



N° 1838

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 3 avril 2019

RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE SUR LE PROJET DE LOI, APRÈS ENGAGEMENT DE LA PROCÉDURE ACCÉLÉRÉE, *portant **création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*** (n° 1737)

PAR M. JOËL GIRAUD

Rapporteur général

SOMMAIRE

	Pages
EXPOSÉ GÉNÉRAL	7
I. LA CRÉATION D'UNE CONTRIBUTION SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES, PREMIER PAS POUR MODERNISER LES RÈGLES FISCALES ET RENFORCER LA JUSTICE FISCALE	8
A. LES DÉFIS FISCAUX POSÉS PAR L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE	8
1. Le panorama général des défis liés à la numérisation de l'économie.....	8
2. Les caractéristiques de l'économie numérique	11
a. Une économie mobile à forts effets de réseaux.....	11
b. Des modèles reposant essentiellement sur l'exploitation des données et le « travail gratuit » des utilisateurs.....	12
3. L'inadaptation des règles d'imposition des bénéficiaires au risque d'une distorsion fiscale et concurrentielle	14
a. Un critère de lien physique inadapté aux modèles d'affaires numériques	14
b. Une charge fiscale des entreprises du numérique en moyenne plus légère que celle des entreprises traditionnelles	14
B. LES INITIATIVES EUROPÉENNES POUR MIEUX IMPOSER LES BÉNÉFICIAIRES DES MULTINATIONALES DU NUMÉRIQUE	17
1. « ACCIS » : une réforme globale de la fiscalité des entreprises dans l'Union.....	17
2. Le paquet sur la fiscalité numérique de mars 2018.....	19
a. Le projet de consécration de l'établissement stable virtuel (ESV).....	19
b. La taxe européenne sur les services numériques (TSN)	21
3. Les initiatives d'États membres inspirées par le projet de taxe européenne.....	23
a. La TSN adoptée par l'Italie	23
b. La TSN prévue par le Royaume-Uni	24
c. La TSN envisagée par le gouvernement espagnol.....	24
d. La TSN annoncée par l'Autriche.....	25

C. LA RÉFLEXION INTERNATIONALE : LES PISTES ÉTUDIÉES PAR L'OCDE ET LA PERSPECTIVE D'UN ACCORD D'ICI 2020	25
1. Les divergences constatées en 2018	25
2. Les progrès réalisés en 2019 et la perspective d'un accord ambitieux à un horizon temporel proche	26
a. Les propositions étudiées dans le cadre de l'OCDE	26
b. Le calendrier prévisionnel des négociations au sein de l'OCDE	29
D. LA CONSÉCRATION D'UNE TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES FRANÇAISE DANS L'ATTENTE D'UNE SOLUTION INTERNATIONALE ...	29
1. La nécessité pour la France d'agir sans attendre l'aboutissement des négociations internationales	29
a. Une solution internationale toujours en gestation et au calendrier inconnu	29
b. Une solution nationale temporaire, cohérente et de nature à accélérer les négociations internationales	30
2. La TSN française proposée par le Gouvernement	31
a. Une taxe permettant de contourner l'obstacle des conventions fiscales	31
b. Une taxe similaire à la proposition européenne	31
E. LES RÉPONSES AUX CRITIQUES SOULEVÉES CONTRE LE DISPOSITIF FRANÇAIS	35
1. La compatibilité de la taxe avec le droit de l'Union européenne	35
a. La TSN française est compatible avec le droit primaire de l'Union	35
b. La TSN française est compatible avec la directive TVA	36
2. L'absence de discrimination fondée sur la nationalité	37
3. Le respect des exigences de la CNIL	40
4. Le caractère non rédhibitoire de l'acquiescement d'impôts aux États-Unis	41
5. La question de l'imposition d'entreprises potentiellement déficitaires ou faiblement profitables	43
a. Le secteur est caractérisé par une forte croissance	43
b. La taxe ne touchera que les entreprises les plus importantes	44
c. L'imposition d'entreprises déficitaires concerne généralement plus les entreprises traditionnelles	44
d. Les autres assiettes présentent plusieurs inconvénients	44
6. La relativité des inquiétudes liées à l'imposition d'entreprises qui acquittent déjà l'IS	45
a. Les taxes sectorielles sur le chiffre d'affaires existent déjà	45
b. La déductibilité de la TSN de l'assiette de l'IS réduira ce dernier	46
c. Les mécanismes tenant compte de la faiblesse du bénéfice ou du déficit présentent des risques juridiques	46
7. Le caractère incertain de la répercussion de la TSN	47

8. La perte d'attractivité pour les investisseurs non avérée	48
9. La dissipation d'éventuelles difficultés opérationnelles par le mécanisme proposé	49
10. L'absence de charge administrative supplémentaire significative.....	50
11. Le faible risque de mesures de rétorsion étrangères	51
II. LE GEL DE LA BAISSÉ DU TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN 2019 POUR LES PLUS GRANDES ENTREPRISES : UN OUTIL DE FINANCEMENT DES MESURES EN FAVEUR DU POUVOIR D'ACHAT	53
A. LES MESURES PRISES EN DÉCEMBRE 2018 EN FAVEUR DU POUVOIR D'ACHAT DES MÉNAGES	53
B. LA CONTRIBUTION DES PLUS GRANDES ENTREPRISES AU FINANCEMENT DES RÉFORMES : LE GEL DE LA BAISSÉ DU TAUX NORMAL DE L'IS EN 2019	54
1. Un maintien du taux de 33 1/3 % pour les plus grandes entreprises en 2019.....	54
2. Une mesure rapportant 1,76 milliard d'euros dans le contexte de l'« année double » qui ne remet pas en cause le taux cible de 25 %	55
TRAVAUX DE LA COMMISSION	57
AUDITION DE M. PASCAL SAINT-AMANS, DIRECTEUR DU CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES DE L'OCDE.....	57
DISCUSSION GÉNÉRALE	79
EXAMEN DES ARTICLES	107
<i>Article 1^{er}</i> : Création d'une taxe sur certains services numériques fournis par les plus grandes entreprises du secteur numérique	107
<i>Après l'article 1^{er}</i>	239
<i>Article 1^{er} bis (nouveau)</i> : Rapport sur la fiscalité du commerce en ligne et physique.....	242
<i>Article 2</i> : Maintien en 2019 du taux normal de l'impôt sur les sociétés à 33 1/3 % pour les plus grandes entreprises	245
<i>Après l'article 2</i>	275
LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES	281

EXPOSÉ GÉNÉRAL

La numérisation de l'économie a permis la réalisation de progrès et d'avancées technologiques sans précédent. Elle a également, de façon moins positive, révélé l'inadaptation du cadre fiscal international actuel, qui repose sur des règles souvent obsolètes conçues au siècle dernier et s'appuyant sur un certain degré de présence physique.

Les pratiques d'évitement fiscal ne sont bien sûr pas propres à ce phénomène de numérisation ; cette dernière les a néanmoins accentuées en facilitant la délocalisation des bases taxables. Certains modèles économiques, qui reposent sur la participation des utilisateurs et la valeur que ces derniers créent, renforcent la dissociation entre le lieu où la valeur est créée et celui où elle est imposée et peuvent conduire à ce que des multinationales dégageant des profits substantiels se voient appliquer un taux d'imposition de leurs bénéfices très faible, voire négatif.

La réponse optimale au défi fiscal posé par la numérisation de l'économie relève d'une action internationale, et l'on ne peut que se réjouir de la nouvelle impulsion que les négociations menées dans le cadre de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) connaissent depuis janvier dernier. L'issue de ces négociations reste cependant incertaine, tant s'agissant du contenu que du calendrier. Dans l'attente de leur conclusion, l'action est nécessaire : ne rien faire serait inacceptable et difficilement compréhensible.

Cette exigence d'action est traduite par le **premier article du présent projet de loi, qui crée une taxe sur les recettes tirées de certains services numériques s'inspirant directement d'une proposition de directive** présentée par la Commission européenne mais sur laquelle l'unanimité des États membres fait malheureusement défaut, malgré un soutien très majoritaire. La nouvelle taxe, qui s'inscrit dans un contexte d'initiatives similaires de la part d'autres États, participe à la modernisation des règles fiscales et au renforcement de la justice fiscale, mais pourrait également permettre d'accélérer les travaux internationaux dont le résultat devrait se substituer à la taxe, qui n'a qu'une vocation provisoire.

La modernisation des règles fiscales et l'exigence d'équité et de justice fiscales sont également à la source de **l'article 2 du présent projet de loi**. Proposant un **infléchissement ciblé de la trajectoire de la baisse du taux normal d'impôt sur les sociétés, uniquement en 2019 et pour les seules plus grandes entreprises**, cet article permettra de financer une partie des importantes mesures adoptées en décembre 2018 en faveur du pouvoir d'achat des Français à la suite de la déclaration par le Président de la République de la « état d'urgence économique sociale ».

Nos concitoyens ne refusent pas d'acquitter l'impôt. Ils revendiquent en revanche, de façon tout à fait légitime, que cet impôt soit juste et que ceux

disposant des plus grands moyens ne puissent échapper à leurs obligations, que cela résulte de pratiques abusives ou d'une inadéquation des normes applicables.

Le présent projet de loi participe de la réponse apportée par le Gouvernement à ces attentes, à travers un premier pas vers une modernisation ambitieuse des règles fiscales internationales et par de nouvelles ressources pour financer des mesures utiles.

I. LA CRÉATION D'UNE CONTRIBUTION SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES, PREMIER PAS POUR MODERNISER LES RÈGLES FISCALES ET RENFORCER LA JUSTICE FISCALE

Le premier volet du présent projet de loi consiste à introduire en droit français une taxe sur certains services numériques dans lesquels la participation des utilisateurs est déterminante dans le processus de création de valeur.

Également connue sous le nom de « taxe GAFA » – pour Google, Amazon, Facebook et Apple –, bien que cette appellation soit réductrice, cette taxe sera assise sur les sommes encaissées par les plus importantes sociétés fournissant de tels services. Elle s'inscrit dans la volonté de renforcer la justice fiscale trop souvent mise à mal par la difficulté d'appréhender correctement, dans l'économie numérique, les bénéfices et, plus généralement, vise à accélérer la modernisation des règles fiscales internationales.

Il s'agit d'une mesure provisoire, premier pas dans la perspective d'une solution plus ambitieuse à l'échelle internationale, seul niveau d'action à même de permettre un changement opérationnel dans la manière d'imposer les bénéfices des entreprises.

A. LES DÉFIS FISCAUX POSÉS PAR L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

1. Le panorama général des défis liés à la numérisation de l'économie

La numérisation de l'économie, à l'instar de ce que fut la révolution industrielle aux XVIII^e et XIX^e siècles, irrigue l'ensemble des secteurs productifs et conduit de nombreuses activités à entamer ou poursuivre une mue indispensable.

Malgré l'apparente difficulté d'isoler un domaine en particulier, il semble bien exister une économie numérique parallèlement au phénomène global de numérisation⁽¹⁾. Cette économie spécifique repose sur des modèles d'affaires indissociables des évolutions technologiques et qui répondent à des traits

(1) Pour une présentation plus fournie des questions posées par la numérisation de l'économie et l'identification d'une économie numérique, il est renvoyé au rapport de la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur l'évasion fiscale internationale des entreprises (Bénédicte Peyrol, Rapport sur l'évasion fiscale internationale des entreprises, Assemblée nationale, XI^e législature, n° 1236, 12 septembre 2018, pages 161 et suivantes).

distinctifs propres, dont les caractéristiques rendent obsolètes, au moins en partie, les règles fiscales traditionnelles.

Ces dernières, rappelons-le, ont été pour l'essentiel élaborées au siècle dernier et reposent fondamentalement, à travers la notion d'établissement stable, sur un certain degré de présence physique, à travers des bâtiments, du personnel et des activités réalisées sur un territoire donné. L'économie numérique, compte tenu de ses traits saillants et de la place centrale qu'y occupent les données de ses utilisateurs, permet la fourniture de biens ou de services sans présence physique tangible et conduit à ce que d'importants profits soient dégagés d'un territoire en l'absence de toute implantation.

En France, l'imposition des bénéfices des entreprises à travers l'impôt sur les sociétés (IS) obéit au principe de territorialité, consacré à l'article 209 du code général des impôts (CGI). En vertu de ce principe, sont passibles de l'IS les bénéfices tirés de l'exploitation d'une entreprise en France, définie par des critères qui ne permettent pas d'appréhender correctement les profits dégagés d'activités numériques sans présence tangible sur le sol national.

Les conventions fiscales internationales, qui contiennent les règles de répartition entre plusieurs juridictions fiscales du droit d'imposer les bénéfices, souffrent des mêmes lacunes et font souvent obstacle à l'imposition dans un territoire donné des bénéfices qui proviennent pourtant d'une activité réalisée au sein dudit territoire, comme l'illustre de façon éloquentة la décision de justice rendue en juillet 2017 sur le redressement en France de l'entreprise Google.

L'annulation du redressement de Google en raison de la convention fiscale franco-irlandaise

Le tribunal administratif de Paris a, le 12 juillet 2017, annulé le redressement dont la société irlandaise Google Ireland Limited (GIL) avait fait l'objet, prononçant ainsi la décharge des droits et pénalités ⁽¹⁾.

L'administration française soutenait que Google France, filiale de Google Inc. dont GIL est également une filiale, jouait un rôle prépondérant dans le service de commercialisation d'annonces publicitaires de Google : la quasi-totalité des activités étaient réalisées par Google France, à l'exception de la validation formelle des annonces, qui relevait de GIL, en Irlande.

Malgré le rôle central de la filiale française, le tribunal a jugé que les bénéfices rattachables aux annonces ne pouvaient être imposés en France, faute pour Google France de disposer de la qualité d'établissement stable de GIL. En effet, la convention fiscale liant la France à l'Irlande exige, pour reconnaître une telle qualité, le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère – GIL –, et donc d'engager juridiquement cette dernière.

Le formalisme juridique requis par la convention a donc fait obstacle à la pérennité du redressement.

(1) Tribunal administratif de Paris, 12 juillet 2017, Société Google Ireland Limited, n^{os} [1505113/1-1](#) et [1505178/1-1](#). D'autres jugements rendus le même jour portaient sur d'autres impôts.

Pour répondre à ces défis, de nombreuses initiatives sont engagées. L'Union européenne, depuis 2015 et singulièrement à travers son projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (« ACCIS ») et surtout le paquet sur la fiscalité numérique présenté en mars 2018, a proposé des pistes ambitieuses mais qui se heurtent à l'exigence d'unanimité des États membres. Surtout, à supposer que ces projets puissent effectivement aboutir, ils n'auraient pour champ d'application que le territoire de l'Union, alors que le défi est mondial.

En conséquence, et tout en soulignant la nécessité d'une action européenne, la refonte de la fiscalité des entreprises suppose une initiative internationale, pour la conduite de laquelle l'enceinte la plus propice paraît être l'OCDE. Celle-ci, à travers l'ambitieux projet « BEPS »⁽¹⁾, entend assurer que les bénéficiaires soient imposés là où ils sont générés.

Les quinze actions du projet « BEPS »

Les quinze actions du projet « BEPS » sont présentées ci-dessous. Celles apparaissant en gras sont considérées comme des standards minimums.

- action n° 1 : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ;
- action n° 2 : neutraliser les effets des dispositifs hybrides ;
- action n° 3 : concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées ;
- action n° 4 : limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers ;
- **action n° 5 : lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ;**
- **action n° 6 : empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas ;**
- action n° 7 : empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;
- actions n° 8 à 10 : aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ;
- action n° 11 : mesure et mise en œuvre du « BEPS » ;
- action n° 12 : règles de communication obligatoire d'informations ;
- **action n° 13 : documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays ;**
- **action n° 14 : accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ;**
- action n° 15 : convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS.

(1) Pour « Base Erosion and Profit Shifting », soit « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices ».

La convention prévue par l'action n° 5 a été signée à Paris le 7 juin 2017 ; elle permettra de modifier de façon quasiment instantanée des milliers de conventions fiscales en les enrichissant de plusieurs mesures contre l'évasion fiscale, évitant des décennies de renégociations.

Témoignage éloquent des questions spécifiques que pose l'économie numérique, celles-ci font l'objet dans le cadre du projet « BEPS » d'une action dédiée, la première des quinze.

Après un apparent constat d'échec en 2018, face à des positions nationales fondamentalement divergentes, la perspective d'un accord sur une ou plusieurs réponses effectives se fait jour et pourrait aboutir d'ici à l'année prochaine.

2. Les caractéristiques de l'économie numérique

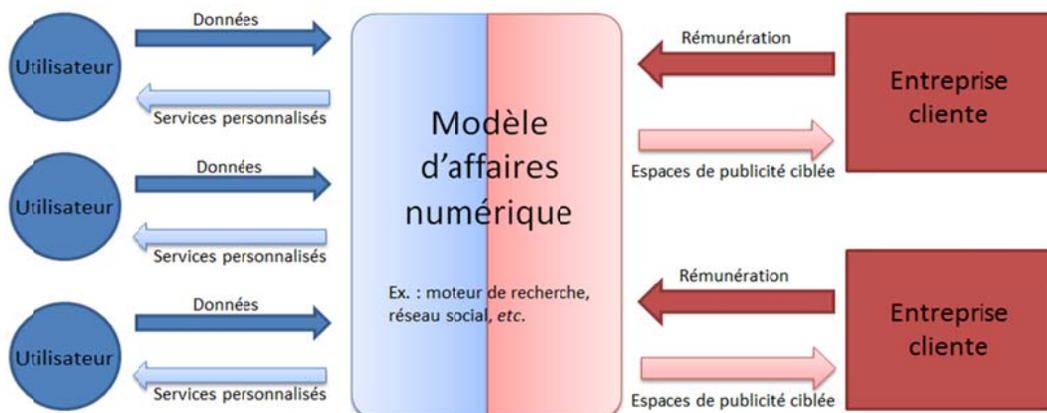
a. Une économie mobile à forts effets de réseaux

L'économie numérique répond à plusieurs caractéristiques qui expliquent, eu égard au cadre normatif actuel, la difficile appréhension par les États des bénéfices qu'elle génère, les plus saillantes ⁽¹⁾ étant :

- une très grande mobilité, notamment s'agissant des actifs incorporels ;
- la place stratégique des données des utilisateurs et de leur exploitation ;
- l'effet de réseau, qui conditionne le succès d'une activité ou d'un modèle économique au nombre d'utilisateurs et à la participation de ces derniers ;
- des modèles d'affaires à plusieurs faces (modèles bifaces ou multifaces), les entreprises du numérique jouant le rôle d'intermédiaire entre des acteurs présents sur les différentes faces du modèle.

(1) Pour une présentation complète des caractéristiques de l'économie numérique, voir notamment : MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, [rapport au ministre de l'économie et des finances, au ministre du redressement productif, au ministre délégué chargé du budget et à la ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, janvier 2013, pages 5-33](#) ; France Stratégie, Fiscalité du numérique, note d'analyse n° 26, mars 2015, pages 2-3 ; Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices Action 1 : 2015 Rapport final, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, OCDE, 2017, page 11.

ILLUSTRATION D'UN MODÈLE D'AFFAIRES NUMÉRIQUE BIFACE



Source : commission des finances.

Si l'ensemble de l'économie se numérise, des entreprises « traditionnelles » développant leurs activités numériques ou ayant recours à l'exploitation de données pour améliorer l'efficacité de leurs services, les modèles économiques numériques présentent une spécificité qui les distingue objectivement des entreprises en cours de numérisation.

Les « *pure players* », termes qui désignent les entreprises exerçant exclusivement leurs activités sur internet, s'appuient sur les effets de réseaux massifs et sur une surface numérique mondiale pour renforcer leur développement et leur croissance de façon exponentielle.

Une entreprise traditionnelle (« *brick and mortar* » – « brique et mortier ») ou mixte (« *click and mortar* » – « clic et mortier », qui désigne une entreprise proposant des processus complémentaires en ligne et physique) ne bénéficie pas des mêmes effets de réseau. Parmi les entreprises du numérique, certains services doivent en outre être distingués en ce qu'ils accentuent très fortement les effets de réseau : ceux reposant sur la participation des utilisateurs et les données. Plus les données recueillies sont nombreuses, plus il y a d'utilisateurs, meilleur et plus étendu sera le service.

b. Des modèles reposant essentiellement sur l'exploitation des données et le « travail gratuit » des utilisateurs

Les données des utilisateurs occupent une place essentielle dans les modèles économiques numériques, comme le soulignait – notamment – le rapport de la mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique de MM. Pierre Collin et Nicolas Colin remis en 2013.

La majorité des données résultent de ce que les auteurs du rapport appellent le « **travail gratuit** » **fourni par les utilisateurs**, dont la participation produit de la valeur pour d'autres utilisateurs ou des opérateurs économiques.

Ainsi que le relevaient les auteurs, le « " travail gratuit ", ou contribution des utilisateurs à la production, est une forme de dépassement de la théorie de la firme [...]. L'alternative, pour une entreprise, n'est plus seulement entre sous-traiter à des fournisseurs et recruter des salariés. Dans l'économie numérique, une troisième branche de l'alternative consiste à produire une application inspirant à ses utilisateurs une activité, dont les externalités positives vont, sous la forme de données, s'incorporer à la chaîne de production sans contrepartie monétaire »⁽¹⁾.

Les données des utilisateurs

Le rapport « Colin-Collin » sur la fiscalité du numérique de 2013 regroupait les données en différentes catégories, en fonction de leur nature ou de leur finalité d'utilisation⁽¹⁾.

La nature des données permet de distinguer les données de la manière suivante :

- les données observées, qui résultent de la collecte de traces d'utilisation telles que les survols de pages ou les clics ;
- les données soumises, expressément saisies par l'utilisateur à différentes fins (saisie de caractères sur un moteur de recherche, saisie d'informations sur des applications d'entraide ou de partage, etc.) ;
- les données inférées, déduites de recoupements.

La finalité de l'utilisation des données aboutit aux catégories suivantes :

- amélioration de la performance d'une application à travers un suivi régulier de l'activité des utilisateurs (« *growth hacking* ») ;
- personnalisation du service, permettant notamment la diffusion de publicités ciblées et la fourniture de recommandations (d'achats ou de résultats de recherche, par exemple) ;
- apprentissage, dont la finalité relève à la fois de l'amélioration de la performance et de la personnalisation du service et permettant une meilleure réponse aux besoins de l'utilisateur, voire la faculté de devancer ceux-ci ;
- amélioration du service fourni par une autre application que celle dont les données sont collectées et exploitées ;
- amélioration du service rendu à d'autres utilisateurs ;
- valorisation auprès de tiers.

(1) MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, janvier 2013, pages 43 et 44-46.

(1) MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, rapport précité, page 52-53 (nous soulignons).

3. L'inadaptation des règles d'imposition des bénéfiques au risque d'une distorsion fiscale et concurrentielle

a. Un critère de lien physique inadapté aux modèles d'affaires numériques

La notion d'établissement stable, ainsi qu'il a été vu, repose sur une présence physique – *a minima* à travers un agent dépendant. Pertinente dans un contexte économique industriel ou commercial traditionnel exigeant des infrastructures et du personnel là où l'activité est réalisée, elle se révèle dépassée par les modèles économiques numériques.

L'une des manifestations concrètes les plus évidentes des changements induits par l'économie numérique est, en effet, la faculté dont disposent ses acteurs de réaliser des activités dans un territoire donné sans y être pour autant physiquement implantés.

Le caractère multiface des modèles économiques numériques accentue ce décalage à travers « *la possibilité de localiser les différents versants d'un même modèle dans des pays différents* »⁽¹⁾. À titre d'exemple, les utilisateurs d'une application (première face) sont dans des États A et B et l'entreprise qui conclut avec les annonceurs les contrats de mise à disposition d'espaces publicitaires (seconde face) est dans un État C, où les bénéfiques tirés des contrats sont déclarés – et imposés. C'est, très concrètement, le modèle d'organisation de Google.

b. Une charge fiscale des entreprises du numérique en moyenne plus légère que celle des entreprises traditionnelles

• L'obsolescence des règles fiscales actuelles face à l'économie numérique ne permet pas d'appréhender correctement les bénéfiques que tire de ses activités numériques une entreprise. Ce constat est insatisfaisant en lui-même et milite pour une amélioration du cadre fiscal international.

L'obsolescence des règles est en outre propice à des stratégies de planification fiscale agressive qui induisent d'importantes distorsions de concurrence. Si les stratégies fiscales dommageables sont, par elles-mêmes, des facteurs de rupture d'une concurrence loyale et équitable et ne sont pas propres à l'économie numérique, les modèles économiques numériques accentuent cet état de fait :

– les actifs incorporels sont plus aisément localisables dans des pays à régime fiscal attractif que les actifs physiques ;

– les revenus tirés des actifs incorporels font souvent l'objet de régimes fiscaux avantageux (« *patent box* ») ;

(1) Pierre Collin et Nicolas Colin, rapport précité, page 26.

– les flux financiers associés à ces actifs, notamment les redevances, peuvent faire l’objet de manipulations (qui s’exposent toutefois à des rectifications sur le fondement de prix de transfert abusifs).

• L’impact fiscal de pratiques dommageables par des entreprises au modèle économique numérique est clairement illustré par les différences de taux effectif d’imposition sur les bénéfices mises en avant par la Commission européenne dans l’étude d’impact accompagnant le paquet sur la fiscalité numérique du 21 mars 2018 ⁽¹⁾, et synthétisées dans le tableau suivant.

TAUX EFFECTIFS MOYENS D’IMPOSITION DES BÉNÉFICES

Groupe	Modèle économique traditionnel (A)	Modèle économique numérique (B)	Écart de taux (A – B)
Groupe multinational	23,2 %	9,5 %	13,7
Groupe multinational avec stratégie fiscale agressive exploitant des <i>patent box</i>	16,2 %	- 2,3 %	18,5

N.B. : le taux de 9,5 % pour les entreprises du numérique est une moyenne. Le taux effectif est de 8,9 % pour les modèles « entreprise vers entreprise » – B to B – et de 10,1 % pour les modèles « entreprise vers consommateur » – B to C.

Source : Commission européenne.

L’écart considérable de 13,7 points traduit pour les entreprises traditionnelles une charge fiscale près de 2,5 fois plus lourde que leurs homologues numériques.

En incluant les stratégies fiscales agressives, l’écart s’élève à 18,5 points avec un taux moyen négatif de - 2,3 % pour les modèles numériques. Comme le relève la Commission européenne, « *en logeant la propriété intellectuelle dans une entreprise intermédiaire située dans un État membre de l’Union européenne disposant d’un régime fiscal attractif sur les revenus tirés d’actifs incorporels, les entreprises peuvent atteindre des niveaux de taux d’imposition effectif moyen nuls ou en deçà de zéro* » ⁽²⁾.

Le fait que le taux effectif d’imposition des bénéfices puisse, dans certaines circonstances, être négatif, revient concrètement à ce que l’activité soit subventionnée. À titre d’exemple, et d’après le *think tank* américain Institute on Taxation and Economic Policy (Itep), le taux effectif d’impôt sur les bénéfices supporté par Amazon en 2018 aurait été négatif, à - 1 %, alors que les bénéfices ont doublé par rapport à 2017, s’établissant à plus de 11 milliards de dollars ⁽³⁾.

(1) Commission européenne, Commission staff working document – Impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21 mars 2018, [SWD\(2018\) 81 final/2](#), pages 18 et 137.

(2) Id., pages 18 et 136-137 (traduction par la commission des finances).

(3) Itep, [Amazon in Its Prime : Double Profits, Pays \\$0 in Federal Income Taxes](#), 13 février 2019.

Si certains montages peuvent être illégaux, se situer à la frontière de ce qui est juridiquement valable ou s'appuyer sur les lacunes des règles en vigueur, d'autres reposent sur les incitations proposées par certains États : ainsi que le soulignait l'ancien président exécutif de Google Inc. en 2012, « *je suis très fier de la structure que nous avons mise en place. Nous l'avons fait en nous basant sur les incitations que les gouvernements nous ont proposées pour établir nos activités* »⁽¹⁾.

Rappelons que le redressement de Google annulé par le tribunal administratif de Paris en juillet 2017 portait sur un montant supérieur à un milliard d'euros.

• L'insuffisance de la contribution des multinationales aux recettes fiscales nationales, surtout au regard des profits qu'elles dégagent, est difficilement compréhensible, ce d'autant plus que ces entreprises utilisent des réseaux et infrastructures financés par de l'argent public ou des investissements d'entreprises qui acquittent leur juste part d'impôt.

Il arrive que des accords soient conclus avec l'administration fiscale, permettant de contrebalancer en partie cet état de fait :

– le 5 février 2018, était dévoilée par la presse l'existence d'un accord conclu avec Amazon, dans le cadre du redressement de l'ordre de 200 millions d'euros dont la société faisait l'objet ;

– le 5 février 2019, c'est l'accord de 500 millions d'euros conclu avec Apple en décembre 2018 au titre des exercices 2008-2017 qui était révélé par la presse, la firme américaine n'ayant pas confirmé le montant.

De tels accords, également conclus par des administrations fiscales étrangères, sont bienvenus en ce qu'ils contribuent à la participation des multinationales concernées aux recettes publiques. Ils permettent également d'éviter des contentieux parfois longs et à l'issue souvent incertaine – voire malheureuse pour l'État, comme le jugement sur le redressement de Google en atteste. Néanmoins, ces accords restent insuffisants dans l'optique d'un renforcement de l'équité fiscale et pour que chacun paie sa juste part d'impôt.

En conséquence, plutôt que par des transactions, le traitement des difficultés fiscales que posent les multinationales du numérique suppose une réponse ambitieuse et une refonte des règles, de telles évolutions étant au demeurant rendues indispensables par la seule exigence d'adapter le droit à l'économie moderne.

(1) Déclaration de M. Eric Schmidt cité par La Nouvelle République, 15 décembre 2012, et mise en exergue du rapport précité de MM. Pierre Collin et Nicolas Colin.

B. LES INITIATIVES EUROPÉENNES POUR MIEUX IMPOSER LES BÉNÉFICES DES MULTINATIONALES DU NUMÉRIQUE

Pour répondre aux défis fiscaux de l'économie numérique, l'Union européenne a présenté le 21 mars 2018 deux propositions de directive, qui doivent être mises en relation avec un autre projet, non cantonné au secteur numérique, celui de l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (« ACCIS »).

1. « ACCIS » : une réforme globale de la fiscalité des entreprises dans l'Union

Le projet « ACCIS », relancé par la Commission européenne en octobre 2016 après l'enlisement d'une tentative remontant à 2011, prévoit à travers deux propositions de directive une harmonisation des règles d'imposition des bénéfices.

La première proposition, relative à l'assiette commune de l'IS (volet « ACIS »)⁽¹⁾, fixe des règles communes à l'ensemble des États membres pour la détermination du bénéfice imposable et permet de limiter les rescrits opaques préférentiels.

La seconde proposition, sur la consolidation de l'assiette et sa répartition entre États membres (volet « ACCIS »)⁽²⁾, permet une compensation des pertes et profits à l'échelle européenne et réduit substantiellement les prix de transfert abusifs à travers une clef de répartition constituée de trois facteurs également pondérés : chiffre d'affaires, main-d'œuvre (50 % masse salariale, 50 % effectifs) et immobilisations corporelles.

Chaque facteur apprécié au niveau de la société est rapporté à l'élément correspondant au niveau du groupe, donnant la formule suivante, où CA correspond au chiffre d'affaires, MS à la masse salariale, E aux effectifs et I aux immobilisations corporelles :

$$\left\{ \frac{1}{3} \times \frac{CA \text{ soc.}}{CA \text{ groupe}} + \frac{1}{3} \times \left(\frac{1}{2} \times \frac{MS \text{ soc.}}{MS \text{ groupe}} + \frac{1}{2} \times \frac{E \text{ soc.}}{E \text{ groupe}} \right) + \frac{1}{3} \times \frac{I \text{ soc.}}{I \text{ groupe}} \right\} \times \text{Assiette consolidée}$$

Une telle formule atténue la distorsion entre lieu d'activités et lieu d'imposition notamment grâce au facteur « chiffre d'affaires », qui permet de garantir un volume minimal d'assiette indépendamment d'une présence physique. Elle suppose cependant la présence d'un sujet fiscal imposable. Or, les entreprises du numérique peuvent relativement facilement échapper à la reconnaissance d'un établissement stable dans un pays si elles n'y ont aucune implantation physique et n'y emploient pas de salariés.

(1) Commission européenne, 25 octobre 2016, Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, [COM\(2016\) 685 final](#), 2016/0337 (CNS).

(2) Commission européenne, 25 octobre 2016, Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), [COM\(2016\) 683 final](#), 2016/0336 (CNS).

C'est pour apporter une réponse à ce problème que la Commission européenne, dans son paquet sur la fiscalité numérique de mars 2018, propose la reconnaissance d'un établissement stable virtuel (ESV) à travers la notion de présence numérique significative, qui pourrait être incluse dans le projet « ACCIS ».

Les initiatives européennes contre l'évasion et la fraude fiscales

Au-delà du projet « ACCIS » et du paquet numérique présenté le 21 mars 2018 par la Commission, l'Union européenne, particulièrement depuis une communication de la Commission européenne du 17 juin 2015, a lancé de nombreuses initiatives contre l'évasion et la fraude fiscales.

- En matière d'impôt sur les sociétés, peuvent être mentionnées :
 - la directive « ATAD » du 12 juillet 2016, dont certaines dispositions ont été transposées par la loi de finances pour 2019 ;
 - la directive « ATAD II » du 29 mai 2017 concernant les dispositifs hybrides associant des pays tiers à l'Union européenne ;
 - la directive imposant la déclaration des schémas transfrontières à risque dite « DAC 6 » du 25 mai 2018, qui vient compléter les cinq autres directives « DAC » en matière d'assistance administrative et d'échanges d'informations ;
 - la cinquième directive anti-blanchiment du 30 mai 2018 ;
 - la liste commune des juridictions non coopératives adoptée le 5 décembre 2017 et transposée en France par la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ;
 - la proposition de directive sur la publicité de la déclaration pays par pays, adoptée par le Parlement européen le 4 juillet 2017.
- En matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la Commission a proposé un plan d'action le 7 avril 2016, articulé en quatre piliers présentés dans le schéma ci-dessous.

Plan d'action sur la TVA			
Initiatives récentes et en cours	Mesures urgentes pour lutter contre l'écart de TVA	Vers un espace TVA unique robuste dans l'Union	Vers une politique des taux de TVA modernisée
Suppression des obstacles liés à la TVA entravant le commerce électronique dans le marché unique + Paquet de mesures sur la TVA applicable aux PME	Amélioration de la coopération au sein de l'UE et avec les pays non membres de l'UE Vers des administrations fiscales plus efficaces Renforcement du respect volontaire des règles Perception de la taxe	Régime de TVA définitif pour les échanges transfrontaliers	Liberté accrue pour les États membres en matière de taux

Source : Commission européenne.

Une importante directive du 5 décembre 2017 prévoit l'extension du mini-guichet unique, la simplification de règles déclaratives et l'association de plateformes numériques. Cette directive consolide l'approche en matière de TVA consistant à garantir le paiement de la TVA dans l'État membre du consommateur final.

Parallèlement, s'agissant du contrôle de la TVA, un règlement européen devrait d'ici à 2021 renforcer les coopérations entre administration.

2. Le paquet sur la fiscalité numérique de mars 2018

Sous l'impulsion de la France, vite rejointe par de nombreux États membres, la Commission européenne a présenté le 21 mars 2018 un paquet sur la fiscalité numérique constitué de deux propositions de directive complémentaires :

– la première proposition, à travers la notion de présence numérique significative, tend à consacrer dans l'Union l'établissement stable virtuel vu comme étant la solution de long terme pour répondre aux difficultés d'appréhension des bénéfices des multinationales numériques ;

– la seconde proposition, présentée comme une solution de court terme et temporaire, consiste en une « taxe égalisatrice », la taxe sur les services numériques (TSN) assise sur les revenus (chiffre d'affaires) dégagés par les entreprises à partir de certains services numériques et prévoyant un taux d'imposition de 3 %.

a. Le projet de consécration de l'établissement stable virtuel (ESV)

La première proposition de directive présentée par la Commission le 21 mars 2018 prévoit l'introduction dans le droit européen de règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, et donc la consécration de l'ESV ⁽¹⁾.

(1) Commission européenne, 21 mars 2018, Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, [COM\(2018\) 147 final](#), 2018/0072 (CNS).

Le concept d'établissement stable virtuel et ses limites

L'ambitieux concept d'établissement stable virtuel (ESV) mis en avant par la proposition européenne du 21 mars 2018, s'il est récent, n'est pour autant pas inédit. En France, l'idée de consacrer l'ESV remonte au moins à 2012, plusieurs initiatives pouvant être mentionnées :

- l'avis émis par le Conseil national du numérique le 14 février 2012, qui y voyait la meilleure réponse de long terme et préconisait une mise en œuvre européenne ⁽¹⁾ ;
- le rapport déjà mentionné de MM. Pierre Collin et Nicolas Colin sur la fiscalité de l'économie numérique ⁽²⁾.

Plus récemment, certains pays, comme Israël (en 2016) et l'Inde (en 2018), ont introduit dans leur droit le concept de présence numérique significative, appréciée à travers le nombre d'utilisateurs et de contrats conclus avec des clients du pays concerné, l'importance des revenus tirés du pays ou encore l'existence d'éléments tendant à témoigner d'un ciblage du marché national (langue des publicités, paiement en monnaie nationale, etc.) ⁽³⁾.

Les ESV israélien et indien se heurtent néanmoins à un obstacle important : l'effectivité de l'ESV suppose nécessairement son inscription dans les conventions fiscales et donc une renégociation de ces dernières. Sans cela, en effet, une définition nationale de l'ESV se trouverait neutralisée par les stipulations conventionnelles.

La neutralisation d'un ESV national isolé, déjà soulignée par le Conseil national du numérique en 2012 et par la mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique en 2013, a récemment été rappelée par le Rapporteur général à l'occasion de la discussion du projet de loi de finances pour 2019 et de l'examen de son article 18 *bis* D introduit par le Sénat ⁽⁴⁾.

Par ailleurs, l'ESV ne saurait à lui seul constituer la panacée en matière de fiscalité du numérique : s'il permet de reconnaître à un État le droit d'imposer une assiette, il est sans incidence sur l'ampleur de celle-ci, qui peut se trouver artificiellement réduite par le jeu des prix de transferts abusifs. Ce point avait d'ailleurs été souligné par la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur l'évasion fiscale internationale des entreprises ⁽⁵⁾.

(1) *Conseil national du numérique, 14 février 2012, avis n° 8 relatif aux pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, page 4.*

(2) *MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, rapport précité, notamment page 123.*

(3) *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – Cadre inclusif sur le BEPS, [Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intermédiaire 2018](#), pages 153-154.*

(4) *Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, Assemblée nationale, [XV^e législature, n° 1504](#), 14 décembre 2018, pages 234-239.*

(5) *Bénédicte Peyrol, rapport précité, pages 82 et 189-190.*

● La présence numérique significative dans un État membre, qui concerne les activités de fourniture de services numériques par l'intermédiaire d'une interface numérique (sites internet, applications, etc.), suppose la satisfaction, d'au moins un des trois critères suivants, appréciés pour chaque État :

- des revenus supérieurs à 7 millions d'euros ;

- un nombre d'utilisateurs supérieur à 100 000 ;
- la conclusion de plus de 3 000 contrats.

La situation des utilisateurs est appréciée en fonction de la localisation de l'appareil permettant d'accéder à l'interface numérique ou, s'agissant des contrats conclus, en fonction de la résidence fiscale de l'utilisateur au regard de l'IS.

• La proposition de directive tient compte des écueils auxquels le concept d'ESV peut se heurter s'agissant, d'une part, du volume de l'assiette, d'autre part, des conventions fiscales :

– les bénéficiaires attribuables à l'ESV sont déterminés à partir d'une analyse fonctionnelle liée aux fonctions exercées, aux actifs utilisés et aux risques assumés, s'inspirant des recommandations de l'OCDE tout en s'adaptant aux spécificités des activités numériques ; cette analyse permet « *d'attribuer une partie de la valeur ainsi créée (...) à l'État où se trouvent les utilisateurs de l'interface numérique, au lieu de l'attribuer au pays de l'entité qui détient (les) actifs incorporels* »⁽¹⁾ ;

– si l'ESV pourra s'appliquer aux États membres indépendamment des conventions fiscales qui les lient entre eux, la Commission européenne recommande de modifier les conventions conclues avec des pays tiers – tâche plus aisée à évoquer qu'à concrétiser.

• Le principe de l'ESV a été repris par le Parlement européen lors de son examen des propositions de directives « ACCIS », en l'intégrant dans le volet « ACIS » et en incluant dans la formule de répartition de l'assiette (volet « ACCIS ») un nouveau facteur reposant sur les données⁽²⁾.

L'ESV constitue la solution de long terme pour l'Union européenne, la TSN n'ayant vocation à s'appliquer que dans l'attente de son aboutissement.

b. La taxe européenne sur les services numériques (TSN)

En attendant la consécration de l'ESV à l'échelle européenne, la Commission européenne a proposé une solution temporaire de court terme dans sa seconde proposition de directive du 21 mars 2018. Il s'agit de la taxe assise sur le

(1) *Albéric de Montgolfier*, Rapport sur la proposition de résolution européenne, présentée au nom de la commission des finances, sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM(2018) 147 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM(2018) 148 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, *Sénat, session ordinaire de 2017-2018, n° 471, 15 mai 2018, page 16*.

(2) *Parlement européen*, Résolution législative du Parlement européen du 15 mars 2018 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)) ([P8_TA\(2018\)088](#)) et Résolution législative du Parlement européen du 15 mars 2018 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (COM(2016)0683 – C8/0471/2016 – 2016/0336(CNS)) ([P8_TA\(2018\)0087](#)).

chiffre d'affaires tiré de certains services numériques fournis dans l'Union européenne, la « TSN ».

Assortie d'un taux de 3 %, la TSN devrait dégager un produit annuel de l'ordre de 5 milliards d'euros à l'échelle de l'Union.

La TSN européenne faisant l'objet d'une étude détaillée dans le commentaire de l'article 1^{er} du présent projet de loi (*cf. infra* article 1^{er}, II, A), seuls ses principaux aspects seront présentés dans les développements suivants.

L'économie générale de la TSN réside dans la participation des utilisateurs à la création de valeur. Elle vise donc à imposer les revenus dégagés des services dans lesquels cette participation, ce « travail gratuit » pour reprendre les termes de MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, est essentielle et déterminante dans la génération de profits.

• Trois catégories de services sont concernées par la TSN, la troisième pouvant en réalité être vue comme constituant une sous-catégorie de la première :

– services de mise à disposition d'espaces de publicités ciblées ;

– services d'intermédiation entre utilisateurs, catégorie qui inclue les sites de rencontre ou encore les services permettant à leurs utilisateurs de réaliser entre eux des transactions (places de marché, ou « *marketplaces* ») ;

– fourniture de données des utilisateurs à titre onéreux.

• Certains services sont expressément exclus du champ de la TSN européenne dans la mesure où la participation des utilisateurs n'y est pas jugée déterminante.

Il s'agit notamment des services de communication électronique et de paiement, de la fourniture par l'entreprise – et non par les utilisateurs – de contenus numériques, de certains services financiers réglementés ainsi que du commerce en ligne dans lequel les biens ou services fournis le sont directement par l'entreprise (« e-commerce »).

• Afin que ne soient concernées que les entreprises disposant d'une forte empreinte numérique dans l'Union européenne, la TSN prévoit deux seuils d'assujettissement cumulatifs reposant sur le chiffre d'affaires :

– réaliser un chiffre d'affaires mondial global dépassant 750 millions d'euros ;

– tirer des services imposables réalisés dans l'Union européenne des revenus supérieurs à 50 millions d'euros.

Ces seuils sont appréciés au niveau de chaque entreprise ou, pour celles faisant partie d'un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière, au niveau dudit groupe.

• Les conclusions du Conseil de l'Union européenne en formation ECOFIN du 12 mars 2019, au cours duquel une proposition de compromis du texte initial a été débattue, montrent qu'il n'existe pas, en l'état, d'unanimité sur le dispositif, malgré le soutien d'une très large majorité d'États membres.

3. Les initiatives d'États membres inspirées par le projet de taxe européenne

Plusieurs États membres de l'Union européenne ont mis en place ou prévoient d'introduire dans leur législation nationale des dispositifs inspirés de la TSN européenne.

a. La TSN adoptée par l'Italie

Dès 2017, l'Italie avait adopté un prélèvement sur les transactions numériques (« *imposta sulle transazioni digitali* ») censé s'appliquer à compter de 2019. D'un taux de 3 %, ce prélèvement aurait touché les prestataires de services numériques, hors commerce électronique, effectuant plus de 3 000 transactions par an ⁽¹⁾.

La loi de finances pour 2019, tirant les conséquences de la proposition de directive sur la TSN du 21 mars 2018, a remplacé ce dispositif par une taxe sur les services numériques (« *imposta sui servizi digitali* »), correspondant à la TSN européenne ⁽²⁾ :

– l'assiette porte sur les revenus tirés des services de mise à disposition d'espaces publicitaires en ligne, des services d'intermédiation permettant aux utilisateurs d'interagir entre eux et de faciliter la fourniture de biens et services, et de la transmission de données des utilisateurs (§ 37 de l'article 1^{er} de la loi de finances italienne pour 2019) ;

– le taux est de 3 % (§ 41) ;

– les assujettis sont les entreprises qui réalisent, individuellement ou au niveau du groupe, un chiffre d'affaires mondial égal ou supérieur à 750 millions d'euros et dont les revenus tirés des services numériques visés sont égaux ou supérieurs à 5,5 millions d'euros (§ 36).

L'application effective de la TSN italienne devrait intervenir au plus tard en juin 2019 : la loi de finances pour 2019 la fixe au soixantième jour suivant la

(1) *Legge di bilancio di previsione della Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020, article 1^{er}, § 1011-1019.*

(2) *Legge di bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021, article 1^{er}, § 3-50. L'abrogation du précédent dispositif est prévue au § 50.*

publication des décrets nécessaires à la mise en œuvre du dispositif, dont l'adoption doit intervenir aux termes de la loi dans les quatre mois à compter de l'entrée en vigueur de la loi de finances (§ 45 et 47).

b. La TSN prévue par le Royaume-Uni

Le Royaume-Uni envisage d'introduire dans sa loi de finances pour 2019-2020 une TSN, la « *Digital Services Tax* » – ou DST –, dont les contours généraux sont voisins de la TSN européenne et qui serait applicable à compter d'avril 2020 ⁽¹⁾.

L'assiette de la DST repose sur les services de fourniture de réseaux sociaux, de moteurs de recherche et de plateformes d'intermédiation pour lesquels la participation des utilisateurs est essentielle à la création de valeur. Si cette présentation paraît différer de celle prévue pour l'assiette de la TSN européenne, le détail des revenus dans le champ de la DST témoigne toutefois de la proximité des deux dispositifs, comme l'illustrent d'ailleurs les exemples fournis à la fin du document de consultation ⁽²⁾.

La DST britannique, dont le taux serait de 2 %, toucherait les entreprises dont les revenus tirés des activités situées dans le champ de la taxe dépasseraient 500 millions de livres sterling à l'échelle mondiale et 25 millions de livres au Royaume-Uni. Deux dispositifs, dont la compatibilité avec les conventions fiscales et l'interdiction des discriminations indirectes paraît hasardeuse, sont prévus pour ne pas pénaliser excessivement les entités assujetties à raison de l'appartenance à un groupe ou les entreprises peu ou pas bénéficiaires :

– un abattement de 25 millions d'euros ;

– une clause de sauvegarde (« *Safe Harbour* ») permettant aux entreprises déficitaires ou aux marges étroites de calculer un montant alternatif de DST en fonction du niveau de marge.

Le produit attendu est estimé à 440 millions de livres sterling par an à compter de la période budgétaire 2023-2024, après une montée en puissance du dispositif.

c. La TSN envisagée par le gouvernement espagnol

L'Espagne, dans son budget pour 2019 adopté par le Conseil des ministres le 11 janvier 2019, prévoyait elle aussi une taxe de 3 % sur les revenus tirés de certains services numériques (« *impuesto sobre determinados servicios digitales* »), baptisée par la presse espagnole « *Google Tax* ». S'inspirant également de la proposition européenne de TSN, son assiette était similaire à celle

(1) HM Treasury & HM Revenue & Customs, [Digital Services Tax : Consultation](#), novembre 2018.

(2) Id., pages 46-48.

prévue par celle-ci : publicité en ligne, intermédiation, transmission de données à titre onéreux ⁽¹⁾.

Auraient été assujetties à cette « Google Tax » les entreprises dont le chiffre d'affaires mondial est d'au moins 750 millions d'euros et dont les revenus imposables au titre de la taxe générés en Espagne s'élèvent à au moins 3 millions d'euros.

Le produit annuel attendu était estimé à 1,2 milliard d'euros par les autorités espagnoles ⁽²⁾, mais cette estimation fut jugée optimiste par Valdis Dombrovskis, vice-président de la Commission européenne, et Pierre Moscovici, commissaire aux affaires économiques et financières, à la fiscalité et à l'union douanière – qui reconnaissaient au demeurant que la taxe correspond à la proposition de directive ⁽³⁾.

Le rejet, le 13 février dernier, du projet de budget 2019 par le Congrès des députés risque de ralentir, voire d'écarter, l'adoption de la « Google Tax » espagnole (rappelons à toutes fins utiles que le gouvernement ayant présenté le projet de loi de finances finalement rejeté était minoritaire au Parlement).

d. La TSN annoncée par l'Autriche

Le 3 avril 2019, le ministre autrichien des finances a présenté un projet de paquet sur la fiscalité du numérique dans lequel est incluse une TSN ⁽⁴⁾.

Cette dernière, à la différence des autres initiatives nationales, ne porterait que sur les revenus tirés de la publicité en ligne et aurait, sans doute en raison de cette assiette plus étroite, un taux de 5 %.

Y seraient assujetties les entreprises dont le chiffre d'affaires mondial est d'au moins 750 millions d'euros et qui dégagent des services taxables fournis en Autriche 25 millions d'euros ou plus.

C. LA RÉFLEXION INTERNATIONALE : LES PISTES ÉTUDIÉES PAR L'OCDE ET LA PERSPECTIVE D'UN ACCORD D'ICI 2020

1. Les divergences constatées en 2018

La fiscalité des entreprises multinationales du numérique étant un sujet global, une approche internationale constituerait la meilleure méthode pour résoudre les difficultés constatées.

(1) [Relevé de conclusions](#) du Conseil des ministres espagnol du 11 janvier 2019, *page 11* ; [communiqué de presse](#) du ministère des finances espagnol, *18 janvier 2019*.

(2) *Presupuestos generales del Estado para el año 2019 – Ingresos*, *page 16*.

(3) [Lettre](#) de MM. Valdis Dombrovskis et Pierre Moscovici aux ministres espagnols de l'économie et du commerce et des finances, *28 janvier 2019*.

(4) *Bundesministerium Finanzen*, [communiqué](#) du 3 avril 2019.

Toutefois, en mars 2018, l'OCDE soulignait l'absence de consensus sur la réponse à apporter aux défis fiscaux posés par la numérisation et la dématérialisation croissante de l'économie, identifiant trois groupes de pays ⁽¹⁾ :

– le premier groupe reconnaissait aux modèles économiques à forte composante numérique une spécificité, notamment liée à l'importance des données et de la participation des utilisateurs, que les règles fiscales actuelles ne parviennent pas à appréhender : des modifications ciblées des règles existantes suffiraient ;

– le deuxième groupe estimait que le cadre fiscal international est compromis, non seulement par la numérisation de l'économie, mais plus généralement par la mondialisation des échanges, militant pour une refonte des règles fiscales à travers une meilleure prise en compte des marchés de consommation ;

– enfin, le troisième groupe considérait que le système fiscal existant est satisfaisant, les évolutions permises par le projet « BEPS » étant suffisantes.

2. Les progrès réalisés en 2019 et la perspective d'un accord ambitieux à un horizon temporel proche

La division des pays en trois groupes aux positions si éloignées ne laissait pas présager un accord consensuel prochain. Pourtant, le début de l'année 2019 a été marqué par une relance remarquable des négociations sur ces questions, permettant de nourrir un relatif optimisme inespéré il y a encore quelques mois.

Ainsi, en marge du Forum économique mondial tenu à Davos du 22 au 25 janvier dernier, le secrétaire général de l'OCDE, M. José Ángel Gurría, a précisé que l'OCDE présentera « *une proposition forte en 2019 et une feuille de route finale en 2019* » et espérant que « *cela convaincra tous les pays* » ⁽²⁾.

a. Les propositions étudiées dans le cadre de l'OCDE

Cette annonce a rapidement été suivie par un communiqué de l'OCDE indiquant l'accord de principe de 95 juridictions fiscales et 12 organisations observatrices pour trouver une « solution coordonnée », les discussions s'articulant autour de deux « piliers centraux » :

– au titre du premier pilier, est prévue une réflexion sur la répartition des droits d'imposition à travers la question du lien fiscal entre entreprises et juridictions, notamment lorsque la participation à la création de valeur n'est pas reconnue dans les règles existantes, pouvant conduire à réformer les lignes

(1) *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – Cadre inclusif sur le BEPS, [Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intérimaire 2018](#), pages 196-197. Les trois groupes sont mentionnés en reprenant l'ordre figurant dans le rapport.*

(2) *[Interview](#) de M. Gurría parue sur la plateforme Euractiv le 23 janvier 2019.*

directrices en matière de prix de transfert et donc de répartition de valeur et d'assiette imposable ;

– au titre du second pilier, qui vise d'autres problématiques subsistant en matière de transfert de bénéfices et d'érosion des bases fiscales, est prévu l'examen de droits d'imposition à une juridiction fiscale lorsqu'une autre juridiction disposant du droit d'imposer applique un taux effectif très faible, voire nul.

Comme le soulignait le 29 janvier dernier M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE ⁽¹⁾, les pays participant aux négociations se sont engagés à étudier plusieurs propositions dans la perspective d'un accord.

Quatre propositions figurent dans le document de consultation publique lancée par l'OCDE entre le 13 février et le 1^{er} mars 2019, trois révisant les règles relatives au droit d'imposer (le « lien ») et à la répartition des bénéfices, une dernière portant plus globalement sur la lutte contre les pratiques d'érosion de la base fiscale ⁽²⁾ :

– une proposition reposant sur la participation des utilisateurs, notamment soutenue par le Royaume-Uni et portant sur les modèles d'affaires numériques visés par le projet de DST britannique ;

– une proposition plus large, car non cantonnées aux modèles d'affaires numériques, reposant sur les biens incorporels de commercialisation, renforçant le droit d'imposer et la part de bénéfices allouée aux pays de consommation – proposition logiquement portée par les grands marchés de consommation tels que la Chine et l'Inde, mais aussi les États-Unis (dont le soutien à une solution multilatérale constitue un revirement notable principalement due à la réforme fiscale américaine de décembre 2017, qui a permis aux États-Unis d'adopter plusieurs dispositifs visant à attirer les actifs incorporels et les bénéfices sur son sol et sécuriser son assiette imposable) ;

– une proposition reposant sur la présence numérique significative, moins développée que les deux précédentes eu égard à son émergence plus récente ;

– enfin, une proposition destinée à lutter contre le transfert de bénéfices vers des juridictions à fiscalité faible ou nulle, à travers la consécration d'un niveau d'impôt minimal et d'un refus de certains avantages fiscaux en cas d'imposition insuffisante à l'étranger – cette proposition de « plancher fiscal » est notamment portée par la France et l'Allemagne, et a reçu à la fin du mois de

(1) *Interview* de M. Saint-Amans parue dans Les Échos le 29 janvier 2019.

(2) OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – [Document de consultation publique](#) – 13 février-1^{er} mars 2019, février 2019.

février le soutien explicite du secrétaire au Trésor américain, M. Steve Mnuchin ⁽¹⁾.

La réforme américaine de 2017 concernant l'imposition des entreprises

Signé le 22 décembre 2017, le « *Tax Cuts and Job Act* » est l'une des plus importantes réformes fiscales qu'ont connues les États-Unis, s'appliquant aussi bien aux particuliers qu'aux entreprises (les mesures touchant ces dernières présentant un coût net estimé à 1 000 milliards de dollars sur dix ans).

S'agissant des entreprises, cette réforme, qui peut être vue comme traduisant le passage d'une logique d'imposition mondiale à un IS territorial, comprend deux volets, l'encouragement des activités américaines, d'une part, la dissuasion de pratiques jugées érosives de la base fiscale, d'autre part ⁽¹⁾. Au-delà de la baisse du taux de l'impôt fédéral de 35 % à 21 %, mesure phare de la réforme, d'autres dispositifs plus techniques consacrent la double ambition de celle-ci, parmi lesquels :

– une taxe spéciale contre l'érosion de la base imposable, la « *Base Erosion anti-abuse Tax* », ou « *BEAT* », consistant à réintégrer dans l'assiette imposable certains versements faits au profit d'entreprises étrangères ;

– une imposition à taux réduit des réserves jusque-là logés à l'étranger – dans des paradis fiscaux – et rapatriés aux États-Unis (« *transition tax* ») ;

– deux mesures de « *patent box* » concernant l'imposition des revenus tirés d'actifs incorporels :

- la « carotte », à travers l'imposition à taux réduit des revenus tirés d'actifs logés aux États-Unis (« *Foreign derived Intangible Income* », ou « *FDII* ») ;

- le « bâton », par la taxation forfaitaire aux États-Unis des revenus tirés d'actifs détenus par des filiales étrangères, s'ils sont insuffisamment imposés localement (« *Global Intangible low Tax Income* », plus connu sous l'acronyme évocateur « *GILTI* »).

Ces différentes mesures incitent fortement les entreprises américaines à reloger leurs bénéfices aux États-Unis.

(1) Pour une présentation complète de la réforme fiscale américaine et des illustrations détaillées des dispositifs « BEAT », « FDII » et « GILTI », il est renvoyé au rapport de la mission d'information de la commission des finances sur l'évasion fiscale internationale des entreprises (Bénédicte Peyrol, rapport précité, pages 145-149).

La piste consistant à taxer là où se trouve le consommateur, *a priori* séduisante à travers le prisme de l'imposition des géants du numérique, doit être appréhendée avec pragmatisme et nécessairement tenir compte de l'ensemble des entreprises, quel que soit leur secteur d'activité.

En effet, pour des pays tels que la France ou l'Allemagne, qui comptent un grand nombre de sièges de multinationales ne relevant pas nécessairement de l'économie numérique, abritent d'importants actifs incorporels et ne constituent pas, au niveau mondial, des marchés de consommation de premier plan par comparaison avec la Chine, l'Inde ou les États-Unis, il n'est pas évident que

(1) Voir ainsi Bulletin Quotidien, 1^{er} mars 2019, page 7.

l'impact d'une imposition des bénéficiaires sur les marchés de consommation soit forcément positif en termes de recettes fiscales : le gain tiré d'une meilleure imposition des acteurs du numérique pourrait ainsi être plus que contrebalancé par des moindres recettes sur les autres entreprises ⁽¹⁾.

b. Le calendrier prévisionnel des négociations au sein de l'OCDE

D'après les indications fournies lors de son audition par la commission des finances par M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, le Cadre inclusif « BEPS » devrait se réunir à la fin du mois de mai prochain afin d'établir un programme de travail sur les pistes étudiées.

Ce programme sera ensuite soumis aux ministres de l'économie des pays du G20 lors du sommet de Fukuoka, au Japon, prévu les 8 et 9 juin prochain en préparation du sommet du G20 d'Osaka des 28 et 29 juin 2019.

L'objectif final est que, d'ici à la fin de l'année 2020, une solution concertée puisse être formalisée.

Afin de fournir aux pays associés l'ensemble des informations utiles à la prise de décision, l'OCDE est en train d'évaluer de la façon la plus précise possible les impacts qu'aurait une modification du droit d'imposer et de la répartition de la valeur.

D. LA CONSÉCRATION D'UNE TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES FRANÇAISE DANS L'ATTENTE D'UNE SOLUTION INTERNATIONALE

1. La nécessité pour la France d'agir sans attendre l'aboutissement des négociations internationales

Si les cadres européen et international sont les plus appropriés pour traiter de la fiscalité du numérique, l'échelon national ne doit pas être occulté tant que les négociations supranationales n'aboutissent pas.

a. Une solution internationale toujours en gestation et au calendrier inconnu

Le consensus au sein de l'OCDE, s'il est bienvenu, est loin d'être atteint pour aboutir à une solution opérationnelle aux contours encore flous. Même si la perspective d'une telle solution n'a jamais été aussi proche, elle reste incertaine.

En outre, à supposer qu'elle puisse être formalisée en 2020, elle exigera alors en tout état de cause un certain délai pour connaître une mise en œuvre effective.

(1) Ce point a fait l'objet d'une étude approfondie par la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises (Bénédictine Peyrol, rapport précité, pages 166-178).

Rappelons à titre de comparaison que la très importante Convention multilatérale de l'OCDE résultant de l'action n° 15 du projet « BEPS » a fait l'objet d'une longue maturation, ainsi qu'en témoignent les rapports publiés par l'OCDE sur le sujet en 2014 et 2015 avant l'adoption de la convention en novembre 2016. Ouverte à la signature à compter du 7 juin 2017, elle a commencé à produire ses premiers effets en 2019. Il aura donc fallu cinq ans pour que l'initiative soit opérationnelle et trois ans entre la finalisation du document et le début de son application concrète.

Une telle durée n'est pas excessive, surtout eu égard aux enjeux couverts, mais elle montre qu'une mise en œuvre très prochaine d'une solution pour l'heure encore inconnue est incertaine.

b. Une solution nationale temporaire, cohérente et de nature à accélérer les négociations internationales

Dans l'attente de la concrétisation des négociations internationales, il apparaît indispensable que la France, en pointe auprès des institutions européennes et au sein de l'OCDE dans le combat contre l'évasion et pour la justice fiscales, agisse à son niveau. L'inaction serait inacceptable, ayant simplement pour effet de repousser la mise en œuvre d'une réponse existante face aux imperfections de la fiscalité internationale actuelle et à des pratiques dommageables.

Le fait pour la France d'agir dès 2019 enverrait un signal fort, non seulement aux acteurs de l'évasion fiscale, mais aussi à tous les contribuables, particuliers comme entreprises, qui acquittent leur juste part d'impôt et souffrent des pratiques dommageables de certains.

Une telle action s'inscrirait également aux côtés des initiatives voisines entreprises par certains États membres de l'Union. Ainsi, la France ne serait pas isolée, circonstance permettant au passage de réduire, sinon d'éliminer, les critiques tirées des risques qu'une action unilatérale ferait peser sur la compétitivité et l'attractivité nationales. Notre pays ne fait donc pas cavalier seul et son action, en reprenant le contenu de la proposition de directive européenne de mars 2018, s'inscrit dans une cohérence expertisée.

Une initiative française ne paraît nullement de nature à compromettre le bon déroulement et la conclusion heureuse des négociations en cours au sein de l'OCDE. Certains ont pu manifester une telle crainte, mais l'effet devrait en réalité être inverse et servir d'accélérateur des négociations.

Si des pays sont contre un tel dispositif, le meilleur moyen à leur disposition pour le voir disparaître est l'aboutissement des discussions internationales débouchant sur une solution effective et satisfaisante qui se substituera alors au dispositif national. En effet, ce dernier n'a nullement vocation à se pérenniser : il s'agit d'une mesure temporaire, dont l'application devrait prendre fin dès que le consensus international aura abouti.

2. La TSN française proposée par le Gouvernement

Le présent projet de loi propose de consacrer en droit français une TSN qui s'inspire très fortement de la proposition européenne, dans un souci de cohérence et de sécurité juridique.

a. Une taxe permettant de contourner l'obstacle des conventions fiscales

La réponse nationale aux défis fiscaux de l'économie numérique présente une marge de manœuvre relativement limitée si son objectif est l'effectivité.

En effet, les conventions fiscales liant la France à plus de 120 juridictions neutraliseraient toute initiative qui leur serait contraire ou s'en écarterait. Il serait donc illusoire de proposer une réforme touchant directement l'IS français, une telle piste se révélant en l'état des conventions inopérante. Telle est d'ailleurs la raison qui, en plus d'arguments techniques, a conduit l'Assemblée nationale lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019 à supprimer un dispositif introduit par le Sénat – d'ailleurs contre l'avis de sa commission des finances et du Gouvernement –, visant à consacrer en droit national une définition de l'établissement stable virtuel : malgré toute la bonne volonté des auteurs de cette initiative, cette dernière n'aurait pu produire les effets escomptés.

La latitude dont dispose le législateur français, eu égard aux normes internationales, est donc étroite, mais elle existe : sortir d'une logique d'imposition des bénéfices couverte par les conventions fiscales pour agir sur le terrain d'une taxation du chiffre d'affaires, hors du champ des conventions.

La France peut donc consacrer dans son droit une TSN voisine, pour ne pas dire quasiment identique, au dispositif envisagé au niveau européen, à l'image de ce que prévoient ou font déjà certains de ses principaux partenaires.

b. Une taxe similaire à la proposition européenne

Le dispositif proposé faisant l'objet d'une analyse approfondie et exhaustive dans le commentaire de l'article 1^{er} du présent projet de loi, il est renvoyé à celui-ci pour tout complément jugé utile (*cf. infra* article 1^{er}, III). Seuls les principaux aspects de la nouvelle taxe seront ici présentés.

- *L'assiette : les services numériques dans lesquels la participation des utilisateurs est déterminante*

● La TSN française, comme son inspiration européenne, sera assise sur les revenus tirés des services numériques dans lesquels la participation des utilisateurs à la création de valeur revêt un caractère déterminant, à savoir :

– les services d'intermédiation qui mettent en relation des utilisateurs, qu'il s'agisse de sites de rencontre comme Meetic ou de places de marché

permettant la réalisation de transactions telles qu'Amazon Marketplace, Uber ou encore Airbnb ;

– les services publicitaires ciblés, incluant la fourniture d'espaces de publicités ciblées comme Google avec AdSense et DBM, le reciblage publicitaire proposé par Criteo, ainsi que la vente de données des utilisateurs si elle est réalisée à des fins publicitaires.

Le commerce en ligne, en revanche, ne sera pas inclus dans le champ de la TSN : la valeur dégagée de tels services résulte des biens et services proposés par l'entreprise, non de la participation des utilisateurs à travers leur « travail gratuit ». Dans la même logique, la fourniture de contenus numériques par une entreprise – et non par les utilisateurs –, par exemple à travers une plateforme de vidéo à la demande comme Netflix, sera aussi exclue du périmètre de la nouvelle taxe, tout comme les services de communication.

Les services visés par la TSN seront ceux fournis en France, la localisation de cette fourniture reposant sur celle de l'utilisateur du service.

● L'assiette de la TSN sera déterminée de façon originale, mais cohérente avec l'économie générale du dispositif – qui repose sur la création de valeur par les utilisateurs – et qui reprend également sur ce point le contenu de la proposition de directive européenne.

Plutôt que d'être assise sur le détail des sommes effectivement encaissées en contrepartie des services, ce qui pourrait dans certaines hypothèses se révéler difficile – voire impossible – à suivre opération par opération, la TSN sera déterminée en appliquant aux recettes mondiales un coefficient représentant la proportion des utilisateurs français.

● *Les redevables : les multinationales à forte empreinte numérique*

Toutes les entreprises fournissant des services inclus dans le champ de la nouvelle taxe n'en seront pas nécessairement redevables : à l'instar de ce que prévoyait le projet de TSN européenne, seules les plus grandes entreprises, déterminées en fonction de l'importance de leurs revenus et de leur empreinte numérique mondiale et française, seront touchées. Pour ce faire, deux seuils de chiffre d'affaires cumulatifs dont le dépassement conditionne l'assujettissement à la TSN sont prévus, le chiffre d'affaires considéré étant celui dégagé par les services numériques imposables :

– 750 millions d'euros au niveau mondial ;

– 25 millions d'euros en France.

Ce double seuil prémunit le dispositif de grever de façon excessive le développement et la croissance des « start-up » et « licornes », françaises ou étrangères. Il renforce la cohérence d'ensemble du dispositif en assurant que ce

dernier touchera les entreprises bénéficiant des effets de réseau les plus importants.

La seule hypothèse dans laquelle l'une de ces sociétés pourrait être redevable de la TSN résulterait du contrôle de cette société par un groupe qui, lui, dépasserait les deux seuils. Cette consolidation est nécessaire pour éviter toute structuration artificielle des groupes en petites entités pour échapper à la taxe, étant toutefois entendu que l'assiette de la TSN que devraient alors les entités membres du groupe ne serait constituée que de leurs revenus propres, et non de ceux du groupe.

Une trentaine de groupes devraient ainsi être concernés par la taxe.

- *Un taux fixe de 3 % dégageant un produit annuel de plusieurs centaines de millions d'euros*

La TSN reposera sur un taux de 3 % applicable aux revenus tirés des services imposables réalisés en France.

Il s'agit là aussi d'une reprise du dispositif européen, qui devrait dégager 400 millions d'euros de recettes fiscales dès 2019, le rendement devant croître rapidement en raison de la dynamique de l'assiette.

- *Des formalités administratives adossées sur celles de la TVA*

Les modalités de déclaration et de paiement de la TSN seront adossées au régime de TVA dont relèvent ses redevables : elles présentent donc une certaine simplicité malgré leur apparente complexité et ne surprendront pas les entreprises.

Dans la majorité, sinon la totalité, des cas, la TSN due au titre d'une année N sera déclarée en avril de l'année suivante (N + 1).

Son paiement fera l'objet de deux acomptes versés au cours de l'année N, en avril et octobre, chacun égal à la moitié de la TSN due au titre de l'année précédente, tandis que le solde sera acquitté en avril N + 1 lors de la déclaration. Il s'agit de modalités dont la logique est relativement proche de celles prévues pour l'IS.

Pour 2019, des modalités particulières sont prévues, les redevables de la TSN versant en octobre un acompte égal au montant théorique de TSN qui aurait été dû au titre des revenus encaissés en 2018, si la TSN avait alors été applicable.

Ce dispositif *ad hoc* permettra l'encaissement de recettes dès la première année d'application du dispositif et évitant aux entreprises redevables de faire face en 2020 à une surcharge excessive à travers le cumul du premier acompte au titre de 2020 et de la totalité de la TSN 2019.

a. Une taxe sur le chiffre d'affaires imparfaite mais nécessaire dans l'attente d'une solution internationale

- Taxer le chiffre d'affaires n'est pas une solution optimale, le Gouvernement comme le Rapporteur général – et la Commission européenne s'agissant de son projet – en ont tout à fait conscience. Le chiffre d'affaires, à la différence du bénéfice, ne reflète pas la profitabilité d'une entreprise qui peut, malgré d'importants revenus, ne dégager que de faibles marges, voire se trouver en situation déficitaire.

Aussi, pour éviter le plus possible de faire peser sur les redevables de la TSN une charge fiscale trop lourde, surtout s'agissant des entreprises qui acquittent leur juste part d'IS, la TSN sera déductible de l'assiette de ce dernier, conformément au droit commun.

Si la TSN n'est pas idéale, elle n'en reste pas moins nécessaire dans l'attente d'une réponse internationale à la hauteur des ambitions nourries en matière d'adaptation des règles et de justice fiscale. D'ici là, la TSN, compromis provisoire, permettra de poser les premiers jalons d'un système fiscal plus moderne et équitable et de restaurer entre les entreprises des conditions de concurrence loyale.

Par ailleurs, l'imperfection de la TSN proposée ne saurait servir de prétexte aux attermoissements et à l'inaction, rien faire étant ici la pire alternative.

L'adoption du dispositif proposé ne doit donc pas être vue comme un aboutissement, mais plutôt comme un premier pas sur le chemin d'une fiscalité internationale plus juste et en adéquation avec les réalités économiques et les attentes des populations et des contribuables.

- Un rapprochement pourrait ainsi être fait, non sur le fond mais dans la logique d'action, avec la taxe sur les transactions financières (TTF).

Codifiée à l'article 235 *ter* ZD du CGI, cette taxe a vu augmenter son taux de 50 % entre 2012 et 2017 (de 0,2 % à 0,3 %), sans que cela n'ait eu les conséquences désastreuses que prévoyaient plusieurs observateurs fustigeant l'unilatéralisme de la France.

Si la France avait dû attendre l'aboutissement européen du projet de TTF, le dispositif national n'aurait toujours pas vu le jour, la proposition de la Commission européenne étant enlisée depuis près d'une décennie, malgré les tentatives de coopération renforcée une fois tiré le constat d'une impossible unanimité.

Pourtant, le secteur financier français ne paraît pas avoir trop souffert.

E. LES RÉPONSES AUX CRITIQUES SOULEVÉES CONTRE LE DISPOSITIF FRANÇAIS

Dès l'annonce par le ministre de l'économie et des finances de l'introduction en France, en 2019, d'une taxe sur les services numériques, plusieurs entreprises numériques ou associations de telles entreprises ont fait part de leur opposition à un tel projet. La TSN européenne, lors de sa présentation en mars 2018, avait fait l'objet de réactions similaires.

Si, ainsi qu'il vient d'être vu, la TSN n'est pas la panacée, elle n'en constitue pas moins une solution utile de nature à accélérer l'action internationale pour aboutir prochainement à une indispensable réforme. Pour le reste, plusieurs des critiques émises revêtent une pertinence relative, voire contestable.

La question de l'impact éventuel du dispositif français sur les négociations internationales ayant déjà été traitée, les développements suivants sont consacrés aux autres critiques ou inquiétudes soulevées. Les éléments qui y figurent sont des considérations générales qui n'ont pas l'ambition de traiter chaque cas particulier dans lequel une entreprise potentiellement redevable de la taxe se trouverait.

1. La compatibilité de la taxe avec le droit de l'Union européenne

Si des critiques juridiques excipant d'une contrariété de la TSN française avec le droit européen ont pu être formulées, leurs arguments ne paraissent pas fondés.

Avant d'aborder les deux principales critiques, la première relative aux aides d'État et la seconde sur la directive TVA, il ne paraît pas inutile de rappeler que le projet de TSN française reprend l'économie générale de la proposition de directive européenne et partage ses traits essentiels.

Or, la justification de l'action européenne en ce domaine ne reposait nullement sur l'impossibilité juridique pour les États membres d'agir unilatéralement et de prendre des initiatives nationales. L'initiative européenne tendait à éviter une fragmentation du marché unique à laquelle une multiplication de TSN nationales aurait pu conduire. En revanche, l'exposé des motifs de la proposition de directive reconnaissait la faculté dont dispose chaque État membre pour introduire des mesures nationales destinées à relever les défis de l'économie numérique, certaines étant déjà en place ⁽¹⁾.

a. La TSN française est compatible avec le droit primaire de l'Union

• En premier lieu, la TSN, compte tenu de ses caractéristiques, ne saurait être qualifiée d'aide d'État prohibée en vertu de l'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

(1) *Commission européenne*, 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, 21 mars 2018, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), point 2, page 5.

Si la Commission européenne a sanctionné en 2016 la taxe hongroise sur le chiffre d'affaires tiré de la publicité, c'était en raison de la distorsion que son taux progressif induisait, favorisant certaines entreprises au détriment des autres sans que cette sélectivité ne soit justifiée par une différence de situation objectivement comparable, ni par l'objectif de la taxe ⁽¹⁾.

La TSN, elle, repose sur un taux unique de 3 %. Par ailleurs, si des seuils d'assujettissement sont prévus, c'est en raison de différences objectives entre les grandes multinationales du numérique et les autres entreprises.

L'importance des effets de réseau directs et indirects qui fournissent aux groupes à forte empreinte numérique un avantage concurrentiel et économique évident, place ces groupes dans une situation distincte des autres opérateurs, que ces derniers réalisent les mêmes activités mais sans les mêmes effets de réseau ou qu'ils aient un chiffre d'affaires comparable mais qui n'est pas tiré des activités taxables au titre de la TSN. Telle était d'ailleurs la position du Conseil d'État dans son avis rendu sur le présent projet de loi ⁽²⁾.

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a d'ailleurs expressément exclu, dans un arrêt rendu en avril 2018, la qualification d'aide d'État incompatible avec le droit européen s'agissant d'un impôt catalan qui ne touchait que les établissements commerciaux d'une superficie d'au moins 2 500 m² : le critère d'assujettissement « *fondé sur la superficie [...] conduit à distinguer des catégories d'établissements qui ne se trouvent pas dans une situation comparable au regard des objectifs poursuivis* » ⁽³⁾. Il en va de même, pour la TSN, des seuils d'assujettissement reposant sur le montant des recettes.

● En second lieu, les libertés d'établissement et de prestation de service ne sont pas, elles non plus, méconnues par le dispositif proposé dans la mesure où, ainsi que cela sera développé de façon plus détaillée plus loin (*cf. infra*, 2), aucune discrimination, même indirecte, n'est induite par la TSN.

Sur ce terrain aussi, le Conseil d'État a conclu à la conformité de la TSN au droit primaire européen ⁽⁴⁾.

b. La TSN française est compatible avec la directive TVA

La directive TVA du 28 novembre 2006, à son article 401, interdit aux États membres de mettre en place des taxes sur le chiffre d'affaires (TCA). Si, de

(1) Commission européenne, [décision \(UE\) 2017-329](#) du 4 novembre 2016 concernant la mesure SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) mise à exécution par la Hongrie dans le domaine de la taxation des recettes publicitaires.

(2) Conseil d'État, Assemblée générale, Avis sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 28 février 2019, page 6, points 25-27.

(3) CJUE, 26 avril 2018, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) c. Generalitat de Catalunya, [n° C-223/16](#), point 55.

(4) Conseil d'État, avis précité, pages 7-8, points 28-33.

prime abord, cette interdiction semble compromettre la création d'une TSN nationale, cette dernière est en réalité bien compatible avec le droit européen.

En effet, l'interdiction par la directive TVA des TCA nationales vise à éviter de compromettre le système commun de TVA ⁽¹⁾. C'est donc nécessairement à l'aune de cet objectif que l'interdiction doit être appréciée. À cet égard, la jurisprudence de la Cour de justice retient une définition stricte des TCA prohibées, qui doivent présenter les quatre caractéristiques essentielles de la TVA, qui sont cumulatives :

– application « *de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services* » ;

– proportionnalité « *au prix de ces biens et de ces services* » ;

– perception « *à chaque stade du processus de production et de distribution* » ;

– application « *sur la valeur ajoutée des biens et des services, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente* » ⁽²⁾.

La TSN ne remplit pas au moins deux de ces quatre caractéristiques :

– la première caractéristique fait défaut dans la mesure où la TSN ne s'applique qu'à certains services numériques, et non à l'ensemble des opérations économiques réalisées en France (voir en ce sens la décision *GIL Insurance* de 2004 ⁽³⁾) ;

– la quatrième caractéristique n'est pas satisfaite, l'éventuelle répercussion de la TSN sur le consommateur dépendant des conditions de concurrence et non du fonctionnement de la taxe (voir en ce sens la décision *Banco popolare di Cremona* de 2006 ⁽⁴⁾).

Dans ces conditions, la France peut régulièrement introduire dans sa législation une TSN, au même titre que d'autres pays – ce que certains envisagent d'ailleurs de faire ou ont déjà fait, sans que cela n'ait suscité d'objections de la part de la Commission européenne.

2. L'absence de discrimination fondée sur la nationalité

Le risque d'une contrariété de la taxe française avec les règles du commerce international a été avancé, au motif que la TSN introduirait une discrimination reposant sur la nationalité des redevables.

(1) CJCE, 27 novembre 1985, SA Rousseau Wilmot, [C-295/84](#), point 16.

(2) CJCE, 31 mars 1992, Dansk Denkavit ApS et P. Poulsen Trading ApS, [C-200/90](#), point 11.

(3) CJCE, 29 avril 2004, GIL Insurance Ltd., [C-308/01](#), point 35.

(4) CJCE, 3 octobre 2006, Banco Popolare di Cremona Soc. Coop. Arl, [C-475/03](#), points 32 à 34. Voir également CJCE, 8 juin 1999, Erna Pelzl e.a., [C-338/97](#), point 24.

Les États-Unis ont ainsi indiqué qu'ils envisageaient de saisir l'Organisation mondiale du commerce (OMC). Le sous-secrétaire adjoint aux affaires fiscales internationales du Département du Trésor américain, M. Lafayette G. « Chip » Harter, estimait le 12 mars 2019 que « *le résultat [de la TSN] est extrêmement discriminatoire à l'égard des multinationales basées aux États-Unis* »⁽¹⁾.

S'il est exact qu'un grand nombre de redevables de la TSN devraient être américains, c'est-à-dire des entreprises établies aux États-Unis, cette circonstance ne paraît pas susceptible de consommer le caractère discriminatoire de la taxe mis en avant par M. Harter.

- En premier lieu, le dispositif repose sur des critères objectifs et rationnels.

Les seuils d'assujettissement, qui reprennent la logique de la proposition de directive, visent à cibler les entreprises disposant d'une empreinte numérique importante, en cohérence avec l'assiette de la TSN dans la mesure où les revenus tirés des services imposables sont fonction de l'ampleur de cette empreinte.

Le seuil national de 25 millions d'euros est certes plus élevé que celui prévu par certains autres pays (5,5 millions d'euros pour l'Italie et 3 millions d'euros pour l'Espagne), mais son niveau a précisément pour objet d'appréhender les entreprises à forte empreinte numérique non seulement dans le monde, mais aussi en France. Il est au demeurant rappelé que le seuil national envisagé par le Royaume-Uni, 25 millions de livres sterling, ne paraît pas avoir suscité le même émoi que le dispositif français alors qu'il est équivalent – et même supérieur eu égard au taux de change actuel, et que l'Autriche a annoncé le 3 avril retenir un seuil national de 25 millions d'euros.

Les services imposables, eux aussi, présentent une cohérence indéniable et constituent ici encore la reprise du champ de la proposition de directive.

- En deuxième lieu, la circonstance que de nombreux redevables devraient être américains ne traduit aucun ciblage reposant sur la nationalité : il s'agit du simple reflet du paysage économique des services numériques. Les grandes entreprises fournissant des services dans lesquels la participation des utilisateurs est déterminante sont en effet majoritairement américaines – du moins pour leurs sociétés mères.

Au demeurant, des entreprises européennes – y compris françaises – et asiatiques seront directement concernées par la TSN, démontrant l'absence de ciblage particulier du dispositif sur une nationalité d'entreprises et, incidemment, le caractère réducteur et inexact d'une appellation de « taxe GAFAs » – cette appellation, stigmatisant les champions américains, ayant d'ailleurs pu contribuer à d'éventuelles crispations de la part des États-Unis.

(1) Correspondance économique, mercredi 13 mars 2019, page 5.

- En troisième lieu, des entreprises pourront être redevables de la TSN en raison, non d'un dépassement individuel des seuils d'assujettissement à la taxe, mais du fait de leur appartenance à un groupe.

Dans cette configuration, le nombre d'entreprises non-américaines, et singulièrement françaises, devrait être substantiellement plus important que parmi les redevables « directs ».

- Enfin, le fait que les États-Unis envisagent de saisir l'OMC de la TSN française peut sembler paradoxal ou, à tout le moins, quelque peu surprenant. Certaines mesures contenues dans la réforme fiscale américaine de décembre 2017 ont en effet été identifiées comme contraires aux règles commerciales mondiales de l'OMC et aux standards internationaux de l'OCDE.

Tel est notamment le cas de la « BEAT », qui réintègre dans l'assiette imposable américaine certains versements faits à des entités étrangères, du « FDII », qui prévoit l'imposition réduite des profits tirés de l'exploitation d'actifs incorporels américains qui ont contribué à des exportations, mais aussi du « GILTI », qui impose aux États-Unis les bénéfices dégagés d'actifs incorporels par des filiales étrangères de sociétés américaines s'ils sont jugés insuffisamment imposés et excessifs.

Ces dispositifs ont pour effet d'inciter un rapatriement des actifs incorporels aux États-Unis, avantagent les entreprises américaines et, à l'inverse, pénalisent fortement les entreprises étrangères ou celles qui ont des relations avec elles :

- le « FDII » peut être vu comme une subvention à l'export, prohibée par l'OMC ;

- la « BEAT » semble manifestement contraire aux règles de l'OMC en ce qu'elle conduirait à imposer des achats faits auprès d'entreprises étrangères là où ceux réalisés auprès d'entreprises américaines seraient exemptés, et grèvent les filiales américaines d'entreprises étrangères en imposant les versements qu'elles feraient à leurs sociétés mères ;

- la « *patent box* » créée par le duo « FDII-GILTI » paraît méconnaître l'action 5 du projet « BEPS » sur les régimes fiscaux préférentiels.

Cette appréciation est d'ailleurs partagée par la Commission européenne, comme a pu l'indiquer au Parlement européen le commissaire européen M. Pierre Moscovici le 22 mars 2018 ⁽¹⁾.

Les soudaines préoccupations des autorités américaines à garantir le respect de règles internationales, si elles sont vertueuses, ne laissent donc pas d'étonner.

(1) Parlement européen, Questions parlementaires, réponse de la Commission [n° E-000381/2018\(ASW\)](#).

3. Le respect des exigences de la CNIL

Pourrait se poser la question de la conservation des données au regard des réglementations européenne et nationale en matière de protection des données personnelles. Cette inquiétude appelle les éléments de réponse suivants.

- En premier lieu, et contrairement à ce que certains redevables ont pu sembler croire, aucune disposition de la nouvelle taxe n'impose expressément aux entreprises de mettre en place un traitement des données personnelles portant sur une période antérieure à l'entrée en vigueur de la loi.

- En deuxième lieu, si des redevables ont indiqué ne pas disposer des données et éléments utiles à l'établissement de la TSN, une telle affirmation peut laisser sceptique eu égard, non seulement aux informations obtenues par le Rapporteur général lors d'auditions ou de la part de l'administration et d'autres acteurs, mais aussi compte tenu du modèle économique des redevables.

En tout état de cause, à supposer que certains éléments fassent défaut pour la période de 2019 précédant l'entrée en vigueur de la loi qui résulterait de l'adoption du présent texte, il devrait être possible pour les redevables d'apprécier la proportion des utilisateurs français dans leurs services sur la période restant à courir en 2019 une fois la loi entrée en vigueur.

- En troisième lieu, les modalités de détermination de l'assiette de la TSN sont beaucoup moins intrusives que ce qui prévaut en matière de TVA. Là où, pour cette dernière, toute une série de renseignements sont exigés pour chaque facture, y compris des éléments personnels, la TSN, à travers le système de répartition globale, repose sur des ratios statistiques.

- Enfin, la conservation des données ne sera pas illimitée et fera l'objet d'un encadrement garantissant le respect des obligations nationales et européennes en matière de protection des données :

- la conservation n'est requise que pour la période couverte par le droit de reprise de l'administration ;

- elle est justifiée par l'objectif poursuivi par le législateur, qui est de garantir le bon établissement et le correct recouvrement de l'impôt et d'éviter des pratiques d'évasion fiscales ;

- la conservation devrait prendre la forme d'un archivage intermédiaire distinct de la base active des entreprises – soit dans une base d'archivage spécifique, soit dans la base active mais avec séparation logique rendant les données inaccessibles aux personnes non habilitées. Les données ainsi conservées ne pourront donc être utilisées par les redevables ou l'administration à des fins autres que celles relatives à la TSN.

Ces éléments, qui pourront naturellement faire l'objet de précisions complémentaires par l'administration fiscale, correspondent aux préconisations de la CNIL⁽¹⁾. La CNIL exige en effet une durée de conservation en rapport avec l'objectif poursuivi lors de leur collecte, tout en indiquant que cette durée peut être substantiellement plus longue si la conservation ne se fait pas dans la base active, mais en archivage intermédiaire.

À titre d'exemple, si des coordonnées de carte bancaire d'un client, ne peuvent être conservées en base active que le temps de l'opération de paiement, elles peuvent l'être en archivage intermédiaire pendant treize mois, ainsi qu'en dispose l'article L. 133-24 du code monétaire et financier, ce qui permet de signaler des opérations non autorisées ou mal exécutées.

4. Le caractère non rédhibitoire de l'acquittement d'impôts aux États-Unis

L'une des principales critiques soulevées contre le principe d'une TSN, nationale ou européenne, est de ne pas tenir compte des impôts que pourraient payer par ailleurs les entreprises redevables, particulièrement ceux acquittés dans une juridiction en dehors du champ d'application de la TSN.

Ainsi, l'Association des services internet communautaires (ASIC), qui réunit certaines des plus grandes entreprises du numériques (notamment Google, Facebook, Airbnb, Twitter, Microsoft et Twitter), qualifiait le 21 janvier 2019 le projet de TSN française de « *taxe idéologique reposant sur un faux postulat* »⁽²⁾. L'ASIC considère en effet que la question n'est « *pas de savoir si les entreprises américaines payent ou non des impôts* », affirmant qu'elles en payent, mais plutôt où elles les payent. Selon l'ASIC, Google, Apple et Facebook auraient versé chacun plusieurs milliards de dollars d'impôts en 2017 (plus de 15 milliards pour chacun des deux premiers, plus de 4 milliards pour le troisième)⁽³⁾.

D'une manière générale, il est exact que, depuis la mise en œuvre de la réforme fiscale américaine de décembre 2017, les multinationales américaines du numérique paient un IS fédéral substantiellement plus élevé qu'avant.

Cependant, le fait de payer des impôts quelque part ne saurait constituer un argument dirimant contre toute initiative visant à mieux imposer les multinationales du numérique.

En effet, plutôt que de savoir si ces entreprises payent des impôts ou où elles les payent, la vraie question est de vérifier si ces entreprises payent leur juste part d'impôt là où elles dégagent leurs profits et là où la valeur qu'elles retirent est générée. C'est toute l'ambition du projet « BEPS » de l'OCDE : imposer les bénéficiaires là où est réalisée l'activité génératrice de valeur.

(1) CNIL, [Limiter la conservation des données](#) (sur le site de la CNIL).

(2) ASIC, 21 février 2019, Les six raisons pour lesquelles la taxe numérique est une mauvaise idée ([lien](#)).

(3) Ibid.

Cette question renvoie donc à la répartition de la valeur et aux pratiques abusives en matière de prix de transfert, permettant à des entreprises de localiser artificiellement des bénéfices dans des juridictions où ils seront peu ou pas imposés. De tels transferts sont plus aisés lorsque sont en jeu des actifs incorporels et des flux de revenus passifs tels que des redevances, comme en témoignent les écarts de taux précédemment évoqués entre modèles d'affaires numériques et traditionnels.

À cet égard, rappelons que le célèbre montage du « *double irish* », auquel Google a longtemps recouru, a permis à ce groupe de loger aux Bermudes, en franchise d'impôt, des milliards de dollars de bénéfices tirés de ses activités en Europe dans l'attente d'une « *tax holiday* », mesure d'incitation au rapatriement des profits logés à l'étranger par une imposition réduite de ceux-ci ⁽¹⁾.

Google n'a cependant pas été la seule multinationale du numérique à se livrer au « *double irish* » : dès 2013, MM. Pierre Collin et Nicolas Colin soulignaient qu'un « montage de ce type est aujourd'hui mis en œuvre par toutes les grandes entreprises américaines de l'économie numérique : c'est le cas, en particulier, de Google, Apple, Amazon, Facebook et Microsoft » ⁽²⁾.

Par ailleurs, la réforme fiscale américaine de décembre 2017 contenait une mesure assimilable à une « *tax holiday* », la « *transition tax* ». Cela explique donc le constat de l'ASIC sur l'imposition des bénéfices des géants du numérique « *en attente de taxation* » ⁽³⁾. Si ce type de mesures incitatives permet de récupérer des recettes fiscales, elle est aussi de nature à encourager les pratiques agressives et la localisation à l'étranger de bénéfices dans l'attente de l'adoption future d'un dispositif similaire.

En conséquence, l'impôt fédéral américain récemment acquitté par les géants du numérique était assis pour une grande partie sur des bénéfices antérieurs tirés d'autres pays, dont la France, et qui auraient été imposés à 35 % s'ils n'avaient pas été logés dans des paradis fiscaux comme les Bermudes. Ces entreprises peuvent donc effectivement payer un impôt, mais elles ne le font pas nécessairement là où l'équité fiscale le commanderait.

Enfin, le fait que certaines des multinationales américaines auraient acquitté un IS de 24 % de leurs bénéfices, voire de 25 % s'agissant d'Apple ⁽⁴⁾, paraît difficilement conciliable avec certaines autres données. Pour ne prendre que l'exemple d'Apple, rappelons qu'une enquête de la Commission européenne conclue en août 2016 a démontré que la société, dont tous les profits européens étaient logés en Irlande, avait bénéficié d'un taux d'IS particulièrement

(1) Pour une présentation détaillée du « *double irish* » utilisé par Google, il est renvoyé au rapport de notre collègue Fabien Roussel sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux (Assemblée nationale, XI^e législature, n° 683, 21 février 2018, pages 20-22).

(2) MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, rapport précité, page 21.

(3) ASIC, id.

(4) Institut économique Molinari, [La taxation française des services numériques](#) : un constat erroné, des effets pervers, mars 2019, page 37.

avantageux : de 1 % en 2003, il était descendu jusqu'à 0,005 % en 2014, atteignant un niveau 5 000 fois plus faible que le taux mentionné dans l'étude ⁽¹⁾.

5. La question de l'imposition d'entreprises potentiellement déficitaires ou faiblement profitables

Assise sur le chiffre d'affaires et non sur les bénéfices, la TSN pourrait avoir comme redevables des entreprises déficitaires ou dégageant de faibles profits.

Ce constat n'est nullement remis en cause : il est partagé. C'est d'ailleurs ce qui rend imparfait la TSN et qui fait d'elle non la meilleure, mais la moins mauvaise solution en attend mieux.

Cependant, plusieurs éléments de nuance doivent être apportés.

a. Le secteur est caractérisé par une forte croissance

En premier lieu, l'économie numérique est un secteur connaissant une importante croissance, surtout s'il est distingué des activités informatiques et de télécommunications et si sont prises en compte les plus grandes entreprises.

Le tableau ci-dessous illustre cet état de fait, en comparant le taux de croissance annuel du chiffre d'affaires des plus grandes entreprises du numérique, de l'informatique et des télécommunications, et des autres secteurs.

**CROISSANCE ANNUELLE COMPARÉE DU CHIFFRE D'AFFAIRES
DES PLUS GRANDES MULTINATIONALES SELON LE SECTEUR D'ACTIVITÉ**

Numérique	Informatique et télécommunications	Autres
14,2 %	3,1 %	0,2 %

N.B. : Les données des secteurs « Numérique » et « Informatique et télécommunications » reposent sur les 100 plus grandes entreprises pour chacun d'eux. Pour le secteur « Autres », les données reposent sur 83 entreprises.

Source : Commission européenne, à partir des données de la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (CNUCED).

Avec une croissance de plus de 14 % et près de cinq fois plus importante que celle enregistrée par les géants de l'informatique et des télécommunications, les multinationales numériques disposent d'une grande capacité à dégager des revenus. Cette forte croissance est d'ailleurs l'un des traits caractéristiques des entreprises du numérique, comme le relevaient MM. Pierre Colin et Nicolas Collin dans leur rapport de 2013 ⁽²⁾.

(1) Commission européenne, Aides d'État : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à [Apple](#), 30 août 2016.

(2) MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, rapport précité, pages 6-8.

Certes, une forte croissance ne signifie pas nécessairement pour l'entreprise une profitabilité, mais les entreprises du numériques sont néanmoins dans une situation *a priori* plus confortable que celles des autres secteurs.

b. La taxe ne touchera que les entreprises les plus importantes

En deuxième lieu, seules les plus grandes entreprises seront concernées par la TSN, les deux seuils cumulatifs d'assujettissement y veillant. Cette circonstance est elle aussi de nature à limiter les risques que la taxe puisse toucher des entreprises déficitaires.

Par ailleurs, si certaines entreprises se retrouvaient assujetties à la TSN du fait de leur appartenance à un grand groupe et non en raison de leur taille propre, d'une part, la TSN ne serait assise que sur leurs revenus propres, non sur ceux du groupe, d'autre part, le groupe pourrait en tant que de besoin leur consentir des avantages financiers (subventions, abandons de créance, *etc.*).

c. L'imposition d'entreprises déficitaires concerne généralement plus les entreprises traditionnelles

En troisième lieu, les entreprises françaises, déficitaires ou non, acquittent des impôts de production que ne versent pas forcément, ou pas selon la même ampleur, les multinationales du numérique. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) ou encore les impositions foncières sont à cet égard des éléments de distinction éloquentes. Rappelons d'ailleurs que, parmi les impôts dont Google avait obtenu la décharge le 12 juillet 2017, figurait la CVAE ⁽¹⁾.

En conséquence, la distorsion fiscale entre les grandes entreprises du numérique et les autres ne se limite pas à la seule imposition des bénéfices, réduisant substantiellement la pertinence des critiques portant sur l'éventuelle imposition par la TSN d'entreprises déficitaires.

d. Les autres assiettes présentent plusieurs inconvénients

Retenir une assiette autre que les recettes encaissées, telle que la marge brute, a été proposé par certaines entreprises ou organismes dans le cadre des auditions. Séduisante en apparence dans la mesure où une telle assiette reflète mieux la profitabilité d'une entreprise, la marge brute reste imparfaite et exposerait la TSN aux mêmes vicissitudes que l'IS aujourd'hui.

La marge brute, comme au demeurant tout solde comptable intermédiaire, peut être manipulée ou délocalisée avec plus ou moins de facilité, notamment à travers des charges excessives. Les difficultés liées à la manipulation abusive des prix de transfert en matière d'IS se retrouveraient donc et priveraient de son effectivité la nouvelle taxe.

(1) Tribunal administratif de Paris, 12 juillet 2017, Société Google Ireland Limited, [n° 1505126/1-1](#).

Enfin, une assiette se rapprochant du bénéfice, soit directement en substituant ce dernier aux recettes encaissées, soit indirectement à travers des mécanismes d'imputation de la TSN sur l'IS ou de déductibilité renforcée sur l'assiette de ce dernier, risquerait d'aboutir à une neutralisation de la taxe par les conventions fiscales. Or, l'un des intérêts essentiels de l'assiette retenue pour la TSN est d'échapper à une telle neutralisation en étant hors du champ des conventions.

6. La relativité des inquiétudes liées à l'imposition d'entreprises qui acquittent déjà l'IS

Parallèlement aux craintes soulevées quant à l'imposition d'entreprises faiblement bénéficiaires ou déficitaires, est revenue dans le débat la question des entreprises qui acquittent déjà l'IS en France.

Le lieu d'établissement du redevable étant indifférent, la TSN touchera effectivement des entreprises étrangères et françaises, qui peuvent payer de façon normale leur IS sans éluder l'impôt.

Ce constat est exact ; c'est l'un des éléments qui fait d'une taxe assise sur le chiffre d'affaires un dispositif imparfait – et qui renforce la nécessité d'une avancée rapide sur la scène internationale pour que la TSN s'applique sur la période la plus courte possible.

Néanmoins, ce constat appelle plusieurs observations particulières, outre celle à caractère général reposant sur la vocation temporaire de la TSN.

a. Les taxes sectorielles sur le chiffre d'affaires existent déjà

Ainsi qu'il a été vu, la TSN n'est pas le seul impôt que des redevables vertueux de l'IS acquittent, et elle n'est pas la seule taxe sectorielle sur le chiffre d'affaires.

À titre d'exemple, parmi les nombreuses taxes en vigueur, peuvent être mentionnées :

– la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévisions, due par les éditeurs de services de télévision et prévue à l'article 302 *bis* KG du CGI ;

– la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques, due par ces opérateurs et prévue à l'article 302 *bis* KH du CGI ;

– la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) due par les grandes surfaces et prévue à l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés ⁽¹⁾, et qui fait l'objet d'une taxe additionnelle prévue à l'article 302 *bis* ZA du CGI ;

(1) Loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés.

– ou encore la taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels, surnommée depuis 2016 la « taxe YouTube » et prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI.

Plusieurs entreprises françaises doivent donc déjà payer, en plus de l'IS, une ou plusieurs taxes sectorielles sur le chiffre d'affaires. Sur ce point, les redevables de la TSN qui acquittent déjà l'IS ne seront donc pas dans une situation inédite ni frappée par une rupture d'égalité.

b. La déductibilité de la TSN de l'assiette de l'IS réduira ce dernier

La TSN sera déductible de l'assiette de l'IS. Si le dispositif proposé est muet sur ce point, c'est que cette déductibilité résulte du droit commun existant : l'article 39 du CGI prévoit déjà, au 4° de son 1, que les impôts sont déductibles du résultat sauf précision contraire expresse de la loi.

Pour les entreprises qui sont assujetties à l'IS, il y aura donc une réduction du résultat soumis à cet impôt et, si elles sont déficitaires, leur déficit reportable sera accru, diminuant d'autant le résultat imposable lors du retour à une situation bénéficiaire.

Au demeurant, les assujetties à l'IS pourront bénéficier d'avantages fiscaux particuliers tels que le crédit d'impôt recherche ou le taux réduit d'IS sur les revenus de certains actifs incorporels.

c. Les mécanismes tenant compte de la faiblesse du bénéfice ou du déficit présentent des risques juridiques

De nombreuses entreprises ont souhaité que la TSN, plutôt que de s'imputer sur l'assiette de l'IS, s'impute directement sur le montant de cet impôt.

En apparence tentante, l'imputation de la TSN sur l'IS se heurterait aux stipulations des conventions fiscales bilatérales. En effet, un impôt qui n'entre pas dans le champ d'une convention ne peut s'imputer sur le montant dû au titre d'un autre impôt couvert par ladite convention

Au-delà d'une imputation directe de la TSN sur le montant d'IS dû, les mécanismes voisins ou équivalents s'exposeraient aux mêmes obstacles juridiques. Il en irait ainsi d'une prise en compte de la profitabilité ou du caractère déficitaire du redevable, ou encore d'un mécanisme de triple déduction ⁽¹⁾.

(1) Pour une présentation plus détaillée des obstacles juridiques à une imputation de la TSN sur l'IS et non sur l'assiette, il est renvoyé à la partie correspondante du commentaire de l'article 1^{er} (cf. infra, article 1^{er}, III, E, 4).

7. Le caractère incertain de la répercussion de la TSN

Une autre critique récurrente contre la TSN réside dans la répercussion de son montant sur les clients des redevables et les utilisateurs des services numériques visés.

Aussi bien l'ASIC que l'étude du cabinet Taj citée par *Les Échos* le 5 mars 2019 avancent une telle répercussion, qui lèserait *in fine* les petites et moyennes entreprises et les utilisateurs, et non les grandes entreprises du numérique.

Il ne paraît pas inutile de noter que les craintes de cette répercussion émanent principalement des premiers intéressés : les redevables de la taxe. Ce sont eux qui sont le plus à même de s'assurer que le montant dû au titre de la TSN n'augmentera pas les prix des services fournis, à supposer que cette augmentation puisse effectivement se faire.

Si une répercussion de la taxe ne peut être écartée péremptoirement, plusieurs éléments doivent néanmoins être pris en considération.

- S'agissant des services gratuits, elle constituerait une négation de leur économie générale et de leur principe de fonctionnement.

Le seul moyen pour y arriver serait un changement radical dans le modèle d'affaires de ces services, en les rendant payants. Une telle démarche semble inenvisageable pour des réseaux sociaux ou des plateformes de diffusion de contenus numériques dont la gratuité est l'un des principaux facteurs d'attractivité. Alors que la page d'accueil de Facebook porte l'inscription « *C'est gratuit (et ça le restera toujours)* », on imagine mal le groupe californien soumettre subitement l'accès à son réseau social au paiement de droits d'entrée.

- Pour les services qui, tout en étant gratuits dans leur accès, conduisent à la perception d'une commission sur les transactions réalisées, il est possible que certains redevables de la TSN décident d'augmenter ces prélèvements. Une telle pratique reste toutefois incertaine et serait en tout état de cause limitée par des raisons pratiques (la répercussion augmenterait marginalement la commission, elle-même marginale au regard du prix global) et économique.

Une répercussion forte exposerait en effet les redevables de la TSN à d'importants risques de perte de compétitivité. La sensibilité au prix des utilisateurs en ligne est en effet prononcée, comme le relève l'étude d'impact publiée par la Commission européenne sur ses deux propositions de directive du 21 mars 2018 ⁽¹⁾.

- D'une manière générale, tous services imposables confondus, les occurrences d'une répercussion sur les clients et utilisateurs, *a fortiori* d'une répercussion massive, devraient être limitées.

(1) Commission européenne, étude d'impact précitée, page 75.

Le souci de compétitivité des entreprises est mis en avant par l'étude d'impact du présent projet de loi ⁽¹⁾, tandis que l'étude d'impact européenne souligne qu'il y a très peu de preuves qu'une nouvelle taxe sur le chiffre d'affaires se traduise nécessairement par une hausse des prix ⁽²⁾.

Par ailleurs, à supposer que les redevables répercutent la TSN sur les commissions qu'elles perçoivent ou sur les prix payés par leurs clients, l'ampleur d'une telle répercussion ne doit pas être surestimée ni présentée comme potentiellement très dommageable pour les entreprises clientes françaises.

Le montant résultant d'une répercussion resterait en effet très modeste eu égard au taux de la TSN et à son assiette. À titre d'exemple, en retenant l'hypothèse d'une commission de 10 % sur une transaction de 100 euros, soit 10 euros de commission, la TSN représenterait une hausse de 30 centimes.

La modestie de cet impact doit en outre être mise en relation avec l'ampleur du chiffre d'affaires global des redevables, qui se compte généralement en milliards d'euros. Une répercussion systématique de montants se chiffrant en centimes au regard des sommes encaissées dans le monde présenterait certainement des charges de gestion et des risques concurrentiels démesurés au regard du gain potentiel.

Enfin, il y a lieu de souligner que certaines entreprises ont déjà eu l'occasion, par le passé, d'augmenter leurs commissions sans attendre que la TSN soit envisagée, encore moins mise en œuvre – tel est par exemple le cas d'Apple avec son AppStore.

8. La perte d'attractivité pour les investisseurs non avérée

Le fait que la France, à travers la TSN, décide d'imposer unilatéralement certaines entreprises numériques, a conduit plusieurs organismes à craindre pour l'attractivité des « jeunes pousses » françaises vis-à-vis des investisseurs. Cette crainte repose sur la charge supplémentaire représentée par la nouvelle taxe, qui pourrait diminuer la valorisation des entreprises et la rémunération de leurs potentiels actionnaires.

Si ce postulat n'est pas dénué de tout fondement, il appelle néanmoins plusieurs observations.

- D'une part, s'il est exact que la TSN alourdira le montant des impôts payés par les entreprises qui lui seront assujetties, la charge restera raisonnable et sera en outre déductible du résultat soumis à l'IS.

La taxe ne devrait donc pas empêcher les investissements et, partant, la croissance des entreprises concernées, ni l'éventuel versement de dividendes.

(1) *Étude d'impact du présent projet de loi*, page 20.

(2) *Commission européenne, étude d'impact précitée*, page 75.

Verser des dividendes ne correspond au demeurant pas aux pratiques typiques des entreprises du numérique. Comme le soulignaient MM. Collin et Colin en 2013, « *les entreprises de l'économie numérique ne versent généralement pas de dividendes à leurs actionnaires* » et « *rémunèrent massivement leurs cadres dirigeants et salariés par le biais de stock-options* », ce qui a pour effet de multiplier le nombre de parts et « *diluer les autres actionnaires* »⁽¹⁾.

• D'autre part, la fiscalité n'est pas, loin de là, le seul élément pris en compte par les entreprises et les investisseurs pour décider de leurs actions⁽²⁾. La qualité de la main-d'œuvre et de sa formation, celle des infrastructures ou encore le cadre institutionnel et juridique sont autant de considérations attentivement retenues pour un choix économique. S'agissant des entreprises du numérique, la nature du projet, de l'activité réalisée, leurs perspectives économiques et sociales et leur caractère inédit jouent un rôle déterminant dans le processus décisionnel d'investissement.

Au demeurant, si la pression fiscale était si cruciale et susceptible à elle seule de freiner, voire de bloquer, des investissements, le taux facial de l'IS français aurait eu des conséquences négatives beaucoup plus importantes que celles qu'il peut avoir. La Hongrie, avec un taux d'IS de 9 %, ou Malte qui propose un taux de 5 % pour les bénéfices tirés d'activités offshore, seraient alors beaucoup plus prisées des investisseurs.

Enfin, répétons que la TSN n'a pas vocation à être un dispositif pérenne, mais bien une taxe provisoire. Cette circonstance, qui ne peut être inconnue des potentiels investisseurs, tend à substantiellement réduire la portée d'une éventuelle perte d'attractivité des entreprises françaises. Elle pourrait même être vue, au contraire, comme un facteur positif à travers la perspective d'une importante plus-value en cas de cession des parts une fois la TSN disparue.

9. La dissipation d'éventuelles difficultés opérationnelles par le mécanisme proposé

D'autres objections à la TSN proposée par le Gouvernement tiennent à son potentiel caractère non opérationnel, au-delà de la question des données disponibles évoquées ci-dessus.

Certaines organisations professionnelles des entreprises du numérique considèrent ainsi que la TSN ne règle pas la question des activités qui ne sont pas facturées en France ou qu'il est difficile de comptabiliser, pour chaque opération ou prestation, les montants associés – et donc encore plus délicat de déterminer le montant correspondant aux opérations françaises.

(1) MM. Pierre Collin et Nicolas Colin, rapport précité, pages 22-23.

(2) Conseil des prélèvements obligatoires, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, décembre 2016 - Rapport particulier n° 2 : Comment l'impôt sur les sociétés affecte-t-il les comportements ?, page 49.

Par ailleurs, a été soulevé le fait que la TSN ne mettrait pas fin aux pratiques d'évasion fiscale.

Si ces préoccupations sont légitimes, le dispositif proposé par le Gouvernement permet de les dissiper, puisqu'il a été conçu pour éviter de tels écueils.

- En premier lieu, s'agissant de la question liée à l'évasion fiscale, la TSN n'a pas pour ambition de résoudre toutes les difficultés actuellement rencontrées, notamment sur l'imposition des bénéfices. Cela relève des négociations internationales au sein de l'OCDE et des propositions en cours de discussion au sein de l'Union européenne.

En revanche, c'est précisément pour prémunir le dispositif des problèmes touchant l'imposition des bénéfices et éviter une neutralisation par les conventions fiscales que la TSN est assise sur les recettes brutes, difficilement délocalisables à la différence des bénéfices qui, par la manipulation abusive des prix de transfert, peuvent être logés ailleurs que là où ils sont effectivement réalisés.

- En second lieu, le lieu d'établissement des redevables qui encaissent les sommes comme le lieu de facturation des prestations sont indifférents : la TSN est due au titre des services réalisés en France, peu importe où le prestataire se trouve ou l'endroit dans lequel la prestation est juridiquement conclue ou facturée.

Par ailleurs, la localisation du service en France dépend de celle des utilisateurs – qui se trouvent en France –, écartant là aussi les risques de manipulation ou la difficulté à identifier ceux des services réalisés en France.

Enfin, une clef de répartition originale est prévue pour déterminer concrètement la base taxable, reposant schématiquement sur le rapport entre le nombre d'utilisateurs français concernés par le service et le nombre total d'utilisateurs. Le coefficient ainsi obtenu étant appliqué à l'ensemble des recettes tirées du service, les éventuels problèmes qu'un suivi par opération poserait n'ont pas lieu d'être.

10. L'absence de charge administrative supplémentaire significative

La nouvelle TSN, d'après certains acteurs, conduira ses redevables à faire face à une charge administrative supplémentaire lourde, supposant des développements informatiques générateurs de coûts importants. Ce constat est notamment posé par l'étude précitée du cabinet Taj.

Ici aussi, la nuance est de mise. Si l'étude d'impact accompagnant le projet de loi n'apporte pas d'élément tangible sur ce sujet, celle des deux propositions de directive, en revanche, témoigne d'une charge à relativiser pour les redevables de la taxe⁽¹⁾. Cette conclusion portant sur la TSN européenne est

(1) Commission européenne, étude d'impact précitée, page 76.

transposable à la taxe française, la première prévoyant des obligations d'informations pesant sur les redevables similaires à celles du dispositif proposé.

- D'une part, les seuils d'assujettissement à la TSN française assurent que ne seront concernées que les plus grandes entreprises ou les entreprises appartenant à d'importants groupes, c'est-à-dire des entreprises capables de faire face à une nouvelle charge administrative.

- D'autre part, la réunion des données exigées ne devrait pas se révéler difficile compte tenu de l'objet des activités des redevables, surtout s'agissant des entreprises établies dans l'Union européenne : la législation européenne leur impose en effet déjà des obligations informatives correspondant à celles visées par le dispositif⁽¹⁾.

Au demeurant, et même en l'absence d'obligations juridiques, il existe de nombreux exemples de coopération volontaire des entreprises du numérique avec les administrations fiscales sur l'échange de données. Ce type de pratique démontre d'ailleurs que les informations souhaitées existent et peuvent être obtenues relativement aisément.

La disponibilité des données pertinentes pour l'établissement de la TSN, notamment celles relative à localisation des utilisateurs, devrait également être assurée par les modèles économiques taxés, qui supposent pour l'entreprise de connaître des données.

- Enfin, en ce qui concerne le surcoût éventuel de mise en conformité avec la nouvelle TSN, le document européen indique que celui-ci devrait être très substantiellement inférieur à 0,1 % du chiffre d'affaires⁽²⁾.

D'une manière générale, la simplicité de fonctionnement de la TSN (un taux unique applicable aux revenus bruts à travers une répartition globale dispensant d'un suivi par opération et même par pays) est en elle-même un élément de minimisation de la charge administrative.

11. Le faible risque de mesures de rétorsion étrangères

Certains observateurs ont avancé le risque que la TSN puisse entraîner des mesures de rétorsion de la part d'autres pays, singulièrement des États-Unis d'Amérique.

Si une telle hypothèse ne peut être exclue *a priori*, ne serait-ce que parce qu'elle dépend des autorités politiques américaines et non de la France, sa réalisation n'apparaît pas pour autant certaine.

- En premier lieu, l'impact de la taxe sur les entreprises américaines doit être relativisé : son montant restera somme toute plutôt modeste au regard de leurs

(1) Ibid.

(2) Ibid.

revenus mondiaux. C'est d'ailleurs pour cela que l'objectif final est bien un accord international ambitieux qui remplacera, dans le droit national, la TSN, celle-ci servant d'aiguillon pour accélérer les négociations.

À cet égard, les géants américains prêtent certainement une attention plus marquée vis-à-vis des sanctions que la Commission européenne adopte sur le terrain du droit de la concurrence qu'à l'endroit d'une taxe dont le rendement pour 2019 est évalué à 400 millions d'euros. Pour mémoire, et sans que la liste ne soit exhaustive :

– l'Irlande avait été sanctionnée pour des rescrits opaques abusifs sur des prix de transfert concernant Apple, la somme devant être récupérée auprès de l'entreprise étant de 13 milliards d'euros ⁽¹⁾ ;

– Google a été sanctionné à trois reprises en moins de deux ans par la Commission européenne pour violation des règles concurrentielles, pour un total de plus de 8 milliards d'euros :

- une première amende de 2,42 milliards d'euros avait été infligée en juin 2017 pour le comparateur de prix Google Shopping ⁽²⁾,
- une deuxième amende de 4,34 milliards d'euros avait été prononcée contre l'entreprise en juillet 2018 concernant le marché de la recherche générale à travers le système d'exploitation Android ⁽³⁾ ;
- enfin, une troisième amende de 1,49 milliard d'euros a été infligée le 20 mars dernier pour abus de position dominante concernant la régie publicitaire AdSense ⁽⁴⁾.

Ainsi, dans quatre affaires seulement concernant deux des géants américains du numérique, plus de 21 milliards d'euros ont été réclamés par la Commission européenne, soit directement (pour Google), soit indirectement (pour Apple, à travers l'Irlande).

• D'autre part, ainsi qu'il a été vu, la France n'est pas le seul État nourrissant l'ambition d'une TSN nationale.

À cet égard, l'Italie dispose dans son droit d'une telle taxe depuis l'entrée en vigueur de sa loi de finances pour 2019, et avait créé dès 2017 un prélèvement sur les transactions numériques – auquel la taxe s'est substituée. Le Royaume-Uni,

(1) *Commission européenne, communiqué de presse précité concernant Apple, 30 août 2016.*

(2) *Commission européenne, communiqué de presse, Pratiques anticoncurrentielles : la Commission inflige à [Google](#) une amende de 2,42 milliards d'euros pour abus de position dominante sur le marché des moteurs de recherche en favorisant son propre système de comparaison de prix, 27 juin 2017.*

(3) *Commission européenne, communiqué de presse, Pratiques anticoncurrentielles : la Commission inflige à [Google](#) une amende de 4,34 milliards d'euros pour pratiques illégales concernant les appareils mobiles Android en vue de renforcer la position dominante de son moteur de recherche, 18 juillet 2018.*

(4) *Commission européenne, communiqué de presse, Antitrust : la Commission inflige une amende de 1,49 milliard d'euros à [Google](#) pour pratiques abusives en matière de publicité en ligne, 20 mars 2019.*

quant à lui, a lancé une consultation riche pour créer un dispositif similaire à celui proposé par le Gouvernement français, tandis que l'Autriche a annoncé le 3 avril l'introduction d'une taxe numérique nationale.

Il serait donc pour le moins étonnant que seule l'initiative française fasse l'objet de « contre-mesures ». Le fait que la taxe française s'applique dès 2019, soit avant l'aboutissement des négociations internationales, ne saurait constituer un motif légitime pour d'éventuelles représailles : la taxe italienne, aux termes de la loi de finances pour 2019, doit s'appliquer dès cette année.

Notons également que, depuis 2016, existe en Inde une taxe de péréquation touchant la rémunération de prestations de publicité ciblée fournies par des non-résidents, avec un taux de 6 % – soit le double de celui prévu par la TSN française ou italienne ⁽¹⁾.

• Enfin, répétons-le, la TSN n'a pas vocation à être pérenne mais est bien un outil temporaire dans l'attente d'une solution internationale. Cette circonstance est, elle aussi, de nature à grandement réduire les risques de rétorsion.

II. LE GEL DE LA BAISSSE DU TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN 2019 POUR LES PLUS GRANDES ENTREPRISES : UN OUTIL DE FINANCEMENT DES MESURES EN FAVEUR DU POUVOIR D'ACHAT

Le second article du projet de loi modifie la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS, seulement en 2019 et uniquement pour les plus grandes entreprises. Son rendement, estimé à 1,76 milliard d'euros, permettra de financer d'importantes mesures en faveur du pouvoir d'achat des Français.

A. LES MESURES PRISES EN DÉCEMBRE 2018 EN FAVEUR DU POUVOIR D'ACHAT DES MÉNAGES

Tirant les conséquences du contexte social inédit de l'automne 2018, le Président de la République a, le 10 décembre, annoncé un état d'urgence économique et sociale qui s'est traduit par une réponse rapide du Gouvernement et du législateur à travers la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 ⁽²⁾, la loi de finances pour 2019 ⁽³⁾ et une loi spécifique portant mesures d'urgence économiques et sociales promulguée le 24 décembre 2018 ⁽⁴⁾.

En application de ces textes, les employeurs ont pu verser à leurs salariés une prime exceptionnelle exonérée d'impôt et de cotisations sociales, les salariés ont vu leurs heures supplémentaires défiscalisées et désocialisées, tandis que la prime d'activité a été revalorisée et le taux de la contribution sociale généralisée (CGS) réduit pour plusieurs millions de foyers fiscaux.

(1) OCDE, rapport intérimaire 2018 précité, page 159.

(2) Loi n° 2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019.

(3) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

(4) Loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales.

Par ailleurs, la « prime à la casse » et le chèque énergie ont été renforcés, et le niveau de la fiscalité énergétique a été maintenu, sans augmentation.

Prises ensemble, ces mesures présentent un coût de près de 11 milliards d'euros. Pour les financer ces mesures, plusieurs pistes existent.

Un effort de réduction des dépenses publiques sera réalisé, sans compromettre l'atteinte des objectifs du Gouvernement ni réduire l'efficacité des services publics fournis à la population. La nouvelle taxe sur les services numériques précédemment présentée et qui fait l'objet de l'article 1^{er} du présent projet de loi, permettra également de dégager des ressources opportunes, en plus de s'inscrire dans des considérations de justice fiscale et de correction de distorsions liées à l'inadaptation de certaines règles actuelles. Enfin, le déficit pourrait être accru.

En plus de ces moyens, et pour éviter de creuser de façon excessive le déficit, il est prévu de solliciter de la part des plus grandes entreprises un effort financier ponctuel.

Cet effort consiste en une modification provisoire de la trajectoire de baisse du taux de l'IS, prévue par l'article 2 du présent texte.

B. LA CONTRIBUTION DES PLUS GRANDES ENTREPRISES AU FINANCEMENT DES RÉFORMES : LE GEL DE LA BAISSÉ DU TAUX NORMAL DE L'IS EN 2019

Maintenir pour les plus grandes entreprises le taux normal de l'IS à 33 1/3 % en 2019 permettra de financer les mesures en faveur du pouvoir d'achat à hauteur de 1,7 milliard d'euros. Cet effort consenti par les grandes entreprises ne devrait pas les pénaliser excessivement eu égard à la nature particulière de 2019, qui voit un degré de soutien public inédit pour les entreprises.

1. Un maintien du taux de 33 1/3 % pour les plus grandes entreprises en 2019

En application de l'article 84 de la loi de finances pour 2018 ⁽¹⁾, qui a fixé la trajectoire du taux de l'IS pour la période 2019-2022, le taux normal de l'IS devait, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, passer de 33 1/3 % à 31 % pour toutes les entreprises pour la fraction de bénéfice supérieure à 500 000 euros – le taux applicable aux premiers 500 000 euros de bénéfice étant de 28 %.

Par la suite, le taux normal doit atteindre 28 % en 2020, 26,5 % en 2021 pour se fixer enfin à 25 % pour les exercices ouverts à compter de 2022.

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

L'article 2 du présent projet de loi prévoit de modifier cette trajectoire, pour la seule année 2019 et uniquement pour les plus importantes entreprises acquittant l'IS, entendues comme celles dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 250 millions d'euros.

Pour ces entreprises, le taux normal de l'IS applicable à la fraction de leur bénéfice excédant 500 000 euros réalisé au titre des exercices ouverts entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2019 restera inchangé par rapport à 2018, fixé à 33 1/3 %.

Pour toutes les autres entreprises, en revanche, la trajectoire prévue par la loi de finances pour 2018 précitée sera bien effective en 2019, le taux normal applicable aux exercices ouverts cette année-là étant de 31 %.

En conséquence, l'immense majorité des entreprises françaises, notamment l'intégralité des très petites et moyennes entreprises (TPE et PME) et une grande partie des entreprises de taille intermédiaire (ETI) bénéficieront de la baisse prévue du taux normal de l'IS. Seules les entreprises disposant de la solidité financière requise seront concernées par le gel temporaire de la baisse de ce taux.

2. Une mesure rapportant 1,76 milliard d'euros dans le contexte de l'« année double » qui ne remet pas en cause le taux cible de 25 %

Cette mesure devrait permettre de dégager un surcroît de recettes fiscales estimé à 1,76 milliard d'euros, participant activement au financement des dispositifs de justice fiscale et sociale adoptés en décembre dernier.

Elle ne remettra cependant pas en cause l'objectif poursuivi par le Gouvernement et la majorité de renforcer la compétitivité des entreprises françaises et d'alléger la fiscalité qui pèse sur celles-ci, dans la mesure où le dispositif proposé conduit à ce que la trajectoire initialement prévue reprenne son cours normal dès 2020, avec un taux d'IS fixé à 28 %.

L'article 2 ne prévoit donc pas de décaler d'un an de la trajectoire de baisse du taux de l'IS, mais bien une mesure ponctuelle.

En tout état de cause, la cible d'un taux de 25 % à compter de 2022, prévue par la loi de finances pour 2018 précitée, demeure bien l'objectif du Gouvernement, comme l'a rappelé le ministre de l'économie et des finances à plusieurs reprises, notamment dans *Les Échos* du 7 mars 2019 mais aussi devant la commission des finances lors du début de l'examen du présent projet de loi.

Enfin, rappelons que 2019 sera pour les entreprises une année particulièrement propice, souvent qualifiée d'« année double », à travers le cumul du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) et des allègements de cotisations sociales patronales.

Estimé à 40 milliards d'euros environ, ce cumul, qui profitera singulièrement aux grandes entreprises qui emploient une main-d'œuvre importante, relativise l'impact négatif du maintien pour elles, en 2019, d'un taux normal d'IS de 33 1/3 %.

TRAVAUX DE LA COMMISSION

AUDITION DE M. PASCAL SAINT-AMANS, DIRECTEUR DU CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES DE L'OCDE

Lors de sa séance du 3 avril 2019, la commission a auditionné M. Pascal Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE.

M. le président Éric Woerth. Nous avons entamé hier l'examen du projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, et nous le poursuivrons cet après-midi. Ce matin, au milieu de ces travaux, nous nous retrouvons pour procéder à l'audition de M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE ; cela tombe bien. Certes, c'est dû pour partie au hasard, mais ce programme est intelligemment construit...

La voix de Pascal Saint-Amans compte beaucoup. C'est, au fond, l'un des acteurs des changements fiscaux actuels ou prochains. Ce n'est pas la première fois que nous l'auditionnons. Le 13 septembre 2017, il avait évoqué devant nous le plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Peut-être pourra-t-il faire le point sur ce projet « BEPS ». Nous souhaitons évidemment l'entendre aujourd'hui à propos des négociations multilatérales qui se tiennent dans le cadre de l'OCDE en vue d'une réforme de la fiscalité intégrant la question du numérique, et appelant sans doute une révision plus large des principes fiscaux que les États doivent appliquer.

Nous souhaiterions aussi connaître son opinion sur ce qui se passe en France. Cela affecte-t-il les travaux de l'OCDE ? Et, si oui, dans quel sens ?

En ce qui concerne précisément la fiscalité du numérique, personne, quelle que soit sa sensibilité politique, ne prétend qu'il ne faille rien faire, mais la France et l'Europe ont-elles intérêt à une modification plus globale des bases taxables ? À ce stade, nous n'avons pas la réponse. Nombreux sont ceux qui s'expriment. La commission des finances doit être attentive à cette actualité et essayer de prendre position.

M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. Monsieur le président, mesdames et messieurs les députés, je suis ravi de partager ce matin avec vous l'état des travaux internationaux dans le domaine de la fiscalité du numérique qui vous occupe aujourd'hui, mais je commencerai par replacer la question dans un contexte un peu plus général, avant de vous indiquer où en est aujourd'hui la négociation au sein de l'OCDE.

Jusqu'en 2008, très peu de choses se passaient dans le domaine de la fiscalité internationale. Des conventions fiscales visaient à l'élimination des doubles impositions, et c'est à peu près tout ce qui existait en matière de coopération fiscale. Depuis 2008 et la crise financière, en revanche, la fiscalité est devenue un sujet de préoccupation majeur pour la communauté internationale, comme le reflète le fait que l'agenda du G20 comporte systématiquement une session fiscale, aussi bien pour les ministres des finances que pour les chefs d'État et de gouvernement. Cela révèle un intérêt politique pour ces sujets, envisagés

essentiellement sous deux angles : dans un premier temps, la fin du secret bancaire et l'échange automatique de renseignements ; dans un second temps, la fiscalité des entreprises, en particulier des multinationales.

Dans ce cadre, nous avons, en 2012, proposé au G20 de travailler sur ce que l'on a appelé l'érosion des bases fiscales et les transferts de bénéfices, sur ce projet BEPS développé jusqu'à la fin de l'année 2015, avec quinze mesures qui ont produit des changements assez significatifs en matière de fiscalité internationale, l'objectif étant de réaligner la localisation des profits des entreprises sur celle de leurs activités. L'absence de règles internationales et le caractère quelque peu obsolète des conventions fiscales bilatérales avaient abouti à une situation où les entreprises pouvaient facilement localiser leurs profits dans des paradis fiscaux où elles n'avaient pas d'activité et, au contraire, localiser toutes leurs charges dans les pays où elles réalisaient leurs ventes, leur recherche et leur développement, où elles avaient leurs quartiers généraux, pour y payer finalement peu d'impôts. Les règles BEPS ont eu pour objet de mettre fin à ce type de pratique.

L'action 1 du projet BEPS était relative à la fiscalité du numérique. Quatre actions du projet BEPS se sont révélées décevantes, mais en tout premier lieu, justement, celle relative à la fiscalité du numérique, car les États-Unis, au cours de la négociation ont mis une sorte de veto à tout changement des règles qui aurait permis d'appréhender davantage de masse taxable dans les pays où les entreprises numériques font des affaires sans y être présentes physiquement – car c'est bien la spécificité de la numérisation de l'économie que de permettre une activité commerciale sans présence physique. Or, en vertu des règles de la fiscalité internationale telles qu'elles ont initialement été développées en 1928, avec un modèle de convention fiscale conçu par un groupe d'économistes, une entreprise étrangère n'est taxable sur un territoire que lorsqu'elle y a un établissement stable – c'est le terme qui figure dans les conventions fiscales. En droit français, un établissement stable, c'est une installation fixe d'affaires, ce qui fait bien référence à une présence physique. Les États-Unis avaient, dans cette négociation, opposé un veto au changement de ces règles.

La première conclusion, importante, du rapport sur l'action 1 était qu'il faudrait parler non pas d'économie numérique mais de numérisation de l'économie – à l'époque tout le monde était d'accord ; aujourd'hui, c'est un peu moins le cas. Ce n'est pas un jeu de mots de fiscalistes internationaux ou de fonctionnaires internationaux : l'ensemble de l'économie se numérise. Vous retrouverez demain dans l'ensemble des entreprises les tensions ou pressions que vous constatez aujourd'hui dans les entreprises les plus numérisées. En 2014, le directeur fiscal de Volvo nous avait ainsi expliqué, dans le cadre d'une consultation publique, que la puissance d'un camion Volvo pouvait être réglée à distance. Par exemple, l'acheteur d'un camion souscrit pour une certaine puissance et, lorsque le camion doit franchir un col dans les Alpes ou les Pyrénées, il faut déclencher plus de puissance, service payé par l'utilisateur à Volvo, l'opération se faisant depuis la Suède. Je ne cite là qu'un exemple parmi d'autres, mais pris dans l'un des secteurs les plus traditionnels, pour illustrer la numérisation de l'ensemble de l'économie.

Deuxième conclusion : les ventes à distance ou les prestations de services numériques posaient des problèmes de recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Où devait-elle être acquittée ? Ce n'était pas clair. Dans le pays où était enregistrée la société ? Les États-Unis, pays important en termes de fourniture de services numériques, n'ont pas de TVA. Ou bien dans l'État de destination ? Voilà qui exposait à des risques, assez faibles, de double imposition, et, surtout, à des risques de double non-imposition, nettement plus importants, à tel point que la double non-imposition était devenue la règle. Nous avons donc adopté en 2015 toute une série de règles permettant d'assurer la taxation

dans l'État de destination, c'est-à-dire de consommation. Dans l'Union européenne, elles ont déjà permis d'engranger plus de 4 ou 5 milliards d'euros de recettes de TVA.

Troisième conclusion, les phénomènes d'érosion des bases fiscales étaient exacerbés par la numérisation de l'économie. Les mesures BEPS devraient avoir un impact, qui sera mesuré en 2020.

Le dernier point portait sur les conséquences en termes d'impôt sur les sociétés. Il n'y a pas eu d'accord, ce qui a suscité une frustration. La dureté de la position américaine – « jamais nous ne négocierons rien » – a installé dans l'esprit des législateurs et des exécutifs des différents pays partenaires des États-Unis l'idée qu'il faudrait bien prendre, un jour ou l'autre, des mesures unilatérales.

Nous en étions là lorsqu'au mois de mars 2017, la présidence allemande du G20 a déclaré qu'on ne pouvait pas attendre l'année 2020 pour faire le point et demandé que l'OCDE rende un rapport intérimaire en 2018. Au mois de mars 2018, nous avons donc produit un rapport intérimaire, qui a le mérite de décrire assez précisément les nouvelles caractéristiques de cette économie numérique – ou plutôt de cette numérisation de l'économie. Nous avons en particulier identifié une bien plus grande dépendance en ce qui concerne la propriété intellectuelle. Nous avons aussi identifié le fait que beaucoup d'activités peuvent être exercées avec une économie d'échelle importante, « *scale without mass* » : vous pouvez opérer au niveau mondial, avec quelques employés seulement ; je crois que Whatsapp, à moins que ce ne soit une entreprise similaire, parvient à avoir une présence mondiale avec une vingtaine d'employés seulement. Ce nouveau phénomène pourrait soulever de nouvelles questions. Nous avons aussi noté que le rôle des utilisateurs et des contributeurs est plus important, c'est le modèle économique de Google, de Facebook ou d'autres plateformes. Il y a plusieurs modèles économiques, mais arrêtons-nous sur celui de Google : ils vous prennent vos données en échange d'un service gratuit – la recherche sur le moteur de recherche – et tout cela est monétisé par de la publicité, qui sera enregistrée dans un pays tiers – l'Irlande, le plus souvent, ou les Pays-Bas.

Ce rapport fut donc l'occasion de reconnaître des phénomènes nouveaux. En revanche, il ne proposait pas de conclusion quant aux conséquences qu'il fallait en tirer. Certains disaient que, finalement, il n'y avait rien à changer, tels l'Irlande, le Luxembourg, Malte ou Singapour. D'autres – les Européens, en particulier le Royaume-Uni – disaient qu'il fallait cibler la notion de contribution des utilisateurs. D'autres encore disaient qu'en réalité la numérisation de l'économie, qui concerne toutes les industries, aboutit à ce que le système fiscal international, y compris après BEPS, ne permet pas de relever les défis d'aujourd'hui et qu'il faut donc changer plus globalement l'ensemble de la fiscalité internationale. D'ailleurs, ces pays disaient que d'autres mesures BEPS n'étaient pas satisfaisantes. J'en évoquais quatre. Trois concernent les prix de transfert pratiqués au sein d'un groupe, d'une filiale à l'autre ; nous avons essayé de réparer ce qu'on appelle le principe de pleine concurrence. Nous avons fait assez peu de progrès dans ce domaine et les pays partisans d'un changement de l'ensemble de la fiscalité internationale visaient en particulier les prix de transfert.

Ce qui est intéressant, c'est qu'entre le mois de mars 2017 et le mois de mars 2018 – au mois de décembre 2017 –, les États-Unis ont adopté une réforme fiscale très contre-intuitive. Adoptée par le Congrès républicain sans les voix des démocrates, cette réforme rien moins que bipartite consiste essentiellement en un abaissement du taux de l'impôt sur les sociétés, qui était devenu le plus élevé de l'OCDE ; il est passé de 35 % à 21 %. Représentant un effort considérable, cette réforme est très coûteuse. J'ignore quel est le montant d'un point d'impôt sur les sociétés américain, mais il est très élevé.

Ce qui est paradoxal, c'est que le Congrès républicain a voulu financer cela en élargissant la base d'imposition. Il s'est tourné vers l'OCDE : « Vous avez fait BEPS. Nous allons faire BEPS aussi ! » Le Congrès américain a donc appliqué BEPS, avec une nuance : il a estimé que les règles de l'OCDE n'avaient pas assez changé en matière de prix de transfert – mais la raison en est que les États-Unis s'y étaient opposés ! Dès lors que les États-Unis voulaient désormais protéger leur base taxable, il n'était pas possible de s'en tenir au principe de pleine concurrence de l'OCDE, même amendé selon BEPS, et il fallait le remettre en question.

Ils n'ont pas trouvé la solution, mais ils ont adopté deux mesures. L'une est le « *global intangible low-taxed income* », ou « GILTI », qui sonne comme *guilty* – « coupable » en anglais. C'est une imposition minimale : si les entreprises engrangent des profits à l'étranger et qu'ils sont inférieurs au taux minimal de 13,125 %, elles devront payer la différence. C'est intéressant, parce que c'est contraire au principe de territorialité mis en œuvre avec la réforme. L'autre mesure est la « *base erosion anti-abuse tax* » (« BEAT »). En cas de transferts internes, qu'il s'agisse d'une entreprise étrangère établie aux États-Unis, payant des redevances ou des services au groupe à l'étranger ou qu'il s'agisse d'une entreprise américaine ayant un centre d'appels en Inde, de la trésorerie en Irlande et de la redevance en Suisse, la moitié des paiements, s'ils excèdent 100 millions de dollars par an, seront rejetés comme charges déductibles. C'est assez brutal, cela crée des doubles impositions et cela pourrait être contraire aux conventions fiscales.

Pardon de vous conduire dans les méandres de la réforme fiscale américaine pour vous expliquer quelles sont les conséquences – importantes – sur le numérique aujourd'hui. Les États-Unis du très multilatéraliste président Obama disaient qu'ils ne négocieraient jamais, qu'il n'y aurait jamais d'accord, qu'ils n'en discuteraient pas avant 2020. Les États-Unis du moins multilatéraliste président Trump ont dit à leurs partenaires de l'OCDE désireux de taxer Google, Facebook et les autres qu'ils avaient raison. Je me souviens du délégué chinois vérifiant la traduction qui lui était donnée... Comment était-ce possible ? En fait, la position américaine a changé : « Vous avez raison de vouloir taxer ces entreprises, car la raison pour laquelle vous voulez le faire, c'est que vous êtes un marché pour elles. » L'argument selon lequel ces entreprises ne sont plus taxées nulle part, qui était vrai avant que nous ne lancions BEPS, ne l'est plus après BEPS, ces entreprises ne pouvant plus localiser leur propriété intellectuelle aux Bermudes. Ces schémas sont détruits, car si les entreprises ne paient pas d'impôts en Europe, elles paieront au moins 13 % aux États-Unis. Le problème, nous disent les États-Unis, ce n'est pas que les entreprises paient au moins 13 % aux États-Unis, c'est qu'elles font beaucoup d'affaires chez vous et que vous ne les taxez pas, ce qui vous frustre. Les États-Unis ont dit qu'ils étaient tout à fait d'accord pour renforcer le droit d'imposer les pays de marché, mais ce n'est pas vrai pour les seules entreprises du numérique, c'est vrai pour l'ensemble des entreprises.

Facebook, jusqu'à BEPS, n'avait pas de présence physique. Facebook prenait votre donnée, la monétisait en Irlande, où l'entreprise compte plusieurs milliers d'employés, et cet argent était ensuite, avant BEPS, transféré aux Bermudes. N'étant pas rapatrié aux États-Unis, il n'était pas taxé aux États-Unis, il n'était pas taxé aux Bermudes et l'était très peu en Irlande parce que des structures hybrides permettaient le transfert de bénéfices sans imposition.

Après BEPS et l'application de la réforme fiscale américaine, la structure bermudéenne disparaît. Les profits sont taxables en Irlande, ils le sont aussi aux États-Unis, mais il n'y a toujours pas de présence physique en France, à cela près que Facebook a annoncé la création d'une filiale dont les profits seront taxables en France. En vertu des

règles applicables aux prix de transfert, il y a en France un « *limited risk distributor* », une entité qui va chercher la publicité chez les restaurateurs qui veulent faire de la publicité sur Facebook, mais le principal des activités de distribution se trouve en Irlande, où sont les 6 000 employés. Le retour de profits en France est très faible, parce que les risques sont faibles et que les règles de prix de transfert prévoient que les entités sont rémunérées en fonction du volume des risques, des fonctions exercées et du nombre d'employés. En France, les activités sont très réduites. Ce n'est pas le cas en Irlande. Le retour sera donc de 2 % ou 3 % en France, alors que ce sera un taux à deux chiffres en Irlande. Et les États-Unis de dire : « Regardez, tout cela ne va pas, vous allez récupérer un droit d'imposer, mais serez-vous contents avec 2 % de retour ? Vous pouvez estimer que Netflix, par exemple, qui n'a pas de présence physique en France, vous doit plus, parce que vous êtes un marché de près de 70 millions de consommateurs, pas simplement le lieu où se trouvent dix employés. » Dans cette perspective, le fait que Facebook ait 6 000 employés en Irlande compte moins. Le problème ne tient pas seulement à la présence physique et à l'établissement stable, il réside dans la répartition des droits d'imposition. Et le délégué américain d'enchaîner : « Regardez, c'est bien la même problématique pour McDonald's, Nike ou Starbucks ! » D'ailleurs, la Commission européenne a considéré qu'il y avait là des aides d'État.

Si les Américains adoptent cette position, ce n'est pas par générosité, c'est naturellement par intérêt national. Les États-Unis ont un déficit commercial structurel ; leur production est donc inférieure à leur consommation. Par conséquent, ils ont plutôt intérêt, surtout en l'absence de TVA, à donner à l'impôt sur les sociétés la base la plus large possible, en l'occurrence la consommation plutôt que la production, et à considérer qu'il faut rémunérer le marché plus que la production. Or les règles en matière de prix de transfert, telles qu'elles ont été vaguement réparées par BEPS, prévoient que le profit résiduel d'une entreprise – ce qui reste après que les différentes entités ont été payées – va où est localisée la propriété intellectuelle, en principe plutôt là où l'entreprise a son siège. En réalité, hélas, elle sera plutôt non pas dans un paradis fiscal, mais dans une petite économie ouverte – comme celle de la Suisse, des Pays-Bas ou de l'Irlande. Les États-Unis, parce que c'est fondamentalement leur intérêt, considèrent qu'il faut changer cette règle et sont prêts à une négociation multilatérale. Et lorsque je parle au nom de l'OCDE, en fait, je parle au nom des 129 pays qui sont membres du cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS : l'ensemble des pays du G20, la Chine, l'Inde, l'Afrique du Sud, le Brésil, l'Argentine, les pays du G7, tous les pays de l'OCDE et un grand nombre de pays en voie de développement. Les États-Unis veulent donc que l'on négocie cela ensemble. Et si nous donnons plus de droits d'imposer au pays de marché, il n'y aura plus de problème avec les entreprises du numérique, puisqu'on créera un nouveau nexus, en nouveau lien, une sorte d'établissement stable, numérique ou pas.

Aujourd'hui, au sein de l'OCDE, nous en sommes à cette négociation qui a pris forme en 2018. Un certain nombre de pays avaient des doutes sur la sincérité des États-Unis. Était-ce seulement une façon de retarder des discussions et de capter l'attention sans avoir vraiment l'intention de négocier ? Vous trouverez, dans des lettres du président de la commission des finances du Sénat américain et du *ranking member* démocrate, et dans de nombreuses instances du Congrès, l'expression d'un soutien à la position exprimée ; il ne s'agit donc pas que de l'exécutif, c'est bien une tendance de fond.

Après un an de négociations, les pays concernés se sont engagés, comme ils l'ont signifié à la fin du mois de janvier de cette année, à rechercher une solution multilatérale d'ici à la fin de l'année 2020. Elle pourrait avoir deux piliers.

L'un correspond largement au vœu de la France – qui préside par ailleurs le G7 cette année – et par l'Allemagne et est le reflet de GILTI : la mise en place d'une imposition minimale mondiale. Il ne s'agit pas de demander aux Bermudes d'imposer les sociétés au taux de 13 % : il s'agit de prendre la différence si une entreprise française localise ses bénéfices aux Bermudes malgré BEPS. Et, symétriquement, si un profit part d'un pays sans y être taxé et aboutit dans un autre pays, qui serait le pays de siège de l'entreprise et ne prélèverait pas cette imposition minimale, alors le pays source pourrait le faire. Par exemple, Singapour est assez peu susceptible de mettre en place cette règle d'imposition minimale mondiale. Si un profit réalisé en France était peu taxé en France en raison de je ne sais quelle astuce fiscale et devait finir à Singapour, la France prendrait 13 %. Telle est l'architecture.

L'autre pilier – en fait, le premier si nous les prenons dans l'ordre –, c'est la proposition américaine d'une discussion en vue de la réallocation des droits d'imposer.

Il y a deux autres propositions sur la table. Une proposition britannique envisage une nouvelle règle d'allocation des droits d'imposer, mais seulement pour les entreprises hautement numériques, c'est-à-dire les entreprises dont le modèle économique tient à la contribution des utilisateurs – ce n'est pas sans rapport avec le projet de loi que votre commission examine. Dans le cas d'une plateforme comme Uber ou d'une entreprise qui fait de la publicité comme Facebook, la valeur est créée par le contributeur, par l'utilisateur, et c'est cette valeur qu'il faut appréhender. Et le Royaume-Uni de dire qu'il ne faut appréhender que cette valeur-là, ce que refusent les États-Unis et la Chine. Ils refusent un dispositif qui ne ciblerait que quelques entreprises. Premièrement, parce que c'est contraire à leur intérêt. Deuxièmement, et ils ne sont pas les seuls à le dire, parce que de deux choses l'une : soit cette notion de contribution, de données, est extrêmement restrictive, soit elle couvre à peu près tout du fait que, demain, tout sera données. Lorsque vous mettez en place, en Chine, un système d'irrigation, il comportera des capteurs, et l'irrigation sera déclenchée non plus de Chine mais, par exemple, depuis l'Allemagne si c'est une installation allemande, et ce sera une prestation de service. Tout devient donc données, et tout risquerait d'être taxé en raison d'un concept qui ne fonctionne pas. Tels sont les termes du débat que suscite la proposition britannique.

La proposition américaine, soutenue par la Chine et bien d'autres pays, est l'objet d'une négociation assez intense. La semaine prochaine, un comité de pilotage, un bureau se réunit pour en discuter, et le cadre inclusif de BEPS se réunira à la fin du mois de mai, avec l'espoir d'adopter un programme de travail détaillé qui réduirait le champ des options et permettrait de produire une solution à la fin de l'année 2020. Nous le présenterons aux ministres des finances du G20 à Fukuoka, les 8 et 9 juin prochain, s'il est adopté entre-temps, mais ce n'est pas évident car un certain nombre de pays, notamment de petites économies ouvertes – le Danemark, la Suisse, Singapour, des pays qui n'ont pas tout à fait le même profil fiscal mais ont en commun d'être petits et d'être ouverts –, estiment qu'ils risquent d'y perdre beaucoup si nous réalouons les droits d'imposer aux pays de marché.

Un pays comme la France soulève légitimement la question de l'impact budgétaire qu'aurait l'attribution de plus de droits d'imposer aux grands marchés, comme la Chine, l'Inde ou les États-Unis. Nous sommes en train de faire des études d'impact pour voir quelle serait la répartition des droits d'imposer. L'avantage que nous trouvons à ces deux piliers, c'est qu'ils permettraient de retirer du système international ce qui ne fonctionne pas et qui risque d'aboutir à ce que les pays font aujourd'hui : des mesures unilatérales.

En effet, lorsqu'un pays n'est pas satisfait d'un système, il prend des mesures unilatérales. C'est notamment le cas lorsqu'il constitue un très grand marché et constate que

tous les bénéficiaires sont enregistrés à Singapour ou en Irlande, alors qu'il compte, pour prendre un exemple au hasard, un milliard de consommateurs.

Au moins deux pays sont dans ce cas et veulent changer les règles unilatéralement et ne plus être liés par celles de l'OCDE, d'autant qu'ils considèrent qu'elles ont été développées avant qu'ils rejoignent l'OCDE, il y a un siècle, à une époque où il n'y avait que des pays exportateurs de capitaux autour de la table. Ainsi, vous comprenez que retirer les tensions du système est un moyen d'éviter les mesures unilatérales.

Ces mesures unilatérales sont aujourd'hui relativement limitées. Il y a eu une tentative en Europe, lancée à l'époque où les États-Unis ne voulaient pas bouger. Mais le changement de position des États-Unis a un peu changé la donne. Des pays comme la France sont confrontés à un dilemme. Le premier terme est constitué par le fait de négocier internationalement, avec le risque qu'il n'y ait pas d'accord – pour ma part, je suis payé pour qu'il y en ait un accord et je ferai tout ce qu'il est possible pour en obtenir un, non seulement pour être payé... mais parce qu'il me semble que c'est une nécessité absolue que d'avoir un système à la hauteur des enjeux du siècle, faute de quoi il va s'effondrer, à plus forte raison dans un environnement peu favorable au multilatéralisme.

Sur ce dernier point, cependant, comme vous l'avez compris, nous sommes en face d'un vrai paradoxe, totalement contre-intuitif, en matière fiscale : les États-Unis, qui ne soutiennent pas vraiment le multilatéralisme, soutiennent toutefois l'OCDE, car ils soutiennent une solution multilatérale, de manière exceptionnelle, en matière fiscale. Cela occasionne un petit rappel du secrétaire au Trésor américain, Steven Mnuchin, à chaque réunion du G20, à ses partenaires, en particulier européens : il les dissuade de prendre des mesures unilatérales, au motif que leurs pays sont favorables au multilatéralisme... Quoi qu'il en soit, il faut trouver une solution, mais, dans un environnement complexe, elle n'est pas garantie à 100 %.

L'autre terme du dilemme est qu'il y a urgence. Cela a été reconnu dans le rapport intérimaire de mars 2018, qui évoquait les mesures unilatérales, en constatant l'absence d'accord pour en prendre dans l'immédiat. En effet, un certain nombre de pays y sont opposés, au premier rang desquels les États-Unis et la Chine, pour des raisons évidentes, puisqu'ils représentent l'essentiel de l'économie numérique des prestataires. Mais cette opposition venait aussi des petites économies ouvertes, évoquant le risque d'un éventuel chaos. Cependant, beaucoup de pays disent qu'il faut prendre des mesures unilatérales. Ainsi, j'étais au Chili la semaine dernière, où le ministre des finances, Felipe Larraín, s'est entretenu pendant deux heures avec moi de la question de savoir quelles mesures unilatérales adopter. Je me suis permis de lui suggérer de commencer par instaurer les règles relatives à la TVA, qui n'existe pas encore dans le pays. C'est ainsi que le Chili va appliquer la TVA.

Beaucoup d'autres pays, dont la France, sont confrontés à une situation politique difficile. N'est-il pas difficile d'expliquer à vos électeurs, dans vos différentes circonscriptions, que ces géants du numérique ne payent pas grand-chose et qu'en tout cas, même s'ils payent plus que ce qu'ils payaient hier, ils ne s'acquittent pas de cet impôt en France ? S'exerce ainsi, en quelque sorte, une pression en faveur de mesures unilatérales. En même temps, les mesures unilatérales ont des limites. Nous ne sommes d'ailleurs pas totalement étrangers à la réflexion et à l'architecture des mesures unilatérales, notamment celles de la proposition de directive européenne.

Si le projet de loi qui vous est soumis est limité aux entreprises hautement numériques, vous aurez compris que ce champ d'imposition n'est pas forcément d'une

rationalité absolue, puisque l'impact de la taxe s'en trouve limité. Malgré tout, il envoie un message politique fort, tout en limitant l'éventuel impact économique négatif.

Vous comprenez que je ne puisse ni soutenir ni critiquer des mesures unilatérales. On peut avoir de la compréhension pour des mesures unilatérales. Ce qui compte en tout cas, de mon point de vue, c'est que ces mesures ne nuisent pas à une véritable négociation internationale ni ne s'y substituent, car l'enjeu de celle-ci, même s'il découle du problème de la numérisation de l'économie, va bien au-delà des entreprises du numérique.

M. le président Éric Woerth. Vous avez résumé onze ans d'action de l'OCDE de manière extrêmement claire. Tout s'imbrique. Il y a une logique dans tout cela, de l'érosion des bases fiscales aux paradis fiscaux en passant par les normes BEPS. Nous assistons à une réallocation des droits d'imposer.

Notre pays est confronté, au fond, à un paradoxe, comme nous le voyions hier en entamant l'examen du projet de loi. Il envisage en effet des mesures unilatérales dans un cadre multilatéral. Cet unilatéralisme ne va évidemment pas durer : il s'agit, en réalité, d'une manière de pousser les lignes pour aller plus loin. Je ne sais pas si cela fonctionnera, mais, en tout cas, il faut bien faire quelque chose.

Le second paradoxe, c'est que nous poussons nous-mêmes dans le sens de la réallocation des moyens dans ce cadre unilatéral, en visant plus particulièrement les entreprises qui ont une empreinte numérique extrêmement forte dans les pays de consommation – alors que de grandes entreprises françaises nous disent que cela pourrait avoir des conséquences tout à fait négatives pour les ressources fiscales du pays si ce principe était étendu à d'autres secteurs.

Pas plus que quiconque, je ne sais où est la vérité. Mais chacun voit bien que le mouvement est assez inexorable, qu'il va continuer et que nous aurons besoin de nous y adapter – non de le suivre, mais de nous y adapter, j'insiste – et de participer pleinement aux négociations pour éviter que la base de notre fiscalité, de nos ressources, c'est-à-dire la base de notre souveraineté, ne soit entamée par des règles qui désavantageraient par trop la France et, probablement, une partie de l'Europe. Autant de paradoxes qu'il va falloir lever, parce que le danger est très élevé, même si le sujet est tout à fait passionnant.

M. le Rapporteur général. Monsieur le directeur, comme vous l'avez rappelé, le 13 mars, l'OCDE a lancé une consultation sur les solutions possibles aux défis que soulève non pas l'économie numérique, mais la numérisation de l'économie – car j'ai bien entendu la nuance que vous faites sur ce point.

Vous avez rappelé les pistes envisagées : la meilleure prise en compte des utilisateurs dans la création de la valeur ; le concept même de présence numérique significative ; l'évolution des règles d'attribution du droit d'imposer et d'allocation des profits en renforçant le lien entre actifs incorporels et marchés de consommation ; la lutte globale contre les pratiques d'érosion des bases fiscales et de transfert des bénéficiaires, qui inclut notamment un niveau minimum d'imposition. Parmi ces différentes pistes, quelle est, selon vous, la plus pertinente et celle qui, au regard des juridictions qui la soutiennent, a le plus de chances d'aboutir ?

Comme vous l'avez rappelé, ce n'est pas le moindre des paradoxes que ces négociations aient été permises par la volonté américaine d'aboutir à une solution internationale, une fois adoptée leur réforme fiscale de 2017. Comment, selon vous, concilier cette approche multilatérale avec des règles nationales américaines qui paraissent tout de

même relativement contraires aux règles de l'Organisation mondiale du commerce et parfois « dommageables », au sens de l'action 5 du projet BEPS ?

La piste relative aux actifs incorporels liés au marché de consommation dépasse le seul cadre du numérique et peut toucher des secteurs plus traditionnels. Toutefois, en ce qui concerne l'exemple que vous avez cité, je me rappelle de la panique générale sur un véhicule de la marque en question, lorsqu'il s'est trouvé dans un endroit de ma circonscription, en pleine montagne, où le GPS ne fonctionnait plus – sans vouloir faire de contre-publicité pour la marque !

N'y a-t-il pas un risque de glissement de valeur massif vers les marchés de consommation ? Selon vous, le consommateur d'un produit contribue-t-il avec la même intensité à la création de valeur que l'utilisateur d'un service numérique qui repose sur ce fameux « travail gratuit » ? Pour en revenir au périmètre de la proposition de directive, qui est également le périmètre du projet de loi français, je ne vais pas vous demander directement le regard que vous portez sur lui. Toutefois, quels seraient, selon vous, ses effets sur la négociation qui est en cours ? Est-ce que ce qui se passe en France, et qui est en train de se passer dans d'autres pays, peut avoir des effets sur les négociations et comment les estimez-vous, en toute objectivité ?

Pour terminer, vous avez parlé de l'horizon des négociations en évoquant la date de 2020 comme étant un calendrier possible, à supposer que le calendrier soit tenu – ce qui n'est pas toujours le cas, puisqu'on sait très bien que, dans ce genre de négociations, il suffit que quelqu'un quitte brutalement la table pour que tout s'arrête. Ce nonobstant, quel serait ensuite le délai pour une mise en œuvre effective dans les différents pays ? Je rappelle en effet qu'au moment où certains parlent de « *sunset clause* » et autres, pour la convention multilatérale qu'est la convention BEPS, du temps s'est écoulé entre sa genèse et sa création, et plus de temps encore entre sa création et son application...

Donc, selon vous, en imaginant qu'on puisse adopter une solution efficace, vers quelle période pourrait-elle entrer dans le droit positif des pays concernés, et de la France en particulier ?

Mme Bénédicte Peyrol. Je vous remercie, monsieur le directeur, pour cette présentation extrêmement pédagogique, comme pour les travaux que l'OCDE mène pour adapter notre fiscalité aux enjeux de l'économie du numérique.

Au nom du groupe La République en Marche, j'aimerais revenir, dans un premier temps, sur les travaux BEPS sur le suivi des actions engagées, dans le cadre inclusif. L'action 11, en particulier, vise à mesurer l'érosion de la base fiscale et le volume des transferts de bénéfices. Dans notre commission, on utilise souvent un chiffre assez général, dont on peut questionner la pertinence. Mais, en 2013, l'OCDE a estimé la perte annuelle de recettes fiscales, au niveau mondial, au titre des comportements BEPS, à une fourchette comprise entre 4 % et 10 % des recettes de l'impôt sur les sociétés, ce qui correspond à un montant compris entre 110 et 240 milliards de dollars au niveau international et, pour la France, concernant l'impôt sur les sociétés, à un montant compris 2,4 milliards d'euros et 6 milliards d'euros. Le syndicat Solidaires Finances publiques, pour sa part, évalue plutôt ce montant entre 20 et 30 milliards d'euros.

Pourriez-vous revenir sur ce point ? Où en sont les travaux de l'OCDE sur cette action 11 ? Où en sont les travaux et le suivi de la mise en œuvre, pays par pays ? Cette avancée majeure, mise en œuvre par la France, sera en effet particulièrement utile si elle est aussi appliquée dans les autres États. Enfin, pouvez-vous nous faire un point d'étape sur la

ratification de la convention multilatérale qui a animé nos travaux en juillet dernier ? J'aimerais notamment savoir combien d'États y sont aujourd'hui partie.

Pour en revenir plus spécifiquement à la taxation des services du numérique, on a évoqué la question de la double imposition. Le problème se pose du fait de l'existence dans notre droit d'une taxe spécifique, la taxe sur le chiffre d'affaires. On sait que les conventions fiscales bilatérales actuelles visent plutôt l'impôt sur les sociétés, mais quelle est l'appréciation de l'OCDE sur ce point ? Les conventions bilatérales suivent en effet, en général, la convention modèle de l'OCDE.

Enfin, le dispositif GILTI ne ressemble-t-il pas un peu à l'article 209 B de notre code général des impôts, qui vise les sociétés étrangères contrôlées établies dans un pays à régime fiscal privilégié ? Cet article a déjà rapporté au Trésor public pas moins de 500 millions d'euros de redressements en 2016, plus de 2 milliards d'euros en 2017. Le dispositif GILTI est-il susceptible de faire de même ?

Mme Véronique Louwagie. Au nom du groupe Les Républicains, je voudrais évoquer trois sujets d'actualité, liés au projet de loi de taxation des services numériques.

Premièrement, en ce qui concerne la proposition de directive européenne, qui n'a pas fait l'unanimité puisque seuls vingt-trois pays y étaient favorables, pouvez-vous nous donner quelques indications sur l'objet même de cette directive ? S'agissait-il de taxer l'ensemble des entreprises là où le marché était réalisé, ou uniquement les services numériques ? Ou bien ciblait-il davantage des activités particulières, par exemple la publicité numérique ?

Deuxièmement, s'il est vrai que les États-Unis ont imposé aux entreprises un impôt minimum de 13 %, cela veut-il dire qu'aujourd'hui les « GAFA » (Google, Amazon, Facebook, Apple) payent un impôt minimum de 13 %, auxquels s'ajouteraient les autres impôts du pays ? Une étude réalisée par l'institut économique Molinari nous indique que les GAFA sont, en moyenne, imposés à 24 % au total : ce chiffre vous paraît-il cohérent avec le taux minimum de 13 % et des autres impôts qui s'y ajouteraient ?

Troisièmement, le ministre a évoqué devant nous hier la possibilité de taxer d'office les entreprises qui ne livreraient pas les éléments requis concernant leur chiffre d'affaires mondial et leur chiffre d'affaires français, éléments de base qui constituent l'assiette de cette taxe sur les services numériques. Ces procédures de taxation d'office existent-elles déjà dans d'autres pays ? Les conventions fiscales prévoient-elles de telles dispositions, ou est-ce que cela nécessitera d'adapter les conventions fiscales ou d'en modifier les conditions ? Finalement, cette situation de taxation d'office est-elle possible au regard des textes et des usages actuels ?

M. Jean-Paul Mattei. Au nom du groupe du Mouvement Démocrate et apparentés, je vous remercie, monsieur le directeur, pour cet exposé très clair. Il est toujours très agréable de vous entendre : on a l'impression d'être très intelligent et de tout comprendre, c'est un vrai bonheur... !

Depuis hier, nous examinons, en commission des finances, ce projet de loi de taxation des GAFA. Quelle est la position de l'OCDE à ce sujet ? Pensez-vous que la solution juridique retenue soit performante et permette de faire porter la base d'imposition sur la territorialité, non du siège de la société, mais de la résidence de la personne dont les données sont recueillies et exploitées à des fins commerciales ?

En deuxième lieu, pensez-vous que cette taxation devrait s'étendre aux flux financiers ? Quel est l'état des discussions sur ce sujet au sein de l'OCDE ?

Enfin, vous évoquiez le G20 : quels sont les outils dont vous disposez pour vous assurer d'un meilleur suivi de l'application de ses décisions ?

Mme Christine Pires Beaune. Au nom du groupe Socialistes et apparentés, je m'associe au propos de mon collègue Jean-Paul Mattei sur l'exposé de M. Saint-Amans.

Quel est le regard porté par l'OCDE sur le projet de taxation des GAFAs, son assiette, son taux, ses écueils éventuels ?

Par ailleurs, vous nous avez beaucoup parlé, monsieur le directeur, de la réforme fiscale de Donald Trump. J'aimerais savoir comment les entreprises américaines réagissent à cette réforme. La baisse du taux de l'impôt sur les sociétés a-t-elle eu un effet sur l'emploi ? Sur les salaires ? Et pouvez-vous me confirmer que le taux marginal sur les successions importantes – j'insiste sur le mot « importantes » – est vraiment passé, aux États-Unis, de 6 % à 40 % ?

Mme Frédérique Dumas. J'observe qu'à chacune de vos auditions, monsieur Saint-Amans, il y a quelqu'un qui déclare en sortir plus intelligent... Au nom du groupe UDI, Agir et Indépendants, je vous remercie en tout cas pour votre exposé.

Vous avez rappelé que la réforme fiscale américaine de 2017 avait été le levier permettant d'entamer les discussions à l'OCDE. Je trouve cela intéressant car, devant nous, on avait plutôt invoqué la taxe française sur le chiffre d'affaires...

Vous nous avez aussi rappelé que les mesures unilatérales ne devaient pas miner les négociations internationales. Vous avez fait état de la proposition de directive européenne, portant sur un champ européen et non sur un champ national. Or il faut savoir que la base sur laquelle vingt-trois pays s'étaient mis d'accord n'est absolument pas celle du projet de directive, puisqu'il avait été réduit à la publicité. Ce n'est donc pas du tout la même chose que le texte français.

Permettez-moi trois questions. Premièrement, dans les discussions au sein de l'OCDE, quelle est la position de la Chine ? J'aurais tendance à penser, pour ma part, qu'elle défend le principe du pays de consommation. Deuxièmement, je voudrais reparler de la valeur de marché : quelle valeur donner à la contribution des utilisateurs et des travailleurs ? Faut-il passer par une redéfinition des prix de transfert ? C'est évidemment le cœur du sujet.

Troisièmement, je voudrais vous demander, puisque notre discussion a lieu dans le cadre d'une réflexion plus large sur l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire d'un impôt sur les bénéficiaires, le choix de taxer sur leur chiffre d'affaires les entreprises du numérique ne risque-t-il pas de pénaliser les entreprises en déficit ou à faible marge ? Et pouvez-vous nous dire si une discussion sur une taxation sur le chiffre d'affaires, en termes de valeur de marché, est en cours à l'OCDE ? Je crois en effet que ce n'est pas le cas.

M. Fabien Roussel. Au nom du groupe de la Gauche démocrate et républicaine, je voudrais vous poser quelques questions précises, afin de bien éclairer le projet de loi que nous examinons en ce moment.

Combien la France récupère-t-elle de TVA sur les échanges commerciaux entre les GAFAs et les entreprises françaises ? Y a-t-il une traçabilité précise des échanges

commerciaux entre les GAFAs et les particuliers ? Je pense notamment à ceux qui, par exemple, ont un compte Facebook et sponsorisent des publications, ou à ceux qui, en tant que particuliers, achètent de la publicité sur Google sans avoir de numéro SIRET...

Enfin, est-il possible de connaître la totalité des flux financiers et des échanges financiers entre une entreprise du numérique, comme Facebook ou Google, et un pays comme la France ou l'Irlande ?

M. Michel Castellani. Au nom du groupe Libertés et Territoires, je tiens à dire que la réforme de la fiscalité internationale est une question importante, incontournable, essentielle. Il s'agit de justice fiscale et de fonctionnement équitable de l'économie et de la vie sociale.

Nous suivons donc avec intérêt toutes les discussions, en observant les tensions qui accompagnent les travaux de l'OCDE. Vous en avez souligné, monsieur le directeur, les contradictions et la complexité des choses. Pour ma part, je voudrais revenir sur l'articulation entre ce qui est décidé en France, dans l'Union européenne et au sein de l'OCDE. Dans quelle mesure la « taxe GAFAs » que la France compte mettre en place fait-elle écho aux projets et aux perspectives d'action de l'OCDE ?

La même question vaut pour l'Europe : l'harmonisation des règles relatives à l'impôt sur les sociétés au sein de l'espace communautaire est une condition *sine qua non* du fonctionnement harmonieux de l'Union européenne. La présence de paradis fiscaux dans l'Union européenne est tout de même un problème majeur. Comment ce débat interne à l'Union est-il interprété à l'OCDE, et en quoi influence-t-il les prises de position des différents pays ?

Concernant l'OCDE, peut-être aurez-vous un jour fini de discuter de ce problème et parviendrez-vous à des décisions concrètes, patentes et matérielles. Car il commence à se faire tard...

M. Daniel Labaronne. Je vous remercie, monsieur le directeur, pour votre exposé très éclairant et très instructif.

Plus de cent pays se sont engagés à des échanges automatiques de renseignements bancaires. Au-delà de ces engagements, qu'en est-il dans la pratique ? Peut-on mesurer le montant de l'impôt nouveau collecté grâce à cet échange de données, aux échelons français, européen et mondial ?

S'agissant du projet BEPS, qu'en est-il de la vérification de la bonne application des mesures relatives à l'abus de conventions fiscales, aux pratiques fiscales dommageables et aux abus de prix de transfert ? Concrètement, quelles sont les avancées dans ces domaines ?

Enfin, comment s'articulent les travaux de l'OCDE avec ceux de la Commission européenne et du Parlement européen ? Comment se passent ces échanges entre vous et l'Union européenne ?

M. Julien Aubert. Monsieur le directeur, puisque vous avez une vision transversale, y a-t-il, d'après vous, une perte structurelle de souveraineté fiscale due à l'impossibilité structurelle de taxer le capital ? Pensez-vous que, du fait de l'évolution numérique que vous avez vous-même soulignée, la distorsion dans le partage de la valeur ajoutée entre le capital et le travail résulte de cette incapacité chronique à arriver à taxer le capital ? Car nous en voyons les conséquences sur les sociétés occidentales.

Ma deuxième question a trait aux actions BEPS, c'est-à-dire aux actions relatives à l'érosion de la base d'imposition, dont fait partie le projet de taxation minimale. Quelle est la proportion d'évasion fiscale réelle, c'est-à-dire de revenus qui ne sont jamais taxés, ne serait-ce que dans un État ? Nous nous sommes rendu compte hier, au cours des débats, que même les GAFAs étaient effectivement taxés aux États-Unis. Il faut donc peut-être faire une différence entre les revenus qui sont taxés dans certains États, même si cela nous arrange pas parce que ce n'est pas chez nous, et ceux qui ne le sont jamais.

Troisièmement, j'en viens à une question qui dépasse la taxe sur les services numériques : celle de la taxe carbone. Nous avons là-dessus un débat français, qui nous fait entrer un peu aussi dans des problématiques relatives à la souveraineté et à la territorialité. Pensez-vous que l'établissement d'une taxe carbone au plan national soit possible ? Au vu d'expériences que vous avez pu suivre dans des pays de l'OCDE, pouvez-vous citer des exemples de taxes sur le carbone qui ont réussi ? Si vous pouvez nous répondre, nous pourrions vous parler, en échange, de taxes carbone qui ont échoué...

Mme Valérie Rabault. J'ai trois questions à poser. L'une a déjà été posée par Bénédicte Peyrol, et porte la mise en œuvre des quinze actions BEPS et sur leur état d'avancement. La deuxième est la suivante : puisque vous avez une vision globale de la situation au sein de l'OCDE, comment la France se situe-t-elle aujourd'hui en matière de lutte contre l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale agressive ? À un niveau « bon », « très bon », ou « peut mieux faire » ?

Troisièmement, on a commencé hier l'examen du projet de loi sur les GAFAs et sur la taxation de leur chiffre d'affaires. Le Gouvernement propose un taux de 3 %. Au sein de l'Union européenne, il y avait une réflexion sur un taux de 5 %, voire sur un taux progressif. Quel est votre avis, si vous souhaitez le donner ? Nous avons encore à débattre des amendements cet après-midi.

M. Charles de Courson. Monsieur le directeur, il est regrettable que nous ne vous ayons pas auditionné avant-hier, puisque le débat en commission a eu lieu hier. À mon avis, il aurait ainsi été d'une plus haute tenue.

J'ai de grandes questions à vous poser. En matière de fiscalité du numérique, le fait de taxer le chiffre d'affaires au niveau national, par des mesures unilatérales, est-il compatible avec les conventions bilatérales et, en particulier, avec la convention-type de l'OCDE ?

Cette taxe, par ailleurs, est un impôt indirect ou un impôt direct ? Je rappelle qu'elle est présentée comme un moyen de taxer les bénéficiaires, alors que son assiette n'est pas le bénéfice mais le chiffre d'affaires, même si l'on ne sait pas très bien comment celui-ci est défini.

Même question au niveau européen : aurait-on résolu le problème si l'on avait pu adopter la directive ? Au niveau national, par anticipation d'un éventuel accord en 2020, est-il possible de voter un taux minimum d'imposition – comme l'ont fait les Américains – et de définir une règle de réallocation des droits d'imposer ? C'est cette question – et non celle de la taxe sur le chiffre d'affaires – qui est centrale.

M. Laurent Saint-Martin. Avec mon collègue Marc Le Fur, nous avons effectué la semaine dernière un déplacement à Washington dans le cadre d'une mission d'information sur l'assujettissement à la fiscalité américaine des Français nés aux États-Unis, également appelés « Américains accidentels » – vous connaissez le problème. Nous avons rencontré

une vingtaine d'interlocuteurs – pour moitié des parlementaires et pour moitié des fonctionnaires du Trésor, de l'*Internal Revenue Service* (IRS) ou du ministère des affaires étrangères.

Nous venions leur soumettre une problématique qui nous semblait unilatérale – les conséquences du *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) pour les Américains accidentels – mais, de façon baroque, il nous répondait toujours « taxe GAFA », comme s'il s'agissait de passer un *deal* ! Il est surprenant que des parlementaires et des fonctionnaires américains, habituellement peu enclins au multilatéralisme, sauf peut-être, parfois, en matière fiscale, nous reprochent notre unilatéralisme !

Je tenais à vous apporter ce témoignage récent et faire état de nos difficultés à négocier pour atténuer les conséquences négatives du FATCA et son absence de réciprocité pour les « Américains accidentels » et, plus largement, pour la France.

Nous l'avons appris lors de cette mission, la contribution sociale généralisée (CSG) a été exclue des cotisations sociales par l'administration américaine, mais n'a pas encore été incluse dans les impôts. En conséquence, les Franco-Américains n'obtiennent pas de crédit d'impôt aux États-Unis et paient deux fois la CSG et la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), qui sont le gros de l'ardoise qu'ils doivent à l'IRS. Avez-vous connaissance des suites de ces négociations ? Comme c'est le cas en France, les États-Unis intégreront-ils la CSG et la CRDS dans les impôts ?

M. Fabrice Brun. Je vous remercie pour l'éclairage que vous nous avez apporté sur la taxe sur les services numériques. J'aborderai pour ma part la diversité des taux de TVA. Dans ses rapports, l'OCDE privilégie l'instauration d'une TVA à taux unique, sur une assiette large. Tel n'est pas le choix retenu au sein de l'Union européenne, puisque de nombreux pays – dont la France – ont adopté des taux réduits de TVA, dont un à 5,5 % pour les produits de première nécessité. Ramener ce taux à zéro est une demande des « gilets jaunes », largement reprise par les participants au grand débat national. Je connais la position de l'OCDE sur les taux réduits, mais que pensez-vous de cette proposition et de son caractère redistributif, même si ce n'est pas la première vertu de la TVA ?

M. Philippe Chassaing. Monsieur le directeur, je vous remercie pour votre présentation. Je souhaiterais vous interroger sur l'adaptation de notre administration fiscale pour faire face aux enjeux de numérisation de l'économie. Si nous aboutissions assez rapidement à un accord, ne pourrait-on anticiper son évolution ? Quels éléments convient-il d'ores et déjà de mettre en œuvre pour la préparer à ces évolutions ?

Les sanctions actuellement en vigueur sont-elles, à votre sens, efficaces, ou devrions-nous élargir leur palette pour faire face aux tricheurs ?

Mme Marie-Christine Dalloz. Votre exposé était très intéressant. Il faut arrêter de parler de « taxe GAFA ». C'est en effet un terme très populiste, et l'on ne peut condamner le populisme tout en passant son temps à utiliser son vocabulaire ! Il faut parler de « taxe sur les services numériques ». Mais, selon vous, s'agit-il d'un impôt direct ou indirect ?

Quelle est la position de l'Allemagne au sein de l'OCDE sur ce sujet ? Connaître leur point de vue est intéressant, car ils étaient farouchement opposés à la demande initiale de la France.

Enfin il me semble que la difficulté majeure du dispositif réside dans la localisation des profits : comment sortir de cette difficulté pour les profits réalisés grâce aux services numériques ?

Mme Dominique David. Monsieur le directeur, je vous rejoins : il ne faut pas parler d'économie numérique mais de numérisation de l'économie. La taxe sur les services numériques que nous étudions actuellement va dans ce sens ; elle n'est qu'une première étape avant une réflexion plus globale sur la fiscalité du numérique. Mais toutes les sociétés ne fondent pas leur modèle économique sur la commercialisation des données personnelles des utilisateurs, et ces dernières sont source de nombreux problèmes juridiques, comme le souligne le *think tank* Génération Libre.

Tout comme la révolution industrielle a rendu nécessaire la création du droit de propriété intellectuelle, pourquoi ne pas réfléchir, dans une économie où l'utilisateur est le principal créateur de valeurs, et compte tenu de la difficulté de définition d'une nouvelle taxe, à l'instauration d'un droit de propriété privée sur les données personnelles ?

M. Éric Alauzet. Dans une situation qui semblait inextricable depuis des années, il est intéressant de constater que la solution peut venir de là où on ne l'attendait pas – les États-Unis.

Savez-vous mesurer l'impact des mesures prises depuis des années, et qui doivent commencer à produire leurs effets ? Combien de milliards a-t-on pu récupérer dans les différents pays ? C'est d'autant plus important que l'on continue à annoncer les mêmes chiffres depuis des années : 60 à 80 milliards d'euros de pertes en France, 1 000 milliards en Europe, 25 000 milliards dans le monde... Si les mesures sont efficaces, ces chiffres devraient évoluer. En outre, ne met-on pas un peu tout et n'importe quoi dans ces estimations – notamment dans les 60 à 80 milliards français –, au risque de dénaturer complètement les débats et tromper sans doute un peu nos concitoyens ?

Vous l'avez dit, les politiques sont soumis à la pression populaire : il faut agir et, parfois, on peut être tenté d'agir pour améliorer son image, mais pas forcément de façon très efficace. Si le cœur de la bataille est international, considérez-vous qu'un pays comme la France a encore des marges de manœuvre ?

Depuis longtemps, le *reporting* public, pays par pays, des éléments financiers des entreprises – chiffre d'affaires, nombre d'employés, impôts payés, etc. – est complexe. C'est pourtant un élément essentiel de la transparence. Mais si, demain, les usages, et non plus la production, deviennent la base de la taxation, il faudra que les pays où se trouvent les consommateurs adoptent des comportements plus transparents.

Les entreprises françaises regroupées au sein de l'Association française des entreprises privées s'opposent à la publicité du *reporting* pays par pays, estimant qu'elle va nuire à leurs intérêts, l'activité étant taxée en Inde, en Chine – là où sont les marchés. Vous avez déjà évoqué ce sujet, mais pourriez-vous l'approfondir ?

M. Mohamed Laqhila. Au-delà de la taxation, j'aimerais revenir sur le débat qui a lieu en Europe depuis quelques années : celui du monopole ou de la position dominante des GAFA. Certains sont poursuivis pour abus de position dominante et échappent d'amendes records. Depuis deux ans, ce débat s'est déplacé aux États-Unis. À court terme, après ou même avant les élections de 2020, pourrait-il prospérer et aboutir à un démantèlement de ces monopoles ?

M. le directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE.

Je vais essayer de répondre à toutes les questions. Si je n'ai pas la réponse, je vous propose un suivi par écrit.

Vous m'avez posé beaucoup de questions sur l'application de BEPS et l'échange automatique de renseignements. Nous avons produit les règles concernant l'échange automatique en 2015, et il a commencé à être appliqué en septembre 2018. BEPS date quant à lui de novembre 2015. Qu'a-t-il significé ? Nous sommes désormais sortis des règles de *soft law* internationales, indicatives ; il appartient aux pays de transposer ces nouvelles normes en droit interne. Ce n'est qu'une fois transposées qu'elles peuvent avoir un impact les années suivantes, que l'on peut collecter les données et en faire l'analyse.

Nous sommes donc actuellement dans cette phase frustrante : nous savons que les mesures sont appliquées. Il existe même des dispositifs d'examen par les pairs des standards minimums – lutte contre les pratiques fiscales dommageables, fin du *treaty shopping* ou chalandage fiscal par le changement des conventions fiscales, *reporting* pays par pays. Des rapports publics sont disponibles et le soulignent : ces mesures ont été appliquées dans presque tous les pays puisqu'environ deux cent quarante régimes fiscaux privilégiés ont fait l'objet d'un examen, plus d'une centaine a été modifiée, dont un régime français – celui de l'article 39 *terdecies* du code général des impôts sur les « boîtes à brevets », non compatible avec les règles de l'action 5.

Un changement fondamental est donc intervenu sur le front des pratiques fiscales dommageables. Plus de quatre-vingt-huit pays ont signé la convention multilatérale, qui est entrée en vigueur dès lors que plus de cinq pays l'ont ratifiée. On estime qu'en 2019 une vingtaine de pays supplémentaires vont la signer.

Le *reporting* pays par pays a été mis en œuvre par plus de soixante-dix pays et a engendré des milliers d'échanges de renseignements bilatéraux. L'échange automatique de renseignements concernant les *tax rulings* ou rescrits fiscaux est également opérationnel. Vous vous souvenez probablement des *LuxLeaks* : au Luxembourg, on pouvait obtenir des rescrits fiscaux totalement opaques, susceptibles de nuire à la base taxable des autres pays. Plus de 21 000 rescrits fiscaux ont été échangés dans le monde – ce qui les couvre presque tous – et il n'y a plus de retardataires.

L'impact est donc avéré ; reste à le mesurer. Les professionnels de la planification fiscale expliquent d'ailleurs que leur métier a changé : ils sont passés de la planification à la *compliance*, ou conformité fiscale. Mais nous ne savons pas encore quelles recettes budgétaires supplémentaires ont été collectées. Certes, c'est frustrant, mais nous mettons en place des statistiques et devrions disposer de premières indications en juin, pour la réunion des ministres des finances et des gouverneurs des banques centrales du G20 à Fukuoka au Japon. Des données plus substantielles seront disponibles en 2020.

L'application de BEPS est donc universelle ; cent vingt-neuf pays ont décliné ses mesures, ce qui dépasse le cadre du G20 ou de l'OCDE. Cent cinquante-quatre pays font de l'échange de renseignements à la demande et cent pays de l'échange automatique. Nous fournirons des statistiques précises en juin – je ne peux vous les transmettre car nous les vérifions – mais les échanges automatiques sont massifs, tout comme leur impact. Deux exemples : la Suisse a échangé deux millions de comptes bancaires en septembre dernier ; pour Hong Kong, c'est le double ! Cela vous donne une idée des volumes... Les initiatives prises par les gouvernements d'une vingtaine de pays, dont la France, pour inciter les contribuables à dévoiler spontanément leurs comptes bancaires à l'étranger ont permis de collecter 95 milliards d'euros d'impôts.

Vous m'avez interrogé sur les positions des différents pays au sein de l'OCDE. La Chine, il faut le souligner, ne souhaite désormais plus tout imposer dans le pays de marché, car elle a une vision stratégique de son futur et s'imagine exportatrice de propriété intellectuelle.

À l'inverse, les États-Unis, qui plaident pour la taxation dans le pays de résidence, misent désormais sur le pays de marché. On constate une forme de convergence entre la Chine, qui dit « le marché, c'est bien, mais pas trop », et les États-Unis qui estiment que « la résidence, c'est bien, mais pas trop ». Cette forme d'alignement de la Chine et des États-Unis est contre-intuitif et paradoxal, mais signifie que le mouvement que je vous ai décrit interviendra probablement, à un moment ou à un autre, qu'on y soit favorable ou non.

Vous avez aussi soulevé la question de l'impact sur les recettes budgétaires. Nous ne le connaissons pas pour le moment car il va dépendre de la mesure que l'on utilisera. Mais, pour se mettre d'accord sur une mesure, les pays veulent avoir une idée de l'impact. Nous tournons un peu en rond, mais travaillons sur le sujet avec différents pays. Avant-hier encore, une réunion se tenait à l'OCDE avec plus de cinq pays, pour analyser les principaux facteurs et leur rôle respectif pour mesurer l'impact. Nous espérons disposer des premiers éléments en juin.

Si nous aboutissons à une taxation dans les pays de marché, la France ne serait sans doute pas perdante, contrairement aux informations transmises par certaines entreprises alarmistes, mais plutôt légèrement gagnante. Pourquoi ? Parce que la France récupérerait massivement la fiscalité des entreprises numériques alors que les entreprises françaises exportatrices de capitaux ou de biens ont très souvent localisé leur propriété intellectuelle dans des pays autres que la France – la presse s'est récemment fait l'écho du cas de Kering ; la propriété intellectuelle de nombreuses marques de cette entreprise se situe dans le canton suisse du Tessin. Mais la perte de recettes liée à ce type de propriété intellectuelle n'est pas très importante pour la France. Elle l'est en tout cas moins que ce que certains voudraient laisser croire...

Néanmoins, le calcul de l'impact est essentiel pour avancer, car il faut que chaque pays s'y retrouve : la France a un grand marché, mais ce n'est pas le cas du Danemark. Lors d'une réunion avec le ministre des finances danois, ce dernier m'a fait part de ses inquiétudes : son marché est plus étroit et ses sociétés plutôt exportatrices. Nous devons trouver une solution globale qui permette à chacun de s'y retrouver.

Vous m'avez interrogé sur la souveraineté et sur vos marges de manœuvre. Paradoxalement, les marges de manœuvre sont d'autant plus importantes que la coopération fiscale internationale est importante. Pendant très longtemps, les conventions et la coopération fiscales ont été perçues comme des entraves à la souveraineté. Mais, dans un monde et une économie globalisés, si vous voulez protéger votre souveraineté, les règles internationales qui limitent la souveraineté vont en fait la protéger. À défaut, la compétition fiscale est exacerbée entre les pays et la petite économie ouverte, sans fiscalité, donne la *la* et fait pression sur les autres.

Peut-on taxer les revenus du capital ? Désormais, oui, alors qu'hier, non. Pourquoi ? Par le passé, quand vous augmentiez la fiscalité du capital ou des revenus du capital, vous couriez le risque que ce capital s'évade vers la Suisse, Singapour, Hong Kong ou ailleurs. Mais, désormais, vous disposez de l'information : le capital peut partir ; vous pourrez malgré tout le taxer. Ce changement fondamental n'est pas encore perçu par tous les États. Nous rédigeons une étude qui sera publiée cette année, dans laquelle nous estimons que les États peuvent désormais mieux taxer le capital – ce qui ne signifie pas forcément le taxer plus. Du

fait de l'échange automatique de renseignements et de la coopération fiscale internationale, on peut revisiter ces questions, notamment la dualité de la taxation du capital.

Vous m'avez aussi beaucoup interrogé sur la « taxe GAFA ». Vous avez raison, le terme n'est pas approprié puisque le projet de loi en cours de discussion comme la proposition de directive européenne visent à taxer les services numériques. Même si le jeu de mots n'a pas toujours été apprécié, j'estime que c'est plutôt une taxe « GF », car elle ne touche ni Amazon ni Apple. Elle porte uniquement sur les services hautement numérisés et les activités dans lesquelles la contribution des utilisateurs est majeure.

Je vous ai expliqué la position anglaise sur le long terme et les difficultés intellectuelles qu'elle soulève. À l'inverse, s'il s'agit d'une mesure de court terme, cantonnée, elle limite les possibles effets négatifs d'une taxe sur le chiffre d'affaires.

Cette dernière est-elle compatible avec les conventions fiscales ? Ma réponse est plutôt positive. À l'été 2017, quand les États-Unis n'avaient pas encore changé de position et que les pays estimaient qu'il fallait agir rapidement, l'OCDE s'était penchée sur le sujet, afin d'éviter le vote de mesures éparées et le chaos qui en aurait résulté. Notre réflexion s'était portée sur une taxe non couverte par les conventions fiscales et les taxes sur le chiffre d'affaires ne le sont pas.

Bien sûr, le diable se cache dans les détails. Je n'ai pas fait – à dessein – une analyse détaillée du projet de loi français car l'OCDE n'est pas juge de la constitutionnalité de la loi ou de sa compatibilité avec les règles européennes. De même, si la compatibilité avec les conventions fiscales est en jeu, les partenaires la soulèveront, comme c'est le cas pour la CSG. La CSG doit-elle être couverte par la convention fiscale franco-américaine ? L'OCDE n'a pas d'opinion car c'est une question bilatérale.

Combien rapporterait un GILTI mondial ? C'est une très bonne question, mais nous n'avons pas la réponse. Vous avez raison, GILTI est une sorte de règle mondiale concernant les sociétés étrangères contrôlées, ou *controlled foreign corporations*, mais plus brutal. Ainsi, en France, l'article 209 B du code général des impôts prévoit qu'une entreprise qui délocalise ses profits dans un paradis fiscal est taxable en France, même si c'est contraire à la règle de territorialité – un profit réalisé à l'étranger n'est normalement pas taxable en France. Ce dispositif permet de rapatrier en France le droit d'imposer des profits délocalisés dans un paradis fiscal ou soumis à un « régime fiscal privilégié », pour reprendre les termes du code général des impôts.

Alors que l'article 209 B dispose qu'il doit s'agir de revenus passifs, sous certaines conditions, la logique de GILTI – ou d'une mesure du deuxième pilier telle que revendiquée par la France – serait plus brutale : si le taux effectif d'imposition du profit est inférieur à X, il est rapatrié en France – ou récupéré à la source si c'est un paiement sous-taxé dans le pays de résidence. Ce n'est pas incompatible avec l'article 209 B, mais beaucoup plus couvrant.

Combien rapporte GILTI aux États-Unis ? On ne le sait pas, car c'est la première année qu'il est appliqué. Les praticiens du Trésor, de l'IRS et de l'administration fiscale américaine estiment qu'il va rapporter beaucoup plus que prévu, mais ce sera dû à une disposition de la fiscalité américaine qui n'a pas été anticipée au moment du vote extrêmement rapide de la loi – même des entreprises taxées en France à un taux bien supérieur à 13 % seront assujetties au GILTI aux États-Unis. Les entreprises américaines ont d'ailleurs fait part de leur mécontentement concernant le niveau de couverture de ce dispositif.

Pour autant, ces entreprises, qui étaient vent debout contre BEPS – plusieurs coalitions avaient été créées à l’époque –, sont dans leur très grande majorité, sinon toutes, favorables à une évolution de la fiscalité internationale telle que je vous l’ai décrite. Pourquoi ? Parce qu’elles bénéficient massivement de la réduction du taux et sont conscientes que, même si les démocrates ne l’ont pas votée, la structure de la réforme fiscale américaine et l’élargissement de la base taxable sont des sujets bipartisans. Par conséquent, elles considèrent le mouvement comme inéluctable, même si des ajustements à la marge sont possibles.

Cela s’est traduit de façon concrète dans la consultation publique que nous avons tenue il y a un mois à l’OCDE : quatre cents personnes se sont déplacées et nous avons reçu deux mille pages de commentaires. La France a assez peu commenté, le MEDEF a fait un bon travail – mais c’est la seule organisation professionnelle qui a fait l’exercice en France. À l’inverse, les entreprises américaines ont commenté massivement et plutôt positivement ; certaines ont même fait des propositions concrètes de réforme du régime fiscal international.

Vous m’avez interrogé sur les champs respectifs de la proposition de directive et de la mesure unilatérale : votre projet de loi est assez proche de la première proposition de directive et s’inspire de la même logique. La négociation européenne s’est assez mal passée du fait de la réticence allemande. Telle que je l’ai comprise, cette réticence est intéressante : le monde allemand des affaires est contre l’idée de l’utilisation des données, estimant que c’est un mauvais critère, qui ouvre le débat de la réallocation des droits d’imposer. Or l’Allemagne, contrairement à la France, a un excédent commercial structurel et a donc beaucoup à perdre si l’on réalloue les droits d’imposer. C’est pourquoi elle est favorable à un débat au sein de l’OCDE plutôt que de l’Union européenne, afin que la Chine, les États-Unis et les autres soient autour de la table.

Peut-on taxer nationalement le carbone ? Bien entendu, et les pays nordiques – la Finlande en particulier – sont un bon modèle. Nous travaillons de près avec la Banque mondiale et d’autres institutions internationales pour essayer d’avancer. Je vous conseille de consulter nos statistiques sur la taxation du carbone : nous sommes les seuls à en produire d’aussi détaillées sur le prix du carbone – incluant les mécanismes de marché comme les taxes carbone. Les analyses sont publiées pays par pays et décrivent chaque mode d’utilisation énergétique – transport, production d’électricité, chauffage... Ce sont des données essentielles si vous voulez agir dans ce domaine.

En ce qui concerne la TVA, en tant que fiscaliste borné et étroit d’esprit, je recommanderais un taux bas et une assiette large ! Plus sérieusement, même si c’est contre-intuitif, regardez à quel point les exemptions de TVA peuvent être régressives, contrairement à leur objectif de progressivité. En effet, elle sera facteur de progressivité – ou de moindre régressivité – si l’on raisonne en pourcentage du revenu des contribuables, mais ce n’est absolument pas le cas en montant absolu : pour donner 1 euro au pauvre, on va donner 3 euros au riche, car il consomme beaucoup plus. Cet effet est souvent méconnu des législateurs, n’est pas vraiment étudié par les économistes et nécessiterait une analyse détaillée, car les conséquences à tirer sont complexes.

Vous m’avez interrogé sur la taxation d’office ; je ne saurais vous répondre. C’est une problématique nationale, chaque État ayant ses propres modalités d’imposition, mais il n’existe pas vraiment d’incompatibilité avec les conventions fiscales. Les difficultés sont davantage d’ordre pratique ou de compatibilité avec la loi ou la Constitution.

Quelles informations transmettent les entreprises numériques ? Cela dépend de leur modèle d’affaires, de leur comptabilité.

S'agissant de l'information reçue des GAFAs et des autres entreprises du numérique, j'ai réuni la semaine dernière à Santiago une cinquantaine de directeurs généraux des impôts, comme je le fais tous les ans. Un rapport a été adopté à cette occasion, prévoyant la création de mécanismes d'échange de renseignements, pour avoir accès à l'information comptable détaillée de ces entreprises qui n'ont pas de présence physique en France et qui tiennent leur comptabilité hors des pays où elles opèrent. Un plan d'action est prévu, et une meilleure coopération entre les pays devrait permettre de récupérer cette information. Nous pouvons donc être plus confiants qu'hier sur les possibilités d'y accéder, mais la pertinence des informations obtenues dépendra du modèle d'affaires et de la manière avec laquelle l'entreprise mène son commerce.

Les chiffres de la fraude sont flous, par définition. Si nous connaissions la fraude plus précisément, nous la combattrions plus efficacement. Au niveau mondial, la France est en pointe dans la lutte contre la fraude, elle y consacre des moyens, et c'est un sujet politiquement « porteur ». Il y a peu de pays dans lesquels le débat sur la fraude fiscale a une telle importance, au point de voir des manifestants écrire des slogans fiscaux sur les murs. La prégnance du débat fiscal en France choque même à l'étranger. Une entreprise de voitures de transport avec chauffeur fait de la publicité avec le slogan : « Chez nous tout est français, même les impôts »... Les Français sont très sensibles à cette question.

Nous ne connaissons pas les chiffres exacts. Lors des travaux concernant BEPS, la somme de 240 milliards de dollars a été évoquée ; nous nous en tenons à cette évaluation, sans doute optimiste. Les sommes récupérées ne viennent pas automatiquement abonder les recettes fiscales de l'État – et c'est plutôt une bonne nouvelle – parce que ces recettes vont permettre à certains pays de réduire les taux d'imposition. C'est la solution retenue aux États-Unis : après avoir réduit le taux d'imposition, ils ont cherché d'autres recettes et ont donc appliqué BEPS. Un certain nombre de pays ont procédé de la sorte : ils ont opéré un transfert des entreprises purement domestiques qui supportaient toute la charge fiscale vers les multinationales qui pouvaient jouer avec le système et ne pas localiser leurs profits là où elles réalisaient leurs activités.

M. le président Éric Woerth. Vous n'avez pas répondu à la question de Mme Louwagie sur le taux effectif de taxation des GAFAs. Le taux publié par le gouvernement français a été contesté par des instituts : avez-vous une opinion sur ce point ?

M. le directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. Je cherche comment répondre diplomatiquement à cette question...

Aujourd'hui, l'OCDE ne dispose pas de données sur le taux effectif d'imposition des entreprises du numérique. Des chiffres circulent, mais je vous invite à une grande précaution à leur égard. Certains font état d'un écart de 17 %, le chiffre vient d'une étude du cabinet PricewaterhouseCoopers (PWC) qui a indiqué lui-même que cette donnée ne devait pas être utilisée dans ce sens. Ces informations sont publiques, elles ont notamment été citées par la presse. Quant aux chiffres avancés par l'Institut économique Molinari, je n'y ai pas travaillé.

La tendance, en revanche, semble claire. Il y a quelques années, des journalistes avaient révélé que les taux effectifs d'imposition de ce que l'on appelle – à tort – les GAFAs étaient extrêmement faibles. C'était avant la réforme fiscale aux États-Unis, avant BEPS, et ces entreprises avaient mené une planification fiscale particulièrement agressive. En dehors des activités déployées aux États-Unis, qui étaient taxées à un taux élevé, les taux effectifs d'imposition étaient très bas, sans doute à un chiffre. Certains les évaluaient à 2 % ou 3 % seulement.

Aujourd'hui, la donne a clairement changé. Par l'effet de GILTI, ce taux est au moins de 13 %, et du fait d'un défaut dans la législation des États-Unis, il est sans doute supérieur. Et il existe maintenant une fiscalité dans les pays sources, qui fait l'objet d'un crédit d'impôt aux États-Unis. Le taux est donc au moins de 13 % ou 14 %, et sans doute supérieur. À combien s'élève-t-il précisément ? L'OCDE ne le sait pas aujourd'hui.

DISCUSSION GÉNÉRALE

Lors de ses séances des 2 et 3 avril 2019, la commission a examiné le projet de loi.

M. le président Éric Woerth. Chers collègues, nous allons entamer l'examen du projet de loi portant création d'une taxe numérique en entendant successivement le Rapporteur général puis, dès son arrivée imminente, le ministre de l'économie et des finances, et enfin les rapporteurs pour avis des commissions des affaires économiques et des affaires étrangères. Ces interventions seront suivies d'une discussion générale que je souhaite approfondie mais concise afin que nous puissions achever l'examen des 127 amendements en discussion demain dans l'après-midi, le texte passant en séance publique dès lundi.

M. le Rapporteur général. Ce projet de loi vise deux objectifs : créer une taxe sur les services numériques et modifier la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

La taxe sur les services numériques (TSN) qu'il nous est proposé de créer s'inspire directement de la proposition de directive européenne du 21 mars 2018 de la Commission européenne – une solution provisoire en attendant la consécration dans le droit européen de l'établissement stable virtuel. Cette proposition de compromis a été soumise au Conseil ECOFIN le 12 mars mais n'a pas fait l'objet d'une adoption unanime puisque quatre États membres s'y sont opposés.

Plusieurs pays envisagent la création d'une TSN de même nature : l'Italie l'a prévue dans sa loi de finances pour 2019, le Royaume-Uni a lancé une consultation pour l'introduire dans le projet de loi de finances pour 2019-2020, l'Espagne l'avait prévue dans son projet de budget pour 2019 mais celui-ci a été rejeté dans son ensemble – d'où les élections anticipées – et le chancelier fédéral d'Autriche, Sebastian Kurz, a annoncé une taxe très proche de celle qui nous est proposée aujourd'hui. Ce dispositif, j'y insiste, se veut provisoire, dans l'attente d'une solution internationale qui sera trouvée au sein de l'OCDE.

Cette taxe vise les services numériques dans lesquels la participation des utilisateurs est déterminante dans la création de valeur et qui se caractérisent par d'importants effets de réseau. Son économie générale repose sur la notion de « travail gratuit » des utilisateurs et de la valeur qui en est retirée. Son champ correspond donc à celui de la proposition de directive. La taxe vise les services d'intermédiation – tels que les sites de rencontres et places de marché permettant la réalisation de transactions sous-jacentes – ainsi que les services de publicité ciblée fournis aux annonceurs, tels que les prestations aux annonceurs de placement de publicités ciblées, les services d'optimisation publicitaire, le reciblage publicitaire et la vente de données à des fins publicitaires. Je ne pourrai naturellement pas vous donner la liste précise des entreprises assujetties, qui relève du secret fiscal, mais je citerai quelques exemples de groupes concernés dans ces différentes catégories sans préjuger de leur assujettissement effectif à la taxe : Meetic et Tinder, Amazon, Alibaba, Apple, Airbnb, Leboncoin, Booking, Amadeus, Seloger, ainsi que Google, Facebook, YouTube, Microsoft, Snapchat, Instagram ou encore Criteo.

Sont exclus du champ de la TSN les services de fourniture de contenu audiovisuel directement par l'entreprise, les services de paiement et de communication, les services financiers réglementés, les services de publicité non ciblée et le commerce en ligne. Ces

exclusions, qui figurent également dans la proposition de directive européenne, se justifient par l'économie générale de la TSN dans la mesure où, en l'espèce, le « travail gratuit » des utilisateurs n'occupe pas une place centrale dans la création de valeur. Sont également exclus les services facilitant la vente de produits soumis à accises comme l'alcool et le tabac, par conformité à une directive de 2008.

Les entreprises redevables de la TSN seront celles dont l'emprise numérique mondiale et française est assez importante pour que les effets de réseau propres aux services taxables jouent à plein. De ce fait, le lieu d'établissement de l'entreprise est parfaitement indifférent. Les deux seuils d'assujettissement cumulatif à dépasser portent sur l'année N-1 et sont appréciés à l'échelle du groupe : le premier est fixé à 750 millions d'euros de recettes tirées des services taxables dans le monde, et le second à 25 millions d'euros de recettes tirées des services taxables en France. Quelque trente groupes multinationaux redevables ont été identifiés, dont certains ont des filiales en France : dix-sept sont établis aux États-Unis, onze en Europe et deux en Asie.

L'assiette de la TSN porte sur les recettes tirées au cours d'une année civile des services réalisés en France, c'est-à-dire au bénéfice d'utilisateurs localisés en France. Elle est déterminée à partir d'une méthode de répartition globale correspondant, de façon simplifiée, au montant des recettes mondiales multiplié par le quotient du nombre d'utilisateurs en France par le nombre total d'utilisateurs. Ces modalités ont l'avantage d'être simples à mettre en œuvre et évitent les difficultés liées au suivi des recettes individuelles par opération ou par utilisateur. Et surtout, elles sont cohérentes avec l'économie générale de la TSN qui, je le rappelle, vise les services reposant sur le « travail gratuit » des utilisateurs.

J'en viens à la question importante de la déclaration et du paiement. Les modalités sont adossées à celles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et dépendent du régime de TVA dont relève le redevable. En pratique, la TSN fera l'objet de deux acomptes correspondant chacun à 50 % de la TSN due au titre de l'année N-1, le premier en avril et le second en octobre de l'année N, puis d'une régularisation en année N + 1. En 2019, un acompte unique sera versé en octobre et correspondra à la TSN qui aurait été due au titre de 2018. Il sera possible de moduler les acomptes ou d'opter pour un mécanisme de consolidation afin qu'il n'y ait qu'un seul déclarant et un seul payeur pour un même groupe. En outre, je rappelle – car plusieurs amendements ont été déposés sur ce point – que la TSN sera déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, en vertu du droit commun. Cela permettra de réduire l'impôt sur les sociétés à hauteur d'un tiers de la TSN. La déductibilité portera sur le résultat de l'exercice au cours duquel la TSN sera mise en recouvrement, c'est-à-dire déclarée et liquidée.

Autre aspect très important : le contrôle. Les redevables seront tenus de conserver l'information portant sur les sommes encaissées chaque mois en distinguant entre les services fournis en France et la proportion des utilisateurs français de ces services. Est également prévue l'obligation de fournir les justifications sur les éléments d'établissement de l'assiette, avec taxation d'office en cas de manquement. L'administration pourra aussi recourir en tant que de besoin à la coopération administrative internationale en matière fiscale, dans le cadre des six directives européennes dites « DAC » qui portent sur ce sujet et des mécanismes d'échange de renseignements de l'OCDE.

Le taux de la TSN est fixé à 3 %, ce qui correspond au taux prévu dans la directive européenne, à celui de la TSN italienne et au projet espagnol rendu caduc par le rejet du budget. Il résulte de l'analyse économique que la Commission a faite du champ d'application de la TSN. Précisons en effet que cette taxe n'est pas une mesure de rendement : elle vise à adapter les règles fiscales à la modernisation de l'économie, à servir d'accélérateur des

négociations internationales en cours – raison pour laquelle elle est provisoire – et à renforcer la justice fiscale vis-à-vis d'entreprises qui ne paient pas toujours leur juste part d'impôt sur les sociétés. Le rendement de la TSN devrait atteindre 400 millions d'euros en 2019 et 650 millions en 2022.

Passons au second volet du texte : la modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. La loi de finances pour 2018 avait renforcé la trajectoire de baisse de son taux normal fixée en loi de finances pour 2017. Cette modification de trajectoire participe naturellement au financement des mesures en faveur du pouvoir d'achat prises en décembre 2018 pour un montant total de 10,8 milliards d'euros.

Le maintien du taux normal de l'impôt sur les sociétés à 33 1/3 % en 2019 concerne les grandes entreprises, à savoir celles dont le chiffre d'affaires est d'au moins 250 millions d'euros pour les exercices ouverts en 2019. Une clause anti-abus est prévue contre la clôture anticipée d'exercice avant l'entrée en vigueur de la loi. Les très petites entreprises (TPE), les petites et moyennes entreprises (PME) et les entreprises de taille intermédiaire (ETI) dont le chiffre d'affaires n'atteint pas ce seuil bénéficieront bien du taux de 31 % en 2019. Toutes les entreprises conserveront en outre l'application du taux de 28 % sur leurs 500 000 premiers euros de bénéfice. Je précise – car là encore, des amendements ont été déposés sur ce point – que le taux cible de 25 % à compter de 2022 n'est pas remis en cause et demeure l'objectif du Gouvernement.

Le maintien du taux de 33 1/3 % pour les plus grandes entreprises se traduira par une hausse des recettes fiscales de 1,76 milliard d'euros. N'oublions pas que 2019 sera une année double : ce sera celle du cumul des allègements de cotisations sociales et patronales et du CICE. Les entreprises réaliseront donc un gain important, de l'ordre de 40 milliards d'euros, qui rend selon moi tout à fait acceptables les effets de l'article 2. *A priori*, 765 entreprises devraient être concernées, le rendement étant concentré sur les plus grandes d'entre elles.

M. Bruno Le Maire, ministre de l'économie et des finances. Monsieur le président, mesdames, messieurs les députés, je vous prie d'excuser mon retard : Bercy, c'est bien, mais Bercy c'est loin...

Je suis très heureux de vous présenter le projet de loi relatif à la taxation des grandes entreprises du numérique, auquel nous attachons tous beaucoup d'importance. Nous sommes entrés dans une nouvelle économie qui repose en grande partie sur la valorisation et la commercialisation des données. Cette nouvelle économie doit nous conduire à bâtir une nouvelle fiscalité ; ce projet de loi en est un des éléments, même s'il n'est qu'une étape sur la voie de la mise en place d'une fiscalité du XXI^e siècle, plus juste et plus efficace, qui permettra de taxer les biens intangibles et la valeur créée par les données.

La France n'est pas seule à franchir cette étape. D'autres États européens s'approprient à mettre cette mesure en pratique : l'Italie, l'Autriche, le Royaume-Uni. La taxation du numérique recueille désormais le soutien de vingt-trois États membres de l'Union européenne sur vingt-sept.

Pourquoi cette taxe nous semble-t-elle indispensable ? Il s'agit tout d'abord d'une question de justice pour nos entreprises, comme l'a rappelé le Rapporteur général. L'évaluation de la Commission européenne est sans appel : en moyenne, les grandes entreprises du numérique paient 14 points d'impôt de moins que les autres entreprises – TPE, PME ou ETI – en Europe. Nul ne saurait accepter cet état de fait.

C'est également une question de justice pour nos concitoyens. En effet, la valeur créée par ces entreprises du numérique repose sur la commercialisation de données dont nous sommes tous ici les pourvoyeurs : ce sont les données des consommateurs qui font les profits de ces entreprises, et ce sont ces profits qui, aujourd'hui, échappent largement à la taxation.

Enfin, c'est une question d'efficacité pour les finances publiques : si nous voulons, demain, pouvoir financer les crèches, les hôpitaux, les collèges, les lycées, les services publics et les grands biens publics du XXI^e siècle, nous devons taxer la valeur là où elle se crée. Nous avons donc besoin d'un système fiscal international plus juste et plus efficace.

Voilà pourquoi nous créons cette taxation des plus grandes entreprises du numérique au niveau national. C'est une taxe simple, ciblée et efficace. Elle est simple car son taux sera unique : 3 % du chiffre d'affaires numérique réalisé en France. Elle est ciblée puisqu'elle ne touchera que les plus grandes entreprises du numérique, au-delà de deux seuils cumulatifs : 750 millions d'euros de chiffre d'affaires sur les activités numériques dans le monde et 25 millions d'euros de chiffre d'affaires sur les activités numériques en France. Ces seuils ont un objectif simple : ne pas freiner l'innovation des start-up ni la numérisation et la croissance des PME. Enfin, cette taxe est ciblée car elle vise les trois types d'activités numériques qui génèrent le plus de valeur : la publicité en ligne, la vente de données à des fins publicitaires et la mise en relation des internautes sur des plateformes.

J'entends naturellement les critiques que formulent les uns et les autres à l'égard de cette taxation. Certains nous disent que la taxation du chiffre d'affaires n'est le choix ni le plus raisonnable, ni le plus efficace ; soit. Voilà deux ans que nous travaillons avec les services les plus compétents de la Commission européenne et de l'OCDE pour définir une autre base taxable : il n'en existe pas pour le moment. Je reconnais bien volontiers que le chiffre d'affaires a été retenu faute de mieux et j'espère que l'OCDE nous présentera une meilleure solution d'ici quelques mois mais, en attendant, ce n'est pas le cas.

On nous dit aussi que ce sont les consommateurs qui paieront cette taxe : mauvais argument. Les publicités que vous consultez tous les jours, bon gré mal gré, sur vos téléphones et autres appareils numériques, ne requièrent aucun paiement de votre part. Je ne vois donc pas en quoi la taxation de ces publicités ciblées en ligne pourrait avoir une quelconque incidence sur le consommateur ; ne jouons pas avec les peurs et les faux arguments.

On nous dit que nous allons affecter la compétitivité de nos propres start-up. Mais pour l'heure, le problème pour nos start-up n'est pas d'être soumises à une taxe applicable aux seules entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros, mais bien d'atteindre ces 750 millions d'euros de chiffre d'affaires mondial... Ne déplaçons donc pas le sujet là où il n'a pas lieu de se trouver.

On nous dit qu'une taxe nationale ne sert à rien : mieux vaudrait attendre le consensus. Nous y travaillons depuis dix-huit mois et vingt-trois États européens soutiennent désormais cette proposition mais, en matière de fiscalité européenne, tant que la règle restera celle de l'unanimité, il sera compliqué d'obtenir un accord sur un projet de directive. C'est pourquoi nous plaidons avec le Président de la République en faveur du passage à la règle de la majorité qualifiée sur les questions fiscales ; si tel était le cas, nous parviendrions aujourd'hui à un accord européen sur la taxation du numérique.

Sans la mobilisation de la France depuis deux ans, la taxation du numérique à l'échelle internationale serait au point mort. Aujourd'hui, je le répète, vingt-trois États sur

vingt-sept soutiennent ce projet de taxe au niveau européen : lorsque nous l'avions proposé pour la première fois, en 2017, nous étions seuls... Nous avons également fait bouger les lignes au niveau international : depuis que la France a annoncé qu'elle créerait cette taxe, les travaux conduits à l'OCDE se sont subitement éclaircis au point qu'il semblerait qu'un accord y soit possible à brève échéance. Je n'ai aucun doute sur le fait que le jour où la France retirera sa taxation nationale des géants du numérique, ces travaux ralentiront exactement au même rythme ! En clair, cette taxation est un moyen pour qu'avec d'autres partenaires européens, nous produisions un effet de levier sur les travaux de l'OCDE afin d'obtenir au plus vite, en 2020, une taxation du numérique à l'échelle internationale. Je suis prêt à y travailler, notamment avec nos partenaires américains – j'ai eu l'occasion d'aborder la question à plusieurs reprises avec le secrétaire au Trésor des États-Unis, à qui j'ai indiqué que le jour où un accord sur la taxation internationale du numérique serait trouvé à l'OCDE, la France retirerait naturellement sa taxe nationale.

Je conclurai en vous faisant part de deux convictions simples. Premièrement, lorsque la France montre sa volonté, les choses bougent. Le rôle de la France n'est pas d'être suiveur et derrière, mais leader et devant. Sur la taxation du numérique et la fiscalité internationale du XXI^e siècle, il est indispensable que la France prenne les devants, ouvre la voie et rassemble le plus grand nombre de partenaires.

Ma seconde conviction est que ce combat sur la fiscalité ne fait que commencer et exige que nous répondions à trois questions fondamentales très complexes et techniques, dont les incidences sont majeures pour nos ressources publiques. Première question : où se crée la valeur et comment la taxer ? Sur le lieu de consommation ou de production ? Comment taxer les biens intangibles, selon le terme employé par nos amis américains ? Nous nous saisissons de ce sujet majeur au sein de l'OCDE. Deuxième question : comment éviter le dumping fiscal ? En matière fiscale, en effet, la course vers le bas ne conduira qu'à l'appauvrissement des États, à la fin des services publics et à l'impossibilité de financer nos biens publics. Troisième question enfin, à laquelle je sais votre commission des finances très attachée, elle aussi fondamentale : comment lutter contre l'évasion fiscale pour bâtir la fiscalité internationale du XXI^e siècle ? C'est tout l'objet de la taxation minimale de l'impôt sur les sociétés, qui vise à éviter l'évasion fiscale des grandes multinationales. C'est aussi, je le rappelle, l'objectif prioritaire du G7 Finances que je préside depuis le début de l'année.

M. Benoit Potterie, rapporteur pour avis de la commission des affaires économiques. Je suis heureux de vous présenter l'avis que j'ai rendu la semaine dernière devant la commission des affaires économiques. Je remercie le Rapporteur général de m'avoir associé à ses auditions qui m'ont permis d'enrichir ma réflexion pour vous proposer un bref éclairage économique sur ce texte.

L'article 1^{er} du projet de loi nous permet de franchir une étape décisive en faveur d'une réforme très attendue par nos concitoyens et par l'immense majorité des entreprises. Le constat est sans appel : le système actuel ne permet pas d'assurer la contribution efficace des entreprises du numérique à l'impôt. J'y vois deux raisons principales : tout d'abord, l'utilisateur joue désormais un rôle essentiel dans la création de valeur. Cette spécificité bouleverse l'appréhension de la base taxable puisque la création de valeur ne nécessite plus la présence physique de l'entreprise. Seconde raison, qu'il faut dénoncer avec force : nombreux sont les géants du numérique qui mettent en place des stratégies agressives de planification fiscale pour échapper à l'impôt, ce qui complique l'identification de la base taxable.

Cette insuffisante contribution à l'impôt présente d'importantes difficultés en termes budgétaires, économiques et d'équité fiscale. Elle se solde par un manque à gagner

conséquent qui fragilise le consentement à l'impôt et le pacte social dans son ensemble. Les grandes entreprises du numérique profitent pleinement des services publics français : elles emploient des ingénieurs formés dans nos universités et nos grandes écoles, mobilisent nos réseaux routiers et nos réseaux de télécommunications. Leur trop faible contribution à l'impôt conduit à reporter mécaniquement le manque à gagner sur les autres catégories de redevables, dont les travailleurs et les plus petites entreprises. Comment ne pas comprendre le sentiment d'injustice que ressentent les Français, les PME et les TPE lorsqu'un petit commerçant est susceptible de s'acquitter d'un montant d'imposition supérieur à celui d'un géant du numérique ?

Sur le plan strictement économique, la trop faible taxation des géants du numérique conforte leur position monopolistique sur les marchés et accentue les risques de concurrence déloyale. Ces positions monopolistiques rendent de nombreux petits commerces captifs de certains « GAFA » (Google, Amazon, Facebook, Apple), ce qui pèse considérablement sur leurs conditions de développement ; j'y suis particulièrement sensible. Pensons à l'hôtellerie ou au transport individuel de personnes, dont l'activité a été bouleversée par l'arrivée de nouveaux acteurs proportionnellement moins imposés. Pensons également aux pépites françaises et européennes du numérique : comment leur offrir un environnement favorable dès lors qu'elles doivent s'acquitter d'impôts bien plus élevés que des entreprises déjà leaders sur leur marché ?

La taxe prévue par le présent projet de loi répond à ces défis. L'assiette cible les activités pour lesquelles les utilisateurs sont mis à contribution afin de créer de la valeur. Je me félicite des seuils prévus : nous visons bien les très grandes entreprises et il n'est question de freiner ni le développement d'ETI ni la numérisation des TPE et des PME. Je me félicite également du mécanisme de déductibilité à l'assiette de l'impôt sur les sociétés qui permet d'accorder une juste compensation aux entreprises vertueuses.

Enfin, soulignons un point essentiel : à terme, la solution doit être internationale. Il ne s'agit pas de faire cavalier seul mais d'agir au plus vite pour accélérer les négociations. C'est pourquoi cette taxe a vocation à être temporaire. En ce sens, la France fait preuve d'une détermination qui ne faiblit pas et nous mesurons toute votre implication, monsieur le ministre.

En termes d'incidences économiques, la taxe doit permettre d'atténuer les effets anticoncurrentiels. Il est difficile de prédire ce que sera le comportement des agents économiques et, par conséquent, d'anticiper qui supportera concrètement le coût de la taxe. Permettez-moi toutefois de rassurer ceux qui craignent qu'elle ne manque sa cible : d'une part, la plupart des services qu'offrent les entreprises taxées aux consommateurs finaux sont gratuits – ce qui, par définition, en empêche toute augmentation du prix. D'autre part, en ce qui concerne les PME et les TPE qui ont recours aux services de publicité ciblée et d'intermédiation, l'augmentation des montants facturés semble peu probable car les entreprises taxées évoluent dans des environnements où les acteurs du marché se livrent à une guerre des prix.

Je conclurai par quelques mots sur l'article 2 du projet de loi. L'infléchissement de la trajectoire de l'impôt sur les sociétés est une mesure que nous n'avions pas prévue et qui vise à répondre à une situation elle-même imprévisible. L'article 2 est donc nécessaire en ce qu'il permettra de financer les mesures d'urgence économiques et sociales que nous avons adoptées en décembre en faveur du pouvoir d'achat des ménages. La baisse de l'impôt sur les sociétés demeure une priorité de la législature. Les entreprises françaises pâtissent encore trop des charges administratives et fiscales. En ce qui concerne la trajectoire de l'impôt sur les sociétés, nous conservons le cap – j'y tiens – de 25 % en 2022, mais il est juste que les

très grandes entreprises soient mises à contribution de façon conjoncturelle afin que le législateur réponde, sans mettre en danger l'équilibre des comptes publics, aux fortes attentes des citoyens en matière de pouvoir d'achat.

M. Denis Masségia, rapporteur pour avis de la commission des affaires étrangères. Permettez-moi de revenir sur les enjeux internationaux qui entourent l'imposition des grandes entreprises du numérique. Seule une action menée à l'échelle internationale pourra venir à bout des stratégies par lesquelles certains acteurs utilisent les différences entre les législations fiscales pour alléger leur charge d'imposition. En mars 2018, la Commission a proposé deux directives qui ont suscité de fortes attentes et esquissaient une œuvre fiscale ambitieuse ; plus largement, elles permettaient à l'Europe d'affirmer sur la scène internationale son identité empreinte de justice fiscale. Afin de se donner toutes les chances de succès, l'approche retenue était progressive : la Commission proposait, pour le long terme, de consacrer la notion d'établissement stable virtuel et, à court terme, d'imposer une taxe sur certains services numériques. Sans être parfaite, cette taxe européenne avait le mérite de garantir une meilleure contribution des géants du numérique aux charges publiques. On peut donc regretter l'opposition de quatre pays européens à ce projet, dans un domaine où l'unanimité est la règle.

Paradoxalement, alors qu'un accord mondial ne semblait être qu'un horizon lointain, c'est l'OCDE qui se trouve aujourd'hui en première ligne. Dès 2012, celle-ci a fait des défis fiscaux que présente l'économie numérique l'une de ses priorités. Les différences d'approche entre pays ont longtemps entravé les progrès en la matière. Malgré ces divergences, 127 pays se sont récemment engagés à faire aboutir les travaux conduits par l'OCDE à l'horizon 2020. Cet engagement collectif est un signe encourageant ; mais à ce stade, les travaux de l'OCDE sont beaucoup moins avancés que ne l'étaient les propositions européennes.

Deux débats sont désormais ouverts. Le premier concerne l'opportunité de transférer l'impôt sur les sociétés du lieu de la création de valeur au lieu de la consommation. Il n'est pas certain que la France sorte gagnante d'une telle évolution : elle pourrait se traduire par une perte de recettes fiscales au titre des grandes entreprises exportatrices. L'autre débat porte sur une taxation minimale, défendue par la France et l'Allemagne. Une telle mesure permettrait à un État, lorsqu'une entreprise déplace ses profits vers un pays dont la fiscalité est inférieure à un certain seuil, de retenir à la source la différence entre le taux du pays en question et le taux de référence.

Par ce projet de loi, le Gouvernement a fait le choix de prendre les devants sans attendre les résultats des travaux européens et internationaux, dont l'issue est incertaine. Cette initiative mérite d'être saluée. Le Gouvernement a également annoncé que la taxe française serait temporaire dans l'attente d'un accord international. L'Assemblée doit pouvoir contrôler cet engagement. C'est pourquoi je défendrai avec le Rapporteur général un amendement visant à ce que le Parlement soit régulièrement informé de l'état d'avancement des travaux internationaux.

M. le président Éric Woerth. Nous avons évoqué dès octobre 2017, autrement dit il y a déjà un certain temps, cette question de la fiscalité des services numériques. Vous nous aviez alors répondu, monsieur le ministre, que c'était beaucoup trop tôt, qu'il fallait tenter d'obtenir un accord européen et que vous aviez bon espoir d'y parvenir. Qu'est-ce qui n'a par marché ? Quelles sont les vraies raisons derrière les décisions d'un certain nombre d'États membres, qui ont conduit à ne pas arriver à l'unanimité sur ce sujet ?

Je pense qu'il est bon que la France montre l'exemple. Sur un certain nombre de sujets, il ne faut pas hésiter à le faire. C'est ce que nous avons dit à l'époque et nous n'avons pas changé d'avis.

Selon certaines études – c'est un domaine dans lequel beaucoup de gens s'expriment –, l'écart de taux en matière d'impôt sur les sociétés (IS) ne serait pas de 14 %, comme vous l'affirmez, mais nettement inférieur. J'aimerais avoir votre avis sur ces études. Est-ce un problème de calcul, de base, d'assiette ou de vision mondiale – peut-être faussée – de la situation ? Il faut être clair sur cette question, car c'est le point de départ quand on affirme que l'on doit bâtir une autre fiscalité : celle des entreprises essentiellement fondées sur le numérique serait inférieure – et je pense que c'est le cas – à celle des autres entreprises.

Même si l'on ne peut pas se satisfaire d'une taxe sur le chiffre d'affaires, une telle disposition est envisageable dans une perspective transitoire. Se pose néanmoins la question de la double imposition, phénomène que toutes les conventions fiscales internationales s'emploient à éviter. Avez-vous le sentiment que nous allons entrer, en créant cette taxe en France, dans un régime où l'on rendrait les doubles impositions possibles ? Un certain nombre d'entreprises qui paieront la nouvelle taxe seront déjà imposées pour les mêmes activités au titre de l'impôt sur les sociétés. La taxe sur le chiffre d'affaires ne sera pas déductible de l'IS, sinon partiellement au niveau de la base, à hauteur d'un tiers. N'avez-vous pas le sentiment de mettre les pieds sur un terrain dangereux en prenant le risque de légaliser les doubles impositions ?

Nous recevrons demain M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, à qui nous poserons sans doute les mêmes questions qu'à vous. On doit bien sûr avancer dans le cadre de l'OCDE, mais il faut aussi que la France l'éclaire grâce à ses propres enseignements sur ce sujet.

N'y a-t-il un pas un risque global pour nous si l'on se met à considérer, tout à coup, qu'il vaut mieux taxer sur le lieu de consommation plutôt que, *grosso modo*, sur le lieu de production ? Je vois bien que cela peut fonctionner pour les services numériques, mais si on l'étendait à l'ensemble de l'économie, ce que voudraient probablement d'autres États, cette règle se retournerait assez largement contre notre pays, où la valeur ajoutée est bien plus importante que la consommation.

Enfin, je ne sais pas si c'est un acte manqué, vous avez parlé de l'article 1^{er}, mais pas de l'article 2, relatif à la trajectoire de l'impôt sur les sociétés, qui serait brisée cette année. Le Rapporteur général a indiqué que cette trajectoire n'était pas remise en cause. Pourriez-vous confirmer que c'est le cas, sinon pour 2019 ?

Mme Émilie Cariou. Au nom de La République en Marche, je voudrais dire notre soutien aux deux articles de ce projet de loi.

Je commencerai par l'article 2. J'appelle à faire preuve de clarté : conserver temporairement le taux facial de la fiscalité des bénéficiaires des grandes entreprises en 2019, ce n'est pas tout renier : nous maintenons la diminution des différents taux d'IS, mais dans le cadre d'une trajectoire réaménagée dans le temps. Nous ne remettons pas en cause le « signal taux » à terme. Compte tenu des choix budgétaires, que nous assumons, nous allons ainsi financer sérieusement les mesures adoptées en décembre dernier pour le pouvoir d'achat des ménages. Par le maintien du taux pour les plus grandes entreprises, nous en appelons à la solidarité des groupes payant l'IS dans notre pays en 2019. Nous connaissons leurs

éventuelles difficultés, mais aussi leurs ressources en France et, pour certains d'entre eux, dans d'autres pays où les prélèvements sont plus cléments.

C'est parce qu'il s'agit de se doter d'un outil spécifique contre l'évitement fiscal que nous apportons notre soutien à notre ministre de l'économie, qui a pris ses responsabilités avec cette taxe sur les services numériques. Pourquoi faut-il soutenir l'article 1^{er} de ce projet de loi ? Faire payer une taxe de compensation aux plus grandes sociétés du numérique dans des marchés à effet de réseau, c'est s'attaquer aux fameux marchés bifaces qui ont été étudiés par notre prix Nobel d'économie Jean Tirole. La TSN que nous allons établir est dans les tuyaux depuis plus de deux ans. Comme le Rapporteur général l'a souligné, cette TSN s'apparente très fortement à celle défendue par la Commission européenne et par notre commissaire Pierre Moscovici il y a quelques mois, largement à l'initiative de la France – et de son ministre de l'économie.

La grande avancée de ces dernières années est que l'OCDE intègre totalement ces données dans la perspective d'un basculement progressif vers des solutions plus globales, comme elle va proposer de le faire d'ici à l'été 2019, dans le cadre du mandat donné par le G20. L'OCDE ne fait pas mystère de sa préférence pour des solutions intermédiaires de compensation, à l'image de cette taxe sur les services numériques. Celle-ci constituera un étage supplémentaire, et peut-être décisif, dans le décollage de la fiscalité internationale qui a commencé en 2013 avec la mise en place par l'OCDE du plan d'action « BEPS » (« *Base Erosion and Profit Shifting* », soit « érosion de la base imposable et transfert de bénéfices ») avec le soutien de la France et de l'Europe.

Plaider la fragilité de cette nouvelle taxe, avec un certain cynisme, revient à éroder tout le travail réalisé à l'échelon de l'OCDE et de l'Union européenne ; c'est peut-être même relayer des arguments malignement distillés par certains groupes d'intérêts que nous avons eu l'occasion d'auditionner. Ces mêmes acteurs voulaient empêcher de remettre de la territorialité du côté des consommateurs avec la TVA relative à l'e-commerce, mais ils ont échoué depuis 2015 : nous l'avons fait, au plus grand déplaisir de certains voisins du Grand-Duché. Ce sont encore les mêmes qui moquaient l'exception culturelle française ; mais, sachez-le, ils finiront par payer les taxes sectorielles dans le domaine culturel. Il est inutile de rappeler les succès remportés, plus largement, grâce à ce que nous avons impulsé avec les directives « services de médias audiovisuels » (SMA) et « droit d'auteur » dans le cadre du marché unique numérique, qui a été récemment lancé.

Nous reconfigurons collectivement les différents morceaux du puzzle pour empêcher qu'il y ait encore des trous. La taxe sur les services numériques ne pourra pas résoudre dès 2019 tous les problèmes liés à la fiscalité des grands groupes du numérique, mais elle renforcera notre boîte à outils et elle s'insère dans un contexte autrement plus favorable que le tableau cynique et apocalyptique dépeint par certains. Le Gouvernement aura donc un soutien clair et exigeant de sa majorité pour mettre en place cette taxe innovante qui permettra de se diriger vers l'étape suivante : celle, en cours de négociation à l'OCDE, qui concerne la notion d'établissement stable.

Je tiens à rassurer M. Masséglia et le président de notre commission sur ce sujet – et plus globalement sur la question de l'imposition de la valeur là où elle est créée. L'argument selon lequel cette taxation pourrait faire perdre de la valeur et des impositions à la France n'est pas étayé, même s'il est relayé depuis longtemps par l'Association française des entreprises privées. À y regarder de plus près, on voit que cela risque surtout d'affaiblir certains voisins dont la législation est nettement plus favorable que la nôtre en matière de taxation des éléments incorporels.

Au-delà des négociations relatives à l'établissement stable, la création d'une assiette consolidée pour l'IS reste un objectif à atteindre au plan européen. Nul doute, d'ailleurs, que cela fera partie du débat lors de la prochaine campagne électorale.

La TSN s'insère dans un mouvement plus vaste qui exigera encore, dans les prochains mois, un engagement de notre part et une abnégation républicaine pour remettre totalement les géants du numérique dans le droit commun de l'impôt. Rome ne s'est pas faite un jour : chaque étape nous rapproche d'un espace européen et international enfin régulé et nous éloigne du Far West fiscal et de ses écarts concurrentiels exubérants qui sont décriés dans tous les territoires de la République.

En conclusion, la création de la TSN revient à mettre un pied supplémentaire dans la porte de la fiscalité du numérique. Nous voterons donc en faveur de ce texte.

Mme Véronique Louwagie. Je vais commencer par l'article 2, dans la mesure où il pèse quatre fois plus, en valeur, que l'article 1^{er}...

Il est vrai que nous avons salué à la fin de l'année 2017 la trajectoire présentée par le Gouvernement pour arriver à un taux d'impôt sur les sociétés de 25 % en 2022. Il était important d'entendre les entreprises, qui demandaient de la visibilité et de la lisibilité. Mais prendre un engagement et revenir dessus seize mois plus tard est pire que tout : mieux vaudrait ne pas établir de trajectoire plutôt que d'en établir une et de revenir en arrière. C'est la crédibilité de la parole de l'État qui est remise en cause.

Le Rapporteur général a indiqué que la trajectoire jusqu'à 2022 n'était pas remise en cause, mais j'aimerais qu'il nous dise ce qu'il en est de 2020 et 2021, par rapport aux taux retenus jusqu'à présent – 28 % pour 2020 et 26,5 % l'année suivante. Si l'article 2 vise à financer les mesures d'urgence économiques et sociales qui ont été adoptées en décembre dernier, pour un montant de 10,8 milliards d'euros, il faut rappeler que ces dépenses existeront aussi en 2020 et 2021 et qu'elles n'étaient pas prévues dans la trajectoire du programme de stabilité, exception faite de l'exonération pour la prime exceptionnelle, qui a pris fin le 31 mars et ne représente pas le montant le plus important. Par conséquent, *quid* des années 2020 et 2021 ?

S'agissant de l'article 1^{er}, on peut regretter l'échec de la France dans les négociations. Vous étiez très confiant il y a quelques mois, monsieur le ministre, et il est bien dommage que notre pays n'ait pas réussi à se faire entendre. Vous indiquez maintenant que cette mesure est à vocation provisoire : la France l'abandonnera sitôt que l'OCDE aura adopté un dispositif. Mais ce texte ne risque-t-il pas d'interférer, d'une manière négative, avec les discussions menées au niveau de l'OCDE et de compliquer les négociations ? C'est une vraie question. Nous en avons eu un exemple avec la taxe sur les transactions financières (TTF) : la France est intervenue en la matière depuis une dizaine d'années, mais on n'a toujours pas avancé au niveau européen ou mondial.

Vous avez déclaré qu'il n'y aurait pas d'impact sur les consommateurs ni sur les marchands. Or plusieurs études disent le contraire et font état d'un impact qui se répartirait à hauteur de 50 % sur les consommateurs en cas d'intermédiation et de 50 % sur les opérateurs, pour l'essentiel, dans le cadre des sites dits gratuits.

J'en viens aux moyens que la France compte engager pour contrôler les éléments du périmètre concerné au niveau mondial. Avez-vous déjà pris des dispositions en la matière ?

Enfin, vous avez dit que la taxe serait déductible de la base de l'IS. Heureusement, car c'est le droit commun. Ce qui aurait été bien pour les entreprises françaises, car certaines sont concernées, c'est que cette taxe puisse venir en déduction de l'IS. Certes, elle sera déductible de l'IS à hauteur d'un tiers, mais elle coûtera bel et bien au final 2 % du chiffre d'affaires en net après impôt, viendra s'ajouter aux 33 1/3 % de l'impôt sur les bénéfices. Or ces 2 % du chiffre d'affaires peuvent représenter beaucoup par rapport aux bénéfices : ce sera un vrai surcoût pour les entreprises françaises. Pourquoi n'avez-vous pas choisi d'imputer cette taxe sur l'impôt sur les sociétés, comme vous-même en aviez, à un certain moment, évoqué l'idée ?

M. Jean-Noël Barrot. Ce que nous voulons en définitive, comme le ministre l'a rappelé, c'est une fiscalité plus juste et plus efficace. C'est pourquoi nous soutenons les travaux de l'OCDE visant à harmoniser la fiscalité des bénéfices et surtout de faire en sorte que les profits soient taxés, à terme, à l'endroit où ils sont réalisés. Faut-il attendre que les travaux de l'OCDE soient parvenus à leur terme ? Nous ne le pensons pas et nous saluons les initiatives prises par Bruno Le Maire pour qu'une fiscalité des grandes entreprises du numérique soit mise en place rapidement à l'échelon européen, et pas seulement en France, afin de contribuer au financement des services publics et de la protection sociale.

Une taxe sur le chiffre d'affaires n'est certainement pas l'impôt le plus efficace. Il serait beaucoup plus efficace de taxer les bénéfices : nous avons déjà eu l'occasion d'en parler, notamment dans cette commission, à propos des impôts de production. En attendant, dans le cas des géants du numérique, il est beaucoup plus simple de taxer le chiffre d'affaires en proportion des utilisateurs français concernés que de chercher à définir ce que pourrait être la portion des bénéfices concernés. Entre l'efficacité et les aspects pratiques de la fiscalité, il faut savoir arbitrer. C'est une bonne chose d'avoir retenu la solution qui nous est proposée.

L'assiette elle-même n'est peut-être pas totalement satisfaisante, car les grandes entreprises du numérique visée par cette taxe ne sont pas les seules à s'émanciper de leur devoir de contribution au financement de la protection sociale et des services publics, mais il convenait sans doute d'avancer, là aussi, et de proposer des solutions, notamment suite aux appels répétés des Français. Ils sont bien conscients que les géants du numérique bénéficient non seulement du travail gratuit des Françaises et des Français, comme le ministre l'a souligné, mais aussi du travail d'autres secteurs de l'économie, en particulier celui de la presse. Le Mouvement Démocrate avait d'ailleurs essayé d'alerter la représentation nationale, il y a quelques mois, à propos de la question des droits voisins.

Il faut également souligner que la nouvelle taxe sera sélective : elle ne frappera que les grandes entreprises du numérique. Dans ce secteur qui bénéficie d'économies d'échelle considérables, cela donnera un avantage comparatif aux start-up et aux jeunes pousses françaises qui pourraient concurrencer ces grandes plateformes le plus souvent étrangères. Les discussions et auditions que nous avons eues ont montré qu'une partie significative des entreprises françaises de ce secteur sera largement épargnée par la future taxe.

Le groupe du MoDem votera donc en faveur d'une mise en œuvre aussi rapide que possible de ce dispositif. Nous vous proposerons aussi deux amendements. Le premier, déjà évoqué, vise à ce que la représentation nationale soit informée sur le rythme des travaux de l'OCDE et sur le moment auquel la solution internationale qui pourrait être trouvée viendra prendre la place de la taxe sur le chiffre d'affaires. Le second tend à instaurer un taux plancher d'impôt sur les sociétés, ce qui rejoint une des propositions faites par le ministre.

Mme Lise Magnier. Le ministre et le Rapporteur général ont d'abord présenté le contexte global en indiquant que certains pays se sont engagés dans cette démarche de taxation des services numériques. Mais il est peut-être important de rappeler aussi que d'autres pays ont reculé, notamment le Portugal, la Belgique et l'Australie. Il faut également revenir sur le cas du Royaume-Uni, qui a choisi d'appliquer une telle taxe, mais seulement à partir de 2021 et en cas d'échec des négociations au niveau de l'OCDE. Peut-être pourrions-nous adopter, nous aussi, la même position : la France pourrait s'engager dans l'instauration d'une taxe, mais uniquement si les négociations échouent dans le cadre de l'OCDE. On sait, en effet, qu'il est toujours préférable que ce genre de dispositions soit discuté et accepté au niveau mondial.

Le ministre a bien précisé qu'il s'agit d'un dispositif transitoire et temporaire, dans la perspective d'un accord au niveau de l'OCDE. Peut-être aurions-nous intérêt à l'écrire dans le projet de loi. C'est ce que propose un de nos amendements.

Ma première question concerne les secteurs visés par la nouvelle taxe. Pourquoi avoir délibérément choisi d'exclure certains acteurs, comme Netflix ? Pourquoi ne pas avoir profité de ce texte pour traiter la question du e-commerce, qui concerne aussi l'aménagement du territoire ?

L'assiette et de la construction de la taxe posent également question à plusieurs titres. À votre connaissance, monsieur le ministre, existe-t-il une méthode claire et partagée, qui fasse actuellement consensus, pour calculer un chiffre d'affaires numérique décorrélé des autres activités d'une entreprise ainsi que le nombre d'utilisateurs en France et au niveau mondial ?

De quels moyens de coercition l'État disposera-t-il pour obliger une entreprise ou un groupe mondial à transmettre des informations, notamment sur la localisation géographique des utilisateurs ? Certains États, notamment l'Irlande et les États-Unis, pourraient renâcler à l'idée de réaliser ce travail que personne, en l'état actuel des choses, ne sait réaliser.

Envisagez-vous de contester, éventuellement, le chiffre d'affaires déclaré par des entreprises en France si l'administration suspecte une sous-déclaration ? Avez-vous apprécié le risque de contentieux lié à la création de cette taxe ?

Je ne reviens pas sur la question des doubles impositions, déjà évoquée par le président de notre commission et par Mme Louwagie. Nous attendons une réponse sur ce point.

Mme Sabine Rubin. En guise d'introduction, j'aimerais revenir rapidement sur les différents rebondissements qui nous ont amenés à ce projet de loi. Ils auraient pu être écrits à l'avance tant ils étaient prévisibles...

Vous avez d'abord tenté, monsieur le ministre, une négociation au plan européen. Il fallait un vote unanime des États membres pour changer la donne en matière fiscale. Le problème est que certains pays, vous le savez bien, font du dumping fiscal, notamment pour attirer les Gafa chez eux. Il était donc naïf de croire qu'une belle coopération européenne pourrait fonctionner sur ce sujet. Quand il s'agit de renflouer les banques, il n'y a pas de problème, mais dès lors qu'il s'agit de permettre à un État de récupérer l'argent qui lui est dû par ces entreprises et plus généralement par les multinationales, c'est autre chose... Nous avons ainsi perdu du temps. Cet aveu d'échec face au carcan européen est, pour nous, le constat du succès de notre stratégie, à La France insoumise : il faut dépasser les traités

européens pour protéger l'intérêt général et, pourquoi pas, avancer au sein d'autres organisations internationales – même si l'OCDE ne nous paraît pas la meilleure en la matière.

Sur le fond, taxer davantage les grandes multinationales, en particulier les Gafa, est un souhait louable et partagé sur tous les bancs de cette commission et, je le suppose, de notre Assemblée. La justice fiscale ne consiste pas à se résigner à voir nos PME être imposées à hauteur de 23 %, quand les Gafa, armés de leurs bataillons de fiscalistes, ne paient que 9 %, à croire une étude de Bercy. La justice fiscale en revanche commande de refuser qu'un géant tel que Google puisse ne déclarer au fisc français que 14 millions d'euros au titre de ses bénéfices, alors que cette entreprise engrange près de 94 milliards d'euros dans le monde – on a des éléments sur le bénéfice ainsi réalisé.

Ces multinationales multiplient les provocations et piétinent notre loi. Nous les avons reçues : elles menacent de répercuter le coût de la future taxe sur les consommateurs. Face à tant d'outrecuidance et à de tels chantages, je pense qu'il est nécessaire de rester ferme.

Malheureusement, ce projet de loi manque d'ambition et de portée. La taxe ne concernerait, en effet, que le chiffre d'affaires, et seulement pour la fourniture de certains services. Ce sont autant de faiblesses. Pourquoi exclure certains services ? Les arguments évoqués par le rapporteur et le ministre ne nous semblent pas sérieux. Il y aura une controverse sur ce point lors de l'examen des amendements. Par ailleurs, pourquoi s'astreindre à taxer le chiffre d'affaires, alors qu'il faudrait plutôt s'appuyer sur les bénéfices réels en France ? À vous entendre, monsieur le ministre, ce n'était pas possible. Pourtant, un éminent économiste, Gabriel Zucman, spécialiste de cette question, a proposé des moyens pour le faire, notamment grâce à la notion d'établissement stable. On aurait pu avancer dès maintenant dans cette direction. Pourquoi se contenter de taxer une poignée de multinationales – une trentaine en tout – alors qu'une véritable mesure de justice fiscale devrait embrasser l'ensemble de ces grandes entreprises ?

La taxe que vous proposez a un caractère trop timoré. Elle permettra de récupérer à peine 500 millions d'euros, alors qu'elle pourrait rapporter, selon les travaux de l'économiste que je viens de citer, près de 5 milliards.

J'en arrive au second axe du projet de loi, qui est le report partiel de la trajectoire prévue pour la baisse de l'impôt sur les sociétés. C'est une mesure marginale. Le gel ne touchera que les plus grosses entreprises – moins de 1 000 – et seulement pour une partie de leurs bénéfices, ce qui représente un gain de 1,7 milliard d'euros pour nos finances publiques. Ce ne sera donc pas une contribution exceptionnelle, mais une légère diminution des cadeaux dont ces entreprises bénéficient – je rappelle que le doublement du CICE représente 40 milliards d'euros.

Par ailleurs, le gel ne durera qu'un an. Vous annoncez que cette mesure a pour but de financer les mesures « gilets jaunes », mais vous ne tenez pas compte de la demande des mêmes gilets jaunes, qui est pérenne. S'agissant de l'IS, nous proposerons des solutions qui permettraient de rapporter 25 milliards d'euros à l'horizon 2022.

Mme Valérie Rabault. Sous la précédente législature, nous avons soutenu les quinze recommandations de l'OCDE visant à se mettre d'accord sur une base taxable, notamment pour les grandes entreprises, en vue d'éviter les tentatives de diminution factice de l'IS. Cette démarche mérite d'être poursuivie et soutenue.

La taxe que vous proposez ressemble un peu à celle que nous avons adoptée, à douze voix contre onze – et grâce à l'appui de membres de cette commission qui avaient vraiment défendu cette mesure. La « taxe YouTube » ne suivait pas tout à fait le même canal, puisqu'elle portait sur la publicité, mais elle reposait sur la même logique : lorsqu'on n'arrive pas à capter le résultat net, en tant que base taxable, il faut utiliser d'autres vecteurs, comme le chiffre d'affaires ou les montants de publicité – ce que nous avons fait avec la « taxe YouTube ». C'est moins satisfaisant et moins propre, si je puis dire, qu'une taxation reposant sur le bénéfice, mais il est indispensable d'engager une première étape.

Nous voterons donc en faveur de ce projet de loi. Nous avons déposé un certain nombre d'amendements reprenant des démarches qui ont d'ores et déjà pu être engagées ou que nous avons soutenues dans le cadre du projet de loi de finances, même si nous n'avons pas pu les mener à terme.

Ce texte est une première étape. Il va dans la bonne direction, qui permettra de mobiliser l'ensemble des pays de l'Union européenne. Comme le ministre l'a rappelé, nous faisons face à une difficulté un peu particulière : l'impôt est voté par le Parlement national, mais ce sont le Parlement européen et la Commission européenne qui ont la main sur les règles fiscales en ce qui concerne la consolidation des entreprises. À chaque fois que l'on se situe à une frontière, certains acteurs ont l'opportunité de faire des arbitrages. L'étape que vous proposez vise à réconcilier les deux approches, d'une manière qui n'est peut-être pas la plus parfaite qui soit, mais qui va tout de même dans le bon sens.

M. Fabien Roussel. Monsieur le ministre, vous proposez cette taxe pour ne pas avoir à vous attaquer aux paradis fiscaux de l'Union européenne – l'Irlande, le Luxembourg, les Pays-Bas, Malte et compagnie – qui favorisent l'évasion et l'optimisation fiscales. Autrement dit, il y a toujours des trous dans la raquette... J'aimerais donc savoir quand vous vous déciderez à établir une liste française des paradis fiscaux.

Votre taxe ne concerne ensuite que les entreprises du numérique. Vous écartez donc Renault et sa filiale RNBV aux Pays-Bas, LVMH, dont le PDG, Bernard Arnault, a immatriculé son yacht à Malte, PPR qui pratique l'optimisation fiscale au Luxembourg, IKEA, McDonald's... Au bout du compte, votre assiette n'est pas très large et ressemble davantage à une soucoupe – que dis-je : un sous-bock en carton !

Enfin, vous proposez de déduire cette « taxe GAFA » de l'impôt sur les bénéfices, rendant d'une main une partie de ce que vous avez pris de l'autre.

Vous avez donc opté pour une « taxe GAFA » minimum, que j'appellerais la « taxe peanuts », puisque vous avez refusé de taper plus haut et plus fort, notamment en ne retenant pas les propositions faites par l'Union européenne et l'OCDE au sujet des établissements stables virtuels. Pour quelle raison ?

Nous vous proposerons, de notre côté, le prélèvement à la source des bénéfices des multinationales, comme vous avez su le mettre en place pour les contribuables.

Cela étant, monsieur le ministre, combien les entreprises du numérique paieront-elles exactement avec votre proposition ? Vous dites, à juste titre, que les entreprises du numérique ne paient que 9 % d'impôts contre 23 % pour les PME françaises : grimperont-elles demain jusqu'à 10, 11, 12 % ? Peut-on avoir des précisions sur le sujet ? Combien paiera Amazon, par exemple, qui acquitte aujourd'hui 8 millions d'euros d'impôt sur les bénéfices, assez peu en France, et moins que le footballeur N'Golo Kanté au Royaume-Uni ?

Enfin, l'article 2 du projet de loi concerne la baisse de l'impôt sur les bénéficiaires, que vous suspendez. Je vous ai déjà entendu, monsieur le ministre, dénoncer le nivellement fiscal par le bas et ce qu'il pouvait coûter en crèches, en hôpitaux ou en écoles. Permettez-moi quand même de vous rappeler que la trajectoire de diminution de l'IS que vous envisagez jusqu'en 2023 va coûter 11,2 milliards d'euros au budget de l'État ! Combien de crèches, d'hôpitaux ou d'écoles pourrions-nous construire avec cette somme, dont bénéficieront principalement les grosses entreprises ? Bref, vous proposez de geler la baisse ; nous, nous proposons de l'annuler purement et simplement, pour plus de justice fiscale.

M. Michel Castellani. Le principe d'égalité devant l'impôt constitue un des socles de notre démocratie. En contradiction avec ce principe, les bénéficiaires des multinationales du numérique sont largement moins imposés que ceux des entreprises dites traditionnelles : 9 % contre 23 %, à croire les données de la Commission européenne.

On le sait, les GAFAs et les autres multinationales de l'économie digitale ont mis en place des stratégies complexes d'évitement de l'impôt et, en l'absence d'harmonisation fiscale européenne et d'accord global – ce qui est éminemment regrettable –, ces groupes, contrevenant au principe de l'établissement stable, localisent leurs filiales dans les pays qui proposent les taux d'imposition des plus faibles, et limitent leur présence physique dans les autres pays.

Grâce à ces stratagèmes, leur niveau d'imposition en France est ridiculement faible par rapport au chiffre d'affaires et au profit réalisés : je donnerai simplement l'exemple de Google, qui réalise 94 700 millions d'euros de chiffre d'affaires dans le monde et ne paie que 14 millions d'euros en France. *No comment !* La création d'une taxe sur les services numériques entend donc rétablir de la justice fiscale entre les entreprises. C'est une initiative française, avant la conclusion d'un accord au niveau de l'OCDE : l'audition de M. Saint-Amans, demain, nous permettra sans doute d'y voir plus clair sur les difficultés et les lenteurs auxquelles se heurtent les négociations. Nous savons par ailleurs, monsieur le ministre, les efforts que vous déployez pour que les choses avancent dans ce domaine.

Cela étant, la taxe prévue, assise sur le chiffre d'affaires, comporte des imperfections, et c'est la raison pour laquelle nous prendrons activement part à la discussion, en vous proposant des améliorations. Se posent en effet la question du périmètre de la taxation des activités numériques, celles notamment relatives à la vente de données, ou la question de la répartition territoriale de l'impôt, qui vise à taxer la richesse là où elle est créée.

L'article 2 porte sur un tout autre sujet et revient sur un engagement de l'exécutif, à savoir la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, alors même que la majorité prône la lisibilité fiscale. Bien que l'année ait déjà commencé, ces mesures concernent l'exercice 2019, ce qui est d'autant plus regrettable qu'on ne peut être certain de leur caractère temporaire.

En toute hypothèse, notre groupe fera des propositions en faveur d'une politique fiscale juste et reposant sur la confiance.

M. le ministre. Je voulais d'abord remercier les deux rapporteurs pour avis, Benoit Potterie et Denis Masségli, pour leur soutien et leur analyse précise et documentée du projet de loi. Je voudrais également remercier Émilie Cariou pour son expertise : la convergence fiscale est, à mes yeux également, un enjeu essentiel de l'Union européenne. Nous avons d'ailleurs déjà avancé avec nos partenaires allemands sur la convergence de l'assiette de l'IS,

actée dans les accords de Meseberg conclus entre le Président de la République et la Chancelière, il y a quelques mois.

Monsieur le président Woerth, vous m'avez posé quatre questions précises. En premier lieu, les quatre États qui se sont opposés à l'adoption de la directive sont l'Irlande, le Danemark, la Suède et la Finlande. Je me suis rendu en Irlande, au Danemark et en Suède, et j'ai envoyé mes équipes en Finlande, pour essayer de convaincre nos partenaires européens. Sans surprise, aucun accord n'a été possible avec ces quatre États ; mais je rappelle qu'il y a dix-huit mois, nous étions les seuls à porter ce projet de taxe numérique et que nous sommes désormais vingt-trois.

Les raisons pour lesquelles ces États s'opposent à la taxe sont différentes. Pour le Danemark, la Suède et la Finlande, c'est en raison de l'installation de géants du numérique sur leur territoire ; pour l'Irlande, c'est lié, d'une part, à un modèle fiscal très spécifique, avec un taux d'IS qui est le plus faible de tous les pays de l'Union européenne, et, d'autre part, aux craintes suscitées par le Brexit et le risque d'un Brexit dur, sans accord, qui aurait de fortes incidences sur l'économie irlandaise. Ces raisons ont amené ces pays à s'opposer à l'adoption de la directive ; je le regrette fortement et je considère qu'il faut désormais que nous nous battions pour que l'OCDE parvienne à un accord en 2020.

En ce qui concerne ensuite les études, je maintiens les 14 points d'écart qu'indique notre évaluation, réalisée conjointement par nos services de la législation fiscale et la Commission européenne. Tous les autres chiffres sont dus à l'Association des services internet communautaires, la fameuse ASIC, qui mène un lobbying forcé pour décrédibiliser ce projet de taxation du numérique – le terme de lobbying est le seul qui convienne pour qualifier les chiffres et les arguments, aussi disproportionnés qu'infondés, avancés par cette association. Dans le souci de transparence qui nous anime tous, je serais d'ailleurs curieux de connaître la manière dont cette association a essayé de convaincre les représentants du peuple français sur cette taxation du numérique. Rappelons que le montant des amendes infligées par la Commission européenne aux géants du numérique au cours de ces dernières années, pour des faits avérés de sous-taxation, s'élève à 13 milliards d'euros : c'est dire le chemin qui nous reste à parcourir pour parvenir à une juste taxation de ces géants du numérique.

Je rappelle également que l'intégralité des bénéfices réalisés avec les données des consommateurs français sont rapatriés par ces géants du numérique dans des États européens où ils bénéficient d'un taux d'IS plus faible, et je considère injuste, pour ne pas dire inacceptable, que de la valeur produite à partir des données de nos compatriotes profite aux trésors publics d'autres pays que la France.

Cette évasion fiscale n'est pas acceptable, cette sous-taxation n'est pas acceptable et le projet de loi que je vous propose d'adopter aujourd'hui est la première brique devant permettre de remédier à ces abus, insupportables pour nos compatriotes. D'autres briques suivront, comme l'impôt minimum sur les sociétés : nous sommes totalement déterminés, avec l'Allemagne et les États-Unis, à faire adopter par le G7 des propositions fortes en la matière.

Vous m'avez, en troisième lieu, interrogé sur la double imposition. Je vous ferai d'abord observer qu'il n'est pas illégitime qu'une entreprise soit assujettie à plusieurs taxes : c'est déjà le cas actuellement, avec la taxation des bénéfices, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, qui s'ajoutent les unes aux autres. Cela ne s'assimile pas cependant à une double imposition au

sens juridique du terme. Qui plus est, la TSN sera déductible de l'assiette de l'IS puisqu'elle pourra, selon le droit commun, passer en charges.

Concernant enfin mon silence sur l'IS, rassurez-vous : il ne s'agit pas d'un acte manqué. Il s'agit simplement d'adopter pour 2019 un taux d'IS différent de celui prévu, dans la mesure où, cette année, le CICE bascule en allègement de charges pérenne. Nous demandons donc un effort aux seules entreprises réalisant plus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires. En revanche, toutes les entreprises, quel que soit le niveau de leur chiffre d'affaires, seront taxées à 25 % au titre de l'IS en 2022. Il ne serait pas opportun de décaler l'application de cette mesure au-delà de 2022, même pour les grandes entreprises, car cela remettrait en cause l'attractivité de la France et la stabilité des décisions fiscales qui ont été prises par le Gouvernement.

S'agissant de la poursuite de la trajectoire pour 2021 et 2022, elle pourra être discutée dans le cadre du projet de loi de finances (PLF) pour 2020. À vous de voir, avec le Gouvernement, quelle pente vous paraît la plus juste pour les entreprises réalisant plus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires, pourvu qu'en 2022 toutes les entreprises françaises, quel que soit leur niveau de chiffre d'affaires, acquittent un taux d'IS de 25 %. C'est l'engagement du Président de la République et c'est une des conditions de l'attractivité de notre pays.

Véronique Louwagie, je ne partage pas votre analyse des négociations à l'OCDE : depuis que la France a annoncé qu'elle allait taxer les géants du numérique, je constate que les négociations ont repris et retrouvé de l'allant. L'exemple de la TTF est du reste excellent : si les travaux sur la TTF avancent désormais correctement au niveau européen, dans le cadre de la coopération renforcée à dix pays, c'est justement parce que ces travaux s'appuient sur la base proposée par la France, sous la forme d'un modèle plus simple et plus attractif, qui consiste à ne taxer que les actions.

Jean-Noël Barrot, je veux vous remercier pour votre soutien et les explications que vous avez apportées.

Madame Magnier, l'Australie a certes reculé mais, dans le même temps, la Nouvelle-Zélande progressait vers l'idée d'une taxation du numérique. Quant au Royaume-Uni, qui a reporté à 2021 l'adoption de cette taxe, il peut bien considérer qu'il faut entrer à reculons dans la taxation du numérique, mais je ne le prendrai pas comme modèle de ce qu'il faut faire en matière européenne...

S'agissant des données sur la localisation géographique des utilisateurs, je vous confirme qu'il y aura un contrôle, puisque la TSN sera un impôt déclaratif, que les données déclarées seront comparées aux données disponibles connues de l'administration ; en cas d'écart inexpliqué entre les données de l'administration et celles déclarées par les entreprises, celle-ci pourra mettre en demeure les redevables de fournir toutes les précisions supplémentaires nécessaires. Enfin, en l'absence de réponse satisfaisante, l'administration pourra procéder à une taxation d'office, sur la base des données dont elle dispose et qui lui paraîtraient plus conformes à la réalité. Nous nous donnons donc les moyens de faire appliquer cette taxe de manière crédible et rigoureuse.

Madame Rubin, au sujet de l'établissement stable, les choses ne sont pas aussi simples que vous les présentez. Des discussions entre experts, responsables politiques et responsables des services fiscaux sont en cours depuis des années à l'OCDE, sans avoir abouti à un accord, parce que la définition et la mise en œuvre de cette notion sont

extrêmement complexes. S'il existait une base simple, claire, qui fasse consensus au sein de l'OCDE, nous l'aurions tous adoptée, mais ce n'est malheureusement pas le cas aujourd'hui.

Valérie Rabault, je vous remercie de votre soutien et je vous confirme que ce projet de loi n'est qu'une étape dans l'évolution de la fiscalité au niveau européen et au niveau international.

Monsieur Roussel, il existe bien une liste française des paradis fiscaux ; nous sommes d'ailleurs l'un des rares États européens à avoir traduit en droit national les obligations européennes en la matière.

En ce qui concerne le champ de la taxe, nous avons, je crois, intérêt, juridiquement et économiquement, à défendre un champ cohérent, en l'occurrence les activités numériques qui créent de la valeur grâce aux internautes français – c'est-à-dire grâce à nos données –, sans que pour autant ces entreprises aient acquitté l'impôt traditionnel. Nous avons donc exclu du champ de cette taxe les activités qui ne répondent pas à cette logique numérique : le e-commerce au sens large n'est pas une activité numérique, puisqu'il consiste à mettre en vente sur des plateformes des produits fabriqués par des entreprises ; la publicité non ciblée n'utilise pas les données des utilisateurs et il n'y a donc pas de raison qu'elle soit taxée ; les services financiers ou les messageries enfin participent de la même logique, et n'ont pas non plus à être concernés par cette taxe. C'est la cohérence de l'assiette – que vous préféreriez l'appeler soucoupe ou sous-bock – qui fait la force du projet de taxation que nous proposons.

Enfin, Michel Castellani, vous nous avez promis des propositions d'amélioration : toutes les améliorations sont toujours les bienvenues.

Mme Bénédicte Peyrol. Ce projet de loi n'a rien d'un texte d'opportunité. Il s'inscrit dans la logique du combat contre l'optimisation fiscale entamée sous les précédents quinquennats et poursuivie aujourd'hui par le ministre qui, dès le début de sa prise de fonctions, a rappelé l'engagement pris d'aboutir avant la fin de 2018, faute de quoi il nous faudrait prendre notre courage à deux mains et nous emparer nous-mêmes du sujet. Nous en sommes là.

Il faut néanmoins rappeler que nous avons malgré tout réussi à convaincre une grande majorité des États membres de l'Union européenne, et que ce n'est qu'une étape. C'est au moins un des mérites de l'Union que d'avoir, au travers de l'action menée par la commissaire à la concurrence Margaret Vestager, fait avancer le dossier de la fiscalité numérique.

Si nous n'avions pas mis le sujet sur la table, je suis persuadée que les négociations n'auraient pas nécessairement repris avec autant de vigueur à l'OCDE. J'avais écrit, il y a quelques années un article intitulé *De l'OCDE à l'UE, entre influence positive et concurrence dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*. Je pourrais aujourd'hui y introduire la France, dont l'influence est réelle : en manifestant sa volonté d'avancer sur le sujet, elle a su en effet embarquer avec elle certains de ses partenaires internationaux.

Je voudrais, cela étant, insister sur le fait que l'évasion fiscale et l'adaptation de notre fiscalité à l'économie numérique sont deux sujets connexes mais qu'il ne faut pas confondre. Mme Rabault a évoqué tout à l'heure le projet BEPS, projet de l'OCDE qui entend lutter contre l'érosion de la base fiscale et les transferts de bénéficiaires. La seule action qui concerne l'adaptation de notre fiscalité à l'économie numérique est l'action n° 1 ; toutes les autres concernent les règles anti-abus. Il est essentiel que les Français comprennent bien

qu'il s'agit de deux problématiques complémentaires mais distinctes, qui n'appellent pas le même traitement.

Enfin, nous ne pourrions faire l'économie d'une réflexion globale sur le droit de la concurrence : à l'heure du numérique, les effets monopolistiques et les effets de réseau sont en effet amplifiés et créent des phénomènes d'éviction très importants ; tout cela nécessite que nous adaptions nos règles. Il en va de même pour l'innovation, domaine dans lequel, à travers le projet de loi relatif à la croissance et la transformation des entreprises (« PACTE ») et la mise en place d'un fonds pour l'innovation, nous faisons en sorte de créer un environnement propice au développement de nos entreprises du numérique.

M. Damien Abad. Je crains malheureusement que ce projet de loi n'apporte qu'une réponse politicienne à un problème pourtant bien réel. En premier lieu, on parle d'une « taxe GAFA », mais il s'agit en réalité d'une taxe sur les entreprises numériques. En second lieu, on a beaucoup parlé de l'article 1^{er} et très peu de l'article 2, alors qu'ils pèsent respectivement pour 400 millions d'euros – dans le meilleur des cas – et 1,8 milliard d'euros.

Enfin, bien que je ne mette pas en doute votre volonté réelle et sincère, monsieur le ministre, vous vous livrez, avec ce projet de loi, à un affichage politique qui vise à masquer un échec européen : on peut s'être mis d'accord à quinze, vingt-deux, vingt-trois ou vingt-cinq pays, la vérité, c'est que la règle de l'unanimité empêche tout accord européen et nous oblige à faire cavalier seul. Lise Magnier a d'ailleurs fort justement fait observer que, parmi les États réputés favorables à la taxe, certains avaient reculé, d'autres étaient attentistes, d'autres enfin n'avaient pas pris les décrets d'application ; le compte n'y est donc pas.

Par ailleurs, l'une de nos collègues de la majorité a prétendu que cette taxe allait nous permettre de financer les mesures décidées par le Président de la République en faveur du pouvoir d'achat : dois-je rappeler que nous avons d'un côté 10 milliards d'euros et, de l'autre, 400 millions d'euros au mieux, soit 0,03 % des recettes publiques ?

Au nombre des multiples problèmes que pose cette taxe figurent également la question de sa collecte, puis celle de son caractère provisoire : mis à part l'amendement du rapporteur proposant un rapport d'évaluation, quelle garantie a-t-on qu'il s'agit simplement d'attendre une solution à l'échelle de l'OCDE ? Pourquoi ne pas envisager une clause d'extinction pour sortir de ce flou, d'autant que nous ne savons rien de l'évolution de cette taxe puisque, *a priori*, l'OCDE ne s'appuie pas pour ses travaux sur le chiffre d'affaires.

Je pense également aux répercussions économiques, bien réelles, que pourrait avoir cette taxe. Lorsqu'Amazon répercutera le coût de la taxe sur les vendeurs tiers, des PME françaises qui vendent leurs produits sur la plateforme, nous serons face à un transfert de coûts que les entreprises, pour préserver leurs marges, répercuteront à leur tour sur le consommateur. Qu'en sera-t-il par ailleurs des entreprises traditionnelles qui doivent se transformer en plateformes numériques, sachant que certains analystes considèrent que cette taxe les freinera dans leur évolution ?

Enfin, après l'article 1^{er}, ce projet de loi comporte surtout un article 2, qui est bel et bien un renoncement et transforme la trajectoire fixée en véritable zigzag, qui risque de nous faire passer à côté de l'objectif que nous nous étions fixé.

Mme Frédérique Dumas. Monsieur le ministre, vous avez vous-même identifié les trois questions qu'il convenait de se poser, à savoir : où et comment taxer la valeur ? que faire face au dumping fiscal ? comment lutter contre l'évasion fiscale ? À ces trois questions,

votre projet de loi ne répond absolument pas. Vous avez beau vous être fixé comme objectifs de corriger l'injustice fiscale et de réduire les distorsions de concurrence, ce que vous proposez risque d'aboutir au résultat inverse. Une action européenne conjointe aurait sans doute permis de réduire ces distorsions mais, dès lors que la taxe ne s'appliquera qu'en France, cela va naturellement handicaper nos entreprises, à moins qu'elles se situent dans la zone de franchise, ce dont on ne peut se réjouir si l'on souhaite leur développement.

Au-delà, j'ai été particulièrement choquée de vous entendre qualifier les propos de ceux qui émettent des réserves sur votre projet de faux arguments, les accusant de vouloir exciter les peurs de nos concitoyens. Émilie Cariou a parlé, quant à elle, de cynisme et d'arguments non étayés ; vous-même êtes allé jusqu'à faire état de pressions qu'auraient exercées sur nous certains lobbies pour nous faire parler comme nous le faisons. Ce sont là des manières assez ahurissantes de couper court à des arguments de poids, qui démontrent que votre réponse est plus une réponse politique qu'une solution efficace, et qu'elle va malheureusement poser plus de problèmes qu'elle n'en résout.

Vous parlez de cohérence, mais en quoi votre position est-elle cohérente avec celle de l'OCDE ? Pensez-vous vraiment ce que vous dites quand vous affirmez qu'en agissant comme vous le faites, vous nous empêchez de devenir des vassaux de la Chine et que notre petite taxe nationale a fait peur à Donald Trump ? Qui sommes-nous, par ailleurs, pour distribuer des bons et des mauvais points à nos partenaires européens en fonction de ce qu'ils pensent de notre initiative ? Tout cela est assez choquant, et nous avons bien l'intention de défendre nos arguments en séance. Si vous les jugez faux, il faudra étayer votre jugement.

M. Charles de Courson. Je n'ai pas l'habitude de me faire influencer par tel ou tel lobby, monsieur le ministre, mais quand les uns m'expliquent que les GAFAs paient 9 % de taux d'IS et que les autres soutiennent que leur taux atteint 22 %, je considère qu'il y a un problème. J'ai donc pris les comptes consolidés de Google, Amazon, Facebook et Apple, pour les années 2016, 2017 et 2018, et j'ai calculé leur taux d'IS implicite, c'est-à-dire combien ces entreprises payaient d'IS par rapport à leur bénéfice avant impôts. Je suis arrivé aux résultats suivants : 27 % pour Google, 25 % pour Amazon, 18 % pour Facebook et 20 % pour Apple, soit une moyenne de 22 %, c'est-à-dire 76,4 milliards d'IS pour 33 354 milliards de bénéfices.

Mme Valérie Rabault. Cela dépend de ce que vous mettez dans l'assiette !

M. Charles de Courson. Quant au taux de 9 %, il provient d'une étude demandée à Pricewaterhouse et à un institut allemand sur ce que donnerait une imposition en France. Il ne s'agit nullement d'un taux effectif, et les deux institutions ont d'ailleurs fait savoir qu'elles refusaient que ce taux soit utilisé comme un taux réel.

Le vrai problème n'est donc pas la sous-imposition des GAFAs, car ce taux de 22 % est peu ou prou équivalent au taux moyen applicable aux grands groupes en Europe, mais l'endroit où ces sociétés acquittent l'IS. La question fondamentale est donc de savoir comment on pourrait ramener l'assiette de l'IS en Europe. D'ailleurs, voici ce qu'on lit dans l'exposé des motifs du projet de directive, projet qui n'a hélas pas été adopté : *« La Commission a reconnu que l'approche idéale consisterait à trouver des solutions multilatérales et internationales pour taxer l'économie numérique, étant donné l'envergure mondiale de ce défi. »* La Commission met aussi en garde contre une approche nationale : *« Ces mesures non coordonnées prises de manière isolée par les États membres menacent la mise au point de nouvelles solutions numériques et la compétitivité de l'Union dans son ensemble. »*

Monsieur le ministre, j'aurai quatre questions à vous poser.

Premièrement, le problème n'est pas celui de la sous-imposition des GAFAs, mais celui de la répartition de l'IS dont elles s'acquittent. Ainsi que vous le savez, les Américains ont modifié la règle qui permettait aux bénéfices réalisés à l'étranger et non rapatriés aux États-Unis d'échapper à l'impôt américain. Tout cela est fini : depuis deux ans, les géants du numérique sont taxables à un taux normal, comparable à celui qui s'applique aux autres entreprises américaines. Quel est votre avis là-dessus ? Le problème de la taxe que vous nous proposez, c'est qu'elle porte sur le chiffre d'affaires, et non sur les bénéfices réalisés par ces entreprises.

Deuxièmement, quelle sera l'incidence économique de cette taxe ? Qui va la payer ? Une étude circule, qui prétend qu'à peu près la moitié de la taxe sera payée par le consommateur final et à peu près 40 % par les petites entreprises, tandis qu'à peine 5 % en sera imputé sur le bénéfice des GAFAs. Qu'en pensez-vous ?

Troisièmement, cette taxe ne risque-t-elle pas de pénaliser les exportations françaises ? Une PME française qui vend un appareil électroménager en ligne à un client allemand devra payer la taxe, mais elle ne s'appliquera pas si ce même client achète l'appareil chez un vendeur allemand... Il y a là rupture d'égalité.

Cette taxe ne va-t-elle pas favoriser certains canaux de distribution au détriment d'autres ? Chez moi, une même bouteille de champagne peut être vendue par trois canaux : un grand acteur du commerce en ligne, une grande surface, ou encore en vente directe. Or la taxe ne s'appliquera qu'à la bouteille vendue directement par le vigneron *via* une place de marché, et non aux bouteilles vendues en grande surface ou par un commerçant en ligne. Il y a là un vrai problème.

Quatrièmement, cette taxe ne présente-t-elle pas de risques juridiques au regard du droit européen, des conventions fiscales bilatérales, notamment de la convention américaine, ou de la convention de l'Organisation mondiale du commerce ?

M. Fabrice Brun. Nous sommes tous d'accord sur la nécessité de mieux taxer les géants du numérique : c'est une question de justice fiscale, notamment vis-à-vis de toutes les entreprises traditionnelles qui s'acquittent consciencieusement de leurs impôts, qu'il s'agisse d'agriculteurs, d'artisans, de commerçants ou d'industriels. On peut toutefois regretter fortement que vous en profitiez pour revenir au passage sur votre promesse de baisser l'IS dès 2019 pour toutes les entreprises.

Autre inquiétude : malgré les premières réponses qui ont été apportées, il y a fort à craindre que le coût de la taxe ne soit en grande partie supporté par les consommateurs et par les entreprises utilisatrices de services – Charles de Courson et Damien Abad l'ont très bien décrit.

Enfin, sans remettre en cause votre volonté, monsieur le ministre, on peut regretter que vous en soyez réduit à proposer une taxe nationale par défaut. La France est obligée de faire cavalier seul, faute d'avoir convaincu ses homologues européens.

Mme Émilie Cariou. Elle en a convaincu vingt-trois sur vingt-sept !

M. Fabrice Brun. En effet. Le Royaume-Uni ? Je pense qu'il a d'autres chats à fouetter ! L'Espagne, l'Italie, l'Autriche étaient convaincues. Que manque-t-il encore ?

Quelles initiatives nouvelles allez-vous prendre, monsieur le ministre, pour faire front commun avec ces États et amorcer une véritable dynamique européenne sur ce dossier ?

M. Julien Aubert. Cette solution unilatérale montre bien que le multilatéralisme n'est pas toujours la réponse aux problèmes globaux. Cela me rappelle cette fameuse taxe de sortie, ou *exit tax*, que le Gouvernement a supprimée, parce qu'elle procède plus d'un effet signal que d'un effet fiscal.

Au moment de la négociation au niveau européen, on parlait d'un seuil de 50 millions d'euros sur les recettes, et non de 25 millions d'euros. Ma mémoire est-elle mauvaise ou le seuil a-t-il été effectivement abaissé ? Si oui, pourquoi et combien d'entreprises françaises seront directement concernées ? Plus particulièrement, combien d'entreprises françaises seront impactées tout à la fois par la TSN prévue à l'article 1^{er} et par l'article 2, c'est-à-dire par l'absence de baisse de l'IS ? On nous a dit que 765 entreprises seront concernées, mais combien parmi elles devront en plus payer la TSN ?

Deuxièmement, pourquoi n'a-t-on pas calculé le montant de la TSN en appliquant la formule « bénéfice total sur nombre total d'utilisateurs mondiaux multipliés par le nombre d'utilisateurs français », ce qui aurait permis de l'asseoir non sur le chiffre d'affaires, mais bien sur les bénéfices ?

Troisièmement, le principal inconvénient est que cette taxe a un effet politique et non un effet fiscal. Logiquement, elle devrait frapper les services numériques qui ont un impact défavorable sur l'économie réelle. Par exemple, je suis content qu'Amazon, dont l'activité affecte durement le petit commerce, soit concerné. Mais, en même temps, vous frappez Meetic, mais non Netflix, ratant en partie votre cible... Vous taxez l'amour plutôt que les contenus !

Enfin, avez-vous évalué le coût de traitement de cette taxe ? Aura-t-elle un impact, comme s'en est inquiété Damien Abad, sur la transformation des entreprises qui veulent développer des services numériques ?

Je ne serai pas aussi lyrique que madame Peyrol – j'ai cru un moment qu'elle citait François Mitterrand lorsqu'il disait que lorsque la France et une idée se rencontrent, elles font le tour du monde ensemble... Pour ma part, je ne suis pas certain que cette idée va prospérer, même si c'est déjà un petit début. La vraie question, c'est de savoir pourquoi on a mélangé l'instauration de cette TSN avec l'abandon de l'allègement fiscal sur les entreprises : les deux sujets qui n'ont rien à voir. On aurait pu en discuter de manière séparée. Car j'ai le sentiment que la petite lune que représentent les services numériques va éclipser le grand soleil de l'allègement, et du coup obscurcir quelque peu notre débat fiscal.

M. Jacques Marilossian. Comme tous ici, je partage la volonté de renforcer ce sentiment de justice fiscale, et notamment la nécessité de traiter le cas des entreprises du secteur numérique. Je soutiens votre projet et votre démarche à l'international.

Cependant, de nombreuses études, vous l'avez dit, ont été menées. Ainsi, une étude de l'impact économique de la TSN a été réalisée par le cabinet Deloitte, qu'on ne peut soupçonner par ailleurs. Les principales conclusions de cette étude sont pour le moins préoccupantes sur deux points précis.

Premièrement, il semble que les entreprises redevables de la taxe ne manqueraient pas d'en répercuter le surcoût sur les entreprises opérant sur les places de marché ou achetant de la publicité numérique. En fin de compte, ce seraient les consommateurs qui seraient,

pour la plus grande part, les payeurs et non les entreprises qui pratiqueraient l'optimisation fiscale.

Deuxièmement, l'incertitude sur la valeur de l'assiette elle-même pourrait engendrer, entre les contribuables et l'administration, des interprétations divergentes de la loi. Si l'on étudie précisément le mécanisme des plateformes de publicité ou des places de marché numérique, le dispositif actuel semble présenter des risques non négligeables de double imposition – à l'intérieur même du processus s'entend – et par le fait de contentieux.

Ces deux points peuvent entraîner des surcoûts administratifs très élevés. Partagez-vous cette analyse des risques évoqués ? Si oui, quelle mesure pensez-vous prendre pour les contenir et améliorer le fonctionnement du dispositif ?

M. Julien Dive. Effectivement, cette « taxe GAFA » ou « taxe BATX » (Baidu, Alibaba, Tencent et Xiaomi) ou taxe sur les services numériques semble être un peu l'arbre qui cache la forêt. On peut surtout se poser la question de savoir pourquoi on n'a pas attendu le projet de loi de finances rectificative de mai prochain : il aurait été un bon support pour pouvoir débattre également de la révision de l'IS.

Mais je veux revenir sur deux sujets. Le premier, c'est la détermination du périmètre du chiffre d'affaires à l'étranger ou en France de ces géants du numérique, pour la plupart étrangers ; ce qui pose la question du contrôle et surtout du coût de ce contrôle. Le second, c'est celui de la fraude inévitable, quel que soit le dispositif qui sera mis en place, quels que soient les contrôles qui pourront être faits pour une taxe qui ne rapportera guère que 400 millions d'euros. Par comparaison, le manque à gagner actuel pour la France lié à la fraude à la TVA est évalué à 14 milliards d'euros ; quant à la fraude à l'IS, on l'évalue à 25 milliards d'euros. Peut-être y a-t-il davantage à gagner de ce côté-là qu'à créer une TSN.

M. le ministre. Madame Bénédicte Peyrol, je ne reviendrai pas sur la distinction que vous faites, à très juste titre, entre taxation numérique et évasion fiscale. Mais je redis l'importance que j'attache, dans cette construction d'une fiscalité internationale du XXI^e siècle, à la lutte contre l'évasion fiscale, les paradis fiscaux et la sous-imposition, et à la mise en place d'une imposition minimale à l'IS. Nous aurons l'occasion d'en débattre à nouveau à la commission des finances,

Damien Abad, vous avez raison : ce n'est pas une « taxe GAFA », mais bien une taxe sur les activités numériques. D'autres entreprises que les géants américains du numérique sont taxées. Nous ne ciblons aucun État ni aucune entreprise en fonction de sa nationalité : les entreprises chinoises seront également taxées, comme des entreprises européennes ou des entreprises françaises. Ce n'est donc pas une « taxe GAFA », mais une taxe sur les activités numériques.

Il n'y a pas d'accord européen, c'est vrai, et je le regrette. Quatre États ont bloqué, pour des raisons de procédure et du fait de la règle de l'unanimité, l'adoption de la directive sur laquelle vingt-trois États s'étaient engagés totalement, notamment notre partenaire allemand, ou encore nos voisins espagnol et italien. Nous devons en tirer toutes les conséquences sur le fonctionnement de la fiscalité en Europe. Si l'on veut vraiment une intégration fiscale plus forte, et je crois que c'est indispensable pour consolider la puissance économique européenne, il faut passer de la règle de l'unanimité à celle de la majorité qualifiée.

En revanche, nous ne sommes pas seuls : l’Autriche et le Royaume-Uni adoptent cette taxe, quoique selon des modalités différentes. Mais nous nous sommes mis d’accord pour aller nous battre ensemble à l’OCDE pour une solution internationale. En revanche, la *sunset clause*, ou clause d’extinction, ne me paraît pas un bon choix : cela reviendrait à nous lier pieds et poings et à nous mettre dans les mains des négociateurs qui joueront la temporisation et l’attentisme. Avec cette taxe nationale, nous avons au contraire un levier, et nous la retirerons sitôt qu’il y aura un accord international. Je préfère mettre la force du côté de la France, plutôt que la faiblesse. Car mon rôle de ministre de l’économie et des finances est de mettre la France en position de force dans la négociation à l’OCDE, non en position de faiblesse. Si vous adoptez cette taxation du numérique, nous serons en position de force à l’OCDE. Notre discours est clair : nous avons une proposition. Si vous avez mieux au niveau international, puisque vous ne voulez pas de taxe nationale, trouvez cette solution internationale et nous retirerons notre solution nationale.

Frédérique Dumas et plusieurs autres parlementaires ont posé la question, importante, du coût de la taxe pour le client. Rappelons que la moitié du rendement de cette taxe viendra de la taxation sur les données qui servent à la publicité, et notamment à la publicité ciblée. Or vous ne payez rien pour ces publicités – vous en êtes d’ailleurs plus souvent les victimes que les clients. Autrement dit, au moins pour une moitié, le coût pour le consommateur sera nul. C’est en cela, madame Dumas, que je maintiens que certains arguments sont irrecevables et jouent avec des peurs inutiles, notamment sur le coût pour le client. J’ai lu attentivement les arguments qui sont avancés. J’aimerais avoir en face de cette proposition des arguments de poids susceptibles de la contester. En tout état de cause, celui du prix pour le client est irrecevable, dans la mesure où la moitié des recettes proviendra de la taxation d’une publicité que vous ne payez pas. Quant à l’autre moitié, elle ne porte que sur la fraction de la commission d’intermédiation de 12 % que prélèvent les plateformes : une taxe de 3 % sur ces 12 % se traduira au pire par une augmentation du prix de l’ordre de 0,4 point... À vous comme à Charles de Courson, qui m’avait posé exactement la même question, je réponds que je veux bien entendre tous les autres arguments : la fragmentation du marché, le cavalier seul, etc., et m’efforcer d’y répondre. Mais je maintiens que celui d’un renchérissement des coûts pour le client, largement avancé par certains, est irrecevable, tout simplement parce que c’est faux.

Quant au rendement de la taxe, d’ici à la fin du quinquennat, autrement dit d’ici à 2022, il est estimé à 2 milliards d’euros. En tant que ministre des finances, j’estime que ce n’est pas une somme négligeable.

Je n’ai aucunement mis les parlementaires en cause : j’ai simplement voulu dire qu’il y avait une action de lobbying, au demeurant tout à fait revendiquée, de la part d’un certain nombre d’associations hostiles à cette taxation. Je connais aussi la position du Sénat américain : je crois savoir que plusieurs d’entre vous se sont rendus à Washington et ont eu l’occasion de discuter avec les sénateurs, dont je connais l’opposition. Mais mon rôle n’est pas de défendre les intérêts des Américains, mais les intérêts des Français et les intérêts financiers européens. J’estime, en conscience, que la situation de la fiscalité du numérique n’est aujourd’hui pas satisfaisante, ni pour l’Europe, ni pour les États-Unis d’ailleurs. Notre rôle est bien de rappeler certaines réalités.

Charles de Courson, je ne crois pas que nous soyons en désaccord. Mais il y a simplement deux problèmes différents, qu’il faut bien distinguer.

Le premier est de savoir où l’on paye l’IS. Sur ce point, nous avons, de toute évidence, un problème majeur, qui n’est pas réglé dans le cadre de cette taxation du numérique – je veux parler de ce phénomène considérable d’évasion fiscale.

Vos données ont une valeur, jusqu'au type de cravate que vous affectionnez. J'ai remarqué que vous aimiez bien les costumes plutôt bleus : du coup, Charles de Courson va recevoir beaucoup de publicités ciblées vantant des costumes bleus, des chemises bleues, des cravates bleues ou grises. Et dès lors que vous allez acheter un costume, vos données auront servi à créer une valeur qui mériterait de produire un impôt au bénéfice du Trésor public français. Or il se trouve que les recettes qui résultent de cette publicité ciblée vont ensuite être taxées dans un autre pays européen ou bien rapatriées aux États-Unis, et échappent totalement au Trésor public français.

Je suis tout à fait d'accord avec vous pour dire que la TSN taxe ne résout pas le problème : c'est plutôt l'objet de la taxation minimale conçue pour éviter l'évasion fiscale. Or il se trouve, par un paradoxe qui n'est qu'apparent, que l'un des plus fervents soutiens de cette taxation minimale à l'IS n'est autre que le président américain et l'administration américaine : les États-Unis ont d'ores et déjà introduit une forme de taxation minimale. Sur la taxation du numérique et la solution nationale qui vous est proposée, nous avons avec nos alliés américains une réelle divergence, que nous assumons – avec toutefois un point de rencontre possible avec la taxation internationale au niveau de l'OCDE ; en revanche, sur l'évasion fiscale et sur la taxation minimale, nous avons en effet un vrai point de rencontre, puisque nous sommes d'accord pour lutter contre cette évasion fiscale.

Le second problème, beaucoup plus complexe, est celui de savoir quelle est la valeur que l'on taxe, sachant qu'elle est produite par des données immatérielles, intangibles et insaisissables... Un gobelet en carton, c'est un bien manufacturé : on sait où il a été produit, avec quels matériaux et comment on peut le taxer. Mais lorsqu'il s'agit d'une donnée intangible qui circule librement et qui est insaisissable, cela devient beaucoup plus compliqué. Nous ne sommes pas encore arrivés à trouver la définition de cet établissement stable numérique qui nous permettrait d'avoir une taxation plus fine et, je le reconnais bien volontiers, économiquement beaucoup plus cohérente que la taxation du chiffre d'affaires. Nous nous sommes donc rabattus sur cette solution par défaut, qui consiste à taxer le numérique sur la base du chiffre d'affaires. Je n'ai jamais prétendu qu'elle était idéale, mais je maintiens que c'est pour l'heure la seule disponible.

Y a-t-il un risque de fragmentation du marché européen ? En réalité, il y a déjà une fragmentation fiscale du marché européen, que je regrette et contre laquelle nous tentons de lutter par la taxation du numérique, avec l'accord de vingt-trois États sur vingt-sept ; j'espère que, d'ici à deux ans, nous parviendrons à un accord global à l'OCDE. Nous luttons aussi contre la fragmentation fiscale au niveau de l'impôt sur les sociétés : l'accord que nous avons passé avec l'Allemagne nous permettra d'avoir une base commune de l'IS. Le projet d'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés avance bien, mais le travail qui reste devant nous est encore extrêmement important.

La TSN va-t-elle pénaliser les exportations françaises ? Je vous réponds avec la même franchise qu'à Frédérique Dumas, car cela rejoint la question du coût pour le client. Le seul impact sera de 3 % de 12 %, c'est-à-dire de moins de 0,4 % pour une PME qui serait effectivement passée par Amazon pour exporter vers l'Allemagne ou vers un autre pays européen. Autrement dit, il y a un coût, mais extrêmement réduit : moins de 0,4 %.

S'agissant du risque juridique, il n'y en a pas, sur le fondement du droit européen, puisque c'est une proposition que nous avons reprise. J'ai eu à cœur de calquer la proposition française sur la proposition de la Commission européenne, même si le seuil de déclenchement n'est pas exactement le même : le seuil de 50 millions d'euros était un seuil européen, il n'est pas illégitime que le seuil national soit plus faible. Voilà pourquoi nous avons retenu 25 millions d'euros.

Enfin, j'en viens aux conventions fiscales. À partir du moment où la TSN n'entre pas dans le champ de l'IS, puisque c'est une taxe sur le chiffre d'affaires, cela ne porte pas atteinte aux conventions fiscales que nous avons signées avec les États-Unis.

M. Charles de Courson. Ce point fait débat !

M. le ministre. Il y a débat, mais c'est en tout cas la position de nos services fiscaux, notamment de la direction de la législation fiscale, dont un représentant est présent derrière moi.

Fabrice Brun, je crois vous avoir répondu sur la question de la contribution numérique. S'agissant de la contribution des plus grandes entreprises, proposée dans l'article 2 du projet de loi, nous allons en débattre. Nous avons demandé un effort à tous nos compatriotes pour rétablir les finances publiques françaises. Nous avons notamment demandé aux salariés français de percevoir en deux temps la suppression des cotisations d'assurance maladie et d'assurance chômage. C'est une décision que l'on nous a beaucoup reprochée, mais je l'assume : c'est elle qui nous a permis de respecter, dès l'année 2018, le plafond de 3 % de déficit public et de rentrer dans les clous de nos engagements européens. Nous avons également demandé un effort aux plus grandes entreprises, puisqu'il y avait une surtaxe à l'IS que nous avions adoptée à ce moment-là.

Aujourd'hui, nous redemandons, je le reconnais bien volontiers, un nouvel effort aux grandes entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 250 millions d'euros. Ce faisant, nous ne leur retirons rien : nous décalons seulement un bénéfice fiscal, ce qui est un peu différent.

M. Fabrice Brun. Quelle subtilité !

M. le ministre. Julien Aubert m'a interrogé sur le nombre d'entreprises concernées par la TSN. Des filiales d'entreprises françaises seront en effet touchées. S'agissant des entreprises françaises ayant leur siège en France, il y en aura, mais très peu.

Vous nous reprochez de taxer Meetic plutôt que Netflix, l'amour et pas le cinéma. Certains diront que l'amour, c'est du cinéma, ou le cinéma, de l'amour. En tout état de cause, ni l'un ni l'autre n'échappent à la taxation, puisque Netflix est soumis à une taxe spécifique, dite « taxe YouTube », tandis que Meetic entrera effectivement dans le champ d'application de la taxe sur le numérique. Ainsi, et le cinéma et l'amour seront taxés en France ! Tirez-en les raisons et les conclusions que vous voulez...

Je crois avoir d'ores et déjà répondu aux propositions de Jacques Marilossian.

Julien Dive enfin m'a interrogé sur le contrôle ; je lui confirme que nous confronterons les analyses des services fiscaux aux déclarations envoyées par les entreprises. Si l'écart est trop important, nous aurons la possibilité de mettre en œuvre une taxation d'office.

M. le président Éric Woerth. Monsieur le ministre, quand on décale une baisse, on constate une hausse, en général... C'est ce que disait ma grand-mère, et elle avait bien raison !

M. le Rapporteur général. Le ministre a déjà répondu à toutes les questions. Je m'aperçois qu'il est beaucoup plus confortable d'être rapporteur d'un projet de loi ordinaire,

puisque le ministre est présent en commission pour apporter les réponses, que Rapporteur général du projet de loi de finances, et constamment sollicité !

Plusieurs d'entre vous ont fait état d'études récentes. Je ne parle pas de l'étude Deloitte, mais des autres, d'ailleurs souvent commandées par l'ASIC qui représente les grands du numérique, et qui sont opportunément tombées il y a très peu de temps... Nous avons reçu ici même l'ASIC en audition ; elle nous a tenu les mêmes propos que le sous-secrétaire d'État adjoint au Trésor américain que nous avons rencontré avec le président Woerth, Amélie de Montchalin et Véronique Louwagie, et qui nous avaient conduits, le président Woerth et moi-même, à publier un communiqué commun rappelant quelles étaient les marges de manœuvre, les latitudes et l'indépendance dont pouvait se prévaloir tout pays vis-à-vis d'un autre, fût-il un très grand pays ami.

Les études en question font état d'un taux moyen d'imposition de 24 % sur les cinq ou dix dernières années, ce qui appelle de ma part quelques observations.

Pour commencer, le taux d'IS n'est pas forcément ce qui importe le plus : c'est l'assiette qui est le point fondamental. Or les multinationales du numérique sont tout de même connues pour avoir eu recours à des montages pour le moins complexes, qui leur ont permis de délocaliser des milliards de dollars de bénéfices, en toute franchise d'impôts, notamment vers les Bermudes. Dans ces conditions, on ne peut pas dire qu'un taux de 24 % ait une portée extraordinaire, puisqu'il peut porter sur une assiette très atrophée – et je pèse mes mots ! Plus généralement, à supposer que le taux indiqué ait été correct et l'imposition sérieuse, cela ne résout pas une question importante : celle du lieu d'imposition, qui doit être, en principe, celui de la création de la valeur.

Ensuite, la réforme fiscale américaine a permis le rapatriement des milliers de milliards de dollars logés dans les paradis fiscaux, moyennant un taux réduit de 15,5 %. Effectivement, cette mesure a eu pour effet d'accroître le taux d'IS supporté par ces multinationales. Mais je rappelle tout de même que ces bénéfices, s'ils n'avaient pas été logés *off-shore*, auraient été imposés au taux fédéral alors en vigueur, à savoir 35 %... Il faut donc relativiser les choses.

Enfin, j'ai du mal à comprendre et à croire que les multinationales américaines ont payé un IS correspondant à 24 % de leurs bénéfices, voire 25 % pour Apple : une enquête de la Commission européenne a bien montré qu'Apple a bénéficié d'un taux d'IS de 1 % en Irlande, où tous ses profits européens avaient été logés. Ce taux est descendu, sur la période 2003 à 2014, à 0,005 %, soit cinq mille fois moins que le taux affiché dans l'étude ! C'est d'ailleurs ce qui a conduit, le ministre l'a rappelé, la Commission européenne à ordonner à l'Irlande de récupérer 13 milliards d'euros auprès d'Apple.

Je tenais à apporter ces précisions au moment où circulent un certain nombre d'études arrivées très opportunément.

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1^{er}

Création d'une taxe sur certains services numériques fournis par les plus grandes entreprises du secteur numérique

Résumé du dispositif proposé

Le présent article, qui s'inspire d'une proposition de directive de la Commission européenne du 21 mars 2018, crée en droit français une taxe portant sur certains services numériques (la TSN) pour lesquels la participation des utilisateurs est déterminante dans le processus de création de valeur :

- les services d'intermédiation ;
- les services de publicité ciblée fournis à des annonceurs, incluant la vente de données des utilisateurs à des fins publicitaires.

Seront assujetties à cette taxe les entreprises, quel que soit leur lieu d'établissement, qui disposent d'une forte empreinte numérique, acquise si deux seuils des recettes tirées des services taxables sont dépassés l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due :

- 750 millions d'euros au niveau mondial ;
- 25 millions d'euros en France.

La TSN aura un taux de 3 %. Son assiette sera déterminée selon des modalités originales qui reflètent le rôle central des utilisateurs dans les services taxables. Elle sera égale à l'application aux recettes mondiales encaissées lors d'une année civile d'un coefficient représentatif de la proportion des utilisateurs français du service.

La TSN sera exigible à l'achèvement de l'année au cours de laquelle les sommes sur lesquelles elle est assise sont encaissées. Son paiement prendra, dans la (quasi)totalité des cas la forme de deux acomptes, dus en avril et octobre de l'année au titre de laquelle elle est due et chacun égal au moins à 50 % de la TSN due au titre de l'année précédente. Sa régularisation interviendra en avril de l'année suivante. Un mécanisme de modulation du montant des acomptes est également prévu.

Les redevables membres d'un groupe pourront opter pour un mécanisme de consolidation permettant à l'un d'entre eux de s'ériger seul déclarant et payeur de la TSN due par l'ensemble des membres.

Le dispositif proposé prévoit l'obligation de conserver certaines informations et, sur demande de l'administration, de justifier tous les éléments ayant servi au calcul de l'assiette de la TSN, sous peine de taxation d'office.

Des modalités particulières sont prévues en 2019 afin de garantir la perception de recettes fiscales dès cette année, estimées à 400 millions d'euros.

La TSN sera déductible de l'IS dans les conditions de droit commun.

Elle a vocation à n'être que provisoire, dans l'attente de l'aboutissement des négociations internationales en cours en vue d'une solution concertée sur la modernisation des règles d'imposition des bénéfices des entreprises.

Dernières modifications intervenues

Le 21 mars 2018, la Commission européenne a présenté un paquet sur la fiscalité numérique constituée de deux propositions de directive, dont l'une portant création d'une TSN européenne. L'absence d'accord unanime lors du Conseil ECOFIN du 12 mars 2019, malgré une proposition de compromis, éloigne la perspective d'adoption du texte.

En janvier 2019, l'OCDE a annoncé un accord de principe de nombreux États pour renégocier les règles internationales d'imposition des bénéfices pour aboutir à une solution prévue pour 2020.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

En plus de huit amendements rédactionnels ou de précision du Rapporteur général, la commission, à l'initiative de ce dernier, a apporté plusieurs modifications substantielles à l'article :

- une clarification du périmètre de services exclus de l'intermédiation, notamment certains services financiers réglementés et les bourses d'échanges publicitaires ;
- une réforme des règles de conversion monétaire sur la base d'un taux mensuel ;
- une refonte des modalités de détermination du coefficient représentatif des utilisateurs français en 2019 ;
- des précisions sur les modalités déclaratives et de paiement de la TSN, dont la définition de l'assiette des pénalités en cas de modulation excessive des acomptes ;
- des modifications sur le contrôle de la taxe, avec notamment un allongement du délai de reprise de l'administration ;
- la suppression de la déductibilité de la TSN de l'assiette de la « taxe YouTube » ;
- la consécration de la vocation provisoire de la taxe à travers la remise annuelle d'un rapport sur les négociations internationales pouvant faire l'objet d'un débat.

I. L'ÉTAT DU DROIT : L'INADAPTATION DES RÈGLES D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES À L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

Les principes internationaux régissant l'imposition des bénéfices des entreprises se révèlent désormais inadaptés à certaines évolutions économiques assises sur la révolution technologique numérique.

A. L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES SUPPOSE UN CERTAIN DEGRÉ DE PRÉSENCE PHYSIQUE

1. Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés (IS)

Deux modèles régissent l'imposition des bénéfices des entreprises : la mondialité, permettant d'imposer l'ensemble des bénéfices des entreprises résidentes, et la territorialité, conduisant à imposer les bénéfices réalisés sur le territoire national indépendamment de la résidence des entreprises.

● Pour l'impôt sur les sociétés (IS), la France retient le **principe de territorialité**, consacré au premier alinéa du **I de l'article 209 du CGI** aux termes duquel « *les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France (...)* ».

Il découle de ce principe que les bénéfices d'une société française provenant de l'exploitation d'une entreprise à l'étranger ne seront pas assujettis à l'IS, et les éventuelles pertes rattachables à cette entreprise ne seront pas imputables sur l'assiette de l'IS. À l'inverse, les bénéfices d'une société étrangère rattachables à une entreprise exploitée en France seront passibles de l'IS français.

La notion d'exploitation au sens du I de l'article 209, à défaut de définition légale, a été précisée par la jurisprudence et la doctrine et s'applique aussi bien aux entreprises exploitées en France qu'à celles exploitées à l'étranger. Elle suppose l'exercice habituel d'une activité selon l'une des modalités suivantes ⁽¹⁾ :

– l'existence d'un établissement autonome, qui suppose un certain degré de permanence et une autonomie de gestion ;

– la réalisation d'opérations par des agents dépendants (la dépendance pouvant être juridique ou, selon les modalités de rémunération et la nature de l'activité exercée, économique) ;

– ou la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet, défini comme « *une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales, dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent* » ⁽²⁾ (l'exemple classique étant l'activité d'achat de produits suivie de leur revente).

● Par ailleurs, et indépendamment de l'existence d'une entreprise exploitée en France au sens du I de l'article 209, certains bénéfices réalisés par des entreprises étrangères, aux termes de ce même I, sont imposables à l'IS français.

Il s'agit des **bénéfices tirés d'immeubles situés en France** mentionnés aux *a*, *e*, *e* bis et *e* ter du I de l'**article 164 B** du CGI : revenus d'immeubles, notamment d'activités d'achat-vente, plus-values de cession d'immeubles et plus-values de cession de parts de sociétés immobilières.

Le fait de prévoir l'imposition de ces revenus en France est cohérent avec le principe de territorialité dans la mesure où les biens qui en sont la source se situent en France.

(1) *Réponse à la question écrite n° 26431* du 25 février 1980 du député Jean Valleix (Journal officiel de la République française – Assemblée nationale, n° 38 AN (Q), 22 septembre 1980, pages 4019-4020).

(2) Ibid.

L'application du principe de territorialité : une exception française à nuancer

Si le choix français de la territorialité est parfois vu comme une exception, notamment au regard des autres pays de l'OCDE, ce constat doit être nuancé pour trois séries de raisons.

En premier lieu, le droit fiscal français prévoit des aménagements à la territorialité en permettant d'imposer :

- des revenus de source française tirés par une société n'exploitant aucune entreprise en France à travers des retenues à la source, sous réserves des conventions fiscales ;
- des bénéficiaires localisés à l'étranger, notamment grâce aux outils anti-abus, tels que le contrôle des prix de transfert prévu à l'article 57 du CGI, ou au régime des sociétés étrangères contrôlées prévu à l'article 209 B du même code.

En deuxième lieu, certains pays évoluent et prévoient, au moins à titre d'option, un régime de territorialité, tel est notamment le cas des Pays-Bas et du Royaume-Uni⁽¹⁾. La récente réforme fiscale américaine (décembre 2017) a également été vue comme procédant à un important changement de paradigme, passant d'une logique d'imposition mondiale à un principe de territorialité.

Enfin et surtout, les conventions fiscales, qui répartissent entre deux juridictions fiscales le droit d'imposer les bénéficiaires, limitent considérablement l'effectivité du principe de mondialité et l'obligation fiscale illimitée qui est censée en résulter en introduisant une dimension territoriale dans les droits de chaque juridiction partie.

(1) *Conseil des prélèvements obligatoires*, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, décembre 2016 – [Rapport particulier n° 4](#) : Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, pages 18 et suivantes.

• Enfin, les **stipulations des conventions fiscales** conclues entre la France et d'autres juridictions peuvent attribuer à notre pays le droit d'imposer certains bénéficiaires, par dérogation au principe de territorialité.

Plus généralement, les conventions fiscales peuvent neutraliser l'application des règles nationales françaises en vertu de la supériorité des traités internationaux sur la loi consacrée à l'article 55 de la Constitution.

Ce sont donc les stipulations conventionnelles qui, en matière de fiscalité internationale, vont jouer un rôle déterminant pour attribuer à une juridiction le droit d'imposer certains bénéficiaires.

2. Les règles d'attribution du droit d'imposer résultant des conventions fiscales : la notion d'établissement stable

Les conventions relatives aux doubles impositions (CDI) régissent les modalités de répartition du droit d'imposer entre les juridictions parties. En matière d'imposition des bénéficiaires des entreprises, la notion cardinale est celle de l'établissement stable, défini par l'OCDE comme une « *installation fixe d'affaires*

par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité »⁽¹⁾.

L'établissement stable repose donc sur des critères physique et temporel qui traduisent l'intégration suffisante du contribuable à la vie économique de l'État ou du territoire et peut, à ce titre, être rapproché de la notion d'exploitation au sens de l'article 209 du CGI.

Si cette notion d'établissement stable a connu des évolutions liées à certaines avancées technologiques – sites automatisés et serveurs informatiques –, elle n'a pas tiré toutes les conséquences de la numérisation croissante de l'économie qui a accentué le décalage entre la création de valeur et le lieu d'imposition contre lequel la communauté internationale s'efforce de lutter, notamment à travers le projet « BEPS »⁽²⁾ de l'OCDE.

La modernisation de la définition de l'établissement stable par le projet « BEPS »

L'une des principales avancées enregistrées depuis le lancement du projet « BEPS » réside dans la modernisation de la définition de l'établissement stable, objet de l'action 7 du projet et traduite par l'article 12 de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices conclue à Paris le 7 juin 2017 et signée par 87 juridictions fiscales au 29 mars 2019. Pour mémoire, la Convention multilatérale, en « couvrant » les conventions bilatérales notifiées par les juridictions fiscales, les modifie d'un coup, dans la limite des réserves formulées⁽¹⁾.

Jusque-là, les conventions exigeaient en général, pour qu'un commissionnaire ou un apporteur d'affaires soit reconnu comme établissement stable d'une société étrangère, qu'il dispose de la capacité d'engager juridiquement cette société. Il suffisait alors à cette dernière de conserver, même de façon purement formelle, la signature des contrats, pour faire échapper ses filiales à la qualification d'établissement stable : c'est le montage notamment retenu par Google Ireland vis-à-vis de ses filiales nationales.

L'article 12 de la Convention multilatérale permet de dépasser le strict formalisme juridique pour tenir compte de la substance et reconnaître la qualité d'établissement stable à toute personne qui joue « *le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante* » par la société étrangère.

(1) OCDE, [Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune \(2017\)](#), commentaires de l'article 5, point 5, page 127.

(2) Pour « base erosion and profit shifting », soit « érosion de la base imposable et transfert de bénéfices ».

Si cette évolution ne concernera pas en l'état la convention franco-irlandaise, l'Irlande ayant formulé une réserve sur cet article 12, ce dernier n'en constitue pas moins une avancée significative et la position de l'Irlande pourrait évoluer, y compris dans un cadre bilatéral – comme ce fut le cas pour le Luxembourg.

(1) Pour une présentation complète de la Convention multilatérale (contexte, mécanisme et contenu), il est renvoyé à l'avis de la commission des finances sur le projet de loi autorisant sa ratification (Bénédictte Peyrol, Avis au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfécies, Assemblée nationale, XVI^e législature, n° 1093, 20 juin 2018).

B. LES TAXES SUR LA DIFFUSION DE CONTENUS NUMÉRIQUES

1. La « taxe YouTube » française

En France, la taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI est parfois présentée comme un début de réponse à l'appréhension par la fiscalité des spécificités de l'économie numérique.

Plus connue sous l'appellation de « taxe YouTube », elle figure ainsi, dans les études internationales consacrées à la fiscalité numérique, parmi les dispositifs spécifiques nationaux, comme en témoignent les documents de l'OCDE ou l'étude d'impact de la Commission européenne accompagnant les deux propositions de directive composant le paquet sur la fiscalité numérique présenté en mars 2018 ⁽¹⁾.

En réalité, et bien que cette taxe comporte un volet propre à certains modèles d'affaires numériques, il s'agit d'un instrument relativement ancien dont l'assiette et les modalités ont été adaptées aux évolutions technologiques.

• Créée par la loi de finances pour 1993 ⁽²⁾ et applicable aux ventes et locations de vidéogrammes, la taxe, codifiée à l'article 302 *bis* KE du CGI en 2003 puis à l'article 1609 *sexdecies* B en 2009 ⁽³⁾, a ensuite été étendue :

(1) *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfécies – Cadre inclusif sur le BEPS, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intérimaire 2018, pages 164-165 ; Commission européenne, Commission staff working document – Impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21 mars 2018, SWD(2018) 81 final/2, pages 125.*

(2) *Loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993, article 49.*

(3) *La codification à l'article 302 bis KE fut réalisée par l'article 7 de la loi n° 2003-517 du 18 juin 2003 relative à la rémunération au titre du prêt en bibliothèque et renforçant la protection sociale des auteurs. Le déplacement à l'article 1609 sexdecies B fut réalisé par l'article 1^{er} du décret n° 2009-389 du 7 avril 2009 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.*

– aux services de vidéo à la demande par la loi du 9 juillet 2004 relative aux communications électroniques et aux services de communication audiovisuelle ⁽¹⁾ ;

– à la diffusion en ligne de contenus audiovisuels gratuits par la loi de finances rectificative pour 2016 ⁽²⁾.

• L’assiette varie selon le service concerné :

– pour la vente et la location de vidéogrammes sur supports physiques et pour les services de vidéo à la demande, il s’agit du prix de la prestation ;

– pour la diffusion de contenus audiovisuels en ligne, il s’agit des recettes publicitaires, c’est-à-dire des sommes versées par les annonceurs et parrains pour que leurs messages soient diffusés sur l’interface numérique ⁽³⁾.

Un abattement de 66 % est prévu sur les sommes incluses dans le troisième volet de l’assiette s’agissant des services permettant d’accéder à des contenus audiovisuels créés par des utilisateurs à des fins de partage et d’échange (3° du III de l’article 1609 *sexdecies* B), tandis qu’un abattement de 100 000 euros sur l’assiette est prévu par le V de l’article.

• Le taux de la taxe est de 2 %, majoré à 10 % s’agissant des contenus pornographiques ou incitant à la violence.

Le produit de cette taxe est affecté au Centre national du cinéma et de l’image animée (CNC).

2. Les prélèvements voisins existant dans d’autres États membres

La France n’est pas le seul pays européen disposant d’une taxe applicable aux contenus numériques diffusés en ligne et dont le produit est affecté à la politique cinématographique et audiovisuelle.

Peuvent ainsi être mentionnés à titre de comparaison l’Allemagne, la Belgique, la Croatie, le Portugal, la Roumanie ou encore la République tchèque, dont les dispositifs sont présentés dans le tableau suivant.

(1) *Loi n° 2004-669 du 9 juillet 2004 relative aux communications électroniques et aux services de communication audiovisuelle, article 113.*

(2) *Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, article 56.*

(3) *L’assiette a été corrigée par la deuxième loi de finances rectificative pour 2017 afin que seules les sommes versées par les annonceurs aux redevables soient taxées, à l’exclusion des sommes versés aux régisseurs publicitaires, que ne percevaient pas les redevables (loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, article 36).*

**PRÉLÈVEMENTS D'ÉTATS MEMBRES SUR L'ACCÈS À DES CONTENUS NUMÉRIQUES
FINANÇANT DES FONDS POUR LE CINÉMA**

État	Création / modification	Caractéristiques générales
Allemagne	2004 / 2010	Taux variable selon le service, assiette constituée des ventes (vidéo à la demande et télévision payante) et des revenus publicitaires (programmes gratuits)
Belgique ⁽¹⁾	2009	Taux variable selon la région, avec option entre une contribution au fonds cinématographique et un investissement direct équivalent dans des films
Croatie	2007	Taux de 2 % des revenus imposables
Portugal	2007	Taux de 1 % des revenus imposables, avec option entre une contribution au fonds cinématographique ou un investissement dans la production
Roumanie	2005 / 2008	Taux de 3 % sur les revenus tirés du téléchargement légal et de 1 % sur les revenus tirés de retransmissions numériques d'émissions télévisées
République tchèque	2012	Taux de 0,5 % des revenus imposables.

(1) Dans certaines régions.

Source : Commission européenne.

II. LES PROPOSITIONS EUROPÉENNES D'AMÉLIORATION DU CADRE FISCAL DE L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

Pour faire face aux défis que posent les modèles économiques numériques, le meilleur niveau d'action est supranational, expliquant les négociations à l'OCDE et les initiatives européennes.

Il est renvoyé à l'exposé général pour une présentation détaillée des initiatives passées en et cours au sein de l'OCDE et, notamment, des pistes à l'étude en vue d'une solution internationale coordonnée ⁽¹⁾. Ne seront étudiées dans ce commentaire que les initiatives européennes, surtout la proposition de taxe sur les services numériques, dans la mesure où le dispositif français s'en inspire directement.

A. LA PROPOSITION EUROPÉENNE DE TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES (TSN)

L'Union européenne envisage plusieurs réformes des règles fiscales existantes à partir d'initiatives lancées par la Commission européenne :

- le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (« ACCIS ») relancé en 2016 et qui, bien que n'étant pas cantonnée à l'économie numérique, s'inscrit dans ce cadre ;

- le paquet sur la fiscalité numérique présenté le 21 mars 2018 et reposant sur deux propositions de directive, l'une portant sur la présence numérique

(1) Cf. supra *exposé général*, I, C.

significative, l'autre, présentée comme une solution provisoire, prévoyant la mise en place d'une taxe égalisatrice temporaire sur les revenus tirés de certains services numériques.

La seconde proposition de directive présentée par la Commission européenne le 21 mars 2018 constitue la solution de court terme en attendant l'aboutissement de la solution de long terme qu'est l'établissement stable virtuel (ESV). Qualifiée de « taxe égalisatrice », la taxe sur les services numériques (TSN), dont le taux est de 3 %, porte sur certains services numériques ⁽¹⁾. Face aux réticences de certains États membres, la France et l'Allemagne ont proposé une nouvelle version de la TSN en décembre dernier.

1. La proposition initiale de TSN du 21 mars 2018

a. *L'assiette de la TSN : les revenus dégagés d'activités caractérisées par la création de valeur par les utilisateurs*

La TSN ne concerne pas l'ensemble des activités numériques, mais certains services : ceux dans lesquels « *la participation d'un utilisateur (...) apporte une contribution essentielle* », autrement dit les modèles d'affaires « *qui ne pourraient pas exister sous leur forme actuelle sans la participation des utilisateurs* » ⁽²⁾.

Concrètement, la TSN prévue par la proposition de directive s'appliquerait aux revenus tirés de trois types de services numériques détaillés à l'article 3 du texte : vente d'espaces publicitaires (*a* du 1 de cet article), intermédiation entre utilisateurs (*b* du 1) et vente de données (*c* du 1). Les transactions intragroupes relevant des services concernés sont exclues du champ de la TSN, ainsi qu'en dispose le 7 de l'article 3 de la proposition de directive.

- *Les services de placement de publicités ciblées*

Le premier service est le **placement de publicités ciblant les utilisateurs**.

Seul le prestataire du service de publicité est redevable de la TSN, y compris lorsqu'il n'est pas propriétaire de l'interface numérique sur laquelle les publicités sont placées.

- *Les services d'intermédiation*

• La deuxième catégorie de services couvre les **services d'intermédiation**, c'est-à-dire les interfaces multifaces permettant aux utilisateurs de trouver d'autres utilisateurs et d'interagir entre eux et les interfaces multifaces

(1) *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, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS).*

(2) *Proposition de directive sur la TSN, exposé des motifs, point 5, page 7.*

facilitant une fourniture sous-jacente de biens ou de services directement entre les utilisateurs.

S'agissant de la fourniture de produits ou services entre utilisateurs, les revenus perçus par ces derniers dans le cadre des transactions sont naturellement en dehors du champ de la TSN, qui touche l'entreprise d'intermédiation. Les revenus que peuvent ainsi percevoir les utilisateurs obéissent aux règles fiscales de droit commun et, selon la nature de la transaction, peuvent être imposés ou exonérés.

● Sont **exclus du champ de la TSN** un certain nombre de services qui peuvent, en apparence, relever de l'intermédiation, mais dans lesquels la création de valeur repose en réalité plus sur le développement et la nature des produits fournis que sur la participation des utilisateurs :

– les services de communication ou de paiement (exclusion prévue au *a* du 4 de l'article 3) ;

– la fourniture par une entreprise de contenus numériques, audio ou textuels qu'elle détient ou dont elle a acquis les droits d'exploitation. Si, toutefois, ce sont les utilisateurs qui mettent en ligne le contenu et le partagent, le service entre dans le champ de la TSN (même *a*) ;

– la vente directe par l'entreprise de biens ou services (« e-commerce »), exclusion résultant d'une analyse *a contrario* du champ des services d'intermédiation impossibles et expressément mentionnée dans l'exposé sommaire de la proposition de directive.

L'exclusion du e-commerce est cohérente : dans ce secteur, ce ne sont pas les utilisateurs qui, par leur travail gratuit, permettent au service de créer de la valeur, mais les stocks des vendeurs et les services et produits fournis. Il n'y a pas, fondamentalement, de différence dans le processus de vente avec le commerce physique, si ce n'est qu'il est dématérialisé. Les effets de réseaux ne sont en outre pas comparables avec les services visés par la TSN.

● Sont également en dehors du champ de la TSN certains services financiers fournis par un marché réglementé, une entreprise d'investissement négociant pour compte propre lorsqu'elle exécute des ordres en dehors d'un marché réglementé (« internalisateur systématique ») ou un prestataire de services de financement participatif réglementés soumis à autorisation et surveillance au titre de mesures d'harmonisation des législations (points 4 à 6 de l'article 3)⁽¹⁾.

Les services concernés sont ceux consistant en la réception et la transmission d'ordres portant sur des instruments financiers et la fourniture d'un

(1) La liste et la définition des services et prestataires exclus du champ de la TSN européenne sont indiquées par renvoi à l'article 4 et à la section A de l'annexe I de la directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers et modifiant la directive 2002/92/CE et la directive 2011/61/UE.

service organisé de négociation. Cette exclusion s'inscrit dans l'économie générale de la TSN, qui est de porter sur des services dans lesquels la participation des utilisateurs est essentielle.

Si les interfaces permettant à leurs utilisateurs de bénéficier de services d'exécution d'ordres, d'investissement ou de recherche d'investissements peuvent supposer une certaine interaction entre utilisateurs, la création de valeur de ces services repose en effet surtout sur la capacité de l'interface numérique à réunir acheteurs et vendeurs dans des conditions propices et spécifiques, c'est-à-dire de garantir que les transactions financières interviennent dans un environnement sûr et optimal pour les parties.

La logique est la même s'agissant du financement participatif, puisque les entités proposant un tel service ont une activité qui va au-delà de la simple intermédiation et que le rôle qui est joué est assimilable à celui des prestataires des services financiers précédemment évoqués.

En revanche, la directive précise bien que les services de financement participatif qui ne revêtent pas le caractère d'investissements ou de prêts, tels que ceux prenant la forme de dons, sont dans le champ de la TSN⁽¹⁾.

- *La vente de données*

Le troisième service consiste en la **transmission à titre onéreux de données résultant de l'activité des utilisateurs** sur une interface numérique.

Certaines données ou activités sont exclues :

- les données transmises à titre gratuit ;
- les données recueillies par une entreprise pour une exploitation purement interne ;
- les données transmises dans le cadre de certaines transactions financières.

Si la vente de données apparaît formellement comme une catégorie à part entière de services imposables, elle n'est en réalité pas dissociable, dans la proposition de directive, des services publicitaires. C'est donc bien **la vente de données à des fins publicitaires** ou dans le cadre de contrats de placement de publicités ciblées qui est visée par la TSN européenne, comme l'illustre d'ailleurs la présentation des modèles économiques taxables figurant dans l'étude d'impact⁽²⁾.

(1) Proposition de directive précitée, exposé des motifs, page 11.

(2) Commission européenne, étude d'impact précitée, page 62.

b. Les entreprises assujetties

Aux termes de l'article 4 de la proposition de directive, deux seuils de chiffre d'affaires conditionnent l'assujettissement d'une entreprise à la TSN :

- le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros ;
- les revenus tirés des services sur lesquels la TSN est assise et générés dans l'Union européenne dépassent 50 millions d'euros.

Le seuil de chiffre d'affaires mondial inclut l'ensemble des produits, et non pas seulement ceux imposables au titre de la TSN ⁽¹⁾.

Ces deux seuils sont appréciés au niveau de l'entreprise ou, si elle fait partie d'un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière, au niveau de ce dernier. Ainsi, une entreprise peut se trouver dans le champ de la TSN même si ses revenus sont inférieurs aux seuils, dès lors que le groupe auquel elle appartient génère des revenus qui les dépassent.

La période de référence du chiffre d'affaires est l'exercice auquel se rapporte le dernier des états financiers disponibles avant la fin de la période d'imposition.

D'après les données fournies par la Commission européenne, la TSN concernerait entre 120 et 180 entreprises : 50 % seraient américaines, l'autre moitié étant partagée entre des entreprises européennes et asiatiques.

c. Un produit réparti entre les États membres où se trouvent les utilisateurs

La TSN s'appliquerait aussi bien aux transactions nationales, au sein d'un même État membre, qu'aux transactions transfrontières, qu'elles associent deux États membres ou un État membre et un pays tiers.

• Cette taxe serait due dans le ou les États membres où les utilisateurs se trouvent, reflétant ainsi la logique qui sous-tend l'assiette de la taxe : la création de valeur est due à la participation des utilisateurs, que ces derniers contribuent financièrement ou non à générer les revenus de l'entreprise. Cette logique est traduite à l'article 5 de la proposition de directive :

– le 1 de cet article 5 pose le principe du critère de la localisation des utilisateurs ;

– son 2 définit les modalités d'appréciation de la localisation des utilisateurs dans un État membre donné, variables selon les services imposables considérés :

(1) Ainsi qu'il ressort de l'exposé des motifs de la proposition de directive, pages 11-12, et de l'étude d'impact accompagnant les deux propositions de directives, pages 66-67.

- pour les services de publicité, c'est l'apparition de la publicité sur l'appareil de l'utilisateur utilisé dans l'État (*a* du 2) ;
- pour les services d'intermédiation permettant des transactions entre utilisateurs, c'est l'utilisation dans l'État de l'appareil permettant l'accès à l'interface (*i* du *b* du 2) ;
- pour les autres services d'intermédiation, c'est le fait d'avoir ouvert dans l'État un compte permettant d'accéder à l'interface (*ii* du *b* du 2) ;
- enfin, pour la vente de données, c'est l'utilisation dans l'État d'un appareil qui a conduit à la génération de données (*c* du 2) ;

– le 3 de l'article 5 précise les modalités de répartition des revenus lorsque les utilisateurs du service sont dans plusieurs États membres ou pays tiers à l'Union européenne. Là aussi, les modalités varient selon le service considéré :

- pour les services de publicité, la répartition est faite à proportion du nombre de fois où une publicité apparaît dans l'État ;
- pour les services d'intermédiation, elle est faite à proportion du nombre d'utilisateurs de l'État ayant réalisé des transactions ou du nombre de comptes ouverts dans l'État ;
- enfin, pour la vente de données, la répartition est faite à proportion du nombre d'utilisateurs ayant utilisé dans l'État un appareil.

La justification de ces clefs de répartition, selon l'exposé des motifs de la proposition de directive, réside dans le fait que c'est la participation des utilisateurs qui permet de générer un revenu, et qu'il serait donc cohérent que le critère de répartition soit le nombre d'utilisateurs – ou éléments assimilés tels que le nombre d'apparitions publicitaires ou de comptes ⁽¹⁾.

L'appréciation de la localisation de l'utilisateur, aux termes du 5 de l'article 5 de la proposition de directive, se fait à partir de l'adresse IP (protocole internet) ou « *de toute autre méthode de géolocalisation* ».

• Un système de guichet unique est prévu afin de faciliter le recouvrement, à charge pour l'État d'identification – celui auprès duquel la TSN est déclarée et payée – de répartir ensuite le produit avec les autres États, selon des modalités définies au chapitre 3 de la proposition de directive.

(1) Proposition de directive précitée, exposé des motifs, pages 12-13.

d. Un taux de 3 % dégagant un produit annuel estimé à 5 milliards d'euros

Avec son taux de 3 %, la TSN devrait dégager un produit annuel à l'échelle de l'Union européenne de l'ordre de 5 milliards d'euros :

- 0,8 milliard d'euros au titre des services publicitaires ;
- 3,9 milliards d'euros au titre des services d'intermédiation.

Le produit tiré de la vente de données n'est pas mentionné, mais cette absence s'explique notamment par le fait que la vente de données constitue en réalité une sous-catégorie des services publicitaires et non une catégorie en tant que telle, ainsi qu'il a été vu ⁽¹⁾.

e. Une taxe déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés

Le montant de TSN acquitté par les entreprises redevables devrait être déductible de l'assiette imposable au titre de l'IS. Si cette déduction n'est pas prévue par la directive en tant que telle, son principe est posé dans les considérants précédant les articles normatifs du texte.

En revanche, la TSN ne serait pas déductible du montant de l'IS dû, malgré le souhait manifesté en ce sens par la commission des finances du Sénat ⁽²⁾ :

– rien n'est prévu en ce sens dans la proposition de directive, s'agissant des relations fiscales entre États membres ;

– l'imputation de la TSN sur l'IS, d'une manière générale, ne serait pas possible au regard des conventions fiscales : un impôt ou une taxe hors du champ d'une convention ne peut s'imputer sur l'impôt sur les bénéfices traité par la convention.

2. La non-adoption de la TSN en mars 2019 malgré une proposition alternative

L'adoption de la proposition de directive, bien que cette dernière soit ambitieuse, reste délicate eu égard à l'exigence d'unanimité. Certains sont réticents à l'introduction d'une TSN, tandis que l'Allemagne a fait état de

(1) Commission européenne, étude d'impact précitée, pages 69-71. L'estimation repose sur une approche « top-down » partant des activités et non des entreprises.

(2) Albéric de Montgolfier, Rapport sur la proposition de résolution européenne, présentée au nom de la commission des finances, sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM(2018) 147 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM(2018) 148 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, Sénat, session ordinaire de 2017-2018, n° 471, 15 mai 2018, pages 30-36.

réserves – notamment eu égard à d'éventuelles mesures de rétorsions américaines sur l'industrie automobile allemande.

Après un texte de compromis proposé par la présidence du Conseil de l'Union européenne le 29 novembre 2018 et reprenant l'économie générale de la proposition initiale de mars ⁽¹⁾, une déclaration commune franco-allemande a été examinée par la formation ECOFIN du Conseil le 4 décembre 2018 ⁽²⁾.

Cette déclaration, destinée à accroître les chances d'adoption d'une TSN européenne, prévoyait de recentrer l'assiette de la taxe sur la seule publicité, excluant les autres types de services initialement visés. Elle subordonnait également l'application de la TSN à un éventuel accord international au niveau de l'OCDE :

– en l'absence d'accord, la TSN s'appliquerait, entrant en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2021 et jusqu'en 2025 ;

– si un accord était conclu avant 2021, la TSN serait retirée ;

– la TSN resserrée ne ferait pas obstacle à ce que les États membres adoptent des dispositifs nationaux plus larges.

● Réuni en formation ECOFIN le 12 mars 2019, le Conseil de l'Union européenne n'a cependant pu aboutir à l'accord unanime requis pour adopter la proposition soumise, malgré une large majorité d'États membres soutenant le texte – 23 sur 27 hors Royaume-Uni, les pays réticents étant le Danemark, la Finlande, l'Irlande et la Suède.

Si les États membres n'ont pu se mettre d'accord sur le projet européen de taxation du numérique, l'Union européenne devrait prendre une part active aux négociations en cours au sein de l'OCDE.

III. LE DISPOSITIF PROPOSÉ : LA CONSÉCRATION EN FRANCE D'UNE TSN INSPIRÉE DE LA PROPOSITION EUROPÉENNE INITIALE

Le présent article introduit en droit français une TSN qui s'inspire directement de la proposition de directive du 21 mars 2018, dont l'économie générale et l'architecture sont reprises.

Le dispositif est codifié pour l'essentiel au chapitre II du titre II de la première partie du livre I^{er} du CGI et à la section II du chapitre I^{er} du livre II du même code, que rétablit le présent article.

(1) *Conseil de l'Union européenne, 29 novembre 2018*, Texte de compromis sur la 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, [14886/16](#).

(2) [Déclaration commune franco-allemande](#) sur la taxation des entreprises numériques et une imposition minimale, 4 décembre 2018.

De façon simplifiée, la TSN s’appliquera aux revenus tirés des services numériques :

– dans lesquels la participation des utilisateurs est déterminante pour créer de la valeur ;

– et qui sont fournis par des personnes disposant d’une surface numérique importante dans le monde et en France, indépendamment de leur lieu d’établissement.

La principale différence entre le dispositif ici proposé et le texte européen réside dans les seuils d’assujettissement à la taxe, qui reposent pour la TSN française sur le chiffre d’affaires tiré des seuls services numériques imposables.

Avant de présenter dans le détail le dispositif de la TSN française, son contenu général et les articles du CGI qui s’y rattachent figurent dans le tableau de correspondance ci-dessous.

TABLEAU DE CORRESPONDANCE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF PROPOSÉ DE TSN

Élément du dispositif		Articles codifiés (du CGI, sauf mention contraire)
Assiette de la TSN	Assiette de la TSN – services concernés	I et II de l’article 299 I de l’article 299 <i>quater</i>
	Assiette de la TSN – notion de services réalisés en France et règles de répartition globale	Article 299 <i>bis</i>
	Assiette de la TSN – conversion des sommes non déclarées en euro	Article 299 <i>quinquies</i>
Taux de la TSN		II de l’article 299 <i>quater</i>
Redevables de la TSN	Redevables de la TSN – identification	Second alinéa de l’article 299 <i>ter</i>
	Redevables de la TSN – seuils d’assujettissement	III de l’article 299
Fait générateur de la TSN		Premier alinéa de l’article 299 <i>ter</i>
Déclaration et paiement de la TSN	Déclaration et liquidation de la TSN	I, II et IV de l’article 300
	Païement de la TSN – acomptes	Article 1693 <i>quater</i>
	Païement de la TSN – cessation d’activité	Article 1693 <i>quater</i> A
	Déclaration et paiement de la TSN – régime optionnel de consolidation	Article 1693 <i>quater</i> B
	Obligations de conservation d’informations et justifications auprès de l’administration	III de l’article 300 Articles L. 16 C et L. 70 A du livre de procédure fiscales (LPF)
	Modalités particulières de paiement en 2019	III et IV du présent article du projet de loi

Source : *commission des finances*.

A. LES SERVICES TAXABLES : LA PLACE DÉTERMINANTE DES UTILISATEURS DANS LA CRÉATION DE VALEUR

Les services numériques dans le champ de la nouvelle TSN française sont définis aux nouveaux **articles 299 et 299 quater du CGI**, et correspondent à ceux prévus par la proposition de directive précédemment présentée.

Les services concernés par le dispositif sont précisés au **I de l'article 299**. Ces services sont ceux dans lesquels la participation des utilisateurs est essentielle et revêt un caractère déterminant dans leur processus de création de valeur.

Comme la proposition de directive européenne, **la TSN française cible des services**, identifiés comme tels, **et non des revenus, entendus comme modalités de perception de recettes**. Dès lors, **la façon dont l'entreprise fournissant le service perçoit ses revenus est indifférente**, il peut aussi bien s'agir de frais d'inscription, de commissions proportionnelles, de prélèvements forfaitaires, de paiement de prestations publicitaires, *etc.* Seule la nature du service est retenue.

Un tableau de synthèse des services dans et hors du champ de la TSN française, ainsi qu'une correspondance entre le dispositif et la proposition de directive, figurent à la fin des développements qui suivent.

1. Les services d'intermédiation

La première catégorie de services passibles de la TSN est définie au **1° du I** du nouvel article 299, et porte sur les **services d'intermédiation**.

Ceux-ci couvrent le même champ que celui de la proposition de directive du 21 mars 2018, et consistent en les services de mise à disposition d'une interface numérique permettant des **interactions entre utilisateurs**.

- Sont ainsi visés :

- les sites ou applications permettant de rencontrer d'autres utilisateurs, comme les **sites de rencontre** ou des **plateformes** qui, tout en **rendant possible la rencontre** entre un acheteur et un vendeur, **ne permettent pas le paiement de la transaction** ;

- les services permettant une **interaction destinée à la fourniture de biens et services** directement **entre utilisateurs**, c'est-à-dire les **places de marché** (« *marketplaces* »), que la transaction sous-jacente porte sur la vente d'un bien (livres, DVD, *etc.*), la location d'un appartement ou d'une maison ou encore des prestations de service ;

Sont inclus parmi les services d'intermédiation ceux qui permettent à une personne, particulier ou entreprise, de fournir un service à une autre, tels que :

- la conduite privée ;
- la réservation de nuitées auprès de professionnels de l'hébergement, contre commission de l'entreprise auprès de ces derniers ;
- la réservation de billets de transport.

Doivent également être mentionnés les services de vente en ligne d'applications qui, malgré l'apparence d'un commerce direct, peuvent relever de l'intermédiation. Tel est le cas lorsque le fournisseur du service collecte les sommes payées par les utilisateurs clients, puis les reverse aux éditeurs d'applications (qui sont donc eux aussi utilisateur du service) moyennant le prélèvement d'une commission.

Le cas des prestations complexes

Les services d'intermédiation taxables au titre de la TSN peuvent inclure des prestations complémentaires accessoires. Dans une telle hypothèse, une ventilation de l'assiette en fonction du service n'est pas nécessairement requise : tout dépend de la nature des prestations accessoires.

Si ces prestations accessoires sont indissociables du service fourni, elles devraient être incluses dans le champ de la TSN, à l'image de ce que prévoit le régime de TVA en matière d'opérations complexes, dans lequel on considère que « *plusieurs éléments ou actes fournis [...] sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel* »⁽¹⁾. Ne seraient donc pas concernés les paquets indissociables, ni les schémas de facturation complexes dans lesquels le redevable dispose de la latitude lui permettant de qualifier à loisir une prestation sans que son contenu ne corresponde réellement à son libellé.

En revanche, si certaines prestations sont objectivement distinctes, une ventilation pourrait intervenir. Cette ventilation devrait être cantonnée aux hypothèses dans lesquelles sont réunies les conditions suivantes :

- le bien ou le service est commercialisé à part ;
- l'utilisateur dispose d'un choix clair de pouvoir accepter ou refuser la prestation en cause ;
- la dissociation opérée correspond à une réalité économique tangible ;
- la prestation accessoire est une fin en soi, non un simple moyen de bénéficier du service principal dans les meilleures conditions.

Il s'agit d'une reprise des critères pour les taux réduits de TVA posés par la CJUE dans un arrêt rendu en 2018⁽²⁾ et qu'éclairent les commentaires de la doctrine administrative⁽³⁾.

Une telle approche permettrait à la fois de préserver l'intégrité du champ et de l'assiette de la TSN tout en évitant que cette dernière ne touche des services qui, en toute objectivité, ne devraient pas être taxés.

Un traitement au cas par cas, à travers des demandes de rescrit auprès de l'administration fiscale, semble être une modalité satisfaisante pour régler les éventuelles difficultés.

(1) CJUE, 10 novembre 2016, *Odvolaci finančni ředitelstvi c. Pavlina Baštová*, [n° C-432-15](#), point 70.

(2) CJUE, 18 janvier 2018, *Stadion Amsterdam CV*, [n° C-463/16](#).

(3) Bulletin officiel des finances publiques, [BOI-TVA-SECT-40-40](#), § 90.

2. Les services de placement de publicités ciblées et de vente de données à des fins publicitaires

Seconde catégorie concernée par la TSN française, les services de **placement de publicités ciblées** sur des interfaces numériques sont visés au **2° du I de l'article 299**.

Eu égard à la relative complexité de l'écosystème de la publicité sur internet, il est apparu utile d'en présenter les traits saillants avant d'aborder les services inclus et exclus du champ de la TSN. Un schéma simplifié des modalités de fourniture de services publicitaires dans le cadre programmatique des enchères en temps réel et indiquant ceux qui seront taxés figure à la fin des développements consacrés à cette partie de l'assiette.

a. Présentation générale des services publicitaires en ligne

La publicité sur internet s'est profondément développée pour concurrencer ces dernières années la publicité à la télévision. En France, troisième marché publicitaire européen derrière l'Allemagne et le Royaume-Uni⁽¹⁾, la publicité sur internet représentait en 2016 29,6 % de parts de marché⁽²⁾. Elle a eu une croissance de 17 % en 2018 par rapport à 2017, pour un marché de 4 876 millions d'euros⁽³⁾.

Elle est généralement scindée en deux catégories :

– la publicité « *Search* », qui correspond aux liens apparaissant sur des moteurs de recherche en fonction des requêtes des utilisateurs ;

– la publicité « *Display* », ou affichée, qui correspond aux affichages graphiques sur les pages consultées par les utilisateurs (habillage de pages, bannières, « gratte-ciel », vidéos, *etc.*).

(1) *Autorité de la concurrence*, Avis portant sur l'exploitation des données dans le secteur de la publicité sur internet, [n° 18-A-03](#), 6 mars 2018, page 16.

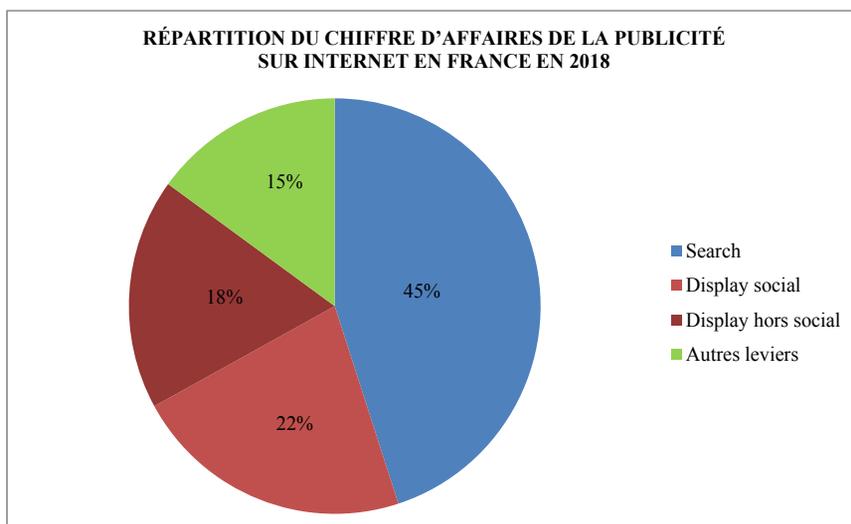
(2) *Ibid.*

(3) *Syndicat des régies internet*, [21° observatoire de l'e-pub](#), 31 janvier 2019.

Les principaux chiffres de la publicité numérique en France en 2018

Le chiffre d'affaires de la publicité sur internet en France, de près de 4,88 milliards d'euros en 2018, se répartit de la façon suivante :

- 45 % pour le « *Search* » (2 275 millions d'euros) ;
- 40 % pour le « *Display* » (1 974 millions d'euros), dont 22 % pour le « *Display* » social (1 088 millions d'euros) et 18 % pour le « *Display* » hors social (886 millions d'euros) ;
- autres leviers : 15 % (735 millions d'euros).



Source : Syndicat des régies internet.

• L'une des caractéristiques de la publicité en ligne réside dans sa potentialité programmatique : de plus en plus souvent, « l'achat d'espaces publicitaires, la mise en place des campagnes et leur diffusion sont réalisées de façon automatique »⁽¹⁾, que la forme de la publicité soit « *Search* » ou « *Display* ». En 2018, la publicité programmatique représentait plus de 1,3 milliard d'euros de chiffre d'affaires⁽²⁾.

La publicité programmatique repose sur une mise en relation automatique et inclus différents modèles de ventes automatisés : à prix fixes ou par enchères en temps réel, sur des places privées ou par enchères ouvertes, *etc.*

• Les enchères automatiques en temps réel consistent en l'allocation d'espaces publicitaires disponibles, en temps réels, à des annonceurs en fonction des enchères effectuées : il s'agit du « *Real Time Bidding* », ou RTB (système d'enchère en temps réel). En moins de 100 millisecondes, grâce à cette

(1) Autorité de la concurrence, avis précité, page 18.

(2) Syndicat des régies internet, étude précitée.

technologie, une publicité ciblée apparaît sur l'interface consultée par un utilisateur.

Ce mode de publicité en ligne repose sur une chaîne interconnectée de nombreux acteurs et technologies, présentés ci-après :

– les **éditeurs**, sur les interfaces desquels les publicités s'afficheront ; à chaque support publicitaire (comme une page web) correspond un « inventaire publicitaire », qui désigne l'ensemble des espaces publicitaires disponibles à un instant donné et qui représente la surface publicitaire d'une page internet multipliée par le nombre de fois où cette page est ouverte par un utilisateur ;

– les **annonceurs**, de l'autre côté de la chaîne, qui sont les commanditaires des campagnes publicitaires (pour valoriser leurs produits ou services) et qui achètent les espaces publicitaires ;

– les **régies** publicitaires, chargées de la commercialisation des espaces publicitaires. Sont apparus les réseaux publicitaires (« *Ad Network* »), qui correspondent schématiquement à des régies qui commercialisent les espaces d'éditeurs sans régie et ne disposant pas d'une masse critique suffisante pour être, sans eux, des acteurs efficaces sur le marché publicitaire en ligne ;

– les « **Ad Exchanges** », qui sont des places de marché mettant en relation les vendeurs d'espaces publicitaires et les acheteurs ;

– les plateformes côté offre, plus connues sous l'acronyme **SSP** (« *Supply-Side Platform* »), dont l'objet est d'automatiser et d'optimiser, pour les éditeurs, la vente d'espaces publicitaires. Comme l'indique l'Autorité de la concurrence, les SSP permettent aux éditeurs d'y définir leurs conditions de mise en vente d'espaces (telles que le prix plancher, les annonceurs exclus, les formats des publicités) pour que la plateforme décrive les « *caractéristiques des audiences et individus qui peuvent être atteints par les espaces publicitaires* » mis en vente par l'éditeur ⁽¹⁾ ;

– les plateformes côté demande, plus connues sous l'acronyme **DSP** (pour « *Demand-Side Platform* »), qui automatisent et optimisent l'achat d'espaces publicitaires proposées par les *Ad Exchanges* : la DSP procède aux enchères en fonction des critères définis par l'annonceur ;

– les « **Trading Desks** », plateformes spécialisées dans l'achat d'espaces pour les annonceurs sur les *Ad Exchanges* : un *Trading Desk* fait ainsi office d'intermédiaire entre l'annonceur et la DSP ;

– les plateformes de gestion de données, elles aussi mieux connues par leur acronyme anglo-saxon **DMP** (pour « *Data Management Platform* »), qui fournissent leurs services aux éditeurs et aux annonceurs et qui, par une

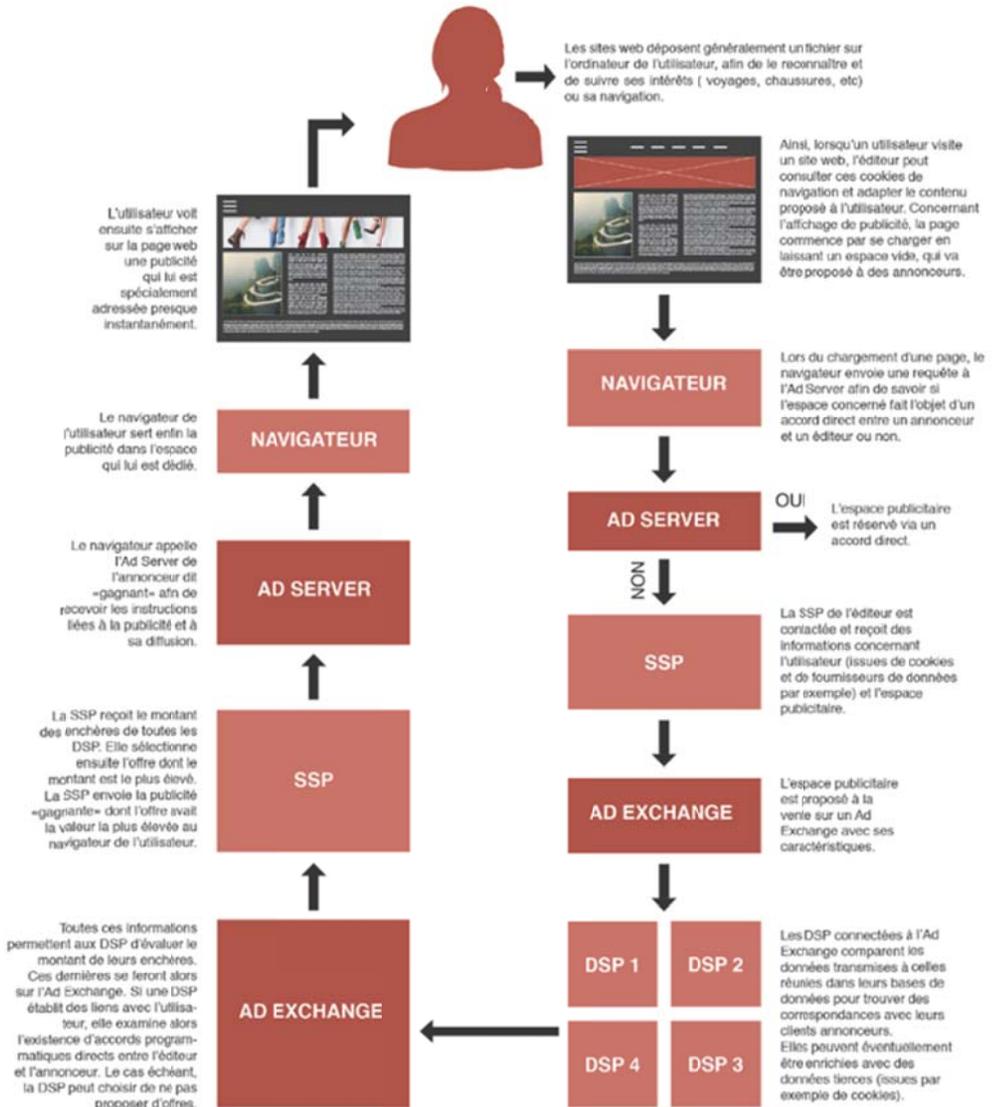
(1) Id., page 121.

intégration automatique de données, enrichissent et recourent ces dernières pour optimiser, aussi bien pour les annonceurs que pour les éditeurs, le service publicitaire (meilleure connaissance des comportements des clients potentiels pour les annonceurs, meilleure connaissance des audiences pour les éditeurs afin d'améliorer la valorisation de leurs espaces auprès des annonceurs en garantissant à ceux-ci l'atteinte de la cible souhaitée) ;

– les serveurs publicitaires («*Ad Servers*»), qui sont côté demande (annonceurs) et offre (éditeurs) ; côté annonceurs, les *Ad Servers* hébergent les publicités réalisées et, côté éditeurs, ils permettent la diffusion de ces publicités (les *Ad Servers* fournissant également des indicateurs et statistiques permettant une amélioration du ciblage publicitaire).

Le schéma suivant présente la chaîne d'interactions du RTB dans la publicité programmatique sur internet.

FONCTIONNEMENT DU RTB DANS LE SECTEUR DE LA PUBLICITÉ PROGRAMMATIQUE



Source : Autorité de la concurrence.

Certains acteurs ou technologies peuvent être intégrés dans une même société ou un même outil : une entreprise comme Google est présente sur l'ensemble de la chaîne publicitaire, et des SSP peuvent fournir les services des DSP et des Ad Server côté offre.

b. Les services publicitaires visés : les services fournis aux annonceurs et à leurs mandataires

• Dans le détail, les **services publicitaires ciblés taxables au titre de la TSN sont ceux qu'une entreprise commercialise auprès d'annonceurs** – ou de leurs mandataires –, afin que ceux-ci puissent acheter des espaces publicitaires en ligne en vue d'y placer des publicités ciblant les utilisateurs grâce aux données de ces derniers.

Sont inclus dans cette catégorie ;

- les services permettant d'acheter des espaces de publicités ciblées ;
- les services de reciblage publicitaire ;
- les services permettant l'optimisation des achats publicitaires en améliorant leur performance : analyse de la visibilité des publicités, du contexte dans lequel elles apparaissent, *etc.* ;
- les services relatifs aux données des utilisateurs.

Le ciblage publicitaire reposant sur les données des utilisateurs de l'interface sur laquelle apparaissent les publicités, **la catégorie inclut tout ce qui a trait à la gestion et à la transmission de données à titre onéreux.**

c. Les services publicitaires hors du champ de la TSN

La TSN portant sur les services publicitaires ciblés commercialisés auprès des annonceurs (ou de leurs mandataires), **sont exclus de son champ :**

- **les services de publicité non ciblée ;**
- **les services commercialisés auprès des éditeurs ou, plus généralement, qui ne sont pas fournis aux annonceurs.**

• L'exclusion des services vendus aux éditeurs se justifie par la volonté de cibler spécifiquement « *les prestataires qui commercialisent auprès des annonceurs [...] des solutions techniques permettant d'acheter des espaces publicitaires [...] ou d'optimiser ces achats* »⁽¹⁾ pour éviter, eu égard à la complexité du marché de la publicité en ligne, une taxation en cascade.

En effet, et là aussi l'étude d'impact est sans équivoque, « *les revenus de ces acteurs [les éditeurs] sont imputés sur les sommes versées par les annonceurs [...] et taxées entre les mains des prestataires auxquels ils recourent* »⁽²⁾.

Comme le prix payé par l'éditeur pour l'achat du service est répercuté dans le prix de mise à disposition des espaces publicitaires qu'ils proposent et

(1) *Étude d'impact du présent projet de loi, page 14.*

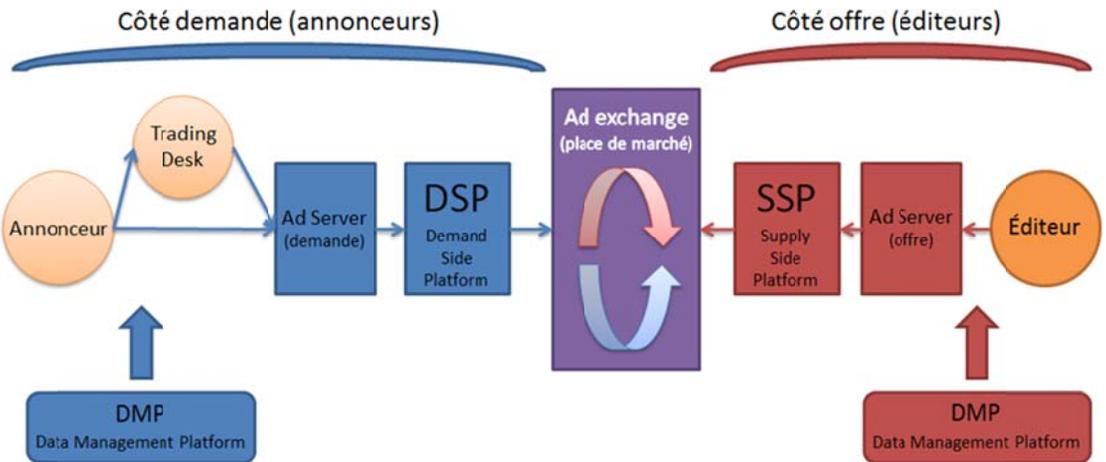
(2) *Id., page 15.*

qu'il figure en fin de chaîne dans le prix payé par l'annonceur, imposer l'opération côté annonceur et côté éditeur aboutirait à taxer deux fois une même opération économique.

• Pour synthétiser de façon didactique les services intervenant dans la chaîne publicitaire programmatique qui se trouvent dans le et en dehors du champ de la TSN, le schéma suivant présente (de façon très simplifiée) les interactions entre acteurs et les prestations fournies. Il ne couvre pas toutes les situations, certains acheteurs et éditeurs étant directement en relation sans intermédiation par un *Ad Exchange*.

Les services susceptibles d'être imposés au titre de la TSN apparaissent en bleu.

SERVICES FOURNIS DANS LA CHAÎNE PUBLICITAIRE PROGRAMMATIQUE



Source : commission des finances.

Les services en bleu, taxables, correspondent :

– aux prestations des DSP aux annonceurs, y compris en cas d'intermédiation par une régie et/ou un *Trading Desk*, ceux-ci agissant pour le compte des annonceurs et étant dès lors des mandataires de ces derniers ;

– aux services fournis par un *Ad Server* (côté demande) ;

– aux services d'optimisation fournis par les DMP et à la fourniture de données, côté demande.

Les *Ad Exchanges*, qui fournissent des services aux DSP et SSP, ne sont pas inclus dans les services publicitaires taxables. De la même manière, les SSP, les *Ad Server* côté offre qui fournissent des services aux éditeurs et les fournisseurs de données aux éditeurs ou à leurs régies – ainsi que ces dernières –,

ne relèvent pas de la TSN. Rappelons-le, la TSN cible les services proposés aux annonceurs ou à leurs mandataires.

Il y a cependant lieu de souligner le fait que la présentation qui précède est simplifiée et isole chaque acteur et service. Si une même entreprise fournit des services à la fois aux éditeurs et aux annonceurs, elle pourra être taxée au titre de ces derniers. À cet égard, si les régies sont en principe hors du champ de la TSN en ce qu'elles sont censées fournir des services aux éditeurs, leurs prestations ciblées seront taxées si elles sont réalisées auprès d'annonceurs.

- Enfin, témoignage de l'interconnexion des services, des entreprises exploitant des plateformes d'intermédiation pourront être redevables de la TSN au titre de la publicité ciblée. Tel sera par exemple le cas pour la vente à des annonceurs d'espaces publicitaires ciblés touchant des utilisateurs en fonction de critères de localisation géographique prédéfinis.

3. L'inclusion de la vente de données lorsqu'elle est réalisée à des fins publicitaires

Si le dispositif proposé ne prévoit que deux catégories de services (intermédiation et publicité) là où le texte européen en contenait trois, il ne s'agit pas pour autant d'une réduction de l'assiette imposable par rapport à la proposition de directive.

Le champ est bien le même et les services visés sont ceux dans lesquels la participation des utilisateurs, à travers leur « travail gratuit » et leurs données, est essentielle dans le processus de création de valeur.

La troisième catégorie de services visée par la proposition de directive, la transmission de données, est en effet intégrée dans le texte français aux services publicitaires, dont il constitue l'un des éléments. Les données visées sont celles générées par l'activité des utilisateurs sur l'interface numérique, non des données provenant d'autres sources.

Or, la vente de données, pour les entreprises fournissant des services à forte valeur ajoutée des utilisateurs, est liée aux prestations de fourniture de publicités ciblées.

La vente de données en tant que telle, sans finalité publicitaire, n'apparaît pas économiquement tangible d'après les informations qu'a pu obtenir le Rapporteur général. Ce constat est d'ailleurs corroboré par l'absence de chiffrage du produit tiré de la vente de données dans l'étude d'impact européenne, ainsi qu'il a été vu.

4. Des hypothèses d'exclusion similaires à celles de la proposition de directive

L'assiette de la TSN étant calquée sur celle de la proposition européenne, les hypothèses d'exclusion prévues par cette dernière se retrouvent dans le dispositif français.

a. L'exclusion du champ des services d'intermédiation imposables des services de communication, de paiement et de fourniture de contenu numérique

• Les services de communication ou de paiement ainsi que la fourniture par l'entreprise, depuis une interface numérique, de contenus numériques ne seront pas dans le champ de la taxe, pour les mêmes motifs que ceux ayant conduit à leur exclusion dans la proposition de directive. Cette exclusion résulte de la **seconde phrase du premier alinéa du 1° du II de l'article 299**.

De tels services, en effet, ne reposent pas, ou du moins pas avec la même intensité que ceux visés par la TSN, sur la participation des utilisateurs, et s'appuient surtout, pour dégager des revenus, sur les produits ou services qu'ils fournissent. C'est d'ailleurs ce que relève le Conseil d'État dans son avis en soulignant que le modèle économique de ce type d'interfaces « *repose essentiellement soit sur la mise à disposition d'un produit ou d'un service déterminé, soit sur la finalisation d'une mise en relation préalablement engagée* »⁽¹⁾.

• Il est toutefois précisé que toute fourniture de contenu numérique n'est pas nécessairement exemptée de la TSN. Si ce type de services est exclu des services d'intermédiation imposables, leurs revenus peuvent néanmoins être taxés s'ils résultent de la fourniture de services de publicités ciblées.

L'exclusion de la fourniture de contenu numérique n'est en effet pas commune à tous les services imposables au titre de la TSN : elle ne porte que sur les services d'intermédiation, ainsi qu'en atteste le fait qu'elle figure au 1° du II de l'article 299 consacré à ces services.

Dès lors, si l'entreprise qui procure aux utilisateurs une interface qui fournit à ses utilisateurs du contenu numérique, réalise par ailleurs des services de publicités ciblées relevant du 2° du II de l'article 299, elle pourra être redevable à ce titre de la TSN. Tel serait, par exemple, le cas de YouTube.

La même architecture se retrouvait d'ailleurs dans la proposition de directive, puisqu'aux termes du 4 de l'article 3 de celle-ci, la fourniture de contenu numérique était exclue des seuls services d'intermédiation, et ne constituait pas une exemption générale.

(1) Conseil d'État, Assemblée générale, Avis sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 28 février 2019, page 5.

• Il y a au demeurant lieu de noter que les revenus tirés de services de fourniture de contenu numérique tels que la vidéo à la demande peuvent déjà être imposés au titre de la « taxe YouTube » prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI ; c'est notamment le cas des services fournis par Netflix.

b. L'exclusion du champ des services d'intermédiation des services financiers réglementés

Le **second alinéa du 1° du II de l'article 299** prévoit l'exclusion de l'assiette de la TSN des revenus tirés de services financiers réglementés fournis par des prestataires réglementés.

La liste des services concernés est renvoyée à un arrêté du ministre. Les prestataires réglementés visés sont ceux soumis à agrément et à surveillance en vertu de mesures européennes d'harmonisation (prises en application de l'article 114 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne) ou d'un cadre considéré comme équivalent à de telles mesures.

Dans son avis, le Conseil d'État a refusé de donner un avis favorable sur l'exclusion des services financiers réglementés réalisés par des prestataires agréés, prévue au second alinéa du 1° du II de l'article 299 du CGI.

D'une part, certains seraient de fait hors champ, rendant dès lors inutile une mention expresse en ce sens. D'autre part, s'agissant des autres, aucun motif d'intérêt général ne justifierait leur exemption.

La volonté affichée par le Gouvernement d'exclure ces services financiers était motivée par l'objectif de la TSN : imposer les services dans lesquels la participation des utilisateurs dans le processus de création de valeur est prédominante.

Or, et comme le relevait l'exposé sommaire de la proposition de directive du 21 mars 2018, ces services, s'ils peuvent s'apparenter à de l'intermédiation entre utilisateurs, créent une valeur non à partir de la participation de ceux-ci mais plus à raison de ce qu'ils procurent par eux-mêmes : sécurité, qualité et performance sans équivalent. Leur exclusion ne repose donc nullement sur leur nature réglementée, mais sur leurs caractéristiques propres au regard de l'économie générale de la TSN.

Le maintien de l'exemption des services financiers réglementés fournis par des entités financières réglementées est donc pertinent. Il devra cependant faire l'objet de précisions, non seulement pour identifier de façon claire les services exclus, ce qui permettra de justifier pour les motifs précédents leur exclusion, mais aussi pour éviter que l'exemption omette certains services ou certaines entités. En l'état de la rédaction, en effet, les chambres de compensation ou des places comme Euronext se trouveraient dans le champ de la TSN, alors qu'elles relèvent à l'évidence des services financiers dont l'exclusion est souhaitée et souhaitable.

c. L'exclusion du commerce électronique

Si aucune disposition du présent article n'exclut expressément l'e-commerce, ce dernier est bien en dehors du champ au regard de la définition des services taxables, dans laquelle il n'entre pas.

Cette exclusion, qui s'inscrit là aussi dans la volonté de coller le plus possible à la proposition de directive européenne, procède également d'un souci de cohérence et de logique d'ensemble du dispositif.

- Ainsi qu'il a été vu, la TSN repose sur le principe selon lequel, dans certains services, ce sont les utilisateurs qui occupent une place déterminante dans la création de valeur et que des effets de réseaux massifs renforcent la position des services concernés. De telles caractéristiques ne se retrouvent pas, ou du moins pas aussi intensément, dans l'e-commerce.

La valeur du e-commerce, qu'il s'agisse de vendre des biens ou des services, se trouve pour l'essentiel dans l'inventaire, les stocks ou le catalogue du vendeur, dont les produits et prestations présentent une valeur que l'utilisateur consent à acquitter.

Pour le dire autrement, ce ne sont pas les données des clients qui vont monétiser ou valoriser le service fourni – même si ces données ou l'historique d'achat peut entraîner une certaine personnalisation du service –, ni le nombre des clients, qui n'interagissent pas entre eux.

Les effets de réseaux, centraux dans les services visés par la TSN, n'ont pas la même ampleur pour le commerce, qu'il soit physique ou en ligne. Si la dématérialisation permet la conquête de nouveaux marchés à moindre coût et de toucher de nouveaux clients, les produits restent cruciaux et le fait d'avoir des clients n'a pas pour effet automatique, voire mathématique, d'accroître leur nombre ou d'en attirer de nouveaux.

- Enfin, traiter différemment, dans le cadre de la TSN, le commerce en ligne avec le commerce physique pourrait présenter de sérieuses difficultés juridiques : si les moyens technologiques sont distincts, l'action de vente et le contenu de celle-ci sont les mêmes.

Taxer le chiffre d'affaires du commerce en ligne sans inclure le commerce physique traditionnel pourrait ainsi entraîner une rupture d'égalité entre contribuables.

- Au demeurant, l'inclusion du e-commerce, indépendamment des éléments précédemment évoqués sur la rupture avec l'économie générale de la taxe qu'elle causerait, serait source d'importants effets de bord indésirables de la part de ceux qui pourraient souhaiter un tel enrichissement. En effet, cela inclurait dans le champ de la TSN toutes les entreprises qui vendent leurs produits à la fois

depuis leur site internet et dans leurs enseignes physiques. Il y aurait ainsi une pénalisation de la numérisation des acteurs économiques.

d. L'exclusion du champ de la TSN des services intragroupes

Aux termes du **dernier alinéa du II de l'article 299**, les services intragroupes sont également hors du champ de la TSN. Là aussi, il s'agit de la reprise d'une hypothèse d'exclusion prévue par la proposition de directive.

Pour l'application de ces dispositions, la notion de groupe correspond aux entreprises liées entre elles par une relation de contrôle exclusif au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce (*cf. infra* C, 2). Cette exclusion permet de limiter les risques d'une taxation en cascade des entreprises.

Elle s'explique également par le traitement des groupes détenus selon les modalités exigées comme une même entité économique. En effet, si une entreprise A achète pour un prix de 100 une prestation à une entreprise B du même groupe, à l'échelle de ce dernier, l'opération est neutre : - 100 côté A, + 100 côté B. Taxer le chiffre d'affaires serait alors contestable, puisque le chiffre d'affaires de B est augmenté mais aucune diminution au niveau du groupe n'est induite par la dépense de A eu égard à l'assiette de la TSN. La situation est donc différente de l'imposition des bénéfices qui, à travers les charges déductibles et les majorations artificielles de prix, peuvent conduire à des manipulations de prix de transfert pour réduire l'assiette imposable dans une juridiction donnée et augmenter celle d'une juridiction à faible imposition.

e. L'exclusion de certains services relatifs à la vente de produits soumis à accises

Une autre hypothèse d'exclusion est prévue au **second alinéa du I du nouvel article 299 quater du CGI** et concerne les services facilitant la vente de produits soumis à accises, lorsque les sommes encaissées en contrepartie de ces services sont directement et indissociablement liées au volume ou à la valeur des ventes ainsi facilitées.

Les produits concernés sont les produits énergétiques et l'électricité, l'alcool et les boissons alcoolisées ainsi que les tabacs manufacturés, par renvoi au 1 de l'article 1^{er} de la directive du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise ⁽¹⁾.

Cette exclusion est motivée par le souci d'éviter toute contrariété entre la nouvelle taxe française et la directive précitée à travers ce qui serait assimilé à une taxe supplémentaire applicable à des volumes ou des valeurs directement liées à des volumes.

(1) Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE.

5. Synthèse de l'assiette : situation des services numériques au regard de la TSN

• Le tableau ci-après propose une synthèse du type d'activités dans le champ de la TSN et de celles qui n'y sont pas incluses, en fournissant dans certaines hypothèses des illustrations concrètes. Les entreprises mentionnées à titre d'exemple le sont eu égard à la nature de leur activité, sans présumer un assujettissement effectif à la TSN eu égard aux seuils de chiffre d'affaires (*cf. infra, C*).

SITUATION DES SERVICES NUMÉRIQUES AU REGARD DE LA TSN FRANÇAISE

Fourniture de services de publicités ciblées			
<i>Services</i>	<i>Dans le champ de la TSN</i>	<i>Exemples</i>	
Vente d'espaces de publicités ciblées à des annonceurs	Oui	Dailymotion Facebook Google Instagram	Microsoft (Bing) LinkedIn YouTube Twitter
Recyclage publicitaire	Oui	Criteo	
Service fourni à des éditeurs (SSP)	Non	Teads	
Vente de données à des fins publicitaires	Oui	Partie d'une prestation ciblée	
Partage gratuit de données	Non	–	
Collecte de données à des fins internes	Non	Programmes de fidélité	
Intermédiation			
<i>Services</i>	<i>Dans le champ de la TSN</i>	<i>Exemples</i>	
Site de rencontre	Oui	Meetic	Tinder
Réservations (transport, logement, etc.)	Oui	Booking.com Kayak Trivago	
Messagerie instantanée	Non	Messenger Outlook WhatsApp	
Plateformes « places de marché »	Oui	Airbnb Alibaba Amazon Marketplace Blablacar	eBay Leboncoin Rakuten Priceminister Uber
Commerce en ligne	Non	Amazon (pour la vente directe de produits) Apple (vente de matériel)	
Vente de services numériques	Non	Deezer (version payante) iTunes Netflix Spotify (version payante)	
Jeux vidéo en ligne	Non	Ubisoft (plateforme Uplay)	
Fourniture d'applications (plateforme d'intermédiation)	Oui	Apple (AppStore)	

Source : commission des finances.

● Dans un souci de lisibilité et pour illustrer la proximité évidente entre le dispositif proposé de la TSN française et celui de la proposition de directive européenne du 21 mars 2018, le tableau suivant fait état de la correspondance des dispositions de chaque texte relatives à l’assiette.

**CORRESPONDANCE DES SERVICES INCLUS OU NON DANS L’ASSIETTE
DES PROJETS DE TSN EUROPÉENNE ET FRANÇAISE**

Service	TSN européenne (21 mars 2018)		TSN française (projet de loi initial)	
	Inclus dans l’assiette	Fondement normatif (dans l’article 3 de la proposition de directive)	Inclus dans l’assiette	Fondement normatif (dans l’article 299 du CGI)
Publicités ciblées	Oui	a du 1	Oui	2° du II
Intermédiation	Oui	b du 1	Oui	1° du II
Vente de données à des fins publicitaires	Oui	c du 1	Oui	2° du II
Fourniture de contenu numérique par l’entreprise	Non	a du 4	Non	Seconde phrase du premier alinéa du 1° du II
Services de communication	Non	a du 4	Non	Seconde phrase du premier alinéa du 1° du II
Services de paiement	Non	a du 4	Non	Seconde phrase du premier alinéa du 1° du II
Services financiers réglementés	Non	b et c du 4	Non	Second alinéa du 1° du II
Services intragroupes	Non	7	Non	Dernier alinéa du II

Sources : proposition de directive COM(2018)148 final et projet de loi déposé sur le Bureau de l’Assemblée nationale le 6 mars 2018.

B. L’ASSIETTE : LES REVENUS TIRÉS DES SERVICES TAXABLES FURNIS EN FRANCE APPRÉCIÉS AU REGARD DE LA PROPORTION D’UTILISATEURS FRANÇAIS

L’assiette de la TSN correspond aux sommes encaissées en contrepartie des services fournis en France, cette territorialité faisant l’objet de règles de détermination prévues au **nouvel article 299 bis du CGI**.

Pour l’application de la TSN, la France s’entend du territoire métropolitain et des collectivités d’outre-mer régies par l’article 73 de la Constitution, ainsi qu’en dispose le **1° du I du nouvel article 299 bis**.

La territorialité de l’assiette obéit à une approche en deux temps :

- d’abord, déterminer si le service est réalisé en France ;
- ensuite, déterminer l’assiette imposable à partir d’un coefficient destiné à représenter la part des utilisateurs français dans la valeur totale générée par le service.

En toute rigueur, l’assiette de la TSN est constituée des sommes encaissées en contrepartie de la fourniture en France d’un service taxable,

appréciées en fonction de la proportion des utilisateurs français du service (*cf. infra* 2). Dans un souci de simplicité et de lisibilité, les développements relatifs à l'assiette et aux critères d'assujettissement de la TSN emploieront les termes de « recettes » ou de « chiffre d'affaires », qui feront référence aux sommes encaissées en contrepartie des services fournis.

1. La localisation des utilisateurs en France

a. La place centrale de la localisation des utilisateurs

La **localisation en France d'un utilisateur** est acquise si **l'interface numérique utilisée est consultée depuis un terminal situé en France** (ordinateur, téléphone, *etc.*), ainsi qu'en dispose le **2° du I de l'article 299 bis**.

La localisation en France des utilisateurs sera appréciée à partir de l'adresse IP (*Internet Protocol*) ou, si cette adresse se révèle insuffisante, par tout autre moyen.

Certaines entreprises, au cours des auditions, ont signalé que localiser l'utilisateur pourrait se révéler difficile. Cependant, l'administration fiscale et d'autres acteurs ont indiqué que les redevables identifiés disposaient déjà des données requises pour une telle localisation, conclusion cohérente avec les renseignements demandés sur certaines interfaces pour pouvoir y participer ou la nécessité de cibler les publicités sur des audiences pertinentes.

Ainsi, pour les services d'intermédiation, les informations demandées lors de l'inscription ou le renseignement de l'adresse, en plus des éléments de géolocalisation disponibles, permettront de savoir si l'un des utilisateurs consulte l'interface numérique depuis la France.

Pour la publicité ciblée, les données de géolocalisation font partie des informations précieuses pour fournir un service pertinent. Comme le relève d'ailleurs l'Autorité de la concurrence, dans son avis rendu le 6 mars 2018, « *les adresses IP, l'usage d'une connexion wifi et les données GPS sont des moyens communs de cibler les utilisateurs* » à des fins géographiques⁽¹⁾. Peuvent également être mentionnés les « cookies » (traceurs) et les pixels de traçage, qui permettent d'enregistrer une localisation géographique ou des données telles que l'adresse IP d'un utilisateur⁽²⁾.

b. Les critères d'appréciation de la réalisation en France des services taxables

• Les **II et III de l'article 299 bis** définissent les critères d'appréciation de la réalisation des services en France. Ces critères reposent sur la localisation des utilisateurs ou le lieu d'ouverture d'un compte d'accès, selon la nature des

(1) *Autorité de la concurrence, avis précité, page 29.*

(2) *Id., page 31.*

services fournis, et reprennent les modalités prévues au 2 de l'article 5 de la proposition de directive du 21 mars 2018.

● Pour les **services d'intermédiation**, les critères de localisation du lieu de réalisation des services varient selon la nature de ces derniers :

– pour les services d'intermédiation permettant la fourniture de biens ou services entre utilisateurs (**places de marché**), au moins **un des utilisateurs** parties à la transaction est **localisé en France (1° du II)** ;

– pour les **autres services d'intermédiation** – tels que ceux fournis par un site de rencontre –, **le compte** permettant d'accéder aux services de l'interface numérique est **ouvert depuis la France** (c'est-à-dire que le compte a été ouvert avec un appareil utilisé en France) (**2° du II**) ;

● Une distinction est également faite pour les services de publicités ciblées :

– pour la **vente de données des utilisateurs**, le service sera considéré comme ayant été réalisé en France si **l'utilisateur, dont les données vendues** résultent de la consultation d'une interface, est **localisé en France** (c'est-à-dire qu'il a consulté l'interface depuis la France) (**2° du III**) ;

– pour les **autres services liés à la publicité ciblée**, il faut que la **publicité apparaisse sur une interface consultée par un utilisateur en France (1° du III)**. Le fait que l'utilisateur ait effectivement vu la publicité ou cliqué dessus est indifférent.

● Le critère retenu dans le cadre de services d'intermédiation permettant des transactions pourrait conduire à des doubles impositions dans certaines hypothèses. En effet, si un utilisateur était en France et un autre se trouvait dans un pays ayant également une TSN et retenant les mêmes critères (tels que le Royaume-Uni, en l'état de son projet), la même opération se trouverait taxée deux fois, en France et dans l'autre pays.

Il appartiendra donc au pouvoir exécutif français de négocier avec les autres pays les modalités permettant d'éviter de telles situations, par exemple à travers le partage à parts égales du produit imposable au titre de l'opération.

2. Une assiette reposant sur la proportion des utilisateurs français des services taxables

La logique de la TSN étant de reposer sur les services dont la valeur est assise sur la participation des utilisateurs, un dispositif original est prévu pour déterminer l'assiette taxable.

Ce dispositif, qui figure au **IV de l'article 299 bis**, consiste en **l'application aux recettes mondiales d'un coefficient représentatif de la part**

occupée par les utilisateurs français dans les services taxables. En procédant ainsi, la TSN tient compte de la participation des utilisateurs et donc, en dernière analyse, du nombre de ceux-ci, dans la mesure où ce sont eux qui permettent la création de valeur et la génération des revenus imposables.

a. Les modalités de détermination de l'assiette : le coefficient représentatif des utilisateurs français

La solution est certes originale mais revêt une cohérence évidente avec la logique d'ensemble de la taxe. Comme le relevait le Conseil d'État, les critères sur lesquels la solution s'appuie visent à « créer un rattachement à des fins fiscales reposant sur la contribution des utilisateurs »⁽¹⁾ et sont, dès lors, juridiquement valables en étant objectifs, rationnels et liés à l'objet du texte.

La solution proposée correspond également, comme le reste de la TSN française, à ce que prévoyait la proposition de directive européenne. Son article 5, ainsi qu'il a été vu, proposait la même logique en deux temps : localisation du service par la présence des utilisateurs ; répartition de l'assiette taxable en fonction de la proportion des utilisateurs d'un État membre.

• Concrètement, le dispositif repose sur la relation entre, d'une part, le total des sommes encaissées par le redevable en contrepartie de la fourniture du service taxable (c'est-à-dire le chiffre d'affaires mondial tiré du service) et, d'autre part, un « *pourcentage représentatif* » de la part dudit service fournie en France. Il s'agit donc d'appliquer aux revenus tirés du service un coefficient représentant la part des utilisateurs dans la valeur créée.

De façon simplifiée, la formule de détermination de l'assiette de la TSN correspond à l'équation suivante :

$$\text{Assiette} = \text{recettes mondiales} \times \frac{\text{nombre d'utilisateurs en France}}{\text{nombre total d'utilisateurs}}$$

• La détermination du pourcentage représentatif, tout comme celle du lieu de réalisation du service, varie selon la nature de ce dernier :

– pour les **services d'intermédiation permettant des transactions** entre utilisateurs (places de marché), le pourcentage correspondra à la proportion, dans le total des transactions, de celles auxquelles au moins un utilisateur localisé en France est partie (**1° du IV**). Il y a ici une différence avec la proposition de directive, qui reposait sur la proportion des utilisateurs nationaux dans le total des utilisateurs et qui conduirait donc à partager en deux les revenus tirés d'une transaction impliquant deux utilisateurs de pays différents. Cette différence est cependant logique dans la mesure où la proposition de directive visait à répartir l'assiette entre plusieurs États membres, supposant donc un partage ;

(1) Conseil d'État, avis précité, page 5, § 19.

– pour les **autres services d’intermédiation**, il sera égal à la proportion des utilisateurs qui ont ouvert en France leur compte d’accès à l’interface et qui ont consulté cette dernière, parmi le total des utilisateurs disposant d’un compte. Le second point – l’exigence de consultation de l’interface – permet de ne pas retenir les comptes inactifs (**2° du IV**) ;

– pour les services liés à la **publicité ciblée autres que la vente de données**, le pourcentage sera égal à la proportion, parmi la totalité des messages publicitaires placés sur une interface par le redevable, de ceux placés sur une interface consultée depuis la France par un utilisateur (c’est-à-dire des publicités qui s’affichent sur l’interface lorsqu’un utilisateur en France la consulte, peu importe qu’il clique dessus ou regarde réellement le message) (**3° du IV**) ;

– enfin, pour la **vente à des fins publicitaires de données d’utilisateurs** générées ou collectées lors de la consultation d’une interface, le pourcentage correspondra à la proportion des utilisateurs qui ont consulté depuis la France cette interface parmi le total des utilisateurs ayant consulté l’interface et dont les données ont ainsi été récupérées (**4° du IV**).

Les règles de territorialisation qui viennent d’être présentées permettront également d’inclure les services fournis à des touristes – et plus généralement aux personnes de passage en France, y compris en transit dans une zone aéroportuaire française.

Illustration de la proratisation des sommes encaissées en fonction de la localisation des utilisateurs

Un service d’intermédiation, au cours d’une année N, a permis à ses utilisateurs la réalisation de 100 millions d’opérations réparties de la manière suivante :

- 50 millions d’opérations ont associé deux utilisateurs situés en France ;
- 20 millions d’opérations ont associé un utilisateur situé en France et un utilisateur hors de France ;
- 30 millions d’opérations ont associé exclusivement des utilisateurs hors de France.

Les deux premières configurations constituent des services réalisés en France au sens de l’article 299 *bis*, au moins un des utilisateurs parties étant en France. En revanche, la troisième configuration est hors du champ de la TSN.

Dès lors, en application du 1° du IV de l’article 299 *bis*, l’assiette de la TSN correspondra à un pourcentage P représentatif des sommes encaissées en contrepartie du service :

$$P = (50 + 20) / (50 + 20 + 30) = 70 / 100 = 70 \%$$

Le montant total des sommes encaissées par le redevable cette année N au titre de la fourniture du service est de 500 millions d’euros.

L’assiette de la TSN sera donc égale au produit entre le pourcentage P (70 %) et ce total, soit 350 millions d’euros ($500 \times 70 \%$).

b. Des modalités simples assurant le caractère opérationnel du dispositif

L'un des principaux avantages des modalités de détermination de l'assiette prévues dans le dispositif proposé est, outre leur cohérence avec la logique de la TSN, de ne pas exiger des redevables de mettre en relation les sommes encaissées avec les utilisateurs français. Un tel suivi supposerait en effet de pouvoir connaître les montants perçus au titre de chaque publicité affichée en France ou au titre de chaque transaction ou inscription impliquant un utilisateur Français.

Outre le caractère fastidieux d'un tel traitement, il est tout à fait possible que ce type d'opérations soit techniquement impossible ou très difficile, notamment dans le domaine de la publicité ciblée programmatique où les enchères se font de façon automatique à une vitesse de moins de 100 millisecondes, mais aussi pour les sites mettant en relation deux utilisateurs à des fins transactionnelles, sans que la transaction se fasse sur l'interface.

Avec la solution consistant à appliquer aux recettes mondiales un coefficient représentatif des utilisateurs français parmi les utilisateurs mondiaux, le calcul est relativement simple, évite aux redevables de lourds développements et prémunit le dispositif de toute difficulté opérationnelle.

c. Des modalités cohérentes avec l'économie générale de la TSN

- Dans certaines hypothèses, le montant de l'assiette ainsi déterminée pourrait ne pas correspondre exactement aux sommes encaissées en contrepartie de prestations associant des utilisateurs français.

Tel peut être le cas pour des services d'intermédiation se rémunérant par des commissions en pourcentage du prix de la transaction sous-jacente, comme une location d'immeuble : les sommes encaissées dépendent non directement du nombre de transactions, mais du montant des loyers proposés.

Le même constat peut être tiré pour les services publicitaires : le nombre d'utilisateurs d'une interface en France peut ne pas correspondre au chiffre d'affaires tiré du pays. Tel serait notamment le cas si le marché français est plus récent et moins mature que d'autres – la part des utilisateurs français excédant alors celle du chiffre d'affaires français – ou au contraire s'il est plus développé et mieux intégré vis-à-vis des annonceurs.

Ce décalage, difficile à connaître de façon précise pour chaque entreprise, peut donc jouer à la hausse comme à la baisse par rapport à une assiette qui porterait exclusivement sur les sommes effectivement encaissées en contrepartie de services associant des utilisateurs français.

Il ne poserait cependant pas de difficulté particulière dans la mesure où, comme l'indiquait d'ailleurs l'exposé des motifs de la proposition de directive

déposée le 21 mars 2018, le fait que l'utilisateur ait contribué financièrement ou non à la génération de produits pour l'entreprise est indifférent ⁽¹⁾.

• C'est la cohérence d'ensemble de la TSN et ses modalités inédites de détermination de l'assiette en fonction de la part des utilisateurs français qui conduisent à écarter une possible évolution spécifique pour les immeubles. En l'état, le dispositif proposé conduit à ne pas retenir une transaction portant sur un immeuble situé en France (par exemple une location meublée) si les deux parties à la transaction sont hors de France, configuration qui n'a rien d'un cas d'école. Néanmoins, modifier les règles actuellement prévues pour ajouter aux services fournis en France une telle situation présenterait trois inconvénients importants, le dernier constituant un obstacle très difficilement surmontable.

D'une part, se fonder sur la localisation de l'immeuble plutôt que sur celle des utilisateurs romprait avec la logique consistant à considérer que la valeur des services fournis repose sur la participation des utilisateurs. C'est en effet plus la situation de l'immeuble qui génère de la valeur, même si celle-ci est indépendante de l'entreprise qui fournit le service d'intermédiation.

Il y aurait ainsi une dérogation ponctuelle et vraisemblablement résiduelle à un corpus cohérent et juridiquement robuste, qui pourrait affaiblir ce dernier.

D'autre part, une telle évolution pourrait considérablement accroître les occurrences de double – voire de triple – imposition d'une même opération si d'autres pays adoptaient une TSN nationale – et ils sont nombreux à l'envisager. En effet, si ces pays retenaient la localisation de l'utilisateur, la transaction serait imposée trois fois : une première fois en France, du fait de la situation de l'immeuble, puis dans chacun des deux pays où les utilisateurs se trouvent.

Enfin, et surtout, une évolution propre aux immeubles supposerait, pour être réellement utile, de prévoir un mécanisme de répartition de l'assiette différent de celui proposé.

En effet, appliquer la règle prévue conduirait à retenir un coefficient reposant sur la part des immeubles situés en France par rapport à l'ensemble des immeubles dans le monde, ce qui serait quelque peu absurde.

Il faudrait donc introduire une assiette spécifique fondée sur le suivi des sommes encaissées en contrepartie des transactions portant sur des immeubles français et s'écarter ainsi de l'économie générale de la TSN, qui permet précisément d'éviter un tel suivi délicat.

Dans ces conditions, il apparaît souhaitable de ne pas traiter différemment les immeubles et de conserver le dispositif proposé.

(1) Proposition de directive précitée, exposé sommaire, page 12.

3. Une taxe assise sur les revenus hors TVA encaissés durant l'année

- Aux termes du **I de l'article 299 quater**, la TSN est assise sur le montant hors TVA des revenus perçus en contrepartie des services dans le champ de la taxe fournis en France qui ont été encaissés pendant l'année au cours de laquelle la TSN est devenue exigible.

- S'agissant des sommes encaissées dans une monnaie autre que l'euro, le **nouvel article 299 quinquies** prévoit la conversion de leurs montants en euros, en retenant le taux de change publié au *Journal officiel de l'Union européenne* (JOUE) le premier jour de l'année pendant laquelle les sommes ont été encaissées.

Ici aussi, il s'agit de modalités inspirées de la proposition de directive du 21 mars 2018, dont le 2 de l'article 4 prévoit de retenir le dernier taux de change publié au *JOUE* pendant l'exercice.

Le mécanisme de conversion prévu par le texte européen ne portait cependant, de façon expresse, que sur l'appréciation de l'assujettissement des entreprises au regard des seuils de chiffre d'affaires – bien que le seuil européen, visant les « produits imposables », fait référence à l'assiette. Le dispositif proposé, lui, applique sans ambiguïté le mécanisme de conversion à l'ensemble du chapitre codifié portant sur la TSN, c'est-à-dire aussi bien aux seuils d'assujettissement qu'à l'assiette de la TSN.

Eu égard aux modalités de détermination de l'assiette, qui reposent sur la part représentée par les utilisateurs français dans les services fournis, la conversion monétaire des sommes encaissées n'a pas pour objet de calculer précisément le montant des produits perçus au titre des prestations associant un utilisateur français, mais bien de déterminer le montant en euro du total des sommes encaissées par l'entreprise au titre du service.

C. LES REDEVABLES DE LA TSN : LES ENTREPRISES À FORTE EMPREINTE NUMÉRIQUE

Les redevables de la TSN ne sont pas toutes les entreprises fournissant les services numériques précédemment mentionnés : des seuils de revenus tirés de ces services sont prévus, pour que la taxe ne vise que les entreprises disposant d'une forte empreinte numérique mondiale et française.

À titre liminaire, il paraît important d'apporter deux précisions.

D'une part, en vertu du **second alinéa du nouvel article 299 ter**, les **redevables de la TSN sont les entreprises qui encaissent les sommes** en contrepartie de la fourniture des services, non celles qui fournissent ces services. Si, dans la quasi-totalité des cas – sinon la totalité –, la personne encaissant les sommes est celle qui fournit le service, cette précision permet d'éviter, d'une part, de taxer un prestataire qui n'aurait pas été rémunéré et, d'autre part, d'éviter

d'exempter des personnes qui perçoivent effectivement l'argent rémunérant le service, même si elles n'ont pas fourni ce dernier.

Il s'agit également d'une précaution bienvenue prémunissant le dispositif de tout risque juridique. Le fait, comme le prévoyait la proposition de directive, de rendre redevables de la TSN les fournisseurs de services aurait pu conduire à ce que soient assujettis à la taxe des personnes ne disposant pas des sommes encaissées en contrepartie desdits services. Or, un tel résultat aurait été contraire à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, comme l'a jugé en 2017 à deux reprises le Conseil constitutionnel ⁽¹⁾.

D'autre part, et comme le précise le **premier alinéa du III du nouvel article 299 du CGI**, le **lieu d'établissement des redevables de la TSN est indifférent** : ceux-ci peuvent ne pas être établis en France mais devoir la taxe, le critère pertinent étant la fourniture en France des services imposables, appréciée selon les modalités précédemment étudiées.

La TSN concerne donc aussi bien les entreprises françaises qu'étrangères, sans discrimination fondée sur la nationalité.

1. L'exigence de dépasser deux seuils de chiffre d'affaires tirés des services numériques imposables

• Comme la proposition de directive, le dispositif proposé subordonne l'assujettissement à la TSN au **dépassement de deux seuils de chiffre d'affaires**, précisés au **III du nouvel article 299** du CGI :

- 750 millions d'euros au titre des services fournis dans le monde ;
- 25 millions d'euros au titre des services fournis en France.

a. Des seuils aisés à déterminer

Les deux seuils d'assujettissement prévus ne devraient poser aucune difficulté aux entreprises redevables de la TSN.

Le seuil mondial correspondra en effet au total des recettes tirées du ou des services taxables fournis par l'entreprise.

Le seuil français, quant à lui, est conçu de façon à éviter les écueils déjà signalés dans les développements consacrés à la détermination de l'assiette de la TSN. C'est au demeurant logique, puisque le chiffre d'affaires français au sens de la TSN correspond à l'assiette imposable de cette dernière.

(1) Décisions rendue à propos de la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision prévue à l'article 302 bis KG du CGI (Conseil constitutionnel, décision [n° 2016-620 QPC](#) du 30 mars 2017, Société EDI-TV [Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision] et de la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision prévue à l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée. Conseil constitutionnel, décision [n° 2017-669 QPC](#) du 27 octobre 2017, Société EDI-TV [Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II], points 6-8.

Ainsi, même si un suivi des recettes par opération ou une ventilation du chiffre d'affaires mondial par pays se révélaient délicats, le dispositif permet de franchir de tels obstacles dans la mesure où il renvoie, pour le chiffre d'affaires français, à l'article 299 *bis* qui définit l'assiette.

La méthode de répartition globale, prévue au IV de cet article et consistant à multiplier les recettes mondiales par un coefficient correspondant à la part des utilisateurs français dans le total mondial des utilisateurs, permettra une détermination relativement aisée du chiffre d'affaires français pour apprécier le dépassement éventuel du seuil d'assujettissement.

b. Des seuils portant sur le chiffre d'affaires de l'année précédente

Les deux seuils portent sur le chiffre d'affaires réalisé l'année précédant celle au titre de laquelle la TSN est due. Le dispositif se distingue ici de la proposition de directive, qui retenait l'exercice pour lequel les derniers états financiers étaient disponibles.

La solution proposée pourrait conduire à une situation paradoxale : celle dans laquelle une entreprise serait, au titre d'une année N, redevable de la TSN assise sur les revenus encaissés en N, au motif que son chiffre d'affaires N – 1 excéderait les seuils d'assujettissement, alors même que son chiffre d'affaires N aurait baissé et serait passé sous les seuils.

Cependant, le paradoxe ainsi présenté doit immédiatement être nuancé.

D'une part, la probabilité d'occurrence d'une telle situation est très faible au regard de la dynamique prononcée que connaît la croissance des entreprises du numérique.

D'autre part, une appréciation pluriannuelle du chiffre d'affaires serait source de complexité :

– retenir le chiffre d'affaires N – 2 en plus du chiffre d'affaires N – 1 ne paraît pas nécessaire, le fait pour une entreprise de dépasser les seuils l'année précédant celle au titre de laquelle la TSN est due témoignant déjà d'une forte empreinte numérique, sans qu'il soit besoin de remonter sur deux ans ;

– retenir le chiffre d'affaires de l'année en cours, en plus de celui de l'année précédente, imposerait des ajustements importants en cas de début d'activité mais aussi de cessation d'activité, ainsi que dans l'hypothèse de rachat d'entreprises jusque-là non assujetties par des groupes qui le sont, sans même évoquer l'indispensable prise en compte de la part française des activités réalisées par le redevable en cours d'année, toujours délicate.

La temporalité des seuils telle qu'elle figure dans le dispositif proposé semble donc constituer la meilleure solution – ou la moins mauvaise – et, en tout état de cause, la plus simple.

c. Des seuils cohérents et pertinents

Les deux seuils proposés, celui apprécié au niveau mondial et l'autre portant sur les revenus nationaux, sont cohérents avec d'autres dispositifs et pertinents au regard de l'objectif de la TSN.

• Le **seuil mondial de 750 millions** d'euros est celui retenu par la proposition de directive sur la TSN mais aussi par le projet « ACCIS ».

Il s'agit également du seuil d'assujettissement à la déclaration pays par pays prévu par le droit français à l'article 223 *quinquies* C du CGI et préconisé par l'OCDE.

• Le **seuil national de 25 millions** d'euros, s'il est manifestement plus élevé que ceux prévus ou envisagés par l'Italie (5,5 millions d'euros) ou l'Espagne (3 millions d'euros), est similaire – et inférieur – au seuil national britannique de 25 millions de livres sterling et identique à celui finalement annoncé par l'Autriche dans son projet de taxe sur les revenus publicitaires le 3 avril 2019, après qu'un seuil de 10 millions d'euros eut été envisagé.

Son niveau permet un bon équilibre entre deux éléments :

– assurer que les entreprises assujetties à la TSN sont celles disposant d'une empreinte numérique en France suffisamment significative ;

– prémunir les petites entreprises de devenir redevable de la taxe – sauf si elles font partie d'un groupe plus large.

Il s'agit donc d'un niveau qui garantit que la nouvelle taxe atteindra sa cible sans toucher de façon excessive des « jeunes pousses » dont la croissance est essentielle, et qui ne disposent pas des mêmes avantages que les redevables de la TSN en termes d'effets de réseau.

Pour mémoire, et à titre de comparaison avec la France, le tableau ci-après fait état des seuils d'assujettissements prévus ou envisagés par nos voisins.

SEUILS D'ASSUJETTISSEMENT AUX TSN NATIONALES PRÉVUES PAR CERTAINS ÉTATS MEMBRES

Niveau du seuil	Italie ⁽¹⁾	Royaume-Uni ⁽²⁾	Espagne ⁽³⁾	Autriche ⁽⁴⁾
CA mondial	750 M €	500 M £	750 M €	750 M €
CA national	5,5 M €	25 M £	3 M €	25 M €

(1) Italie : seuils prévus dans la loi de finances pour 2019 ; (2) Royaume-Uni : seuils prévus dans le document de consultation publié par le gouvernement britannique ; (3) Espagne : seuils prévus dans le projet de loi de finances pour 2019, rejeté par le Parlement espagnol le 13 février 2019 ; (4) Autriche : seuils annoncés le 3 avril 2019.

Source : *commission des finances*.

Enfin, retenir des critères d'assujettissement calibrés pour éviter d'inclure parmi les redevables de la TSN des entreprises françaises aurait fait courir au

dispositif un important risque au regard des règles en matière de concurrence. En effet, un tel calibrage aurait pu être vu comme constitutif d'une discrimination de fait fondée sur la nationalité. Ce point avait d'ailleurs été expressément évoqué dans l'étude d'impact de la proposition de directive européenne, qui souligne que « *pour que la taxe ne soit pas discriminatoire, le seuil de chiffre d'affaires [...] ne doit pas être calibré de façon à effectivement exclure les entreprises européennes* »⁽¹⁾.

2. Une appréciation des seuils pouvant intervenir au niveau des groupes

L'appréciation de ces seuils se fait au niveau de chaque entreprise.

Toutefois, et aux termes du **dernier alinéa du III de l'article 299** du CGI, l'appréciation se fait au niveau du groupe constituée par le redevable de la TSN et les entreprises avec lesquelles il est lié par une relation de contrôle exclusif au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce.

Un tel contrôle exclusif résulte, de manière alternative :

- de la détention de la majorité des droits de vote ;
- de la désignation, deux exercices consécutifs, de la majorité des organes d'administration, de direction ou de surveillance, condition présumée satisfaite en cas de détention de plus de 40 % des droits de vote en l'absence d'une détention supérieure par un autre actionnaire ;
- ou du droit d'exercer une influence dominante en vertu d'un contrat ou des statuts.

Le critère du contrôle exclusif est classique ; il a d'ailleurs été récemment retenu, à travers la consolidation des comptes, par l'article 34 de la loi de finances pour 2019⁽²⁾ transposant le dispositif d'encadrement de la déductibilité des charges financières prévu par la directive « ATAD » contre l'évasion fiscale⁽³⁾.

L'appréciation au niveau du groupe dans l'hypothèse d'une relation de contrôle exclusif, si elle peut conduire à rendre redevable de la TSN une entreprise qui, individuellement, ne dépasse pas un des deux seuils – voire les deux – est néanmoins bienvenue : elle prémunit le dispositif de tout abus reposant sur la structuration artificielle en petites entités, chacune se trouvant sous les seuils pour échapper à la taxe (phénomène de filialisation).

Il s'agit d'un dispositif de consolidation également prévu par la proposition de directive et dont la logique n'est pas inédite en droit français : la

(1) Commission européenne d'impact précitée, page 69 (traduction par la commission des finances).

(2) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

(3) Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, article 4.

cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) retient en effet un mécanisme proche pour apprécier le chiffre d'affaires utilisé pour déterminer le taux effectif applicable.

*
* *

Le tableau suivant fournit plusieurs illustrations sur l'assujettissement à la TSN d'entreprises, en fonction de leur chiffre d'affaires et, le cas échéant, de celui de leur groupe, et indique l'éventuelle assiette, en précisant pour chaque hypothèse le motif d'assujettissement ou de non-assujettissement à la taxe.

Une légende sous le tableau précise certaines abréviations.

ILLUSTRATIONS DE L'ASSUJETTISSEMENT À LA TSN AU TITRE D'UNE ANNÉE N

(en millions d'euros)

Entr.	CA numérique mondial N-1		CA numérique mondial N		CA numérique français N-1		CA numérique français N		Redevable de la TSN	Assiette TSN N	Motif d'assujettissement ou de non-assujettissement
	Entr.	Gpe.	Entr.	Gpe.	Entr.	Gpe.	Entr.	Gpe.			
A	800	-	900	-	40	-	50	-	Oui	50	Seuils M et F dépassés en N-1
B	600	-	850	-	40	-	60	-	Non	-	Seuil M non dépassé en N-1 (<i>même si M dépassé en N</i>)
C	760	-	950	-	60	-	20	-	Oui	20	Seuils M et F dépassés en N-1 (<i>même si F non dépassé en N</i>)
D	775	-	850	-	20	-	30	-	Non	-	Seuil F non dépassé en N-1 (<i>même si F dépassé en N</i>)
E	100	785	130	950	10	120	20	200	Oui	20	Seuils M et F dépassés en N-1 au niveau du groupe
F	50	800	70	700	30	300	35	325	Oui	35	Seuils M et F dépassés en N-1 au niveau du groupe (<i>même si M non dépassé en N</i>)
G	50	700	80	1 150	5	250	15	300	Non	-	Seuil M non dépassé en N-1 au niveau du groupe
H	30	1 000	50	1 200	10	20	20	50	Non	-	Seuil F non dépassé en N-1 au niveau du groupe (<i>même si F dépassé en N</i>)
I	35	800	45	850	5	30	7	20	Oui	7	Seuils M et F dépassés en N-1 au niveau du groupe (<i>même si F non dépassé en N</i>)

N.B. : Entr. : entreprise ; Gpe. : groupe ; Seuil M : seuil mondial ; Seuil F : seuil français. Les cases colorées affichent le motif d'assujettissement (vert) ou de non-assujettissement (rouge).

Source : *commission des finances.*

Il ne paraît enfin pas inutile de rappeler que **l'appréciation faite au niveau du groupe auquel un redevable appartient ne concerne que les seuils d'assujettissement** à la TSN, et **non la détermination de l'assiette** de cette dernière. Les revenus sur lesquels la TSN sera assise seront donc bien les seuls

revenus tirés des services numériques réalisés en France par l'entreprise redevable, et non par l'ensemble des entités composant le groupe auquel elle appartient.

Pour reprendre les exemples fournis dans le tableau qui précède, les entreprises E, F et I, dont l'assujettissement à la TSN est acquis en raison du chiffre d'affaires du groupe auquel chacune appartient et non de leurs propres résultats, devront payer une TSN assise, respectivement, sur 20, 35 et 7 millions d'euros, sommes qui correspondent à celles qu'elles ont effectivement et personnellement encaissées l'année N.

3. Des seuils tenant compte de l'empreinte numérique et des effets de réseau des redevables

Le fait que le premier seuil, celui portant sur le chiffre d'affaires mondial, ne retienne que les revenus tirés des services numériques dans le champ de la TSN – et non la totalité des revenus de l'entreprise – s'écarte de la proposition de directive. Cependant, la démarche est non seulement cohérente et logique au regard de l'économie générale de la taxe et de sa finalité, mais paraît également de nature à renforcer la robustesse juridique du dispositif par rapport à une prise en compte de la totalité du chiffre d'affaires.

En effet, la TSN porte sur les revenus tirés de services dans lesquels la participation des utilisateurs est essentielle à la création de valeur, impliquant des modèles d'affaires reposant sur d'importants effets de réseau, directs et indirects. Rappelons qu'en vertu de la « loi de Metcalfe », l'utilité d'un réseau est proportionnelle au carré du nombre de ses utilisateurs. Si cela vaut pour des réseaux relativement anciens, comme le téléphone, celle loi joue de façon maximale pour une place de marché ou des prestations de publicité ciblées supposant de disposer de données sur les utilisateurs, et dont l'efficacité croît exponentiellement avec le nombre de ceux-ci.

Ces effets de réseau sont également propices à une concentration du marché et aux positions hégémoniques de quelques entreprises, voire d'une seule, comme le relevaient Pierre Collin et Nicolas Colin dès 2013 ⁽¹⁾.

Il s'agit d'un dispositif destiné à taxer un modèle numérique spécifique et des entreprises qui, en raison de ces spécificités et du poids numérique mondial qui est le leur, bénéficient d'économie d'échelle et d'une surface numérique à très fort potentiel de croissance.

Ces éléments sont d'ailleurs corroborés par les données chiffrées de la Commission européenne qui, dans l'étude d'impact accompagnant son paquet sur la fiscalité numérique de mars 2018, souligne la situation particulière des multinationales numériques ⁽²⁾ :

(1) Pierre Collin et Nicolas Colin, [Mission d'expertise](#) sur la fiscalité de l'économie numérique, janvier 2013, page 17.

(2) Commission européenne, *étude d'impact précitée*, pages 11-12.

– la croissance annuelle des revenus des entreprises du numérique est de l'ordre de 14,2 % contre 0,2 % pour les autres entreprises ;

– l’empreinte internationale, qui démontre la surface mondiale d’une entreprise et repose sur le ratio entre les ventes étrangères sur les ventes totales, d’une part, et les actifs étrangers sur les actifs totaux, d’autre part, est elle aussi significativement plus élevée pour les multinationales du numérique : 2,1 au lieu de 1,1 pour les autres entreprises.

Il existe donc une différence objective de situation entre les modèles numériques visés par la TSN et les autres modèles. Cette différence justifie, aussi bien économiquement que juridiquement, que soient taxées les entreprises qui ont une empreinte numérique significative, non seulement en France mais aussi dans le monde, et que soient au contraire écartés les revenus mondiaux ne provenant pas de ces modèles numériques particuliers. Ce point a d’ailleurs été expressément reconnu par le Conseil d’État dans son avis ⁽¹⁾, tandis que la Cour de justice de l’Union européenne reconnaît la validité au regard du droit primaire européen d’un impôt qui repose sur des seuils d’assujettissements, lorsque ceux-ci conduisent à distinguer des redevables qui ne se trouvent pas dans une situation comparable ⁽²⁾.

De telles considérations ont conduit le Royaume-Uni à retenir des seuils d’assujettissement reposant exclusivement sur les revenus imposables, et non sur l’ensemble des revenus perçus ⁽³⁾.

Le choix de la Commission européenne de retenir un chiffre d’affaires global non limité aux revenus numériques, quant à lui, semblait au demeurant moins procéder d’une logique tenant à l’économie générale de la TSN et des modèles économiques visés que de considérations liées à un éventuel surcroît de charge administrative pour les entreprises ne séparant pas dans leur comptabilité les revenus numériques des autres revenus perçus ⁽⁴⁾.

D. UN TAUX FIXE DE 3 %, SOLUTION JURIDIQUEMENT SÉCURISÉE ET ÉCONOMIQUEMENT COHÉRENTE

1. Un taux de 3 % reprenant la proposition de directive et correspondant aux initiatives d’autres États

Le taux de la TSN est prévu au **II du nouvel article 299 quater du CGI** et est de 3 %.

Ici aussi, la proposition de directive est littéralement reprise, puisqu’elle prévoyait un même taux fixe de 3 % sur les recettes tirées des services imposables.

(1) *Conseil d’État, avis précité, pages 3-5.*

(2) *Voir par exemple CJUE, 26 avril 2018, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) c. Generalitat de Catalunya, n° C-223/16, sur un impôt touchant les établissements commerciaux d’une surface d’au moins 2 500 m².*

(3) *HM Treasury & HM Revenue & Customs, Digital Services Tax : Consultation, novembre 2018, page 22.*

(4) *Commission européenne, étude d’impact précitée, page 66.*

Ce taux de 3 % est également celui prévu dans le dispositif figurant dans la loi de finances italienne pour 2019, et dans le projet de budget espagnol pour 2019 – avant que celui-ci ne soit rejeté.

2. Un taux non confiscatoire économiquement justifié

Le fait que le taux proposé soit également celui prévu par la Commission dans sa proposition de directive est un élément de nature à établir sa pertinence et, en tout état de cause, à démontrer que son niveau n'est pas arbitraire ou le fruit du hasard.

Si la TSN est assise sur le chiffre d'affaires, rappelons que c'est en raison de l'inadéquation des règles internationales d'imposition des bénéfices. L'objectif de la taxe est de permettre, à travers une imposition évitant les écueils des règles actuelles, de faire contribuer les multinationales du numérique d'une façon qui puisse être analogue à celle de l'imposition des bénéfices.

D'après les données fournies par l'étude d'impact de la proposition de directive, le profit moyen dégagé par les multinationales du numérique est de l'ordre de 15 % du chiffre d'affaires⁽¹⁾. Certains éléments fournis par l'administration fiscale font état d'une marge nette de l'ordre de 12 %. Le tableau suivant illustre l'ampleur de l'imposition du chiffre d'affaires en fonction du taux de l'IS applicable. Les deux dernières colonnes (taux de 21,9 % et 19,8 %) correspondent à la moyenne des taux nominaux et effectifs d'IS dans l'Union européenne⁽²⁾.

DEGRÉ D'IMPOSITION DU CHIFFRE D'AFFAIRES EN FONCTION DU TAUX D'IMPOSITION DU BÉNÉFICE (ARRONDI À LA PREMIÈRE DÉCIMALE)

Taux normal d'IS	33 1/3 %	31 %	28 %	26,5 %	25 %	21,9 %	19,8 %
Bénéfice = 12 % CA	4,0 %	3,7 %	3,4 %	3,2 %	3,0 %	2,6 %	2,3 %
Bénéfice = 15 % CA	5,0 %	4,7 %	4,2 %	4,0 %	3,8 %	3,3 %	3,0 %

Source : commission des finances, d'après les données figurant dans l'étude d'impact de la proposition de directive du 21 mars 2018 et des données de la Commission européenne.

Il ressort de ces données que la TSN, avec un taux fixe de 3 %, est globalement équivalente à l'IS, attestant de la pertinence de ce taux.

Cette pertinence procède en outre d'une analyse économique approfondie de la part de la Commission européenne, qui concluait au regard du périmètre de la TSN à un taux de 3 %, tandis qu'un taux de 1 % aurait été opportun pour un périmètre plus large et un taux de 5 % pour un périmètre mixte⁽³⁾.

(1) Commission européenne, étude d'impact précitée, page 71.

(2) Commission européenne, Données fiscales, [indicateurs statistiques](#) (données disponibles en avril 2019).

(3) Commission européenne, étude d'impact précitée, pages 59-60.

Enfin, dans son avis sur le présent projet de loi, le Conseil d'État a expressément reconnu l'absence de caractère confiscatoire du taux de 3 %, qui n'induit pas de rupture d'égalité devant les charges publiques ⁽¹⁾.

3. Un taux simple qui prémunit de tout risque de discrimination indirecte que pourrait induire un barème ou un dispositif de lissage

Le choix d'un taux fixe a été préféré à un barème, un temps envisagé, ou à un mécanisme de lissage, pour au moins deux raisons.

a. Le taux fixe, une solution simple et claire

D'une part, le taux fixe présente l'indéniable avantage de la simplicité.

Un dispositif de lissage, outre les obstacles juridiques auxquels les développements qui suivent sont consacrés, présente une complexité opérationnelle déjà évoquée s'agissant d'une éventuelle appréciation pluriannuelle des seuils d'assujettissement reposant sur le chiffre d'affaires.

Alors que ces derniers portent sur le chiffre d'affaires passé ($N - 1$), un lissage, lui, supposerait de retenir le chiffre d'affaires de l'année en cours (année N), commandant en outre la mise en place de mécanismes *ad hoc* pour tirer les conséquences d'un démarrage ou d'une cessation d'activité ou d'un rachat par un groupe assujetti d'une entreprise qui ne l'était pas.

b. Un barème progressif ou un mécanisme de lissage, pistes juridiquement risquées

• D'autre part, un barème comprenant différents taux en fonction de l'assiette imposable ou un dispositif de lissage, aurait inévitablement fait peser sur les plus grandes entreprises une charge fiscale plus lourde. Or, les redevables de la TSN dégageant les revenus les plus importants ne sont pas français. Le barème aurait ainsi pu conduire à établir une différence de traitement indirecte reposant sur la nationalité des redevables, exposant ainsi le dispositif à un sérieux risque juridique.

Dans une décision de 2016 relative à la taxe hongroise sur les recettes publicitaires, la Commission européenne relevait qu'une taxe sur le chiffre d'affaires est conforme aux règles en matière d'aides d'État si, d'une part, son taux est unique et, d'autre part, si elle n'accorde pas d'avantage sélectif à des entreprises placées dans une situation juridique et factuelle comparable ⁽²⁾.

Cette position a été réitérée dans une décision rendue en 2017 sur un impôt polonais, la Commission européenne estimant qu'un « *impôt progressif sur le*

(1) Conseil d'État, avis précité, page 5.

(2) Commission européenne, [décision \(UE\) 2017-329](#) du 4 novembre 2016 concernant la mesure SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) mise à exécution par la Hongrie dans le domaine de la taxation des recettes publicitaires, points 56-57.

chiffre d'affaires ne peut être justifié que par la nature du système fiscal et son économie générale, c'est-à-dire sa logique interne, si sa progressivité est nécessaire au regard de l'objectif de l'impôt» (comme l'élimination d'effets externes négatifs qui augmentent avec le chiffre d'affaires)⁽¹⁾.

Un dispositif de lissage s'apparentant à un barème progressif eu égard à ses effets, sa mise en place exposerait la TSN à un fort risque juridique, pour ne pas dire plus, au regard des principes rappelés par la Commission européenne dans ses décisions précitées.

● La même objection vaut pour un système tenant compte du niveau de profitabilité des entreprises assujetties pour déterminer le taux. Si le Royaume-Uni, ainsi qu'il ressort de son document soumis à consultation publique⁽²⁾, paraît envisager une telle option, le risque de contrariété avec le droit primaire de l'Union européenne est tout sauf nul.

Par ailleurs, un mécanisme reposant sur l'importance des bénéficiaires (incluant l'éventuel caractère déficitaire de l'entreprise) pourrait conduire à faire tomber le dispositif dans le champ d'application des conventions fiscales même si la taxe est assise sur le chiffre d'affaires, privant d'effectivité l'ensemble de la démarche qui, rappelons-le, a pour mérite d'éviter toute neutralisation par les conventions contre la double imposition des bénéficiaires.

Enfin, d'un point de vue opérationnel, un dispositif reposant sur la marge ou le bénéfice (ou le déficit) réintroduit les difficultés liées aux risques de manipulation des éléments comptables et des prix de transfert. Rien ne permet, en effet, de garantir que la faiblesse des marges ou le caractère déficitaire de l'entreprise ne résulte pas d'un alourdissement artificiel des charges supportées ou d'une réduction abusive des produits encaissés. La TSN repose sur une assiette difficile à manipuler à des fins fiscales, et cet avantage serait dissipé voire éliminé si des agrégats intermédiaires étaient pris en considération.

E. LA DÉCLARATION ET LE PAIEMENT DE LA TSN

La TSN sera déclarée en fonction du régime de TVA dont relèvent les redevables de la nouvelle taxe. Son paiement, intervenant l'année suivant celle au titre de laquelle celle-ci sera exigible, s'appuiera dans la (quasi)totalité des cas sur le versement de deux acomptes l'année d'exigibilité.

(1) Commission européenne, [décision \(UE\) 2018/160](#) du 30 juin 2017 relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par la Pologne relative à l'impôt sur le commerce de détail.

(2) HM Treasury & HM Revenue & Customs, [Digital Services Tax : Consultation](#), novembre 2018, pages 24-26.

1. Des modalités de déclaration adossées à celles de la TVA

La déclaration de la TSN interviendra l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est exigible, selon une temporalité qui dépend du régime de TVA dont relève chaque redevable de la TSN.

Les régimes de TVA et les modalités déclaratives associées

En dehors du régime simplifié de l'agriculture, la TVA prévoit un régime normal et un régime simplifié. Ce dernier, prévu à l'article 302 *septies* A du CGI, s'applique aux redevables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 789 000 euros pour les activités de vente et de fourniture de logement ou 238 000 euros pour les autres activités, et dont la TVA annuelle est inférieure à 15 000 euros.

- Dans le cadre du **régime normal**, et en application du 2 de l'article 287 du CGI, la déclaration et le paiement sont mensuels : la TVA devenue exigible au titre d'un mois N est déclarée et payée le mois N + 1.

Les redevables dont la TVA annuelle est inférieure à 4 000 euros peuvent cependant déclarer la taxe par trimestre.

Les dates limites sont précisées à l'article 39 de l'annexe IV du CGI. Elles sont fixées entre le 15 et le 24 du mois suivant, selon la forme de la société, le département de résidence et le patronyme de l'exploitant individuel ou le numéro d'identification de l'entreprise.

- Dans le cadre du **régime simplifié**, et en application du 3 de l'article 287, la TVA est déclarée annuellement :

- si l'exercice correspond à l'année civile, au plus tard le deuxième jour ouvré qui suit le 1^{er} mai (article 242 *sexies* de l'annexe II du CGI) ;

- si l'exercice ne correspond pas à l'année civile, dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice (article 242 *septies* A de l'annexe II du CGI).

Le paiement, quant à lui, fait l'objet de deux acomptes versés au cours de l'exercice au titre duquel la TVA est due et assis sur la TVA due au titre de l'exercice précédent : 55 % en juillet et 40 % en décembre.

a. Les échéances déclaratives de la TSN

En application du **I du nouvel article 300 du CGI**, la déclaration de la TSN devra déposée au printemps de l'année qui suit celle au titre de laquelle elle est due, selon les modalités suivantes :

- si le redevable de la TSN relève du **régime normal de TVA**, la **déclaration de la TSN due au titre d'une année N est déposée en avril N + 1**, en même temps que la déclaration de la TVA due au titre du mois de mars N + 1 pour les déclarations mensuelles, ou que la déclaration de la TVA due au titre du premier semestre N + 1 pour les déclarations trimestrielles (**1^o du I de l'article 300**) ;

- si le redevable de la TSN relève du **régime simplifié de TVA**, la **déclaration de la TSN due au titre d'une année N est déposée en même temps**

que la déclaration de TVA due au titre de l'exercice durant lequel la TSN est devenue exigible (**2° du I**), c'est-à-dire :

- le deuxième jour ouvré qui suit le 1^{er} mai N + 1 ;
- ou, si l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, dans les trois mois suivant sa clôture ;

– si le **redevable de la TSN ne relève pas de ces régimes** – pas d'établissement en France et pas redevable de la TVA –, la déclaration de la TSN due au titre d'une année N est déposée **au plus tard le 25 avril N + 1 (3° du I)**.

b. L'obligation d'accréditation d'un représentant pour certains redevables étrangers

Le **IV du nouvel article 300 du CGI** prévoit des modalités administratives particulières pour les redevables de la TSN qui ne sont pas établis dans un État membre de l'Union européenne ou un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) signataire avec la France de conventions fiscales permettant une assistance, d'une part, dans la lutte contre la fraude, d'autre part, pour le recouvrement de l'impôt.

Chacun de ces redevables doit faire accréditer auprès de l'administration fiscale française un représentant assujéti à la TVA établi en France. Ce représentant est unique et est désigné pour toutes les obligations incombant au redevable représenté, en application de l'article 302 *decies* du CGI qu'enrichit à cet effet le **3° du I du présent article** (mesure de coordination).

Le représentant est chargé d'accomplir au nom et pour le compte du redevable de la TSN toutes les formalités administratives liées à la TSN, notamment sa déclaration, et d'acquitter la taxe à la place du redevable représenté.

Il s'agit d'un dispositif voisin de celui prévu en matière de TVA à l'article 289 A du CGI.

L'obligation de désigner un représentant concerne l'ensemble des redevables de la TSN qui répondent aux conditions prévues au IV de l'article 300 du CGI, même si ces redevables appartiennent à un groupe pour lequel l'option pour le mécanisme de consolidation a été exercée (*cf. infra 2, d*). Dans cette hypothèse, le représentant n'aura, en principe, pas à déclarer et payer la TSN, ces démarches étant faites par le redevable érigé en déclarant et payeur unique.

2. Les modalités de paiement de la TSN

a. Les modalités de paiement de droit commun

La liquidation de la TSN intervient au moment de sa déclaration, selon les échéances précédemment décrites. Les modalités de son paiement diffèrent selon

que le redevable relève du régime simplifié de TVA ou non, ainsi que le prévoit le **II du nouvel article 300 du CGI**.

• S'il relève du **régime simplifié de TVA**, le **paiement intervient en une fois, lors de la liquidation de la TSN** (en mai N + 1 ou, si l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, dans les trois mois suivant sa clôture), en application de l'article 1692 du CGI auquel renvoie l'article 300 et aux termes duquel les taxes sur le chiffre d'affaires sont acquittées au moment du dépôt de la déclaration.

Il y a ici une différence avec le régime simplifié de TVA, pour le paiement de laquelle deux acomptes sont prévus.

• Pour les **autres redevables**, les modalités de paiement sont définies par deux **nouveaux articles 1693 quater et 1693 quater B du CGI** réunis dans un II *quater* de la section II du chapitre I^{er} du livre II du CGI.

En application **du I de l'article 1693 quater**, le paiement de la TSN due au titre d'une année N fait l'objet de **deux acomptes, chacun « au moins » égal à 50 % de la TSN due au titre de l'année N – 1, et versés l'année N** :

– le **premier acompte** est versé lors de la déclaration de la TSN due au titre de l'année N – 1, donc en **avril N** ;

– le **second acompte** est versé en **octobre N** :

- si le redevable relève du régime normal de TVA et déclare celle-ci mensuellement, le second acompte est versé lors du dépôt de la déclaration de la TVA due au titre du mois de septembre ;
- s'il relève du régime normal de TVA et déclare celle-ci trimestriellement, cet acompte est versé lors du dépôt de la déclaration de la TVA due au titre du troisième semestre ;
- s'il ne relève pas du régime normal, le second acompte est versé au plus tard le 25 octobre.

Le paiement des acomptes supposant d'avoir déjà acquitté la TSN l'année précédente, aucun acompte n'est dû au titre de la première année d'assujettissement à la taxe (sauf en 2019, *cf. infra e*). Il s'agit ici d'un dispositif comparable à celui prévu en matière d'IS, dans lequel les nouvelles entreprises sont dispensées du versement d'acomptes pour le premier exercice.

• Le tableau suivant dresse la synthèse des échéances déclaratives et de paiement en fonction de la situation des redevables de la TSN au regard de la TVA.

SYNTHÈSE DU CALENDRIER DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT DE LA TSN

Régime de TVA		Réal normal		Réal simplifié		Autre
		Déclaration TVA mensuelle	Déclaration TVA trimestrielle	Exercice coïncidant avec l'année civile	Autres cas	
Déclaration de la TSN due au titre de N		Avril N+1	Avril N+1	2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai N+1	Dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice	25 avril N+1
Paiement de la TSN due au titre de N	1 ^{er} acompte	Avril N	Avril N	Non	Non	25 avril N
	2 ^e acompte	Octobre N	Octobre N	Non	Non	25 octobre N
	Solde	Avril N+1	Avril N+1	2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai N+1	Dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice	25 avril N+1

• Malgré l'apparente complexité du régime de déclaration et de paiement de la TSN, lié au régime de TVA dont le redevable relève, il est probable que les échéances qui seront effectivement appliquées par les redevables de la TSN sont celles figurant dans les deuxième et dernières colonnes du tableau précédent, qui concernent respectivement les redevables relevant du régime normal de TVA et déclarant celle-ci chaque mois et ceux ne relevant ni du régime normal, ni du régime simplifié.

En effet, il est rappelé que la déclaration trimestrielle concerne les assujettis à la TVA dont la TVA exigible annuellement est inférieure à 4 000 euros, tandis que le régime simplifié de TVA suppose que le chiffre d'affaires ne dépasse pas, selon l'activité, 789 000 euros ou 238 000 euros, et que la TVA annuelle soit inférieure à 15 000 euros. Compte tenu des seuils de chiffre d'affaires retenus pour apprécier l'assujettissement à la TSN, les hypothèses dans lesquelles une entreprise assujettie à cette nouvelle taxe puisse relever du régime simplifié de TVA ou de la déclaration trimestrielle de celle-ci paraissent réduites, sinon inexistantes.

Dans ces conditions, la déclaration et le paiement de la TSN due au titre d'une année N se fera en pratique selon les modalités figurant dans le tableau suivant.

MODALITÉS PRATIQUES DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT DE LA TSN DUE AU TITRE D'UNE ANNÉE N

Régime	Paiement			Déclaration
	1 ^{er} acompte	2 ^e acompte	Solde	
Date	Avril N	Octobre N	Avril N+1	Avril N+1
Montant	50 % de la TSN N-1	50 % de la TSN N-1	TSN N – acomptes	–

Source : commission des finances.

● Le **III de l'article 1693 quater** du CGI précise les **modalités de régularisation** de la TSN. Lorsque celle-ci est déclarée (en avril N + 1), le solde que le redevable, le cas échéant, doit acquitter, est versé.

Si, à l'inverse, les acomptes versés en N ont été supérieurs au montant final de la taxe, le montant à restituer est imputé sur le premier acompte de la TSN due au titre de l'année N + 1 et payé en avril N + 1.

Dans l'hypothèse où, une fois cette imputation faite, subsiste un excédent, ce dernier s'impute sur le second acompte payé en octobre N + 1.

Si le montant cumulé des acomptes est insuffisant pour une imputation totale du montant à restituer, le solde est remboursé. Il en va de même en cas d'absence d'acompte, s'il s'agit de la première année de paiement de la TSN.

● L'exemple suivant illustre le paiement de la TSN due au titre d'une année N pour trois entreprises X, Y et Z ne relevant pas du régime simplifié de TVA.

ILLUSTRATION DU PAIEMENT DE LA TSN DUE AU TITRE D'UNE ANNÉE N

(en millions d'euros)

Entreprise	TSN N-1	TSN N			
		Montant dû	1 ^{er} acompte (50 % TSN N-1)	2 nd acompte (50 % TSN N-1)	Solde (montant dû – acomptes)
X	80	100	40	40	20
Y	50	65	25	25	15
Z	30	30	15	15	0

Source : commission des finances.

b. La modulation du montant des acomptes

Les redevables auront la possibilité de moduler le montant des acomptes :

- une modulation à la hausse, très libre ;
- une modulation à la baisse, plus encadrée.

● *La modulation à la hausse*

Le principe de la modulation à la hausse ne ressort pas de dispositions offrant expressément aux redevables une telle faculté. Il résulte du dispositif de droit commun prévu pour le paiement des acomptes, le I du nouvel article 1693 quater A du CGI précisant que le montant de chaque acompte est *au moins* égal à la moitié de la TSN de l'année précédente.

Dès lors, les redevables peuvent augmenter le montant d'un, voire des deux acomptes. Un tel choix est opportun eu égard à l'importante croissance des revenus perçus par les grandes multinationales du numérique. En modulant à la

hausse leurs acomptes versés en N, ils réduisent ainsi le montant à régulariser lors du solde, en avril N + 1. La modulation ainsi ouverte renforce la contemporanéité de la TSN, son paiement s'ajustant mieux à la réalité des revenus perçus.

Pour poursuivre l'exemple précédent relatif au paiement de la TSN, l'entreprise X pourrait décider de verser, sans que ces hypothèses soient limitatives :

- deux acomptes de 40 chacun, pour un solde de 20 (aucune modulation) ;
- deux acomptes de 45 chacun, pour un solde de 10 ;
- ou encore un acompte de 40 et un de 45, pour un solde de 15.

- *La modulation à la baisse : dispense ou réduction des acomptes*

La possibilité de moduler à la baisse le montant des acomptes est expressément consacrée au **II de l'article 1693 quater A**.

Ce dispositif n'est pas inédit en matière de taxes sur le chiffre d'affaires : il existe par exemple pour la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision consacrée à l'article 302 *bis* KG du CGI, en vertu de l'article 1693 *quinquies* du même code, ou encore pour la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques prévue à l'article 302 *bis* KH du CGI, en application de l'article 1693 *sexies*.

Il peut, en outre, être rapproché d'autres dispositifs voisins existants pour d'autres impositions, tels que :

- celui prévu à l'article 204 J du CGI dans le cadre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu ;
- celui prévu au 4 *bis* de l'article 1668 du CGI sur le paiement des acomptes d'IS, en application duquel une entreprise peut se dispenser de payer un ou plusieurs acomptes d'IS ou d'en réduire les montants, si elle considère que ceux déjà versés couvrent ou dépassent l'IS qui sera finalement dû.

- Si un redevable de la TSN estime, au regard des revenus qu'il encaisse au cours d'une année N, que les acomptes qu'il doit verser cette année N (et assis sur la TSN due au titre de N – 1) sont trop élevés au regard de la TSN qui sera finalement due au titre de l'année N, il peut décider :

- de minorer le montant d'un ou des acomptes ;
- de surseoir au paiement.

Le recours à la souplesse offerte par le dispositif suppose une diminution des revenus d'une année sur l'autre, le fait de surseoir au paiement signifiant d'ailleurs une chute massive des revenus (au moins de l'ordre de 50 %). Compte

tenu de la croissance générale des activités et des recettes des grandes multinationales du numérique, le recours au dispositif de modulation ne devrait pas connaître beaucoup d'occurrences, mais le principe de son existence est opportun.

● Pour éviter tout abus et préserver les recettes fiscales, un encadrement est prévu.

Le recours à la modulation à la baisse est en effet libre, mais si la TSN finalement due excède de plus de 20 % le montant des acomptes effectivement versés, le redevable devra acquitter, en plus du solde de la TSN due :

– l'intérêt de retard de 0,20 % par mois, prévu à l'article 1727 du CGI ;

– la majoration de 5 % pour retard dans le paiement de certains impôts, prévue à l'article 1731 du CGI.

L'écart de 20 % correspond à ce qui existe déjà pour les dispositifs de modulation de taxes sur le chiffre d'affaires, ainsi qu'il ressort des articles 1693 *quinquies* et 1693 *sexies* précédemment mentionnés.

c. L'établissement immédiat de la TSN en cas de cessation d'activité

Un dispositif particulier est prévu en cas de cessation d'activité d'un redevable, codifié dans un nouvel article 1693 *quater A*.

En vertu de cet article, la TSN due au titre de l'année de cessation d'activité fait l'objet d'un établissement et d'un recouvrement immédiat.

Le nouvel article prévoit que la déclaration et le paiement de la TSN obéissent aux modalités prévues pour la TVA. En conséquence, et ainsi que le prévoit le 4 de l'article 287 du CGI, le redevable doit souscrire la déclaration de TSN dans les trente jours qui suivent la cessation d'activité, délai porté à soixante jours pour les redevables relevant du régime simplifié de TVA.

Si le redevable de la TSN n'est pas assujéti à la TVA, la déclaration et le paiement interviennent dans un délai de soixante jours.

d. L'option pour le régime de consolidation du paiement de la TSN

Un régime optionnel de consolidation du paiement de la TSN est prévu au **nouvel article 1693 *quater B* du CGI** au bénéfice des groupes – entendus comme les entreprises liées par une relation de contrôle exclusif au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce, par renvoi au IV du nouvel article 299 du CGI.

Il s'agit d'un régime proche de celui existant pour le paiement de la TVA et des taxes déclarées sur l'annexe à la déclaration de TVA, prévu à

l'article 1693 *ter* du CGI pour les groupes constitués de redevables relevant du régime normal de TVA.

L'option pour le régime optionnel prévu pour la TSN exclut – logiquement – l'application du dispositif prévu à l'article 1693 *ter*. Ce dernier reste en revanche ouvert dans son principe, s'agissant de la TSN : les redevables ont le choix entre les deux.

- Aux termes du **I de l'article 1693 quater B** du CGI, un redevable de la TSN ne relevant pas du régime simplifié de TVA peut s'ériger seul déclarant et payeur de la TSN due par l'ensemble des redevables de son groupe.

À la différence du régime prévu à l'article 1693 *ter*, seule la tête de groupe ne doit pas relever du régime simplifié, la situation des autres membres étant indifférente. Cela se justifie par le fait que le dispositif proposé concerne à la fois la déclaration et le paiement, alors que le dispositif actuel ne porte que sur le paiement, et en raison de la présence potentielle dans le groupe de redevables non assujettis à la TVA. Dès lors, la consolidation est pertinente pour tout le monde, ne serait-ce que pour faciliter les obligations déclaratives.

Le même motif explique également l'absence d'exigence d'identité des dates de clôtures des exercices des membres.

L'option, exercée pour une durée de trois ans en vertu du **III** de l'article, s'applique en application du **II** du même article aux versements faits à compter de la déclaration de TSN déposée l'année qui suit la réception de la demande – la prise d'effet de la renonciation à l'option obéit aux mêmes échéances.

En conséquence, une demande faite en année N concernera les paiements et remboursements qui interviennent à compter d'avril N + 1, date de dépôt de la déclaration de la TSN due au titre de l'année N. L'option s'appliquera ainsi aux acomptes de la TSN due au titre de N + 1, mais également au solde de la TSN due au titre de l'année N.

En application du **IV** de cet article 1693 *quater B*, chaque membre du groupe est solidairement responsable du paiement de la TSN et des éventuels intérêts de retard et pénalités dus par les autres membres, dans la limite de ce qu'il aurait dû en l'absence d'option pour le régime.

- Le régime optionnel de consolidation suppose l'accord de tous les redevables appartenant au groupe. Un redevable faisant son entrée dans le groupe peut s'opposer à la consolidation, mais cela entraîne automatiquement renonciation au régime.

- L'apparente rigidité de ce principe de « tout ou rien » et la brutalité potentielle du terme du mécanisme de consolidation en cas de refus d'un seul membre du groupe peuvent paraître excessives, mais elles sont en réalité adaptées à la TSN.

D'une part, le fait que le groupe soit constitué de redevables liés par une relation de contrôle exclusif rend très peu vraisemblable l'hypothèse d'un refus de l'un des membres.

D'autre part, un périmètre laissé à la discrétion des redevables membres, comme c'est le cas pour le mécanisme de consolidation en matière de TVA ou, dans le cadre de l'IS, dans l'intégration fiscale, entraînerait d'importantes complications en termes de gestion et de suivi pour l'administration.

Enfin, il est rappelé que la consolidation qui existe pour la TVA peut s'appliquer aux redevables de la TSN s'ils le souhaitent, laissant à ces derniers la latitude de définir eux-mêmes le périmètre – dès lors que les conditions prévues sont remplies, notamment le fait de relever du régime normal de TVA.

e. Les modalités particulières prévues en 2019

Les **III et IV du présent article** prévoient des modalités particulières de paiement de la TSN pour l'année 2019.

• Il est rappelé que les acomptes de la TSN due au titre d'une année N que verse un redevable en N sont assis sur la TSN due au titre de l'année précédente N – 1. Dans ces conditions, et en l'absence de mesures spécifiques, aucun versement n'aurait pu intervenir en 2019, première année au titre de laquelle la TSN sera due, faute d'assiette pour les acomptes. Une telle situation aurait eu les conséquences suivantes :

- une absence de recettes fiscales au titre de la TSN en 2019 ;
- une lourde concentration pour les redevables en avril 2020, chargés d'acquitter la totalité de la TSN 2019 et le premier acompte de la TSN 2020.

Pour éviter cette configuration préjudiciable, le **III du présent article** précise que la TSN 2019 fera l'objet d'un **acompte dont le versement interviendra en octobre 2019** (par renvoi aux conditions de paiement de droit commun prévues pour le second acompte).

Le **montant de cet acompte unique sera égal à celui de la TSN qui aurait été due au titre de l'année 2018**, si la taxe avait alors existé. Il sera donc égal à 3 % des revenus encaissés en 2018 en contrepartie des services imposables fournis en France au sens des articles 299 et 299 *bis* du CGI.

L'exemple suivant illustre les modalités de paiement de la TSN due au titre de l'année 2019 pour deux entreprises A et B.

ILLUSTRATION DU PAIEMENT DE LA TSN DUE AU TITRE DE 2019

(en millions d'euros)

Entreprise	CA mondial 2018	CA mondial 2019	CA France 2018	CA France 2019	TSN théorique 2018 (taux de 3 %)	TSN 2019 (taux de 3 %)		
						Montant dû	Acompte (2019)	Solde (2020)
A	800	900	300	350	9	10,5	9	1,5
B	1 000	2 000	350	500	10,5	15	10,5	4,5

N.B. : le chiffre d'affaires présenté est le chiffre d'affaires tiré des services numériques imposables, le chiffre d'affaires français correspondant aux revenus tirés des services fournis en France au sens du nouvel article 299 bis du CGI.

Source : commission des finances.

Le dispositif *ad hoc* prévu pour 2019 permet aux entreprises A et B d'anticiper dès 2019 le paiement de l'essentiel de la TSN due au titre de cette année, le solde acquitté en 2020 correspondant à la différence entre le montant réellement dû et l'acompte versé.

• Le **IV du présent article** prévoit également des modalités particulières pour 2019 s'agissant du régime optionnel de consolidation.

Ce dernier, en principe et en vertu du II de l'article 1693 *quater* B du CGI, prend effet lors du dépôt de la déclaration de TSN faite l'année suivant l'exercice de l'option. En suivant ces modalités, seul le paiement du solde de la TSN 2019 aurait pu bénéficier du régime de consolidation, à supposer qu'une option soit exercée en 2019.

Il est donc prévu que l'option pour la TSN due au titre de 2019 peut s'exercer jusqu'au 30 septembre de cette année et s'appliquera au premier versement suivant : celui de l'acompte unique, en octobre.

f. Une imposition des revenus 2019 qui ne paraît pas présenter de difficulté juridique ou pratique

• La TSN concernera les revenus perçus sur l'intégralité de l'année 2019, alors que son adoption ne devrait intervenir qu'au cours de cette année. Cette circonstance n'a pour autant pas pour effet de rendre la taxe juridiquement rétroactive et de l'exposer à un risque constitutionnel.

En effet, le **fait générateur de la TSN est l'achèvement de l'année civile** durant laquelle des revenus en contrepartie de la fourniture de services numériques ont été perçus, ainsi qu'en dispose le premier alinéa du nouvel article 299 *ter* du CGI. Dès lors, sous réserve de la promulgation de la loi qui résulterait de l'adoption du présent projet dans le courant de l'année 2019, **le fait générateur sera postérieur à l'entrée en vigueur du dispositif**, nonobstant le fait qu'une partie de l'assiette aura été perçue antérieurement à celle-ci.

L'avis rendu par le Conseil d'État sur le projet de loi ne soulève d'ailleurs aucune objection ou difficulté à ce titre ⁽¹⁾.

L'adoption en cours d'année d'un dispositif fiscal assis sur des éléments antérieurs n'est au demeurant pas une pratique inédite. Peuvent ainsi être mentionnées à titre d'exemples les différentes surtaxes d'IS créées depuis 1995 et qui, bien qu'adoptées en fin d'année, s'appliquaient aux exercices alors en cours – les dernières surtaxes en date étant les contributions exceptionnelle et additionnelle à l'IS mises en place par la première loi de finances rectificative pour 2017, promulguée le 1^{er} décembre 2017 et s'appliquant notamment aux exercices ouverts au 1^{er} janvier 2017 ⁽²⁾.

En tout état de cause, une atteinte au principe de confiance légitime ne saurait être soulevée dans la mesure où l'annonce gouvernementale de la création de la TSN française applicable sur l'ensemble des revenus perçus en 2019 a été faite par le ministre de l'économie et des finances dès le 6 décembre 2018.

• Certaines inquiétudes ont pu naître au regard des conséquences pratiques en matière de données à collecter qu'aurait l'application de la TSN à une période antérieure à l'entrée en vigueur du texte.

Cependant, de nombreux acteurs ont confirmé au Rapporteur général que les données utiles pour l'établissement de la taxe sont déjà à la disposition des redevables.

En outre, le dispositif ne prévoit pas d'obligation expresse de mettre en place un traitement de données personnelles.

En tout état de cause, à supposer que ce point puisse constituer un obstacle relatif, il pourrait être franchi en modifiant le texte proposé.

3. Une production documentaire détaillée et fournie garantissant l'efficacité des contrôles

Le dispositif proposé impose aux redevables de la TSN plusieurs productions documentaires :

– une obligation de conservation des informations pertinentes relatives aux sommes encaissées (III de l'article 300 du CGI) ;

– une obligation de justification auprès de l'administration de tout élément retenu par le redevable pour calculer la TSN due, et dont la méconnaissance est sanctionnée (nouveaux articles L. 16 C et L. 70 A du livre des procédures fiscales – LPF).

(1) Conseil d'État, avis précité, point 22, page 6.

(2) Loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

a. L'obligation de conservation d'informations

Le **III de l'article 300 du CGI** impose aux redevables de la TSN la conservation de toutes les informations relatives aux montants perçus chaque mois en contrepartie des services numériques fournis, afin de les transmettre à l'administration sur demande de cette dernière.

• Ces informations portent sur les sommes encaissées en contrepartie de chacun des services taxables, mentionnés au II de l'article 299, en précisant :

– les montants correspondant à un service fourni en France au sens des II et III de l'article 299 *bis* ;

– les montants correspondant aux services exclus en application de l'article 299 *quater* (produits soumis à accises) ;

– les données permettant de calculer le coefficient représentatif de la proportion d'utilisateurs français défini au IV de l'article 299 *bis*.

• L'ensemble des informations ainsi réunies doit être conservé pendant toute la période durant laquelle le droit de reprise de l'administration peut s'exercer, c'est-à-dire, aux termes de l'article L. 176 du LPF, pendant les trois années qui suivent celle durant laquelle la TSN est devenue exigible.

Ainsi, les informations relatives à la TSN due au titre d'une année N – et qui devient exigible à l'achèvement de cette année N – devront être conservées jusqu'au terme de l'année N + 3.

b. La demande de justifications par l'administration

Parallèlement à leur obligation de conservation documentaire, les redevables de la TSN peuvent être amenés à justifier les éléments qu'ils ont retenu pour calculer la TSN due.

• Cette justification, prévue à un **article L. 16 C rétabli du LPF** inséré dans le chapitre du LPF sur le droit de contrôle de l'administration par le **1° du II du présent article**, n'intervient que si l'administration en fait la demande et, dans une telle hypothèse, ne porte que sur les points expressément spécifiés par l'administration.

Si les éléments fournis par le redevable de la TSN sont jugés insuffisants par l'administration, celle-ci adresse une mise en demeure de produire dans un délai de trente jours les compléments nécessaires, que l'administration doit indiquer dans la mise en demeure.

Les manquements à cette obligation de justifications (absence de réponse ou, malgré une mise en demeure de produire des compléments, réponse restée insuffisante) seront sanctionnés par l'établissement d'office de la TSN, comme le

prévoit le **nouvel article L. 70 A du LPF introduit par le 2° du II du présent article.**

L'absence de mise en demeure préalable à la taxation d'office en cas d'absence totale de réponse est régulière, une telle mise en demeure n'étant pas requise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, ainsi qu'il ressort des dispositions combinées des articles L. 66 à L. 68 du LPF.

● La taxation d'office constitue un régime suffisamment dissuasif, avec les pénalités qui l'accompagnent, pour être efficace sans nécessiter d'autres sanctions telles qu'une pénalité financière.

En effet, il est rappelé que la procédure de taxation d'office permet à l'administration d'établir elle-même l'assiette imposable au regard des éléments dont elle dispose, dès lors que le chiffre finalement retenu correspond à une « *approximation suffisante* » ⁽¹⁾.

Par ailleurs, en plus de l'établissement de la base selon ces modalités, la taxation d'office prévoit l'application de l'intérêt de retard de 0,20 % par mois prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues à l'article 1728 du même code en cas de défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte sur lequel sont indiqués des éléments à retenir pour l'établissement de l'assiette d'un impôt ⁽²⁾.

● Le fait pour l'administration de solliciter les justifications souhaitées n'est pas constitutif du début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'examen de comptabilité du redevable, comme le précise expressément et opportunément le deuxième alinéa de l'article L. 16 C du LPF.

Pour mémoire, la vérification de comptabilité, prévue à l'article L. 13 du LPF, est un ensemble d'opérations de contrôle sur place destinées à examiner la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données extracomptables, tandis que l'examen de comptabilité prévu aux articles L. 13 G et L. 47 AA du LPF permet la réalisation d'un contrôle sans déplacement dans les locaux de l'entreprise.

Comme pour toute opération de contrôle, la vérification et l'examen de comptabilité sont assorties de plusieurs garanties, telles que :

– l'information du contribuable par l'envoi d'un avis de vérification ou d'examen assorti de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et l'assistance du contribuable par un conseil ;

– la limitation de la durée de la vérification ou de l'examen, en principe à trois mois pour la vérification de comptabilité (article L. 52 du LPF) et à six mois pour l'examen de comptabilité (4 de l'article L. 47 AA du LPF) ;

(1) Bulletin officiel des finances publiques, [BOI-CF-JOR-50-20](#), § 220.

(2) Id., § 290-310.

– l'impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification ou un examen de comptabilité sur la même période et ayant le même objet que les opérations déjà effectuées (article L. 51 du LPF).

La précision apportée par le dispositif sur la nature de la demande de justification est donc bienvenue en ce qu'elle écarte tout risque de limitation excessive des possibilités de contrôle, tout en préservant les garanties des contribuables dans l'hypothèse où un tel contrôle interviendrait.

c. Des modalités de contrôle opérationnelles

L'ensemble des éléments que les entreprises fourniront à l'administration, sur demande de celle-ci au titre de l'obligation de conservation ou dans le cadre de la procédure de demande de justifications, garantissent aux opérations de contrôle une opérationnalité effective.

Si la situation des entreprises étrangères pourrait paraître de nature à entraîner certaines difficultés, les outils dont l'administration dispose, en plus des dispositifs introduits par le présent article, permettent de les résoudre.

En premier lieu, pour les entreprises établies dans l'Union européenne, les nombreuses directives de coopération administrative dites « DAC » offriront à l'administration fiscale française tous les renseignements requis pour l'établissement et le contrôle de la TSN.

Les références et le contenu des six directives « DAC » figurent dans le tableau suivant.

LES DIRECTIVES « DAC » SUR LA COOPÉRATION ADMINISTRATIVE EN MATIÈRE FISCALE

Directive	Références	Date d'application	Objet de la directive
DAC 1	2011/16/UE du 15 février 2011	Janvier 2013	Échange à la demande, échange spontané
		Janvier 2015	Échange automatique d'informations prévu par l'article 8 de la directive sur cinq catégories de revenus (revenus professionnels, jetons de présence, certains produits d'assurance-vie, pensions, revenus et propriétés fonciers)
DAC 2	2014/107/UE du 9 décembre 2014	Janvier 2016	Échange automatique d'informations sur les comptes financiers
DAC 3	2015/2376/UE du 8 décembre 2015	Janvier 2017	Échange automatique des décisions préalables transfrontières et des accords préalables en matière de prix de transfert (rescrits fiscaux)
DAC 4	2016/881 du 25 mai 2016	Juin 2017	Échange automatique des déclarations pays par pays
DAC 5	2016/2258 du 6 décembre 2016	Janvier 2018	Ouverture de l'accès aux procédures de vigilance à l'égard de la clientèle d'établissements financiers dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme
DAC 6	2018/822 du 25 mai 2018	Juillet 2020	Déclaration obligatoire par les intermédiaires de certains montages et échange automatique de ces informations

Source : commission des finances.

En deuxième lieu, la France a conclu avec un grand nombre de pays, y compris hors de l'Union européenne, des conventions d'assistance administrative en matière fiscale, qui permettront elles aussi la collecte des renseignements utiles.

En troisième lieu, s'agissant des entreprises qui ne seraient pas établies dans un État membre de l'Union européenne ou de l'EEE ayant conclu avec la France une telle convention, le dispositif impose la désignation d'un représentant fiscal. Dans une telle hypothèse, l'administration pourra procéder à tous les contrôles jugés opportuns auprès de ce représentant.

D'une manière générale, les échanges de renseignements entre administrations fiscales seront propices à un contrôle efficace, notamment s'agissant des déclarations pays par pays que les redevables de la TSN produisent – à cet égard, rappelons qu'au 24 janvier 2019, 77 juridictions fiscales étaient signataires de l'accord multilatéral de l'OCDE sur l'échange des déclarations pays par pays ⁽¹⁾.

4. Une taxe déductible de l'assiette de l'IS et de la « taxe YouTube »

a. La déductibilité de l'assiette imposable à l'IS en vertu du droit commun

● **La TSN sera déductible de l'assiette de l'IS, même en l'absence de précision expresse** dans le dispositif et sans qu'il soit besoin pour cela de faire évoluer ce dernier : ce principe – que prévoyait également la proposition de directive européenne – n'est que la **traduction du droit commun**.

En effet, le **4° du 1 de l'article 39 du CGI** inclut, parmi les charges déductibles du résultat, les impôts à la charge de l'entreprise, dès lors que cette déductibilité n'est pas expressément interdite par une disposition législative (à titre d'exemple, figurent parmi les impôts dont la déduction est exclue l'IS, l'impôt sur le revenu ou encore certaines contributions assises sur l'IS).

Dès lors, dans le silence de la loi, le principe est bien la possibilité pour une entreprise d'imputer sur l'assiette de l'IS le montant de TSN acquitté. Il n'est donc pas juridiquement requis de compléter le dispositif proposé pour assurer cette déductibilité.

(1) *Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (« CbC MCAA »).*

Illustration des effets de la déductibilité de la TSN de l'assiette de l'IS

Une entreprise redevable de la TSN dont l'exercice fiscal coïncide avec l'année civile dégage des services numériques imposables réalisés en France un revenu de 10 000 en 2019.

La TSN due au titre de 2019 est donc de 300 ($10\,000 \times 3\%$).

Le résultat de cette entreprise imposable à l'IS est de 2 000 ; le taux de l'IS applicable est de $33\frac{1}{3}\%$ ⁽¹⁾. L'IS dû au titre de l'exercice est donc en principe, hors TSN, de 667.

La TSN étant déductible de l'assiette de l'IS, celle-ci est de $2\,000 - 300 = 1\,700$.

L'IS réellement dû est donc de 567 ($1\,700 \times 33\frac{1}{3}\%$).

La charge fiscale supportée au titre de l'IS 2019 sera donc réduite d'un montant correspondant à un tiers de la TSN acquittée.

Une fois le taux normal de l'IS fixé à 25 %, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022, l'IS sera réduit d'un montant correspondant à un quart de la TSN acquittée – à supposer que la TSN soit encore en vigueur à ce moment.

(1) Par hypothèse, les modifications prévues à l'article 2 du présent projet de loi s'appliquent à l'exemple.

• Les modalités d'imputation de la TSN sur l'assiette imposable à l'IS obéiront elles aussi au droit commun applicable en la matière.

En conséquence, la TSN sera déductible du résultat de l'exercice au cours duquel intervient la mise en recouvrement de la TSN, c'est-à-dire de l'exercice pendant lequel la TSN sera déclarée et le solde réglé.

Illustrations des modalités d'imputation de la TSN sur l'assiette de l'IS

• L'exercice fiscal d'une entreprise A coïncide avec l'année civile.

La TSN due au titre d'une année N fait l'objet de deux acomptes en avril et octobre N. Elle est déclarée en avril N + 1, et le solde est réglé à ce moment.

La TSN sera donc déductible du résultat de l'exercice N + 1, dont le solde sera réglé début mai N + 2.

• L'entreprise B ouvre son exercice le 1^{er} juillet N et le clôt le 30 juin N + 1.

La mise en recouvrement de la TSN due au titre de l'année N interviendra en avril N + 1, soit pendant l'exercice entre N et N + 1. La TSN sera déductible du résultat de cet exercice, dont le solde sera réglé au plus tard le 15 octobre N + 1.

• Si seul l'IS a été évoqué dans les développements qui précèdent, dans les débats sur le projet de loi et dans certains des documents l'accompagnant, la déductibilité de la TSN concernera naturellement aussi la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) relevant de l'impôt sur le revenu. Les règles sont en effet communes : l'article 39 du CGI porte sur les BIC et est applicable à l'IS en vertu du I de l'article 209 du CGI.

b. Les obstacles juridiques à une imputation sur l'IS ou à une déductibilité renforcée

La déductibilité de l'assiette de l'IS peut paraître insuffisante pour les entreprises qui acquittent normalement cet impôt, la TSN s'ajoutant aux charges fiscales supportées.

Ce point avait déjà été soulevé par la commission des finances du Sénat dans son rapport sur la proposition de résolution européenne relative au paquet sur la fiscalité numérique de la Commission européenne du 21 mars 2018 ⁽¹⁾ et par la mission d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises ⁽²⁾.

● L'idée d'une imputation de la TSN non sur le résultat imposable à l'IS, mais directement sur ce dernier, avait alors été avancée. Cette piste concernait toutefois la TSN européenne, et ne pourrait trouver de traduction juridique opérationnelle dans le dispositif français ici proposé : les conventions fiscales liant la France y feraient obstacle. Telle était d'ailleurs la conclusion des développements consacrés à ce sujet par la commission des finances du Sénat ⁽³⁾.

En effet, et comme le souligne l'OCDE, « *un impôt qui n'entre pas dans le champ d'une convention fiscale ne devrait pas pouvoir être imputé sur l'impôt prélevé* » couvert par la convention, tel que l'IS ⁽⁴⁾.

Or, aucune des conventions conclues par la France ne couvre les taxes sur le chiffre d'affaires – catégorie dans laquelle s'inscrit la TSN –, ainsi que le confirme le *Bulletin officiel des finances publiques* ⁽⁵⁾.

Dans ces conditions, prévoir l'imputation – et donc la déduction – de la TSN sur l'IS, et non sur l'assiette de ce dernier, serait contraire aux conventions fiscales et dès lors sans effet. Si une telle démarche avait été suggérée s'agissant de la proposition européenne, c'est en raison de la primauté des directives européennes sur les stipulations conventionnelles.

● Des mécanismes équivalents à une imputation directe comme un aménagement du taux en fonction de la profitabilité ou une déductibilité de l'assiette triplée si l'IS est payé, s'exposeraient aux mêmes obstacles juridiques. En effet, cela reviendrait à lier la TSN aux bénéficiaires, et donc à l'IS sur lesquels cet impôt est assis.

(1) Albéric de Montgolfier, rapport précité, pages 30-35.

(2) Bénédicte Peyrol, rapport précité, pages 201-202. La question de la limitation de la double imposition des redevables de la TSN faisait par ailleurs l'objet de la recommandation n° 25 de la mission, reprise dans la première proposition de cette dernière.

(3) Albéric de Montgolfier, rapport précité, pages 32-34.

(4) OCDE (2018), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – [Rapport intérimaire 2018](#), Cadre inclusif sur le BEPS, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, § 424.

(5) Bulletin officiel des finances publiques, [BOI-INT-DG-20-10-30](#), § 10.

Une déductibilité renforcée mais plus mesurée (une fois et demie ou deux fois, par exemple), pourrait s'exposer de façon moins forte à une neutralisation par les conventions fiscales. Cependant, un tel risque de neutralisation n'est pas nul. Au demeurant, il s'agirait d'une importante dérogation aux règles de droit commun, difficile à justifier d'une manière générale et encore plus au regard des autres taxes sur le chiffre d'affaires sectorielles qui peuvent toucher des entreprises acquittant de façon normale leur IS.

Enfin, exonérer d'IS à hauteur du montant de la TSN les redevables de cette dernière qui acquittent le premier conduirait à lier l'assujettissement d'un impôt aux modalités propres à un autre impôt, ce qui présente là aussi d'importantes difficultés juridiques. Peut ainsi être rappelée la censure de l'exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en tant qu'elle visait les groupes fiscalement intégrés, modalité propre à l'IS, et reposait donc sur une référence à un impôt distinct ⁽¹⁾.

c. La déductibilité d'une partie de l'assiette de la « taxe YouTube »

La taxe prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI, précédemment présentée (*cf. supra* I, B, 1), est assise sur les revenus tirés de la vente et de la location de vidéogrammes, de la mise à disposition de services onéreux de vidéos à la demande et, depuis la loi de finances rectificative pour 2016 précitée, de la diffusion de messages publicitaires et de parrainage sur des interfaces permettant l'accès à titre gratuit à des contenus audiovisuels.

Ce troisième volet de l'assiette, qui a valu à cette taxe l'appellation de « taxe YouTube », est prévu au 3° du III de l'article 1609 *sexdecies* B.

Le **4° du I du présent article** prévoit que le montant de TSN dû au titre des revenus tirés de services de publicités ciblées est déductible de l'assiette de la « taxe YouTube », c'est-à-dire de l'assiette prévue au 3° du III de l'article 1609 *sexdecies* B du CGI.

IV. L'IMPACT BUDGÉTAIRE ET ÉCONOMIQUE

Le produit estimé de la TSN est de 400 millions d'euros au titre de la première année (2019). Il est marqué par une forte concentration sur les plus importantes entreprises numériques taxables.

(1) Conseil constitutionnel, décision [n° 2016-571 OPC](#) du 30 septembre 2016, Société Layher SAS [Exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré].

A. UN PRODUIT ANNUEL DE PLUSIEURS CENTAINES DE MILLIONS D'EUROS BÉNÉFICIANT D'UNE IMPORTANTE DYNAMIQUE DE L'ASSIETTE

● D'après les éléments figurant dans l'étude d'impact du présent projet de loi, le taux de 3 % devrait permettre de dégager un rendement de 400 millions d'euros en 2019, première année d'application de la taxe.

Ce rendement connaîtrait ensuite une importante croissance compte tenu de la dynamique élevée de l'assiette de la TSN, qui bénéficie de la forte croissance des grandes entreprises du numérique.

Le tableau suivant fait état de la chronique budgétaire de la nouvelle TSN.

ÉVOLUTION DU PRODUIT DE LA TSN (2019-2022)

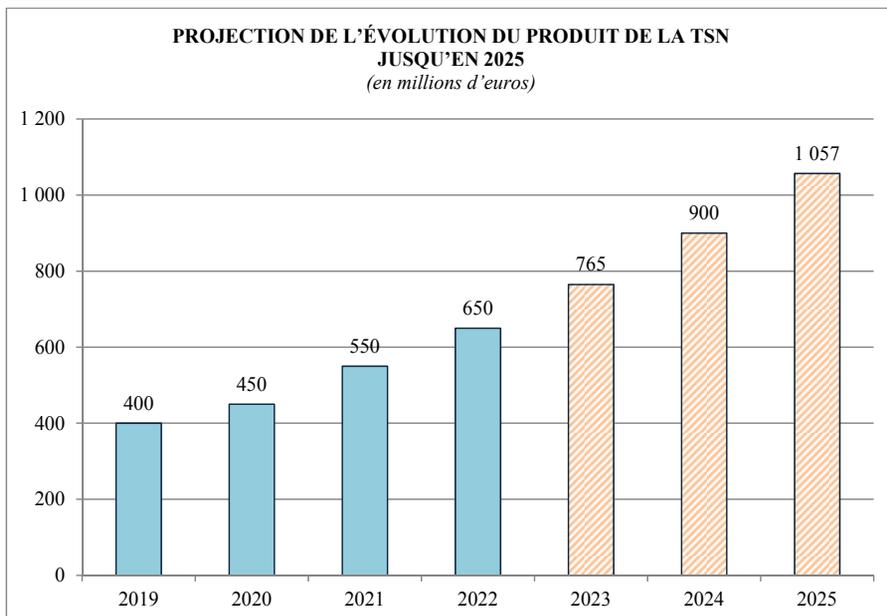
(en millions d'euros)

Année	2019	2020	2021	2022
Produit	400	450	550	650
Variation N/N-1	–	+ 12,5 %	+ 22,2 %	+ 18,2 %
Variation N/2019	–	+ 12,5 %	+ 37,5 %	+ 62,5 %

Source : étude d'impact du projet de loi.

● Entre 2019 et 2022, la croissance du produit de la TSN serait ainsi de 62,5 % tandis que la croissance moyenne d'une année sur l'autre, sur la même période, s'établirait à 17,6 %. À ce rythme, le produit de la taxe dépasserait le milliard d'euros dès 2025, dans l'hypothèse où la TSN ne serait pas supprimée avant en raison de la mise en œuvre d'une solution internationale aux défis posés par la fiscalité numérique.

Le graphique ci-après illustre cette trajectoire théorique.



Ces données attestent de la dynamique particulièrement forte de l'assiette de la TSN et donc du niveau de croissance des revenus des grandes multinationales du numérique.

- Le fait que la chronique budgétaire fournie dans l'étude d'impact n'aille pas au-delà de 2022 n'est pas étonnant.

D'une part, les évaluations préalables des articles des projets de loi de finances ne présentent, elles aussi, que des chroniques limitées à quelques années.

D'autre part, la TSN n'a pas vocation à être pérenne, l'objectif final étant d'aboutir à une solution au niveau international. Une fois cette solution concrétisée et mise en œuvre, la TSN est censée disparaître.

B. UNE TAXE CONCERNANT UNE TRENTAINE DE GROUPES ET FORTEMENT CONCENTRÉE

Si tous les redevables de la TSN seront assujettis au même taux de 3 %, le montant que chacun d'eux acquittera dépendra naturellement de l'ampleur de leur activité en France, au sens des III et IV de l'article 299 *bis* du CGI.

1. La TSN serait due par une trentaine de groupes multinationaux

Une trentaine de groupes ont été identifiés par le ministère de l'économie et des finances comme relevant de la TSN. Un peu plus de la moitié sont

américains – c’est-à-dire que le siège de la société mère est établi aux États-Unis. Les autres sont pour l’essentiel européens et, dans une moindre mesure, asiatiques.

Cette répartition ne doit cependant pas dissimuler le fait que d’autres entreprises, en leur qualité de filiales, peuvent être redevables de la TSN. Le nombre de redevables devrait donc être supérieur à 30, et la répartition par pays profondément évoluer au regard de celle ne portant que sur les groupes.

À titre d’exemple, un groupe étranger peut être concerné par la TSN du fait de la présence en France d’une filiale, qui sera redevable de la TSN sur ses recettes individuelles et sans que sa société mère n’exerce d’activités en France. Preuve, s’il en était encore besoin, que la TSN n’induit aucune discrimination indirecte et cachée reposant sur la nationalité, point que le tableau qui suit met en évidence.

Le tableau suivant fait état de la répartition géographique des groupes identifiés comme redevables de la TSN. Une ventilation plus fine, notamment par pays, paraît impossible en vertu du secret fiscal.

RÉPARTITION GÉOGRAPHIQUE DES GROUPES REDEVABLES DE LA TSN

Origine géographique	Nombre de groupes redevables identifiés
États-Unis	17
Europe	11
Asie	2
Total	30

Source : direction générale des finances publiques (DGFiP), en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

2. Le produit de la TSN est concentré sur les groupes les plus importants

Tous les groupes passibles de la TSN ne seront pas touchés par la nouvelle taxe de la même manière, le montant à acquitter dépendant de l’importance du chiffre d’affaires numérique réalisé en France au sens de l’article 299 *bis* du CGI.

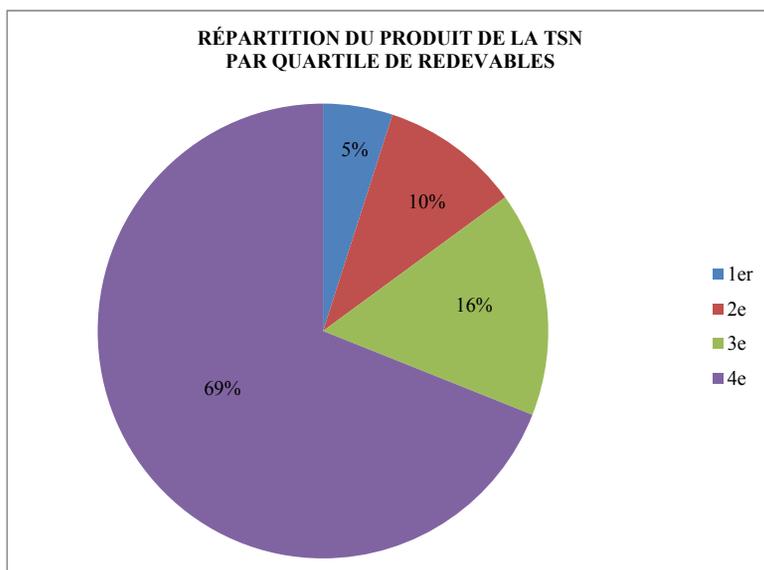
Dès lors, à recettes mondiales égales, certaines entreprises, bien que françaises, pourraient ne devoir qu’une TSN relativement modeste si l’essentiel de leurs recettes ne sont pas tirées de services fournis en France, tandis que des entreprises étrangères ayant une très forte empreinte numérique française paieront des montants plus élevés.

D’après les informations fournies par le ministère de l’économie et des finances, plus des deux tiers du produit de la TSN concernerait le dernier quartile de redevables, tandis que le premier quartile représenterait 5 % du produit total. Le tableau et le graphique suivants font état de cette ventilation.

RÉPARTITION DU PRODUIT DE LA TSN PAR QUARTILE DE REDEVABLES

Quartile	Part dans le produit de la TSN
1 ^{er} quartile	5 %
2 ^e quartile	10 %
3 ^e quartile	16 %
4 ^e quartile	69 %
Total	100 %

Source : réponses du ministère de l'économie et des finances au questionnaire du Rapporteur général.



C. UNE TAXE À VOCATION PROVISOIRE, DANS L'ATTENTE D'UNE SOLUTION INTERNATIONALE OPÉRATIONNELLE

Les thèmes relatifs à la possible imposition à la TSN d'entreprises acquittant déjà l'IS et, le cas échéant, d'autres impôts, et plus généralement d'entreprises ne se livrant pas à des pratiques d'évasion fiscale, ont été abordés à la fin de l'exposé général du présent rapport ⁽¹⁾. Les développements qui suivent en constituent une synthèse.

• Si l'imposition à travers la TSN d'entreprises françaises qui acquittent normalement leur IS peut apparaître regrettable à certains, il s'agit d'un élément incontournable au regard des règles juridiques applicables, qu'il s'agisse des normes constitutionnelles, du droit européen primaire ou des règles sur le commerce international ⁽²⁾.

(1) Cf. infra, *Exposé général, E*.

(2) Cf. infra, *Exposé général, E, 1 et 2*.

Toutefois, les seuils d'assujettissement à la TSN prévus dans le dispositif proposé devraient préserver les petites et moyennes entreprises et ne pas compromettre la croissance des entreprises en plein essor.

Le dispositif constitue donc un équilibre entre l'exigence de ne pas introduire de discrimination et la volonté de ne pas pénaliser l'écosystème français numérique.

• Il sera au demeurant rappelé que, si la TSN a pour objectif une meilleure imposition des multinationales du numérique, ce n'est pas seulement pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables, mais également pour participer à l'amélioration des règles fiscales internationales et à l'adaptation de celles-ci aux évolutions technologiques modernes.

L'ambition de la France n'est en effet pas de taxer le chiffre d'affaires de ces entreprises, solution imparfaite, mais bien de pouvoir, dans les meilleurs délais, disposer d'un corpus de règles fiscales internationales qui soit plus juste et cohérent avec la numérisation et la mondialisation de l'économie.

Dans l'attente de la concrétisation de cet objectif, à laquelle le Gouvernement travaille intensément, la TSN permet deux choses :

– éviter de laisser perdurer une situation insatisfaisante par une inaction qui n'a que trop duré ;

– faire en sorte que les négociations internationales au sein de l'OCDE aboutissent le plus rapidement possible.

De façon sans doute paradoxale, les imperfections de la TSN peuvent en faire sa principale force : pour faire disparaître cette taxe, les parties intéressées ont tout intérêt à ce que les négociations soient le plus rapide possible.

V. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR LA COMMISSION

En plus de huit amendements du Rapporteur général tendant à améliorer la rédaction du dispositif sur plusieurs points⁽¹⁾, la commission des finances a adopté un certain nombre d'amendements substantiels relatifs :

– au champ et à l'assiette de la TSN ;

– aux modalités administratives de déclaration et de paiement de la taxe ;

– au contrôle des redevables par l'administration ;

– à l'inscription de la TSN dans le contexte des négociations internationales en cours.

(1) Amendements n^{os} [CF62](#), [CF65](#), [CF66](#), [CF145](#), [CF71](#), [CF72](#), [CF73](#) et [CF74](#) du Rapporteur général.

A. LES PRÉCISIONS ET AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU CHAMP ET À LA DÉTERMINATION DE L'ASSIETTE DE LA TSN

Le champ de la TSN et son assiette ont été précisés par la commission à l'initiative du Rapporteur général, sur trois points : le périmètre de certains services exclus, les modalités de conversion des sommes encaissées dans une monnaie autre que l'euro et, enfin, le mode de calcul de la TSN due au titre de l'année 2019.

1. Les clarifications touchant des services hors du champ de la TSN

Un amendement du Rapporteur général a permis, à la suite de son adoption par la commission, de clarifier le périmètre des services exclus de la TSN s'agissant de l'intermédiation dans de nouveaux *a*, *b* et *c* du 1° du II de l'article 299 du CGI ⁽¹⁾.

a. La précision du périmètre des services de paiement exclus

Le périmètre des services de paiement, exclus par le dispositif et par la proposition de directive, a été précisé par un renvoi à l'article L. 314-1 du code monétaire et financier (CMF).

Seront donc hors du champ de la taxe les services permettant le versement ou le retrait d'espèces sur un compte de paiement et les opérations de gestion d'un tel compte, l'exécution d'opérations de paiement associées à un compte de paiement ou effectuées avec une carte de paiement (paiement avec carte, virements, prélèvements), l'émission d'instruments de paiement, la transmission de fonds, l'initiation de paiement ou encore l'information sur les comptes.

b. La redéfinition des services financiers réglementés exclus

Afin de tenir compte de l'avis du Conseil d'État sur l'exclusion du champ de la taxe des services financiers réglementés, ceux-ci ont fait l'objet d'une redéfinition qui s'inspire de la rédaction de la proposition de directive initiale présentée le 21 mars 2018 et qui est prévue dans le nouveau *b* du 1° du II de l'article 299.

Comme le soulignait l'exposé des motifs de cette proposition, certains services financiers, s'ils supposent une interaction entre utilisateurs, ne reposent pas sur ces derniers pour la création de valeur. Cette dernière réside plutôt dans la capacité offerte par le service de réunir vendeurs et acheteurs dans des conditions techniques et de sécurité sans équivalent ; ces considérations justifient ainsi l'exclusion de tels services, sans que cette exclusion soit motivée par la nature réglementée de l'activité.

(1) Amendement n° [CF84](#) du Rapporteur général.

L'amendement mentionne la liste des services financiers placés en dehors du champ de la nouvelle taxe, en renvoyant chaque fois aux dispositions pertinentes du CMF :

– les services de post-marché mentionnés à l'article L. 314-1 du CMF qui se limitent à finaliser une transaction déjà établie dans des conditions particulières de qualité et de sécurité (systèmes de règlements interbancaires ou de règlement et de livraison d'instruments financiers) ;

– les services qui assurent la sécurité, la qualité et la transparence de transactions sur des actifs financiers, tels que :

- les plateformes de négociation mentionnées à l'article L. 420-1 du CMF (marchés réglementés, systèmes multilatéraux de négociation et systèmes organisés de négociation – il s'agit là aussi de la reprise du contenu de la proposition de directive, en renvoyant au droit national plutôt qu'à la directive sur les instruments financiers de 2014 précitée) ;
- les internalisateurs systématiques définis à l'article L. 533-32 du CMF, qui négocient pour compte propre de façon fréquente, organisée, systématique et substantielle en exécutant les ordres de clients ;
- les services d'intermédiation en financement participatifs (article L. 548-1 du CMF) et de conseil en investissements participatifs (article L. 547-1 du même code).

Il est par ailleurs renvoyé à un arrêté du ministre chargé de l'économie le soin de préciser les services futurs qui répondront aux mêmes caractéristiques que ceux exclus.

c. L'exclusion de certaines places de marché publicitaires

Enfin, l'amendement du Rapporteur général exclut du champ de la TSN, à travers un nouveau *c* du 1° du II, les places de marché mettant en relation des acheteurs et des vendeurs d'espaces publicitaires telles que les « *Ad Exchanges* » et les plateformes programmatiques s'inscrivant dans le processus de publicité ciblée programmatique.

Cette exclusion est motivée par le légitime souci d'éviter que la même valeur soit imposée deux fois au titre de la TSN. Sans cette précaution, la chaîne de valeur de la publicité se trouverait en effet taxée deux fois :

– au titre de l'assiette « publicité ciblée » de la TSN, la valeur dégagée par un « *Ad Exchange* » étant incluse dans le prix facturé à l'annonceur et taxé à ce titre ;

– au titre de l'assiette « intermédiation ».

Inclure ces plateformes dans le champ de la TSN irait à rebours de l'économie du dispositif qui est d'éviter une taxation en cascade de la chaîne publicitaire.

2. L'amélioration des modalités de conversion des sommes en euro : le passage d'un taux annuel à un taux mensuel

- Le fait, pour la conversion en euro des sommes encaissées dans une autre monnaie, de retenir le taux de change du premier jour de l'année d'encaissement, n'est pas idéal.

En effet, le taux de change peut connaître d'importantes variations au cours de l'année considérée, à la hausse comme à la baisse. Une telle situation, qui n'a rien de théorique eu égard à la volatilité des taux, pourrait dès lors conduire à retenir un taux qui ne serait plus représentatif de la réalité des sommes encaissées, les majorant ou les minorant de façon artificielle.

Illustration de l'imperfection des modalités de conversion monétaire proposées

Une entreprise fournissant des services d'intermédiation permettant des transactions entre utilisateurs libelle celles-ci en dollar américain. Le taux publié au *JOUE* le premier jour de l'année N d'encaissement des sommes correspondantes est une parité d'un dollar pour un euro.

Le cours du dollar se renforce soudainement dès le début du mois de mars pour aboutir à une parité d'un dollar pour deux euros, ce taux restant inchangé le reste de l'année N.

On suppose que l'encaissement des sommes en N est régulier, par douzième chaque mois.

Si l'entreprise encaisse 1,2 milliard de dollars, soit 100 millions chaque mois, en application du nouvel article 299 *quinquies* du CGI, la conversion retiendra le taux de 1 : 1 et aboutira à une assiette de 1,2 milliard d'euros.

En réalité, la valorisation en euro des sommes encaissées est sous-évaluée, puisque sur dix douzièmes de l'année (de mars à décembre), la parité de change était de 1 : 2.

Dès lors, la conversion des sommes encaissées est :

– de 200 millions d'euros en janvier et février (parité de 1 : 1) ;

– de 2 000 millions d'euros entre mars et décembre (parité de 1 : 2).

Le total effectif est donc de 2,2 milliards d'euros, soit un milliard d'euros de plus que l'assiette qui sera retenue pour la TSN. Le dispositif proposé conduira donc à une minoration d'assiette conséquente.

L'inverse est également possible en cas de chute du cours. Dans une telle hypothèse, l'assiette de la TSN se trouverait majorée, et la charge pesant sur l'entreprise redevable accrue par rapport aux sommes réellement encaissées au regard du taux de change applicable lors de l'encaissement.

- En matière de TVA, le 1 *bis* de l'article 266 du CGI prévoit de retenir le dernier taux publié par la Banque centrale européenne à la date d'exigibilité de la

taxe, qui correspond à celle de livraison du bien ou service en application du 2 de l'article 269 du même code.

Transposer ce dispositif à la TSN paraît délicat : l'exigibilité de la TVA et de la TSN sont distinctes, celle de la seconde intervenant à la fin de l'année d'encaissement des sommes imposables.

Toutefois, des solutions existent, comme s'appuyer sur le taux de change moyen pendant une période donnée ou le taux publié le premier jour de chaque mois. Retenir le taux moyen annuel peut sembler séduisant, l'exemple précédent pouvant aller dans ce sens. Cependant, une telle solution serait très imparfaite dans l'hypothèse d'encaissements saisonniers, par exemple en décembre (fortes transactions pour la période des fêtes de fin d'année) ou pendant l'été (accentuation du nombre de locations meublées). Dans ces conditions, la solution optimale pour concilier simplicité et pertinence du taux retenu semble être de prévoir une conversion des sommes encaissées sur une base mensuelle.

● La commission a ainsi adopté un amendement du Rapporteur général modifiant l'article 299 *quinquies* et prévoyant que le taux de change applicable serait le dernier taux publié connu au début du mois de l'encaissement des sommes ⁽¹⁾.

Pour garantir une effectivité totale de ces modalités, l'amendement a également enrichi l'obligation de conservation d'informations prévue au III de l'article 300 du CGI pour y faire figurer les montants encaissés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change retenu et les montants résultant de la conversion en euro.

3. La définition de nouvelles modalités de calcul de la TSN en 2019

La TSN est due à raison des sommes encaissées au cours d'une année civile en contrepartie des services taxables fournis par un redevable, ainsi qu'en dispose le I de l'article 299 du CGI, et son fait générateur et son exigibilité interviennent à l'achèvement de l'année civile concernée, au 31 décembre, comme le prévoit le premier alinéa de l'article 299 *ter*.

Dans ces conditions, la circonstance que la loi créant la TSN entre en vigueur au cours de l'année 2019 ne fait aucunement obstacle à ce que la taxe soit bien assise sur les sommes encaissées dès le 1^{er} janvier de cette année.

Cependant, certains redevables pourraient ne pas disposer des éléments nécessaires à la détermination de l'assiette de la TSN et au calcul de celle-ci pour la période courant du 1^{er} janvier 2019 à la date d'entrée en vigueur de la loi. Or, si le dispositif proposé ne prévoit aucune obligation expresse pour les redevables de mettre en place un traitement des données utiles au calcul de la TSN, il n'est pas

(1) Amendement n° [CF68](#) du Rapporteur général.

impossible qu'il puisse être vu comme imposant une telle obligation de façon implicite, délicate à imposer aux redevables avant l'entrée en vigueur de la loi.

Dans ces conditions, à l'initiative du Rapporteur général, la commission, a adopté un dispositif spécifique pour 2019 afin de sécuriser juridiquement et financièrement l'établissement et le recouvrement de la TSN due au titre de cette année, à travers un mécanisme reposant sur les données dont les redevables auront connaissance à compter de l'entrée en vigueur de la loi créant la nouvelle taxe ⁽¹⁾.

Concrètement, en application de la nouvelle rédaction du III du présent article résultant de cet amendement, le coefficient représentatif de la proportion des utilisateurs français d'un service taxable, au sens du IV de l'article 299 *bis*, sera apprécié :

– pour l'acompte unique dû en octobre 2019, sur la période courant de l'entrée en vigueur de la loi au 30 septembre 2019 ;

– pour la régularisation de la TSN 2019, intervenant en avril 2020, sur la période courant de l'entrée en vigueur de la loi au 31 décembre 2019.

B. LES AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AUX MODALITÉS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT DE LA TSN

Les modalités déclaratives et de paiement de la TSN ont été modifiées sur trois points à la suite de l'adoption par la commission de trois amendements du Rapporteur général.

1. La précision sur le fait générateur de la taxe en cas de cessation d'activité

Si, aux termes de l'article 299 *ter* du CGI, le fait générateur de la TSN intervient à l'achèvement de l'année civile, aucune modalité particulière n'était prévue dans l'hypothèse d'une cessation d'activité par le redevable.

Or, il serait absurde d'attendre la fin de l'année pour constater et exiger la TSN. En conséquence, le premier alinéa de l'article 299 *ter* a été complété pour préciser le fait que, dans le cas d'une cessation d'activité, le fait générateur de la taxe correspond à cette dernière – cela emporte également effet sur l'exigibilité de la taxe, qui se confond avec le fait générateur ⁽²⁾.

2. La précision sur les obligations déclaratives du représentant légal d'un redevable

Si les redevables appartenant à un groupe dont la tête a opté pour le mécanisme de consolidation prévu au nouvel article 1693 *quater* B ont toujours

(1) Amendement n° [CF79](#) du Rapporteur général.

(2) Amendement n° [CF67](#) du Rapporteur général.

l'obligation de désigner un représentant légal s'ils remplissent les conditions pour ce faire, l'exercice de l'option pour la consolidation dispense ce représentant de déclarer et payer la TSN pour le compte du redevable qui l'a désigné – sauf si ce dernier est celui qui s'est érigé seul déclarant et payeur pour le groupe.

Or, le texte déposé par le Gouvernement, tel qu'il était rédigé, imposait en tout état de cause au représentant de payer la TSN due par le redevable étranger qui l'avait désigné.

À l'initiative du Rapporteur général, la commission a, logiquement, rendu non systématique la déclaration de la TSN par le représentant, afin de tenir compte de l'éventuelle option pour la consolidation, en modifiant à cet effet le IV de l'article 300 du CGI ⁽¹⁾.

3. Les précisions apportées aux pénalités applicables en cas de modulation à la baisse excessive des acomptes

La commission, en adoptant un amendement du Rapporteur général, a apporté d'utiles précisions aux pénalités prévues au II de l'article 1693 *quater* du CGI en cas de modulation à la baisse excessive des acomptes de la TSN ⁽²⁾.

• En premier lieu, si les pénalités – intérêt de retard et majoration de 5 % – n'ont vocation qu'à jouer en cas de modulation excessive, une lecture littérale du dispositif pourrait conduire à ce qu'elles s'appliquent à chaque fois que la TSN finalement due excède de 20 % le montant des acomptes payés. Dans la mesure où les acomptes sont assis sur la TSN de l'année précédente et eu égard à la forte croissance du secteur numérique, une telle rédaction pourrait avoir d'importants effets indésirables.

Une clarification rédactionnelle a été apportée afin de lier expressément les pénalités à la modulation.

• En second lieu, l'amendement précise dans la loi l'assiette des pénalités, à l'image de ce qui est déjà prévu aux articles 1731 A à 1731 B du CGI pour le « cinquième acompte » d'IS, l'ancienne contribution additionnelle à l'IS plus connue sous le nom de « surtaxe Fillon » et la cotisation foncière des entreprises.

Si, pour certaines taxes sur le chiffre d'affaires prévues aux articles 302 *bis* KG et 302 *bis* KH du CGI, l'assiette des pénalités ne figure pas dans la loi mais est précisée par la doctrine ⁽³⁾, une telle situation ne paraît guère satisfaisante.

(1) Amendement n° [CF69](#) du Rapporteur général.

(2) Amendement n° [CF70](#) du Rapporteur général.

(3) Par exemple, pour la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision, voir le Bulletin officiel des finances publiques [BOI-TCA-PCT](#), § 180, et pour la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques, voir le Bulletin officiel des finances publiques [BOI-TCA-OCE](#), § 230.

L'amendement du Rapporteur général indique ainsi que l'intérêt de retard et la majoration de 5 % s'appliqueront à la différence entre le montant des acomptes qui auraient été payés sans modulation et le montant des acomptes effectivement payés (partir non des acomptes théoriquement dus, mais de la TSN finalement due, n'aurait guère de sens et reviendrait à sanctionner les redevables n'ayant pas modulé à la hausse).

Il s'agit d'une consécration législative de ce que prévoit déjà le *Bulletin officiel des finances publiques* pour certaines taxes sur le chiffre d'affaires, telle que la taxe sur les publicités diffusées par les chaînes de télévision dans le cadre de laquelle la majoration s'applique « *aux sommes dont le versement a été différé* »⁽¹⁾.

C. LES MODIFICATIONS RELATIVES AU CONTRÔLE DE LA TSN

Les opérations de contrôle afférentes à la TSN ont été précisées et enrichies par la commission sur trois aspects principaux : les garanties en cas de manquement à l'obligation de produire des justifications sur les éléments de calcul de la taxe, le délai de reprise de l'administration et l'information fournie par l'administration en cas de vérification d'un redevable membre d'un groupe ayant opté pour le mécanisme de consolidation.

1. Le renforcement des garanties apportées aux redevables en cas de manquement à la production des justifications demandées

Les nouveaux articles L. 16 C et L. 70 A du LPF introduits par le présent article imposent aux redevables la production de justifications sur les éléments retenus pour calculer la TSN lorsque l'administration en fait la demande. La sanction en cas de manquement est la taxation d'office, directe en cas d'absence de réponse, et après mise en demeure et persistance des insuffisances des justifications en cas de réponse lacunaire.

L'absence de mise en demeure pour taxer d'office, en cas de défaut de réponse, correspond à l'état du droit : si, en effet, les articles L. 66 à L. 68 du LPF subordonnent la taxation d'office à une mise en demeure préalable du contribuable, cette exigence procédurale ne s'applique pas aux taxes sur le chiffre d'affaires, comme cela a été évoqué dans les développements consacrés aux modalités de contrôle de la TSN par l'administration (*cf. supra* III, E, 3).

Cependant, si une absence de réponse est objectivement plus grave qu'une réponse incomplète, il suffit à un redevable de fournir une réponse tout à fait inexploitable pour bénéficier de la mise en demeure prévue par le dispositif, au prix d'un détournement évident de la procédure. Cette circonstance atténue la pertinence d'un traitement distinct du défaut et du caractère incomplet des justifications.

(1) Bulletin officiel des finances publiques, [BOI-TCA-PCT](#), § 180.

En outre, la TSN étant un nouvel impôt reposant sur des modalités inédites, il n'apparaît pas absurde de faire preuve d'une relative forme de souplesse vis-à-vis des redevables et de leur fournir des garanties procédurales.

En conséquence, la commission, par l'adoption d'un amendement du Rapporteur général, a étendu à l'absence de réponse l'obligation de mettre préalablement en demeure le redevable de fournir les éléments requis avant de lancer une procédure de taxation d'office ⁽¹⁾.

Cet amendement impose également de mentionner dans la mise en demeure les conséquences pour le redevable d'un refus persistant de se conformer aux obligations légales : si cela correspond déjà à la pratique de l'administration, la consécration d'une telle information par la loi a semblé opportune.

2. Les modifications relatives au délai de reprise de l'administration

La commission, suivant l'avis favorable du Rapporteur général, a adopté deux amendements identiques de nos collègues Jean-Noël Barrot et plusieurs membres du groupe Mouvement démocrate et Apparentés et Émilie Cariou et des membres du groupe La République en Marche, étendant le délai de reprise de l'administration de trois à six années à compter de celle au cours de laquelle la TSN devient exigible, en rétablissant à cet effet dans le LPF, à travers un nouveau 3° du II du présent article, l'article L. 177 A ⁽²⁾.

Cette extension, qui certes déroge aux règles prévues en matière de taxes sur le chiffre d'affaires à l'article L. 176 du LPF mais aligne le délai sur le droit commun prévu à l'article L. 186 du même code, permettra à l'administration fiscale de disposer du délai suffisant pour procéder à toutes les opérations jugées utiles, notamment en sollicitant des renseignements auprès d'administrations étrangères.

L'extension proposée est apparue opportune dans la mesure où les procédures d'échanges de renseignements entre administrations peuvent prendre un certain temps, de même que les opérations requises par la vérification des différents éléments relatifs à l'assiette de la TSN (recettes, proportion des utilisateurs français des services taxés, *etc.*).

Un sous-amendement du Rapporteur général a également permis de lever toute ambiguïté dans la définition du point de départ du délai de reprise, en substituant à la référence à l'exigibilité de la TVA la consécration de l'exigibilité de la TSN ⁽³⁾.

(1) Amendement n° [CF76](#) du Rapporteur général.

(2) Amendements n° [CF56](#) de Jean-Noël Barrot et [CF125](#) d'Émilie Cariou.

(3) Sous-amendement n° [CF147](#) du Rapporteur général.

3. Les coordinations en matière de vérification des groupes

Toujours dans le domaine du contrôle des redevables de la TSN, et là aussi à l'initiative du Rapporteur général, la commission, en introduisant au II du présent article un nouveau 1° *bis*, a procédé à une coordination à l'article L. 48 du LPF sur les informations fournies par l'administration en cas de contrôle d'un redevable membre d'un groupe ayant exercé l'option pour le mécanisme de consolidation ⁽¹⁾.

Cet article L. 48 prévoit en effet que, dans l'hypothèse d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire d'une entreprise membre d'un groupe consolidé prévu à l'article 1693 *ter* du CGI (TVA et taxes sur le chiffre d'affaires) ou d'un groupe fiscalement intégré prévu à l'article 223 A et suivants du même code (IS), les informations fournies par l'administration au titre des rectifications qu'elle envisage portent sur les droits et pénalités dus par l'entreprise en l'absence d'appartenance au groupe considéré.

Le présent article créant un nouveau groupe consolidé aux fins de déclaration et de paiement de la TSN à l'article 1693 *quater* B du CGI, l'article L. 48 du LPF devait être complété en conséquence pour aligner le traitement des redevables membres d'un tel groupe sur celui des groupes existants.

D. LA SUPPRESSION DE LA DÉDUCTIBILITÉ DE LA TSN DE L'ASSIETTE DE LA « TAXE YOUTUBE »

En adoptant un amendement du Rapporteur général, la commission a supprimé le 4° du I du présent article prévoyant la possibilité de déduire la TSN du volet publicitaire de l'assiette de la « taxe YouTube » prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI ⁽²⁾.

• Le produit de la « taxe YouTube » étant, aux termes du VI de l'article 1609 *sexdecies* B du CGI, affecté au Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC), il est apparu inopportun de risquer une diminution des ressources de ce centre qu'aurait entraînée la déductibilité initialement envisagée.

Cette suppression ne va au demeurant pas se traduire, pour les redevables de la TSN concernés, par une hausse de la charge fiscale qu'ils supportent susceptible de les pénaliser.

• D'une part, d'après les informations obtenues du Rapporteur général auprès de l'administration fiscale, seuls des redevables qui disposent d'une très importante capacité financière et de marges étendues seront touchés par cette mesure.

(1) Amendement n° [CF77](#) du Rapporteur général.

(2) Amendement n° [CF75](#) du Rapporteur général.

• D'autre part, l'impact individuel de la non-déductibilité de la TSN restera très limité. À titre d'exemple, pour une assiette imposable de 100, le montant dû au titre de la TSN est de 3 (taux de 3 %) et celui dû au titre de la « taxe YouTube » de 2 (taux de 2 %).

Déduire la première de l'assiette de la seconde conduit à un gain de 0,06 dans l'exemple, soit un gain général de 0,06 % : l'assiette imposable de la « taxe YouTube », une fois la TSN déduite, s'établirait à 97 (100 – 3), soit un montant de taxe de 1,94 au lieu de 2.

Encore faut-il préciser que ces calculs sont faits sans tenir compte de l'abattement de 66 % prévu au 3^o du II de l'article 1609 *sexdecies* B. Sa prise en compte conduirait à réduire à hauteur des deux tiers l'impact pour chaque redevable concerné de la suppression de la déductibilité de la TSN.

E. LA CONSÉCRATION DE LA VOCATION PROVISOIRE DE LA TSN : LA REMISE D'UN RAPPORT DÉTAILLÉ SUR LES NÉGOCIATIONS INTERNATIONALES ET LEUR INCIDENCE SUR LA TAXE FRANÇAISE

La TSN est conçue comme étant provisoire, l'objectif final étant d'aboutir au niveau international à une solution concertée permettant de moderniser les règles d'imposition des bénéfices des entreprises et de renforcer la justice fiscale.

• De nombreuses entreprises auditionnées par le Rapporteur général ont sollicité l'inscription dans le dispositif d'une « *sunset clause* », ou clause extinctive, indiquant que la TSN cesserait de s'appliquer une fois une solution internationale trouvée.

En apparence séduisante, une telle inscription n'aurait pas été satisfaisante d'un point de vue juridique. Le législateur français ne peut en effet lier l'application d'une loi nationale à l'adoption future d'un accord international pour l'heure inexistant et au contenu inconnu, sous peine de porter une atteinte grave au principe de souveraineté.

À cet égard, notons d'ailleurs que même la proposition de directive du 21 mars 2018, pourtant elle aussi présentée et conçue comme une solution provisoire en attendant l'adoption de la proposition de directive du même jour sur l'établissement stable virtuel, ne comportait pas de clause extinctive, et ce alors que la solution de substitution était connue.

Il est néanmoins apparu utile à la commission des finances de mentionner dans le texte proposé le fait qu'un accord international avait vocation à remplacer la TSN, tout en tenant compte des limites précédemment mentionnées.

• Ont ainsi été adoptés trois amendements identiques du Rapporteur général, de la commission des affaires étrangères – saisie pour avis –, et de notre

collègue Jean-Noël Barrot (Modem)⁽¹⁾ complétant le présent article d'un nouveau V et tendant à ce que le Gouvernement, au plus tard le 30 septembre de chaque année et dès 2019, remette au Parlement un rapport complet sur les négociations internationales en cours à l'OCDE – mais également au sein de l'Union européenne ou de tout autre cadre pertinent –, précisant :

– les propositions étudiées, en faisant état pour chacune d'elles de la position des pays et organisations participant aux négociations et de leur impact pour la France et ses entreprises ;

– l'incidence des négociations sur la TSN française, inscrivant cette dernière dans le contexte international dont elle est indissociable ;

– un échéancier sur la substitution à la TSN de la solution internationale future, une fois celle-ci arrêtée ou en bonne voie de finalisation.

Ce rapport annuel pourra faire l'objet d'un débat au sein de chacune des deux assemblées, et ce dès l'automne prochain. Ainsi, la bonne information du Parlement sera garantie et les députés et les sénateurs pourront prendre toute la mesure de l'avancement des négociations internationales.

*

* *

La commission est saisie des amendements identiques CF8 de M. Fabrice Brun et CF135 de Mme Frédérique Dumas.

M. Fabrice Brun. Comme chacun le sait, une taxe est définie par un taux et une assiette. Or, la taxe qui nous est présentée par le Gouvernement me paraît floue en termes d'assiette : si la France défend avec insistance les critères de l'OCDE et de l'Union européenne auprès des instances internationales, elle propose dans le cadre du présent texte une assiette totalement différente.

Dans une logique de cohérence avec la position de la France sur le plan international, l'amendement CF8 vise à réécrire l'article 1^{er}, notamment en définissant mieux en droit national la notion d'établissement stable pour les entreprises numériques. Au vu de nos premiers échanges, j'ai bien compris, monsieur le Rapporteur général et monsieur le ministre, que vous considérez que cette notion n'est pas encore juridiquement assez précise, mais mon amendement a au moins la vertu de chercher à mettre en cohérence la définition défendue à l'échelon européen et celle appelée à s'imposer en droit national.

Mme Frédérique Dumas. Monsieur le ministre, vous avez expliqué qu'il était très compliqué de fonder la taxe sur autre chose que le chiffre d'affaires, mais cela ne rend pas pour autant la taxe pertinente. Par ailleurs, vous avez déclaré que les autres pays allaient le faire, alors qu'ils ne l'ont pas fait...

(1) Amendements n^{os} [CF80](#) du Rapporteur général, [CF15](#) de la commission des affaires étrangères et [CF54](#) de Jean-Noël Barrot.

Nous proposons pour notre part d'aller chercher l'impôt là où il est justifié de le percevoir, et pour cela d'instaurer une taxe sur les profits détournés, à l'exemple ce qu'ont fait les Britanniques en 2015, qui ont pu récupérer ainsi 380 millions de livres.

M. le Rapporteur général. La disposition qui est ici proposée avait été introduite au Sénat dans le projet de loi de finances pour 2019 en dépit de l'avis défavorable du Rapporteur général et de la commission des finances du Sénat. Elle a été supprimée par l'Assemblée nationale car il a été démontré qu'elle était totalement inopérante en raison des conventions fiscales, qui la neutralisent. Pour cette raison, j'y suis défavorable.

M. le ministre. Je suis évidemment favorable à une taxation établie sur la base d'une présence numérique significative, car cette solution me paraît justifiée sur le fond. Les critères que ces amendements proposent de retenir – les produits annuels résultant de la fourniture de services numériques, le nombre d'utilisateurs en France, ainsi que le seuil minimal de contrats commerciaux – sont excellents, à ceci près que, pour l'heure, ils ne font pas l'objet d'un consensus. Or, tant qu'il n'y a pas de consensus au niveau européen – et *a fortiori* au niveau international – sur la définition de l'établissement stable numérique, le fait de retenir les critères précités pour imposer cette définition de manière unilatérale nous mettrait clairement en contradiction avec les conventions et traités que nous avons signés en matière de fiscalité internationale – Charles de Courson nous a interrogés sur ce point.

Voilà pourquoi nous retenons l'assiette du chiffre d'affaires qui, si elle n'est pas idéale, est la seule qui ne nous expose pas juridiquement au regard des conventions internationales que nous avons conclues, et qui soit suffisamment transparente pour constituer une solution à même d'être imposée et contrôlée dans des conditions efficaces.

M. Charles de Courson. Monsieur le ministre, vous partez du principe que la taxe sera considérée comme un impôt indirect, ce qui me paraît inexact : telle qu'elle est présentée, il s'agit bien d'un impôt direct, qui relève de ce fait des conventions fiscales bilatérales. Je vous mets en garde sur ce point : du fait que votre hypothèse, contestée par nombre de spécialistes du droit fiscal, est présentée comme un moyen de taxer le bénéficiaire – ce qu'elle ne fait pas en réalité –, elle est considérée comme un impôt direct et relève dès lors des conventions bilatérales. Bien malin celui qui peut affirmer avec certitude qu'il s'agit d'un impôt direct ou d'un impôt indirect ; mais en la présentant comme un impôt indirect, vous prenez un vrai risque !

Mme Frédérique Dumas. Je vous prie de m'excuser, monsieur le président, car je me suis aperçue que je n'avais pas défendu le bon amendement, mais le CF136 qui vient après l'article 1^{er}.

Pour ce qui est la question qui nous occupe, je suis d'accord avec M. le ministre pour considérer que ce sont les conventions fiscales qui risquent de rendre les choses difficiles. Cela dit, j'estime que nous pouvons « faire l'Europe en marchant », pour reprendre votre expression, c'est-à-dire examiner ce qui se fait dans chacun des pays de l'Union, et même convaincre quelques États membres du Conseil de l'Europe – ils n'ont pas besoin d'être extrêmement nombreux : une majorité de dix ou quinze peut suffire – de se rallier à une position proche de celle défendue par les Britanniques et qui prévaut au sein de l'OCDE.

M. le président Éric Woerth. Je rappelle que nous avons déjà eu en octobre 2017 ce débat sur l'établissement stable numérique : il faudra bien qu'une solution soit trouvée un jour sur ce point.

M. le ministre. Je confirme à Charles de Courson que lorsqu'on taxe le chiffre d'affaires, il s'agit bien d'un impôt direct.

Le point essentiel, c'est qu'il ne s'agit pas d'un impôt sur les bénéficiaires : il n'entre donc pas dans le champ des conventions. Si la solution proposée par M. Brun et Mme Dumas est intelligente et correspond à celle sur laquelle nous voulons travailler au niveau de l'OCDE, retenir au niveau national une base qui ne fait l'objet d'aucun accord international nous placerait en contravention avec le champ des conventions internationales auxquelles la France est partie.

Considérer que cet impôt direct n'entre pas dans le champ des conventions signées par la France est conforme à l'analyse de l'OCDE, de la Commission européenne et du Conseil d'État – auquel nous avons évidemment soumis ce projet de loi.

La commission rejette les amendements.

Elle examine l'amendement CF9 de M. Fabrice Brun.

M. Fabrice Brun. La « taxe GAFAM » (Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft) telle qu'elle est prévue à l'article 1^{er} ne concerne ni la vente en ligne de biens matériels de type Amazon ni la fourniture de services numériques de type Netflix. C'est pourquoi mon amendement vise à réécrire l'article 1^{er} et à créer une taxe visant à contrer les schémas de détournement des bénéficiaires mis en place par les sociétés étrangères, afin de dissuader les opérateurs économiques de mettre en œuvre des montages juridiques et fiscaux à des fins de suroptimisation, voire d'évasion fiscale.

M. le Rapporteur général. La solution proposée ne me paraît pas de nature à faire obstacle efficacement aux contournements évoqués, pour la bonne et simple raison qu'il existe actuellement environ 120 conventions fiscales qui rendraient totalement inopérant cet amendement de réécriture.

Par ailleurs, votre proposition reprend des éléments du droit britannique, très différent du nôtre. Avant la DPT (*diverted profits tax*), le droit britannique était moins bien armé que le droit français, qui comprend déjà certaines dispositions, notamment l'article 238 A du code général des impôts, qui permet d'imposer les revenus passifs transférés anormalement vers un pays à régime fiscal privilégié – notion d'ailleurs étendue à l'initiative de Bénédicte Peyrol à l'occasion de la loi contre la fraude l'été dernier – ou encore l'article 57 du même code, qui permet de lutter contre les manipulations de prix de transfert et conduit à des redressements annuels de plus de 3 milliards d'euros en base.

Je suis donc défavorable à cet amendement.

La commission rejette l'amendement.

Elle adopte l'amendement rédactionnel CF62 du Rapporteur général.

Elle est ensuite saisie, en discussion commune, des amendements CF129 et CF130 de Mme Lise Magnier et de l'amendement CF103 de Mme Marie-Christine Dalloz.

Mme Lise Magnier. Le choix d'établir une taxe sur certains services numériques s'inscrit dans une volonté politique forte de justice fiscale, mais qui doit être partagée au moins au niveau européen, et si possible au niveau de l'OCDE. Comme nous pouvons

l'espérer, les discussions ont repris et avancent fortement au niveau de l'OCDE : il est permis d'espérer un accord applicable d'ici à 2020.

L'amendement CF129 vise donc à reporter l'entrée en vigueur de la taxe sur les services numériques au 1^{er} janvier 2021 à défaut d'un accord trouvé au niveau de l'OCDE.

Quant à l'amendement de repli CF130, il propose une application de la taxe au 1^{er} janvier 2020, qui permettra aux entreprises concernées et à l'administration fiscale de mettre en œuvre les mesures tant techniques que comptables permettant d'assurer un strict calcul et le recouvrement de cette taxation.

Les échéances proposées visent également à éviter toute rétroactivité fiscale, ce qui est d'autant plus justifié que les entreprises ne conservent pas nécessairement les données de localisation de leurs utilisateurs, ce qui rendra difficile le calcul de la taxe dès le 1^{er} janvier 2019.

Mme Marie-Christine Dalloz. L'amendement CF103 propose de retenir le 1^{er} janvier 2020 comme date d'entrée en vigueur de la taxe, pour deux raisons. Premièrement, l'OCDE travaille actuellement sur ce sujet ; deuxièmement, comme la Commission nationale de l'informatique et des libertés l'a indiqué à plusieurs acteurs du secteur, la rétroactivité de la mesure fiscale au 1^{er} janvier 2019 semble difficile à mettre en œuvre au regard des critères que vous avez retenus.

Enfin, sauf erreur, la « petite rétroactivité » dont il est ici question n'est possible, en droit français, qu'au titre de l'impôt sur les sociétés. Or, il s'agit ici d'une taxe de production, que nous pouvons difficilement assortir d'un principe de rétroactivité : la validité d'un tel dispositif serait en effet très incertaine sur le plan fiscal.

M. le Rapporteur général. Vos amendements proposent de décaler l'application de la TSN à 2020 ou 2021. Sur ce point, M. le ministre a été très clair dans son exposé liminaire et, pour ma part, je m'opposerai à ces propositions pour une raison très simple : dans la mesure où il est indispensable de maintenir la pression sur les négociations en cours, il ne me paraît pas opportun de décaler l'application de la TSN – si, à force de décaler, nous ne parvenons à rien au niveau de l'OCDE, nous aurons l'air malins !

Par ailleurs, les quelques problèmes qui ont pu être soulevés, notamment lors des auditions, font l'objet d'amendements qui stabilisent le texte sur le plan juridique. Je précise enfin à Mme Dalloz qu'il n'y a pas rétroactivité, dans la mesure où le fait générateur de la taxe sera postérieur à l'adoption de la loi.

Je suis donc défavorable à ces trois amendements.

M. le ministre. Je confirme ce que vient de dire M. le Rapporteur général, et je précise à Mme Dalloz qu'en ce qui concerne la réglementation relative aux données personnelles, la taxe n'est pas plus intrusive que les règles de territorialité afférentes à la TVA, qui impose de localiser chaque opération réalisée. De ce point de vue, le dispositif prévu par le texte est tout à fait conforme aux engagements de la France.

La commission rejette successivement les amendements.

Puis elle examine l'amendement CF36 de Mme Véronique Louwagie.

Mme Véronique Louwagie. Cet amendement n'a pas pour objet de décaler l'entrée en application de la taxe, mais de limiter ses effets dans le temps afin de ne pas la laisser durer éternellement – ce qui me paraît conforme à votre souhait, monsieur le ministre, de voir un accord aboutir en 2020.

Cette démarche présente deux intérêts. D'une part, elle permet de faire un bilan après deux années d'application de la taxe ; d'autre part, elle donne deux années supplémentaires aux négociations au sein de l'OCDE, que vous espérez voir déboucher sur un accord en 2020.

J'ajoute que cela donnerait sans doute aussi de la force à notre pays dans le cadre de ses négociations avec l'OCDE.

M. le Rapporteur général. Sur ce dernier point, je ne suis pas tout à fait d'accord avec vous, madame Louwagie : j'ai plutôt tendance à penser que le fait de retenir un terme dès le départ affaiblirait notre position dans le cadre de la négociation.

Nous partageons tous la volonté d'être informés de manière régulière de l'avancée des négociations, et de voir celles-ci faire l'objet d'un débat.

J'ai déposé avec Benoit Potterie, rapporteur pour avis de la commission des affaires économiques, un amendement CF80, identique à l'amendement CF15 de Denis Masségli, rapporteur pour avis de la commission des affaires étrangères, et à l'amendement CF54 de Jean-Noël Barrot : il devrait vous satisfaire, puisqu'il a pour objet d'instituer une sorte de « clause de revoyure » qui sera l'occasion de faire le point chaque année sur l'état d'avancement des négociations, et ainsi d'être en mesure d'anticiper plus facilement.

Je dois vous avouer que je crains toujours les moments où une législation est abrogée car, comme on a eu l'occasion de le voir par le passé sur des questions parfois très graves – cela a notamment été le cas avec les fadettes en matière de fraude –, cela peut avoir des conséquences aussi inattendues qu'indésirables.

Mme Véronique Louwagie. Ne vous inquiétez pas ! Si ce n'est que cela, je saurai vous le rappeler au moment opportun...

M. le Rapporteur général. Je ne serai peut-être plus là... En tout état de cause, je suis défavorable à cet amendement.

M. le président Éric Woerth. J'estime que c'est une bonne chose que de fixer une sorte de date de péremption, et je ne suis pas certain que cela puisse avoir une incidence sur les décisions que peut prendre l'OCDE. En tout cas, on clarifierait les choses en précisant qu'il s'agit d'une taxe ponctuelle, à durée de vie limitée – et si le dispositif n'est pas au point en 2020, cela obligerait à revoter en tenant compte des circonstances, ce qui est plus engageant qu'une simple clause de revoyure.

M. le ministre. Pour ma part, je ne suis pas favorable à une clause d'extinction, car nous devons conserver un levier dans le cadre de la négociation. Comme le sait très bien le président de la commission des finances pour en avoir fait l'expérience, les négociations internationales sur les questions fiscales sont celles qui prennent le plus de temps. En effet, l'enjeu est lourd pour les trésors publics des États concernés, et je comprends parfaitement que le secrétaire américain au Trésor puisse exprimer le souhait de voir aboutir un accord au sein de l'OCDE en 2020 – nous ferons tout, avec les Américains, pour que ce soit le cas. Cela dit, tant qu'il n'y a pas d'accord, je préfère garder levier de négociation.

J'entends, cependant, les arguments de Véronique Louwagie et la réponse de M. le Rapporteur général, et je considère que disposer d'un rapport régulier sur l'état d'avancement des travaux à l'OCDE, comme le prévoient des amendements que nous allons examiner prochainement, permet de garantir à la représentation nationale qu'elle saura toujours exactement où en est la négociation au sein de l'OCDE – avec l'objectif largement partagé d'aboutir à terme à une solution internationale adoptée par tous.

Mme Émilie Cariou. Le groupe La République en Marche partage l'avis exprimé par le rapporteur et le ministre sur la nécessité de conserver un levier dans le cadre des négociations, et ne souhaite donc pas inscrire dans la loi une disposition limitant dans le temps les effets de la taxe. Nous avons nous-mêmes déposé un amendement prévoyant l'établissement d'un rapport et la tenue d'un débat régulier sur ce sujet, afin de suivre l'avancée des négociations à l'OCDE. En tout état de cause, nous considérons qu'il n'est pas opportun de nous lier les mains à ce stade.

M. le président Éric Woerth. Je note que vous précisez « à ce stade »... J'y vois une ouverture !

La commission rejette l'amendement.

Elle est ensuite saisie de l'amendement CF101 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Monsieur le ministre, mon amendement va vous donner l'occasion de répondre à ma question – ce que vous n'avez pas fait tout à l'heure – au sujet des exportations : la TSN s'applique-t-elle, oui ou non, aux exportations ? Si une PME française vend un produit – par exemple un appareil électroménager – à un client allemand, la taxe s'appliquera, mais elle ne s'appliquera pas, en revanche, si le même client fait son achat auprès d'un vendeur allemand : est-ce bien exact ?

Mon amendement vise à lever toute ambiguïté sur ce point en précisant que les sommes encaissées en contrepartie des services taxables peuvent l'être en France ou à l'étranger.

M. le Rapporteur général. Puisque Charles de Courson vient de présenter son premier amendement, j'en profite pour lui souhaiter un excellent anniversaire.

M. le président Éric Woerth. Il reste à savoir comment le champagne qu'il a commandé sur Amazon va être taxé...

M. le Rapporteur général. En tout cas, pour ce qui est du champagne acheté en supermarché, il ne faut jamais perdre de vue que la grande surface qui le met en vente doit s'acquitter de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) et d'autres impôts, notamment l'IS...

Votre amendement, monsieur de Courson, vise à préciser que les sommes encaissées en contrepartie des services taxables peuvent l'être en France ou à l'étranger. Dans la mesure où, dans le cadre de la TSN, le lieu d'établissement des redevables et donc celui où les sommes sont encaissées sont indifférents, il me semble déjà satisfait par le dispositif.

Sous réserve que M. le ministre confirme mon analyse, je vous invite par conséquent à le retirer.

M. le ministre. Je souhaite à mon tour un excellent anniversaire à Charles de Courson.

Le présent débat se révèle particulièrement utile pour clarifier certains points. Admettons qu'une PME champenoise familiale, produisant du champagne, en exporte trois caisses vers l'Argentine, et qu'elle fasse pour ce faire appel aux services d'Amazon. Dans ce cas, Amazon prendra une commission de l'ordre de 10 % ou 12 %, qui sera elle-même désormais taxée à 3 % – ce qui représente 0,3 % ou 0,4 % du prix du champagne. Amazon répercutera-t-il intégralement ces 0,3 % ou 0,4 % sur la PME champenoise ? Ce sera à lui d'en décider, en discussion avec l'entreprise concernée. En tout état de cause, même si Amazon décidait de la répercuter intégralement, ce qui serait étonnant, il ne s'agirait jamais que de 0,3 % à 0,4 % du prix du produit.

M. Charles de Courson. Le problème avec votre exemple, monsieur le ministre, c'est que le champagne n'est produit qu'en France ! C'est pourquoi j'ai moi-même cité tout à l'heure l'exemple d'un appareil électroménager, qui peut être produit en France ou à l'étranger. Si j'exporte de l'électroménager de la France vers l'Allemagne, je paye la taxe, mais si j'achète de l'électroménager en Allemagne, je ne la paye pas. C'est en cela que votre taxe me paraît discriminatoire et pénalisante à l'égard des exportations, même s'il ne s'agit que de 0,3 % ou 0,4 %.

Mme Véronique Louwagie. Je voudrais revenir un instant sur un point de sémantique : votre texte parle de « *sommes encaissées* » plutôt que du chiffre d'affaires correspondant aux opérations réalisées. Pour tout ce qui est intermédiation, je veux bien entendre qu'il existe une corrélation entre les sommes encaissées et le chiffre d'affaires réalisé. En revanche, pour tout ce qui est services de publicité, je pense qu'il y a un décalage entre les sommes encaissées et les opérations réalisées, c'est-à-dire le chiffre d'affaires. Pouvez-vous nous expliquer pourquoi vous avez fait le choix de retenir les sommes encaissées plutôt que le chiffre d'affaires des entreprises ?

M. le ministre. Je le répète : même dans l'hypothèse d'une répercussion intégrale de la taxe – qui me paraît peu probable –, celle-ci serait limitée à 0,3 % ou 0,4 %. Le risque est donc minime. En revanche, je rappelle que, dans le cas de l'électroménager que vous avez cité, l'écart d'impôt sur les entreprises qui existe déjà entre la France et l'Allemagne est autrement plus important, notamment pour ce qui est de l'IS, et c'est bien ce que nous essayons actuellement de corriger ! Il me paraît donc un peu exagéré d'affirmer qu'on élargit l'écart fiscal entre la France et les autres pays pour une taxe de 0,3 % ou 0,4 %, alors qu'en ce qui concerne l'IS, il peut atteindre 10 à 15 points. Le plus urgent n'est pas de se focaliser sur le risque de répercussion d'une taxe à 0,3 % ou 0,4 %, mais d'harmoniser l'assiette de l'IS entre l'Allemagne et la France.

M. le président Éric Woerth. Cela montre bien que le fait de ne pas baisser l'IS comme il était prévu de le faire constitue un handicap supplémentaire pour la France.

M. Charles de Courson. J'en reviens à la question à laquelle j'entendais obtenir une réponse en présentant mon amendement : le rapporteur ou le ministre peuvent-ils nous préciser si les sommes encaissées en contrepartie des services taxables peuvent l'être indifféremment en France ou à l'étranger ? Je pensais initialement que c'était le cas, mais la rédaction du texte, qui évoque « *la fourniture en France* » de services, me fait douter.

M. le Rapporteur général. La suite de l'article 1^{er} fournit la réponse à votre question, monsieur de Courson : il est bien précisé que les services taxables sont réputés fournis en France au cours d'une année civile si l'opération est conclue par un utilisateur

localisé en France. Il suffit donc que l'un des deux internautes prenant part à la relation commerciale soit situé en France. La précision que vous souhaitez obtenir étant apportée, votre amendement est sans aucun doute satisfait.

M. Charles de Courson. S'il est satisfait, je vais le retirer, mais la rédaction de l'article me paraît tout de même ambiguë ; c'est pourquoi je proposais d'ajouter « en France ou à l'étranger » afin de la rendre plus claire.

M. le ministre. Comme vient de le dire M. le rapporteur, la suite du texte précise de manière très claire que les entreprises sont concernées quel que soit leur lieu d'établissement, ce qui veut bien dire qu'elles peuvent être situées en France ou à l'étranger. Sur le fond, il n'y a donc aucune ambiguïté, et la précision que vous proposez ne me paraît pas nécessaire.

Mme Bénédicte Peyrol. Cette définition correspond au fait que l'on considère le chiffre d'affaires français et les activités françaises. Si l'Allemagne avait une TSN, on appliquerait sur cette partie-là la TSN sur le chiffre d'affaires réalisé en Allemagne. C'est ainsi en tout cas que je comprends les choses.

Mme Marie-Christine Dalloz. Le Rapporteur général et le ministre ont beau nous dire que la chose est précisée plus loin, mais l'alinéa 5 de l'article 1^{er} parle bien des sommes encaissées « *en contrepartie de la fourniture en France* » et non de la fourniture à l'étranger. Et si, plus loin, il est écrit « *le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile* », on ne précise ni la France ni l'étranger, et « *quel que soit lieu d'établissement* » ne concerne que les entreprises situées en France. D'où la difficulté.

Mme Sabine Rubin. Si les entreprises risquent d'être taxées à 3 % sur les ventes par internet, les consommateurs aussi, mais vous avez insisté sur le fait que cela n'aurait pas d'impact *in fine* pour eux. Pourquoi ?

Mme Émilie Cariou. Nous ne taxons pas le chiffre d'affaires du « B to C » dans l'e-commerce, mais le chiffre d'affaires d'intermédiation et nous précisons bien que, dès lors qu'une des deux parties est en France, on pourra collecter cette taxe en France. Le lieu de livraison du bien n'est pas le sujet.

M. Jean-Paul Mattei. Il me semble qu'il faut laisser « France » pour une plus grande sécurité juridique. On adopte une approche d'établissement stable, le lieu où est exercée l'activité. Plus loin, dans le III de l'article 299 du code général des impôts, tel qu'il est proposé à l'alinéa 11, les entreprises taxables sont globalement définies en fonction du chiffre d'affaires réalisé, quel que soit l'endroit où elles sont établies. Mais l'action elle-même doit être réalisée depuis la France, sinon il y a un risque de fragilité juridique.

M. le ministre. Je m'efforce de répondre aux préoccupations de M. de Courson, d'autant plus légitimes que c'est le jour de son anniversaire...

Ce qu'il est proposé de taxer, c'est le service fourni par une entreprise à un utilisateur situé en France, défini dans le II de l'article 299, tel qu'il est proposé à l'alinéa 6 ; il n'y a là aucune ambiguïté, le texte est très clair. Si vous souhaitez préciser à cet endroit qu'il est institué une taxe due à raison des sommes encaissées par les entreprises « *installées en France et à l'étranger* » du secteur numérique définies au III, cela ne me pose pas de difficulté : ce n'est pas incohérent avec la suite du texte. En revanche, il serait incohérent de dire que le service est produit en France ou à l'étranger alors même que l'on définit ensuite le service comme étant réalisé en France pour le consommateur français. Si vous estimez que

la précision telle que je viens de la présenter est utile, cela ne me pose pas de problème de retravailler à un amendement en ce sens.

M. le président Éric Woerth. Mais ce n'est pas le sens de l'amendement de M. de Courson.

M. le Rapporteur général. En effet, l'amendement ne dit pas cela. Je pense qu'il y a une confusion entre la notion de localisation des utilisateurs et celle de sommes encaissées par le redevable.

M. Charles de Courson. Si j'ai bien compris, monsieur le ministre, vous souhaiteriez que je retire mon amendement et que j'en redépose un ajoutant aux mots « en contrepartie de la fourniture en France » les mots « ou à l'étranger ».

M. le ministre. Justement non. Il n'y a aucune ambiguïté sur le fait que ce qui est taxé, ce sont les services fournis en France. En revanche, je reconnais que l'on peut aller plus en détail et préciser de quelles entreprises du secteur numérique il s'agit, ou bien uniquement celles qui sont en France ou bien celles qui sont en France ou à l'étranger : ce sont clairement les deux. Que l'entreprise fournissant un service à un utilisateur en France soit à Las Vegas ou à Shenzhen, c'est la réalisation de ce service qui est taxée. C'est sur ce point qu'il peut exister un besoin de clarification.

M. Charles de Courson. Je vais retirer mon amendement et en redéposerai un autre afin d'insérer les mots « en France ou à l'étranger » après les mots « entreprises du secteur numérique ».

M. Jean-Paul Mattei. C'est déjà le cas, puisque le I de l'article 299 du code général des impôts, tel qu'il est proposé à l'alinéa 5, commence par les mots : « *Il est institué une taxe due à raison des sommes encaissées par les entreprises du secteur numérique définies au III* ». Et le III précise bien que « *les entreprises mentionnées au I sont celles, quel que soit leur lieu d'établissement* » etc.

L'amendement est retiré.

La commission est saisie des trois amendements identiques CF14 de M. Fabrice Brun, CF27 de M. Charles de Courson et CF124 de M. Julien Dive.

M. Fabrice Brun. J'ai déjà appris beaucoup de choses cet après-midi, notamment que je suis né à la même date que Charles de Courson. Quand vous achetez du champagne, je vous invite à l'acheter chez les cavistes : c'est là où vous trouverez les meilleurs conseils !

M. le président Éric Woerth. C'est une forme de publicité qui n'est pas sur une plateforme, mais qui pourrait sans doute être taxée aussi...

M. Fabrice Brun. J'assume !

Le projet de loi, que ce soit volontairement ou non, a omis d'intégrer la vente et la distribution de biens réalisées par l'e-commerce. L'amendement CF14 propose donc de réintégrer dans le dispositif cette part importante de l'activité du commerce électronique. Il vise à rééquilibrer la charge fiscale entre acteurs de l'e-commerce et commerces physiques traditionnels. Ces entreprises plus traditionnelles participent activement à l'effort national, contrairement aux acteurs du commerce électronique, qui sont pourtant utilisateurs d'infrastructures publiques, entre autres pour leurs livraisons. La vente en ligne multiplie les

livraisons et les embouteillages et présente un bilan carbone désastreux. Le secteur numérique est par ailleurs particulièrement énergivore et nous serions bien inspirés de réfléchir à l'avenir à la taxation sur le dernier kilomètre pour la livraison des biens achetés en ligne, sauf si le bien est retiré dans un commerce de proximité – dans ce cas, il présente au moins l'avantage de conforter le commerce local.

M. Charles de Courson. Tel que rédigé, l'article introduit une discrimination entre les modes de distribution car il semble bien que le projet de loi ait omis d'intégrer la vente et la distribution de biens réalisés par l'e-commerce. L'amendement CF27 propose donc de réintégrer dans le dispositif cette part importante de l'activité du commerce électronique, à défaut de quoi nous aggraverons la distorsion de concurrence entre les différentes formes de distribution.

M. Thibault Bazin. Je crois, au vu de la discussion que nous avons depuis quelques dizaines de minutes, qu'il faudra regarder de très près le lien aux territoires, dans notre fiscalité. Nous soutenons tous la mise en place de cette taxe ; encore faudra-t-il s'assurer que les *pures players* de la distribution électronique n'entrent pas dans une concurrence faussée avec ceux qui font du commerce physique dans les territoires. L'exemple du champagne pris par notre collègue parle de lui-même. Il faut avoir une fiscalité juste liée aux territoires. Tel est l'objet de l'amendement CF124.

M. le Rapporteur général. Le ministre s'est exprimé longuement sur l'e-commerce dans la réponse globale qu'il a donnée. Il s'agit d'un vrai sujet, nous en sommes tous d'accord, mais la TSN n'est pas le bon vecteur compte tenu de son économie générale et de ses caractéristiques. Dans l'e-commerce, la valeur ne tient pas à l'utilisateur mais au catalogue proposé ; cela n'a donc rien à voir avec la TSN.

Cela dit, le problème est réel : c'est la raison pour laquelle Gilles Carrez a proposé un amendement, qui sera discuté plus loin, demandant un rapport complet sur ces questions afin de nous permettre de travailler dans le cadre du projet de loi de finances. Je pense que c'est la bonne solution, à tel point que j'ai d'ailleurs proposé à Gilles Carrez de le cosigner afin de pouvoir le défendre à sa place s'il ne pouvait être présent.

Nous avons besoin d'une analyse approfondie car il faut se méfier des fausses bonnes idées : nous avons déjà eu un débat sur la problématique du dernier kilomètre et nous aurions *in fine* taxé tous les départements ruraux où La Poste livre les paquets faute de commerces de proximité. Plutôt que d'avoir des débats sur des débats, à plus forte raison à l'occasion d'une taxe dont l'économie générale exclut le e-commerce, tâchons d'obtenir un meilleur éclairage. Avis défavorable sur tous les amendements concernant l'e-commerce, à l'exception de la demande de rapport proposée par Gilles Carrez après l'article 1^{er}.

L'amendement CF124 est retiré.

La commission rejette les amendements CF14 et CF27.

Elle examine ensuite, en discussion commune, les amendements CF34 et CF17 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. L'amendement CF34 vise à exclure du champ des services taxables les services de mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux en vue de la livraison de biens directement entre ces utilisateurs. L'objet de l'article 1^{er} du projet de loi est en effet de taxer les services qui

valorisent particulièrement l'activité des internautes, mais les livraisons sont exclues par la rédaction de l'alinéa 25. Il s'agit de les réintégrer.

M. le Rapporteur général. Il y a véritablement une confusion sur ce qu'est la TSN. Votre amendement reviendrait à exonérer des entreprises qui entrent complètement dans le champ, par exemple la place de marché d'Amazon ou le géant chinois Alibaba. Nous sommes sur une notion d'utilisateur et non de livraison de biens. Retrait ou avis défavorable.

M. le ministre. Il y a deux sujets qu'il faut bien distinguer pour ne pas entrer dans des discussions qui, pour légitimes qu'elles soient, n'ont rien à voir avec l'objet de cette taxation numérique.

Il y a d'un côté la vente classique, où le client ne fait qu'acheter, sans créer aucune valeur. Il peut acheter des biens dans un magasin, c'est le commerce physique, ou sur internet, c'est l'e-commerce. Il est vrai qu'une entreprise qui commercialise des biens sur internet ne paye pas de taxe foncière ni certains autres impôts. Mais pour m'être beaucoup déplacé en France, je sais que de nombreuses TPE ne survivent que grâce à ce modèle économique : j'ai le souvenir de personnes commercialisant des bijoux, d'autres des vêtements pour femmes enceintes, ou encore d'une entreprise du Nord qui commercialise des chaussettes. Ces entreprises n'ont pas de magasin physique car ce serait trop coûteux. Le débat sur la fiscalité d'e-commerce et du commerce physique est un très beau débat, mais cela n'a rien à voir avec celui de la taxation du numérique.

Dans le cas du numérique, c'est l'internaute crée de la valeur et cette valeur-là n'est aujourd'hui pas taxée. Toutes les données que vous apportez sur vos consommations, vos choix de vêtements, de restaurants, d'hôtels, de voyages, de location de voiture..., tout cela est précieux : ce sont des informations qui créent de la valeur, mais qui échappent à la taxation. Nous vous proposons de les taxer, avec un moyen, je le redis, certes rudimentaire mais qui a le mérite d'exister et d'être immédiatement disponible.

Mme Émilie Cariou. Il existe plusieurs sortes de prestations sur une plateforme comme Amazon. Les ventes directes d'Amazon, ce qu'on appelle le « B to C », n'entrent pas dans le champ de la TSN. Des impôts commerciaux s'y appliquent déjà : la TVA, l'IS aussi, notamment parce que l'OCDE a travaillé sur la notion d'établissement stable des entrepôts logistiques. Par ailleurs, le fait qu'Amazon soit une plateforme la conduit à mettre en relation des entreprises de toutes tailles avec des clients. L'entreprise qui passe par Amazon pour vendre aux clients français paye aussi de la TVA, de l'IS... Ce que nous ciblons, ce sont les prestations d'intermédiation, c'est-à-dire la valeur créée par cette mise en relation, qui échappe pour l'instant à toute taxation.

Mme Véronique Louwagie. Dans le cadre du PLF, j'avais proposé un amendement visant à taxer de 1 euro les livraisons, afin d'abonder un fonds permettant de réduire les taxes foncières par reversement aux collectivités locales, pour compenser les distorsions de concurrence entre les commerçants en centre-ville et l'e-commerce. Les premiers payent des charges locatives correspondant à la taxe foncière, ainsi que la cotisation foncière des entreprises et la TASCOT. Voulons-nous maintenir une pression fiscale aussi forte sur nos commerces de centre-ville, avec le risque qu'ils disparaissent, ou voulons-nous corriger cette distorsion entre le commerce sédentaire et le commerce électronique ? Je veux bien entendre que ce n'est pas le but du dispositif proposé, mais nous avons besoin d'avancer sur ce sujet.

M. le ministre. Nos circonscriptions, avec Véronique Louwagie, sont très voisines et confrontées à des problématiques proches. Le commerce de centre-ville est un sujet majeur, notamment dans les villes moyennes et les petites communes, et je suis tout à fait

ouvert à ce que nous ayons une discussion sur la fiscalité de l'e-commerce et du commerce physique. J'appelle seulement votre attention sur le fait que l'e-commerce, notamment dans les plus petites communes, permet à certaines personnes isolées d'avoir des activités qu'elles ne pourraient avoir autrement : prenons garde à ne pas trancher le débat avant même qu'il soit ouvert. Si nous pénalisons les personnes qui ne vivent que du e-commerce, notamment dans les zones rurales, c'est un risque. N'ayons pas d'opinion préconçue sur le sujet.

M. le président Éric Woerth. Le débat peut bien sûr être ouvert, mais ce n'est pas strictement le sujet de ce projet de loi.

M. Charles de Courson. L'amendement CF17 est tout à fait différent puisqu'il s'agit de supprimer le mot « notamment ». C'est un principe de bonne législation. Que trouve-t-on selon vous, monsieur le Rapporteur général, au-delà de ce qui est énuméré et qui justifie un « notamment » ?

M. le Rapporteur général. L'absence du mot « notamment » ne permettrait pas de taxer les sites de rencontres, par exemple, ce qui pourrait certes avoir un effet bénéfique sur les neuf millions de mariages heureux dont on nous a fait état en audition mais serait en même temps injuste, car ces neuf millions de mariages heureux me semblent bel et bien imposables au titre de la TSN... En l'occurrence, l'emploi de « notamment » n'est pas fortuit. Il s'agit d'un système d'assiette générale de laquelle on exclut des éléments ; « notamment » permet donc d'être sûr de ne pas oublier des services qui relèvent du périmètre de la TSN. Avis défavorable.

La commission rejette successivement les amendements.

Elle examine ensuite l'amendement CF32 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Le présent amendement vise à clarifier le champ des services taxables visés au 1° du II de l'article 299 du code général des impôts dans sa rédaction envisagée par le présent projet de loi pour exclure les autres services fournis aux utilisateurs de cette interface par la personne qui la met à disposition.

M. le Rapporteur général. Charles de Courson pose une question légitime mais la rédaction de son amendement est trop large et poserait d'énormes problèmes. Dans le champ considéré, il n'est pas anormal qu'un certain nombre de prestations soient taxées. Pour autant, le problème soulevé doit se régler au moyen notamment des rescrits fiscaux. J'invite M. de Courson à retirer son amendement pour faire un point plus précis d'ici à la séance.

M. Charles de Courson. Je suis prêt à le retirer. Vous reconnaissez qu'il existe un problème et qu'il faut le trancher d'ici à la séance. C'est un nid à contentieux.

M. le Rapporteur général. Absolument. C'est un sujet que j'aborderai dans mon rapport, qui sera mis en ligne avant la séance. Je n'ai pas de solution juridique toute faite mais celle-ci ne fonctionne pas car elle est trop large.

L'amendement est retiré.

La commission est saisie, en discussion commune, des amendements CF84 du Rapporteur général, CF18 de M. Charles de Courson, CF114 de M. Éric Coquerel, ainsi que des deux amendements identiques CF19 de M. Charles de Courson et CF88 de M. Éric Coquerel.

M. le Rapporteur général. Cet amendement précise le champ des services exclus de l'intermédiation taxable au titre de la TSN.

D'une part, il reprend l'exclusion des services consistant en la fourniture de contenus, des services de communication et des services de paiement, en précisant ces derniers par renvoi au code monétaire et financier. Ces services, rappelons-le, étaient également exclus du champ de la taxe par la proposition de directive dans la mesure où ce n'est pas la participation de leurs utilisateurs qui crée de la valeur ou est centrale dans cette création, mais bien le service en tant que tel.

D'autre part, l'amendement apporte les précisions requises par l'avis du Conseil d'État sur l'exclusion des services financiers réglementés. Le Conseil d'État n'a pas jugé incohérente cette exclusion mais a simplement souligné que la rédaction initiale était soit satisfaite, soit peu justifiée. L'amendement entend donc clarifier le champ des services financiers réglementés exclus de la TSN, visant notamment les services finalisant une transaction déjà effectuée, les interfaces qui font partie d'un service garantissant une qualité et une sécurité des échanges qui n'a pas d'équivalent ailleurs, comme les marchés réglementés, ou encore les services à venir, dont la liste est renvoyée à un arrêté ministériel.

Enfin, il est proposé d'exclure des services d'intermédiation taxables les places de marché intervenant dans la chaîne de publicité programmatique qui permettent la mise en relation d'annonceurs et d'éditeurs. Sans cela, il y aurait une double taxation par la même taxe de la chaîne de valeur publicitaire : d'abord au titre de l'assiette « publicité », ensuite au titre de l'assiette « intermédiation ».

M. Charles de Courson. Il se présente là aussi un problème. Dans votre version, monsieur le Rapporteur général, vous définissez entièrement les services financiers qui sont taxés...

M. le Rapporteur général. Qui sont exclus !

M. Charles de Courson. Votre exposé des motifs soulève le problème en indiquant que la partie du texte qui évoque les services réglementés n'est pas opérationnelle. Mais le texte se suffit à lui-même ; il n'y aura pas besoin de texte d'application.

M. le Rapporteur général. Nous renvoyons au dernier alinéa à un arrêté ministériel relatif à des services à venir : « *Les autres systèmes de mise en relation, mentionnés dans un arrêté du ministre chargé de l'économie* » etc.

M. Charles de Courson. Peut-on renvoyer une assiette d'impôt à un arrêté du ministre ?

M. le Rapporteur général. Ce n'est pas une assiette – l'assiette est fixée par le texte – mais le périmètre d'exclusion.

M. Charles de Courson. C'est, en négatif, la définition de l'assiette. Que sont ces « autres systèmes » de l'alinéa précité ?

M. le président Éric Woerth. Monsieur de Courson, êtes-vous en train de défendre votre amendement CF18 ?

M. Charles de Courson. Non, je discute de l'amendement CF84 puisque le texte du Gouvernement ne « tourne » pas, comme aime à dire notre Rapporteur général. Il a donc

déposé un amendement ; le problème c'est que celui-ci renvoie à un arrêté la définition des autres systèmes de mise en relation.

M. le Rapporteur général. Pour rassurer M. de Courson, il s'agit des services qui répondent aux mêmes caractéristiques que celles définies dans la loi, comme ce sera le cas par exemple des prestataires de services sur les actifs numériques ou d'autres services émergents.

M. Charles de Courson. Mais renvoyer à un arrêté pose un problème de compétence négative, me semble-t-il.

M. le président Éric Woerth. C'est en tout cas la réponse du Rapporteur général. Venez-en à votre amendement CF18.

M. Charles de Courson. C'est un amendement de clarification. L'expression « à titre principal » sera, là encore, un nid à contentieux. Qu'est-ce que cela signifie : 50 %, 80 % ? Je propose donc de retenir « uniquement », ce qui est plus clair.

Mme Sabine Rubin. L'amendement CF114 tend à revenir sur l'exclusion de certains services du champ de cette taxe. En effet, distinguer l'achat d'un produit, d'une part, du recours à une médiation, d'autre part, revient à tracer une fausse frontière : dans tous les cas, ce sont les utilisateurs qui créent la valeur.

C'est pourquoi nous proposons d'inclure dans les services visés par la taxe la fourniture de contenus numériques, de services de communication ou de services de paiement en échange d'un paiement de l'utilisateur. Notre amendement vise particulièrement les plateformes numériques telles que Netflix, qui, certes, sont soumises à la « taxe YouTube », mais échapperaient à la TSN, qui tend à contrer l'évasion fiscale. Or, Netflix est un modèle en la matière, puisque, malgré un chiffre d'affaires estimé à 315 millions d'euros, ce service de vidéo en ligne assure que ses activités françaises restent déficitaires.

M. Charles de Courson. L'amendement CF19 est en quelque sorte un amendement de provocation. Mais notre Rapporteur général y a répondu tout en me donnant raison puisque, de fait, le texte tel qu'il est rédigé « ne tourne pas », pour reprendre l'expression favorite de M. Giraud. Je retirerai donc le CF19, pour peu que l'on adopte son amendement CF84.

M. le président Éric Woerth. Vous n'êtes pas sans savoir, monsieur de Courson, que, si l'amendement du Rapporteur général est adopté, les autres tomberont.

Mme Sabine Rubin. Je n'ai toujours pas obtenu de réponse à la question que j'ai posée sur cette fameuse taxe de 3 % que paieraient les PME et, *in fine*, les consommateurs, dont vous avez pourtant juré qu'ils ne seraient pas affectés.

Par l'amendement CF88, nous proposons de supprimer l'exclusion automatique du champ de la taxe des services financiers réglementés. Nous ne comprenons pas pourquoi une plateforme d'échange d'actions, qui peut parfaitement délocaliser ses profits, à l'instar des autres entreprises du numérique, serait exonérée de cette taxe. Une telle exonération va à l'encontre de toute logique, car ces activités financières sont souvent très rémunératrices et peu utiles à l'économie réelle. Elles devraient donc, selon nous, être les premières cibles de cette taxe !

M. le Rapporteur général. Monsieur de Courson, les mots : « à titre principal » sont utilisés dans beaucoup d'autres textes, notamment dans des règles anti-abus, sans que cela pose problème.

Madame Rubin, je crains que vous ne fassiez toujours la même confusion : les services concernés par la TSN sont ceux pour lesquels la valeur est créée par la participation des utilisateurs. Or, dans ceux que vous visez dans votre amendement CF114, la valeur provient du catalogue. Au demeurant, Netflix, vous l'avez dit, est d'ores et déjà soumise à ce que l'on appelle la « taxe YouTube », dont elle assure l'essentiel du rendement.

Enfin, vous l'avez dit, monsieur de Courson, mon amendement CF84 répond à votre amendement CF19. Du reste, je ne comprends pas très bien pourquoi celui de Mme Rubin est identique au vôtre, car il conforte plutôt mon amendement.

Mme Frédérique Dumas. Si Netflix ne sera pas plus affectée par la « taxe YouTube », elle sera, en revanche, concernée, à terme, par la transposition de la directive dite « SMA », qui crée une obligation d'investissement assise sur le chiffre d'affaires.

M. le Rapporteur général. Mais Netflix paie la « taxe YouTube » !

Mme Frédérique Dumas. En tout cas, lorsque la directive « SMA » sera transposée, son chiffre d'affaires sera taxé au titre de l'investissement dans la production. Cela reste une taxe sur le chiffre d'affaires.

Mme Émilie Cariou. Je souhaiterais apporter une précision. Netflix offre un service de SVOD (*Subscriber video on demand*), qui est un service payant. À cet égard, Frédérique Dumas a raison, la transposition de la taxe « SMA » permettra à la France d'étendre la taxe sur les services de VOD, qui alimente depuis longtemps le Centre national du cinéma et de l'image animée, à des plateformes étrangères telles que Netflix. Quant à la « taxe YouTube », adoptée sur l'initiative de Valérie Rabault, elle est appliquée aux services de vidéo gratuits et porte donc sur la publicité. Ne confondons pas le chiffre d'affaires de la SVOD, qui est lié aux abonnements à de la vidéo à la demande, avec celui de YouTube ou d'autres plateformes de vidéo gratuites, notamment françaises, qui est constitué de la publicité. Les deux taxes sont différentes.

Mme Sabine Rubin. En tout état de cause, il s'agit bien, en l'espèce, de taxer les entreprises du numérique qui pratiquent l'évasion fiscale.

M. le Rapporteur général. Pardonnez-moi de vous interrompre, mais le critère d'application de la taxe n'est pas l'évasion fiscale !

Mme Sabine Rubin. En tout cas, c'est bien parce que l'activité que ces entreprises ont en France échappe actuellement à l'impôt que l'on souhaite créer cette taxe. Dès lors, je ne comprends pas très bien pourquoi vous fixez une frontière entre les entreprises dont la valeur est créée par l'intermédiation et celles dont la valeur est créée par l'achat d'un produit grâce à ladite intermédiation. En tout cas, vos arguments ne sont pas clairs.

M. le président Éric Woerth. J'espère que le fisc, et le contribuable, s'y retrouveront...

M. le Rapporteur général. C'est le principal !

La commission adopte l'amendement CF84.

En conséquence, les amendements CF18, CF114, CF19 et CF88 tombent.

La commission est saisie des amendements identiques CF6 de M. Dino Cinieri, CF13 de Mme Véronique Louwagie, CF20 de M. Charles de Courson et CF137 de Mme Frédérique Dumas.

M. Dino Cinieri. L'amendement CF6 vise à clarifier la situation des systèmes informatisés de réservation (SIR). En effet, ceux-ci ne sont pas des interfaces mettant en contact les utilisateurs entre eux : ils proposent seulement à ces derniers un contenu numérique. En outre, un règlement européen de 2009 encadre strictement l'utilisation par les SIR des données des utilisateurs, en les empêchant de créer de la valeur à partir desdites données. Ainsi les entreprises qui ne respectent pas ce règlement peuvent se voir infliger une amende à hauteur de 10 % de leur chiffre d'affaires total réalisé au cours de l'exercice social précédent.

Mme Véronique Louwagie. Comme l'a indiqué Dino Cinieri, les SIR ont pour objet, non pas de mettre en contact des utilisateurs, mais de leur proposer un contenu numérique – il s'agit essentiellement de comparateurs de prix. Il semble, par conséquent, que ces systèmes ne doivent pas être soumis à la taxe sur les services numériques. L'amendement CF13 est donc de précision.

M. Charles de Courson. Il semble que les SIR soient concernés par le projet de loi tel qu'il est rédigé. L'objet de l'amendement CF137 est donc de préciser que ces systèmes sont exclus du champ de la taxe, à moins que l'on ne nous explique qu'ils doivent y être inclus.

Mme Frédérique Dumas. L'argumentation développée par le rapporteur et le ministre repose sur le fait que la taxe porte sur les services dont la valeur est créée par les utilisateurs. Or, tel n'est pas le cas des SIR, puisqu'ils sont soumis, en la matière, à un code de bonne conduite dont le non-respect les expose au paiement d'une amende à hauteur de 10 % du chiffre d'affaires.

M. le Rapporteur général. Nous avons écouté, lors de nos auditions, les arguments développés par une entreprise dont le nom évoque un compositeur célèbre. Toutefois, nos recherches nous ont conduits à conclure que, contrairement à ce qu'indiquent les auteurs de ces amendements, les SIR fournissent bien un service d'intermédiation à partir d'une interface numérique qui met en relation le « transporteur participant », c'est-à-dire une compagnie aérienne, avec des clients, les « abonnés », auprès desquels sont distribués ses billets. Au reste, l'article 1^{er} du règlement de l'Union européenne de 2009 est particulièrement clair à ce sujet, puisqu'il emploie même les termes « *par l'intermédiaire d'un SIR* ».

Par ailleurs, le règlement de 2009 a pour objet d'éviter que les compagnies aériennes qui contrôlent l'exploitant du SIR ne soient favorisées au détriment des autres transporteurs. C'est la raison pour laquelle ces systèmes sont soumis à des obligations d'affichage neutre, de traitement égal des transporteurs associés et des autres acteurs, etc.

Exclure les SIR du champ de la taxe exposerait le dispositif à un risque constitutionnel au motif qu'il créerait une rupture d'égalité devant l'impôt. Je suis donc défavorable à ces amendements – et je vous prie de croire que nous avons étudié cette question de très près.

M. le président Éric Woerth. Le sujet a en effet été évoqué lors des tables rondes organisées par le Rapporteur général.

M. Charles de Courson. En termes clairs, le prix du billet d'avion sera majoré, puisque la taxe sera évidemment répercutée. Où est la création de valeur, dans le cas des SIR ? Il n'y en a pas !

M. le Rapporteur général. Si, elle est créée par les utilisateurs aux deux bouts de la chaîne.

M. le président Éric Woerth. Il s'agit bien d'une plateforme d'intermédiation.

Mme Frédérique Dumas. Certes, mais on vient d'exclure du champ de la taxe les services financiers, qui sont également une intermédiation. Cet argument n'est donc pas valable. Par ailleurs, il n'y a pas de création de valeur par le consommateur, puisque ces systèmes fonctionnent sur la base d'abonnements avec les agences et sont contraints par le règlement européen d'assurer une concurrence loyale et neutre.

Aucun des arguments présentés n'est donc valable. Nous verrons bien laquelle de ces deux dispositions, celle que nous proposons ou celle du projet de loi, est discriminatoire.

M. le Rapporteur général. Je maintiens mes arguments.

M. le ministre. Dans le cas des agences de voyages, il y a un effet de réseau qui crée de la valeur, ce qui n'est pas le cas pour les services financiers.

Mme Frédérique Dumas. Non !

M. le ministre. Si, puisqu'il s'agit de mettre en relation deux utilisateurs, à l'un et l'autre bout de la chaîne, en fonction de leurs habitudes de consommation, de données qui permettront de proposer au consommateur tel type de voyage, vers l'Europe, l'Asie ou le Moyen-Orient. Il s'agit donc bien d'intermédiation. La mise en relation se fait sur la base de données qui créent un champ de connaissance des utilisateurs. Il y a ainsi création de valeur, puisque vous allez pouvoir vendre votre billet ; c'est cette création de valeur que l'on taxe.

M. le président Éric Woerth. Je connais peu d'entreprises qui ne créent pas de valeur...

Mme Frédérique Dumas. Il n'y a pas de création de valeur à partir des données des utilisateurs.

M. Charles de Courson. Mme Dumas a raison : si le critère est celui de la création de valeur, les SIR ne sont pas concernés.

M. le Rapporteur général. Si !

M. Charles de Courson. Où est la création de valeur, dès lors que les données ne sont pas exploitées à d'autres fins ?

M. le ministre. Disons les choses clairement. L'entreprise à laquelle vous pensez – que je ne peux pas citer – a deux types d'activités, dont l'une entre clairement dans le champ de la taxe puisqu'elle consiste à cibler un consommateur sur la base de ses habitudes de consommation, en l'espèce ses modes de déplacement. Moi-même, je reçois des milliers de publicités pour des billets d'avion à destination de l'Italie, car il se trouve que je me rends

souvent dans ce pays. C'est bien sur la base des données que je laisse sur internet que l'on connaît mes habitudes de consommation, mes destinations, notamment le nombre de déplacements que j'ai pu faire à Rome, à Naples ou à Milan.

Or, il s'agit, je le maintiens, de l'une des activités de cette entreprise qui, sur la base de telles données, met en relation des utilisateurs et crée donc de la valeur dans le cadre d'une publicité ciblée. Cette entreprise a, par ailleurs, une autre activité, qui consiste uniquement à fournir des billets de transport, comme le ferait une simple agence de voyages : cette activité-là, je le reconnais bien volontiers, n'entre pas dans le champ de la taxe. Du reste, nous travaillons avec l'entreprise question pour déterminer cette part et ne pas la faire entrer dans le champ de la taxe.

La commission rejette les amendements identiques.

Elle examine ensuite l'amendement CF117 de Mme Sabine Rubin.

Mme Sabine Rubin. Par cet amendement, nous proposons d'inclure dans les services visés par la taxe l'ensemble de la publicité en ligne, sans se limiter, comme cela est prévu dans la version actuelle du texte, à la publicité ciblée. Celle-ci consiste à collecter des données sur un utilisateur – ainsi M. de Courson et son costume bleu... Elle est donc particulièrement néfaste et son inclusion dans le champ de la taxe est naturelle. Cependant, nous ne devons pas oublier les profits colossaux réalisés grâce aux publicités non ciblées, qui doivent être également soumises à la taxe, dans la mesure où elles créent également de la valeur, même si c'est de façon indirecte.

M. le Rapporteur général. Je vais sans doute me répéter, mais ce type de prestations n'a rien à voir avec l'économie générale du dispositif, qui est de taxer les services dans lesquels les utilisateurs jouent un rôle central dans la création de valeur. S'agissant de la publicité ciblée, c'est bien grâce à leurs données que la valeur est produite. En revanche, tel n'est pas le cas de la publicité non ciblée – même si je partage tout à fait vos observations sur la pollution visuelle qu'elle peut entraîner, de même que sur les fraudeurs fiscaux. Défavorable.

Mme Sabine Rubin. L'utilisateur de la plateforme crée nécessairement, directement ou indirectement, de la valeur. Encore une fois, la frontière est très floue. C'est cette distinction que je ne comprends pas. L'intermédiation créera, de toute façon, de la valeur pour l'entreprise du numérique.

M. le Rapporteur général. Dans le cas de la publicité non ciblée, ce qui crée de la valeur pour l'éditeur, c'est la fréquentation du site, sa qualité, sa réputation... Ce n'est en aucun cas les données exploitées à des fins de ciblage, puisqu'il n'y en a pas. Cela étant, je le répète, je partage votre hostilité envers cette pollution visuelle : en tant que maire, j'ai fait supprimer la quasi-totalité des panneaux publicitaires du territoire de ma commune.

La commission rejette l'amendement.

Puis elle est saisie de l'amendement CF21 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Est-on capable de distinguer la publicité ciblée de celle qui ne l'est pas ? Je souhaite bien du plaisir aux contrôleurs du fisc qui seront chargés d'établir cette distinction ! Si je fais une publicité sur 95 % de mon fichier, ne commence-t-elle pas à être ciblée ? Peut-être notre Rapporteur général va-t-il nous expliquer que le concept de publicité ciblée est parfaitement... ciblé, mais j'ai quelques doutes.

M. le Rapporteur général. Je ne ferai pas un rapport complet sur le sujet. Mais, en rendant exhaustive la liste indicative, votre amendement va exclure une partie des services publicitaires de la TSN, alors qu'ils devraient être imposés car rien ne justifie leur exclusion. J'ajoute que le prescrit fiscal est un instrument parfaitement maîtrisé et bien utilisé par notre administration. Je lui fais toute confiance.

La commission rejette l'amendement.

La commission examine l'amendement CF115 de M. Éric Coquerel.

M. Éric Coquerel. Cet amendement tend à inclure parmi les services visés par la taxe sur les services numériques (TSN) la vente directe en ligne de biens matériels. Il vise clairement des sites marchands tels qu'Amazon qui, en 2017, n'a payé que 8 millions d'euros d'impôts en France pour un chiffre d'affaires mondial de 151,9 milliards. Compte tenu de la répartition des ventes, il doit y avoir anguille sous roche – en l'occurrence, une évasion fiscale qui passe par le Luxembourg, le Delaware ou ailleurs. Nous souhaitons que des mesures réelles et concrètes soient prises pour qu'Amazon ne concurrence pas de façon déloyale les librairies de quartier françaises, qui rencontrent de grandes difficultés.

M. le Rapporteur général. Nous avons eu hier le débat sur le commerce en ligne, qui n'est pas inclus dans le champ de la TSN. Nous avons proposé de nous rassembler tous autour d'un amendement de M. Carrez qui vise à ce que le Parlement dispose d'un rapport sur ce sujet réel – qu'il n'est pas question d'éluder – pour prendre des décisions dans le cadre du prochain projet de loi de finances (PLF). En attendant, votre amendement ne saurait être adopté puisque le commerce en ligne, compte tenu de sa nature, ne correspond pas au champ de la TSN ni à l'économie générale de celle-ci. Avis défavorable.

La commission rejette l'amendement.

Elle en vient à l'amendement CF116 de Mme Sabine Rubin.

M. Éric Coquerel. Cet amendement a le même objectif que le précédent mais porte sur les biens immatériels, notamment les vendeurs de logiciels comme Microsoft qui, en l'état actuel de la rédaction de l'article 1^{er}, ne seraient pas redevables de la TSN au titre des logiciels qu'ils vendent directement. Ils pourraient donc continuer de vendre des logiciels de bureautique aux entreprises françaises et aux administrations publiques, aux écoles et aux universités, profitant du même coup de la manne publique, en quelque sorte, pour réaliser des bénéfices. J'évoquais Amazon il y a un instant, mais le fisc français reproche aussi à Microsoft d'avoir mis sur pied un dispositif d'évasion fiscale lui permettant de transférer des sommes colossales vers l'Irlande. C'est pourquoi nous demandons la taxation de la vente directe en ligne de biens immatériels.

M. le Rapporteur général. Il s'agit encore du commerce en ligne. Microsoft est taxé par ailleurs sur la publicité. Avis défavorable ; je vous propose de vous rallier à l'amendement de M. Carrez visant à la remise d'un rapport avant le prochain PLF.

M. Éric Coquerel. La taxation de la publicité ne nous suffit pas : des ventes directes sont également réalisées auprès des administrations, notamment. Il faut aller plus loin.

Mme Émilie Cariou. Cette question a plutôt trait aux prix de transfert, qui feront l'objet de nouvelles modalités de traitement dans le cadre des lignes directrices que l'OCDE a adoptées récemment.

La commission rejette l'amendement.

Elle est saisie de l'amendement CF105 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Cet amendement vise à préciser l'alinéa 10 de l'article, qui prévoit d'exclure des services taxables certains services fournis entre entreprises appartenant à un même groupe, en ajoutant que les entreprises en question sont « situées en France ou à l'étranger » – à moins que le Gouvernement ne nous confirme que c'est bien le cas.

M. le Rapporteur général. Votre amendement est satisfait par le texte. J'ajoute que nous examinerons en séance publique des amendements concernant les cas que vous avez soulevés hier.

M. Charles de Courson. Autrement dit, les services en question sont-ils exclus du champ de la taxe dans tous les cas, que les entreprises soient situées en France ou à l'étranger ?

M. le Rapporteur général. Oui.

L'amendement est retiré.

La commission examine l'amendement CF44 de M. Jean-Paul Dufrègne.

M. Jean-Paul Dufrègne. Le texte fixe deux seuils cumulatifs : 750 millions d'euros de chiffre d'affaires au niveau mondial et 25 millions de chiffre d'affaires en France. Or ces deux seuils s'entendent en termes d'activité numérique, et sont donc restrictifs puisqu'ils excluent d'office le chiffre d'affaires réalisé dans d'autres domaines. Le présent amendement vise à ajuster les seuils de sorte qu'ils s'entendent quelle que soit l'importance de l'activité numérique dans l'activité globale de l'entreprise. Ils porteraient donc sur toutes les activités confondues, étant entendu que la taxe ne s'appliquerait naturellement qu'aux activités taxables.

M. le Rapporteur général. Le ministre a abordé cette question dès son allocution liminaire hier. Il est cohérent et normal de faire reposer les seuils sur l'activité numérique, car la TSN concerne des services particuliers : les utilisateurs – je me répète – y jouent un rôle primordial dans la création de valeur et les effets de réseau y sont massifs et essentiels. Avis défavorable.

M. Jean-Paul Dufrègne. Néanmoins, une telle disposition permettrait d'englober des entreprises ayant un chiffre d'affaires numérique inférieur aux seuils prescrits mais tout de même important, dont les activités, autrement, ne seraient pas taxées. Malgré ce moindre chiffre d'affaires numérique, elles seraient taxables parce que leur chiffre d'affaires global dépasse les seuils.

Mme Bénédicte Peyrol. Nous avons abordé la question des seuils ce matin avec M. Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. L'équilibre de la taxe française permet précisément de capter les *pure players* tout en préservant la compétitivité économique de certaines entreprises européennes et françaises.

La commission rejette l'amendement.

Elle étudie l'amendement CF141 de M. Éric Bothorel.

M. Éric Bothorel. L'article 1^{er} fixe deux seuils au titre desquels une entreprise est redevable de la taxe sur les services numériques : le premier vise un chiffre d'affaires mondial de 750 millions d'euros réalisé au titre des services fournis lors de l'année civile précédant l'année d'exigibilité, et le second un chiffre d'affaires de 25 millions d'euros au titre des services fournis en France. Le présent amendement maintient ces deux seuils mais prévoit qu'ils doivent être dépassés pendant deux années consécutives. Cette modification permettrait de ne pas pénaliser les entreprises qui se trouveraient à la limite des seuils et ne le dépasseraient qu'exceptionnellement.

M. le Rapporteur général. Je comprends votre objectif, mais le dispositif proposé par le Gouvernement me paraît tout à fait satisfaisant. Tout d'abord, il est simple ; en matière fiscale, c'est une vertu. En outre, il correspond à un mécanisme déjà existant dans notre droit, par exemple concernant la taxation des transactions financières : pour qu'elle s'applique, la capitalisation boursière doit être supérieure à 1 milliard d'euros au 1^{er} décembre de l'année précédente. Enfin, ce secteur se caractérise par une forte croissance et le risque de dépassement ponctuel est très marginal. Je vous propose de retirer l'amendement.

L'amendement est retiré.

La commission examine, en discussion commune, les amendements CF47 de M. Fabien Roussel, CF90 de M. Éric Coquerel et CF57 de M. Fabien Roussel.

M. Fabien Roussel. L'amendement CF47 vise à abaisser les seuils d'assujettissement afin d'étendre le champ de la taxe et d'en améliorer le rendement. L'amendement CF57 est un amendement de repli.

M. Éric Coquerel. L'amendement CF90 vise à abaisser le seuil d'assujettissement à la taxe de 750 à 250 millions d'euros de chiffre d'affaires réalisé dans le monde. En l'état, la mesure ne touche que les géants de l'internet – une trentaine de groupes seulement, selon le Gouvernement – et non les grosses entreprises du numérique. Certes, il ne faut pas taxer les jeunes entreprises françaises du numérique – les start-up, pour reprendre un terme à la mode – mais un seuil fixé à 250 millions d'euros ne les concernerait pas.

M. le Rapporteur général. Ces trois amendements, à quelques différences près, visent à abaisser le seuil d'assujettissement à la taxe. Il me semble que les seuils proposés par le Gouvernement sont cohérents. Le seuil de 750 millions est connu et déjà utilisé en droit français, dans l'Union européenne et par l'OCDE. D'autre part, les deux seuils permettent – c'est un élément fondamental du périmètre de la taxe – de garantir que les entreprises taxées ont une empreinte numérique significative et suffisamment forte qui justifie leur assujettissement. Je suis donc défavorable à la modification de ces seuils qui, de surcroît, ne sont pas isolés : le seuil britannique, par exemple, obéit à la même logique puisqu'il est fixé à 25 millions de livres.

M. Julien Aubert. Le ministre, hier, n'a pas répondu à l'une de mes questions sur les seuils. La proposition européenne s'oriente vers un seuil de 50 millions d'euros ; nous avons choisi 25 millions. Pourquoi ne pas avoir retenu le seuil européen ? Il est bon de débattre des hausses et des baisses de seuils, mais encore faut-il pouvoir les objectiver ! Puisque nous avons pu réduire le seuil par rapport à la directive européenne, pourquoi ne pourrait-on pas l'augmenter ou le baisser davantage ? Sur quel critère objectif ce choix se fonde-t-il ?

M. Charles de Courson. L'alinéa 22 de la proposition de directive européenne fixe bien le seuil du chiffre d'affaires mondial à 750 millions d'euros, mais celui du chiffre d'affaires national à 50 millions. Pourquoi vous caler sur le texte européen pour le premier seuil et non pour le second, que vous avez divisé par deux ?

M. Bruno Le Maire, ministre de l'économie et des finances. En effet, nous avons conservé le montant du chiffre d'affaires mondial, mais n'avons pas calqué le seuil du chiffre d'affaires national sur le montant européen, tout simplement parce que le produit intérieur brut (PIB) de la France n'est hélas pas encore équivalent à celui de l'Europe entière.

M. Julien Aubert. La France ne représente tout de même pas 50 % du PIB de l'Union européenne !

Mme Marie-Christine Dalloz. Non, il équivaut à 21 % de celui de la zone euro.

M. le ministre. Certes, nous n'avons pas non plus adapté le pourcentage au point près, mais le seuil de 25 millions nous a paru raisonnable eu égard au poids de l'économie française et à l'objectif de la taxe.

M. le président Éric Woerth. Concluons, monsieur Aubert, et évitons de multiplier les calculs à l'infini.

M. Julien Aubert. C'est tout le problème du débat en commission : une fois dans l'hémicycle, on nous dit que le débat a déjà eu lieu en commission ! Je sais bien qu'il n'est jamais temps de débattre...

Tout de même : s'il faut fixer un seuil qui corresponde à la part de l'économie française dans le PIB européen, alors il faut le fixer à 20 % de 50 millions, soit un seuil beaucoup plus bas. Pourquoi le fixer à la moitié ? Ce choix procède-t-il d'une étude attestant de la concentration des services numériques en France et de l'intensité numérique du PIB français, qui serait supérieure aux PIB des autres pays européens ? Si nous voulons débattre du bon seuil dans l'hémicycle, il faut pouvoir l'objectiver en fonction d'un étalon ; or je ne comprends pas l'étalon.

M. Charles de Courson. La proposition de directive prévoit que « *le montant total des produits imposables générés par l'entité dans l'Union durant cet exercice dépasse 50 millions d'euros* ». Appliquons donc votre règle, monsieur le ministre : 20 % de 50 millions font 10 millions, et non 25 millions. La France ne pèse pas 50 % du marché européen !

M. Éric Coquerel. Je m'étonne que l'on cite l'exemple du Royaume-Uni en période de pré-Brexit alors que l'on ne cite pas celui de l'Italie, qui propose un seuil de 5,5 millions, ni celui de l'Espagne, qui proposait un seuil de 3 millions. Expliquez-nous de manière plus objective ce qui motive le choix de ce montant. Si l'on applique le critère du prorata de la population française par rapport à celle de l'Europe, le seuil devrait s'élever à quelque 6,5 millions d'euros. À ce stade, je n'ai donc pas reçu de réponse qui me satisfasse.

Mme Émilie Cariou. La taxe française porte sur le chiffre d'affaires numérique. Vous comparez des choux et des carottes : les seuils ne sont pas de même nature.

M. le ministre. Je formulerai trois arguments. Premièrement : nous avons choisi un seuil correspondant à la moitié du chiffre d'affaires retenu au niveau européen sans le calquer sur la part de la richesse française dans la richesse européenne. Ce seuil me semble

raisonnable. D'autre part, notre objectif consiste à ce que cette taxe s'applique dès lors que l'utilisation des données produit un effet de réseau, qui doit donc exister. Enfin, à trop baisser le seuil, on risquerait d'englober dans le champ de la taxe un nombre important de filiales françaises de grands groupes qui réalisent un chiffre d'affaires mondial supérieur à 750 millions d'euros.

M. Julien Aubert. Voilà enfin la réponse !

M. le Rapporteur général. J'ajoute un scoop pour celles et ceux qui n'auraient pas lu la presse germanophone du jour : le gouvernement autrichien a annoncé ce matin même que le seuil serait également fixé à 25 millions d'euros dans son pays.

M. Charles de Courson. Justement : l'Autriche représente une part encore moins importante de la richesse de l'Union : c'est incohérent !

M. Julien Aubert. On y perd son tyrolien...

La commission rejette successivement les amendements.

Elle est saisie de l'amendement CF134 de Mme Frédérique Dumas.

Mme Frédérique Dumas. Il apparaît clairement que le problème tient au choix du chiffre d'affaires comme critère d'assujettissement, puisqu'il faut s'employer à faire sortir des entreprises du champ de la taxe – d'où cet amendement. Vous citez souvent l'exemple du Royaume-Uni, mais seulement quand cela vous arrange. Rappelons qu'il n'applique pas encore cette taxe puisqu'elle est assortie d'une clause d'application différée – ou *sunrise clause*. Ensuite, il a en effet proposé d'éviter le jour venu – c'est-à-dire dans un an si les travaux de l'OCDE n'ont pas abouti d'ici là – de taxer les entreprises déficitaires ou réalisant des marges faibles, en l'occurrence inférieures à 2 %, puisque c'est le taux de la taxe britannique. Par cet amendement, nous proposons quant à nous d'exonérer les entreprises dont le ratio du résultat opérationnel au chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 3 %.

M. le Rapporteur général. Je comprends votre raisonnement mais, sur le plan juridique, votre amendement est plus que fragile. Le mécanisme britannique auquel vous faites référence n'est en rien analogue à celui que vous présentez puisqu'il vise non pas à exonérer les redevables, mais à calculer un montant de taxe différent. Le but est de réduire la charge fiscale en fonction de la marge, et non d'exonérer purement et simplement.

D'autre part, votre amendement risque de tomber dans le champ des conventions fiscales et, de ce fait, d'être neutralisé ; il ne serait donc pas opérant. Avis défavorable.

M. Charles de Courson. Reste que cet amendement pose un réel problème. Supposons qu'une entreprise ne fasse que 1 % de bénéfices : vous la placerez en situation de déficit reportable. En clair, cette taxe coûtera au Trésor public. L'avantage que présente l'amendement de Mme Dumas tient au fait qu'il protège les finances publiques. En deçà de 3 % de bénéfices, la taxe rendra l'entreprise déficitaire puisqu'elle est déductible ; c'est donc un amendement protecteur. Autrement, que dirons-nous aux entreprises que nous mettrons en déficit ou dont nous aggraverons le déficit existant ?

M. le président Éric Woerth. Qu'elles ne rapatrient pas assez de profits en France.

M. Charles de Courson. Moyennant un report déficitaire qui plombera les finances publiques !

M. le Rapporteur général. C'est l'inverse !

M. Charles de Courson. Non, puisque le déficit est déductible – donc reportable.

M. Julien Aubert. Le Rapporteur général a présenté deux arguments : le premier, juridique, portait sur les conventions, mais j'ose espérer que le Royaume-Uni est lié par les mêmes conventions fiscales et les mêmes impératifs juridiques, *a fortiori* parce qu'il n'a pas encore quitté l'Union européenne. Cet argument me semble donc ne pas pouvoir prospérer.

Votre second argument consistait à préciser la nature de la mesure adoptée au Royaume-Uni. Soit, mais que cela ne nous empêche pas de réfléchir – quitte à ne pas accepter cet amendement – à l'opportunité d'un mécanisme visant non pas à supprimer l'impôt mais à en alléger la portée dès lors qu'une entreprise serait faiblement rentable, notamment une start-up.

Mme Bénédicte Peyrol. Le seuil est fixé à 750 millions d'euros !

M. le Rapporteur général. C'est de la grosse start-up...

M. Julien Aubert. Certes. Quoi qu'il en soit, on peut toujours partir du principe que nos voisins adoptent des mécanismes sans y avoir réfléchi ; on peut aussi estimer utile, même si votre projet de loi est parfait et ne souffrira aucune modification, de s'inspirer d'exemples étrangers. En l'occurrence, si les Britanniques ont adopté cette mesure, c'est qu'ils y ont réfléchi. Tenons-en compte avant de balayer cette proposition au motif qu'elle ne trouverait pas à s'appliquer dans le dispositif tel qu'il nous est proposé.

Mme Frédérique Dumas. Pour atténuer concrètement les effets collatéraux négatifs de ce système que d'aucuns estiment être la pire des solutions – n'allons pas jusque-là mais disons qu'il n'est pas la bonne solution, surtout à l'échelle nationale –, je regrette qu'il ne soit pas envisagé de ne pas taxer des entreprises accusant un déficit ou de faibles marges. On invoque un problème juridique mais votre texte en présente bien d'autres que vous vous gardez de mentionner. D'autre part, les Britanniques ont été prudents avant d'adopter cette mesure. Surtout, si vous estimez qu'ils font n'importe quoi, cessez de les citer en exemple pour prétendre qu'ils font comme nous ! Au contraire, ils ne font pas du tout la même chose que nous : ils s'emploient à atténuer les effets négatifs de cette taxe dont l'application est différée en attendant des avancées à l'OCDE. Si cet amendement ne vous convient pas, il faudrait au moins trouver un mécanisme permettant de résoudre ce réel problème.

Mme Émilie Cariou. Les start-up ne sont guère concernées par un seuil de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires à l'échelle du groupe. Surtout, le problème tient au fait que bon nombre de ces entreprises ne localisent pas leurs bénéficiaires imposables en France ; elles délocalisent leurs marges. C'est comme cela qu'Amazon a pris des parts de marché dans tous les pays d'Europe, en y vendant à perte. Ce critère ne saurait donc être retenu alors même que nous cherchons à rééquilibrer la taxation du numérique.

Mme Frédérique Dumas. Et les entreprises françaises ?

M. le ministre. Je ne vous cache pas que je peine à comprendre cet amendement – je vous le dis sincèrement. Cette taxe de 3 % vise des entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins 750 millions d'euros au niveau mondial et d'au moins 25 millions au niveau national. Je laisse de côté le modèle britannique, qui n'est pas pertinent : vous ne me verrez jamais prendre quoi que ce soit qui vienne du Royaume-Uni en exemple pour l'Europe. En

toute franchise, il y a sans doute bien d'autres entreprises à protéger que celles que vous souhaitez protéger par cet amendement.

M. Charles de Courson. La question est très simple, monsieur le ministre : d'après vos calculs, trente groupes seront redevables de cette taxe. Y a-t-il parmi eux des entreprises déficitaires ou au « petit équilibre » ? Il semblerait qu'il y en ait une ou deux.

M. le ministre. Je ne suis pas habilité à vous donner la liste des entreprises qui seraient assujetties, en vertu de la règle du secret fiscal que vous connaissez parfaitement. Croyez-moi cependant : ce ne sont pas des entreprises qui vous feront pleurer.

Mme Frédérique Dumas. Vos propos sont graves, monsieur le ministre. Tout d'abord, j'aimerais que vous cessiez de prétendre que nous cherchons à protéger des entreprises qu'il ne faudrait pas protéger...

M. le ministre. C'est le sentiment que vous donnez, madame Dumas.

Mme Frédérique Dumas. Ce n'est qu'un sentiment. Vous dites que la taxe va gêner les géants du numérique mais chacun a vu comment ils se sont mobilisés lors de l'examen de la directive européenne sur le droit d'auteur. Or pas un seul de ces géants ne m'a appelée concernant la présente taxe : il n'existe pas de lobby des fameuses « grandes entreprises » dont vous parlez. En revanche, les entreprises françaises et européennes qui paient des impôts considérables en France – à hauteur de plusieurs dizaines de millions d'euros, voire 100 millions – seront affectées. Vous nous dites que les seuils sont élevés mais, dans le numérique, ces montants sont négligeables ! Les capitalisations atteignent des milliards d'euros. Vous prétendez que ce n'est pas grand-chose, mais c'est une mesure grave pour les entreprises françaises ! Je vous ai même entendu hier estimer que l'on pouvait sans gravité imposer trois taxes successives aux entreprises ! Résumons : on taxe les entreprises qui créent des emplois, même lorsqu'elles sont déficitaires ou en période de faibles marges, ou encore en période d'investissement – car, dans le secteur des nouvelles technologies, les investissements nécessaires sont colossaux. Ne laissez pas entendre que nous voulons « protéger » certaines entreprises !

M. Jean-Paul Mattei. Je ne vois guère comment cet amendement pourrait s'appliquer sur le plan technique, car un résultat opérationnel de 3 % est presque un résultat équilibré. Je comprends l'esprit de l'amendement mais il ne me semble pas applicable. J'ajoute que dans le secteur des nouvelles technologies, les comptes d'exploitation présentent généralement des résultats très faibles mais les entreprises vont souvent chercher des milliards sur le marché, et leur potentiel se trouve plutôt en haut de bilan qu'en bas de bilan.

La commission rejette l'amendement.

Puis elle examine l'amendement CF23 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. J'anticipe sur le problème du calcul de l'assiette. Il est proposé d'effectuer un prorata entre le nombre de clics effectués en France et celui effectué au niveau mondial, et d'appliquer le pourcentage obtenu au chiffre d'affaires généré au niveau mondial. Reste que le nombre de clics est difficile à quantifier, dans la mesure où, comme nous l'ont expliqué de nombreux spécialistes, on peut, depuis la France, utiliser une adresse IP basée à l'étranger, ce qui empêchera que vous soyez comptabilisé comme un utilisateur français.

L'objet de mon amendement est donc de préciser que l'adresse IP doit être en France.

M. le Rapporteur général. Votre amendement entend préciser que l'adresse IP doit être en France pour que l'utilisateur d'une interface soit considéré comme localisé en France.

Au-delà de l'ambiguïté rédactionnelle qui ne permet pas de savoir à coup sûr si l'adresse IP fait référence à celle de l'utilisateur ou du terminal, ce n'est pas tant l'adresse IP qui est en France que le terminal, dont la localisation est rendue possible par l'adresse IP – qui, elle, n'est nulle part.

Sur le fond, je crains que l'amendement ne puisse conduire à des difficultés opérationnelles. Si l'adresse IP devrait, dans l'écrasante majorité des cas, permettre de localiser l'utilisateur, il pourra arriver qu'elle ne suffise pas, notamment si plusieurs terminaux ont la même adresse – ce qui peut arriver, bien que ce soit rare. C'est pourquoi le texte ne fait pas explicitement référence à l'adresse IP, et pourquoi la proposition de directive ajoutait que la localisation pouvait se faire par tout autre moyen utile. Avis défavorable.

M. Charles de Courson. Le but de mon amendement est de clarifier l'alinéa 17, qui précise que l'utilisateur d'une interface numérique est localisé en France dès lors qu'il utilise un terminal situé en France. Comment, en effet, localise-t-on un terminal ?

M. le Rapporteur général. Il peut être localisé par l'adresse IP ou tout autre moyen utile. Or votre précision restreint le champ de ces moyens.

M. le ministre. Le critère de localisation principal, c'est l'adresse IP, mais ce n'est pas le critère unique. Cela sera indiqué dans la doctrine fiscale, notamment dans le *Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP)*, qui précisera, dans le respect de la hiérarchie des normes, que l'adresse IP peut faire partie des éléments utilisés par les redevables pour territorialiser l'assiette, à charge ensuite de définir éventuellement d'autres éléments pour compléter cet élément principal qu'est l'adresse IP.

M. Charles de Courson. La réponse du ministre est un peu plus claire, mais ceci est du domaine de la loi, et non du décret. Je pense donc, monsieur le ministre, qu'il faudrait que vous amendiez votre texte pour y ajouter cette précision.

M. le ministre. Je ne le ferai pas, pour deux raisons. D'abord parce qu'on entre là dans un niveau de détails qui ne me semble pas relever du domaine législatif ; ensuite parce que ces critères sont voués à évoluer en fonction des technologies : les techniques de géolocalisation évoluent quasiment tous les six mois.

M. Charles de Courson. En vertu de l'article 34 de la Constitution, c'est au Parlement et non au Gouvernement qu'il revient de fixer l'assiette de l'imposition.

M. Éric Bothorel. Je comprends la préoccupation de M. de Courson, mais beaucoup d'internautes sont attachés à la préservation de leur anonymat et utilisent pour cela des réseaux privés virtuels – *virtual private networks* – qui leur permettent d'avoir une adresse IP localisée hors du territoire. L'adresse IP n'est donc pas suffisante pour localiser un internaute.

La commission rejette l'amendement.

Elle en vient à l'amendement CF24 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Il s'agit de préciser l'alinéa 19, car il arrive qu'une livraison soit fractionnée – on a le même problème avec la TVA. Il faut donc intégrer dans l'assiette de la taxe les livraisons, y compris lorsqu'elles sont fractionnées.

M. le Rapporteur général. Cet amendement est satisfait, car ce qui compte, c'est le fait que l'interface permette une mise en relation, ici pour réaliser des transactions. La façon dont les transactions sont ensuite effectuées n'a pas d'importance en soi. Je vous en demande donc le retrait.

M. Charles de Courson. Je comprends donc que, selon vous, en cas de livraison fractionnée, c'est le premier clic qui est comptabilisé.

M. le Rapporteur général. C'est le service d'intermédiation qui est taxé, pas la livraison.

L'amendement est retiré.

La commission est saisie de l'amendement CF104 de Mme Marie-Christine Dalloz.

Mme Marie-Christine Dalloz. Je propose, à ce problème de calcul de l'assiette, une solution pragmatique qui me semble relever du bon sens.

En effet, l'alinéa 40, qui précise que « *les redevables conservent, à l'appui de leur comptabilité, l'information des sommes encaissées mensuellement en contrepartie de chacun des services taxables fournis, en distinguant celles se rapportant à un service fourni en France, [...] ainsi que les éléments quantitatifs mensuels utilisés pour calculer les proportions [de ceux-ci]* » me semble d'une trop grande complexité. Je suggère donc que le fait générateur soit non pas la consultation d'une publicité, mais bien l'acquisition par un annonceur localisé en France de prestations publicitaires. Est-ce envisageable ou non ?

M. le Rapporteur général. Vous proposez que la réalisation en France d'un service de publicité ciblée dépende de la localisation en France de l'annonceur qui en bénéficie.

D'une part, l'assiette de la TSN ne repose pas sur les sommes encaissées par opération, mais sur une répartition globale, fonction de la proportion d'utilisateurs français. C'est donc la localisation des utilisateurs qui est pertinente.

D'autre part, compte tenu de l'économie générale de la TSN, la localisation de l'annonceur est totalement indifférente, et la prendre en compte serait paradoxal : toutes les publicités affichées en France mais qui concerneraient des annonceurs étrangers, donc des entreprises étrangères, seraient hors de l'assiette.

Je suggère donc le retrait de l'amendement.

Mme Marie-Christine Dalloz. La manière dont vous prévoyez d'estimer la part de la France dans l'activité mondiale me paraît une ineptie.

M. Julien Aubert. Votre solution se fonde sur une évaluation statistique. L'avantage de la proposition de Marie-Christine Dalloz est qu'elle repose sur une approche plus traditionnelle du calcul de l'impôt. Il me semble qu'avant de repousser cet amendement, il faudrait analyser ce que serait le produit de la taxe dans un cas et dans l'autre. Si on s'aperçoit en effet que, avec ce que propose Marie-Christine Dalloz, certains étrangers

échappent à la taxe mais que, au bout du compte, celle-ci rapporte plus, on pourrait opter pour cette simplification.

Mme Véronique Louwagie. Je souhaite une précision sur l'assiette des services de publicité. En effet, à l'alinéa 9, il est indiqué que sont notamment concernés « *les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés* ». La base taxable correspond-elle donc au prix de la publicité payé par l'annonceur à la plateforme, ou considère-t-on que le service commercialisé est à un coût différent ?

M. le Rapporteur général. C'est le service d'affichage publicitaire qui est pris en compte.

M. le ministre. Nous partons du principe que ce sont les utilisateurs qui créent la valeur avec leurs données. L'amendement de Mme Dalloz s'inscrit dans une logique radicalement différente, qui revient à épargner des entreprises étrangères installées à New York, Washington ou Sydney, et utilisant sans être taxées les données personnelles de consommateurs situés en France, ce qui est révoltant.

L'outil que nous employons, à savoir le chiffre d'affaires, est certes rudimentaire, mais c'est le seul disponible aujourd'hui ; dès que nous tentons de raffiner le dispositif, comme nous y travaillons depuis deux ans avec l'OCDE, nous ne parvenons qu'à détourner la taxe de son objet.

Mme Véronique Louwagie. Vous me dites que l'assiette sera calculée non pas à partir du coût de la publicité mais de celui du service d'affichage : à titre d'exemple, si une plateforme facture une publicité 1 000 euros à un annonceur, quelle est la part de cette somme imputable au service commercialisé, et les entreprises disposent-elles de cette donnée ?

M. le Rapporteur général. Dans la mesure où une entreprise paie un prestataire, il me semble qu'elle connaît le prix de la prestation, puisque c'est elle qui fait l'objet d'une tarification.

Mme Véronique Louwagie. Le seul montant connu aujourd'hui, c'est le prix facturé à l'annonceur, qui génère du chiffre d'affaires pour la plateforme. Or ce prix correspond bien au coût de la publicité, mais est-il assimilable au coût de l'affichage ?

M. le Rapporteur général. Cela dépend du contrat passé et de ce que couvre le tarif, au-delà de l'affichage. Si, sur les 1 000 euros, il y a 200 euros de frais de « technique », ce sont les 800 euros facturés pour l'affichage qui serviront de base de calcul.

M. le président Éric Woerth. Nous avons visiblement un problème de définition de l'assiette. Peut-être le ministre, qui est à l'origine de ce texte, pourrait-il nous expliquer précisément à quoi correspond l'assiette de la taxe sur les publicités ciblées.

Mme Véronique Louwagie. Le plus souvent, l'annonceur a déjà conçu sa publicité et demande simplement à la plateforme de la diffuser. Me confirmez-vous donc que c'est sur cette prestation qu'est calculée l'assiette ?

Mme Émilie Cariou. Tout dépend des modèles. Criteo, qui commercialise de la publicité ciblée, saura exactement quelle part de son chiffre d'affaires entre dans l'assiette. Facebook le saura aussi. Dans d'autres cas, l'assiette n'apparaîtra pas clairement dans la

comptabilité sociale et il faudra procéder à une répartition. Il est donc clair que, dans les premières années, il y aura du tâtonnement dans les déclarations. Il y aura également des rescrits, ce qui est autorisé par la loi.

Mme Frédérique Dumas. C'est parce que nous nous appuyons sur le chiffre d'affaires que les choses sont complexes. En effet, l'approche statistique est parfois très éloignée de la réalité économique, a fortiori lorsqu'on essaye de donner une définition générale de *business models* qui non seulement sont très divers, mais évoluent sans cesse. La proposition de notre collègue est donc assez pertinente, parce qu'elle se fonde sur la réalité économique.

En matière de publicité privée, par exemple, lorsque l'affichage est vendu aux enchères aux annonceurs, aucun des clics n'aura de valeur économique, à l'exception du dernier, qui remporte l'enchère. C'est cette distorsion par rapport à la réalité qui fait que votre dispositif risque de poser des problèmes juridiques.

M. Charles de Courson. Si j'ai bien compris, nous allons définir l'assiette en calculant, statistiquement, le pourcentage de consultations opérées depuis la France, pourcentage par lequel on multipliera le chiffre d'affaires global, puisqu'on ne peut obtenir autrement la part du chiffre d'affaires réalisée en France. Le ministre a raison de parler d'assiette assez grossière...

M. le président Éric Woerth. Monsieur le ministre, peut-être pourriez-vous revenir sur cette question de l'assiette pour la publicité ciblée, et éclairer les commissaires.

M. le ministre. Le principe de base, c'est le coefficient de présence numérique en France. Ce coefficient sera déterminé au prorata des utilisateurs français actifs sur le service, selon les caractéristiques propres à chaque catégorie de service : la publicité ciblée, autre que la vente de données, la vente de données à des fins publicitaires, les services qui permettent à des acheteurs et à des vendeurs de réaliser des transactions *via* les places de marché, les services, enfin, mettant en relation des acheteurs et des vendeurs sans leur permettre de réaliser des transactions *via* le site internet, ce qui d'ailleurs n'inclut pas les mises aux enchères.

Il me semble que tout ceci est relativement précis, et il me semble que vous coupez les cheveux en quatre en voulant à tout prix définir le périmètre de la taxe au centime près, et je ne vois donc pas, honnêtement, la difficulté que vous soulevez.

La commission rejette l'amendement.

Elle est saisie de l'amendement CF142 de M. Éric Bothorel.

M. Éric Bothorel. Je m'excuse par avance de couper les clics en quatre... mais il est important à mes yeux de lever toute ambiguïté sur la définition des services de ciblage publicitaire concernés et de l'assiette assujettie à la taxe, notamment au regard de la technicité et de la complexité du secteur de la publicité numérique ciblée. Cette nécessaire clarté permettra d'assurer une meilleure sécurité juridique et facilitera l'implémentation de cette taxe pour l'administration fiscale. Il est très probable que l'incertitude sur la valeur de l'assiette conduite à des interprétations divergentes de la loi entre les contribuables et l'administration fiscale française, pouvant engendrer des coûts administratifs élevés.

Il convient en particulier de souligner que le simple placement d'un message publicitaire sur une interface numérique n'a pas la même valeur que la consultation d'une

publicité ciblée par un utilisateur. La confusion entre ces différents schémas pourrait avoir un impact indirect sur les services délivrant à titre principal des contenus numériques, notamment les sites d'information, dont le modèle économique repose en grande partie sur la valeur portée par la publicité ciblée.

Le temps de la concertation lors de l'écriture du décret permettra de faire ressortir les standards utilisés par l'industrie. Ce temps nécessaire et utile pourrait être également mis à profit pour une coordination entre les autorités compétentes en la matière, notamment concernant les enjeux de la conservation des données personnelles des utilisateurs et l'efficacité de l'administration fiscale.

Aussi le présent amendement propose-t-il de renvoyer à un décret la définition des modalités de consultation d'une interface numérique et de messages publicitaires.

M. le Rapporteur général. Votre amendement renvoie à un décret la définition des modalités de consultation de l'interface sur laquelle un message publicitaire apparaît et de consultation dudit message publicitaire.

Le dispositif proposé par le Gouvernement n'exige en aucun cas que l'utilisateur de l'interface consulte effectivement la publicité : c'est l'interface sur laquelle le message apparaît, et non ce dernier, qui doit être consultée – sans doute est-ce l'un des points qui a généré de la confusion. Votre amendement ajoute donc une exigence qui ne figure pas dans la loi.

Au demeurant, la non-consultation des messages publicitaires est un état de fait totalement intégré dans le modèle économique de la publicité ciblée. C'est d'ailleurs pour cela qu'il existe, à côté de la tarification par clic dite « coût par clic », ou CPC, une tarification par volume d'affichage indépendamment de la consultation effective des messages : le coût par mille – entendre « mille affichages » – ou CPM.

Je vous invite donc à retirer cet amendement, faute de quoi mon avis sera défavorable.

La commission rejette l'amendement.

L'amendement CF25 de M. Charles de Courson est retiré.

La commission en vient à l'amendement CF106 de M. Charles de Courson

M. Charles de Courson. Il s'agit d'un petit amendement précisant que l'on parle bien des encaissements au niveau mondial.

M. le Rapporteur général. Votre amendement entend apporter une précision sur le fait que les encaissements faits par le redevable s'entendent au niveau mondial.

Sur la forme, tel qu'il est rédigé, il conduirait à dire que les sommes encaissées en contrepartie d'un service fourni en France le sont au niveau mondial, ce qui n'a pas tellement de sens.

Sur le fond, il me paraît satisfait : l'assiette de la TSN repose en effet déjà sur les sommes encaissées au niveau mondial, auxquelles est appliqué un coefficient qui représente la part des utilisateurs français dans le total des utilisateurs du service taxé.

L'amendement est retiré.

La commission adopte ensuite l'amendement rédactionnel CF65 du Rapporteur général.

Puis elle examine les amendements identiques CF35 de M. Charles de Courson et CF100 de Mme Marie-Christine Dalloz.

M. Charles de Courson. Mon amendement porte sur la définition de l'assiette et vise à exclure les opérations pour lesquelles un vendeur français fournit un bien ou une prestation de service à un utilisateur étranger par le biais d'une interface numérique dont la mise à disposition constitue un service taxable.

En effet, inclure de telles opérations dans les opérations rattachables à la France pour la détermination de la proportion visée dans le code général des impôts, dans sa rédaction telle que prévue par le projet de loi, conduirait, en cas de répercussion d'une partie de la taxe sur les commissions payées par les vendeurs, à un renchérissement du coût des exportations. Ce dernier risque d'affecter en majorité les particuliers et les petites et moyennes entreprises françaises qui exportent des biens et des services par le biais d'interfaces numériques. Il s'agit donc d'éviter ce type de distorsion de concurrence.

Mme Marie-Christine Dalloz. Il s'agit bien d'exclure du champ de la taxe les entreprises françaises qui travaillent à l'exportation. Notre déficit commercial est suffisamment massif pour qu'on ne les pénalise pas.

M. le Rapporteur général. Ces amendements proposent de considérer comme réalisés en France, pour des services d'intermédiation permettant la réalisation de transactions entre utilisateurs, uniquement ceux dans lesquels l'acheteur, le client, est en France. Cela exclut donc de l'assiette toutes les opérations où l'utilisateur français est le vendeur ou le prestataire. Une telle restriction ne me paraît pas souhaitable. Avis défavorable.

M. Charles de Courson. Une entreprise française qui produit de l'électroménager et exporte en Allemagne *via* un service d'intermédiation va donc acquitter la taxe.

M. le Rapporteur général. C'est l'interface qui paie.

M. Charles de Courson. Certes, mais vous partez du principe que l'interface ne répercutera pas cette taxe sur le vendeur, ce qui est nier la réalité. Il y aura donc une incidence économique, qui va pénaliser l'entreprise vendeuse et créer une distorsion de concurrence par rapport à une entreprise allemande qui commercialise le même bien.

M. le ministre. Monsieur de Courson, je ne veux pas qu'on joue avec les peurs des uns et des autres en laissant entendre qu'on va pénaliser les exportations des petites et moyennes entreprises (PME) françaises : ce n'est pas raisonnable et ça ne correspond pas à la réalité ! Pardon d'être un peu brutal, mais si je suis ouvert au débat démocratique, il ne me paraît pas opportun de susciter inutilement la peur. Croyez-moi, si on voulait favoriser les exportations françaises, il y aurait bien d'autres sujets sur lesquels intervenir en priorité, à commencer par les impôts de production.

Je rappelle au demeurant que le montant de la taxe s'élèvera à 3 % maximum – cela dépendra de la façon dont les grandes entreprises du secteur numérique la répercuteront – sur la commission de 10 % ou 12 % prélevée par ces entreprises. Par ailleurs, prenant l'exemple de l'électroménager, vous semblez croire que la taxe va s'appliquer sur chaque appareil vendu : or, elle ne va pas s'appliquer transaction par transaction, mais sur un volume global

de chiffre d'affaires. Enfin, vous partez du principe que la répercussion de ces 0,3 % ou 0,4 % sera intégrale, alors qu'il n'est pas exclu qu'ils soient dilués dans le chiffre d'affaires de la plateforme. Très franchement, je ne trouve pas crédible l'affirmation selon laquelle cette taxe va pénaliser les exportations françaises.

M. Charles de Courson. Monsieur le ministre, vous me connaissez un peu, et vous savez donc que je n'ai rien d'un rigolo... ! Vous partez de l'hypothèse implicite selon laquelle cette taxe n'aura aucune incidence économique sur les tiers, mais cette hypothèse est-elle crédible ? Je ne suis pas Dieu, je ne sais pas tout, c'est pourquoi je me suis renseigné... Il se trouve qu'il existe une étude – qu'on peut contester, certes –, selon laquelle la répercussion de la taxe sur les utilisateurs se ferait à environ 50 % de son montant. Vous dites que ce n'est pas significatif, mais quand on connaît les marges des entreprises, même une taxe de 0,3 % ou 0,4 % représente des sommes considérables.

Par ailleurs, vous ne pouvez contester le fait que, si j'achète le même produit par le même moyen en Allemagne, je ne serai pas taxé. Vous voyez bien qu'il y a un vrai problème ! Votre hypothèse, selon laquelle il n'y aura aucune incidence économique, est bâtie sur un raisonnement de juriste, et non d'économiste.

M. le ministre. Un raisonnement d'économiste, ne vous en déplaise, me conduit à penser qu'un groupe mondial faisant 750 millions d'euros de chiffre d'affaires, ne va pas répercuter l'incidence d'une taxe de 0,3 % sur sa seule filiale nationale, mais plutôt la diluer dans le chiffre total de son groupe – et avec votre parfaite connaissance des questions fiscales et économiques, vous le savez aussi bien que moi, monsieur de Courson !

L'idée selon laquelle un groupe s'emploierait à répercuter la taxe à 3 % portant sur sa commission de 10 %, uniquement sur un bien produit en France et exporté vers l'Allemagne ou l'Italie, pour pénaliser la PME française productrice, est totalement farfelue : très honnêtement, ce n'est pas ainsi que fonctionne un groupe mondial de cette taille et, de ce point de vue, votre raisonnement ne me paraît pas tenir la route.

M. Charles de Courson. Monsieur le ministre, il existe une étude montrant que la répercussion de la taxe sur les utilisateurs est un peu supérieure à 50 %, et que les entreprises à qui l'on veut appliquer cette taxe ne seraient touchées qu'à hauteur de 5 % environ de son incidence. Si vous disposez d'une autre étude disant le contraire, pourquoi ne la produisez-vous pas ? Vous avouerez qu'il y a de quoi se poser des questions au sujet de votre hypothèse selon laquelle l'incidence économique serait nulle !

M. le président Éric Woerth. Je vous rappelle que nous avons déjà eu exactement la même discussion hier, monsieur de Courson. Il y a manifestement un désaccord entre le Gouvernement et vous au sujet de ce texte et, une fois que nous avons fait le constat, il ne sert à rien de répéter sans cesse les mêmes arguments.

M. Charles de Courson. Il y a un vrai problème, et le Gouvernement ne répond pas à nos questions !

La commission rejette les amendements identiques.

Puis elle est saisie de l'amendement CF66 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Afin de lever une ambiguïté figurant dans le texte, cet amendement vise à préciser que les comptes ouverts en France doivent avoir été utilisés durant l'année d'imposition.

La commission adopte l'amendement.

Elle examine ensuite l'amendement CF67 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Cet amendement prévoit de façon expresse que, dans l'hypothèse d'une cessation d'activité, le fait générateur intervient au moment de cette cessation, et non au 31 décembre de l'année durant laquelle elle intervient.

La commission adopte l'amendement.

Elle est saisie de l'amendement CF91 de M. Éric Coquerel.

M. Éric Coquerel. Par cet amendement, nous proposons de supprimer l'exclusion automatique des produits soumis aux droits d'accises – produits énergétiques, tabac, alcool – du champ de la taxe. Nous pensons que les plateformes numériques réalisant des bénéfices grâce à ces produits doivent payer la taxe au même titre que leurs concurrents ne vendant pas ce type de produits.

En effet, il serait un peu étrange qu'Amazon ne paye pas cette taxe au titre du vin qui est vendu via sa *marketplace* en ligne.

M. le Rapporteur général. Votre amendement supprime l'exclusion du champ de la TSN des sommes tirées de la mise à disposition d'une interface facilitant la vente de produits soumis à accises, tels que les boissons ou le tabac, si ces sommes sont directement liées au volume ou au prix des produits vendus.

Je partage votre préoccupation quant à l'insuffisance générale des impôts payés par certaines multinationales du numérique, et j'avais d'ailleurs cité l'entreprise à laquelle vous faites référence lors d'une question au Gouvernement le 6 mars dernier, puisque son taux d'imposition l'an dernier serait négatif malgré des profits records.

Cependant, l'exclusion prévue tend à garantir au dispositif sa conformité au droit européen. Revenir dessus exposerait donc sur ce point la taxe française à une condamnation par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), avec les conséquences que l'on sait pour les finances publiques d'un contentieux perdu.

Je suis donc défavorable à votre amendement.

M. Charles de Courson. Si je comprends la position de M. le Rapporteur général, il faut reconnaître que cet amendement soulève un problème bien réel : il est un peu choquant que l'alcool et le tabac vendus par les plateformes numériques échappent à la taxe.

M. Éric Coquerel. J'avais cru comprendre que, vis-à-vis des « GAFA » (Google, Amazon, Facebook, Apple), nous nous efforcions de modifier la réglementation européenne et qu'à défaut nous prenions des mesures de manière unilatérale. Je suis donc un peu étonné d'entendre le Rapporteur général évoquer la conformité du texte au droit européen, surtout quand celui-ci présente un caractère aussi anormal qu'en l'occurrence. J'estime qu'il faut savoir sortir des traités européens, mais aussi qu'il faut savoir aller jusqu'au bout de notre démarche quand nous travaillons à la mise au point d'une mesure nationale d'application unilatérale.

M. le Rapporteur général. La violation du droit européen à laquelle je fais référence est en l'occurrence la violation d'une directive relative aux produits soumis à

accises, transposée en droit national. Je maintiens donc mon avis défavorable, au motif que la disposition proposée nous exposerait à une condamnation par la CJUE.

La commission rejette l'amendement.

Puis elle adopte l'amendement rédactionnel CF145 du Rapporteur général.

Elle examine, en discussion commune, les amendements CF113 de M. Éric Coquerel, CF146 et CF59 de M. Jean-Paul Dufrègne ainsi que CF38 et CF39 de Mme Valérie Rabault.

M. Éric Coquerel. Par l'amendement CF113, nous proposons de rendre la taxe progressive suivant le chiffre d'affaires réalisé, avec un taux allant de 3 % à 10 %.

En effet, nous trouvons que la taxe prévue par le texte est trop peu ambitieuse. D'après nos calculs, elle ne rapporterait que 400 millions d'euros en 2019, dont seulement 16 millions d'euros seraient payés directement par les GAFA, le reste étant certainement répercuté sur les consommateurs. Selon l'économiste Gabriel Zucman, ce sont ainsi plus de 5 milliards d'euros qui échapperaient chaque année au fisc français du fait de l'évasion fiscale des multinationales, c'est-à-dire beaucoup plus que ce que le Gouvernement ambitionne de récupérer.

En outre, il faut rappeler que le Gouvernement avait initialement promis de présenter une taxe progressive. Bruno Le Maire avait même répondu à une question orale de Marie-Noëlle Lienemann au Sénat sur ce sujet en lui disant : « *Vous devriez être contente, cette taxe sera progressive.* » Par cet amendement, nous donnons donc la possibilité au Gouvernement de tenir sa promesse.

M. Jean-Paul Dufrègne. Par notre amendement CF46, nous proposons également que la taxe sur les services numériques soit calculée progressivement, par l'application de trois taux différents – 3 %, 5 % et 7 % –, mis en œuvre en fonction du niveau de chiffre d'affaires mondial de l'entreprise concernée. Comme vient de le dire Éric Coquerel, cette notion de progressivité figurait dans les plans initiaux de l'exécutif.

Une taxe progressive serait plus juste sur le plan fiscal. En outre, monsieur le ministre, vous avez hier affirmé à plusieurs reprises que vous souhaitiez continuer à disposer d'un levier afin que la France soit placée dans une situation plus favorable dans les négociations internationales. Il me semble qu'en adoptant cet amendement, vous en auriez un peu plus sous le pied !

L'amendement CF59 vise à porter le taux de la taxe de 3 % à 6 %, ce qui n'a rien d'extravagant quand on sait que l'Autriche a l'intention d'adopter un taux de 5 %. Compte tenu de la déductibilité de cette taxe du résultat comptable sur lequel est calculé l'impôt sur les sociétés (IS), le taux initial de 6 % serait en réalité situé à un niveau un peu inférieur, très proche de celui de 5 % envisagé par l'Autriche. Songez que si vous vous cantonnez au taux de 3 %, on risque de vous trouver singulièrement peu ambitieux dans le cadre des négociations internationales...

Mme Valérie Rabault. L'amendement CF38 vise à porter le taux de la taxe de 3 % à 5 %. Ce taux de 5 % est en effet celui qui avait été proposé au sein du Parlement européen par le rapporteur néerlandais, ce qui n'a pu se faire en raison de l'opposition de quatre États membres sur vingt-huit.

Quant à l'amendement de repli CF39, il propose un taux de 4 %.

M. le Rapporteur général. J'ai, dès le départ, posé la question de la progressivité, comme vous pourrez le vérifier en lisant mon rapport, qui sera publié comme il est d'usage à l'issue des travaux de la commission. J'ai obtenu une réponse extrêmement claire sur les risques juridiques que nous ferait courir cette progressivité, en ce qu'elle conduirait à une forme de sélectivité qui pourrait rendre la taxe incompatible avec le droit européen.

Il existe une jurisprudence en la matière : l'éventuel caractère progressif d'une taxe sur le chiffre d'affaires n'est admis que s'il est nécessaire à l'objectif de la taxe, comme la Commission européenne l'a précisé en 2017 au sujet d'une taxe polonaise.

En ce qui concerne les amendements suivants, ayant pour objet d'augmenter le taux de la taxe, les travaux européens ont toujours lié la problématique du taux à celle de l'assiette. Or, le taux de 3 % est celui qui avait été expertisé par la Commission européenne pour une assiette reposant à la fois sur la publicité ciblée et les services d'intermédiation. Le taux de 5 % actuellement envisagé par l'Autriche ne concerne pas du tout la même assiette, puisque ce pays a décidé de supprimer l'intermédiation de l'assiette de la taxe sur le numérique, pour ne conserver que la publicité. Nous avons rencontré la direction générale de la fiscalité et des douanes à Bruxelles, qui nous a confirmé que le taux de 3 % était cohérent avec l'assiette que nous avons choisie.

Pour ces raisons, je suis défavorable à ces cinq amendements.

La commission rejette successivement les amendements.

Elle est saisie de l'amendement CF92 de Mme Sabine Rubin.

M. Éric Coquerel. Par cet amendement, nous souhaitons créer un taux majoré pour la taxe, qui s'appliquerait aux entreprises déclarant plus de la moitié de leurs bénéfices dans des États à fiscalité très faible. Il s'agit à la fois de faire application d'une sorte de principe de précaution et de taxer de manière plus juste des entreprises dont on peut estimer, non seulement qu'elles ne règlent pas tout ce qu'elles devraient au fisc français, mais qu'elles ont des arrangements avec des pays pratiquant une fiscalité agressive ou un dumping fiscal au détriment de leurs voisins.

M. le Rapporteur général. Cet amendement me semble poser deux problèmes. D'une part, il revient à surimposer lourdement des entreprises étrangères, ce qui induit une discrimination fondée sur la nationalité, contraire au droit européen et aux règles internationales. D'autre part, il revient à lier le taux de la TSN à des éléments propres à l'IS, ce qui présente un gros risque constitutionnel.

Je rappelle en effet que le Conseil constitutionnel a déjà censuré, le 19 mai 2017, un dispositif de ce type pour la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), dans lequel était prise en compte pour la détermination du taux effectif de la CVAE l'intégration fiscale, un mécanisme propre à l'IS.

Je suis donc défavorable à cet amendement.

La commission rejette l'amendement.

Elle examine l'amendement CF43 de M. Fabien Roussel.

M. Fabien Roussel. Vous conviendrez que nous faisons beaucoup d'efforts pour essayer de rendre cette taxe efficace : après avoir fait des propositions visant à remédier au caractère insuffisant de son assiette et de son taux, nous voulons souligner qu'il est anormal que cette taxe, qui ne devrait rapporter que 400 millions d'euros bruts, soit en plus déductible de l'IS, ce qui diminue encore son rendement : ainsi son taux réel n'est-il pas de 3 %, mais sans doute plutôt de 2 %... Avec l'amendement CF43, nous proposons donc que cette taxe ne soit pas déductible de l'IS.

M. le président Éric Woerth. C'est brutal !

M. le Rapporteur général. Il est ici proposé d'introduire une disposition totalement dérogoire au droit commun, ce qui ne me paraît pas opportun.

Par ailleurs, certains redevables de la TSN paient déjà l'IS, sans pratiquer l'évasion fiscale. Les empêcher de déduire la TSN de l'assiette imposable les pénaliserait excessivement : en quelque sorte, cela reviendrait à traiter plus durement ceux qui jouent le jeu que ceux qui éludent l'impôt, et les premières victimes seraient les entreprises françaises, pas les géants étrangers...

J'estime que votre amendement n'atteint pas la cible que vous visez, et qu'il aboutirait à pénaliser la vertu. J'y suis donc défavorable.

Mme Émilie Cariou. Je souscris à ce que vient de dire M. le Rapporteur général. En vertu des principes de droit commun de la fiscalité, les impôts et taxes sont des charges déductibles du résultat fiscal, à l'exception de ceux expressément non déductibles, notamment l'IS et certaines pénalités prévues en cas de fraude.

En l'occurrence, si cet amendement était mis en œuvre, l'entreprise qui déclare ses impôts en France ne pourrait pas déduire certaines charges de son résultat fiscal français : pour elle, ce serait donc la double peine – IS et TSN. Or, la taxe a vocation à concerner des personnes qui ne sont pas forcément assujetties à l'IS en France, puisqu'elle concerne aussi des non-résidents. Je ne vois pas pourquoi les entreprises qui déclarent en France devraient se voir privées du droit de déduire la charge représentée par la TSN, par dérogation au droit commun.

M. Jean-Paul Dufrègne. Je rappelle que nous avons proposé tout à l'heure des amendements visant à augmenter le taux de la taxe : si vous les aviez acceptés, celui que nous examinons actuellement n'aurait plus lieu d'être !

M. Fabien Roussel. Vous nous dites que notre proposition est « brutale », monsieur le président, mais que dire alors de la réponse du Rapporteur général, qui évoque des entreprises vertueuses à qui il faudrait éviter d'appliquer une double peine ? Nous parlons tout de même d'entreprises pratiquant le transfert de leurs bénéfices vers des paradis fiscaux !

M. le Rapporteur général. Allons, il ne faut pas accuser toutes les entreprises situées dans le champ de la taxe de faire de l'évasion fiscale !

M. le ministre. Avant que le débat ne dérape totalement, je tiens à rappeler que le sujet dont nous débattons actuellement n'a rien à voir avec l'évasion fiscale. Ce que nous voulons taxer, c'est de la valeur créée sur la base de consommateurs français, c'est-à-dire une valeur qui n'est pas taxée aujourd'hui. Le problème de l'évasion fiscale sera traité dans

un autre cadre, celui du G7, avec une imposition minimale à l'IS, afin que les multinationales ne puissent pas délocaliser leurs bénéfices vers des paradis fiscaux.

En aucun cas ce projet de loi n'a vocation à lutter contre l'évasion fiscale : il vise à toucher des entreprises qui, en l'absence actuelle de base fiscale, peuvent faire des bénéfices sur la base des données des consommateurs français et sans avoir à payer des impôts d'un même montant que ceux acquittés par les autres entreprises, en particulier les entreprises françaises. C'est une question de justice et d'efficacité, mais pas de lutte contre l'évasion fiscale.

Pour ce qui est de la progressivité, ce principe avait effectivement été envisagé, mais nous nous sommes rangés aux arguments de la Commission européenne et du Conseil d'État, qui nous ont indiqué que la création d'une taxe progressive pouvait poser un problème juridique.

Enfin, à ceux qui estiment que le taux de cette taxe n'est pas suffisant, en citant l'exemple de l'Autriche, je précise que si ce pays a fait le choix d'une taxe à 5 %, il a aussi pris une base plus étroite, puisque ne sont retenus au titre de la base taxable que les revenus tirés de la publicité – les plateformes étant, elles, exclues, du champ de la taxe. Il ne me paraît donc pas justifié de prétendre que la taxe française ne serait pas comparable à ce qui se fait ailleurs en Europe.

M. Éric Coquerel. Monsieur le rapporteur, nous n'avons jamais dit qu'il s'agissait d'une discrimination fondée sur la nationalité – rassurez-vous, nous n'en sommes pas encore à l'impôt universel, qui fait actuellement l'objet d'une mission d'information de la commission des finances. Ce que nous constatons, c'est une discrimination se faisant au profit des multinationales qui planquent leur argent dans les paradis fiscaux, ce qui n'est pas tout à fait la même chose.

Par ailleurs, je suis très étonné de vous entendre dire, monsieur le ministre, que ce projet de loi n'est pas destiné à lutter contre l'évasion fiscale des GAFAs, alors que c'est pourtant ce que vous avez dit précédemment dans les médias...

M. le ministre. Tout dépend de ce que vous entendez par « évasion fiscale », monsieur Coquerel. Ce que je veux dire, c'est qu'il y a des entreprises qui, aujourd'hui, en l'absence de dispositifs fiscaux permettant de taxer la création de valeur à partir des données de consommateurs français, échappent à l'impôt – sans volonté délibérée de leur part de le faire, mais simplement en raison de l'absence de dispositif fiscal adapté. Le présent projet de loi a précisément pour objet de mettre en place un tel dispositif fiscal, c'est pourquoi j'y crois profondément.

Il est un autre sujet qui me préoccupe tout autant que celui de l'absence de taxation des revenus tirés des données des Français, à savoir celui des multinationales qui réalisent des bénéfices sur la base du consommateur français et rapatrient ensuite ces bénéfices ailleurs qu'en France, ce qui leur permet de se soustraire à l'impôt français. Cette pratique est tout à fait inacceptable, et sera à ce titre combattue dans le cadre du G7.

La commission rejette l'amendement.

Elle est saisie de l'amendement CF68 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Cet amendement fait écho à certaines préoccupations soulevées par des entreprises au cours des auditions que nous avons effectuées,

préoccupations relatives aux variations de change qui peuvent être très importantes durant une même année. Il propose donc que la conversion en euros repose non sur le premier taux annuel, mais sur le dernier taux de change connu au premier jour du mois d'encaissement des sommes.

M. le président Éric Woerth. C'est un peu plus sophistiqué...

M. le Rapporteur général. Et surtout moins risqué !

M. Charles de Courson. Le dispositif proposé m'inspire une question : est-il compatible avec le fait qu'il est également indiqué à l'article 1^{er} que la taxe est calculée en fonction du chiffre d'affaires mondial consolidé dans le domaine concerné ?

M. le Rapporteur général. La réponse est oui : par coordination, je propose en effet également que les éléments que doivent conserver les entreprises fassent état des aspects liés au taux applicable chaque mois, pour permettre un bon suivi de l'assiette déclarée.

M. Charles de Courson. Mais s'il s'agit d'une société américaine – ce qui est le cas de la plupart des GAFAs –, elle aura des comptes consolidés en dollars.

M. le Rapporteur général. D'où la conversion !

M. Charles de Courson. On va donc demander à ces entreprises de faire des statistiques mensuelles, avant d'appliquer pour chaque mois le taux de conversion en euros.

M. le Rapporteur général. Toutes les entreprises concernées, quelle que soit leur taille – y compris Apple –, sont parfaitement conscientes de cette difficulté, qu'elles ont évoquée lors des auditions. Pour une fois qu'on répond aux demandes des entreprises... !

La commission adopte l'amendement.

Elle examine ensuite l'amendement CF89 de M. Éric Coquerel.

M. Éric Coquerel. Mes chers collègues, je vais vous présenter un amendement de bon sens, dont je ne doute pas que vous l'adopterez, puisqu'il vise à renforcer les sanctions prévues dans le droit commun vis-à-vis des GAFAs qui échapperaient à la taxe. Il s'agit en fait de sanctionner ces entreprises en leur interdisant de percevoir le crédit d'impôt recherche (CIR), ce qui paraît logique.

M. le Rapporteur général. Premièrement, une ambiguïté dans la rédaction de cet amendement pourrait conduire à priver de CIR toutes les entreprises qui ne paient pas la TSN, même si elles n'en sont pas redevables.

M. Éric Coquerel. Si ce n'est que ça, nous pouvons sous-amender !

M. le Rapporteur général. Je vous invite effectivement à remédier à ce problème d'ici à l'examen du texte en séance publique.

Deuxièmement, le paiement de la TSN n'est pas un critère d'octroi du CIR, et il n'y a aucun lien entre les deux : le CIR est de droit si des dépenses éligibles sont engagées, indépendamment du fait d'avoir ou non payé la TSN due. Pour cette même raison, le CIR n'est pas repris si la TVA ou la CVAE n'est pas acquittée.

Enfin, faute de précision contraire, votre amendement pourrait conduire à reprendre des créances de CIR acquises ou en germe, exposant là aussi le dispositif à une censure constitutionnelle.

J'émetts donc un avis défavorable à cet amendement.

La commission rejette l'amendement.

Elle est saisie des amendements identiques CF56 de M. Jean-Noël Barrot, faisant l'objet du sous-amendement CF147 du Rapporteur général, et CF125 de Mme Émilie Cariou.

M. Mohamed Laqhila. Créer une taxe sur les services numériques est une bonne chose, mais encore faut-il donner à l'administration les moyens d'exercer son droit de reprise. Compte tenu des procédures qui risquent d'être longues et complexes, l'amendement CF56 propose la mise en place d'un délai de reprise d'une durée spécifique de six ans, identique au délai de droit commun et venant se substituer au délai triennal applicable à la TVA et aux autres taxes basées sur le chiffre d'affaires.

M. le Rapporteur général. Compte tenu du caractère inédit des modalités de détermination de l'assiette de la taxe, et du fait que de nombreux redevables seront situés hors de France, il me paraît normal d'augmenter le délai accordé à l'administration pour exercer son droit de reprise, en le faisant passer de trois à six ans.

Je suis donc favorable à ces amendements identiques, sous réserve que soit adopté mon sous-amendement CF147, qui a simplement pour objet de tirer les conséquences de la spécificité du fait générateur de la TSN par rapport à celui de la TVA, dans le cadre du délai de droit de reprise de l'administration en cas de flagrance fiscale ou d'activités occultes.

M. Charles de Courson. M. le Rapporteur général et M. le ministre pourraient-ils nous éclairer sur la manière dont s'effectuera le contrôle de cet impôt ? Pour la détermination de son assiette, l'administration fiscale devra connaître le nombre de clics au niveau mondial par rapport au nombre de clics au niveau de la France, mais comment exercera-t-elle son contrôle auprès d'une entreprise située aux États-Unis ?

Par ailleurs, quel est l'intérêt de faire passer le délai du droit de reprise de trois ans à six ans, puisqu'il s'agit d'une taxe temporaire ?

M. le Rapporteur général. Les modalités du contrôle figuraient dans le document de présentation diffusé hier, avant que M. le ministre donne des informations complémentaires à ce sujet dans son exposé. On ne va pas refaire la discussion générale, monsieur de Courson...

M. Charles de Courson. Je suis désolé, monsieur le Rapporteur général, mais il ne nous a pas été expliqué comment on allait s'y prendre pour aller effectuer des contrôles auprès des GAFAs américains... Pour ce qui est du nombre de clics au niveau mondial, les entreprises concernées vont effectuer une déclaration, mais comment allons-nous vérifier que celle-ci correspond à la réalité ?

M. le Rapporteur général. Toutes ces choses ont été précisées hier, notamment lorsque j'ai évoqué les échanges de renseignements dans le cadre de l'OCDE et le rôle du représentant local des redevables étrangers.

M. Charles de Courson. L'échange d'informations ne résout absolument pas le problème, car il ne prévoit pas la communication du nombre de clics. Revenons sur terre, monsieur le rapporteur !

La commission adopte le sous-amendement CF147.

Puis elle adopte les amendements identiques CF56 et CF125 modifiés.

Elle examine l'amendement CF69 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Il s'agit d'une précision : en cas de consolidation, le représentant légal d'un redevable n'a pas à déclarer la TSN.

La commission adopte l'amendement.

Elle examine les amendements identiques CF60 de Mme Véronique Louwagie et CF107 de M. Charles de Courson.

Mme Véronique Louwagie. Ce dispositif, qui vise à taxer en France des activités qui ne le sont actuellement pas, aura pour effet de taxer des activités qui le sont déjà – puisque certaines entreprises paient déjà l'IS. Cette taxe sur le chiffre d'affaires étant totalement indépendante du résultat de l'entreprise, le cumul de cette taxe avec l'IS risque d'être difficilement supportable dans certaines situations. Ainsi, pour une entreprise dont le résultat net représenterait 10 % du chiffre d'affaires – ce qui est déjà beaucoup –, la taxe représenterait 30 % du bénéfice avant impôt et 20 % du bénéfice après impôts. Si on additionne les 33,33 % d'impôt sur les sociétés, l'imposition totale dépasserait 50 % du bénéfice !

L'amendement CF60 propose que les entreprises qui s'acquittent déjà de leurs impôts en France puissent imputer cette taxe sur l'impôt qu'elle doit. Monsieur le ministre, il me semble que vous aviez pensé à cette solution ; ce serait une mesure de justice pour les entreprises françaises.

M. Charles de Courson. L'amendement CF107 est identique. Il permettra non seulement de remédier aux situations de double imposition, mais aussi d'éviter une censure juridictionnelle, au motif du caractère confiscatoire de la taxe.

M. le Rapporteur général. Monsieur de Courson, concernant votre dernier argument, le Conseil d'État a affirmé dans son avis que la taxe ne pouvait en aucun cas être considérée comme confiscatoire.

J'entends ce que vous dites ; la question a d'ailleurs été abordée par la mission d'information de Bénédicte Peyrol, mais aussi par nos collègues du Sénat, sur la proposition de directive européenne. Je vous rappelle cependant que, si une directive peut s'affranchir des conventions entre États membres, une loi nationale ne le peut pas. Or les conventions feraient obstacle à ces dispositions. Mon avis est donc défavorable.

M. le ministre. Madame Louwagie, je vous propose de retirer votre amendement : si vous déduisez le montant de la taxe, non pas de l'assiette de l'IS, mais de l'IS lui-même, vous faites entrer la taxe dans le champ de l'imposition sur les bénéfices, et donc des conventions fiscales. Par conséquent, vous ne pouvez plus l'appliquer au niveau national.

M. Charles de Courson. Vous avez raison, monsieur le ministre, mais depuis la publication du projet de loi, d'excellents articles ont été publiés, qui font état de doutes sur la

qualification de cet impôt devant les juridictions internationales. Si vous votez notre amendement, vous êtes à l'abri puisque cette déduction évite la double taxation. Si vous votez contre, vous prenez un risque...

M. le Rapporteur général. Ce matin, M. Pascal Saint-Amans, le directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, nous a apporté une réponse parfaitement claire !

M. Charles de Courson. Mais M. Saint-Amans n'est pas magistrat...

M. le Rapporteur général. Je pense qu'à la place qui est la sienne, il connaît les conventions fiscales. Il est extrêmement compétent !

M. Charles de Courson. Je partage votre sentiment, monsieur le Rapporteur général, mais de grands spécialistes estiment malgré tout que la qualification de cette taxe devant les juridictions internationales est loin d'être évidente : elle pourrait être requalifiée en impôt direct – et donc soumise aux conventions. Voter cet amendement nous met à l'abri.

Mme Frédérique Dumas. Le débat qui a fait suite à l'audition de M. Pascal Saint-Amans a mis en avant d'autres dispositifs juridiques internationaux. Relisez également les analyses de Mme Ruth Mason avant d'être aussi affirmatifs...

En outre, vous avez souligné que la directive européenne ne s'inscrivait pas dans le même cadre que la taxe française. C'est bien le problème ! Ce que vous affirmez aurait été valable si une directive européenne avait été adoptée, mais tombe dans le cadre d'un dispositif purement français. Enfin, vous vous comparez au chancelier autrichien : je ne suis pas sûre qu'il incarne le progressisme face au nationalisme...

M. le Rapporteur général. Je vous laisse juger du choix des électeurs autrichiens. Je ne vois pas de quelles discussions postérieures à l'audition vous voulez parler... J'ai simplement rappelé la hiérarchie des normes, qui explique les précisions apportées par Pascal Saint-Amans. La non-adoption de la directive européenne ne fait absolument pas tomber notre dispositif. Cela n'a rigoureusement rien à voir !

La commission rejette les amendements identiques.

Elle en vient à l'amendement CF143 de Mme Émilie Cariou.

Mme Émilie Cariou. Nous proposons que la déclaration pays par pays issue des travaux de l'OCDE soit complétée des informations concernant la TSN, afin que ce document soit un vecteur complet d'informations fiscales.

M. le Rapporteur général. Si je comprends parfaitement la finalité de votre amendement, je ne suis pas convaincu qu'il soit opportun. La TSN a vocation à être provisoire : imposer dans ce contexte une nouvelle obligation déclarative risque d'alourdir les charges administratives des entreprises, à rebours de l'objectif du Gouvernement de les alléger, comme en témoigne notamment le projet de loi relatif à la croissance et à la transformation des entreprises (« PACTE »).

Le contenu de la déclaration pays par pays est régi par une convention multilatérale conclue dans le cadre de l'OCDE. Enrichir unilatéralement son contenu ne rendra pas

opposables ces modifications aux autres pays. En conséquence, la mesure que vous proposez ne touchera que les entreprises françaises, et non étrangères.

En outre, la déclaration pays par pays est une obligation déclarative concernant l'impôt sur les sociétés. L'étendre à la TSN, sans lien avec l'impôt sur les sociétés, ne me paraît pas souhaitable.

Enfin, cette déclaration contient des données fournies sur la base des exercices fiscaux, alors que la TSN fonctionne sur l'année civile, ce qui compliquera le traitement des données. En conséquence, le complément que vous proposez risque d'être vidé de sa substance. Dans ces conditions, je vous invite à retirer votre amendement.

Mme Émilie Cariou. Certes, les exercices ne correspondent pas aux années civiles. Mais, peu importe, car il s'agit d'une déclaration d'informations sur les éléments soumis à la taxation. Je vais le retirer, mais il serait souhaitable de le garder en tête lors de nos futures négociations concernant la taxe au niveau de l'OCDE. Il sera utile d'enrichir le document de ces informations.

L'amendement est retiré.

La commission examine l'amendement CF70 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Cet amendement vise à préciser dans la loi l'assiette des pénalités applicables en cas de modulation excessive à la baisse des acomptes dus par le redevable. Si, pour certaines taxes sur le chiffre d'affaires, cette assiette est définie par le *BOFiP*, il me semble préférable, et juridiquement plus solide, que ce soin revienne au législateur. En cas de modulation excessive, les pénalités seront assises sur la différence entre le montant qui aurait dû être payé à travers les acomptes – sans modulation – et le montant effectivement payé.

La commission adopte l'amendement.

Puis elle adopte successivement les amendements rédactionnels CF71, CF72, CF73 et CF74 du Rapporteur général.

Elle en vient à l'amendement CF75 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Je propose de supprimer la mention insérée à l'alinéa 64 selon laquelle la TSN sera déductible de l'assiette de la « taxe YouTube ». Le produit de cette taxe étant affecté au Centre national du cinéma et de l'image animée, il ne paraît pas souhaitable de risquer de réduire les ressources de ce dernier. Je ne dirai pas la même chose de tous les crédits d'impôt, mais c'est un autre débat, qui fait déjà sourire mes collègues !

L'impact concret pour les entreprises concernées – de grandes multinationales à forts profits – sera tout à fait supportable.

La commission adopte l'amendement.

Elle est saisie de l'amendement CF138 de Mme Frédérique Dumas.

Mme Frédérique Dumas. Je continue d'essayer de protéger les entreprises françaises et européennes dans la compétition internationale. Le rapporteur nous a indiqué qu'il fallait récompenser la vertu.

M. le Rapporteur général. J'ai dit qu'il ne fallait pas la pénaliser, c'est différent !

Mme Frédérique Dumas. Nous essayons donc de ne pas la pénaliser... Cette première proposition est issue d'un dispositif de suramortissement des immobilisations dans le secteur de l'immobilier, proposé par Emmanuel Macron lui-même. Il s'agissait de prendre en compte une base amortissable égale à 140 % de l'immobilisation neuve acquise – soit plus que sa valeur.

Le même dispositif de suramortissement a été repris dans le projet de loi de finances pour 2019 pour les équipements de production de froid de toutes les entreprises et pour les investissements des armateurs dans leurs bateaux, afin d'accélérer la transition énergétique. Le mécanisme est une déduction de 40 % de la valeur du bien répartie linéairement sur la durée d'utilisation du bien, qui s'ajoute à la dotation aux amortissements de l'immobilisation.

Afin d'éviter tout lien avec l'IS, nous proposons de déduire des résultats imposables une somme égale à trois fois le montant de la taxe sur les services numériques.

M. le Rapporteur général. Quelque chose me choque dans votre raisonnement : on ne peut comparer cette proposition aux suramortissements susmentionnés, qui portent sur des dépenses d'investissement, non sur des impôts dont la prise en compte s'inscrit dans un cadre conventionnel international ! Ce n'est pas la même logique.

En outre, il existe déjà en France, contrairement à ce que vous semblez affirmer, des taxes sur le chiffre d'affaires, comme celles sur la publicité diffusée à la télévision ou sur les services de communication électronique. Pourquoi prévoir des modalités de déductibilité différentes pour la TSN ?

Je suis défavorable à votre proposition qui s'apparente à une exonération complète et inacceptable, y compris au regard des conventions internationales.

Mme Frédérique Dumas Vous nous avez dit qu'un des objectifs de cette taxe était de réduire l'injustice fiscale – certains payent les impôts, d'autres pas. C'est ce que nous essayons de faire ! Si vous avez d'autres idées, tant mieux, mais, en l'état, les Français et les Européens qui paient leurs impôts seront soumis à une double peine, contrairement aux autres. Trouvons un système qui ne pénalisera pas ceux qui sont déjà vertueux !

En outre, vous avez évoqué des taxes sur le chiffre d'affaires que je connais très bien en tant que productrice ayant défendu la régulation. Il ne vous aura pas échappé que ces taxes ou les obligations des chaînes de télévision sont une forme d'épargne et d'investissement forcés dans le secteur. On oblige les chaînes de télévision à investir dans la production française, qu'elles vont ensuite diffuser. Ce n'est donc absolument pas comparable !

M. le Rapporteur général. Les entreprises concernées paient aussi l'IS, ce qui n'est pas le cas de beaucoup d'autres.

M. le président Éric Woerth. Ce n'est pas le même sujet...

La commission rejette l'amendement.

Elle examine en discussion commune les amendements CF140 et CF139 de Mme Frédérique Dumas.

Mme Frédérique Dumas. Il s'agit encore une fois de ne pas pénaliser les entreprises vertueuses, qui paient leurs impôts. Puisqu'il est impossible d'imputer l'IS sur la taxe, pour les raisons que vous avez évoquées, l'amendement CF139 propose de déduire le montant de l'IS de la taxe payée. Ce mécanisme serait particulièrement incitatif : les grandes entreprises étrangères auraient intérêt à payer l'IS en France pour le déduire de la taxe.

C'est un amendement de repli par rapport à l'amendement CF140, qui propose que le montant de l'IS et la CVAE déjà payé puisse être déduit du montant de la taxe.

Il s'agit d'aider les entreprises françaises et européennes. Si nous protégeons des intérêts, ce sont les intérêts français et européens !

M. le président Éric Woerth. Tout le monde protège l'intérêt national...

M. le Rapporteur général. Mon amour immodéré pour les crédits d'impôt est bien connu, notamment de Frédérique Dumas... En outre, je le répète, les conventions fiscales font obstacle à l'imputation sur l'IS, – et non sur l'assiette de celui-ci, – à une triple déduction, ou à la présente proposition. Cela annule donc l'effet de vos amendements. Mon avis est défavorable.

Mme Frédérique Dumas. Si c'est le cas, cela signifie que le dispositif proposé ne fonctionne pas, puisqu'il inflige une double peine aux entreprises françaises et européennes !

La commission rejette successivement les amendements.

Elle examine ensuite l'amendement CF76 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Dans le souci d'offrir les garanties utiles aux redevables en matière procédurale, il est proposé que la mise en demeure préalable à la taxation d'office soit étendue à l'absence de réponse.

La commission adopte l'amendement.

Elle en vient à l'amendement CF77 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Cet amendement de coordination tire les conséquences de la création d'un nouveau type de groupe consolidé spécifique à la TSN, dans le cadre des vérifications opérées par l'administration fiscale.

La commission adopte l'amendement.

Elle aborde ensuite l'amendement CF31 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Ce petit amendement... vise à reporter l'entrée en vigueur de la taxe en janvier 2021, dans l'attente des conclusions de l'OCDE. Ce matin, nous avons reçu M. Saint-Amans, directeur en charge des questions fiscales à l'OCDE, et il ne désespère pas de parvenir à un accord. Le ministre ayant présenté cette taxe comme provisoire, pour deux ans, nous proposons de la créer, mais de ne l'appliquer qu'au 1^{er} janvier 2021, en l'absence d'accord.

Monsieur le Rapporteur général, lors de la discussion générale, vous avez indiqué que la taxe a été créée en Italie. Mais vous avez oublié de préciser que le Gouvernement bloque les décrets d'application ! Elle n'est donc pas opérationnelle. De même, elle a été votée en Espagne, mais le budget a été repoussé...

M. le président Éric Woerth. Le Rapporteur général l'a précisé dans la discussion générale, monsieur de Courson.

M. Charles de Courson. Mais il n'est pas exact d'affirmer que les autres pays européens nous imitent. Même au Royaume-Uni, la taxe n'est pas encore mise en œuvre. C'est pourquoi je propose ce report de deux ans. Ne jouons pas avec le feu et ne répétons pas l'erreur de la « taxe Chirac » sur le transport aérien. Là aussi, tout le monde devait nous imiter...

M. le Rapporteur général. La loi italienne de finances pour 2019 impose que les décrets soient pris dans les six mois suivant sa promulgation. C'est donc une obligation faite au Gouvernement italien. Mon document est parfaitement exact.

Je vous inviterai à bien vouloir retirer votre amendement. Vous souhaitez décaler l'application de la TSN de deux ans, mais votre amendement modifie simplement les dates des modalités particulières de paiement. Si vous voulez débattre de la *sunset clause*, il faudra déposer un autre amendement.

M. Charles de Courson. C'est entendu, mais êtes-vous favorable au report de l'application de cette taxe en 2021 ?

M. le Rapporteur général. Non.

M. Charles de Courson. L'audition de M. Saint-Amans n'a donc pas été productive...

L'amendement est retiré.

La commission examine l'amendement CF79 du Rapporteur général.

M. le Rapporteur général. Si, en principe, les redevables disposent déjà de toutes les données requises pour calculer l'assiette de la TSN, ces données pourraient, dans certaines hypothèses, faire défaut pour la période entre le 1^{er} janvier 2019 et l'entrée en vigueur de la loi. En conséquence, dans un souci de sécurisation maximale de l'effectivité de la taxe, mon amendement propose des modalités particulières pour 2019 portant sur la période postérieure à l'entrée en vigueur de la loi.

Pour l'acompte unique dû en octobre 2019, le pourcentage représentatif de la part des utilisateurs français sera apprécié sur la période entre l'entrée en vigueur de la loi et le 30 septembre 2019. Pour le solde, lors de la régularisation, il sera apprécié entre l'entrée en vigueur de la loi et la fin 2019.

M. Charles de Courson. Ne calcule-t-on pas l'assiette en multipliant le prorata par l'assiette mondiale ? L'amendement du Rapporteur général réduit le calcul du prorata de la date de mise en œuvre au 31 décembre 2019. Mais qu'en sera-t-il du chiffre d'affaires ? Sera-t-il aussi réduit, entre la date de mise en œuvre et 31 décembre 2019 ? Tel que rédigé, votre amendement ne résout que la moitié du problème.

M. le Rapporteur général. C'est le pourcentage représentatif des utilisateurs qui est visé.

M. Charles de Courson. Mais le chiffre d'affaires visé sera-t-il le chiffre d'affaires mondial sur ce domaine d'activité réalisé entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre, ou celui réalisé de la date de publication de la loi au 31 décembre ?

M. le Rapporteur général. Il sera pris en compte à partir du 1^{er} janvier.

M. Charles de Courson. Ce n'est pas cohérent : on ne peut calculer un *prorata temporis* sur le coefficient, et pas sur le chiffre d'affaires.

M. le Rapporteur général. Rassurez-vous, le dispositif est cohérent et fonctionne : il ne s'agit pas d'un *prorata temporis*, mais d'un coefficient.

La commission adopte l'amendement.

Elle examine l'amendement CF28 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Il s'agit de préciser de manière officielle que la taxe est déductible de l'assiette de l'IS ou de l'impôt sur le revenu. M. le Rapporteur général nous l'a dit, mais peut-on avoir l'engagement du ministre ?

M. le Rapporteur général. Cette disposition est prévue au 4^o du 1 de l'article 39 du code général des impôts ; il s'agit donc du droit commun en vigueur.

L'amendement est retiré.

La commission examine l'amendement CF29 de M. Charles de Courson.

M. Charles de Courson. Cet amendement revient sur la nature de la taxe au regard de nos conventions bilatérales, notamment celle signée avec les États-Unis. Dans son avis du 28 février 2019, le Conseil d'État souligne que si la taxe créée devait être regardée comme relevant des impôts visés par les conventions fiscales bilatérales conclues par la France, cela ne constituerait par un motif d'invalidité juridique.

Certains articles affirment pourtant exactement l'inverse... Cet impôt doit-il être considéré, ou non, comme un impôt direct ? Entre-t-il dans le champ de la TVA ? Ce dernier point n'est pas clair ; vous avez simplement précisé à l'oral que ce n'était pas le cas.

M. le Rapporteur général. Vous proposez de préciser que la TSN est un impôt direct au regard des conventions fiscales internationales. Si, par cet amendement, vous entendez préserver le dispositif de toute neutralisation par les conventions, je vous rassure : c'est déjà le cas. À la différence d'un impôt assis sur les bénéficiaires, l'intérêt de la TSN est d'échapper aux conventions fiscales, et donc d'être effectif.

Ce matin, M. Saint-Amans a été très clair. En outre, les modifications que vous et vos collègues proposez, qui rapprochent la TSN d'une taxe sur les bénéficiaires, risquent de la neutraliser. Ce n'est pas le cas du dispositif du Gouvernement.

Enfin, la loi nationale ne peut qualifier un impôt au regard des conventions ou interpréter ces dernières, puisqu'elles ont une force supérieure à la loi.

Je vous invite donc à retirer votre amendement.

M. le président Éric Woerth. Monsieur de Courson, ce débat a déjà eu lieu.

M. Charles de Courson. Vous avez répondu à ma première question, monsieur le Rapporteur général, mais pas à la seconde. Cette taxe entre-t-elle dans le calcul de l'assiette de la TVA ? Vous nous avez répondu négativement, le ministre également, mais cela n'apparaît pas dans le projet de loi.

M. le Rapporteur général. Un impôt n'est pas une facture au client !

M. Charles de Courson. Certaines taxes, comme les taxes sur l'électricité, entrent dans l'assiette de la TVA.

M. le Rapporteur général. Ce n'est pas facturé, donc il n'y a pas de sujet.

M. le ministre. Ce n'est pas facturé, donc cela n'entre effectivement pas dans le champ de la TVA.

L'amendement est retiré.

La commission examine, en discussion commune, les amendements identiques CF80 du Rapporteur général, CF15 de la commission des affaires étrangères et CF54 de M. Jean-Noël Barrot, les amendements CF126 de Mme Émilie Cariou, CF123 de Mme Valérie Rabault ainsi que CF133 et CF132 de Mme Lise Magnier.

M. Benoit Potterie, rapporteur pour avis de la commission des affaires économiques. L'amendement CF80 répond à plusieurs inquiétudes formulées au cours des auditions et de la discussion générale. Nous nous accordons tous sur ce point : pour relever le défi que représentent les géants du numérique en matière de fiscalité, le mieux serait de parvenir à un accord international. Malheureusement, force est de constater qu'il n'est pas facile de mettre tout le monde d'accord et que les négociations prennent du temps. En attendant, ce projet de taxe est une première réponse, qui a vocation à être provisoire. Juridiquement, nous ne pouvons subordonner l'application de la loi à un accord qui n'existe pas encore. C'est pourquoi nous souhaitons donner des gages aux principaux intéressés. L'amendement propose que le Gouvernement remette au Parlement un rapport annuel précisant l'avancée des négociations et les positions des différents acteurs participant aux travaux, fournissant une évaluation de l'impact de chaque proposition sur l'économie et les finances publiques françaises et donnant un calendrier indicatif de suppression de la taxe, en fonction de l'avancée des négociations. Ce rapport pourrait faire l'objet d'un débat dans les deux assemblées.

M. Denis Masségli, rapporteur pour avis de la commission des affaires étrangères. Le choix d'établir une taxe nationale sur certains services numériques est motivé par l'échec que nous rencontrons actuellement, compte tenu de la règle de l'unanimité en matière fiscale, dans la recherche d'un accord sur un dispositif européen. Ce dispositif national a pour but de faire bouger les lignes. Par ailleurs, la question de la fiscalité du secteur numérique est au cœur du projet « BEPS » (*base erosion and profit shifting*) de l'OCDE – c'est même l'action 1 parmi les quinze identifiées – et, compte tenu notamment des évolutions de la position des États-Unis, nous pouvons espérer une issue favorable dans quelques mois.

Mais ce choix d'un dispositif strictement national entraîne aussi des incertitudes, voire des risques d'ordre juridique et économique. C'est pourquoi il doit être explicité dans le texte de la loi que cette solution nationale est temporaire : elle sera abandonnée quand les négociations internationales et européennes auront fait apparaître une solution globale plus satisfaisante. L'amendement propose donc d'instituer une sorte de clause de rendez-vous annuelle, à l'occasion de laquelle le point sera fait et où le Gouvernement devra indiquer ses orientations ou décisions. Cet exercice aurait lieu chaque année avant l'examen du projet de loi de finances annuelle, afin de pouvoir rapidement adapter la législation fiscale, le cas échéant.

Mme Émilie Cariou. Notre amendement étant plus restrictif, je le retire au profit de celui du Rapporteur général.

L'amendement CF126 est retiré.

Mme Valérie Rabault. Nous souhaiterions compléter l'amendement adopté par la commission des affaires étrangères, que vient de présenter M. Masségia, afin que le rapport du Gouvernement intègre également la liste des entreprises redevables de la taxe ainsi que son rendement.

M. le Rapporteur général. Ces amendements témoignent de notre volonté de consacrer la nature provisoire de la TSN et de garantir à la représentation nationale qu'elle disposera de tous les éléments d'information. Madame Rabault, vous demandez que figure dans le rapport la liste des entreprises redevables de la TSN, mais cela relève du secret fiscal. Je vous suggère donc de retirer votre amendement au profit des trois amendements identiques. Je ferai la même objection à Mme Magnier, dont l'un des amendements propose, en outre, une date de remise du rapport plus tardive que la nôtre. Compte tenu de l'accélération des travaux, dont nous a fait part Pascal Saint-Amans lors de son audition ce matin, il me semble utile de disposer d'un premier point du ministre dès 2019, afin de nous saisir d'éventuelles avancées majeures et, le cas échéant, d'organiser un débat en séance.

Les amendements CF133 et CF132 sont retirés.

Mme Marie-Christine Dalloz. Je ne comprends pas pourquoi mon amendement CF97 a été placé beaucoup plus loin dans la discussion, alors qu'il demande aussi la remise d'un rapport au Parlement dans les six mois à compter de la publication de la loi, aux fins de mesurer l'impact fiscal du périmètre d'imposition de la taxe prévue par le Gouvernement sur les entreprises françaises et les éventuelles répercussions qui pourront être supportées par les consommateurs.

M. le Rapporteur général. Parce que ce n'est pas le même rapport !

Mme Marie-Christine Dalloz. Mettons donc que je n'aie rien dit, Monsieur le président... !

M. le président Éric Woerth. Vous l'avez quand même dit, madame Dalloz, et ce sera au compte rendu...

La commission adopte les amendements identiques CF80, CF15 et CF54.

En conséquence, l'amendement CF123 tombe.

Puis la commission examine, en discussion commune, les amendements CF42 de M. Charles de Courson, CF99 et CF102 de Mme Marie-Christine Dalloz et CF131 de Mme Lise Magnier.

M. Charles de Courson. Le Gouvernement présente cette taxe comme provisoire, sans pour autant la borner dans le temps. C'est pourquoi je propose une borne variable : l'article serait abrogé dès l'adoption par la Commission européenne d'une directive instituant une taxe sur les services numériques.

Mme Marie-Christine Dalloz. L'objectif de l'amendement CF99 est le même que celui de M. de Courson, car l'idée n'est pas d'instaurer une taxe définitive. Il s'agit donc d'appliquer cette taxe franco-française jusqu'à l'accord international sur la fiscalité des

entreprises du numérique négocié au sein de l'OCDE et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2020.

Quant à l'amendement CF102, il répond aux préoccupations du ministre de l'économie, qui a invoqué à plusieurs reprises la nécessité d'une mesure temporaire. C'est pourquoi il vise à faire cesser l'application de l'article 1^{er} à compter du 31 décembre qui suivra la promulgation par la France de la loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales définies dans le cadre de l'OCDE.

Mme Patricia Lemoine. Notre amendement CF131 a le même objet que l'amendement CF102 de Mme Dalloz.

M. le Rapporteur général. Plusieurs amendements visent à mettre une borne à l'application de l'article 1^{er} ou à lier l'application d'une loi française à l'adoption d'un accord international qui n'existe pas encore – pour ce qui est de l'accord sur la directive européenne, c'est mal parti. Je vous suggère de retirer vos amendements au profit de la solution qui vient d'être adoptée. Borner ne correspondrait à rien et soumettre l'application d'une loi française à l'adoption d'un texte international qui n'existe pas est inopérant d'un point de vue juridique.

Mme Marie-Christine Dalloz. Nous ne voudrions pas prendre le risque qu'après la réussite des négociations au sein de l'OCDE une taxe soit appliquée dans les pays membres et que, parallèlement, la taxe française soit maintenue. Le Gouvernement pourrait s'engager à substituer la nouvelle taxe à la taxe française. Nous espérons tous que la négociation en cours aboutira.

Mme Frédérique Dumas. Cela ne va pas sans contradictions. Instaurer le dispositif à partir de 2021 seulement aurait permis de résoudre tous les problèmes. Je ne comprends pas pourquoi il n'est pas possible, juridiquement, de lier la fin de l'application de l'article à la mise en œuvre d'une disposition internationale, par définition supérieure.

M. Charles de Courson. Je suis prêt à retirer mon amendement, même si je trouve paradoxal de ne pas fixer de borne, quelle qu'elle soit. En cas d'échec des négociations, un amendement pourrait modifier cette borne et prolonger la durée d'application de la taxe, sans quoi le caractère provisoire n'est pas crédible. En créant une taxe provisoire, qui n'est pas bornée, la loi crée une taxe permanente qui deviendra peut-être provisoire.

M. le président Éric Woerth. C'est une taxe interstitielle...

L'amendement CF42 est retiré.

M. Jean-Paul Mattei. Je trouverais choquant d'adopter un texte dont la durée de validité soit suspendue à l'adoption d'une directive.

M. le président Éric Woerth. Pas à une directive, monsieur Mattei, à un accord international.

M. le Rapporteur général. Tout le monde souhaitait que la directive européenne s'impose en droit français. Or son objectif politique était le même que celui du Gouvernement français, dans l'attente d'une taxe de niveau international. Vous ne pouvez pas reprocher au texte national de ne pas être borné, alors que la directive européenne ne l'était pas non plus. Ne faites pas de faux procès au Gouvernement !

Mme Frédérique Dumas. Une directive européenne aurait évité de fragmenter le marché européen, alors qu'une taxe française handicape nos entreprises. Pourquoi continuer à les handicaper ? Vous avez promis de ne pas créer de nouveaux impôts. Aussi qu'allez-vous vous amuser à faire, une fois celui-ci créé : le garder et le recycler ?

M. le président Éric Woerth. Nous avons eu mille fois ce débat. Cette fois, les choses sont très différentes.

La commission rejette successivement les amendements CF99, CF102 et CF131.

Elle examine, en discussion commune, les amendements CF12 de M. Fabrice Brun, CF48 de M. Jean-Paul Dufrègne et CF97 de Mme Marie-Christine Dalloz.

M. Fabrice Brun. Parmi les questions qui se posent figure la durée du dispositif. Cette taxe franco-française sur les services devrait s'éteindre le jour où une disposition internationale aura été adoptée. Or nous avons bien compris que ni le ministre ni le Rapporteur général ne souhaitaient borner le dispositif, pour peser dans les négociations – un argument qui se défend. C'est pourquoi l'amendement vise à demander un rapport au Gouvernement au plus tard en décembre 2021 pour évaluer la mesure, notamment au regard de l'évolution des normes internationales sur la taxation des entreprises.

M. Jean-Paul Dufrègne. La TSN s'inspire directement du projet de la Commission européenne, qui a capoté faute d'obtenir un accord unanime des États membres. Ce projet européen se voulait temporaire, en attendant une réforme plus globale de l'imposition des sociétés, notamment dans le cadre des travaux conduits par l'OCDE. L'amendement entend inviter le Gouvernement à remettre au Parlement un rapport évaluant les effets de la taxe. Par ailleurs, ce rapport pourrait également présenter l'évolution des travaux menés au niveau international. Il dresserait les pistes d'évolution des normes internationales en matière d'imposition des entreprises multinationales, éclairant ainsi la représentation nationale sur les transformations législatives nécessaires.

Mme Marie-Christine Dalloz. Nous revoilà à ma demande de rapport ! Le périmètre d'application de la taxe étant difficile à définir, il faudra voir de toute urgence, dans les six mois à compter de la publication de la loi, l'impact qu'elle aura sur les entreprises, ainsi que ses conséquences économiques sur les entreprises en lien avec le numérique. Il est fondamental de disposer de cette vision. L'absence de toute étude d'impact est regrettable : nous légiférons à l'aveugle.

M. le Rapporteur général. Le fond commun à ces trois amendements est satisfait par les amendements que nous venons d'adopter, dont une partie de la logique est de faire le point sur les accords internationaux relatifs à une taxe sur le numérique. L'amendement CF12 est, de fait, satisfait. Les auteurs de l'amendement CF48 demandent un rapport sur l'application de la TSN avant le 30 juin 2019, soit quelques jours seulement après sa mise en œuvre, voire avant celle-ci... Quant au délai de six mois proposé dans l'amendement CF97, Pascal Saint-Amans nous a dit ce matin qu'il était difficile d'évaluer l'impact réel de ce genre de mesures avant un, voire deux ans.

La commission rejette successivement les amendements.

Puis elle adopte l'article 1^{er} modifié.

*

* *

Après l'article 1^{er}

La commission examine, en discussion commune, les amendements CF86 de Mme Sabine Rubin et CF52 de M. Fabien Roussel.

M. Éric Coquerel. Notre amendement CF86 vise à taxer les multinationales à hauteur du bénéfice réellement réalisé en France. Nous proposons que le fisc français puisse s'intéresser au ratio entre le chiffre d'affaires français et le chiffre d'affaires mondial des multinationales et puisse le comparer au ratio entre le bénéfice français et le bénéfice mondial, suivant une proposition de l'économiste Gabriel Zucman. Dès lors, si ces ratios sont manifestement décorrélés, nous proposons que l'administration fiscale puisse recalculer les bénéfices réels de l'entreprise en France. Par exemple, si une entreprise réalise 10 % de son chiffre d'affaires mondial en France, il faudrait qu'elle déclare 10 % de ses bénéfices mondiaux en France. Ces entreprises doivent être taxées sur leur activité réelle en France, d'autant que certaines, comme McDonald's, utilisent des voies détournées pour cacher leurs bénéfices. Ainsi, McDonald's est presque devenu un simple loueur de surfaces.

M. Jean-Paul Dufrègne. McDonald's, mais aussi Apple, Amazon, Starbucks, Nike, Ikea... Ces multinationales qui réalisent des bénéfices importants dans notre pays paient-elles pour autant, chez nous, des impôts à leur juste mesure, ou bien profitent-elles des paradis fiscaux toujours autorisés dans l'Union européenne pour en payer le minimum ? La réponse est connue. Le principe de l'amendement CF52 est simple : les multinationales, qu'elles soient actives dans le secteur du numérique ou non, doivent payer leurs impôts là où elles réalisent leur activité, et non dans les paradis fiscaux. Dans la mesure où ces multinationales masquent leurs bénéfices réalisés en France grâce à des schémas complexes d'optimisation fiscale, nous proposons d'imposer ces bénéfices avant qu'ils ne sortent du pays. Le système que nous proposons fonctionne déjà parfaitement ailleurs, aux États-Unis, en Allemagne ou au Canada, où un impôt sur les sociétés peut être perçu au niveau local.

M. le Rapporteur général. Nous avons déjà eu ce débat lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2019, autour d'amendements comparables. Les mêmes raisons me conduisent à donner le même avis. Les dispositions que vous prévoyez risquent de se heurter aux conventions fiscales, lesquelles répartissent le droit d'imposer entre pays selon des modalités bien différentes de celles que vous proposez. Quant aux pays qui appliquent ces mécanismes, ils le font au niveau fédéral et non pas international, et c'est un outil de répartition de l'assiette entre les différents États fédérés, non une détermination du bénéfice imposable. La logique est complètement différente et relève d'une question interne aux pays fédéraux.

Indépendamment du problème des conventions fiscales, vos amendements font courir un vrai risque de double imposition. L'amendement CF86 retient le chiffre d'affaires des entreprises contrôlées : or, si elles ont déjà payé leur juste part d'IS, je ne vois pas pourquoi il faudrait les prendre en compte. Quant à l'amendement CF52, qui prévoit l'interdiction d'exercer sur le territoire français en cas de refus d'ériger une société membre seule redevable de l'impôt sur les sociétés, je doute fortement de sa constitutionnalité et de sa compatibilité avec le droit européen. Enfin, le ratio entre le chiffre d'affaires français et le chiffre d'affaires mondial pourrait être en défaveur de la France dans plusieurs secteurs payant un impôt sur les sociétés très supérieur à la part de la France dans leurs recettes. Avis défavorable.

M. Éric Coquerel. Monsieur le Rapporteur général, peut-être que nous avons déjà présenté des amendements semblables ; cette loi concernant les GAFA, il nous semblait approprié de les présenter de nouveau. Par ailleurs, vous dites qu'elles ont déjà payé leur IS.

Mais elles ne le paient pas ! C'est bien pour cela que nous essayons de changer les choses. Si j'ai bien compris le ministre, le projet n'est plus de contrecarrer l'évasion fiscale ; mais l'Union européenne aurait perdu 5,4 milliards d'euros de revenus fiscaux de la part de Google et de Facebook, entre 2013 et 2015. Selon la Commission européenne, les GAFAs paient deux fois moins d'impôts que les entreprises traditionnelles. Ce problème ne peut pas se résoudre avec votre seule loi, bien trop modeste, et vous refusez nos mesures pour la durcir. Notre disposition permettrait que ces sociétés paient leurs impôts sur les activités qu'elles ont en France.

La commission rejette successivement les amendements.

Elle étudie les amendements identiques CF53 de M. Jean-Paul Dufrègne et CF85 de M. Éric Coquerel.

M. Jean-Paul Dufrègne. Notre amendement vise à définir des critères permettant de consacrer en droit interne la notion d'établissement stable virtuel. Son adoption serait une avancée notable ; car il poserait la première pierre d'une imposition effective des grandes entreprises du numérique.

M. Éric Coquerel. Nous avons repris un amendement de Marie-Noëlle Lienemann qui a fait consensus au Sénat. Il vise à créer la notion d'établissement stable virtuel pour les entreprises ayant une présence numérique significative en France et qui devront, de ce fait, payer l'IS au même titre que les entreprises physiquement implantées en France. Cela nous permettrait de nous rapprocher d'une plus grande justice fiscale.

M. le président Éric Woerth. Nous avons présenté cet amendement, qui avait malheureusement été rejeté, en octobre 2017.

M. le Rapporteur général. Je tiens à préciser que cet amendement n'a pas fait l'unanimité au Sénat, où il a été voté contre l'avis de sa commission des finances. Il avait d'ailleurs été précisé, au cours du débat, qu'il servait surtout à faire plaisir à ses auteurs, étant donné que les conventions fiscales neutraliseraient le dispositif prévu. Si je reconnais tout à fait l'intérêt de définir la notion d'établissement stable virtuel, il faut le faire *a minima* au niveau européen. Avis défavorable.

La commission rejette les amendements identiques.

Puis elle examine l'amendement CF136 de Mme Frédérique Dumas.

Mme Frédérique Dumas. Si j'ai bien compris, l'objectif de départ a été abandonné entre-temps. Au départ, il s'agissait effectivement de répondre à l'injustice fiscale et on nous explique aujourd'hui que ce n'est plus le problème.

L'amendement que nous proposons n'a rien à voir avec la fraude fiscale, mais il permet effectivement de lutter contre les stratégies agressives d'optimisation fiscale, préoccupation dont procède la taxe que vous nous proposez : « Comme on n'arrive pas à le faire au niveau européen, que la seule chose qu'on peut appréhender est le chiffre d'affaires, et que cela ne pose pas de problème avec des dispositions fiscales, faisons-le ! » Vous oubliez de nombreuses autres fragilités juridiques, qui tiennent non pas aux dispositions fiscales mais au caractère discriminatoire, au périmètre, à la proportion du chiffre d'affaires. Puisque vous vous fondez toujours sur des exemples étrangers, nous proposons de faire ce qu'ont fait les Anglais : une taxe sur les profits détournés leur a rapporté – ce n'est pas négligeable – 304 millions de livres sterling.

J'ai cru comprendre qu'on m'objecterait que le droit britannique n'est pas le droit français. Soit, mais alors adaptons notre droit ! Quant aux autres dispositifs, comme l'article 209 B du code général des impôts, Pascal Saint-Amans nous a expliqué qu'ils ne permettraient pas d'aller aussi loin. Si l'objectif est de répondre à la justice fiscale, de ne pas pénaliser nos entreprises françaises et européennes et d'aller chercher de l'argent – c'est ce que vous semblez vouloir absolument –, taxons les profits détournés. Vous nous dites qu'on protège un certain nombre d'intérêts, mais n'est-ce pas ce que l'on fait aussi quand on ne cherche pas les profits détournés par les grandes entreprises étrangères ?

M. le Rapporteur général. En fait, je me suis déjà exprimé sur la question, puisqu'hier nous avons examiné un amendement reprenant le dispositif de la *diverted profit tax* (DPT). C'est maintenant une combinaison de la DPT et de la nouvelle définition de l'établissement stable du modèle OCDE qui est proposée. À propos du modèle OCDE, je vous renvoie à la problématique des conventions internationales telle que je l'ai déjà évoquée. Quant au modèle de la DPT, j'ai effectivement indiqué hier que l'arsenal juridique britannique était moins fourni que le nôtre – le droit britannique est désarmé dans un certain nombre de cas.

À titre d'exemple, l'article 57 du code général des impôts, cité à juste titre, permet de lutter contre les manipulations de prix de transfert, et il a conduit à des redressements annuels de plus de 3 milliards d'euros en base – il rapporte plus que la DPT. L'article 238 A permet, quant à lui, d'imposer notamment les revenus passifs transférés anormalement vers un pays à régime fiscal privilégié. Et, comme je l'ai dit hier, ce dispositif a été renforcé par un amendement à la loi relative à la lutte contre la fraude dont Bénédicte Peyrol était l'auteur.

En fait, je passe sur les problèmes techniques, mais cet amendement présenterait surtout les inconvénients des deux dispositifs, et ne serait pas opérationnel.

Mme Frédérique Dumas. L'idée d'abandonner la notion de présence numérique et de ne conserver que celle des profits détournés ne me pose aucun problème. Par ailleurs, depuis hier, monsieur le Rapporteur général, nous avons auditionné Pascal Saint-Amans, qui nous a dit que cette taxe était très différente des dispositifs en vigueur en France. Nous pouvons donc l'instaurer pour récupérer encore plus d'argent. Certes, il nous a aussi confirmé, que ce serait peut-être un peu déclarer la guerre aux États-Unis, mais j'ai cru que nous étions prêts à le faire. Ce dispositif nous permettrait de récupérer beaucoup d'argent de manière sûre, et non de manière aléatoire, au contraire de ce que vous proposez, qui, en plus, pénalise des entreprises françaises. Je me demande donc, moi aussi, qui protège qui !

La commission rejette l'amendement.

Elle examine, en discussion commune, les amendements CF45 de M. Fabien Roussel et CF87 de Mme Sabine Rubin.

M. Jean-Paul Dufrègne. La question des paradis fiscaux est directement liée à l'objet du projet de loi soumis à notre examen. L'amendement CF45 vise à réformer en profondeur la liste française des paradis fiscaux, selon les termes de la proposition de loi n° 585 qu'a déposée le groupe de la Gauche démocrate et républicaine.

La liste noire des paradis fiscaux retenue par l'Union européenne comporte seulement quinze juridictions, faisant l'impasse sur la Suisse, Hong Kong, les Îles Vierges britanniques ou encore les Îles Caïmans, à l'exclusion délibérée de tout État membre de l'Union européenne. Les États européens ont fait le choix de s'auto-exclure. Pourtant,

l'application rigoureuse des seuls critères retenus par l'Union européenne nécessiterait d'intégrer l'Irlande, les Pays-Bas, Malte, le Luxembourg, voire la Hongrie, la Belgique et Chypre à cette liste noire. Un comité du Parlement européen a récemment indiqué que ces sept États membres constituaient des paradis fiscaux et facilitaient la planification fiscale agressive, contrairement à ce que s'échine à prétendre M. Pierre Moscovici, selon qui il n'y aurait pas un seul paradis fiscal au sein de l'Union européenne.

M. Éric Coquerel. L'amendement CF87 procède du même esprit. Il a pour objectif de définir des critères pertinents afin d'établir une liste des territoires non coopératifs qui corresponde aux pratiques fiscales réelles des États. Suivant les recommandations de l'organisation non-gouvernementale Oxfam, il permettrait plus d'efficacité dans la lutte contre l'évasion fiscale, ce qui n'est pas sans rapport avec l'objet du projet de loi soumis à notre examen.

M. le Rapporteur général. Par ces amendements, chers collègues, vous réintroduisez la proposition de loi déposée par Fabien Roussel, que nous avons examinée l'an dernier et qui n'avait pas été adoptée. Je ne reviendrai pas sur les débats de l'époque mais rappellerai simplement que, depuis lors, le paysage a un peu changé.

Au travers de la loi relative à la lutte contre la fraude, la France a transposé la liste noire européenne, qui a été complétée le 12 mars dernier, pour passer de cinq à quinze juridictions, notamment avec l'ajout des Bermudes et des Émirats arabes unis, dont l'absence sur cette liste posait un léger problème. Il existe en outre une liste grise ; les pays qui y sont inscrits sont placés en observation et risquent de rejoindre la liste noire s'ils n'évoluent pas dans le bon sens.

Pour les raisons qui nous avaient conduits à rejeter la proposition de loi de M. Roussel et compte tenu de l'évolution du droit, je suis défavorable à ces deux amendements.

La commission rejette successivement les amendements.

*

* *

Article 1^{er} bis (nouveau)

Rapport sur la fiscalité du commerce en ligne et physique

Le commerce en ligne, ou e-commerce, ne relève pas, compte tenu de sa nature, de la taxe sur les services numériques créée par l'article 1^{er} du présent projet de loi dans la mesure où la valeur qu'il crée ne repose pas essentiellement sur la participation des utilisateurs.

Cependant, il présente un lien évident avec le présent projet de loi en s'inscrivant pleinement dans la problématique des défis posés par la numérisation de l'économie. En effet, l'absence d'assise physique et foncière du e-commerce est susceptible d'entraîner d'importantes distorsions de concurrence entre ce modèle économique et le commerce physique traditionnel, qui supporte des impositions foncières.

Ces préoccupations, partagées par l'ensemble des groupes, ont conduit la commission à adopter un amendement de M. Gilles Carrez ayant recueilli le soutien appuyé du Rapporteur général et du Gouvernement, tendant à ce que ce dernier remette au Parlement, dans les trois mois suivant la promulgation de la loi qui résulterait de l'adoption du présent projet de loi, un rapport complet sur ce thème, proposant également des pistes d'évolution du cadre fiscal en vigueur ⁽¹⁾.

Ce rapport et les propositions qu'il pourra contenir seront susceptibles d'alimenter utilement la discussion du projet de loi de finances pour 2020, afin que le législateur puisse répondre à cet aspect des difficultés liées à la numérisation croissante de l'économie.

*
* *

Elle se saisit ensuite de l'amendement CF61 de M. Gilles Carrez.

M. Gilles Carrez. Le commerce en ligne n'est pas concerné par cette taxe. Se pose pourtant de plus en plus un problème d'équité fiscale par rapport au commerce traditionnel, qui s'exerce dans des locaux physiques et est soumis à une fiscalité très ancienne, essentiellement locale, qui repose sur les valeurs locatives. Et lorsqu'on regarde aujourd'hui le poids de la cotisation foncière des entreprises (CFE), issue de la taxe professionnelle, de la taxe foncière sur les propriétés bâties, le cas échéant de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM), plus récente et également affectée aux collectivités locales, ce sont des impôts de production, inscrits comme charges au compte d'exploitation, des charges très lourdes par rapport aux marges. L'intérêt général nous commande cependant de préserver notre commerce traditionnel, physique, qui représente des centaines de milliers d'emplois. C'est un enjeu majeur dans nos centres-villes.

À l'occasion de l'examen de ce texte, nous devons réfléchir à des solutions qui réduisent cette distorsion de fiscalité entre le commerce en ligne et le commerce traditionnel.

Ce matin, Pascal Saint-Amans a indiqué que les taxes sur le chiffre d'affaires échappent aux conventions fiscales, mais, à mes yeux, il s'agit non pas de créer une nouvelle taxe mais, à fiscalité constante, de rééquilibrer la charge entre commerce traditionnel et e-commerce. Si nos finances publiques étaient florissantes, nous pourrions décider de supprimer purement et simplement la CFE, la taxe foncière sur les propriétés bâties acquittées par les commerces et la TASCOM, en compensant aux collectivités locales la perte de recettes. Une piste serait de créer une taxe sur le chiffre d'affaires qui s'applique sur un pied d'égalité et de la même manière à toute la distribution, qu'elle soit en ligne ou traditionnelle, et, en contrepartie, par redéploiement, de supprimer notamment la CFE. C'est une piste, que j'ai à l'esprit, parmi de nombreuses autres. Un travail a été commandé à l'Inspection générale des finances. Je ne sais pas ce qu'il est devenu mais j'estime que le sujet est urgent. C'est pourquoi je propose, par cet amendement, de demander au Gouvernement un rapport qui analyse la situation, vérifie le degré de distorsion fiscale et propose des pistes de réflexion. Peut-être nous-mêmes pourrions-nous nous saisir de ce sujet, vraiment au cœur de nos problématiques d'aménagement du territoire et de maintien de la vitalité de nos centres-villes.

(1) Amendement n° [CF61](#) de Gilles Carrez ayant conduit à l'insertion dans le projet de loi d'un nouvel article 1^{er} bis.

M. le Rapporteur général. S'il n'entre pas dans le champ de la TSN, le commerce en ligne, comme l'a très bien monté M. Carrez, est majeur. Non seulement je suis favorable à l'idée de demander la remise d'un rapport avant l'examen du projet de loi de finances pour l'année prochaine, mais j'ai moi-même cosigné cet amendement.

M. le président Éric Woerth. À la suite de ce rapport, nous pourrions rapidement créer un groupe de travail transpartisan pour essayer d'aboutir à des solutions sur ce sujet important.

Mme Émilie Cariou. Effectivement, monsieur Carrez, il sera intéressant d'étudier plus avant les problèmes que vous soulevez. Des écarts de fiscalité se sont creusés au fil du temps entre un monde numérique et un monde physique dont la coexistence ne va pas sans difficultés. Nous soutiendrons évidemment cet amendement, sachant que le commerce électronique n'est pas visé par cette taxe, hors éventuelles prestations d'intermédiation – c'est très marginal. Il importe en tout cas d'approfondir notre connaissance de la question.

M. Charles de Courson. Je suis tout à fait favorable à cet amendement. Comme je l'ai expliqué lors de la discussion générale, la taxe que le projet de loi a pour objet d'instaurer n'est pas neutre à l'égard des différents circuits de distribution. Si je vends du champagne *via* un grand acteur du commerce en ligne, je ne paierai pas la taxe. Je ne la paierai pas non plus si j'en vends *via* une grande surface. En revanche, si j'en vends directement par une place de marché en ligne, je paierai la taxe. Il y a bien d'autres facteurs de discrimination que cette taxe mais elle n'en accentue pas moins la discrimination. Voilà pourquoi je suis tout à fait favorable à cet amendement.

M. Jean-Paul Mattei. Je ne peux que soutenir cet amendement. C'est un véritable problème qui se pose avec les commerces de centre-ville, notamment en raison de l'application de la réforme des valeurs locatives – même lissée dans le temps. Il est temps de faire le point sur toute cette fiscalité périphérique dont les commerces de centre-ville peuvent parfois souffrir de manière anormale.

M. le Rapporteur général. En l'absence du ministre qui a dû s'absenter un instant, je précise que le Gouvernement est très favorable à cet amendement – j'en ai discuté avec M. Le Maire.

La commission adopte l'amendement. Un article 1^{er} bis est ainsi inséré.

*

* *

Article 2

**Maintien en 2019 du taux normal de l'impôt sur les sociétés à 33 1/3 %
pour les plus grandes entreprises**

Résumé du dispositif proposé

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, le taux normal de l'impôt sur les sociétés (IS) a été ramené de 33 1/3 % à 31 %, un taux réduit de 28 % s'appliquant aux 500 000 premiers euros de bénéfice depuis 2018.

Le présent article prévoit de maintenir le taux normal de 33 1/3 % pour les exercices ouverts en 2019 par les plus grandes entreprises, définies comme celles réalisant un chiffre d'affaires d'au moins 250 millions d'euros.

Ce maintien ponctuel permettra de participer au financement des mesures prises à la fin de l'année 2018 en faveur du pouvoir d'achat des ménages. Le rendement attendu est estimé à 1,76 milliard d'euros, dont 1,67 milliard d'euros en 2019.

Un dispositif destiné à lutter contre des clôtures anticipées pour échapper au maintien du taux normal est par ailleurs prévu.

Dernières modifications intervenues

L'article 84 de la loi de finances pour 2018 a mis en place une trajectoire de baisse du taux normal de l'IS, devant atteindre 25 % à compter de 2022.

L'article 1^{er} de la première loi de finances rectificative pour 2017 a introduit deux contributions exceptionnelles additionnelles à l'IS, temporaires, pour tirer les conséquences budgétaires du contentieux lié à la déclaration de non-conformité à la Constitution de la contribution de 3 % sur les montants distribués.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté deux amendements de nature rédactionnelle.

I. L'ÉTAT DU DROIT

Introduit en 1948 par décret ⁽¹⁾, l'impôt sur les sociétés (IS) est dû par les sociétés de capitaux et, sur option, par certaines sociétés de personnes. Il est assis sur les bénéfices.

A. LES TAUX ET MODALITÉS DE PAIEMENT

L'IS ne connaît pas un taux unique : à côté du taux « normal » existent différents taux réduits, tandis que le taux facial de l'impôt, utilisé dans les comparaisons internationales, intègre à la fois l'IS et des contributions additionnelles assises sur celui-ci.

(1) Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et des droits de mutation, article 1^{er}.

1. Les différents taux de l'IS

a. Le taux normal et les taux réduits

● Le **taux normal de l'IS**, fixé au deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts (CGI), est de **31 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019**. Il était auparavant de **33 1/3 %**.

Par ailleurs :

– la fraction du bénéfice inférieure ou égale à 500 000 euros est imposée à un taux de 28 %, en application du 2° du c du I de l'article 219, pour l'ensemble des entreprises ;

– la fraction du bénéfice inférieure ou égale à 38 120 euros est imposée à hauteur de 15 %, pour les petites et moyennes entreprises (PME) dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7,63 millions d'euros et dont 75 % du capital est détenu directement ou indirectement par des personnes physiques (*b* du I de l'article 219).

● En outre, différents taux réduits sont prévus en fonction de la nature du bénéfice réalisé. Peuvent ainsi être mentionnés :

– le taux réduit de 15 % applicable aux plus-values à long terme, en vertu du premier alinéa du *a* du I de l'article 219 ;

– le taux réduit de 19 % pour les plus-values à long terme tirées de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées, en application du troisième alinéa du *a* du I et du IV de l'article 219 ;

– le « taux réduit brevets » de 10 %, portant sur les bénéfices dégagés de la cession ou de la concession de certains produits de la propriété intellectuelle, en application du deuxième alinéa du *a* du I de l'article 219. Ce taux a été ramené de 15 % à 10 % par la loi de finances pour 2018, parallèlement aux importantes modifications apportées à la détermination de l'assiette éligible à ce taux réduit ⁽¹⁾.

b. Le taux facial résultant de contributions additionnelles à l'IS

Différentes contributions additionnelles à l'IS existent ou ont existé dans un passé récent. Assises sur l'IS, elles ont mécaniquement pour effet d'augmenter le taux apparent de cet impôt. Elles sont d'ailleurs retenues dans le cadre des comparaisons internationales réalisées notamment par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 37. Les modifications apportées à l'assiette résultaient d'une mise en conformité du régime français à l'approche « nexus » préconisée par l'OCDE. Pour une présentation détaillée de ces modifications, il est renvoyé au commentaire de l'article 14 du projet de loi de finances pour 2019 (Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, Assemblée nationale, XV^e législature, [n° 1302, tome II](#), 11 octobre 2018, pages 444-504).

En l'état du droit, une seule contribution additionnelle est prévue : il s'agit de la contribution sociale sur l'IS consacrée à l'article 235 *ter* ZC du CGI. Due par les redevables de l'IS réalisant un chiffre d'affaires d'au moins 7,63 millions d'euros, son taux est de 3,3 %.

Pour les exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2016, existait également la contribution exceptionnelle sur l'IS prévue à l'article 235 *ter* ZAA du CGI, dite « surtaxe Fillon » et due par les entreprises dont le chiffre d'affaires dépassait 250 millions d'euros. Initialement fixé à 5 % de l'IS dû, son taux a été augmenté à 10,7 % par la loi de finances pour 2014 ⁽¹⁾.

Enfin, la première loi de finances rectificative pour 2017 a mis en place deux contributions de 15 % chacune, applicables aux exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018 ⁽²⁾. La première contribution était due par les entreprises dont le chiffre d'affaires excédait un milliard d'euros, s'y ajoutant la seconde contribution pour les entreprises dont le chiffre d'affaires était égal ou supérieur à 3 milliards d'euros.

Conséquence de ces contributions, le taux facial de l'IS français est supérieur au taux normal, comme l'illustrent le tableau et le graphique suivants.

ÉVOLUTION DU TAUX FACIAL DE L'IS (2016-2022)

(en % arrondis)

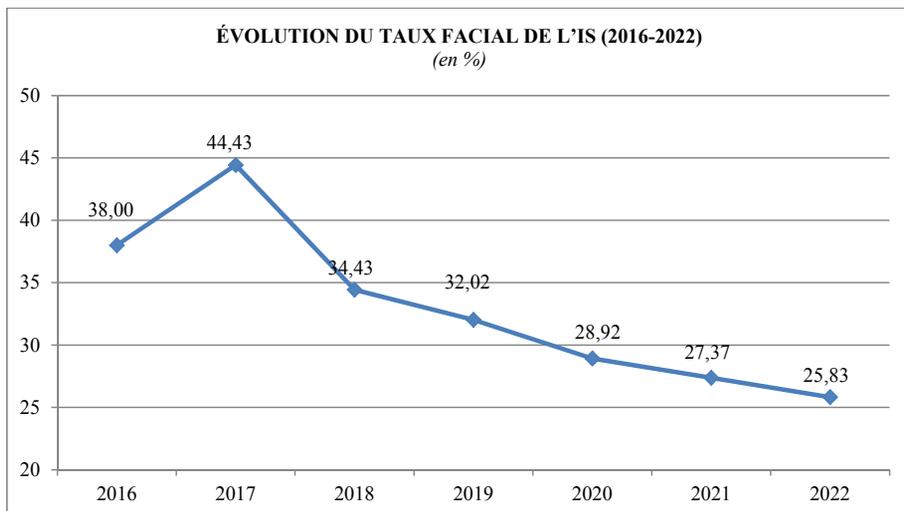
Contribution	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Taux normal	33,33	33,33	33,33	33,33	31,00	28,00	26,50	25,00
Contribution sociale	1,10	1,10	1,10	1,10	1,023	0,924	0,8745	0,825
« Surtaxe Fillon »	3,57	–	–	–	–	–	–	–
Contributions exceptionnelle et additionnelle (1 ^{ère} LFR 2017)	–	–	10,00	–	–	–	–	–
Taux facial	38,00	34,43	44,43	34,43	32,02	28,92	27,37	25,83

N.B. : l'application ou non d'une contribution une année donnée est adossée aux exercices ouvrant le 1^{er} janvier de l'année concernée et clôturant au 31 décembre).

Source : *commission des finances*.

(1) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

(2) Loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.



2. La trajectoire de baisse du taux normal de l'IS prévue par la loi de finances pour 2018

La loi de finances pour 2018 a prévu une ambitieuse baisse du taux normal de l'IS, pour atteindre 25 % à compter de 2022 ⁽¹⁾. La trajectoire de cette baisse s'est inscrite dans celle prévue par la loi de finances pour 2017 ⁽²⁾, tout en l'accentuant et en la prolongeant.

a. La trajectoire prévue par la loi de finances pour 2017

L'article 11 de la loi de finances pour 2017 prévoyait une baisse du taux normal de l'IS. Plutôt qu'une réduction progressive du taux normal, le dispositif consistait en une extension du champ d'application du taux de 28 % entre 2017 et 2020 (chaque taux s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier de l'année concernée) :

– en 2017, le taux de 28 % s'appliquait aux PME dans la limite de 75 000 euros de bénéfice, la part supérieure à cette limite et l'ensemble des autres entreprises étant imposées au taux de 33 1/3 % ;

– en 2018, le taux de 28 % s'appliquait dans la limite de 500 000 euros de bénéfice, pour l'ensemble des entreprises, la part supérieure restant imposée à 33 1/3 % ;

– en 2019, le taux de 28 % avait vocation à s'appliquer à l'ensemble du bénéfice pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excédait pas un milliard d'euros, la situation des autres ne changeant pas par rapport à 2018 ;

(1) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, article 84.

(2) Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, article 11.

– en 2020, le taux de 28 % devait s’appliquer à l’ensemble du bénéfice de toutes les entreprises.

La trajectoire prévue par la loi de finances pour 2017 est synthétisée dans le tableau suivant.

**SYNTHÈSE DE LA TRAJECTOIRE DE BAISSÉ DU TAUX NORMAL DE L’IS
PRÉVUE PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2017**

Année d’ouverture de l’exercice	Taux de l’IS (en %)	Bénéfice imposable (B) (en euros)	Chiffre d’affaires (CA) (en millions d’euros)
2017	28	$B \leq 75\ 000$	Si $CA \leq 50$
	33 1/3	Tous les autres cas	Tous les autres cas
2018	28	$B \leq 500\ 000$	Pas de condition
	33 1/3	$500\ 000 < B$	Pas de condition
2019	28	Totalité	Si $CA \leq 1\ 000$
	28	$B \leq 500\ 000$	Si $CA > 1\ 000$
	33 /13	$500\ 000 < B$	Si $CA > 1\ 000$
2020	28	Totalité	Pas de condition

NB : l’application du taux indiqué est sans préjudice du bénéfice du taux réduit de 15 % sur les premiers 38 120 euros de bénéfice prévu au b du I de l’article 219 du CGI.

Source : *commission des finances*.

b. Le renforcement de la baisse du taux de l’IS par la loi de finances pour 2018

L’article 84 de la loi de finances pour 2018 précitée a accru la baisse du taux normal de l’IS, fixant le taux cible à 25 % à compter de 2022 selon la chronique suivante – les taux mentionnés s’appliquant aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier de l’année concernée :

– l’année 2017 était en dehors du champ de la mesure, qui n’était pas rétroactive ;

– pour 2018, aucun changement n’a été apporté à la trajectoire prévue dans la loi de finances pour 2017, afin de ne pas modifier brutalement celle-ci ;

– pour 2019, toutes les entreprises devaient être imposée à 31 % pour la part de leur bénéfice supérieur à 500 000 euros ;

– pour 2020, le taux de 31 % sera ramené à 28 % et portera sur l’intégralité du bénéfice ;

– pour 2021, le taux normal sera de 26,5 %, là encore pour la totalité des entreprises et de leurs bénéfices ;

– enfin, à compter de 2022, le taux normal sera fixé à 25 %.

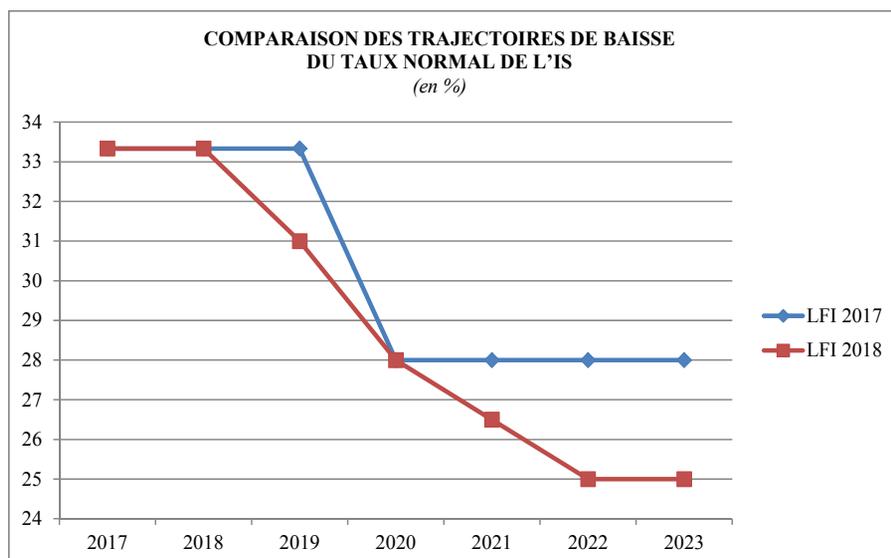
Le tableau et le graphique suivants comparent les deux trajectoires de baisse du taux normal de l'IS – le taux de 33 1/3 % s'appliquant aux situations non couvertes par les hypothèses mentionnées.

COMPARAISON DES TRAJECTOIRES DE BAISSSE DU TAUX NORMAL DE L'IS

Année d'ouverture de l'exercice	Trajectoire loi de finances pour 2017	Trajectoire loi de finances pour 2018
2017	28 % dans la limite de 75 000 euros de bénéfice pour les PME 33 1/3 % dans les autres cas	<i>Année non concernée</i>
2018	28 % dans la limite de 500 000 euros de bénéfice pour toutes les entreprises	28 % dans la limite de 500 000 euros de bénéfice pour toutes les entreprises <i>(Pas de modification)</i>
2019	28 % sur l'intégralité du bénéfice pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas un milliard d'euros	31 % sur la part de bénéfice dépassant 500 000 euros pour toutes les entreprises
2020	28 % sur l'intégralité du bénéfice pour toutes les entreprises	28 % sur l'intégralité du bénéfice pour toutes les entreprises <i>(Pas de modification)</i>
2021	28 % sur l'intégralité du bénéfice pour toutes les entreprises	26,5 % sur l'intégralité du bénéfice pour toutes les entreprises
À compter de 2022	28 % sur l'intégralité du bénéfice pour toutes les entreprises	25 % sur l'intégralité du bénéfice pour toutes les entreprises

N.B. : l'application du taux indiqué est sans préjudice du bénéfice du taux réduit de 15 % sur les premiers 38 120 euros de bénéfice prévu au b du I de l'article 219 du CGI.

Source : *commission des finances.*



NB : le taux normal applicable au titre d'une année est celui concernant l'ensemble des redevables de l'IS, expliquant le maintien du taux normal à 33 1/3 % en 2017, 2018 et, s'agissant de la trajectoire prévue par la loi de finances pour 2017, en 2019.

3. Les modalités de paiement de l'IS

L'IS dû au titre d'un exercice N est payé pendant cet exercice au moyen de quatre acomptes assis sur les derniers résultats connus, la régularisation intervenant lors du dépôt du relevé de solde, en N + 1, ainsi que le prévoit l'article 1668 du CGI. Pour les grandes entreprises, le dernier acompte obéit à des règles particulières.

a. Les modalités de droit commun

Le paiement des acomptes intervient au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre, selon la date de clôture de l'exercice précédent. Le tableau suivant présente le calendrier de paiement défini à l'article 360 *bis* de l'annexe III du CGI.

CALENDRIER DE PAIEMENT DES ACOMPTES D'IS

Date de clôture de l'exercice précédent	Date limite de paiement			
	1 ^{er} acompte	2 ^e acompte	3 ^e acompte	4 ^e acompte
Entre le 20 novembre et le 19 février inclus	15 mars	15 juin	15 septembre	15 décembre
Entre le 20 février et le 19 mai inclus	15 juin	15 septembre	15 décembre	15 mars
Entre le 20 mai et le 19 août inclus	15 septembre	15 décembre	15 mars	15 juin
Entre le 20 août et le 19 novembre inclus	15 décembre	15 mars	15 juin	15 septembre

Le relevé de solde doit être déposé au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice – si cette clôture intervient le 31 décembre ou en l'absence de clôture durant l'année, la date limite est fixée le 15 mai de l'année suivante.

La déclaration de résultat de l'exercice, quant à elle et en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 223 du CGI, doit être déposée dans les trois mois qui suivent sa clôture ou, si l'exercice est clos le 31 décembre ou qu'aucun exercice n'a été clos durant l'année, au plus tard le deuxième jour ouvré qui suit le 1^{er} mai de l'année suivante

- En application de l'article 359 de l'annexe III du CGI, chaque acompte est égal au quart de l'IS dû au titre du dernier exercice clos. Le troisième alinéa de cet article précise toutefois que si l'échéance de paiement du premier acompte est antérieure à la date limite du dépôt de la déclaration de résultat, le montant de cet acompte est calculé sur la base de l'avant-dernier exercice clos, une régularisation intervenant lors du paiement du deuxième acompte.

Une telle situation est typiquement celle des exercices coïncidant avec l'année civile, le premier acompte devant être payé au plus tard le 15 mars alors que la date limite pour la déclaration de résultat est fixée début mai.

• La baisse progressive du taux normal de l'IS influe sur le montant de chaque acompte. Ce montant correspond aux parts suivantes – il s'agit du montant moyen tenant compte de la régularisation du premier acompte lors du paiement du deuxième :

- 8 1/3 % du bénéfice imposé à 33 1/3 % ;
- 7,75 % du bénéfice imposé à 31 % ;
- 7 % du bénéfice imposé à 28 % ;
- 6,625 % du bénéfice imposé à 26,5 % (exercices ouverts en 2021) ;
- 6,25 % du bénéfice imposé à 25 % (exercices ouverts à compter de 2022).

Illustration du calcul des acomptes et du solde (exercice ouvert en 2019)

Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile a réalisé en 2018 un bénéfice de 2 millions d'euros, et en 2017 un bénéfice de 1,8 million d'euros.

Les taux d'IS applicables au titre de l'exercice 2019 sont :

– 28 % sur les premiers 500 000 euros de bénéfice ; la part à retenir pour chaque acompte est donc de 7 % du bénéfice concerné ;

– 31 % pour le reste du bénéfice ; la part à retenir pour chaque acompte est donc de 7,75 % du bénéfice concerné.

• Le premier acompte A_1 est assis sur le résultat 2017, soit 1,8 million d'euros. Il est donc égal à :

$$A_1 = (500\,000 \times 7\%) + [(1\,800\,000 - 500\,000) \times 7,75\%]$$

$$A_1 = 35\,000 + (1\,300\,000 \times 7,75\%)$$

$$A_1 = 35\,000 + 100\,750$$

$$A_1 = 135\,750 \text{ euros.}$$

• Le deuxième acompte A_2 est assis sur le résultat 2017, soit 2 millions d'euros. Son montant propre est de :

$$A_2 = (500\,000 \times 7\%) + [(2\,000\,000 - 500\,000) \times 7,75\%]$$

$$A_2 = 35\,000 + 1\,500\,000 \times 7,75\%$$

$$A_2 = 9\,800 + 116\,250$$

$$A_2 = 151\,250 \text{ euros.}$$

S'y ajoute la régularisation du premier acompte, soit $151\,250 - 135\,750 = 15\,500$ euros.

Le montant total à verser lors du paiement du deuxième acompte est donc de $151\,250 + 15\,000 = 166\,750$ euros.

• Les troisième et quatrième acomptes sont chacun égal à 151 250 euros.

Le montant total versé au titre des acomptes est de 605 000 euros.

- En 2019, l'entreprise dégage un bénéfice de 2,2 millions d'euros. L'IS dû au titre de l'exercice 2019 est donc de :

$$IS(2019) = 500\,000 \times 28\% + (2\,200\,000 - 500\,000) \times 31\%$$

$$IS(2019) = 140\,000 + (1\,700\,000 \times 31\%)$$

$$IS(2019) = 140\,000 + 527\,000 = 667\,000 \text{ euros.}$$

Lors du règlement du solde, l'entreprise devra acquitter une somme de $667\,000 - 605\,000 = 62\,000$ euros.

b. Le paiement du dernier acompte des grandes entreprises : le « cinquième acompte »

Des modalités particulières de calcul du dernier acompte d'IS sont prévues au *a* et *b* du 1 de l'article 1668 du CGI pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 250 millions d'euros. Pour le distinguer du quatrième acompte de droit commun, cet acompte est appelé « cinquième acompte » – il s'agit néanmoins bien du quatrième et dernier acompte d'IS.

À la différence des autres acomptes, assis sur les résultats du dernier exercice clos, le « cinquième acompte » repose sur une estimation du résultat de l'exercice au titre duquel il est versé. Il est égal à la différence entre, d'une part, une fraction de l'IS estimé dû au titre de l'exercice en cours et, d'autre part, la somme des trois premiers acomptes.

La fraction à retenir dépend du chiffre d'affaires de l'entreprise, selon les modalités présentées dans le tableau suivant, qui prend en compte les modifications apportées par l'article 39 de la loi de finances pour 2019⁽¹⁾. Est également précisée l'augmentation minimale du bénéfice entre l'exercice en cours et le précédent pour que le « cinquième acompte » s'applique.

MODALITÉS D'APPLICATION DU « CINQUIÈME ACOMPTÉ »

Chiffre d'affaires (en euros)	Fraction de l'IS estimé dû au titre de N	Croissance minimale du bénéfice (N par rapport à N – 1)
Entre 250 millions et un milliard	95 %	5,26 %
Supérieur à un milliard	98 %	2,04 %

Source : commission des finances.

Simple modalité de paiement de l'IS, le « cinquième acompte » n'alourdit aucunement la charge fiscale des grandes entreprises par rapport à celles relevant du régime de droit commun : ce que ces grandes entreprises versent en plus pendant l'exercice N, au titre du « cinquième acompte », diminue d'autant le montant du solde à acquitter en N + 1. La charge fiscale supportée au titre de l'exercice est donc la même que celle qui aurait été due sans ces modalités particulières.

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

B. LA NÉCESSITÉ DE NOUVELLES RECETTES POUR FINANCER LES MESURES EN FAVEUR DU POUVOIR D'ACHAT

Afin d'apporter un soutien au pouvoir d'achat des ménages et de renforcer, ainsi, la justice fiscale et sociale, plusieurs mesures significatives ont été prises en décembre 2018, dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 ⁽¹⁾, la loi de finances pour 2019 précitée et une loi spécifique, la loi du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales ⁽²⁾.

Présentant un coût total de l'ordre de 11 milliards d'euros, la mise en œuvre de ces mesures dès 2019 suppose un financement à travers différents canaux.

1. Les mesures adoptées pour renforcer le pouvoir d'achat des Français

Les différentes mesures adoptées en décembre en faveur des ménages français sont :

- la possibilité pour l'employeur de verser une prime exceptionnelle de pouvoir d'achat exonérée socialement et fiscalement ;
- l'exonération sociale et fiscale des heures supplémentaires ;
- le rétablissement du taux de la contribution sociale généralisée (CSG) à 6,6 % pour près de 4 millions de foyers ;
- l'augmentation de la prime d'activité ;
- le gel de la fiscalité énergétique ;
- l'extension du chèque énergie et le renforcement de la « prime à la casse ».

Pour une présentation détaillée de ces mesures, il est renvoyé au rapport et à l'avis présentés par les commissions des affaires sociales et des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi portant mesures d'urgence économiques et sociales ⁽³⁾.

Le tableau suivant dresse la synthèse de ces mesures en indiquant le montant correspondant à chacune d'entre elles actualisé au regard des dernières données disponibles.

(1) Loi n° 2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019.

(2) Loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales.

(3) Olivier Véran, Rapport au nom de la commission des affaires sociales sur le projet de loi portant mesures d'urgence économiques et sociales, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1547, 19 décembre 2018* ; Éric Alauzet, Avis au nom de la commission des finances sur le projet de loi portant mesures d'urgence économiques et sociales, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1546, 19 décembre 2018*.

**COÛT POUR LES FINANCES PUBLIQUES
DES MESURES EN FAVEUR DU POUVOIR D'ACHAT**

(en milliards d'euros)

Mesure	Coût estimé
Prime exceptionnelle de pouvoir d'achat exonérée socialement et fiscalement	–
Exonération sociale et fiscale des heures supplémentaires	2,4
Rétablissement du taux de la CSG à 6,6 %	1,3
Augmentation de la prime d'activité	2,8
Gel de la fiscalité énergétique	3,9
Extension du chèque énergie et le renforcement de la « prime à la casse »	0,4
Total	10,8

Source : direction générale des finances publiques (DGFIP), en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

2. Un financement par plusieurs canaux, notamment une contribution des plus grandes entreprises

Les mesures prises pour le pouvoir d'achat sont opportunes et vont améliorer la situation de nombreux Français. Cependant, le contexte budgétaire actuel est relativement contraint et marqué par un effort inédit de réduction du déficit public pour satisfaire pleinement les engagements européens de la France.

La situation ne permet ainsi raisonnablement pas un financement intégral des 10,8 milliards d'euros par une aggravation du déficit. D'autres sources sont requises ; elles sont présentées dans le tableau suivant.

MODALITÉS DE FINANCEMENT DES MESURES EN FAVEUR DU POUVOIR D'ACHAT

(en milliards d'euros)

Modalité de financement	Montant estimé
Économies sur les dépenses budgétaires de l'État (en gestion)	1,5
Augmentation de l'imposition des plus-values de cession intragroupe	0,2
Taxe sur certains services numériques (TSN) <i>(article 1^{er} du présent projet de loi)</i>	0,4
Maintien du taux normal de l'IS à 33 1/3 % pour les plus grandes entreprises	1,7
Total	3,8

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.

La nouvelle taxe sur les services numériques (TSN) prévue à l'article 1^{er} du présent projet de loi permettrait de financer à hauteur de 400 millions d'euros (en 2019) les mesures en faveur du pouvoir d'achat.

D'autres recettes sont néanmoins nécessaires, certaines passant par des économies sur les dépenses. La principale source de financement réside cependant dans une contribution de la part des plus grandes entreprises, c'est-à-dire de celles qui disposent le plus de la capacité à faire face à un effort supplémentaire. C'est l'objet du présent article.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Pour dégager des recettes participant au financement des mesures en faveur du pouvoir d'achat, le présent article modifie la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS, uniquement pour 2019 et seulement pour les plus grandes entreprises.

A. LE MAINTIEN DU TAUX NORMAL DE 33 1/3 % EN 2019 POUR LES PLUS GRANDES ENTREPRISES

Le cœur du dispositif réside au **I du présent article**, qui modifie la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS prévue par la loi de finances pour 2018 précitée.

• À cet effet, ce I complète le deuxième alinéa du I de l'article 219, qui fixe le taux normal de l'IS applicable aux exercices ouverts entre 2019 et 2021 inclus et précise le taux applicable chaque année (31 % en 2019, 28 % en 2020 et 26,5 % en 2021).

Le complément apporté par le dispositif proposé prévoit que **le taux sera de 33 1/3 %** pour :

– les **entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 250 millions d'euros** ;

– et dont **l'exercice est ouvert en 2019**, entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre.

Le **III du présent article**, qui modifie l'article 84 de la loi de finances pour 2018 précitée, procède à une coordination requise par la nouvelle rédaction du deuxième alinéa du I de l'article 219 qui résulte du I du présent article.

• Trois précisions doivent être apportées pour lever toute ambiguïté éventuelle.

D'une part, le taux de 31 %, et non de 33 1/3 %, sera bien applicable aux exercices ouverts en 2019 dès lors que la condition tenant au chiffre d'affaires n'est pas remplie.

D'autre part, seuls les exercices ouverts en 2019 seront concernés par le présent article : la suite de la trajectoire de baisse du taux normal, avec le dispositif proposé, reprendra son cours normal dès 2020 avec un taux de 28 % sur l'ensemble du bénéfice pour toutes les entreprises.

Enfin, et comme l'indique d'ailleurs expressément le I du présent article, l'application du taux de 28 % sur les premiers 500 000 euros de bénéfice sera bien effective pour les entreprises concernées par le maintien du taux à 33 1/3 %.

Dans ces conditions, l'article ne remet nullement en cause le principe de la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS, mais apporte à celle-ci un aménagement ciblé et ponctuel. Il ne s'agit pas d'un décalage de la trajectoire, mais du maintien temporaire, en 2019, du taux de 33 1/3 %.

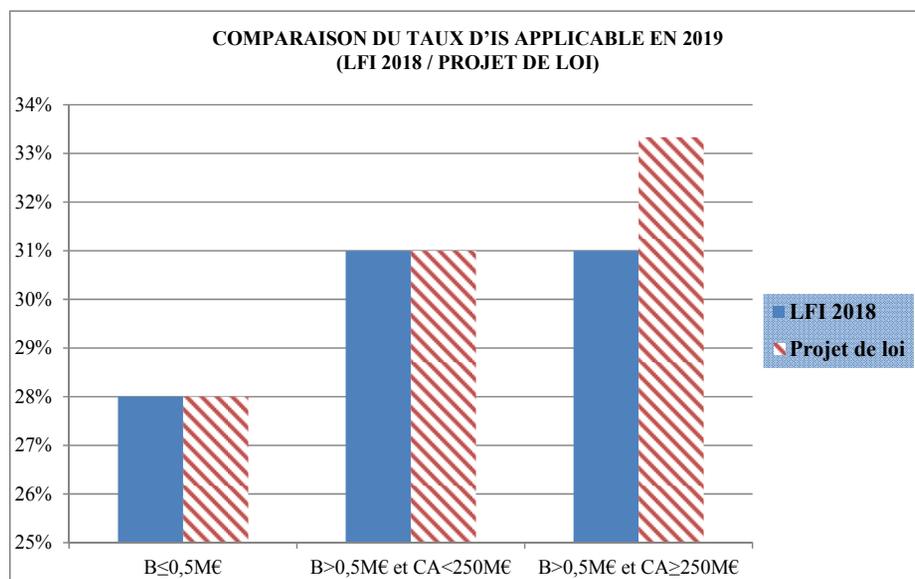
Le tableau ci-après, illustré par le graphique qui suit, dresse la synthèse les taux applicables aux exercices ouverts en 2019 en vertu du présent article, en les comparant à ceux initialement prévus par la loi de finances pour 2018. Les modifications apparaissent dans les cellules colorées.

**COMPARAISON DES TAUX D'IS APPLICABLES
ENTRE LA LFI 2018 ET LE DISPOSITIF PROPOSÉ**

Chiffre d'affaires (CA) (en euros)	Bénéfice (B) (en euros)	LFI 2018	Dispositif proposé
CA < 250 millions	B ≤ 500 000	28 %	28 %
	B > 500 000	31 %	31 %
CA ≥ 250 millions	B ≤ 500 000	28 %	28 %
	B > 500 000	31 %	33 1/3 %

N.B. : l'application du taux réduit de 15 % sur les 38 120 premiers euros de bénéfice de certaines PME n'est pas remise en cause.

Source : commission des finances.



• Le maintien à 33 1/3 % du taux normal aura également pour conséquence d'augmenter le montant dû au titre de la contribution sociale de 3,3 % sur l'IS, qui restera à 1,1 % du bénéfice pour les entreprises concernées par le dispositif (pour un taux facial de l'IS de 34,43 %), contre 1,02 % pour les autres entreprises (et un taux facial de 32,02 %).

• La modification du taux normal applicable aux exercices ouverts en 2019 par les entreprises dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 250 millions d'euros n'exige pas de procéder aux nombreuses coordinations qu'avait rendu nécessaires la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS prévue à l'article 84 de la loi de finances pour 2018 précitée.

Ces coordinations portaient sur différents mécanismes faisant référence au taux normal de 33 1/3 %, comme l'imputation des moins-values de long terme sur le résultat imposable ou l'encadrement de la déductibilité de certaines charges financières.

Y a été substituée la référence au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI. Le fait que le I du présent article modifie précisément ce deuxième alinéa rend inutiles les ajustements légistiques : le renvoi au taux prévu à cet alinéa visera nécessairement, pour 2019 et les entreprises concernées par le présent article, le taux de 33 1/3 % et non celui de 31 %.

1. La définition du chiffre d'affaires retenu pour apprécier l'assujettissement au dispositif

a. Le chiffre d'affaires à retenir devrait être le chiffre d'affaires français

Le chiffre d'affaires qui sera pris en compte devrait, en principe, être le chiffre d'affaires français, c'est-à-dire le chiffre d'affaires rattaché aux bénéfices soumis à l'IS en application des règles de territorialité prévue au premier alinéa du I de l'article 209 du CGI.

La prise en compte du chiffre d'affaires mondial aurait pu être retenue : tel était le cas pour la « surtaxe Fillon » mais aussi pour la contribution sociale jusqu'à une évolution de la doctrine fiscale sur ce point le 1^{er} août 2018⁽¹⁾. Le Conseil d'État a d'ailleurs eu l'occasion de juger que se fonder sur le chiffre d'affaires mondial pour apprécier l'assujettissement d'une entreprise à une imposition sur les bénéfices était juridiquement valable, le chiffre d'affaires n'étant pas l'assiette de l'impôt⁽²⁾.

Néanmoins, prendre en compte le chiffre d'affaires français correspond à l'état du droit et aux dernières impositions comparables créées :

– la contribution sociale sur l'IS, depuis l'actualisation du *Bulletin officiel des finances publiques* intervenue le 1^{er} août 2018, retient le chiffre d'affaires français ;

– les contributions exceptionnelles et additionnelles créées par la première loi de finances rectificative pour 2017 précitée, reposaient elles aussi sur le chiffre

(1) Bulletin officiel des finances publiques, [BOI-IS-AUT-10-10](#), § 20.

(2) Conseil d'État, 9 décembre 2016, Société SEB Investment GmbH, n° 395015 ; Conseil d'État, 9 décembre 2016, Office de coordination bancaire et financière, n° 395160. Les deux affaires portaient sur la « surtaxe Fillon ».

d'affaires français⁽¹⁾, malgré les indications contraires des travaux parlementaires – qui s'appuyaient sur une logique similaire à celle ici tenue : la cohérence avec le droit alors en vigueur.

Une telle approche (chiffre d'affaires français) est également un facteur de simplicité important pour les entreprises, notamment au regard des obligations déclaratives. Les articles 38 *terdecies* et 38 *quaterdecies* de l'annexe III du CGI précisent en effet, le premier pour les entreprises ayant des activités en France et à l'étranger, le second pour celles dont le siège est à l'étranger, que seuls les renseignements afférents aux opérations participant à la réalisation du bénéfice imposable à l'IS doivent être fournis.

b. Le chiffre d'affaires sera celui de l'exercice 2019, consolidé pour les groupes fiscalement intégrés

• Le chiffre d'affaires à retenir, pour apprécier si l'entreprise entre ou non dans le champ du présent article et est donc concernée par le maintien du taux à 31 1/3, est celui réalisé durant l'exercice ou la période d'imposition ouvert en 2019.

Si l'exercice porte sur une durée différente de douze mois, le chiffre d'affaires réalisé est ajusté *prorata temporis*.

Illustration de l'ajustement *prorata temporis* du chiffre d'affaires

Une entreprise ouvre son exercice le 1^{er} janvier 2019 et le clôt le 15 août de la même année. Durant cette période, elle réalise un chiffre d'affaires de 160 millions d'euros.

L'exercice ayant duré 7,5 mois, le chiffre d'affaires retenu pour apprécier l'assujettissement au dispositif proposé doit être ajusté de la façon suivante :

$$CA = 160 \times (12/7,5)$$

$$CA = 160 \times 1,6$$

$$CA = 256 \text{ millions d'euros.}$$

Le chiffre d'affaires ajusté dépassant 250 millions d'euros, l'entreprise est concernée par le maintien du taux à 33 1/3 %.

• Il est également prévu que, dans le cas des groupes fiscalement intégrés, le chiffre d'affaires retenu pour apprécier le dépassement ou non du seuil correspond à la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe. Pour mémoire, un groupe fiscalement intégré est constitué d'une société tête de groupe et des sociétés assujetties à l'IS qu'elle détient, directement ou indirectement, à hauteur d'au moins 95 %. Cette société s'érige seule redevable de l'IS dû par l'ensemble du groupe, les résultats des membres étant consolidés.

(1) Bulletin officiel des finances publiques, [BOI-IS-AUT-35](#), § 130.

La consolidation du chiffre d'affaires pour apprécier le dépassement du seuil est classique : elle était déjà prévue dans la « surtaxe Fillon » de l'article 235 *ter* ZAA du CGI et dans les contributions exceptionnelle et additionnelle introduites par la première loi de finances rectificative pour 2017. Elle existe également, en l'état du droit en vigueur, pour la contribution sociale sur l'IS prévue à l'article 235 *ter* ZC du CGI.

Cette consolidation, en plus de refléter la réalité économique de la situation d'un groupe fiscalement intégré, permet d'éviter que, par une structuration artificielle en entités dont le chiffre d'affaires respectif n'atteint pas le seuil, l'ensemble du groupe échappe au dispositif.

Illustration de la consolidation du chiffre d'affaires dans l'intégration fiscale

Une société A constitue un groupe fiscalement intégré avec ses filiales B, C, D et E qu'elle détient chacune à hauteur de 100 %.

Le chiffre d'affaires de chaque société est le suivant :

A : 100 millions d'euros ;

B : 30 millions d'euros ;

C : 70 millions d'euros ;

D : 20 millions d'euros ;

E : 50 millions d'euros.

Aucune des sociétés ne dépasse le seuil d'assujettissement. Cependant, en faisant la somme des chiffres, le total obtenu est de 270 millions d'euros, soit plus que le seuil.

Le groupe sera donc concerné par le maintien du taux de 33 1/3 %.

2. Une application aménagée du dispositif pour lutter contre d'éventuels abus

Le maintien du taux normal à 33 1/3 % pour les plus grandes entreprises ne concernera que les exercices ouverts en 2019, ainsi qu'il résulte du I du présent article.

Toutefois, les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 puis clos avant l'entrée en vigueur du dispositif ne pourraient se voir appliquer le taux de 33 1/3 %, sauf à méconnaître le principe constitutionnel de non-rétroactivité. Le fait générateur de l'IS étant la clôture d'un exercice, une mesure postérieure à cette clôture ne devrait pas affecter ledit exercice.

Telle est d'ailleurs la raison pour laquelle les surtaxes d'IS, lorsqu'elles sont créées, s'appliquent en fonction de la date de clôture des exercices et portent sur des exercices en cours au moment de leur adoption. De façon analogue, la TSN prévue à l'article 1^{er} du présent projet de loi n'est pas rétroactive en 2019

dans la mesure où son fait générateur est la fin de l'année 2019 et qu'il devrait être postérieur à l'entrée en vigueur du dispositif.

Une stricte application aux seuls exercices non clos à compter de l'entrée en vigueur de la loi qui résulterait de l'adoption du présent texte serait néanmoins susceptible de conduire à des abus ou des comportements d'optimisation. Certaines entreprises pourraient en effet clore leur exercice ouvert en 2019 de manière anticipée, avant l'entrée en vigueur de la loi, afin que le taux applicable sur cette période soit celui de 31 % et non de 33 1/3 %.

Afin d'éviter de telles pratiques, une mesure anti-abus figure au **IV du présent article**. Elle prévoit que le maintien du taux à 33 1/3 % s'appliquera aux exercices clos à compter du 6 mars 2019, date de présentation du projet de loi en Conseil des ministres.

Il s'agit d'une précaution opportune, d'ailleurs saluée comme telle par le Conseil d'État dans son avis ⁽¹⁾, qui constitue un bon équilibre entre sécurité juridique, préservation des recettes publiques et lutte contre les abus.

3. Les effets du dispositif proposé sur le paiement de l'IS dû en 2019

Compte tenu des dates de paiement des acomptes, le maintien du taux normal à 33 1/3 % ne pourra pas s'appliquer dès le versement du premier acompte, dû au plus tard le 15 mars. Selon la durée de discussion du présent projet de loi, il est également possible que l'entrée en vigueur de la loi qui résulterait de son adoption soit postérieure au 15 juin, date limite de paiement du deuxième acompte.

Dans ces conditions, pour le paiement du premier acompte et peut-être également du deuxième, le taux applicable sera celui alors en vigueur, soit 31 % (et 28 % pour les premiers 500 000 euros de bénéfice).

Le taux maintenu de 33 1/3 % n'interviendra que pour le paiement des acomptes postérieurs à l'entrée en vigueur du dispositif.

Il y a lieu de préciser que la régularisation requise ne saurait être vue comme portant une quelconque atteinte à la confiance légitime, que les entreprises sont en droit d'attendre, ou à une mauvaise manière faite aux entreprises :

– d'une part, le projet de loi a été adopté en Conseil des ministres le 6 mars 2019, soit avant la date de paiement du premier acompte ;

– d'autre part, l'annonce du principe du maintien à 33 1/3 % du taux normal pour les plus grandes entreprises remonte à décembre 2018, y compris s'agissant du seuil de chiffre d'affaires.

(1) Conseil d'État, Assemblée générale, Avis sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 28 février 2019, page 10.

L'exemple suivant montre, de façon simplifiée, les modalités de paiement des acomptes en 2019 au regard du changement de taux entre le paiement du premier et du deuxième acomptes.

Illustration simplifiée de la régularisation du premier acompte en cas de paiement du deuxième acompte avec un taux d'IS différent

Une entreprise dans le champ du dispositif proposé réalise les bénéfices suivants :

– 2017 : 1 000 ;

– 2018 : 1 200.

Pour simplifier l'exemple, l'application du taux de 28 % sur les 500 000 premiers euros n'est pas traitée. La totalité du bénéfice est donc imposée à 31 % ou 33 1/3 %.

Le premier acompte 2019, assis sur 2017, est de : $(1\,000 \times 31\%) / 4$, soit 77,5.

Le deuxième acompte 2019, incluant la régularisation, intervient après l'entrée en vigueur de la loi : le taux applicable est de 33 1/3 %.

Cet acompte correspond ainsi à la somme de deux acomptes assis sur les résultats 2018 au taux de 33 1/3 %, de laquelle est soustrait le montant payé au titre du premier acompte. Il s'élève donc à : $[(1\,200 \times 33\,1/3\%) / 4] \times 2 - 77,5$, soit 122,5.

B. L'IMPACT BUDGÉTAIRE ET ÉCONOMIQUE : UN SURCROÎT DE RECETTES DE 1,7 MILLIARD D'EUROS EN 2019 DANS UN CONTEXTE FISCAL FAVORABLE AUX ENTREPRISES

Le présent article a pour effet d'accroître les recettes perçues par le budget de l'État en 2019 au titre de l'IS à hauteur de 1,7 milliard d'euros. La charge supplémentaire pesant ainsi sur les grandes entreprises doit cependant être nuancée par une remise dans son contexte : celui de l'année du cumul du CICE et des allègements de cotisations sociales patronales.

1. Une augmentation des recettes de l'IS en 2019 de l'ordre de 1,7 milliard d'euros

Le maintien du taux normal de l'IS à 33 1/3 % prévu par le présent article devrait permettre une augmentation significative des recettes fiscales, estimée à 1,76 milliard d'euros.

Le tableau suivant précise la chronique budgétaire du dispositif proposé.

IMPACT BUDGÉTAIRE DU MAINTIEN DU TAUX NORMAL DE L'IS À 33 1/3 % POUR LES PLUS GRANDES ENTREPRISES

(en millions d'euros)

2019	2020	2021	Total
+ 1 670	+ 90	0	+ 1 760

Source : étude d'impact du présent projet de loi.

L'essentiel du gain budgétaire (95 %) portera sur l'année 2019. La plupart des entreprises concernées par le dispositif ont en effet des exercices qui coïncident avec l'année civile ou dont les dates d'ouverture et de clôture assurent le paiement en 2019 des quatre acomptes dus au titre des exercices ouverts cette même année.

2. Un dispositif touchant les 765 plus grandes entreprises françaises bénéficiaires

Le maintien du taux normal de 33 1/3 % en 2019, en ce qu'il est ciblé sur les entreprises réalisant un chiffre d'affaires d'au moins 250 millions d'euros qui dégagent un bénéfice, ne concernera qu'une minorité d'entreprises françaises.

- D'après les informations obtenues par le Rapporteur général, 765 entreprises devraient entrer dans le champ du présent article. Si parmi elles figurent une majorité d'entreprises de taille intermédiaire (ETI), l'impact budgétaire de la mesure se concentre en réalité sur les grandes entreprises, c'est-à-dire les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 1,5 milliard d'euros et qui emploient plus de 5 000 personnes :

– 0,58 milliard d'euros de rendement porteront sur 621 ETI ;

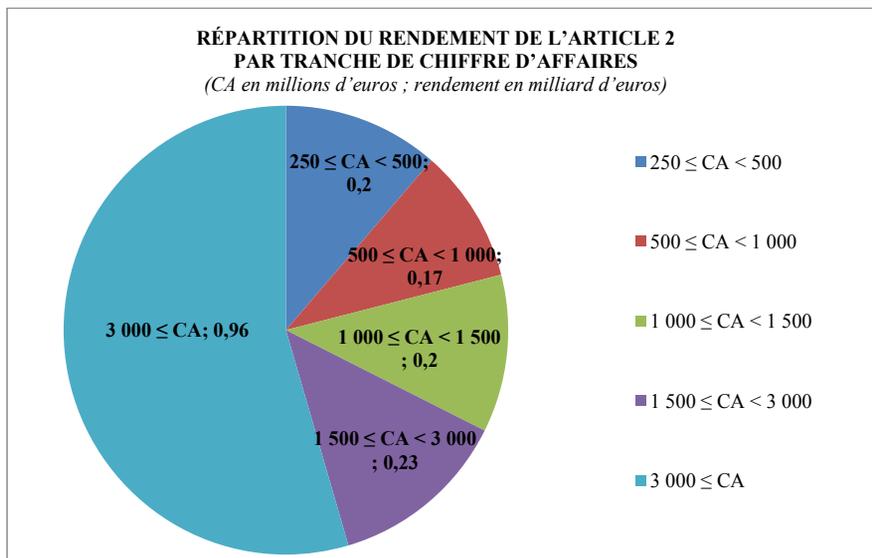
– 1,18 milliard d'euros de rendement porteront sur 144 grandes entreprises.

- Le tableau ci-après précise la répartition du nombre d'entreprises par tranche de chiffre d'affaires et indique, pour chacune d'entre elles, l'estimation du rendement associé. Le graphique qui accompagne le tableau illustre la répartition du rendement.

DÉMOGRAPHIE DES ENTREPRISES CONCERNÉES PAR L'ARTICLE 2 (RÉPARTITION PAR TRANCHE DE CHIFFRE D'AFFAIRES)

Chiffre d'affaires (en millions d'euros)	Entreprises		Rendement estimé	
	Nombre	Part	Montant (en milliards d'euros)	Part
250 ≤ CA < 500	359	46,9 %	0,20	11,4 %
500 ≤ CA < 1 000	183	23,9 %	0,17	9,7 %
1 000 ≤ CA < 1 500	79	10,3 %	0,20	11,4 %
1 500 ≤ CA < 3 000	74	9,7 %	0,23	13,1 %
3 000 ≤ CA	70	9,2 %	0,96	54,5 %
Total	765	100,0 %	1,76	100,0 %

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.



Plus de la moitié du rendement estimé (54,5 %), soit 960 millions d'euros sur 1,76 milliard d'euros, concerne les 70 entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 3 milliards d'euros et qui représentent moins de 10 % du total des entreprises concernées par la mesure.

La répartition du rendement est plus équilibrée entre les autres tranches de chiffre d'affaires. En le rapportant aux effectifs concernés, il ressort que 70 % des entreprises dans le champ du présent article, celles dont le chiffre d'affaires est inférieur à un milliard d'euros, vont contribuer à hauteur de 21 % au rendement global de la mesure.

• Si la répartition du rendement par tranche de chiffre d'affaires montrait une concentration sur la dernière tranche, la ventilation par décile accentue cette concentration :

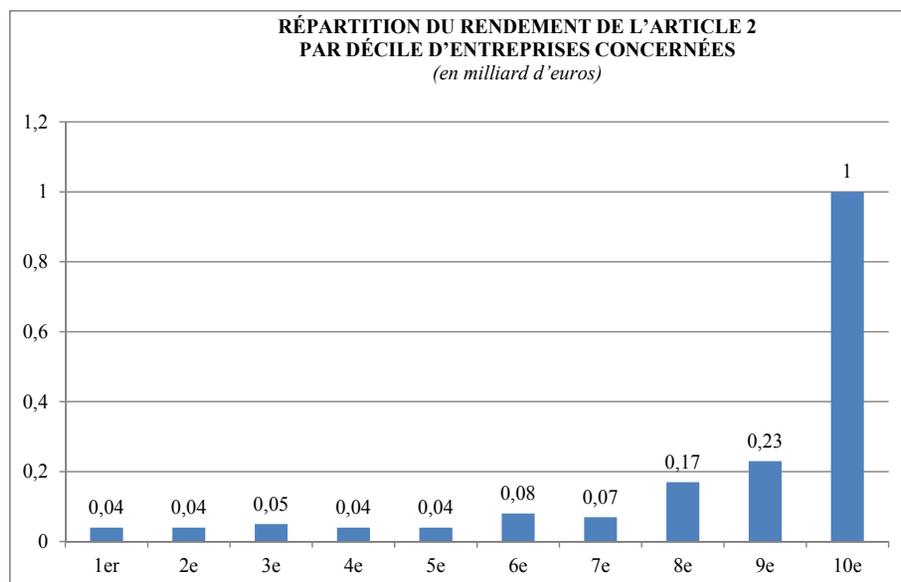
- les sept premiers déciles représentent 20,5 % du rendement ;
- le dernier décile produit à lui seul près de 57 % du rendement estimé.

Le tableau et le graphique suivants illustrent la ventilation par décile d'entreprises concernées par le présent article.

**DÉMOGRAPHIE DES ENTREPRISES CONCERNÉES PAR L'ARTICLE 2
(RÉPARTITION PAR DÉCILE)**

Décile	Tranche de chiffre d'affaires (CA) associée (en millions d'euros)	Rendement estimé	
		Montant (en milliards d'euros)	Part
1 ^{er}	250 ≤ CA < 271,5	0,04	2,3 %
2 ^e	271,5 ≤ CA < 314,8	0,04	2,3 %
3 ^e	314,8 ≤ CA < 364,8	0,05	2,8 %
4 ^e	364,8 ≤ CA < 432	0,04	2,3 %
5 ^e	432 ≤ CA < 540	0,04	2,3 %
6 ^e	540 ≤ CA < 701	0,08	4,5 %
7 ^e	701 ≤ CA < 968	0,07	4,0 %
8 ^e	968 ≤ CA < 1 413	0,17	9,7 %
9 ^e	1 413 ≤ CA < 2 665	0,23	13,1 %
10 ^e	2 665 < CA	1,00	56,8 %
Total		1,76	100,0 %

Source : DGFIP, en réponse au questionnaire du Rapporteur général.



3. Un report en fin de trajectoire du coût de la baisse du taux d'IS

Le présent article ne remet pas en cause la suite de la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS : en 2020, en effet – et en l'absence d'éventuelles modifications qui ne figurent pas dans le projet de loi déposé –, le taux normal pour les plus grandes entreprises baissera de plus de cinq points, là où il n'aurait diminué « que » d'un peu plus de trois points en vertu de la loi de finances pour 2018.

Budgétairement, cela conduira à décaler en 2020 une partie de l'impact de l'étape 2019 de la trajectoire initiale de la loi de finances pour 2018. Le tableau suivant illustre, sur l'ensemble de la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS

entamée par la loi de finances pour 2017, l'impact budgétaire comparé sans et avec le dispositif proposé.

IMPACT BUDGÉTAIRE CONSOLIDÉ DE LA BAISSSE DU TAUX NORMAL DE L'IS

(en milliards d'euros)

Année	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Trajectoire initiale (LFI 2017 et LFI 2018)	-0,33	-1,50	-3,85	-6,93	-9,16	-11,25
Trajectoire modifiée par le présent article	-0,33	-1,50	-2,18	-8,60	-9,16	-11,25

N.B. : les coûts budgétaires mentionnés dans le tableau prennent en référence la législation en vigueur avant l'adoption des lois de finances pour 2017 et 2018. L'impact budgétaire du présent article est réparti dans la trajectoire entre 2019 et 2020.

Source : commission des finances et DGFIP.

Le coût de l'étape 2019 est allégé par rapport à la trajectoire initiale ; celui de l'étape 2020 est accru à due concurrence. En conséquence, si le dispositif conduit bien l'État à réaliser un gain net estimé à 1,76 milliard d'euros, il est globalement neutre sur le coût final de la baisse du taux normal d'IS de 33 1/3 % à 25 %, qui restera de l'ordre de 11 milliards d'euros.

4. L'année 2019 : un contexte fiscal favorable en raison du cumul entre le CICE et les allègements de cotisations sociales patronales

Ainsi qu'il a été vu dans l'analyse du dispositif proposé, le présent article ne remet nullement en cause la volonté affichée par le Gouvernement et soutenue par la majorité de faire baisser les prélèvements obligatoires sur les entreprises et, s'agissant de l'IS, d'atteindre le taux cible de 25 % pour toutes les entreprises en 2022 conformément à la loi de finances pour 2018 précitée.

Seules les plus grandes entreprises, c'est-à-dire celles qui disposent de la plus forte capacité financière pour faire face à l'effort qui leur est demandé en 2019, seront concernées par le maintien ponctuel du taux de 33 1/3 %. Les TPE, les PME et les « petites » ETI bénéficieront bien de la totalité de la trajectoire de baisse avec un taux de 31 % en 2019 pour la fraction de bénéfice excédant 500 000 euros.

Les organisations professionnelles représentant les entreprises qui seront concernées par le dispositif ont indiqué, lors de leur audition, comprendre la nécessité de financer les mesures prises en faveur du pouvoir d'achat et prendre acte du maintien du taux normal d'IS à 33 1/3 %. Si ce maintien n'est à l'évidence pas quelque chose qu'elles soutiennent, ces organisations ne s'y sont pas opposées et préfèrent une mesure de ce type à une hausse des charges sociales patronales.

Au demeurant, 2019 semble être l'année la plus propice pour solliciter des grandes entreprises cet effort supplémentaire sans compromettre leur situation.

Il est en effet rappelé qu'en 2019, les entreprises bénéficieront d'un niveau de soutien public inédit à travers le cumul du CICE et des allègements de cotisations sociales patronales qui s'y sont substitués à compter de 2019. Pour une présentation détaillée du CICE, des dispositifs d'allègements de cotisations et de l'incidence financière de la substitution des seconds au premier, il est renvoyé aux rapports faits sur le projet de loi de finances pour 2018 et les projets de loi de financement de la sécurité sociale pour 2018 et 2019 ⁽¹⁾.

Le cumul des deux dispositifs représente un avantage global de l'ordre de 40 milliards d'euros. Si ce montant concerne toutes les entreprises, l'avantage que l'année « double » 2019 procure aux plus grandes entreprises devrait largement amortir et absorber l'impact de la charge induite par le maintien du taux normal à 33 1/3 % pour les plus grandes entreprises.

Le CICE et les allègements de cotisations sociales étant assis sur la masse salariale, ils profitent beaucoup – et logiquement – aux entreprises employant d'importants effectifs.

Ainsi, la répartition des montants du CICE par catégorie d'entreprises montre une prépondérance appuyée des plus grandes entreprises, sans rapport avec leur poids dans le nombre total de bénéficiaires, comme l'illustre le tableau suivant.

**RÉPARTITION DES CRÉANCES DE CICE DES MILLÉSIMES 2015 ET 2016
ENREGISTRÉES AU 31 JUILLET 2018**

(Entreprises assujetties à l'IS)

Type d'entreprise	Millésime 2015		Millésime 2016	
	Part dans les bénéficiaires (en %)	Part dans le montant de CICE (en %)	Part dans les bénéficiaires (en %)	Part dans le montant de CICE (en %)
TPE	79,82	14,27	79,92	14,43
PME	19,51	34,23	19,41	34,43
ETI	0,64	22,07	0,64	22,15
GE	0,03	29,43	0,03	28,99
Total (nombre de bénéficiaires et montant de CICE en millions d'euros)	838 357	17 167,90	853 853	17 438,40

Source : France Stratégie, Comité de suivi du CICE, [Rapport 2018](#), octobre 2018.

Les ETI et les grandes entreprises représentent moins de 0,7 % du total des bénéficiaires du CICE assujettis à l'IS, mais les montants qu'elles ont enregistrés au titre des millésimes 2015 et 2016 correspondent à plus de la moitié du total.

(1) Joël Giraud, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2018, tome III, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 273, 11 octobre 2017, pages 180-214 ; Olivier Véran, Rapport sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2018, Assemblée nationale, XVI^e législature, n° 316, 18 octobre 2017, pages 151-181 ; Olivier Véran, Rapport sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2019, tome II, Assemblée nationale, XVI^e législature, n° 1336, 17 octobre 2018, pages 53-96.

Ces données permettent donc de conclure de façon relativement raisonnable qu'environ la moitié des 40 milliards d'euros perçus par les entreprises au cours de l'année 2019 bénéficiera aux ETI et aux grandes entreprises. Le montant des créances augmentant avec la taille, les entreprises dont le chiffre d'affaires est de 250 millions d'euros ou plus devraient constituer le contingent des plus grands bénéficiaires.

Dans ces conditions, le maintien du taux normal en 2019 ne devrait pas pénaliser lourdement les entreprises concernées, ces dernières bénéficiant parallèlement des importants avantages liés à l'« année double ».

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR LA COMMISSION

À l'initiative du Rapporteur général, la commission a adopté deux amendements de nature rédactionnelle ⁽¹⁾.

*
* *

La commission examine les amendements de suppression CF30 de M. Charles de Courson, CF37 de Mme Véronique Louwagie, CF109 de Mme Marie-Christine Dalloz, CF127 de M. Julien Aubert et CF144 de Mme Lise Magnier.

M. Charles de Courson. Pourquoi proposé-je de supprimer l'article 2 ? Le Gouvernement nous a expliqué à juste titre, au début de la législature, qu'il fallait une stratégie claire, pluriannuelle et stable, position que j'ai toujours partagée, mais voici qu'on nous explique maintenant que la baisse du taux de l'IS sera reportée d'un an, certes pour les plus grandes entreprises seulement, mais il y en a quand même pour 1,8 milliard d'euros. Cela veut dire que la pression fiscale sur les entreprises s'alourdit de 1,8 milliard d'euros. Et tout cela pour financer 11 milliards d'euros de dépenses nouvelles ! Peut-être aurions-nous pu les financer autrement, par des redéploiements ou des économies.

Mme Véronique Louwagie. Cet article 2 pèse effectivement beaucoup : 1,8 milliard d'euros. Le Gouvernement avait arrêté à la fin de l'année 2017 une trajectoire de baisse de l'IS jusqu'en 2022. On pouvait se réjouir d'une telle visibilité sur cinq ans – les entreprises demandent précisément de la visibilité.

Cette modification de la donne, moins de deux ans plus tard, envoie un très mauvais message au monde des entreprises. J'ai par ailleurs entendu hier le ministre nous indiquer que la trajectoire pour 2022 n'était pas remise en cause, mais il ne nous a donné aucune assurance quant au fait qu'elle n'était pas remise en cause non plus pour les années 2020 et 2021. C'est aussi de nature à nous inquiéter.

Il faut que nous fassions preuve de responsabilité à l'égard du monde économique et également de nos concitoyens. Lorsque des trajectoires sont inscrites dans la loi, il faut que nous ayons le courage d'aller jusqu'au bout. Je vous propose donc, par cet amendement, de supprimer l'article 2.

(1) Amendements n^{os} [CF81](#) et [CF82](#) du Rapporteur général.

Mme Marie-Christine Dalloz. Je propose également – cela ne surprendra personne – la suppression de l'article 2, et ce pour des raisons d'honnêteté intellectuelle. J'ai regardé attentivement le document présenté hier par le Rapporteur général. On a l'air de dire que les mesures prises pour répondre aux attentes des « gilets jaunes », qui ont coûté 10,8 milliards d'euros, seront en partie compensées par l'article 2 de ce projet de loi... mais il s'agit de 1,76 milliard d'euros ! Il est déjà quelque peu difficile d'entendre qu'il faut compenser les montants donnés par un prélèvement sur les entreprises. Et puis on a l'air de dire que cela n'aura pas d'impact en raison de l'année double en 2019... Mais enfin, l'« année double », entre le CICE et l'allègement des cotisations sociales patronales, était programmée, inscrite dans la loi ! Vous ne pouvez pas prendre le prétexte de l'« année double » pour revenir sur une décision prise quand nous savions déjà qu'il y aurait en 2019 une « année double » ! Je ne supporte pas cette manière, d'une grande malhonnêteté intellectuelle, de présenter les choses.

Et puis on ne peut pas, un an et demi après avoir affirmé sa volonté d'en finir avec l'instabilité fiscale de suivre une trajectoire claire et précise, remettre cette dernière en cause. Si encore il y avait une crise considérable ! Ce reniement de la parole donnée décrédibilise énormément ce gouvernement.

M. Julien Aubert. Je propose également de supprimer ce « décalage de la baisse du taux » de l'IS, pour reprendre les mots du ministre de l'économie.

Je suis content que nous arrivions enfin à cet article 2, qui représente 82 % des crédits de ce projet de loi. D'un côté, il y a 1,8 milliard d'euros ; de l'autre, il y a 400 millions d'euros. Il serait dommage de consacrer peu de temps au « gros » sujet budgétaire, et beaucoup au « petit », d'autant que le premier est réel, tandis que l'autre n'est que virtuel.

Ce que j'aimais bien, dans la politique du Gouvernement, c'était son action en faveur des entreprises. Je trouvais intéressant de réduire les charges et les impôts auxquels elles sont assujetties – c'est plutôt la manière dont sont traités les particuliers, notamment les retraités, qui attire nos critiques. Pour ma part, je souhaite rester fidèle à votre programme électoral... Vous savez, chers collègues, c'est un peu comme dans le grand débat national : il y a un garant. C'est un peu mon rôle...

Par ailleurs, je me rappelle la communication enthousiaste faite autour des baisses de taxe : en 2018, vous n'y gagnez rien, ou vous y gagnez peu, mais voyez la courbe pour les années 2019, 2020 et 2021 ! Voici que, dans le silence de la commission, ce beau document imprimé il y a trois ans est réduit à néant.

Et puis les entreprises ont déjà cotisé au fameux plan annoncé par le Président de la République au mois de décembre dernier : ce sont elles qui ont payé les primes exceptionnelles. Je trouve donc un peu dommage de leur annoncer maintenant que l'IS sera plus élevé. Ce n'est pas un beau cadeau ni une bonne manière d'inciter les entreprises à écouter le Président de la République. Nous sommes pourtant tous très attentifs à la parole du Président de la République, qui ne se prive pas de parler – il le fait beaucoup.

Mme Patricia Lemoine. Par l'amendement CF144, je propose également, pour les raisons qui viennent d'être évoquées, de supprimer cet article 2. Les entreprises ont besoin de stabilité, on ne peut pas changer les règles en cours d'année, et ce serait envoyer un très mauvais signal que de revenir sur la parole donnée.

M. le Rapporteur général. La mesure prévue à l'article 2 est ponctuelle puisqu'elle ne porte que sur 2019, et ne concerne que les plus grandes entreprises, c'est-à-dire celles qui sont capables de fournir l'effort demandé.

Les représentants auditionnés des organisations patronales – le Mouvement des entreprises de France (MEDEF) et l'Association française des entreprises privées (AFEP) – nous ont clairement dit qu'elles n'étaient pas opposées à la mesure ; elles la comprennent et en ont pris acte. Elles n'en sont pas forcément heureuses, mais c'était un peu négocié : elles n'auraient pas aussi bien accepté des mesures relatives aux charges sociales.

L'article 2 ne remet pas en cause la suite de la trajectoire de baisse de l'IS. D'ailleurs, les entreprises y ont beaucoup insisté lors de l'audition que j'évoquais. Peut-être le ministre pourra-t-il rappeler les engagements pris.

Par ailleurs, entre le CICE et les allègements de charges, le montant du soutien aux entreprises s'élèvera en 2019 à 40 milliards d'euros. Et ce sont largement les grandes entreprises, qui emploient beaucoup de salariés, qui en bénéficieront. Les choses ne sont donc pas aussi dramatiques que certains veulent bien le dire, et c'est la raison pour laquelle les entreprises ont fait ces déclarations lors de leur audition.

Je suis donc défavorable à ces amendements de suppression.

M. le ministre. L'engagement du Gouvernement et du Président de la République sera tenu : nous atteindrons bien l'objectif d'un taux ramené de 33 1/3 % à 25 % en 2022, et ce pour toutes les entreprises. Le niveau d'imposition des entreprises françaises sera le plus faible des vingt dernières années – c'est absolument décisif pour leur compétitivité.

En 2019, nous avons décidé de décaler cette baisse d'impôt pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros. Nous leur demandons ainsi un effort particulier, nous l'assumons. Pour les prochaines années, toutes les options sont sur la table : nous pourrions revenir à la trajectoire définie en loi de finances pour 2018 ou opter pour une pente plus progressive. Dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2020, nous en discuterons avec l'ensemble des parlementaires, en particulier ceux de la commission des finances.

Mme Frédérique Dumas. À cette audition où nous n'étions que trois parlementaires présents, monsieur le Rapporteur général, j'ai bien entendu, en effet, les représentants du MEDEF dire que ce ne serait pas dramatique, mais ils ont également dit que si vous touchiez ainsi à la trajectoire une fois, vous étiez susceptibles de la faire une autre fois, malgré l'engagement pris. Cela pose évidemment un problème de prévisibilité. Certes, la trajectoire reste prévisible, mais le décalage de la trajectoire est imprévu.

Je veux souligner une incohérence et une cohérence.

L'incohérence, c'est de prétendre que ce qui concerne l'évasion fiscale, les profits détournés ne peut faire partie de ce projet de loi, alors même qu'il comporte la disposition par laquelle la trajectoire est ainsi décalée. Cet article 2 prouve que le projet de loi peut traiter d'autre chose que de taxes sur le chiffre d'affaires.

La cohérence, c'est que les deux articles affectent les entreprises françaises, et celles qui créent des emplois. Vous avez souvent répété qu'il fallait renforcer l'attractivité des entreprises françaises pour qu'elles créent des emplois. Voilà deux articles qui les affectent !

M. Charles de Courson. Monsieur le ministre, selon l'étude que vous nous avez remise, les mesures annoncées par le Président de la République représentent quasiment 11 milliards d'euros et ce montant de 1,8 milliard d'euros vise à les financer. Pourrions-nous en savoir plus sur le financement des 9,2 milliards d'euros restants ?

Par ailleurs, pour éviter toute rétroactivité, cette mesure s'applique, dispose le quatrième alinéa, « *aux exercices clos à compter du 6 mars 2019* » ? Est-ce à dire que les entreprises qui ont clôturé leurs comptes avant le 6 mars ne subiront aucune majoration ? Et n'y a-t-il pas là, sur ces deux mois et six jours, une rupture d'égalité ?

Mme Véronique Louwagie. Monsieur le Rapporteur général, vous avez justifié l'augmentation de l'IS en rappelant que la fin du CICE et l'allègement des cotisations sociales patronales représentent 40 milliards d'euros, mais ce n'est pas tout à fait cela. Effectivement, l'impact est de 40 milliards d'euros sur les comptes de l'État, mais, pour les entreprises, en fait, il y a un effet de 20 milliards d'euros sur les résultats en 2018 et un effet de 20 milliards d'euros sur les résultats en 2019. Il ne faut pas parler d'un impact de 40 milliards d'euros.

Second point : le respect de la parole de l'État. Vous annoncez, monsieur le ministre, qu'il faudra revoir la trajectoire dans les prochains PLF. Soit, mais dans ce cas, mieux vaut ne pas inscrire des trajectoires quinquennales dans le PLF si le Gouvernement entend y revenir chaque année. Le message est pire ainsi : c'est une question d'honnêteté intellectuelle, mais c'est aussi la parole de l'État qui est cause. On nous dit que l'application de la TSN sera temporaire et prendra fin lors de l'entrée en vigueur d'une solution internationale : comment les Français pourraient-ils croire un tel engagement alors qu'une disposition pluriannuelle inscrite en loi de finances peut être revue chaque année ? Il faut se pencher sur l'état d'esprit qui inspire de tels engagements.

M. Julien Aubert. Je comprends l'argument selon lequel nous atteindrons tel résultat en 2022, mais la parole de l'État repose sur des engagements. Celui-ci a été gravé dans un marbre pluriannuel – marbre qui se révèle en fait être un calcaire des plus friables... Quels enseignements collectifs peut-on en tirer, monsieur le ministre, sachant que les entreprises nous adressent une éternelle demande de stabilité fiscale ?

Deuxième question, restée sans réponse : pourquoi avoir associé deux sujets très différents dans le même projet de loi ? Nous qui sommes dans l'opposition avons par exemple des approches différentes sur l'article 1^{er}, que nous pouvons critiquer, et sur l'article 2, auquel nous sommes résolument opposés.

Ma troisième question est d'ordre technique : certaines entreprises du secteur de la grande distribution ont pâti de la crise des « gilets jaunes ». Vous nous avez annoncé, monsieur le ministre, que les pertes de chiffre d'affaires de certains grands groupes français – Casino et Carrefour, entre autres – atteignaient plusieurs dizaines de millions d'euros. J'en déduis qu'ils subiront une double peine : après la crise des « gilets jaunes », vous leur annoncez le report d'un an de la baisse attendue de l'IS. Avez-vous chiffré l'incidence de ce report pour ces entreprises ? La baisse initialement prévue sera-t-elle compensée l'année suivante par une baisse nettement supérieure pour que les entreprises récupèrent le montant qu'elles auraient dû conserver, ou vous contenterez-vous de reprendre la trajectoire en l'état ? Dans ce cas, les entreprises en question auront bel et bien perdu *de facto* une année de baisse d'impôt.

M. le ministre. S'agissant du financement des mesures que le Président de la République a annoncées en décembre, je répète les chiffres : les économies de dépenses

s'élèvent à 1,5 milliard d'euros, l'augmentation de l'imposition des plus-values de cessions intra-groupe, dite « niche Copé », représente 200 millions d'euros, la TSN 400 millions et le report de la baisse de l'IS pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 250 millions d'euros représente 1,7 milliard, soit un total de 3,8 milliards – sachant qu'il n'y a pas de financement intégral, comme je l'ai toujours dit, des mesures annoncées par le Président de la République.

Il n'y aura pas de dérogations aux majorations, mais nous ferons preuve de toute la compréhension nécessaire.

En ce qui concerne la trajectoire, nos avis divergent, madame Louwagie : il est important de fixer une trajectoire pour respecter l'objectif final de 25 %. Je saisis cette occasion pour vous montrer le tableau qu'a dressé l'Observatoire français des conjonctures économiques (OFCE) concernant l'évolution des impôts sur les ménages et les entreprises depuis vingt ans : il est accablant. De 1999 à la crise de 2008, les prélèvements obligatoires sur les ménages et sur les entreprises ont connu une baisse parallèle et continue. À partir de 2009, les prélèvements sur les entreprises ont fortement augmenté jusqu'à l'adoption en 2014 du CICE, suite à quoi ces prélèvements sont repartis à la baisse. En revanche, l'augmentation des prélèvements obligatoires sur les ménages entre 2009 et 2017 a été tout simplement vertigineuse – et elle explique assez largement la situation actuelle. À partir de 2017, nous constatons que, pour la première fois depuis dix ans, les impôts sur les ménages commencent à baisser, et que cette tendance est accentuée par les mesures de 2019, comme en atteste cette courbe claire, simple et convaincante que je vous montre et qui est celle de l'OFCE, non des services de l'État.

Mme Valérie Rabault. Et l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) ?

M. le ministre. Quant aux entreprises, elles atteindront en 2019 leur plus bas niveau d'imposition depuis vingt ans. Nous pourrions toujours entrer dans les détails mais les courbes valent parfois mieux qu'un long discours et, en l'occurrence, montrent à quel point nous sommes en train d'inverser la tendance des impôts et des prélèvements obligatoires.

Quant à la modification du rythme de la trajectoire tout en conservant le cap de 25 points d'IS pour toutes les entreprises en 2022, elle relève du débat politique. Il me semble légitime de demander un effort aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

M. Charles de Courson. Je vous remercie, monsieur le ministre, d'avoir rappelé les sources de financement des mesures récemment décidées, mais ce financement de 3,8 milliards pour un montant total de 11 milliards nous laisse avec une dégradation budgétaire de quelque 7 milliards, étant précisé que certaines de ces recettes sont déductibles – c'est le cas des 400 millions liés à la TSN, qui ne rapportera en fait que 300 voire 250 millions puisqu'elle est déductible de l'IS. Autrement dit, il reste 7 à 7,5 milliards.

J'en viens au tableau que vous venez de nous montrer. La France a toujours fait payer les crises aux entreprises, contrairement à ce que l'on prétend. Cela vaut pour 1974 comme pour 2008 – et c'est l'une des causes, parmi d'autres, de notre non-compétitivité. S'agissant des ménages, en revanche, vous ne nous montrez qu'un début de commencement de faible baisse des impôts. L'analyse par décile montre qui en bénéficie : les plus aisés – c'est un homme de droite modérée qui vous le dit. Il y aurait beaucoup à dire sur ce point. Reste que nous nous trouvons incontestablement dans une situation de dérapage des finances publiques – et encore : attendons les éventuelles mesures qui seront annoncées aux alentours

du 15 avril ! Suspense... À moins que vous ne puissiez nous en dire davantage, monsieur le ministre, puisque vous êtes censé tenir les cordons de la bourse avec M. Darmanin.

M. le ministre. Non : le président a promis de lever la séance à 20 heures...

Mme Perrine Goulet. Et ce n'est pas le lieu !

M. Charles de Courson. Certes, nous ne sommes que la commission des finances...

Mme Valérie Rabault. Je suis ravie d'entendre un ministre de l'économie et des finances accepter l'idée – à laquelle Bercy était hélas opposé jusqu'à il y a peu – d'une ligne de partage entre les prélèvements sur les ménages et les prélèvements sur les entreprises. La commission des finances l'a fait dès 2014, contre l'avis de Bercy. Je constate que l'OFCE a publié des chiffres parfaitement exacts : sur les 44 % de prélèvements obligatoires, 25 % concernent les ménages et 19 % les entreprises, pour un montant qui n'a cessé de baisser depuis lors.

Je me réjouis donc que vous ayez rappelé ces chiffres, monsieur le ministre, et j'espère que les ménages bénéficieront d'une baisse de prélèvements mais prenons garde : la baisse que l'on constate sur ce tableau est pour l'essentiel due à la suppression de l'ISF, qui bénéficie à moins de 350 000 Français !

Mme Bénédicte Peyrol. Et la taxe d'habitation ?

Mme Valérie Rabault. La taxe d'habitation, supprimée à raison d'un tiers cette année, ne se voit pas encore sur ce tableau. Quoi qu'il en soit, vous pourrez tourner la question comme vous voulez, il faut accepter la vérité des chiffres : la baisse de prélèvement est due pour l'essentiel à l'ISF. Autrement dit, elle ne bénéficie qu'à moins de 300 000 ménages.

M. Julien Aubert. Je n'ai pas eu de réponse à ma question !

M. le président Éric Woerth. C'est la vie parlementaire, monsieur Aubert : le ministre n'est pas obligé de vous répondre. Je suis certain que vous ne manquerez pas de faire observer dans l'hémicycle qu'il ne vous a pas répondu.

La commission rejette les amendements de suppression.

Elle en vient à l'examen de l'amendement CF98 de M. Michel Castellani.

M. Michel Castellani. Nous proposons un amendement qui a pour objet d'instaurer un taux plancher minimum d'IS. En effet le taux d'imposition réel est fortement décroissant pour les grandes entreprises et le taux de 31 % ne correspond pas au taux qu'elles paient réellement. Il s'agit d'une mesure d'équité.

M. le Rapporteur général. Même si j'en comprends l'objectif, votre amendement revient à remettre en cause le bénéfice éventuel de crédits et réductions d'impôts et pourrait aussi potentiellement empêcher, partiellement ou totalement, des mécanismes tout à fait normaux tels que les reports déficitaires ou la déduction des charges financières. Cela ne paraît pas souhaitable.

Par ailleurs, si prévoir un taux normal différent selon la taille des entreprises est possible et se conçoit, votre référence au taux implicite revient à imposer, non pas un taux

minimum d'IS, mais un montant minimum d'IS. Je crains que ce ne soit constitutionnellement délicat et vous renvoie à mes propos sur le fait que cela ferait obstacle à l'application de certaines règles d'assiette. Avis défavorable.

La commission rejette l'amendement.

Elle est saisie, en discussion commune, des amendements CF51 de M. Fabien Roussel et CF50 de M. Jean-Paul Dufrègne.

M. Jean-Paul Dufrègne. Avant de défendre ces deux amendements, je voudrais remercier le ministre d'avoir confirmé le transfert massif de l'impôt des entreprises vers les ménages, la légère baisse de l'imposition de ces derniers ne concernant en effet qu'une infime partie de nos concitoyens.

L'amendement CF51 ambitionne d'introduire de la progressivité au cœur de l'imposition des sociétés. Il est désormais incontestable que la trajectoire de baisse de l'IS, telle que la proposent le Gouvernement et sa majorité, profitera essentiellement aux grandes entreprises.

Pour ses défenseurs, cette baisse serait légitime compte tenu d'un taux d'IS français largement supérieur à celui de nos voisins, mais cet argument ne tient pas : dès lors que sont prises en compte les dispositions dérogatoires de type CICE et CIR, l'imposition effective des sociétés dans notre pays n'est pas plus élevée qu'ailleurs.

Quant à l'amendement CF50, il vise carrément à rétablir un taux d'IS de 33 1/3 % et à annuler purement et simplement la trajectoire que vous gelez aujourd'hui.

M. le Rapporteur général. Vous comprendrez que je ne sois pas favorable à la suppression de la trajectoire de baisse du taux normal adoptée en loi de finances pour 2018, qui irait d'ailleurs à l'encontre de la baisse jusqu'à 28 % prévue par la précédente majorité. Tout cela est en effet un peu excessif.

Je ferai en outre observer que les plus pénalisées par votre proposition seraient les PME en pleine phase de croissance, ce qui n'est sans doute pas le but que vous poursuivez.

Enfin, sur la forme, vos amendements n'empêcheront pas que le taux normal soit de 25 % à compter de 2022, faute de modifier à cet effet l'article 84 de la loi de finances pour 2018.

Je vous invite donc à les retirer.

La commission rejette successivement les amendements.

Puis elle adopte l'amendement rédactionnel CF81 du Rapporteur général.

Elle en vient à l'amendement CF146 du président Éric Woerth.

M. le président Éric Woerth. Mon amendement a d'abord pour objet de rappeler au ministre que la trajectoire de l'IS n'est pas un cap ou une idée générale, mais qu'elle figure dans la loi, inscrite dans le code général des impôts.

Par ailleurs, vous présentez les choses de manière assez curieuse : vous réaffirmez un engagement qui n'est en somme qu'un engagement pour l'avenir – un taux de 25 % d'IS dans trois ans –, en voulant nous faire considérer comme acquis que cet engagement sera

tenu, puisque vous en avez déjà donné les preuves. Sauf que, dans l'immédiat, vous commencez par casser la trajectoire qui doit permettre d'y conduire. Tout cela me paraît un peu acrobatique.

La vérité, c'est que le Gouvernement a décidé d'augmenter l'IS, tout en affirmant vouloir l'abaisser à 25 %, ce qui, soit dit en passant, est certes un taux bas pour la France mais reste relativement élevé par rapport à bien d'autres pays ; or vous savez comme moi combien un faible taux d'IS est important pour l'attractivité d'un pays.

Quant à la répartition de l'impôt entre les ménages et les entreprises, la conclusion qui s'impose est que et les ménages et les entreprises paient trop d'impôts. Les premiers voient leur pouvoir d'achat dégradé par un matraquage fiscal qui s'est alourdi après la crise de 2008 ; les secondes ne me semblent pas être fiscalement bien loties par rapport à aux entreprises des autres pays développés.

Notre amendement vise donc à consolider la trajectoire de baisse de l'IS, dont vous laissez délibérément l'orientation ouverte, sans doute pour pouvoir y revenir dans le PLF 2020 et revoir les taux à la hausse.

Nous considérons qu'en la matière, la certitude vaut mieux que l'incertitude et que, même si les entreprises semblent prêtes à payer sans trop rechigner cette hausse destinée à financer les difficultés que vous avez rencontrées cette année, la trajectoire doit reprendre dès 2020, d'autant qu'elle n'est pas si rigoureuse que cela.

M. le Rapporteur général. Tel qu'il est rédigé, l'article 2 ne remet pas en cause la suite de la trajectoire, ce qui devrait vous satisfaire. Il s'agit d'une réponse purement juridique, car c'est davantage au ministre qu'il appartient de vous donner des assurances politiques. Je vous suggère, quoi qu'il en soit, de retirer cet amendement.

M. le ministre. Je partage votre souci de baisser l'IS, monsieur le président Woerth, et c'est ce que nous faisons. Nous aurons l'occasion de discuter de la trajectoire à partir de 2020 dans le cadre de nos débats sur le PLF 2020, que j'attends avec impatience.

M. le président Éric Woerth. Formidable ! Je tiens en tout cas à redire que cette trajectoire est inscrite dans notre droit.

Quant à mon amendement, je le retire puisqu'en droit il est satisfait ; politiquement, c'est une autre histoire...

L'amendement est retiré.

La commission adopte ensuite l'amendement rédactionnel CF82 du Rapporteur général.

Puis elle adopte l'article 2 modifié.

*

* *

Après l'article 2

La commission est saisie de l'amendement CF118 de M. Boris Vallaud.

M. Boris Vallaud. Monsieur le ministre, vous avez décidé de taxer les GAFAs, ce dont personne ne saurait vous faire grief. Cependant, le sentiment qui prédomine est que nous avons laissé les multinationales se moquer des États comme jamais et que la proposition que vous faites aujourd'hui appelle un effort supplémentaire, la problématique de l'optimisation fiscale n'étant pas réservée au secteur du numérique – il est même permis de penser qu'il n'est pas un secteur qui ne se livre actuellement à cet exercice.

L'optimisation fiscale est une pratique qui finit par tout corrompre, tout saper, en instillant le soupçon, en permettant aux inégalités de se perpétuer et en affaiblissant les modèles sociaux. Ce sont ainsi des centaines de milliards d'euros qui, chaque année, manquent à nos services publics.

Afin d'y remédier, nous proposons un amendement que j'avais déjà déposé dans le cadre du PLF 2019 – ce qui m'avait valu de la part du Rapporteur général un commentaire sibyllin portant sur la rédaction de ma proposition et, de la part du ministre Gérald Darmanin, une réponse très brève d'où il ressortait, en substance, que nous aurions dû régler le problème quand nous étions dans la majorité, ce que nous avons trouvé un peu court.

Notre amendement vise à changer la définition de la base imposable en France. Chaque société domiciliée à l'étranger vendant des biens ou des services en France pour un montant excédant 100 millions d'euros deviendrait sujette à l'IS en France, qu'elle y possède ou non un établissement stable, et les bénéfices imposables seraient calculés en multipliant les bénéfices mondiaux consolidés du groupe par la fraction de ses ventes mondiales faites en France. Ce dispositif donne corps à un principe simple, selon lequel les multinationales doivent payer leurs impôts là où elles réalisent leur chiffre d'affaires.

Pour aller au bout de la logique de cet amendement et lutter réellement contre l'évasion fiscale, il est prévu une clause anti-abus. L'administration fiscale se réserverait le droit d'ignorer les ventes faites à des territoires à fiscalité nulle ou faible dans le calcul de la proportion des ventes mondiales faites en France. Cette mesure permettrait d'éviter que les sociétés déclarent une fraction disproportionnée de leurs ventes à des clients hors groupe implantés dans des paradis fiscaux.

Cette réforme nécessite de renégocier les conventions fiscales internationales, et c'est pourquoi nous avons prévu que, durant une période intermédiaire permettant la conduite des négociations, en l'occurrence jusqu'à fin 2028, les bénéfices réalisés en France calculés en l'état du droit resteraient pleinement imposés en France s'ils sont supérieurs à ceux résultant de l'application des nouvelles règles proposées. Pendant cette période, les nouvelles règles proposées permettraient, en droit interne, de taxer les bénéfices supplémentaires actuellement taxables à l'étranger au fur et à mesure de la renégociation des conventions fiscales concernées. Il s'agit par cette mesure transitoire d'éviter la double non-imposition le temps que les autres pays et les conventions fiscales s'adaptent.

Pour répondre à une objection que vous avez eu la gentillesse de me faire parvenir par l'intermédiaire de votre cabinet, monsieur le ministre, je précise que la réforme ici proposée ne s'appliquerait qu'en France, et qu'il faudrait effectivement que d'autres pays se posent la question de la réforme de l'assiette. Pour ce qui est de la clef de répartition du chiffre d'affaires, la réforme ici proposée ne s'appliquant qu'en France, il a été fait le choix de ne pas retenir l'hypothèse d'y inclure la masse salariale et le capital, pour éviter le risque d'une incitation à la délocalisation des multinationales vers des pays à fiscalité faible.

Pour conclure, je voudrais revenir sur certains de vos propos, monsieur le ministre. Il y a quelques mois, alors que vous étiez en train de négocier la taxation des GAFAs au

niveau européen, vous aviez indiqué qu'il était compliqué de taxer en France seulement. Aujourd'hui, vous vous décidez finalement à le faire, suivant en cela l'exemple d'autres États, et c'est heureux.

Il y a quelques semaines, vous déclariez dans l'hémicycle qu'il fallait que les multinationales paient leurs impôts là où elles faisaient leur chiffre d'affaires.

Il y a quelques jours, j'ai lu sous la plume de grands penseurs – de la « Macronie », s'entend, à savoir Ismaël Emelien et David Amiel – un hommage au travail de l'économiste Gabriel Zucman, en l'occurrence à une proposition à l'élaboration de laquelle j'ai moi-même pris part, aux côtés de certains hauts fonctionnaires de la direction de la législation fiscale. Cela me conduit à espérer que ma proposition finira par emporter votre adhésion, peut-être même dès aujourd'hui si mon amendement venait à être adopté.

À défaut, je crains que la taxation des GAFAs ne soit considérée comme une sorte de solde de tout compte qui ne résoudrait en rien la crise de confiance dans notre modèle social et dans notre capacité politique à affronter les excès de la puissance privée.

M. le Rapporteur général. Comme vous l'avez indiqué vous-même, monsieur Vallaud, nous avons déjà rejeté cet amendement dans le cadre du PLF 2019. Je ne sais plus en quoi mon commentaire de l'époque pouvait être sibyllin – si je l'ai prononcé à quatre heures du matin, après m'être déjà exprimé sur plusieurs centaines d'amendements, on peut penser que j'étais tout simplement fatigué...

J'ai cependant le souvenir de vous avoir fait quelques remarques, dont vous n'avez apparemment pas tenu compte puisque vous nous présentez aujourd'hui exactement le même dispositif, ce qui a pour conséquence de me donner aujourd'hui le mauvais rôle en vous disant à nouveau non, car ce que vous proposez sera sans effet.

Sur le fond, je répète que votre amendement sera neutralisé par les conventions fiscales : la France en ayant signé plus de cent vingt, il faudrait entre vingt et trente ans pour les renégocier.

Rien n'est dit non plus sur les questions de double imposition – le fait que les entreprises paieront deux fois leur impôt. Je sais que vous êtes conscients de ces problèmes, puisque vous y faites référence. Néanmoins, votre dispositif ne les règle pas.

J'espère que vous ne me trouverez pas sibyllin si je vous dis que, pour toutes ces raisons, je suis toujours défavorable à votre proposition.

M. le ministre. Je partage totalement l'objectif qui sous-tend la proposition de Boris Vallaud consistant à renforcer la lutte contre la fraude et l'optimisation fiscale.

Pour ce qui est de la taxation du numérique, il ne s'agit évidemment pas pour ce projet de loi de constituer un solde de tout compte, mais au contraire un point de départ. Comme je l'ai déjà dit à de multiples reprises, ce texte n'est que l'un des éléments de la refondation nécessaire de la fiscalité internationale du XXI^e siècle.

Les dispositifs que vous proposez, monsieur Vallaud, ne me posent pas de difficulté sur le fond, puisqu'ils sont assez proches de ceux sur lesquels nous travaillons. Si je vous rejoins, donc, sur plusieurs propositions ainsi que sur la nature même des mécanismes que vous proposez, je souhaite toutefois que ces mécanismes très puissants en termes de

redistribution et de fiscalité soient adoptés dans un cadre multilatéral : au niveau européen et à celui de l'OCDE.

M. Boris Vallaud. On entend souvent l'argument selon lequel il faudrait d'abord faire quelque chose tous ensemble avant de le faire pour soi-même. C'est d'ailleurs le prétexte ayant conduit plusieurs acteurs, notamment les entreprises concernées, à s'opposer à la loi de 2017 relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre – dont tout le monde se félicite aujourd'hui, et qui inspire de nombreux projets de conventions internationales.

Cet argument ne me convainc pas et, comme vous, monsieur le ministre, je suis désireux de voir l'Europe se saisir de ces sujets. Cela dit, dès lors qu'elle ne le fait pas, on ne saurait reprocher à certains États de vouloir avancer de leur côté car, à défaut, le libéralisme économique dans tous ses excès – dont la question de l'imposition des services numériques nous donne un exemple patent – risque d'emporter avec lui le libéralisme politique : certains prétendent agir à la place des démocraties, afin de reprendre la main sur une mondialisation devenue déloyale.

La France a donc l'obligation de travailler sérieusement sur ces sujets, et vous en donnez l'exemple en nous soumettant ce projet de loi relatif aux GAFAs. Cependant, estimant que votre texte ne va pas assez loin, nous vous faisons des propositions alternatives, que vous pourriez reprendre – en les modifiant si vous l'estimez nécessaire. Ainsi, quand nous proposons un dispositif entrant en vigueur au 1^{er} janvier 2020, vous pourriez le sous-amender pour repousser l'entrée en application au 1^{er} janvier 2021, voire 2022, afin de laisser à vos services le temps d'y travailler.

Monsieur le Rapporteur général, si je n'ai pas tenu compte de vos observations, c'est que je ne les partage pas. J'ai évoqué la présente proposition avec certains hauts fonctionnaires ayant en la matière une compétence bien supérieure à la mienne, qui considèrent tous qu'elle n'est pas dénuée d'intérêt – je le dis très modestement, étant bien conscient des limites d'un petit groupe d'opposition comme le nôtre. En d'autres termes, si nous formulons cette proposition, ce n'est pas forcément pour que vous l'acceptiez sans réserve, mais pour que vous vous saisissiez de la question que nous soulevons, et que vous fassiez en sorte qu'on ne laisse plus les multinationales se moquer des États. Je remercie M. le ministre pour sa réponse, mais j'estime que la problématique qui est ici évoquée mérite davantage de travail – même si cela doit prendre du temps –, un travail auquel nous sommes disposés à prendre notre part.

M. Charles de Courson. Pour la énième fois, le sujet est sur la table... Il est dommage que notre collègue ne soit pas venu à l'audition de M. Saint-Amans. Ce dernier nous a expliqué que tout ce qu'on dit sur les États-Unis – et que vous reprenez dans votre exposé des motifs – est faux depuis 2017, suite à la réforme fiscale américaine.

Les résultats de cette réforme sont paradoxalement à l'opposé de ce que l'on imagine. Cette réforme fixe un taux d'imposition mondial minimal d'environ 13 % ; si le groupe concerné a des bénéfices en Irlande, il va donc payer le différentiel aux États-Unis !

En conséquence, tout ce qui a été dit sur les GAFAs est faux : entre 2016 et 2018, ils ont payé entre 17 % et 27 % d'impôts, soit une moyenne d'environ 22 %. Mais ils les ont payés aux États-Unis, en privant l'Europe, et d'autres pays, de base taxable.

Nous devons mettre en place ces deux grands axes – taux minimum et définition de la localisation des impôts. Les États-Unis l'ont décidé unilatéralement – n'est-ce pas,

monsieur le ministre ? – mais dans le respect des conventions bilatérales, qu’elles soient franco ou germano-américaines. Pourquoi ne nous engagerions-nous pas dans cette voie ? Sinon les États-Unis vont nous imposer leur politique fiscale !

M. le président Éric Woerth. Nous avons déjà eu ce débat lors de la discussion du projet de loi de finances. Tout a été dit. Le ministre et le Rapporteur général se sont exprimés. Cela fait sept heures que nous siégeons. Le débat aura aussi eu lieu dans l’hémicycle, monsieur Vallaud.

La commission rejette l’amendement.

Elle examine, en discussion commune, les amendements CF120, CF121 et CF122 de Mme Valérie Rabault.

Mme Valérie Rabault. Vous allez me dire que ces trois amendements ont déjà été déposés. C’est exact : ils l’ont été chaque année sous la précédente législature. Certes, nous aurions pu les adopter, mais il est encore temps.

Nous devons envoyer un signal fort aux PME. Ces amendements concernent le taux réduit à 15 % d’IS, qui repose sur une vieille définition. Il s’applique aux PME qui réalisent moins de 7,63 millions d’euros de chiffre d’affaires – c’est l’héritage des 50 millions de francs qui existaient auparavant. Il me semblerait opportun de basculer vers la définition européenne d’une PME.

L’amendement CF120 propose que le taux réduit s’applique aux entreprises dont le chiffre d’affaires est inférieur ou égal à 50 millions d’euros, mais aussi que la franchise de résultat net passe de 38 120 euros à 100 000 euros. Une telle modification coûterait 1 milliard d’euros.

L’amendement CF121 est de repli ; il vise à ce que le taux réduit s’applique aux entreprises dont le chiffre d’affaires est inférieur ou égal à 50 millions d’euros. Il coûterait 200 millions d’euros.

L’amendement CF122 est une incitation fiscale plus massive pour les PME, la franchise de résultat net passant de 38 120 euros à 100 000 euros. Il coûterait 800 millions d’euros.

On ne peut pas dire que ce sont les PME qui créent de l’emploi, qui irriguent les territoires, qui dynamisent la vie économique sur le territoire, et ne jamais leur donner de signal fiscal propre. Vous allez me répondre « CICE », mais il s’applique à toutes les entreprises.

M. le Rapporteur général. Nous avons déjà discuté et rejeté ces amendements plusieurs fois. Que s’est-il passé depuis ? Je le souligne dans le rapport de 2018 sur l’application des mesures fiscales : la nouvelle trajectoire de baisse du taux d’IS est plus favorable aux PME – même sans toucher au taux réduit – que la précédente trajectoire inscrite dans la loi de finances initiale (LFI) pour 2017.

Vous faites référence à la mesure votée en LFI 2017, mais le taux cible était alors de 28 %, et nous l’avons ramené à 25 %. Or il est systématiquement plus intéressant d’être imposé à 25 % sur la totalité du bénéfice qu’à 15 %, puis 28 %, dès lors que le bénéfice global est de 165 000 euros ou plus, ce qui correspond en moyenne à un chiffre d’affaires d’environ 3 millions, très inférieur au plafond en vigueur de 7,63 millions.

Pour un taux à 25 %, le gain par entreprise est de moins de 4 000 euros. Pour une PME dont le chiffre d'affaires est de 40 millions, le bénéfice de 3 millions et l'IS de 750 000 euros, je doute que cela fasse une grosse différence, surtout au regard du coût important de ces mesures – notre calcul est encore plus défavorable que le vôtre...

Enfin, en 2016, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) concluait à l'absence de certitude sur l'efficacité d'un différentiel de taux selon la taille des entreprises.

Mme Valérie Rabault. Monsieur le Rapporteur général, je sais que vous comprenez parfaitement mon amendement : c'est « fromage et dessert » pour les PME. Le fromage, ce sont les 25 % que vous mentionnez, qui s'appliquent sur le bénéfice au-dessus de 38 120 euros, et le dessert, c'est d'appliquer le taux réduit de 15 % – bien plus favorable que 25 % – jusqu'à 100 000 euros.

En outre, vous évoquez le rapport du CPO. Mais d'autres rapports – notamment de l'OCDE – démontrent le contraire et soulignent l'intérêt d'un taux différencié. Les Américains le font, et proposent même une franchise d'impôt sur les premiers 100 000 dollars !

Je maintiens donc les amendements et maintiens également qu'il serait grand temps de donner des gages aux PME.

M. le Rapporteur général. Le barème de l'IS américain a été remplacé par un taux unique, madame Rabault.

Mme Valérie Rabault. Mais la franchise existe toujours !

M. le président Éric Woerth. Nous vérifierons.

M. Charles de Courson. Le sujet est d'importance. Il a été soulevé à de nombreuses reprises et je n'ai jamais compris pourquoi nous n'avons pas baissé le taux réduit ou remonté son seuil d'application dans le cadre de la stratégie de baisse des taux pour les moyennes et grandes entreprises. Nous ne réglerons pas la question aujourd'hui, mais il serait intéressant que le ministre nous dise s'il est ouvert à un geste pour les PME dans le cadre du prochain projet de loi de finances.

La commission rejette successivement les amendements.

Puis elle adopte l'ensemble du projet de loi modifié.

LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES

Ministère de l'économie et des finances :

– **Direction générale des finances publiques – service du contrôle fiscal :** M. Jean-Philippe Espic, chef du bureau CF-1C, Mme Christine Bianco (bureau CF-2A) ;

– **Direction de la législation fiscale :** M. Martin Klam, sous-directeur, M. Matthieu Deconinck, chef de bureau, Mme Julia Devillers, rédactrice, sous-direction D ;

– **Direction générale du Trésor :** M. Geoffroy Cailloux, chef du bureau FINENT 1.

Commission européenne – Direction générale fiscalité et union douanière (TAXUD) – Direction D : M. Valère Moutarlier, directeur fiscalité directe, coordination fiscale, analyse économique et évaluation.

Organisation de coopération et de développements économiques (OCDE) : M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales.

Oxfam France : M. Nicolas Vercken, direction Campagnes et Plaidoyer.

Association des services internet communautaires (ASIC) : Mme Charlotte Cheynard, responsable affaires institutionnelles France et Espagne (ebay), M. Anton' Maria Battesti, responsable affaires publique (Facebook France).

Association française des entreprises privées (AfeP) : M. François Soulmagnon, directeur général, Mme Stéphanie Robert, directrice.

France Digitale : M. Jean-David Chamboredon, président, M. Nicolas Vignolles, directeur des affaires publiques.

Syndicat des Régies Internet (SRI) : Mme Hélène Chartier, directrice générale, M. Jean-Luc Archambault (Lysios, conseil du SRI), Mme Mathilde Laurent, consultante (Lysios).

Syntec Numérique : M. Dominique Calmels, président de la commission Fiscalité, M. Benoît Darde, président de la commission Relations institutionnelles, Mme Philippine Lefèvre-Rottmann, déléguée aux relations institutionnelles.

Tech In France : M. Loïc Rivière, délégué général.

Mouvement des entreprises de France (Medef) : M. Guillaume Leblanc, responsable des affaires publiques, M. Michel Guilbaud, directeur général, Mme Vanessa de Saint Blanquat, directrice adjointe des affaires fiscales.

Amadeus : Mme Eléonor Lasou, directrice générale adjointe de Rivington conseil d'Amadeus.

Amazon : M. Yohann Benard, directeur de la stratégie, M. Stanislas Bosch-Chomont, directeur des affaires publiques.

Apple : Mme Claire Darmon, affaires institutionnelles, France, Mme Rachel Coker, Tax EMEIA, Mme Julia Macrae, Tax EMEIA.

Blablacar : M. Sylvain Montoro, Head of Finance and Tax.

Cdiscount : Mme Marie Even, secrétaire générale.

Criteo : M. François Lhemery, vice-président affaires réglementaires, Mme Thaima Samman, avocat à la Cour, Cabinet Samman.

Deliveroo : M. Louis Lepioufle, responsable des relations institutionnelles et communication corporate, M. Gontran Simmonet, responsable juridique France.

Facebook : M. Anton'Maria Battesti, Head of Public policy France, Mme Beatrice Oeuvrard.

Google : M. Benoît Tabaka, directeur des relations institutionnelles.

LeBonCoin : M. Arnaud Jacques, responsable des affaires publiques, M. David Roizen, directeur associé (Plead).

Match Group : M. Matthieu Jacquier, président de Meetic, M. Morgan Cauvin, directeur des affaires institutionnelles européennes.

Microsoft : M. Jean-Renaud Roy, corporate affairs director.

Rakuten : M. Fabien Versavau, président, M. Benjamin Moutte, directeur des affaires juridiques et réglementaires de Rakuten France.

Seloger : M. Bertrand Gstalder, président du directoire.

Snap Inc. : M. Emmanuel Durand, président-directeur général Snap France, M. Jean Gonié, directeur, Public Policy Europe.

Uber : Mme Cécile Michel, Tax Manager, M. Benjamin Martin, Public Policy and Government affairs Lead.