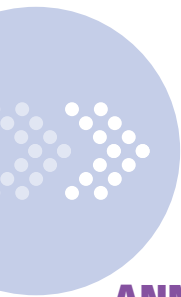
Ces initiatives en cours à l'échelle européenne, et internationale, sont soutenues, principalement à la lumière des actions proposées dans les deux Piliers actuellement en discussion :

- Le Pilier 1 qui développe une logique de réallocation d'une partie des profits sur le territoire duquel les utilisateurs et consommateurs sont localisés ;
- Le Pilier 2 qui propose une imposition minimum des entreprises.

Les CCI saluent le fait que la situation actuelle semble favorable à ce que soit respecté le calendrier établi à mi-2021 pour parvenir à un consensus sur ces deux aspects.

**Un accord politique mondial historique, fruit des travaux d'une décennie, pourrait voir le jour. Cependant, la mise en œuvre opérationnelle de cette architecture fiscale à l'échelle internationale ne sera pas sans obstacles et complexité : seuils de mise en œuvre, définitions, questions de double imposition, ou encore coexistence de deux systèmes d'imposition, le « traditionnel » assis sur l'établissement stable, et le nouveau assis principalement sur la notion d'utilisateur. Le réseau des CCI de France poursuivra ses travaux pour suivre et soutenir les démarches à venir.**

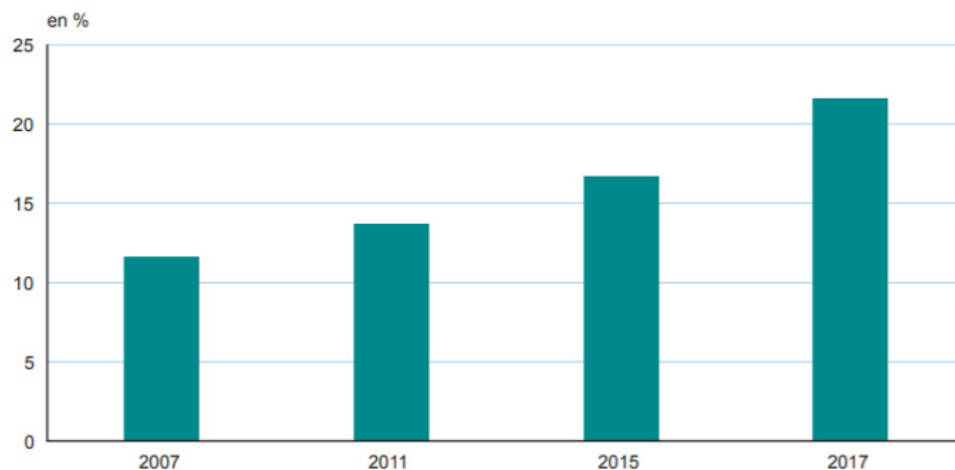
La perspective étant de faire émerger une fiscalité de l'économie du numérique juste et équitable, rendant les stratégies d'optimisation fiscale mondiales caduques. Les systèmes fiscaux nationaux entreraient ainsi dans une fiscalité du 21<sup>ème</sup> siècle aux structurations économiques toujours plus numériques et en constante évolution.



## ANNEXE I

### ESSOR DE L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE : L'EXEMPLE DES VENTES À DISTANCE INSEE 2019<sup>90</sup>

#### Part des ventes dématérialisées dans le chiffre d'affaire des sociétés entre 2007 et 2017



Champ : sociétés de 10 personnes ou plus, implantées en France, des secteurs principalement marchands hors secteurs agricole, financier et d'assurance.  
Source : Insee, enquêtes TIC-entreprises 2008, 2012, 2016 et 2018.

#### Part des ventes dématérialisées dans le chiffre d'affaires des sociétés entre 2007 et 2017 selon la taille des sociétés



Lecture : en 2017, les ventes dématérialisées représentent 30 % du chiffre d'affaires des sociétés de 250 personnes ou plus, contre 22 % en 2015.  
Champ : sociétés de 10 personnes ou plus, implantées en France, des secteurs principalement marchands hors secteurs agricole, financier et d'assurance.  
Source : Insee, enquêtes TIC-entreprises 2008, 2012, 2016 et 2018.

## ANNEXE II

### FOCUS SCHÉMATIQUE<sup>91</sup>

#### PROPOSITIONS DE LA COMMISSION EUROPÉENNE POUR UNE FISCALITÉ ÉQUITABLE DE L'ÉCONOMIE DU NUMÉRIQUE

##### Proposition 1 : Une réforme commune des règles de l'UE relatives à l'impôt sur les sociétés applicables aux activités numériques

###### Où percevoir l'impôt?

En vertu des nouvelles règles proposées, les entreprises devront s'acquitter de l'impôt dans chaque État membre où elles ont une présence numérique significative.

- ✓ Revenus tirés de la fourniture de services numériques supérieurs à 7 millions d'EUR 
- ✓ Plus de 100 000 utilisateurs 
- ✓ Plus de 3 000 contrats conclus en ligne avec des entreprises 

###### Sur quoi porte l'imposition?

L'attribution de bénéfices tiendra compte de la valeur de marché des:

- ✓ Bénéfices tirés des données utilisateur (p. ex. placement d'annonces publicitaires) 
- ✓ Services qui mettent en relation les utilisateurs (p. ex. lieu d'échange en ligne, plateformes en faveur d'une «économie collaborative») 
- ✓ Autres services numériques (p. ex. abonnement à des services de streaming – vidéo en continu) 

##### Proposition 2 : Une taxe provisoire sur certains revenus tirés d'activités numériques

Une imposition provisoire de 3 % sur les revenus tirés de trois principaux types de services, lorsque la valeur principale est créée par la participation des utilisateurs...



...et fournies par des entreprises dont:



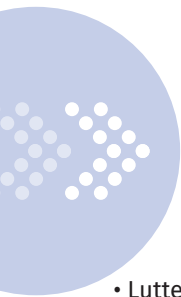
91 Commission européenne, Fiscalité et Union douanière, Pour une fiscalité équitable de l'économie du numérique



## ANNEXE III

### SOURCES

- Conférence internationale de conception et production intégrées - Octobre 2013
- Fiscalité du numérique, France Stratégie - Mars 2015
- Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ; Économie numérique, nouveaux modèles économiques et principales caractéristiques, OCDE - 2014
- Mission d'expertise sur la fiscalité du numérique, MM. Collin et Colin - Janvier 2013
- Rapport McKinsey, impact du digital - 2014
- Chiffres clés du numérique, Direction Générale des Entreprises (DGE) - Janvier 2017
- L'économie et la société à l'ère du numérique, INSEE - Édition 2019
- Perspectives de l'économie numérique, l'OCDE - 2017
- L'impact de l'économie numérique, Philippe Lemoine, Benoît Lavigne et Michal Zajac, revue Sociétal n°73, « Repères et tendances », 1<sup>er</sup> trimestre 2011
- Économies interconnectées : comment tirer parti des chaînes de valeur mondiales, OCDE - 2013
- Commission Européenne, Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique, Bruxelles, 21 mars 2018
- Rapport d'information fait au nom de la Commission des finances sur la fiscalité du numérique - 27 juin 2012
- Impôts.gouv, Établissement stable en France / permanent establishments in France
- Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune texte des articles, Textes et articles, OCDE - 22 juillet 2010
- Rapport du Comité des affaires fiscales approuvé par les Ministres, Conditions cadres du commerce électronique, OCDE - 8 octobre 1998
- Economie numérique, Nicolas Colin, Augustin Landier, Pierre Mohnen, Anne Perrot, Notes du conseil d'analyse économique 2015/7 (n° 26) - 2015
- TA Paris, 12 juillet 2017 nos 1505113/1-1, 1505126/1-1, 1505147/1-1, 1505165/1-1, 1505178/1-1
- Chroniques d'experts chaire Salesforce, Stratégie - Mai 2019
- En attendant les robots, enquête sur le travail du clic », Antonio A. Casilli, Seuil, 2019
- MCKINSEY Global Institute, Big data, The next frontier for innovation, competition, and productivity - Mai 2011
- Commission européenne, Fiche d'information, Sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique - Mars 2018
- InternetLiveStats.com, 2019
- European Council meeting, Conclusions, CO EUR 17 CONCL 5 - 19 October 2017
- Président Jean-Claude Juncker, Discours sur l'état de l'Union 2017, ec.europa.eu
- Consultation, Fair taxation of the digital economy, 26 October 2017 - 3 January 2018
- Remarques introductives du Commissaire Moscovici à la conférence de presse sur les nouvelles propositions pour fiscalité juste et effective de l'économie du numérique, ec.europa.eu - 21 mars 2018
- VP, Fiscalité : les enjeux soulevés par l'économie numérique - 25 octobre 2019
- Banque mondiale, Développement numérique - Mise à jour le 8 avril 2019
- Les défis fiscaux soulevés par l'économie du numérique, Évaluation d'impact économique - OCDE 2020
- Rapport, Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ? - OCDE 2004
- Conseil européen, Conseil de l'Union européenne, Imposition de l'économie numérique - Mise à jours 2021
- Déclaration des membres du Conseil européen, 25 mars 2021
- Consilium.europa.eu, Politique, L'économie du numérique - Mise à jour 2021
- Conclusions du Conseil européen, CO EUR 17 / CONCL 5 - 19/10/2017
- Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, FISC 150 / ECOFIN 276 / DIGIT 47 / IA 77 - 22 mars 2018
- Conseil «Affaires économiques et financières», 12 mars 2019
- Conseil «Affaires économiques et financières», 17 mai 2019
- Rapport d'information fait au nom de la Commission des finances sur la fiscalité du numérique - 27 juin 2012
- Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices - OCDE 19 juillet 2013
- Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - OCDE 2014
- Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1, OCDE - 9 octobre 2019 - 12 novembre 2019



- Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapport OCDE - 19 février 2013
- Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Rapport intérimaire, OCDE - 30 mai 2018
- Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Évaluation d'impact économique, OCDE - 22 décembre 2020
- Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d'étape, OCDE - Juillet 2016
- Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, OCDE - Novembre 2015
- ec.europa.eu, Taxation customs, Fair taxation digital economy - 2019
- Questions and answers on a Fair and efficient tax System in the EU for the Digital Single Market, European Commission - 21 mars 2018
- Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique - 21 septembre 2017
- Fiche d'information, Une fiscalité juste pour l'économie numérique, Commission européenne - 21 mars 2018
- Conseil «Affaires économiques et financières», PRESSE 55/PR CO 55, 3646e session du Conseil - 6 novembre 2018
- Réunion du Conseil européen, Conclusions, CO EUR 1 / CONCL 1, Conseil européen - 22 mars 2018
- Commission européenne, Company tax, general overview, Fiche d'information, Une fiscalité juste pour l'économie numérique, Commission européenne - 21 mars 2018
- Proposition de Directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, 2018/0073 (CNS), Commission européenne, Bruxelles - 21 mars 2018
- Sommet du G20, Antalya, 15-16 novembre 2015
- Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Tel qu'approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 les 29-30 janvier 2020
- Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Note politique telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019
- Les Echos, Par Derek Perrotte - Publié le 15 mai 2019
- Fair and Simple Taxation: Commission proposes new package of measures to contribute to Europe's recovery and growth, Communiqué de presse, Commission européenne - 15 juillet 2020
- Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Points clés, OCDE - Octobre 2020

**Nous transmettons nos remerciements à Madame Astrid VAN MIELO, Cheffe adjointe de l'Unité de politique et coopération en matière de fiscalité directe au sein de la Direction Générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne, pour l'audition accordée à la Commission droit de l'entreprise et fiscalité qui a apporté un riche éclairage sur le sujet**

