

Faculté de droit et de criminologie

La taxation de l'économie numérique : projets d'encadrement juridique de Facebook

Analyse critique à l'aune des travaux de l'Union européenne et de l'OCDE

Auteur : Karine VAN DE PLAS
Promoteur: Edoardo TRAVERSA
Année académique : 2019-2020

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Résumé

L'Union européenne et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ont pris à bras-le-corps la question de la taxation de l'économie numérique. Etant intangible et difficilement rattachable à un territoire, les Etats souverains seuls sont limités pour appréhender l'économie numérique. Tenant compte de cette obscurité, une approche globalisée et coordonnée est attendue pour répondre à une demande internationale. Au-delà de la problématique de la taxation de l'économie numérique, c'est avant tout un enjeu de justice fiscale qui anime tant les débats européens qu'internationaux. Ce mémoire tente une analyse synthétique sur l'imposition de Facebook. Deux projets de taxation du numérique sont étudiés : la proposition de Directive européenne, relative à la taxe sur les services numériques et la déclaration rendue par l'OCDE/G20 sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Nous espérons que la volonté politique qui est à la base de ces refontes fiscales ne remplace pas un engagement réel des Etats qui nécessite de se pencher sur tous les aspects plus techniques et juridiques d'un nouveau paradigme fiscal.

Je tiens à remercier Monsieur Edoardo TRAVERSA, tant comme enseignant qui dispense ses cours avec un enthousiasme permanent, que comme promoteur qui s'est montré très disponible tout au long de ce travail.

Ce mémoire est l'aboutissement de mon master en Droit que je n'aurais pas pu réaliser seule. Je tiens donc à chaleureusement remercier ma famille et mes amis pour leur soutien.

Plus particulièrement, je remercie Stéphane, ma mère, Michel et Bruno pour leur relecture pertinente. Merci à vos yeux de lynx.

Introduction

L'émergence de l'économie numérique représente une belle opportunité, pour ne pas dire un beau défi, de repenser le cadre normatif fiscal érigé depuis un certain temps. En effet, cette nouvelle économie vient déjouer les principes sur lesquels la fiscalité reposait. Alors que l'économie traditionnelle semble être appréhendée par des concepts fiscaux tels que la territorialité ou l'établissement stable, l'économie numérique s'impose insolemment dans de multiples secteurs et contraint les acteurs, tant politiques que juridiques, à se mobiliser pour qu'une refonte de la fiscalité internationale puisse émerger.

Pour beaucoup, l'économie numérique est insaisissable. C'est là tout l'enjeu d'une tension entre, d'une part, cette économie imperceptible et insaisissable à certains égards et la sacro-sainte quête de justice fiscale d'autre part. Le juriste est ainsi poussé à agir pour redéfinir, au sein de cette réalité numérique, les nouvelles formes inédites de l'équité et de la redistribution des richesses.

C'est donc autour du concept clé de 'territorialité' que nous avons entamé et articulé notre réflexion car cette notion est la première malmenée avec la digitalisation de l'économie. En effet, il n'y a pas d'Etat souverain sans un territoire sur lequel cet Etat peut exercer sa souveraineté et percevoir l'impôt. La souveraineté, la territorialité et les frontières fiscales forment ensemble une triade dont la mise à mal d'une seule de ses composantes impacte inmanquablement les deux autres.

Ce mémoire n'aurait aucune plus-value si l'exposé ne se limitait qu'à un simple état des lieux théorique des bouleversements produits par le digital sur le concept de la territorialité dépassée de l'impôt en matière d'e-commerce (commerce électronique). Dès lors, afin d'assurer la pertinence et la faisabilité de notre exposé, nous avons voulu lui donner une retombée pratique en ciblant notre étude sur la plateforme numérique et réseau social Facebook. Mieux connu et repris sous l'acronyme GAFAM, Facebook figure à côté des autres « géants du numérique », à savoir Google, Apple, Amazon. Sur base de ce cas d'étude, l'exposé tentera de dénouer, étape par étape, nœud après nœud, certaines questions soulevées par l'économie numérique. Cette analyse critique se fera à la lumière des projets européens et internationaux relatifs à la taxation des services numériques et, plus précisément, des services numériques liés à la publicité publiée sur le réseau social Facebook.

L'objectif, peut-être un peu ambitieux, est de sensibiliser le lecteur aux questions soulevées par les plateformes numériques, aussi complexes soient-elles. Selon nous, ces questions sont une occasion non seulement d'étudier la pertinence des propositions européennes et internationales, mais aussi de se demander tout simplement pourquoi nous voulons taxer, et ce que nous voulons taxer chez un géant du numérique. Ce détour épistémologique pourra ainsi nous aider à saisir les nouveaux enjeux liés à ce changement de paradigme fiscal.

C'est au départ du développement de deux volets du triptyque 'Etat souverain, territorialité et frontières' que nous amorcerons ce travail. Dans le premier chapitre, nous aborderons le territoire national et la fonction territoriale en matière d'impôt, tous deux ébranlés par l'économie numérique. La territorialité est nécessaire à la souveraineté, mais pas suffisante. C'est pourquoi, dans le deuxième chapitre, il s'agira de revenir sur une autre notion majeure, celle de la frontière nationale. Enfin, le troisième chapitre exposera la partie pratique du mémoire : nous tenterons d'articuler la doctrine internationale autour des propositions européennes et internationales pour l'imposition de ce géant du numérique. Même s'il est communément admis que la tendance est à l'effacement des frontières fiscales nationales, à l'image de la mondialisation de l'économie et du souhait d'harmonisation fiscale, nous observerons que les récents desseins de taxation du numérique tentent paradoxalement de réintroduire des frontières qui bornent l'économie numérique.

Méthodologie

La fiscalité internationale, en matière d'économie digitale, fait l'objet d'une littérature juridique importante. Un chercheur peu averti pourrait vite s'y perdre. C'est pourquoi une vaste exploration du sujet a été menée afin d'avoir une idée relativement claire des enjeux liés à l'économie numérique. Par la suite, nous avons pu formuler notre question de départ en ces termes : *comment repenser les frontières fiscales territoriales en présence de plateformes numériques déterritorialisées ?* Les recherches ont principalement été menées en lisant les propositions de directive de la Commission, les rapports de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), ainsi que les nombreux articles de doctrine publiés dans les revues de fiscalité internationale. Vu le foisonnement des publications doctrinales, nous avons dû sélectionner parmi les articles ceux qui ciblaient principalement les projets de directive qui émanent de l'Union européenne, ainsi que les articles relatifs aux travaux internationaux de l'OCDE.

La grande majorité de la doctrine en fiscalité internationale est écrite en anglais. Dès lors, une partie du troisième chapitre a été rédigée en anglais afin de respecter l'emploi d'un vocabulaire propre à la fiscalité internationale.

Chapitre premier : La territorialité fiscale nationale

En droit fiscal, le territoire national détermine la compétence juridique d'un Etat¹. De manière figurée, on peut dire que le territoire national est le socle de l'Etat en cela que les activités qui s'y déroulent seront imposées par l'entité souveraine. En droit fiscal international, la notion de territorialité reste également une notion clé pour déterminer l'imposition d'activités transfrontalières. En effet, lorsqu'une partie ou la totalité d'une activité transfrontalière est rattachée à un Etat plutôt qu'un autre, cela répartit le pouvoir d'imposition entre ces deux Etats. La fonction territoriale sert donc à rattacher, c'est-à-dire à créer un lien entre un Etat souverain et un contribuable.

C'est parce qu'un Etat est *souverain* (première dimension) qu'il peut imposer les contribuables établis sur son *territoire* (deuxième dimension) délimité par les frontières nationales (troisième dimension).

Ainsi, ce premier chapitre sera l'occasion de nous pencher sur la deuxième dimension incarnée par le territoire national et, plus précisément, sur la fonction territoriale en matière d'impôt. Nous pourrions analyser cette dimension à la lumière des changements induits par l'économie numérique et entamer un début de réponse à notre question de départ visant à repenser les frontières fiscales territoriales en présence de plateformes numériques déterritorialisées. Deux sections seront abordées dans cette première partie. Dans la première, nous aborderons la fonction territoriale et les concepts qui y sont liés (§2), après avoir esquissé une définition de l'économie numérique (§1). Dans la seconde section, nous apporterons certains éléments relatifs au rattachement territorial qui contribue à la justice fiscale

Section 1 : La mise à mal de la territorialité de l'impôt des sociétés dans un contexte économique numérique

§1. L'économie numérique

L'économie numérique peut être décrite comme étant « le réseau mondial des activités économiques et sociales qui sont activées par des plateformes telles que les réseaux Internet,

¹ LEROY M., « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, vol. 4, n° 3, 2016, pp. 5-24, disponible sur <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-management-public-2016-1-page-5.htm>

mobiles [...], y compris le commerce électronique »². Par sa croissance constante, l'économie numérique est devenue un domaine clé dans les économies nationales puisqu'elle participe pleinement à « l'accumulation de capital numérique »³. L'économie numérique stimule la « croissance, [la] productivité et [la] compétitivité des entreprises et des pays »⁴. Rendue possible par l'arrivée de l'Internet, l'économie numérique concentre et réunit quiconque en « dématérialisant la distance physique pour créer, développer et partager leurs idées donnant lieu à de nouveaux concepts »⁵. Aussi, l'économie numérique se distingue de l'économie traditionnelle parce qu'elle est « transversale [en ce qu'] elle impacte tous les secteurs d'activité, est à l'origine de nouveaux secteurs innovants [et] a rendu l'existence d'autres secteurs dépendants de [l'économie numérique] »⁶.

Lorsque l'on parle d'économie numérique, il est également essentiel de mentionner l'importance des actifs incorporels qui constituent et participent à la valeur de l'économie numérique. Nous pensons, par exemple, aux logiciels qui exploitent et traitent des informations pour alimenter une plateforme. Une plateforme est comparable à un espace virtuel ou un réseau sur lequel des personnes peuvent entrer en relation grâce à l'Internet. Les plateformes procèdent en réunissant les utilisateurs et des « intermédiaires »⁷ de certains secteurs (ventes ou prestations de services).

Dans son étude réalisée en 2018, MARPILLAT C. explique qu'une multitude d'intermédiaires peuvent être rassemblés, car cette nouvelle économie numérique touche des secteurs aussi divers que variés. Ainsi, du service de logements en passant par des services de transport de personnes, jusqu'aux « plateformes de e-commerce (Amazon, Apple) », l'économie numérique est « trans-sectorielle »⁸.

Force est de constater qu'avec les déterminants essentiels de l'économie numérique, l'application des outils classiques de la fiscalité pour la répartition du pouvoir d'imposition devient difficile. Cette nouvelle économie semble nous échapper : plus elle s'étend

² BSI ECONOMICS, « Economie numérique, définition et impacts », 2015, p. 1, disponible sur <http://www.bsi-economics.org/images/Econumerique.pdf>

³ *Ibid.*

⁴ *Ibid.*, p. 2.

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*, p. 3.

⁷ LAMENSCH M. et TRAVERSA E., « Plateformes numériques : développements récents en matière fiscale », in *La régulation des plateformes digitales, Revue internationale de droit économique*, AIDE, DeBoeck, n° 3, 2019, p. 330.

⁸ MARPILLAT C., *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, Larcier, 2018, p. 18.

horizontalement (car multi-sectorielle), moins elle semble vouloir s'enraciner verticalement (difficulté de rattacher l'activité des plateformes à un territoire).

En effet, d'après le rapport de France stratégie, cité dans l'ouvrage de MARPILLAT C., un élément essentiel de l'économie numérique est le « (i) brouillage des frontières géographiques qui rend plus complexe l'attribution d'activités à des juridictions précises »⁹. Ce flou caractéristique de l'économie numérique rend donc l'établissement d'un lien entre le territoire national et les activités réalisées par un acteur numérique particulièrement difficile. En effet, une entreprise n'a plus « besoin d'être [présente] physiquement sur ce-dit territoire grâce aux nouvelles technologies [ce qui a pour conséquence d'entraîner] des difficultés pour établir un lien avec une juridiction fiscale »¹⁰.

Mue par cette nouvelle réalité économique, la fiscalité internationale est tenue de se mettre à jour. Puisqu'un des objectifs de la fiscalité est, notamment, la juste et équitable répartition des bénéfices¹¹, l'Union européenne et l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) ont amorcé des travaux afin de répondre au malaise créé par le clivage entre la fiscalité traditionnelle et l'économie numérique.

Nous comprenons donc le défi soulevé par l'OCDE qui est de saisir une réalité économique quelque peu schizophrénique, à savoir la réalisation d'activités sur un territoire, sans y être 'matériellement' présent. En effet, les activités économiques numériques peuvent avoir lieu dans un Etat sans que ce dernier ne puisse exercer son pouvoir d'imposition. Cette provocation faite par les acteurs du numérique face à la souveraineté des Etats vient mettre en branle tant la conception traditionnelle de l'imposition, à savoir « la capacité [d'un Etat d'] imposer un revenu », que « le principe de mondialité et le principe de territorialité [...] »¹². Par ailleurs, poursuit MARPILLAT C., le « caractère international »¹³ de cette économie, associé à « la

⁹ Le rapport de France stratégie poursuit en mentionnant d'autres déterminants de l'économie numérique : « ii) des externalités de réseau importantes qui donnent un pouvoir de monopole aux plates-formes en raison de problèmes de coordination des utilisateurs, (iii) ses marchés multi-face, car les plates-formes sont utilisées pour connecter différents acteurs, et les stratégies de fixation des prix sur les différentes faces de la plate-forme sont interdépendantes, 'iv) la collecte et l'exploitation de données personnelles téléchargées, comme intrants dans la chaîne de valeur de la plate-forme », dans FRANCE STRATÉGIE, « La fiscalité du numérique : quels enseignements tirer des modèles théoriques », Rapport final, 2015, p. 7, disponible sur https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf

¹⁰ MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 19.

¹¹ « V. Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE », *Perspectives économiques de l'OCDE*, 2001, n° 69, pp. 185-203 (en ligne), disponible sur <https://www.cairn.info/revue-perspectives-economiques-de-l-ocde-2001-1-page-185.htm>

¹² MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 20.

¹³ *Ibid.*, p. 18.

dématérialisation des échanges », donne aux acteurs la possibilité de déplacer aisément des revenus vers des terres fiscalement plus favorables¹⁴.

§2. La territorialité de l'impôt : cadre général

1. PARTAGE DU POUVOIR D'IMPOSITION : DISTINCTION ENTRE L'ETAT DE SOURCE ET L'ETAT DE RÉSIDENCE

Fruit d'une longue évolution historique, l'Etat-nation va être caractérisé par le principe de territorialité¹⁵ et ce, vers la seconde moitié du 19^e siècle, ce qui aura pour répercussion de considérer comme primordiaux l'espace et les frontières, c'est-à-dire « *l'interne et l'externe* » de l'Etat. Ces frontières étatiques territoriales correspondent à « la délimitation territoriale du pouvoir d'imposition [des] Etats »¹⁶. Depuis le milieu du 20^e siècle, c'est l'emplacement des activités économiques qui définit le lieu d'imposition et donc le pouvoir d'imposition d'un Etat. L'impôt se caractérise dès lors essentiellement par sa territorialité, ce qui a deux conséquences importantes. Premièrement, l'Etat souverain, doté d'un pouvoir d'imposition, prélève l'impôt qui est généré sur son territoire. Secondement, la territorialité de l'impôt est étroitement liée à la notion d'établissement stable puisque cette dernière va déterminer à quel territoire une activité est rattachée et, par extension, déterminer quand on « [répartit] le pouvoir d'imposition [sur] la réalisation de la matière imposable »¹⁷. Ainsi, l'Etat souverain impose « les revenus produits [sur son] territoire [ou qui y sont rattachés] par n'importe quel sujet, qu'il soit citoyen, résident ou non-résident »¹⁸.

¹⁴ Au sein de cette économie, l'observatoire du numérique énumère quatre types d'acteurs du numérique : « les entreprises des secteurs producteurs des services des technologies de l'information et de la communication », « les entreprises dont l'existence est liée à l'émergence des TIC (services en ligne, jeux vidéo, e-commerce, médias et contenus en ligne...) », « les entreprises qui utilisent les TIC dans leur activité et gagent en productivité grâce à elles (banques, assurances,...) » et enfin « les particuliers et les ménages qui utilisent les STIC dans leurs activités quotidiennes », Énumération de l'Observatoire du numérique, source reprise dans l'ouvrage de MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 17.

¹⁵ Sans rentrer dans trop de détails qui dépasseraient le cadre de ce mémoire, l'histoire de la territorialité de l'impôt peut être retracée jusqu'à l'Empire romain. D'après SCOPPIO M-E., la notion de territorialité était déjà bien ancrée dans la pratique juridique romaine de l'époque. Le *ius honorarium*, normes établies par les magistrats romains, s'appliquait pour « les faits permettant de concéder la protection juridique liée à la permanence sur le territoire » des étrangers établis sur un territoire. Plus tard encore, ce principe de territorialité pris le dessus sur les autres conceptions, tel que « le principe de personnalité du droit [qui] a été abandonné en faveur du principe de territorialité, afin que le droit coutumier de la région soit applicable à tous les peuples qui l'habitent, sans que l'origine ethnique puisse avoir un impact ». Un saut dans le temps nous emmène au 19^e siècle, caractérisé par « la proclamation du principe de nationalité [incarné par] chaque nation un Etat, chaque Etat une seule nation », SCOPPIO M-E., *La notion d'établissement stable dans le cadre international des impôts directs et indirects*, Kluwer, coll. Etudes pratiques de Droit Fiscal, n°25, 2005, p. 6.

¹⁶ SCOPPIO M-E., *op. cit.*, p. 6.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.*, p. 3.

Un problème subsiste néanmoins, celui du risque de la double imposition des activités économiques transfrontalières¹⁹. Afin de pallier cet éventuel problème qui aurait pour conséquence de décourager les activités économiques, l'OCDE a prévu un modèle de convention préventive de la double imposition. Cette convention modèle peut servir de base pour entériner des accords entre Etats afin de savoir quand et quel Etat peut imposer un revenu. Plusieurs traités de répartition du pouvoir d'imposition se sont succédé, jusqu'en 1958, quand le comité fiscal de l'OCDE publia une première ébauche de définition de l'établissement stable. Depuis 1963, l'établissement stable est repris à l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE.

Lorsque la fiscalité acquiert un caractère international, les conventions préventives de la double imposition ont pour objectif de déterminer la répartition du pouvoir d'imposition *entre* les Etats contractants de la convention, respectivement entre l'Etat de source et l'Etat de résidence.

L'Etat de source est l'Etat dans lequel une activité a lieu, sans que le redevable soit un résident de cet Etat²⁰. Autrement dit, il y a imposition du revenu par l'Etat de la source quand une activité économique a lieu sur son territoire. Ceci est déterminé, entre autres, par les critères repris dans la convention modèle de l'OCDE qui fixent à quel moment une installation sur ton territoire est considérée comme un établissement stable, alors sujette à l'impôt. L'Etat de la source pourra réclamer son dû lorsqu'il y a un rattachement avec son territoire étant donné que cet Etat de source – autrement dit, de *la* source - a contribué à l'enrichissement de l'entité économique.

L'Etat de résidence impose ses résidents, étant entendu qu'ils sont très vraisemblablement sur le territoire. Le critère de rattachement avec le territoire est plus aisé à concevoir puisque ce sont les résidents de cet Etat.

2. LE CRITÈRE DE RATTACHEMENT ET L'ÉTABLISSEMENT STABLE

Traditionnellement, le critère de rattachement à un territoire national est établi par le *nexus* qui est le concept utilisé pour faire correspondre (*to match*) le pouvoir d'imposition d'un Etat avec le bénéfice réalisé par une activité sur le territoire de ce dernier²¹. Le *nexus* fonctionne comme un seuil, en ce sens où un Etat impose une entité économique seulement quand celle-ci acquiert le statut d'établissement stable. Le *nexus* est activé et il engendre une imposition du bénéfice lorsqu'une activité économique s'exerce sur un territoire, puisque cette activité entre alors dans le champ d'application de l'article 5 de la convention modèle (établissement stable avec une

¹⁹ SCOPPIO M-E., *op. cit.*, p. 7.

²⁰ MALHERBE P., *Éléments de droit fiscal international*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 60.

²¹ *Ibid.*, p. 71.

certaine permanence²²). D'après MALHERBE P., le *nexus* est l'« affirmation » du droit d'imposer d'un Etat. Ce droit d'imposer existe lorsqu'il y a un rattachement entre le revenu réalisé par une personne morale²³ et l'Etat.

Lorsqu'il s'agit d'établir le rattachement entre un territoire et une personne morale, des questions peuvent survenir au niveau de la qualification de la personne morale comme un contribuable. En effet, vu que la qualification de « personnalité juridique »²⁴ est propre à chaque Etat, une personne morale peut être considérée comme telle dans un Etat et pas dans un autre²⁵. Aussi, le rattachement d'une personne morale avec un territoire sera fonction de son « siège de direction effective »²⁶. Cette notion est reprise dans les commentaires de l'OCDE sur les conventions pour décrire « le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble »²⁷.

La notion d'établissement stable localise au mieux l'impôt à prélever, tant pour la taxation directe qu'indirecte. Pour SCOPPIO M-E., « l'établissement stable constitue un des éléments clés de la détermination du rattachement territorial »²⁸. En matière d'impôt direct, l'établissement stable trouve son fondement et une définition plus exhaustive dans la convention modèle de l'OCDE²⁹. Le § 4 de l'article 5 de la convention décrit l'établissement stable par la négative : il n'est pas considéré comme tel si l'établissement stable n'est utilisé « [qu'] aux seules fins »³⁰ de stockage, de livraison, d'exposition, de transformation, etc.

3. L'IMPOSITION PAR L'ETAT DE SOURCE MISE À MAL PAR UN ÉTABLISSEMENT STABLE, PAS SI STABLE : CONSTAT D'UN DÉCALAGE INTRODUIT PAR L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

Pour l'OCDE, l'établissement stable peut se présenter selon deux cas de figure. Dans le premier, c'est une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout

²² MALHERBE P., *op. cit.*, p. 71.

²³ *Ibid.* p. 37, où une distinction est faite entre le *nexus* réel et le *nexus* personnel. Le premier établit un lien « réel » avec une « matière imposable », tandis que le second crée un lien entre une « personne imposable », physique ou morale, et son domicile ou lieu d'établissement.

²⁴ *Ibid.*, p. 40.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ *Ibid.*

²⁷ Voir les commentaires de l'OCDE n°4.24, MALHERBE P., *op. cit.*, p. 42.

²⁸ SCOPPIO M-E., *La notion d'établissement stable dans le cadre international des impôts directs et indirects*, *op. cit.*, p. 1.

²⁹ L'établissement stable en matière TVA est repris dans la Sixième directive TVA avec pour champ d'application les Etats de l'Union européenne, SCOPPIO M-E., *op. cit.*, p. 1.

³⁰ SCOPPIO M-E., *op. cit.*, p. 1.

ou partie de son activité »³¹. Concrètement, on entend par cette définition « un certain niveau d'infrastructures physiques, tels que des bureaux, ou partie de processus de production ou de commercialisation »³². Dans le deuxième cas de figure, l'établissement stable peut être incarné par « la présence d'une personne »³³, en tant qu'elle agit « pour le compte d'une entreprise et dispos[ant] dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettent de conclure des contrats au nom de l'entreprise »³⁴. Dans les deux cas, l'établissement stable permet à l'Etat de source d'imposer les revenus d'une entreprise.

D'après MARPILLAT C., la notion d'établissement stable est bien trop limitée pour tenir compte des occupations et des agissements de l'économie numérique. À titre d'illustration, les concepts clés de « données et logiciels »³⁵ dans l'e-commerce n'entrent pas dans la définition de l'établissement stable reprise à l'article 5 de la Convention modèle OCDE. Ceci a pour conséquence d'exclure des « commerces dématérialisés [et] de l'e-commerce (e.g. livraison de produits traditionnels commandés sur Internet) »³⁶. D'après les Commentaires de l'article 5 de la Convention de l'OCDE, il faut faire une distinction entre « les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés »³⁷ dans un équipement informatique et l'équipement informatique matériel qui peut être établi de manière permanente et « constituer un établissement stable dans certaines circonstances »³⁸. Autrement dit, « équipement informatique et serveurs »³⁹ peuvent être considérés comme ayant une présence physique pour autant que ceux-ci soient « fixes » dans le sens de l'article 5 de la Convention de l'OCDE⁴⁰. Les commentaires de l'OCDE l'expliquent en ces mots : « [p]our constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens du paragraphe 1[de l'article 5] »⁴¹. L'installation fixe d'affaires ne tient pas compte de la présence de personnels car « il peut exister un établissement stable même

³¹ LAMENSCH M. et TRAVERSA E., *op. cit.*, p. 332.

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*

³⁴ Modèle OCDE, article 5.5, version 2014, source reprise dans l'article de LAMENSCH M. et TRAVERSA E., *op. cit.*, p 332.

³⁵ MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 29.

³⁶ *Ibid.*, à titre d'illustration, Amazon et Apple sont les exemples les plus répandus en matière d'e-commerce.

³⁷ OCDE, Comité des affaires fiscales, « Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5 », in *Commerce électronique et impôts, OCDE*, 2000, p. 5, pt 42.2.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 29.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ OCDE, Comité des affaires fiscales, *op. cit.*, p. 5, pt 42.4.

si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement »⁴².

De manière schématique, il faut garder à l'esprit que le site web détenu par une entreprise devra obligatoirement être stocké sur un serveur⁴³. À défaut de possession d'un serveur propre, l'entreprise pourra stocker son site web sur un serveur tiers. Seuls les serveurs ayant des « fonctions essentielles »⁴⁴ pourront être considérés comme une installation fixe et éventuellement constituer un établissement stable »⁴⁵. *A contrario*, lorsqu'un serveur est exploité pour des opérations « auxiliaires ou accessoires au sens de l'article 5, §4 de la convention modèle OCDE »⁴⁶, la notion d'établissement stable ne sera pas retenue.

C'est ainsi que la société de vente en ligne Amazon a son activité en France au travers de son site Internet de vente en ligne⁴⁷. Les ventes sont réalisées depuis le Luxembourg et la société ne possède en France qu'une « filiale réalisant des prestations auxiliaires et accessoires pour le compte de la société localisée au Luxembourg »⁴⁸. Cet exemple illustre bien la faculté pour une entreprise de scinder « l'Etat du siège [situé en France de] l'Etat de réalisation de son activité [situé au Luxembourg] »⁴⁹, ce qui a pour conséquence que l'Etat français ne peut imposer l'entreprise qui ne détient qu'une installation auxiliaire. L'Etat du siège aurait pu conserver son pouvoir d'imposition « si un site web pouvait caractériser un établissement stable »⁵⁰.

L'e-commerce décrit ci-dessus crée un espace de rencontre entre acheteurs et vendeurs. Cet espace de vente n'est pas caractéristique de toutes les entreprises digitales. Dans d'autres entreprises digitales, tel que Facebook, on retrouve une « interface [qui] constitue le produit en tant que tel [puisque c'est sur] l'interface [que] sont projetées des publicités »⁵¹. En effet, certains géants du numérique se basent sur une « gratuité apparente »⁵² lors de l'inscription des utilisateurs au réseau ou sur l'interface numérique. Les « données personnelles [qui sont] récoltées par ces géants du numérique -Google ou Facebook- ne sont pas à ce stade considérées

⁴² OCDE, Comité des affaires fiscales, *op. cit.*, p. 5, pt 42.4.

⁴³ MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 30.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.*, p. 31.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ *Ibid.*

⁵² *Ibid.*

comme une nouvelle forme de flux financiers stables »⁵³. C'est pourtant l'exploitation et la monétisation de ces données récoltées qui créent la valeur de l'entreprise, puisque ces données serviront à cibler un public voulu pour l'affichage de publicité (voir *infra*, troisième chapitre). Alors que la notion d'établissement stable est centrale dans le droit fiscal international, elle est en même temps la notion qui fait le plus défaut dans l'économie numérique où « la présence physique est de plus en plus difficile à caractériser puisqu'une simple présence virtuelle permet de réaliser des bénéfices sur un marché »⁵⁴. Les structures digitales, dont celles des géants du numérique, échappent à la qualification d'établissement stable grâce à l'aspect évanescent de leur économie. La création de richesses de ces entreprises n'est pas, par voie de conséquence, assujettie à la taxe⁵⁵. Nous y reviendrons plus loin dans ce travail.

4. L'ETAT DE RÉSIDENCE, VAINQUEUR DU FLOU JURIDIQUE ?

Conformément à l'article 4 de la convention modèle, une entreprise est assujettie à l'impôt d'un Etat lorsque son siège de résidence s'y trouve.

Ainsi, une entreprise peut avoir un siège statutaire dans un pays, où elle commence son activité. Plus tard, si cette entreprise décide de transférer le siège réel de ses activités dans un autre pays fiscalement plus clément, ce dernier sera considéré comme le pays de résidence et donc le pays dans lequel l'impôt sera dû. Ces transferts de sièges sont favorisés dans une économie du numérique où il est « possible pour une entreprise de dissocier siège réel et siège statutaire [et] conduire à des abus »⁵⁶. Nous l'avons évoqué plus haut avec la société de ventre en ligne Amazon.

Ces structures internationales présentes dans l'économie digitale échappent à la définition de l'établissement stable (entendue au sens classique, à savoir une stabilisation matérielle d'une

⁵³ MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 30, qui cite la Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents.

⁵⁴ MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 28.

⁵⁵ Dès lors, « l'exemple du commerce électronique et d'Amazon est très parlant : pour vendre ses produits en France, Amazon n'a besoin d'y avoir qu'un site Internet », MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 28.

⁵⁶ MARPILLAT C., *op. cit.*, p. 34. « exemple : prenons le cas d'une start-up dans les nouvelles technologies qui pourrait s'inscrire dans un Etat X pour profiter des statuts juridiques souples offerts par le droit des affaires de X et d'une fiscalité avantageuse pour les petites entreprises innovantes offerte par l'Etat X. Après s'être développée et avoir réalisé ses premiers profits importants, elle pourrait décider de transférer son siège réel dans un Etat Y avec une fiscalité plus avantageuse mais conserver son siège statutaire dans l'Etat X, toujours pour bénéficier de la forme de société souple qui lui correspond mais qui n'existe pas dans l'Etat Y ».

entreprise). À défaut d'établissement stable, c'est « l'Etat de résidence de l'entreprise »⁵⁷ qui servira de facteur de rattachement à un Etat : « [l']Etat de résidence d'une entreprise [est] généralement choisi pour la clémence de son régime d'imposition »⁵⁸ et c'est dans cet Etat que seront « [concentrés] les revenus générés par [une] activité »⁵⁹. Le flou qui entoure la notion d'établissement stable des entreprises numériques est favorable aux entreprises elles-mêmes, puisqu'il permet d'éviter l'imposition des revenus produits par ces structures digitales sans contrariété à la loi.

Section 2 : Érosion de la base imposable - déclin de la justice fiscale

Les futures orientations européennes en matière fiscale suscitent beaucoup de discussions. Nous pensons, par exemple, à certains Etats membres qui désirent, ou non, « un rapprochement, une coordination des politiques fiscales »⁶⁰ des mesures d'imposition. Ces ajustements ne sont pas que fiscaux, puisqu'ils touchent également à des principes régaliens essentiels, tel que le territoire national. Quoi qu'il en soit, ces ajustements sont le fruit de longues discussions interétatiques pour parvenir à un équilibre minutieux entre les Etats européens qui ont délégué une partie de leur souveraineté fiscale à l'Union européenne⁶¹. Une chose reste certaine, c'est l'adhésion commune des Etats au principe selon lequel l'érosion de la base d'imposition des entreprises est nuisible. En effet, la vétusté du rattachement territorial dans le nouveau paradigme fiscal n'altère pas que la base imposable, mais aussi le sentiment d'injustice⁶² qui naît lorsque des inégalités sont créées. Une justice fiscale tend à supprimer les inégalités créées entre les acteurs économiques, c'est-à-dire entre les entreprises numériques (dont la base imposable est plus difficile à saisir) et les entreprises non numériques, étant donné que ces entreprises non numériques sont plus facilement localisables et donc imposables⁶³.

⁵⁷ LAMENSCH M. et TRAVERSA E., *op. cit.*, p. 332.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ LAMBERT T., « Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2019, p. 485.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² « La plupart des juristes qui s'intéressent à la fiscalité font référence à la justice fiscale. Ils se reposent d'ailleurs souvent sur les distinctions classiques du droit fiscal et principalement celles entre les impôts directs et les impôts indirects et celles entre les impôts proportionnels et ceux à taux progressif », pour plus d'informations, voir le texte DE BONNEVILLE F., « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2017, pp. 61-69, disponible sur <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2017-3-page-61.htm>.

⁶³ FEB REFLECT, « Comment fonctionne une entreprise numérique ? », D'une dépression fiscale vers un bien-être numérique, *Business Model numérique*, p. 10, disponible sur <https://www.feb.be/globalassets/publicaties/nieuwe-vbo-reflect-van-fiscale-depressie-naar-digitale-welvaart/comment-fonctionne-une-entreprise-numerique.pdf>.

Chapitre 2 : La frontière fiscale nationale

Il serait impossible de parler du territoire d'un Etat sans parler de ses frontières, celles-ci délimitant le champ du pouvoir d'imposition d'un Etat souverain. L'étendue de ce pouvoir correspond à l'espace qui est démarqué par les frontières nationales. Cependant, cette affirmation est-elle encore valable en Europe dans le contexte digital particulier ? Les frontières fiscales dessinent de moins en moins l'Etat-nation, puisqu'elles sont étirées pour davantage délimiter l'espace de l'Union européenne. Cela s'illustre, par exemple, en matière de taxation indirecte, où une directive harmonise le système TVA au niveau européen et laisse à la discrétion des Etats membres le taux d'imposition. En matière d'imposition directe, en revanche, les Etats membres rechignent à délaissier une part de leur souveraineté. Par extension, leurs frontières nationales restent bien présentes, car elles caractérisent la souveraineté de chaque Etat.

Dans ce chapitre, il s'agira de revenir sur les contours théoriques de la notion de frontière (section 1) pour enfin repenser la souveraineté sans frontière nationale, puisque c'est là tout l'enjeu posé par l'économie numérique. Nous aborderons également la souveraineté et les frontières dans un contexte européen qui, indépendamment de l'économie numérique, a déjà sollicité des Etats membres qu'ils renoncent à leurs frontières fiscales nationales pour l'établissement du marché unique (section 2).

Section 1 : La notion de frontière *fiscale nationale*

§1. Une souveraineté grâce aux frontières

ANDERSON M., illustre le rapport entre la souveraineté étatique et la frontière en ces termes : « les frontières ne sont pas simplement des tracés sur une carte, un lieu géographique unidimensionnel de la vie politique, où un Etat finit et un autre commence. Elles sont des institutions établies par des décisions politiques et régies par des textes juridiques. [...] Les lois régissent des territoires clos, dans lesquels les systèmes juridiques impliquent qu'il y ait des frontières établissant un cadre à l'intérieur duquel on peut arbitrer les conflits et imposer des sanctions »⁶⁴. On le comprend bien, chaque Etat dispose d'une souveraineté au sein de son

⁶⁴ ANDERSON, M., « Les frontières : un débat contemporain », *Cultures&Conflits*, n° 26-27, 1997, disponible sur <https://journals.openedition.org/conflits/359>.

territoire. Celui-ci est comparable à un domaine de chasse gardée dans lequel l'Etat érige ses impôts propres.

Dans le premier chapitre, nous avons exposé que les échanges commerciaux entre pays s'effectuent dans le cadre d'un « système ouvert, dans lequel l'Etat souverain est en concurrence avec deux ou plusieurs Etats souverains »⁶⁵. C'est la raison pour laquelle on distingue l'Etat de la source de l'Etat de résidence, afin de déterminer le pouvoir d'imposition de chacun d'eux. Cette distinction affaiblit la pleine souveraineté de l'Etat de résidence puisque « l'Etat de la source a un titre valable pour imposer le revenu provenant de son territoire, même si le bénéficiaire en est un non-résident, personne physique ou morale »⁶⁶. Autrement dit, pour éviter des situations d'injustice, tels que des phénomènes de double imposition ou de double non-imposition, les Etats ont consenti à gérer collectivement ces flux économiques transfrontaliers imposables en restreignant leur souveraineté⁶⁷. Ce « choc de souveraineté »⁶⁸ est réglé par les conventions préventives auxquelles les Etats ont librement consenti.

§2. Une frontière nationale mise à mal

Les Etats membres ont tendance à maintenir leurs frontières fiscales au niveau national et à minimiser le transfert de compétence en matière fiscale à l'Union européenne. Cela peut se justifier par la crainte que la vie souveraine de ces Etats soit menacée⁶⁹. Pourtant, l'établissement d'une frontière au niveau européen peut prendre tout son sens dans certains domaines économiques touchés par la mondialisation ; cela permet de prendre de la hauteur et de mieux répondre à deux enjeux qui dépassent les frontières nationales. En effet, « [l]es Etats membres savent que toute politique fiscale doit tenir compte d'un environnement plus large que celui défini par leur propre Etat. Ils sont donc parfaitement conscients de l'intérêt du marché intérieur et vont, à ce titre, accorder la possibilité à l'Union de rapprocher leurs législations fiscales »⁷⁰. Un tel rapprochement, voire une harmonisation du marché intérieur en matière de fiscalité directe produit un déclin des frontières fiscales nationales et, par voie de conséquence, de la souveraineté nationale. De fait, l'exigence de préserver les libertés fondamentales au sein

⁶⁵ DUBUISSON J., « Impôt et souveraineté », Archives de philosophie du droit et de sociologie juridique, n°46, 2002, p. 30.

⁶⁶ MALHERBE P., *op. cit.*, p. 61.

⁶⁷ DUBUISSON J., *op. cit.*, p. 30.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ MAITROT DE LA MOTTE A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire, Recherche sur les impôts directs*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2005, p. 40.

⁷⁰ DUBUISSON J., *op. cit.*, p. 30.

du marché intérieur va de pair avec un abolissement des frontières entre Etats membres. Néanmoins, l'Union peut consentir à certaines limitations de libertés fondamentales afin que les Etats membres puissent conserver « leur souveraineté fiscale et leurs frontières fiscales »⁷¹.

§3. *Le renforcement de l'Union européenne et le déclin des frontières nationales*

Les velléités d'harmonisation ne sont pas nouvelles. Une première étape dans la suppression des frontières entre les Etats membres a été opérée avec l'établissement des libertés fondamentales incarnées par les libertés de circulation au sein du marché unique. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne a marqué depuis l'arrêt *Avoir fiscal*⁷² en 1986 « explicitement [...] la supériorité et l'effectivité des libertés de circulation vis-à-vis du droit des Etats membres, fut-il de nature fiscale »⁷³. En matière de fiscalité directe, par contre, l'arrêt *Schumacker* vient préciser le rôle limité du droit communautaire en la matière, car selon la Cour, « si [...] la matière des impôts directs ne relève pas [...] du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les Etats membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire »⁷⁴. La fiscalité directe est encore fortement dépendante des Etats membres⁷⁵ et la Cour ne peut agir dans ce domaine que de manière ponctuelle et sans entraver l'exercice souverain de Etats membres.

La notion de frontière est centrale pour saisir la complexité du problème fiscal, surtout dans un contexte européen. Au niveau européen, l'harmonisation fiscale est le fruit d'une opposition permanente entre deux volontés contraires : celle de maintenir la souveraineté fiscale des Etats membres de l'Union européenne et celle, européenne, d'intégration des politiques fiscales. En effet, en matière de taxation directe, les tentatives législatives européennes s'évertuent à harmoniser les différentes politiques nationales, voire de les supprimer.

Actuellement, la base imposable d'une entreprise établie en Belgique ne peut plus être exclusivement analysée par l'Etat belge si cette entreprise a des activités dans d'autres Etats membres. Autrement dit, les activités économiques transnationales imposent 'leurs' frontières aux Etats membres. Les échanges économiques ne tiennent plus compte des délimitations

⁷¹ PADOVANI M.-M., *La frontière fiscale*, thèse de doctorat en droit sous la direction de Monsieur le professeur MARTINEZ J.-C., Paris 2, 2009, p. 22.

⁷² CJUE, 28 janvier 1986, *Commission vs. France - Commission des Communautés européennes contre République française. - Liberté d'établissement des assurances - Impôt sur les sociétés et avoir fiscal*, Aff. C-270/83.

⁷³ ALLOUARD O., *Les frontières fiscales dans l'Union européenne appliquées à la fiscalité des entreprises*, L'harmattan, 2016, p. 30.

⁷⁴ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, Aff. C-279/93, Rec. P. I-225, point 21.

⁷⁵ ALLOUARD O., *op. cit.*, p. 33.

nationales. On le comprend bien, l'enjeu majeur pour les gouvernements est de suivre ces évolutions et ces flux économiques afin de garantir une imposition juste de ces activités. Selon une partie de la doctrine, une harmonisation fiscale européenne (notamment par le passage du vote à l'unanimité à un vote à la majorité qualifiée au niveau européen) est un moyen, si pas *le* moyen de parvenir à une imposition juste de l'économie digitale.

1. PREMIER ÉLAN DE SUPPRESSION DES FRONTIÈRES FISCALES NATIONALES...

Dès 1957, le traité de Rome instituant la Communauté économique européenne avait comme intention de mettre fin aux obstacles « à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux »⁷⁶ : en ligne de mire, les freins aux échanges de marchandises furent enlevés grâce à l'union douanière établie en 1968⁷⁷. Les diverses tactiques fiscales des Etats membres constituaient un inconvénient majeur à l'établissement de cette première harmonisation. Parce qu'une concurrence entre les Etats membres, au sein du marché intérieur, serait contraire à l'édifice européen souhaité, la suppression des frontières fiscales est donc l'objectif de l'Union⁷⁸. Cependant, les agissements de l'Union sont dépendants des compétences que les Etats membres ont octroyées aux institutions européennes. Pour ALLOUARD O., « bien que les Etats ne lui aient pas accordé de compétences sur l'ensemble de leur fiscalité, l'Union [...] poursuivra [cette compétence fiscale] en recourant à des articles qui lui permettront d'agir de façon incidente en faveur de la suppression des frontières fiscales. L'Union va ainsi parvenir à ses fins, ou tout au moins à œuvrer dans le sens de cette volonté, alors même que les Etats membres n'y étaient pas favorables »⁷⁹. C'est en ce sens que l'auteur décrit cette logique de suppression des frontières, autrement dit, la dévaluation des frontières fiscales. D'une part, l'Europe intègre positivement en procédant à « l'harmonisation d'un domaine [par le] rapprochement des législations [et] elle engendre une suppression immédiate des frontières fiscales ». D'autre part, « l'intégration dite 'négative' va, en produisant des interdictions que le droit du marché intérieur fait peser sur les Etats membres, encadrer les législations fiscales des Etats membres et poursuivre alors de façon indirecte cette logique de suppression des frontières fiscales »⁸⁰.

⁷⁶ ALLOUARD O., *op. cit.*, p. 45.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Ibid.*, p. 49.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ *Ibid.*, p. 50.

Cette première approche de suppression ‘directe’ des frontières fiscales est incarnée par les mesures prises sur base des articles 113⁸¹, 115⁸² et 110⁸³ du TFUE. En effet, l’idée de la suppression des frontières fiscales répond aux impératifs de protection du marché européen. C’est ainsi que certaines directives⁸⁴ furent adoptées sur pied de l’article 115 TFUE pour harmoniser le marché intérieur. Ces directives donnent à l’Union une compétence directe pour améliorer les « activités transfrontalières »⁸⁵ et elles concourent directement à un relâchement des frontières nationales.

Ces évolutions législatives tentaient déjà de saisir au mieux le monde économique dans lequel les entreprises manœuvraient : « [un] abaissement des frontières, pour une meilleure prise en compte de la réalité économique »⁸⁶. L’Union européenne, tel un chef d’orchestre, organise un ‘équilibre’⁸⁷ délicat entre les entreprises et les Etats membres⁸⁸, faisant évoluer les frontières nationales vers des frontières européennes pour favoriser les échanges transfrontaliers.

2. VERS L’ÉTABLISSEMENT D’UN TERRITOIRE EUROPÉEN D’IMPOSITION

Les services économiques digitaux échappent souvent à la taxation puisque, par nature, leur caractère incorporel rend difficile l’établissement d’une base imposable de l’entreprise. Cela a deux conséquences : la première, c’est que cela diminue légalement les recettes de l’Etat par une optimisation accrue de l’entreprise ; la seconde, c’est que cela augmente le risque d’évasion fiscale. Une imposition juste et équitable des activités numériques requiert donc de repenser

⁸¹ « Le Conseil, statuant à l’unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l’harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires, aux droits d’accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l’établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence. », art. 113 du Traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (ci-après abrégé « TFUE »).

⁸² « Sans préjudice de l’article 114, le Conseil, statuant à l’unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l’établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. », art. 115 du TFUE .

⁸³ « Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d’impositions intérieures, de quelque nature qu’elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d’impositions intérieures de nature à protéger indirectement d’autres productions. », art. 110 du TFUE.

⁸⁴ Voy. not. : Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d’actifs et échanges d’actions intéressant des sociétés d’États membres différents, ainsi qu’au transfert du siège statutaire d’une SE ou d’une SCE d’un État membre à un autre ; Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d’États membres différents.

⁸⁵ ALLOUARD O., *op. cit.*, p. 75.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 79.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 77.

⁸⁸ *Ibid.*

l'étendue de cette imposition. Pour prendre en compte la part tentaculaire des économies digitales, la taxation des services numériques devrait, par hypothèse, être effectuée par une instance supranationale. Une telle instance serait plus à même d'englober ces activités transnationales. Dans cette hypothèse toujours, cette imposition européenne nécessiterait d'être faite par une institution issue « du consentement démocratique »⁸⁹ pour être considérée légitime. Pour parvenir à une taxe spécifique à l'économie digitale, l'Union européenne devrait s'élever et ériger elle-même, de concert avec les Etats membres, cette retenue.

Mais, comment, d'un point de vue régalien, envisager ce nouveau prélèvement européen qui s'exercerait sur les territoires des Etats, tout en échappant à l'exercice du pouvoir par des Etats ? L'exercice est d'autant plus ardu qu'en matière d'impôt, un prélèvement est, par essence, une caractéristique propre de l'exercice du pouvoir d'un Etat qui met « en œuvre des prérogatives de puissance publique, nécessairement exorbitantes du droit commun »⁹⁰. Dès lors, certains Etats sont opposés à l'établissement d'un tel impôt « concurrent »⁹¹. Ces Etats sont « hostiles à ce que les compétences fiscales et un pouvoir fiscal [...] soient exercés par l'Union européenne »⁹² sur leur territoire national.

À l'inverse, MAITROT DE LA MOTTE A., souligne que l'Union européenne pourra jouir d'une autonomie financière si un impôt européen est érigé. Cette taxe témoignera de « la capacité [de l'Union européenne] à lever librement un impôt à son profit »⁹³. L'auteur ajoute par ailleurs que l'établissement d'un impôt européen approuvé par les contribuables, sera bénéfique pour pallier au « déficit démocratique »⁹⁴ reproché à l'Union européenne. Pour être considéré juridiquement comme un impôt européen légitime, celui-ci doit remplir des « critères cumulatifs [qui caractérisent] tout prélèvement que l'on souhaiterait qualifier d'impôt européen »⁹⁵. Voici son énumération : la première caractéristique correspond « à la nature du prélèvement qui doit être une prestation pécuniaire » ; la deuxième caractéristique présuppose « que ces sommes d'argent soient perçues par voie d'autorité » et vise donc la « compétence fiscale européenne [...] exercée librement » ; en troisième lieu, il doit être « exercé à l'encontre

⁸⁹ MAITROT DE LA MOTTE A., « L'impôt européen, enjeux juridiques et politiques », *Revue de l'Observatoire français des conjonctures économiques (OFCE), Débats et politiques*, 2014, p. 149, disponible sur <https://www.ofce.sciences-po.fr/pdf/revue/12-134.pdf>.

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ MAITROT DE LA MOTTE A., « L'impôt européen, enjeux juridiques et politiques », *op. cit.*, p. 150.

⁹² *Ibid.*

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ *Ibid.*

de contribuables européens »⁹⁶; enfin, parler d'impôt nécessite que les revenus soient attribués exclusivement au budget de l'Union.

La troisième caractéristique se réfère au champ d'application géographique de cet impôt européen, puisque cela désigne tous les *contribuables*, citoyens ou entreprises (celles avec un siège social ou ayant une activité économique) dans l'Union européenne⁹⁷. Pour donner suite à ce que nous avons exposé plus haut, on peut donc supposer que cet impôt européen imposerait des réalités économiques numériques *transfrontalières* intra-européennes de manière plus effective. C'est ce que l'auteur appelle un « impôt européen stricto sensu »⁹⁸. Sensible aux conséquences favorables d'un tel impôt européen, l'auteur expose que ce dernier rendra les contribuables *directement* redevables auprès de l'Union européenne, contrairement à une « contribution [qui est] une créance [qui] existe de manière indirecte, via les Etats membres »⁹⁹. Cette relation directe suscitera de nouveaux liens avec les « contribuables-citoyens européens »¹⁰⁰ rendant ainsi l'impôt européen nécessaire à un projet de stabilisation et de renforcement de la « citoyenneté européenne et [du] sentiment d'appartenance des Européens à l'Union, dont il permettrait de financer les dépenses »¹⁰¹.

Bien entendu, la création de ce prélèvement européen doit nécessairement répondre à ce que MAITROT DE LA MOTTE A., appelle les deux « nécessités », c'est-à-dire le « consentement européen de l'impôt » et « [la] base imposable adéquate »¹⁰². En effet, si nous avons une autorité qui exige un impôt, elle le fait auprès de contribuables qui ont une « dette fiscale »¹⁰³ à son égard. Cette autorité exerce donc son droit de réclamer son dû et de contraindre les redevables à payer, seulement parce que ceux-ci ont consenti à l'impôt¹⁰⁴. C'est donc un enjeu fondamentalement politique qui est à la base de ce mécanisme juridique¹⁰⁵, issu du consentement.

⁹⁶ L'auteur continue en disant que les contribuables sont des "particuliers" européens (personnes physiques ou entreprises) qui soient débiteurs d'une créance fiscale à l'endroit de l'Union européenne, laquelle disposerait corrélativement de prérogatives de puissance publique lui permettant d'établir puis de recouvrer l'impôt (exercice d'un *pouvoir fiscal européen*), MAITROT DE LA MOTTE A., « L'impôt européen, enjeux juridiques et politiques », *op. cit.*, p. 150.

⁹⁷ Notons ici que pour l'auteur, MAITROT DE LA MOTTE A., l'impôt harmonisé en matière de taxation indirecte n'est pas un impôt européen car ce dernier comporte encore des dissemblances entre les Etats membres.

⁹⁸ MAITROT DE LA MOTTE A., « L'impôt européen, enjeux juridiques et politiques », *op. cit.*, p. 154.

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² *Ibid* p. 156.

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ *Ibid.*

En ce qui concerne la base imposable, celle-ci doit être établie de manière appropriée pour atteindre l'objectif de justice fiscale tant recherché par les Etats membres.

Dans le troisième chapitre, nous verrons comment les propositions de directive européennes articulent ce qui vient d'être développé dans cette section.

Section 2 : Objectif de justice fiscale

Comment définir plus précisément la justice fiscale ? Pour répondre correctement à cette question, il faut d'abord tenir compte de deux points de vue, celui d'un Etat membre et celui d'une entreprise numérique. Pour un Etat membre, il va de soi qu'une entreprise doit être imposée si cette dernière a des activités sur *son* territoire et qu'elle bénéficie d'une plus-value. Dans cette hypothèse, l'Etat estime avoir contribué à l'enrichissement de l'entreprise et il pourra réclamer un impôt. Du point de vue d'une entreprise, il s'agit avant tout de payer un impôt juste, l'incitant à perpétuer ses activités économiques sur ce territoire. Pour cette entreprise, c'est le montant équitable de l'impôt à payer qui reflète la justice fiscale. En d'autres mots, la justice paraît être la rencontre des intérêts de chacun : d'une part, l'acteur économique qui souhaite exercer ses activités sans être noyé de taxes et, d'autre part, l'entité étatique qui aspire à être récompensée de l'accroissement de valeur de l'entreprise rendu possible au sein de ses frontières. Puisque « l'économie numérique transcende les frontières »¹⁰⁶, il est donc primordial de répondre aux nouveaux besoins économiques avec des réponses fiscales mondiales adaptées. C'est ce que nous aborderons dans le prochain chapitre.

¹⁰⁶Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil - Etablir une norme de taxation moderne, juste et efficace pour l'économie numérique : le temps est venu d'agir, COM (2018) 146 final, 21 mars 2018, p. 6.

Chapitre 3 : Analyse d'un cas pratique - Facebook

Après avoir exposé les bases théoriques dans les deux premiers chapitres, nous entamerons cette troisième partie par une analyse factuelle du réseau social Facebook (section 1). Puisque le réseau social Facebook rentre pleinement dans le champ d'application des projets de réforme de la taxation numérique, nous développerons, respectivement, les propositions relatives à la taxation des services numériques de l'Union européenne (section 2) et puis de l'OCDE (section 3). Nous terminerons ce chapitre par une analyse critique des propositions formulées pour l'imposition des entreprises numériques (section 4).

Section 1 : Analyse factuelle du cas pratique 'Facebook'

§1. Analyse factuelle du réseau social Facebook

Facebook, un réseau social américain créé en 2004, est une plateforme sur laquelle des membres peuvent s'inscrire afin de partager entre eux des contenus divers et envoyer des messages. En effet, lors de son inscription et durant sa vie virtuelle, un membre du réseau social échange des données personnelles avec la plateforme, lesquelles sont collectées par cette dernière. Des informations relatives à l'utilisateur sont prélevées notamment grâce aux mentions « J'aime », par les commentaires laissés par les internautes, ainsi que par les liens « d'amitiés » entre les utilisateurs. Notons que le nombre total d'utilisateurs sur Facebook est également une composante essentielle pour la renommée et l'importance de la plateforme¹⁰⁷, parce que celle-ci, désireuse de publier de la publicité sur l'interface Facebook, agit comme un intermédiaire¹⁰⁸ entre ses utilisateurs et les sociétés. Le fonctionnement du réseau social repose donc entièrement sur le comportement des utilisateurs. Le modèle économique de Facebook est, pour sa part, principalement fondé sur la publicité. Autrement dit, ce fonctionnement hybride de Facebook (la récolte des données des utilisateurs et l'affichage de publicités) permet deux choses. Pour commencer, Facebook preste des services envers ses utilisateurs en mettant à leur disposition une page web gratuite sur laquelle les membres peuvent échanger sans frais. Ensuite, Facebook monnaie la publication de publicités émises par des entreprises qui désirent profiter des informations récoltées sur les utilisateurs par Facebook, afin de cibler de manière précise de

¹⁰⁷ DESMEDT, G., *La fiscalité de l'économie numérique selon l'OCDE et l'Union européenne*. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2018, p. 70.

¹⁰⁸ *Ibid.*

potentiels consommateurs. L'enrichissement du réseau social provient tant de la récolte des données des utilisateurs que de la monétisation de ces données.

Le fonctionnement de la plateforme est axé autour de trois pivots qui sont respectivement « la mise en réseau à travers son réseau social Facebook (partage d'information, ...), hébergement d'applications et de sites internet [et] vente d'espaces publicitaires »¹⁰⁹. Ainsi, Facebook détient un chiffre d'affaires qui est principalement généré par le paiement que les entreprises font pour la publication de leur publicité sur la plateforme Facebook (84,1% pour l'activité de vente d'espace publicitaires [et] 15,9% pour le reste de l'activité¹¹⁰).

Le premier axe est la mise en réseau, à travers son réseau social, des informations récoltées sur les utilisateurs par Facebook. Cette « collecte de données constitue désormais des activités essentielles pour la création de valeur des entreprises numériques »¹¹¹. Aussi, cette récolte de données des utilisateurs se fait sans tenir compte des frontières fiscales nationales.

D'après la Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « 42% des Européens utilisent Facebook »¹¹². Facebook est une entreprise numérique qui a considérablement modifié la façon de communiquer, d'échanger des informations et notre manière de consommer. La croissance de ce marché ne fait que témoigner de sa vigueur, puisque depuis 2011, « les principales entreprises du secteur numérique ont vu leur chiffre d'affaires brut croître en moyenne d'environ 14% par an, contre quelque 3% pour les entreprises informatiques et de télécommunications et 0,2% pour les autres sociétés multinationales »¹¹³.

Section 2 : Propositions de directives de la Commission européenne

Consciente de la transformation de l'économie, la Commission européenne tente de répondre aux nouveaux défis apportés par l'économie numérique qui s'étendent à tout le marché unique. Dans un souci constant d'imposer de manière « juste et efficace » les activités des entreprises

¹⁰⁹ ROUSSEAU B., « Histoire de la Société Facebook », *Andlil, Trader Inside*, 2013, article disponible sur le site <https://www.andlil.com/societe-facebook-incorporated-140936.html>.

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ COMMISSION EUROPEENNE, 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, 21 mars 2018.

¹¹² Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil - Etablir une norme de taxation moderne, juste et efficace pour l'économie numérique : le temps et venu d'agir, COM (2018) 146 final, 21 mars 2018, p. 2.

¹¹³ *Ibid.*, p. 3.

numériques, les acteurs politiques des différents Etats membres s'évertuent à trouver des réponses fiscales adaptées à ce nouveau marché économique.

Cette proposition de directive reprend et définit des termes propres à l'économie numérique, vu que les entreprises composent avec de nouveaux concepts spécifiques, tels que les « actifs incorporels [qui sont] difficiles à évaluer, et [des entreprises] où les contenus générés par les utilisateurs et la collecte de données constituent désormais des activités essentielles pour la création de valeur des entreprises numériques »¹¹⁴.

§1. Cadre général : proposition de directive de la Commission européenne

Afin de répondre aux risques liés à la fragmentation de la fiscalité en matière de taxation numérique, la Commission européenne a élaboré deux propositions de directive le 21 mars 2018. Ces deux projets de directive¹¹⁵ ont pour objectif de prendre en considération les « nouveaux modes de création de valeur dans l'économie numérique, dans lesquels la présence physique est devenue moins nécessaire et où les contributions des utilisateurs et les actifs incorporels jouent un rôle important »¹¹⁶. Le projet législatif de la Commission repris dans ces deux directives poursuit trois objectifs : on retrouve la protection du marché unique, la protection des « assiettes nationales d'imposition des sociétés »¹¹⁷ de l'érosion fiscale « par le passage du numérique »¹¹⁸ et, enfin, la sauvegarde et protection de l'équité sociale et « des conditions de concurrence équitable entre toutes les entreprises »¹¹⁹. Cette démarche européenne évite également que des actions divisées et morcelées aient lieu si chaque Etat

¹¹⁴ COM (2018) 146 final, *op. cit.*, p. 18.

¹¹⁵ L'une établissant une proposition de directive relatives à l'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative (COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM (2018) 147 final, 21 mars 2018, ci-après abrégé dans le texte « Directive PNS ») ; L'autre concernait 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 le système commune de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM (2018) 148 final, 21 mars 2018 », ci-après abrégé dans le texte « Directive TSN »).

¹¹⁶ Commission européenne, Document de travail des services de la commission, Résumé de l'analyse d'impact, accompagnant le document : Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et 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, SWD (2018) 81 final, 21 mars 2018, p.1 (ci-après abrégé « Résumé de l'analyse d'impact »).

¹¹⁷ Résumé de l'analyse d'impact, *op. cit.*, p.1

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ *Ibid.*

membre apportait une réponse nationale à la taxe sur le service numérique (ce qui est déjà le cas pour certains Etats membres¹²⁰).

La première proposition de directive tente d'établir les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative¹²¹. Ainsi, la Commission propose une solution globale et à long-terme qui a pour projet la mise à jour du concept désuet d'établissement stable en le remplaçant par « l'établissement virtuel permanent ». Nous ne rentrerons pas dans une explication trop détaillée de cette première directive puisque le réseau social Facebook entre totalement dans le champ d'application de la deuxième directive.

La deuxième proposition de directive, est une solution provisoire, mise en place le temps « qu'une réforme des règles de l'impôt sur les sociétés » soit effectuée et « afin d'éviter l'adoption de mesures unilatérales par les Etats membres »¹²². D'après NIEMINEN M.¹²³, la seconde directive est un renfort¹²⁴ dans le cas où la première directive PNS ne permet pas de saisir l'activité numérique d'une entreprise¹²⁵.

§2. PNS : Directive sur la présence numérique significative

La refonte globale de la taxation du numérique nécessite un changement structurel¹²⁶ qui est amorcé par la première proposition de directive sur la présence numérique significative. Ce projet de directive revient sur des notions clés comme « le lieu d'imposition » et « l'objet de l'imposition » dans l'économie numérique¹²⁷ pour imposer les sociétés ayant une présence numérique significative. Ce lieu significatif peut être déduit des produits issus de la prestation des services numériques, du total d'utilisateurs du pays ainsi que du nombre d'accords commerciaux conclus sur les services commerciaux¹²⁸. La création de valeur est donc évaluée par les données et les utilisateurs qui sont les facteurs de croissance de la société¹²⁹. L'intérêt de cette directive est l'apport d'un « complément à la notion existante d'établissement

¹²⁰ EUROPEAN COMMISSION, Impact assessment, SWD (2018) 81 final, 21 mars 2018, p. 53; MICHEL B., "The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax", *IBFD*, p. 523.

¹²¹ COM (2018) 147 final, *op. cit.*

¹²² COM (2018) 146 final, *op. cit.*, p. 9.

¹²³ NIEMINEN M., "The Scope of the Commission's Digital Tax Proposals", *International/European Union/OECD, Bulletin for International Taxation*, 2018, pp. 664 - 675.

¹²⁴ L'auteur parle de « backup », NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 664.

¹²⁵ EUROPEAN COMMISSION, Fair Taxation of the Digital Economy, disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

¹²⁶ COM (2018) 146 final, *op. cit.*, p. 10.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 7.

¹²⁸ COM (2018) 146 final, *op. cit.*, p. 7.

¹²⁹ *Ibid.*

stable »¹³⁰ puisque la notion de présence significative crée « un lien imposable dans une juridiction »¹³¹ et la création de valeurs par des actifs intangibles. Cette directive établit des règles relatives tant à l'impôt des sociétés numériques qu'à l'attribution des bénéfices. L'attribution de ces derniers se base sur « les principes actuels en matière de prix de transfert »¹³² et sera déterminée au moyen de la création de valeur des activités numériques.

§3. TSN : Directive sur la taxation des services numériques

Dans l'attente de réponses plus structurelles relatives à la taxation du numérique, le deuxième projet de directive porte sur certains services numériques. Cette solution, dite de court-terme, vise à répondre immédiatement au risque de fragmentation du marché si les Etats membres adoptaient unilatéralement des mesures de taxation de l'économie numérique¹³³. Les risques liés à l'adoption de mesures étatiques non harmonisées seraient « l'insécurité juridique pour les entreprises », et la perturbation « de la concurrence au sein du marché unique »¹³⁴. Cette proposition de directive vise donc à assurer une équité entre les profits générés par les entreprises numériques et leur juste imposition par l'Etat qui a contribué à cet enrichissement. L'imposition prévue par cette directive est « une mesure provisoire [qui] ne devrait s'appliquer que jusqu'à ce qu'une solution globale ait fait l'objet d'un accord au niveau international »¹³⁵.

Quels sont ces services numériques visés par la directive ? Son article 3 et ses considérants limitent le champ d'application « aux produits provenant de la fourniture de certains services numériques [plus précisément, ceux qui créent] de la valeur par les utilisateurs [et] pour lesquels le décalage entre le lieu où les bénéfices sont taxés et le lieu d'établissement des utilisateurs est généralement le plus marqué »¹³⁶. Autrement dit, la taxe doit porter sur le produit qui provient du « traitement des contributions des utilisateurs »¹³⁷ et non porter sur « la participation des utilisateurs en elle-même »¹³⁸. Dans son dixième considérant, il est spécifié que la TSN s'applique aux produits qui proviennent de trois types de services, à savoir « i) le placement sur

¹³⁰ COM (2018) 147 final, *op. cit.*, p. 8.

¹³¹ *Ibid.*, p. 8.

¹³² COM (2018) 146 final, *op. cit.*, p. 7. Les prix de transfert ne seront pas abordés dans le cadre de ce présent mémoire.

¹³³ *Ibid.*, p. 9, « Sur les 21 Etats membres qui ont répondu à la consultation de la Commission, 15 ont estimé que la situation actuelle pouvait inciter certains Etats membres à adopter des mesures unilatérales ».

¹³⁴ *Ibid.*, p. 9.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 10.

¹³⁶ COM (2018) 147 final, *op. cit.*, p 18.

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ *Ibid.*

une interface numérique de publicités ciblant les utilisateurs de cette interface ; ii) la mise à la disposition des utilisateurs d'interfaces numériques multifaces qui permettent aux utilisateurs de trouver d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux et qui peuvent aussi faciliter la réalisation de fournitures sous-jacentes de biens ou de services directement entre les utilisateurs (parfois appelées 'service d'intermédiation') ; et iii) la transmission de données recueillies au sujet des utilisateurs et générées à partir des activités de ces utilisateurs sur les interfaces numériques »¹³⁹. De manière générale, cette directive recouvre tous les services digitaux, « en ce compris la publicité en ligne, les services d'intermédiation, et la fourniture de contenu et de solutions numériques »¹⁴⁰.

De manière synthétique, le premier type de fourniture de service (voir *supra*) peut être synthétisé de la sorte : nous avons un 'propriétaire' de l'interface numérique, un 'prestataire de service' qui place la publicité sur l'interface (il se peut que le propriétaire et le prestataire de service soient les mêmes personnes), une 'interface' qui est composée de ses utilisateurs, les 'utilisateurs' qui participent et échangent sur l'interface et un 'client' qui souhaite publier de la publicité sur l'interface afin de viser un public cible. Selon la TSN, « les [prestations de] services consistant à placer sur une interface numérique la publicité d'un client ciblant les utilisateurs de cette interface [doivent être définis par référence] à l'entité qui a permis l'affichage de la publicité sur cette interface » puisque la valeur de ladite entité consiste en des données d'utilisateurs¹⁴¹ et en trafic utilisateur¹⁴².

Le deuxième type de service dont le produit doit être imposable est celui qui permet aux utilisateurs de faire usage de l'interface numérique multiface afin de trouver différents utilisateurs et entrer en contact avec eux.

Le troisième type de service imposable est celui qui résulte de la transmission de « données recueillies sur les utilisateurs [qui] devraient porter uniquement sur les données générées à partir des activités de ces utilisateurs sur des interfaces numériques, et non sur des données générées à partir de capteurs ou d'autres moyens et collectées de façon numérique »¹⁴³.

Sont cependant exclus de la taxe, les services rendus pas une interface afin de rendre plus aisée une fourniture « sous-jacente de biens ou services directement entre les utilisateurs de l'interface », de même que les services relatifs à la « fourniture de contenu numérique [c'est-à-

¹³⁹ COM (2018) 148 final, *op. cit.*, p. 18.

¹⁴⁰ NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 667, traduction libre.

¹⁴¹ COM (2018) 148 final, *op. cit.*, p. 18.

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ *Ibid.*, p. 20.

dire des données fournies sous une forme numérique, tels que les programmes informatiques, les applications, les jeux, la musique] par une entité par l'intermédiaire d'une interface numérique »¹⁴⁴. Spotify illustre ces services de fournitures musicales.

On le comprend aisément, les usagers de l'entreprise numérique « jouent un rôle central en ce que [les trois types de services imposables n'existeraient] pas si ces usagers ne contribuaient pas activement, par exemple pour Airbnb et Facebook, ou plus passivement, avec Google »¹⁴⁵. Nous retrouvons en effet les utilisateurs en amont du service, puisque ces derniers rendent possible le service (de publication de publicité, par exemple) grâce au flux généré par les utilisateurs sur le réseau. Nous retrouvons également les utilisateurs en fin de processus, car la publicité affichée sur l'interface vise le public composé des utilisateurs de cette même interface. Autrement dit, l'interface est le socle qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact, d'échanger et ainsi générer des données. La récolte de ces données est ce que valorise le prestataire de service.

Etant donné que ce mémoire a pour objet l'étude du réseau social Facebook, nous porterons une attention particulière à la directive TSN qui cible tant les revenus provenant de la publicité diffusée en ligne que les plateformes d'intermédiaires¹⁴⁶. Au regard de ce qui a été décrit plus haut, le réseau social Facebook entre dans le champ d'application de la TSN, la majorité de ses services étant imposables en vertu de ladite directive.

Après la question « qu'est-ce qui sera imposé ? », vient « qui sera imposé ? ». Pour être assujetti à la TSN, le réseau social (ou toute autre entité numérique qui entre dans le champ d'application de la TSN) devra satisfaire à deux conditions cumulatives reprises à l'article 4, (1) de la TSN : « (a) le montant total des produits au niveau mondial déclaré par l'entité pour l'exercice concerné dépasse 750 000 000 EUR ; (b) le montant total des produits imposables générés par l'entité dans l'Union durant l'exercice concerné dépasse 50 000 000 EUR ». L'application cumulative de ces deux seuils permet deux choses. Premièrement, cela cible des grosses entités dans lesquels « la contribution des utilisateurs joue un rôle fondamental et qui s'appuient largement sur des réseaux d'utilisateurs étendus, un vaste trafic d'utilisateur et l'exploitation

¹⁴⁴ COM (2018) 148 final, *op. cit.*, p. 9.

¹⁴⁵ NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 667, traduction libre.

¹⁴⁶ Traduction libre de « intermediation platforms », repris dans le texte de NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 666.

d'une solide implantation sur le marché »¹⁴⁷. Les considérants de la directive ajoutent également que ces grandes structures sont plus enclines à s'adonner à de la « planification fiscale agressive »¹⁴⁸. Et enfin, le second seuil limite la mise en œuvre de la taxe aux entités pour lesquelles il existe une « empreinte numérique significative au niveau de l'Union en ce qui concerne le type de produits relevant de la TSN »¹⁴⁹. Le lieu d'imposition est déterminé par le lieu où une entité génère les produits¹⁵⁰, « que cette entité soit établie dans [un] Etat membre ou dans une juridiction hors Union »¹⁵¹.

La proposition de directive tente également de donner une suite favorable à la mise à jour européenne de la fiscalité qui faisait déjà l'objet, en 2017, d'une communication émise par la Commission¹⁵² et de discussions politiques entre les Etats membres¹⁵³.

Dans la section précédente, nous avons tenté de revenir, de la manière la plus objective possible, sur le fonctionnement numérique de Facebook, car ce réseau social illustre bien la désuétude des règles fiscales classiques en matière de taxation numérique. En effet, Facebook est une entreprise numérique qui se caractérise par sa capacité à être présente virtuellement au niveau mondial sans « disposer d'une présence physique pour pouvoir fournir des services numériques »¹⁵⁴. Aussi, Facebook s'enrichit par « des activités à distance, de la contribution des utilisateurs finaux à [sa] création de valeur, de l'importance des actifs incorporels ainsi que d'une tendance au développement de structures de marché hégémoniques (« *winner takes most* ») reposant sur la forte présence des effets de réseau et la valeur des mégadonnées »¹⁵⁵.

Ces caractéristiques reprises ci-dessus ont contraint la Commission à adapter les règles du jeu fiscal. Tenant compte de son impact international, la Commission s'associe pleinement aux

¹⁴⁷ COM (2018) 148 final, *op. cit.*, p. 21.

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ COM (2018) 148 final, *op. cit.*, p. 21.

¹⁵⁰ Article 5 de la proposition de directive COM(2018) 148 final, *op. cit.*

¹⁵¹ COM (2018) 148 final, *op. cit.*, p. 21, *in fine*.

¹⁵² COMMISSION EUROPÉENNE, Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique, COM(2017) 547 final, 21 septembre 2017.

¹⁵³ Voy. not. : COMMISSION EUROPÉENNE, - État de l'Union 2017, lettre d'intention adressée au président TAJANI A. et au premier ministre RATAS J., 13 septembre 2017, pp. 2-3, disponible sur https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_fr.pdf ; « Political Statement », *Joint initiative on the taxation of companies operating in the digital economy*, présentée à la présidence estonienne du Conseil par l'Allemagne, la France, l'Italie et l'Espagne en septembre 2017, disponible sur http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf ; Réunion du Conseil européen (19 octobre 2017) – Conclusions (doc. EUCO 14/17) ; Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 – Relever les défis que pose l'imposition des bénéfices dans l'économie numérique, (FISC 346 ECOFIN 1092).

¹⁵⁴ COM (2017) 547 final, *op. cit.*, p. 4.

¹⁵⁵ *Ibid.*

travaux de l'OCDE. La dimension internationale de la fiscalité numérique rend la tâche fastidieuse « compte tenu de la nature complexe du problème et de la grande diversité des questions à traiter »¹⁵⁶.

Les missions de la Commission visent d'une part à prévenir la fraude fiscale liée à l'érosion massive de la base d'imposition des entreprises numériques et, d'autre part, à éviter que des mesures unilatérales des Etats membres mettent en péril le marché unique et altèrent la concurrence¹⁵⁷. Dans la proposition de directive, sont repris les objectifs généraux suivant :

- « - protéger l'intégrité du marché unique et garantir son bon fonctionnement ;
- faire en sorte que les finances publiques au sein de l'Union soient viables et que les bases d'imposition nationales ne soient pas érodées ;
- veiller à ce que la justice sociale soit préservée et que des conditions de concurrence équitables soient assurées pour toutes les entreprises exerçant leurs activités dans l'Union ; et
- lutter contre la planification fiscale agressive et combler les lacunes qui existent actuellement dans les règles internationales et qui permettent à certaines entreprises numériques d'éluder l'impôt dans des pays où elles exercent leurs activités et créent de la valeur. »

En 2018, la Commission s'attelait donc à trouver des solutions temporaires mais pragmatiques, afin de répondre à court terme aux problèmes posés par l'évanescence du rattachement territorial des entreprises numériques avec le sol européen. Dans l'attente de réponses globales à l'échelle mondiale par l'OCDE (courant de l'année 2020), la proposition de la Commission a pour objectif de proposer « une mesure ciblant les produits tirés de la fourniture de certains services numériques, qui soit facile à mettre en œuvre et qui contribue à assurer des conditions de concurrence équitables pendant la période transitoire jusqu'à ce qu'une solution globale soit en place »¹⁵⁸.

Cette proposition de directive de la Commission européenne tient aussi compte des travaux relatifs à l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS¹⁵⁹) et élaborés en 2016¹⁶⁰. La directive ACCIS de 2016 ne sera pas abordée dans ce présent mémoire. Rappelons simplement qu'elle fut proposée par la Commission dont le but est de « permettre aux entreprises de considérer l'Union comme un marché unique aux fins de l'impôt sur les

¹⁵⁶ COM (2017) 547 final, *op. cit.*, p. 5.

¹⁵⁷ COM (2017) 547 final, *op. cit.*, p. 5.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 6.

¹⁵⁹ COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de Directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 683 final, 25 octobre 2016.

¹⁶⁰ COM (2017) 547 final, *op. cit.*, p. 6.

sociétés et, par voie de conséquence, faciliter leurs activités transfrontières et promouvoir le commerce et les investissements »¹⁶¹. Là, déjà, l’objectif de ce projet est l’unification des règles relatives à l’impôt des sociétés garantissant ainsi « un cadre concurrentiel, juste et fiable pour l’imposition des sociétés dans le marché unique »¹⁶².

Section 3: OECD Proposals

In order to follow the transformation of the economy, one of the challenges raised by the The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), in 2013¹⁶³, was to fight against the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), i.e. the “tax planning strategies used by multinational enterprises that exploit gaps and mismatches in tax rules to avoid playing tax”¹⁶⁴. “ The OECD is an international organization that works to build better policies for better lives”¹⁶⁵. The ambition of the OECD is to build guidelines and rules that promote “prosperity, equality, opportunity and well-being for all”¹⁶⁶. The OECD focuses on economic issues and, by extension, tax issues with the help of the Members countries and organisations’ work.

§1. Concerns of the OECD

Two years later, in 2015¹⁶⁷, the changes due to the digitalisation of the economy was determined as the main tax challenge in the scope of the BEPS Action Plan¹⁶⁸. According to the OECD, the countries losses due to the BEPS practices is of about “USD 100-240 billion in lost revenue annually”¹⁶⁹. Through the work done by the OECD/G20 Inclusive Framework (OECD/G20 IF) on BEPS, over “135 countries and jurisdictions are collaborating [since 2015] on the implementation of 15 measures to tackle tax avoidance, improve the coherence of international

¹⁶¹ COM (2016) 685 final, *op. cit.*, p. 2.

¹⁶² COM (2018) 146 final, *op. cit.*, p. 4.

¹⁶³ OCDE, *L’imposition des entreprises multinationales, Érosion de la base d’imposition et transfert de bénéfices (BEPS)*, Note de synthèse, n°3, 2015, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>

¹⁶⁴ OECD, Inclusive framework on Base Erosion and Profit Shifting, “What is BEPS ?”, <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

¹⁶⁵ *Ibid.*

¹⁶⁶ *Ibid.*

¹⁶⁷ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015.

¹⁶⁸ OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, January, 2020.

¹⁶⁹ OECD, Inclusive framework on Base Erosion and Profit Shifting, “What is BEPS ?”, <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

tax rules and ensure a more transparent tax environment”¹⁷⁰. Those 15 actions are integrated in the so-called Action Plan that covers a broad economic spectrum. Nevertheless, much more remains to be done in the field of the digitalisation of the economy. The digitalisation is linked to new ways of consumption and new ways of business that both question the traditional taxation principles. For the sake of clarity, the following development will focus mainly on the Actions 1, namely the Tax Challenges Arising from Digitalisation¹⁷¹.

As stated by the OECD, the important aspect of the international tax system is the development of intangible “value drivers”¹⁷², which have threatened the *nexus* rules. This *nexus*, as explained before, was needed to distribute taxing rights on income generated from “cross-border activities”¹⁷³. With the digitalization, the main question that arose was about the taxation of the cross-border activities and the changes brought in the notions of “nexus and profit allocation rules”¹⁷⁴. Since the allocation of taxing power prescribes that an income can be captured by either the source State or the resident State¹⁷⁵, the source State taxes on its own territory as it can affirm *nexus* with certain income¹⁷⁶ and the resident State can tax the income directly because “the residents are normally present on the territory and can be obliged to pay taxes”¹⁷⁷. Both States need to know when to tax in order to avoid double taxation.

The second great step of the OECD/G20 IF was the publishing, in March 2018, of an Interim Report which gave a more detailed examination of the businesses that are in the scope of the work done for “Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy”¹⁷⁸. Those “highly digitalized business models”¹⁷⁹ are characterized by three main components : “(i) Scale without mass [that] impacts the distribution of taxing rights over time by reducing the number of jurisdictions where a taxing right can be asserted over a business’s profits. (ii) A heavy reliance on intangible assets [that] strains the rules for allocating income from intangible assets

¹⁷⁰ OECD, Inclusive framework on Base Erosion and Profit Shifting, “What is BEPS ?”, *op. cit.*

¹⁷¹ OECD, Inclusive framework on Base Erosion and Profit Shifting, “BEPS Action”, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

¹⁷² *Ibid.*

¹⁷³ *Ibid.*

¹⁷⁴ *Ibid.*

¹⁷⁵ MALHERBE P., *Elements of International Income Taxation*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 57.

¹⁷⁶ *Ibid.*

¹⁷⁷ MALHERBE P., *Elements of International Income Taxation*, *op. cit.*, p. 79.

¹⁷⁸ OCDE, *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, Éditions OCDE, Paris, 2018, disponible sur <https://doi.org/10.1787/9789264301627-fr>.

¹⁷⁹ OCDE, *L'imposition des entreprises multinationales, Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS)*, Note de synthèse, 2015, n°3, <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>.

among different parts of an MNE group, creating uncertainties and opportunities for locating income in low or no tax entities. (iii) Data and user participation [that] poses challenges to the existing nexus and profit allocation rules, especially in situations where the highly digitalised business that exploits the data and user-generated content has little or no taxable presence in the jurisdiction where the users are located”¹⁸⁰.

The third characteristic of the highly digitalized businesses questions the *nexus*. In order to make some progress in the redefinition of the *nexus* and profit allocation rules, few proposals came on the table during the public consultation made in February and March 2019¹⁸¹. These three proposals were respectively “the user participation [...], the marketing intangibles [and] the significant economic presence”¹⁸². The objective of “these proposals [is] to recognise, from different perspectives, value created by a business’s activity or [by the] participation [of users] that is not recognised in the current framework for allocating profits”¹⁸³.

In October 2019¹⁸⁴, the Secretary-General’s tax report states that those three proposals focus on the rethinking of a new “[i] scope, [ii] nexus, [iii] new profit allocation rules going beyond the arm’s length principle [and] increased tax certainty delivered via a three tier mechanism”¹⁸⁵. In a constant concern to have a tax response that pleases almost all Member States, the “‘Unified Approach’ under Pillar One”¹⁸⁶ covers the three proposals that have few

¹⁸⁰ “For example, some highly digitalised business models may solicit substantial contributions to, and active utilisation of, a web-based platform by a jurisdiction’s residents, generating substantial value for a business but, under the current tax rules, that jurisdiction may not have a taxing right over any of that business’s income. Some of these business models may facilitate large numbers of transactions between persons within the same country, similarly generating value for the business without creating any taxing right for the user or market jurisdiction – notwithstanding the highly localised impact of the utilisation of the platform. This “remote” participation in the domestic economy enabled by digital means but without a taxable physical presence is often seen as the key issue in the digital tax debate”, OECD, (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

¹⁸¹ OECD, (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document*, *op. cit.*, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

¹⁸² OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document*, *op. cit.*, pp. 9-11.

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ OECD (2019), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2019*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf.

¹⁸⁵ OECD, (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 15.

¹⁸⁶ OECD, (2019), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, *op. cit.*, p. 6.

convergences¹⁸⁷, even if the user participation proposal is nevertheless the one targeting the most digital businesses¹⁸⁸. A few months later, the OECD/G20 IF on BEPS¹⁸⁹ released a framework that will be the heart of the final negotiations expected by mid-2020, based on a Two-Pillar Approach.

§2. Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

1. Pillar One: Unified Approach

The *nexus* is used to allocate the jurisdiction to tax. Because the *nexus* given by the ‘permanent establishment’ criterium can no longer be applied within the digital economy, the aim of the first Pillar is to adapt the allocation taxing rules transformed by the digitalisation¹⁹⁰. The first Pillar will thus concentrate on the new *nexus* created by the digital economy in order to find the source of the money earned. Indeed, the link between the “taxable event” and “the taxable authority” is not direct anymore¹⁹¹. In other words, the location of the activity, i.e. the created value (by the Facebook’s users, for instance), is not where the taxpayer business is located.

2. Pillar Two

Briefly, the second Pillar foresees rules for a jurisdiction to tax a business if the income is exposed to “no or only very low taxation”¹⁹² by “[providing] jurisdictions with a right to ‘tax back’ where other jurisdictions have not exercised their primary taxing rights or the payment is otherwise subject to low levels of effective taxation”¹⁹³. Also known as the “Globe” proposal, this Pillar Two was subjected to a second public consultation in December 2019 (the first public consultation took place in February 2019, for the two Pillars)¹⁹⁴. The Pillar Two gathers five

¹⁸⁷ “[i] though there is some variation in how the proposals address the digitalisation issue, to the extent that highly digitalised businesses are able to operate remotely, and/or are highly profitable, all proposals would reallocate taxing rights in favour of the user/market jurisdiction; [ii] all the proposals envisage a new nexus rule that would not depend on physical presence in the user/market jurisdiction; [iii] they all go beyond the arm’s length principle and depart from the separate entity principle; and they all search for simplicity, stabilisation of the tax system, and increased tax certainty in implementation”, OECD (2019), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, op. cit., p. 14.

¹⁸⁸ *Ibid.*

¹⁸⁹ OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, op. cit., p. 8.

¹⁹⁰ OCDE, *L’imposition des entreprises multinationales, Érosion de la base d’imposition et transfert de bénéfices (BEPS)*, Note de synthèse, n°3, 2015 <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>.

¹⁹¹ MALHERBE, P., *Elements of International Income Taxation*, op. cit., p. 20.

¹⁹² OECD (2018), “Tax and digitalisation”, *OECD Going Digital Policy Note*, OECD, Paris, www.oecd.org/going-digital/topics/tax.

¹⁹³ OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, op. cit., p. 27.

¹⁹⁴ *Ibid.*

“component”, i.e. the measures still discussed by the inclusive framework, that are the “Income inclusion rule”, “the switch-over rule”, “the undertaxed payments rule”, “the subject to tax rule”, and “the rule co-ordination, simplification, thresholds and compatibility with international obligations”¹⁹⁵. Those five rules have in common to prevent from a too high tax base erosion from the companies¹⁹⁶. Following the authors MARLEY P., CAO T., GRAY K. AND HAWKINS-SCHULZ K., the advantage of Pillar Two’s measures is that they can be adopted more easily by the States since those five rules can be articulated to tackle a revenue that has not been taxed¹⁹⁷. Whatever the measure chosen by the State, the primary aim of the “Globe” proposal remains to be the avoidance of tax evasion and base erosion¹⁹⁸. According to the “Progress Note on Pillar Two”, work has still to be done to improve this second Pillar approach¹⁹⁹.

Section 4: Analysis and critical reflection of European Commission proposals and the OECD’s work

In the preceding section, we went through the European and international proposals that target the digital economy. In this new context, some academics have pointed out relevant elements that may help in the creation of a new tax paradigm. Below, we will try to articulate some of these different points of view, after a foreword over some key concepts to keep in mind along this chapter.

§1. Foreword

In the traditional economy, the territorial *nexus* is usually located where the benefits are created. Those two concepts are complementary. The origin of the benefits allocates the taxing power between the source State and the residence State. With the digital economy, a shift occurs from both the territorial *nexus* and profit localization to a new proxy and a notion of value creation. The two latter concepts try to tackle the enrichment made by the digital enterprise. The territorial concepts of “economic allegiance”²⁰⁰, on the one hand, and the “benefits

¹⁹⁵OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *op. cit.*, p. 27.

¹⁹⁶ MARLEY P., CAO T., GRAY K. AND HAWKINS-SCHULZ K., « L’OCDE publie un document de consultation sur sa proposition globale de lutte contre l’érosion de la base d’imposition », 11 novembre 2019, disponible sur <https://www.osler.com/fr/ressources/reglements/2019/1-ocde-publie-un-document-de-consultation-sur-sa-proposition-globale-de-lutte-contre-l-erosion-de-la>

¹⁹⁷ *Ibid.*

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *op. cit.*, p. 27.

²⁰⁰ SCHÖN W., “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, n°11, 2017, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091496>, p. 4.

principle”²⁰¹, on the other hand, are no longer relevant to capture profits derived from cross-border digital transactions. Those two concepts could, in the traditional economy, distinguish the production country from the destination country. As a matter of fact, the economic allegiance is also irrelevant because the permanent establishment -which is an evidence for “strong and visible [connection] to a jurisdiction”²⁰²- can no longer be used.

The benefits principle determines where the market country is, i.e. where the tax base should be located. The market country attempts to link its users’ contribution located in its jurisdiction, with the created revenue²⁰³ to trigger the taxation. The idea of considering the market country as a pertinent tax base is coming from the above-mentioned source State and the residence State distinction. Indeed, the permanent establishment in cross-border buying and selling are mostly located where the demand is.

The absence of fair taxation in the market country is a direct consequence of the mismatch between the intangible character of the digital economy and the old physical presence required to trigger a taxation. The need to update the tax is essential to ensure the economic competitiveness, as the income short fall is all the more important since the digital economy is increasing the potential tax base in the market country.

In order to simplify our statement, let’s consider that the market country and the creation value are the two sides of the same coin. Following the allocation of taxing right, one seeks the market country because it is where the benefits are (the traditional benefits principle, i.e. the value creation) and where a permanent establishment is located. But what about the value creation in the digital economy which deals with intangibles and users’ contribution? In this field, a shift has happened from the traditional benefits principle “[to] the concept of “value creation” [whereby] the allocation of taxing rights between countries should be based on the level of value created by the local business units of a multinational firm on the territories of their respective jurisdictions”²⁰⁴.

²⁰¹SCHÖN W., “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *op. cit.*

²⁰² *Ibid.*

²⁰³ *Ibid.*

²⁰⁴ SCHÖN W., “One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, n° 10, 2019, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3409783> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3409783>, p. 7.

§2. Critical analysis and reflections over the DST Directive

With a constant concern for equality, the Commission has adopted this short-term DST Directive in order to respond to the need of “fairness of taxation”²⁰⁵. As explained by LAMENSCH M., the first goal of the DST Directive is not only to generate income for the Member States²⁰⁶ but also to create a sense of “satisfaction and perception of fairness by EU citizens [...] even if [...] the expected revenue would actually be quite low”²⁰⁷.

1. WHO TO TAX : DISCRIMINATION CONCERNS

According to NIEMINEN N., the thresholds of article 4, 1, (a) et (b) of the DST Directive establishing the taxable person may constitute a discrimination²⁰⁸. As a matter of fact, those thresholds mostly target bigger non-European companies. This point was addressed in the report of the Impact Assessment²⁰⁹: the general thresholds of 750 million EUR on the worldwide revenues²¹⁰ (article 4, 1, (a)) will concern the companies that hold a dominant position in the market, i.e. 19,2%²¹¹. Moreover, conforming to the « EU and constitutional non-discrimination requirements [...] the threshold likely needs to be equal for cross-border and domestic situations for various forms of advertising”²¹².

NIEMINEN, N., points out other negative consequences of such thresholds because they might dissuade the development or progress of a company above this total revenue amount²¹³. Also, a huge turnover amount does not prevent the digital enterprise from having losses. KPMG’s Report concludes that 3% tax on the total turnover might then be applied on “a company [...] in loss position [and] mitigate the disincentive to start ups”²¹⁴. A growing company could have difficulty paying a 3% tax on its revenue, since its “profit margin, or even the profitability in

²⁰⁵ LAMENSCH M., “Digital Services Tax : A critical Analysis and Comparison with the VAT System”, *European Taxation*, vol. 59, n°6, 2019, p. 2.

²⁰⁶ LAMENSCH M., *op. cit.*, p. 2. According to the author, “the expected revenue would be around EUR 5 billion per year”.

²⁰⁷ LAMENSCH M., *op. cit.*, p. 2.

²⁰⁸ NIEMINEN M., « The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals” *IBFD*, 2018, p. 665.

²⁰⁹ Impact Assessment, *op. cit.*, p. 67.

²¹⁰ COM (2018) 148 final, *op. cit.*

²¹¹ Analyse d’impact, *op. cit.*, p. 68, voir “Table (10) : Trade-off between potential revenue and number of companies”.

²¹² KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., “Taxation of the Digital Economy: a Pragmatic approach to Short-Term Measures”, *European Taxation*, vol. 58, n° 4, , 2018, p. 127.

²¹³ Nieminen, M., *op. cit.*, p. 666.

²¹⁴ KPMG, “Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals”, April 2018, p. 12, disponible sur https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf.

general, may be very small for an emerging company, particularly if its business model relies significantly on a sufficient mass of users”²¹⁵.

2. WHAT TO TAX : THE RISK OF RING-FENCING THE ECONOMY

The European commission chose a focused approach “that ring-fences [some] digital activities”²¹⁶ in order to identify the tax base. Contrary to the first directive proposal for the taxation of the significant digital presence, the DST directive is characterized by the narrow tax base. The taxable amount comes from specific revenue mentioned in article 3, 1, (a), (b) and (c) of the DST directive. The lives of users and the exploitation of their data create the value (which will be discussed further) for the reason that “the user contribution is the factor that the measure is intended to reflect”²¹⁷.

The focused approach conflicts with the general economy’s approach where there is no distinction between the digital economy and the non-digital economy. The aim of the targeted approach of the DST Directive can make sense to identify some specificities of the digital economy²¹⁸, as it is expanding and becoming present almost everywhere, if not “becoming the economy itself”²¹⁹.

Therefore, NIEMINEN M. sensitizes the reader to the two points of view which seem to diverge. The OECD states that “it would be difficult, if not impossible to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purpose”²²⁰, and the Commission’s, for which the ring-fence method is already applied in the EU VAT system. This point was also discussed in the Impact Assessment where we can read that it is common, for some companies, to conduct diverse “business activities/services [at the same time and which mingle] business models”²²¹. Nevertheless, the Commission seems to counterbalance the ring-fence method of the digital economy by establishing a special instrument, referred to in article 4 of the SPD Directive in order to monitor the issues and outcomes of the tax in the next few years²²². This monitoring

²¹⁵ NIEMINEN, M., *op. cit.*, p. 666.

²¹⁶ *Ibid.*, traduction libre de « a targeted regime that only captures or “ring-fences”».

²¹⁷ *Ibid.*, p. 667.

²¹⁸ SCHÖN W., “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *op. cit.*, p. 7.

²¹⁹ NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 667.

²²⁰ *Ibid.*

²²¹ As mentioned by the Commission’s Impact Assessment, *op. cit.*, p. 79, the different revenues must be distinguished from their respective activities, depending on whether it is revenue from advertising activities, of from financial activities, for instance.

²²² NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 667.

would enable the Commission to broaden the scope in the future, if the ring-fence method wouldn't fit the needs of the economy.

A careful look at the component of the digital economy is important to understand this new field. So, to take a more nuanced view, SCHÖN W. says that “ring-fencing” or specific rules are not a problem as long as the specific rules in the “digitalized economy [apply with the] general assumptions about the scope and structure of the international tax regime and the allocating of taxing rights between countries”²²³. As an example, the author mentions specific permanent establishment definition given in the OECD Model tax convention about the “taxation of artists, entertainers and sportsman” (art. 5, §2, OECD Model)²²⁴. The specificities of the article 5, §2 of the OECD Models highlights the “real world situation”²²⁵ in order to execute and adapt comprehensive rules.

Now that we have introduced the ring-fence method proposed in the DST Directive and which focuses on the digital economy, we can go deeper in the explanation and description of those rings, especially the *online advertising services* (OAS) and the *intermediation platforms* (IP). In the digital economy, we can find several business models, such as the “online retailing, international advertising, cloud computing and internet app stores”²²⁶. The digital Facebook model is based on the “exploitation of the personal data”²²⁷.

The two elements, OAS and IP, constitute the “two types of digital business models”²²⁸ as they both create taxable revenues in the scope of the DST Directive. The revenues coming from the OAS are referred to in article 3, 1, (a) and (c) of the DST Directive as “the placing on a digital interface of advertising targeted at users of that interface [and] the transmission of data collected about users and generated from user’s activities on digital interface”. As mentioned above, the users of those interface create the value of the company as the value is generated by the collected data, itself created by the activities of the members of the platform. Because Facebook has a creation of value based on the “network [through] active user participation social media platforms, online marketplaces that match suppliers and purchasers or user-generated content on streaming platforms”²²⁹, it falls under article 3, 1, (a) and (c) scope of definition.

²²³ SCHÖN W., “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *op. cit.*, p. 7.

²²⁴ *Ibid.*

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ G. KOLFER, G. MAYR & C. SCHLAGER, *op. cit.*, p. 123.

²²⁷ *Ibid.*

²²⁸ NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 667.

²²⁹ KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., *op. cit.*, p. 123.

After the data is collected from the users, the question that arises is how it will be monetized. Such an operation is the conversion of the information into the form of currency or valuable amount. This means the collection of user data is not enough to be qualified as OAS revenue: it has to be monetized.

Not so far from the idea of ring-fencing the digital economy, some authors explain that a short-term measure must define its scope. That is, to ascertain “the unique features of ‘digitalization’”²³⁰ in order not to fall within a more traditional economy which has not “undergone any fundamental changes due to digitalization”²³¹. According to the same authors, the center of the digitalization is “the scale collection, use of a business model and value creation”. Therefore, the objective is not so much to isolate the digital economy by ring-fencing it, but rather to know where the digital economy stands, i.e. to identify the essence of it. Therefore, the main criterium is “the monetizing user data [...] of Internet advertising [by the] exploitation of personal data”²³². Once a company has adopted a highly digitalized business model, its creation of value coming from “the exploitation of personal data for third-party advertising” is subject to be a chargeable event for “the state from whose residents the user data is collected”²³³.

Facebook, as well as Google, provide “a targeted advertising service [without actually selling] data per se”²³⁴. In other words, Facebook offers an advertising service, which can be compared to a software offering services to other so-called consumer software of this advertising service. Both software (the offering one and the consumer one) can interplay or connect via an Application Programming Interface (API) which is the digital interface, i.e. Facebook network made up of users’ data. This data can be harvested by the consumer software in order to target potential customers.

More precisely, an API “is a computing [which refers to the use of a computer to process data] interface to a software component or a system, that defines how other components or systems can use it”²³⁵. A computing interface is “a shared boundary across which two or more separate

²³⁰ KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., *op. cit.*, p. 126.

²³¹ *Ibid.*

²³² *Ibid.*, Next to the exploitation of personal data, two other categories are distinguished, “the Traditional” one and the “hybrid” one.

²³³ *Ibid.*

²³⁴ NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 669, note de bas de page n°40.

²³⁵ Application programming interface, (date de dernière mise à jour de la page : le 18 mai 2020), dans *Wikipédia*, URL : https://en.wikipedia.org/wiki/Application_programming_interface;

components of a computer system exchange information”²³⁶. Facebook can offer this advertising service because it has collected user data in a database. The collected data is “more valuable to them [once it is] ‘refined’ as targeted advertising”²³⁷.

This value creation is the key concept that links Facebook’s activities with the DST Directive. This notion of value creation is the “tool for [the] interpretation [of the Directive]” as “the user contribution is the factor that the measure is intended to reflect”²³⁸. The notion of creation value mentioned in the proposals fit in the continuity of the works done by the OCDE/G20 BEPS released in 2013. The issue about the value creation value will be discussed more in depth in the §5 of this section.

3. WHERE TO TAX?

The general *nexus* used in the DST Directive in order to determine the territorial scope of application is “the location of the user”²³⁹. But the “digital footprint”²⁴⁰, consisting in identifying the user, will change depending on the service provided. The business models, i.e. the advertising service as proposed by Facebook, is composed of respectively the targeted advertising revenue, and the selling user data revenues. In both cases, the place of taxation is where the user has used the service (online chat, exchange of files, etc.). The article 5 (5) of the DST Directive states that “[...] the Member State where a user's device is used shall be determined by reference to the Internet Protocol (IP) address of the device or, if more accurate, any other method of geolocation”. The purpose of this article 5 of the Directive is to identify the location of the users “since the revenue generated [...] may be linked to many users [...]; it is then necessary to allocate the taxing right over the taxable revenue among the different Member States”²⁴¹. The allocation of the taxing right in the DST Directive is “the relevant event [...] is the activity that enable the collection of the user data, for example, an individual’s activity on a free search engine service”²⁴². So, the “the event [relating] to the monetizing stage is irrelevant in determining the location of the user in the ‘selling of data’ situation”²⁴³.

²³⁶Application programming interface, (date de dernière mise à jour de la page : le 18 mai 2020), dans *Wikipédia*, URL : https://en.wikipedia.org/wiki/Application_programming_interface.

²³⁷ NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 669, note de bas de page n°40.

²³⁸ *Ibid.*, p. 677.

²³⁹ *Ibid.*, p. 671.

²⁴⁰ *Ibid.*

²⁴¹ LAMENSCH M., *op. cit.*, p. 5.

²⁴² NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 672.

²⁴³ *Ibid.*

As proposed today in the DST Directive, the distribution of the tax between the Members States involves difficult “compliance obligations but also renders controls almost impossible”²⁴⁴ and the remittance would proceed as follow: each taxpayer would have to register in the Member State where the tax will be paid²⁴⁵.

4. GENERAL COMMENTS ON THE DST DIRECTIVE

The DST rate shall be 3% (article 8 of the DST) on the entity meeting both conditions mentioned in the article 4 of the DST. The 3% tax is on the total revenue of the entity and is, at first sight, like a withholding tax. At first, SCHÖN W. describes the intention of the EU Members, following some EU political declarations²⁴⁶, as a UE withholding tax. This withholding tax was more “a [...] compensatory tax ensuring digital multinationals paying their ‘fair share’ of tax [...] but also ‘fair’ in relation to the jurisdiction from where they derive profits”²⁴⁷. The term “compensatory” refers to the possibility for the entity liable to the tax to not pay it if the entity shows “that a substantial foreign tax is levied on the profits that have been shifted offshore”²⁴⁸. But the struggle from the market countries (see *supra*) to have their share of the cake from increased value creation of the entity made it so that “a warehouse can be regarded as PEs if their functions goes beyond a merely auxiliary nature to address [a] business model”²⁴⁹. So, it has moved away from a purely compensatory tax to reach “a permanent shift of taxing rights between countries”²⁵⁰. The KPMG report also concludes that a “3 percent charge on gross revenue — not net profit — the Digital Services Tax does represent a considerable shift of taxing rights to Source States”²⁵¹.

§3. Critical analysis of the OECD Two-Pillar Approach

1. “WHY DOES IT MATTER”²⁵²

The goal of the discussion under the OECD proposals is to find a common ground between the digital economy without borders and the need of “ a comprehensive consensus-based solution

²⁴⁴ NIEMINEN M., *op. cit.*, p. 672.

²⁴⁵ LAMENSCH M., *op. cit.*, p. 6.

²⁴⁶ SCHÖN W., “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *op. cit.*, p. 10.

²⁴⁷ *Ibid.*

²⁴⁸ *Ibid.*, p. 12.

²⁴⁹ *Ibid.*, p. 13.

²⁵⁰ *Ibid.*

²⁵¹ KPMG, “Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals”, April 2018, p. 12, disponible sur https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf.

²⁵² Title taken from the website of the OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation”, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

that deals with both the allocation of taxing rights and the remaining BEPS issues”²⁵³. The balance of those two characteristics would ensure a “secure and sustainable [...] tax system” as it builds a fair taxation system among “traditional and digital businesses”. As at European level, an international collaboration is needed to harmonize the unilateral State’s taxation methods.

2. EVERYTHING IS ABOUT INTERPRETATION: THE NEW NEXUS AND CREATION VALUE

Following A. MARTÍN JIMÉNEZ²⁵⁴, the original distinction between resident State and source State was established to allocate the taxing power of a jurisdiction and avoid, at the same time, double taxation. This differentiation was a way to find the source of income. From a general point of view, the concept of value creation, which tries to catch the source of income, defines where the income must be imposed. The author adds that value creation, as a “positive source”, is a “rule [...] formulated in very abstract terms, [...] it lays out general rules of allocation of incomes”²⁵⁵. The issue with that ambiguous and equivocal positive rule is that it can lead to different interpretations. As explained by the author, “residences and sources countries”²⁵⁶ have benefited from “vague meaning to defend their positions and even to justify their unilateral measures”²⁵⁷.

Quite surprisingly, for the author, the concept of value creation was inserted again in the work done by the “BEPS Action 8-10 or the OECD Transfer Pricing Guidelines (2017)”²⁵⁸ and in the Interim Report on Action 1 for the digitalized economy, published in 2018. For the latter, the notion of value creation changed when the “Unified Approach” came on the table, in 2019 (the notion of value creation was replaced by the three Amounts, A, B and C). In the opinion of the author, this current situation gives “two versions of the principle of value creation and [as a consequence lead to] an international equilibrium resting on shaky grounds”²⁵⁹. The greatest risk is that the notion of value creation, far from being clear²⁶⁰, led to several interpretations and, by extension, several measures taken by the States that allege differently their power to impose the “value created in their market by users and clients that could not be taxed within the

²⁵³ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation”, *op. cit.*

²⁵⁴ MARTÍN JIMÉNEZ A., “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?”, *Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Papers, IBFD*, 2020, vol. 74, n° 4/5, pp. 1-18.

²⁵⁵ MARTÍN JIMÉNEZ A., “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?”, *op. cit.*, p. 4.

²⁵⁶ *Ibid.*

²⁵⁷ *Ibid.*, p. 10.

²⁵⁸ *Ibid.*

²⁵⁹ *Ibid.*

²⁶⁰ *Ibid.*, p. 1.

traditional consensus represented by income tax treaties that follow the OECD Model²⁶¹. While the whole issue is to avoid unilateral measures, those possible divergent interpretations add to the confusion since “current tax treaties give rise to between the place where a business activity is conducted and the place of taxation”²⁶². The notion of “users” is also used in the proposals of the European Union where “value contribution”, “users” and “user value creation” would legitimize a tax collection where the profit is generated²⁶³. The author regrets the confusion caused by the positive concept of value creation and explains it by the weaknesses of the Interim Report that made that “the debate on residence or source taxation never disappeared”²⁶⁴.

In other words, no structural change was made by the work of the OECD, but changes brought by the OECD enable different States to diverse interpretations²⁶⁵.

§4. The digital taxation and the endless seeking of justice: the fair and efficient distribution

1. FAIRNESS TO THE DETRIMENT OF EFFICIENCY?

Before going into more details regarding the fairness and the efficiency goals of the DST Directive, let’s introduce some characteristics of this short-term proposal. In a relevant and understandable comparison between the VAT system and the DST Directive, LAMENSCH M. explains a few features of the DST Directive. Without going into too many considerations beyond the scope of this end of study memory, let’s remember some VAT tax features in order to understand the main differences between VAT and DST Directive. First, in contrast with the DST Directive, the VAT system is known as neutral for the companies; a “broad”²⁶⁶ consumption tax due by the consumer but collected by the companies. This VAT system “is a key component of Member States’ (and EU) revenue”²⁶⁷. Secondly, the VAT is a consumption tax which is levied on almost all goods and services while the DST Directive is mainly a tax restricted to specific revenue created by digital activities and not harvested on the consumption of almost all goods and services. Moreover, this DST tax is only collected by businesses “with significant worldwide turnover and significant revenue subject to DST”²⁶⁸.

²⁶¹MARTÍN JIMÉNEZ A., “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?”, *op. cit.*, p. 8.

²⁶² *Ibid.*

²⁶³ *Ibid.*, See footnote 60.

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 9.

²⁶⁵ *Ibid.*

²⁶⁶ LAMENSCH M., *op. cit.*, p. 6.

²⁶⁷ *Ibid.*

²⁶⁸ *Ibid.*

In contrast with the VAT, the consumer is not an end, but a means of determining the “taxable amount” of the DST, as the “users”²⁶⁹ do not take place in business dealing but the user is “being identified as having created “value” for the supplier and allowing [the supplier] to sell its services at a high price”²⁷⁰.

The characteristics mentioned above allow the author to scale the DST Directive tax in the light of a barometer of “a good tax”²⁷¹ with those general indicators: “principles of equity, neutrality, certainty and simplicity, and efficiency and effectiveness”²⁷². It is worth taking a detour through those general tax principles, because it makes it possible to better assess the practical impact of the directive. Briefly, in order to evaluate the DST Directive in the light of “equity” and “neutrality”, let’s keep in mind that, in terms of equity, the “DST scores higher than VAT since it only has to be paid by companies with a high turnover, while VAT impacts consumers in the same way irrespective of their personal situation and ability to pay”²⁷³. Concerning neutrality, we have seen (*supra*) the ring-fence method used in the DST Directive. NIEMINEN M.’s point of view converges with the statements taken from LAMENSCH M.²⁷⁴, according to which the aim of this ring-fence method is to target precisely the companies that meet the thresholds taken in the DST Directive.

When we continue to assess the tax proposal regarding the comprehensive conformity of the general taxation principles, particularly under the simplicity²⁷⁵ criterium, one question arises: does the end pursued by the objective of tax justice, mentioned in chapter 2, can justify all means? Indeed, the localization of the place of taxation, as referred to in article 5 DST Directive, seems to be quite hard to implement. Here also, the academics agree that the procedure to identify where the taxpayer is may be complicated and we should ask ourselves to what extent “it may be argued that it is more a question of cost and control, rather than of ability to keep track of the different taxable events and their location”²⁷⁶. With regards to the effectiveness²⁷⁷ of the tax, it can be said that the ball is still too much in the court of the companies. LAMENSCH M. explains the effective remitting of the DST Directive would rely a lot on the

²⁶⁹ LAMENSCH M., *op. cit.*, p. 6.

²⁷⁰ *Ibid.*

²⁷¹ *Ibid.*

²⁷² *Ibid.*

²⁷³ *Ibid.*, p. 7.

²⁷⁴ *Ibid.*

²⁷⁵ *Ibid.*

²⁷⁶ LAMENSCH, M., *op. cit.*, 7.

²⁷⁷ *Ibid.*

inclined and responsible companies themselves, considering that it is almost impossible for the EU tax administration to oversee and administer the tax withholding. Unfortunately, the UE Member States are not in a position to verify the compliance of what is reported by companies²⁷⁸. In her article, LAMENSCH M. raises the issue of the (lack of) law enforcement by EU Member States in the third countries as if the absence of legitimacy of the DST Directive could lessen its effects.

2. THE FAIR AND EFFICIENT DISTRIBUTION: WHAT'S THE MATTER WITH DIGITALIZATION?

Fairness and efficiency are the underlying principles of this new taxation system. Those common values are shared between Members States and guarantee that revenue coming from the companies will be equitably redistributed. Fairness and efficiency also bring certainty to obtain “social justice”, key characteristics of taxation system. After all, this aim of justice was the first concern of the Commission in the field of the EU tax system since an increase in transparency has been generally improved²⁷⁹. Let's remember “binding rules [that were adopted] to close loopholes facilitating tax avoidance²⁸⁰, action of non-cooperative jurisdictions [was taken]²⁸¹ and an update VAT framework²⁸² [was created] to fit for the modern world”²⁸³. All these measures pursue a goal of fiscal justice and allow the prosperity of the projects embodied in the Single Market and in the European Social Model²⁸⁴.

As it appears from what we have read about digital taxation, the issue is not so much about the digitalization of the economy. Of course, we have developed the tricky question of territorial connections *nexus* and how to estimate the value creation in the digital economy. All taxation projects encountered difficulties and debates during their establishment. But whatever the difficulties are, the main point in question is the possibility for a digital company, as for any traditional international company, to avoid contributing to the tax load funding public

²⁷⁸ LAMENSCH M., *op. cit.*, p. 7.

²⁷⁹ Council Directive (EU) 2015/2376; Council Directive (EU) 2016/881; Council Directive (EU) 2016/2258; COM (2016) 198 final and COM (2017) 335 final.

²⁸⁰ Council Directive (EU) 2016/1164 and Council Directive (EU) 2017/952.

²⁸¹ See: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2017/12/05/taxation-council-publishes-an-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> and <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/01/23/taxation-eight-jurisdictions-removed-from-eu-list/>.

²⁸² Directive on VAT on e-commerce, proposal adopted by the Commission (COM (2016) 757 final), 1 December 2016, and adopted by the Council on 5 December 2017 (COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/2455).

²⁸³ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council- Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, COM (2018) 146 final, 21 March 2018, p. 3.

²⁸⁴ *Ibid.*

services²⁸⁵. With this final assumption, we would like to raise concerns about more fundamental issues of the digital taxation and take a global perspective. The non-equitable contribution to the tax refers to the way each person relates to others. More broadly, these considerations relate to fiscal citizenship. Philippe MAYSTADT'S official speech²⁸⁶ for greater fiscal citizenship remains relevant to the subject at hand. Beyond the practical aspects that still need to be defined, the digital taxation is also an opportunity to redefine together the harmonious democratic values that constitute our societies closer than ever in the absence of national borders²⁸⁷.

Section 5: Interim conclusion

First was the need to find solutions or, at least, accept that the digital economy requires the whole taxation system to change. As a result, the politics opened the floor for debates concerning the taxation questions. As a matter of fact, Facebook - as well as other digital companies - is a worldwide business that comes up against the countries and their national borders and taxes²⁸⁸. The political discussions have led to the definition of various new business models.

However, a definition of the new business model was still to be found, despite the obvious risk to ring-fencing the digital economy, risk that would be counterproductive, according to some authors, as the digital economy is ubiquitous in our lives. The EU "political momentum"²⁸⁹ was divided between countries willing to "[introduce an] equalization levy based on the turnover generated in Europe by digital companies as a 'quick fix' (without ruling out other long term solution)"²⁹⁰ and those unwilling to modify the tax foundation. A broad and complete "[approach] of the digital economy, would require a (general) recalibration of the nexus" for

²⁸⁵ EUROPEAN COMMISSION, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council-Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, COM (2018) 146 final, 21 March 2018, p. 4.

²⁸⁶ Conférence de MAYSTADT P., Ministre des Finances, aux Grandes Conférences catholiques, Bruxelles, le 7 janvier 1991.

²⁸⁷ *Ibid.*

²⁸⁸ KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., "Taxation of the Digital Economy: 'Quick Fixes' or Long-Term Solution?", *European Taxation*, 2017, p. 523.

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 525.

²⁹⁰ See « *Political Statement* », *Joint initiative on the taxation of companies operating in the digital economy*, *op. cit.*

the “source state to tax” businesses. By extension, touching the *nexus* means to adapt the “PE concept [and thus] the rules for attributing profits that reflect value creation”²⁹¹.

When we take a closer look at the short-term proposal, it looks as if the political discussion between the countries about the taxation of the digital economy has put aside a comprehensive and detailed analysis of the concepts of “value creation” and the famous “digital presence and attribution profit” between Members States²⁹². We share the opinion of some authors²⁹³ for whom the issue is not so much to have short-lived answers given to the taxation of the digital economy, but rather how such answer can become final.

As the new digital business model Facebook needs a new definition of the *nexus*, it seems like this attempt of redefinition won't be able to find the source State, that is to say where the creation of value is made. Since 2015, the *nexus* was the subject of OECD BEPS Projects Action 1, the concept being a key notion in the taxation area as it gives a link with the source state (see *supra*) and was also subject to issues in the DST Directive, with the question *where to tax* ?

Last but not least, the notion of source state led us to examine closely the notion of value creation. Even though the value creation links the taxable event with a jurisdiction, some doctrinal authors (see *supra*) consider the value creation may be more difficult to put into practice than it appears. The measure and the localization of this creation of value are theoretical conceptions not easy to check out. Again, in both the OECD BEPS Projects and in the DST Directive (*what to tax* ?) the value creation issue may just be a new version of “the old debate about source and residence taxation”²⁹⁴ even if we have seen how the digital economy has impacted the traditional taxation concepts. Based on this observation, we hope that the legitimate need for a taxation response has not been met at the expense of a more responsive answer for the digital economy. Obviously, the recent work from January 2020 of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS has put aside the notion of value creation “for some multinational groups only”²⁹⁵ while other taxpayers won't fall under the scope of this “new

²⁹¹KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., “Taxation of the Digital Economy: ‘Quick Fixes’ or Long-Term Solution?”, *op. cit.*, p. 525. Following the authors, this new “digital establishment” would fit in the common (consolidated) corporate tax base (C(C)CTB)

²⁹² KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., “Taxation of the Digital Economy: a Pragmatic approach to Short-Term Measures”, *op. cit.*, p. 127.

²⁹³ Notably the point of view of KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., “Taxation of the Digital Economy: ‘Quick Fixes’ or Long-Term Solution?”, *op. cit.*

²⁹⁴ MARTÍN JIMÉNEZ A., “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?”, *op. cit.*, p. 17.

²⁹⁵ *Ibid.*

framework”²⁹⁶ and where the concept of value creation will still be of application. Here again is the risk for many and various interpretations of the economic activities that can lead to a two-speed system. As explained by A. MARTIN JIMÉNEZ, a lot of issues coming from the “treaty network” is due to “different versions on how economic activity is performed and should be taxed in a country”²⁹⁷. In any case, ambiguity of the concepts will remain present as long as the international work made to find an appropriate link between activities and a State fluctuates. Stability and long-term solutions would be found with “more time for technical discussion”²⁹⁸. Unclear notion set up by governmental or for “political perspective” will exclusively lower “the effects or neutralize some unilateral measures”²⁹⁹ instead of establishing a more comprehensive and solid taxation approach able to respond to the new needs.

²⁹⁶ MARTÍN JIMÉNEZ A., “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?”, *op. cit.*, p. 17.

²⁹⁷ *Ibid.*, p. 18.

²⁹⁸ *Ibid.*

²⁹⁹ *Ibid.*

Conclusion

Ce mémoire a pour ambition d'exposer les réponses européennes et internationales apportées pour saisir une nouvelle économie. Parce qu'elle est intangible, l'économie numérique crée de la confusion au sein de la communauté internationale car cette dernière base sa fiscalité essentiellement sur des concepts propres à la fiscalité traditionnelle. Face au besoin des États d'adopter des mesures coordonnées pour appréhender ces flux et échanges virtuels internationaux, des projets européens et internationaux sont en cours d'écriture pour repenser un cadre fiscal permettant de mieux tenir compte des spécificités liées à la digitalisation de l'économie. Ce besoin d'harmoniser le cadre réglementaire est essentiellement lié à une caractéristique de l'économie numérique, celle de décloisonner les frontières nationales.

Dans un premier chapitre, il était nécessaire de revenir sur la notion de territoire et sur son importance dans le domaine de la fiscalité puisque cette notion délimite le pouvoir d'imposition d'un État. Dans un second chapitre, nous avons développé un autre concept lié à ce pouvoir régalién, celui de la souveraineté étatique. Notre troisième chapitre a, pour sa part, exposé le fonctionnement et les caractéristiques d'un nouveau modèle économique digital : Facebook. Ce dernier chapitre passe en revue les projets de réglementation amorcés par l'Union européenne et par l'OCDE. Dans la continuité des projets mis en œuvre et lancés par l'OCDE et le G20, le projet des 15 actions BEPS, relatif à une juste imposition de la base imposable, s'est attelé à trouver un terrain d'entente pour qu'une imposition adéquate de l'économie numérique puisse être établie.

Comment concilier le pouvoir d'imposition des activités numériques d'un État avec un rattachement territorial caduque ? Des ébauches de réponses sont apportées tant au niveau européen qu'au niveau international. D'un côté, l'Union européenne a rédigé deux projets de directive qui sont, respectivement, un projet à court-terme et un projet sur le long-terme. Ce mémoire s'est principalement concentré sur le projet à court-terme puisque son champ d'application porte sur les revenus issus du placement sur une interface numérique de publicités ciblant les utilisateurs de cette interface³⁰⁰. D'un autre côté, les négociations internationales ont débouché sur une « Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à

³⁰⁰ COM (2018) 148 final, *op. cit.*, p. 18.

l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »³⁰¹.

Tenant compte de la dimension internationale et non plus seulement européenne, la Commission s'associe pleinement aux travaux de l'OCDE. Les travaux réalisés dans le cadre du projet BEPS n'ont pas manqué de suivre l'évolution de l'économie numérique pour tenter d'apporter une solution à ces mutations économiques. Une réponse fut trouvée avec le concept de création de valeur. Un Etat a un pouvoir d'imposition lorsque ce dernier a créé et a contribué à la valeur générée par l'entreprise numérique. Force a été de constater que le concept de création de valeur, même s'il a le mérite de bouger les lignes du débat, n'apporte pas de réels changements puisque nous retrouvons encore en filigrane la distinction entre l'Etat de source et de résidence. Un nouveau concept qui ne faisait pas référence à cette dernière distinction aurait été plus souhaitable afin d'éviter de tomber à nouveau dans l'éternel rattachement territorial mis à mal par l'économie numérique.

Ainsi, puisque la caractéristique de l'économie numérique est la création de valeur sur un territoire, sans y être matériellement présent, il a fallu entièrement repenser le paradigme fiscal et revoir notamment le concept de rattachement territorial, le *nexus*. La mise à mal de ce *nexus* ébranle également la distinction classique entre Etat souverain et Etat de résidence.

A la lecture de ces travaux en matière de fiscalité numérique, nous constatons une réelle volonté de la communauté européenne et internationale de répondre à un besoin de justice fiscale. Cette volonté est d'ailleurs clairement exprimée dans les considérants du projet à court-terme de la directive européenne puisqu'il était indispensable d'éviter un fractionnement du marché unique. Tel aurait été le cas si les Etats membres continuaient à prendre des mesures unilatérales pour l'imposition des sociétés numériques. Et pourtant, nous espérons que la volonté politique qui est à la base de ces refontes fiscales ne remplace pas un engagement réel des Etats qui nécessite de se pencher sur tous les aspects plus techniques et juridiques d'un nouveau paradigme fiscal. Nous pensons, en effet, aux problèmes que peuvent susciter l'utilisation précoce de concepts vagues et flous, tel que la « création de valeur ». Certes, l'objectif de justice fiscale est inhérent à un système fiscal stable. Cependant, il ne doit pas, sous bénéfice de l'urgence, passer à côté d'un travail international rigoureux.

³⁰¹ OCDE, *Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – janvier 2020*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, 2020, disponible sur www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-cadre-inclusif-sur-le-beps-janvier-2020.pdf.

La fiscalité internationale partage quelques similitudes avec la boîte de Pandore : rien n'interdit d'ouvrir cette thématique, que du contraire. Néanmoins, le déploiement de son contenu ne peut évincer le danger qu'un certain malaise s'installe dans la communauté internationale tant qu'une solution durable n'est pas trouvée. Ce mémoire se voulait principalement comme une analyse synthétique sur l'imposition de Facebook. Beaucoup d'autres pistes de recherches en la matière restent ouvertes et mériteraient une étude poussée, à savoir le projet de directive ACCIS de l'Union européenne ainsi que le rapport final de l'OCDE attendu fin de l'année 2020.

L'étendue du champ ouvert par la fiscalité du numérique est vaste. Beaucoup de doutes légitimes subsistent encore quant à la façon de saisir cette nouvelle réalité, mais, n'est-ce pas « la certitude qui rend fou »³⁰² ? C'est sur ces mots que nous souhaitons terminer ce mémoire. Les Etats font face à des indéterminations et nous sommes conscients que « le flou » reste, mais continuons à forger la fiscalité internationale.

³⁰² NIETZSCHE F., *Ecce Homo*, Œuvres ouvertes, trad. de d'Alexandre Vialatte, p. 36, disponible sur https://www.oeuvresouvertes.net/IMG/pdf/NIETZSCHE_ECCE_H.pdf

Bibliographie

Législations européennes

Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre.

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

COMMISSION EUROPEENNE, 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, 21 mars 2018.

COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM (2018) 147 final, 21 mars 2018.

COMMISSION EUROPEENNE, Proposition de Directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 683 final, 25 octobre 2016.

COMMISSION EUROPEENNE, Document de travail des services de la commission, Résumé de l'analyse d'impact, accompagnant le document : Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et 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, SWD (2018) 81 final, 21 mars 2018.

Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil - Etablir une norme de taxation moderne, juste et efficace pour l'économie numérique : le temps est venu d'agir, COM (2018) 146 final, 21 mars 2018.

COMMISSION EUROPÉENNE, Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique, COM(2017) 547 final, 21 septembre 2017.

COMMISSION EUROPÉENNE, État de l'Union 2017, lettre d'intention adressée au président TAJANI A. et au premier ministre RATAS J., 13 septembre 2017, disponible sur https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_fr.pdf

EUROPEAN COMMISSION, Fair Taxation of the Digital Economy, disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

« Political Statement », *Joint initiative on the taxation of companies operating in the digital economy*, présentée à la présidence estonienne du Conseil par l'Allemagne, la France, l'Italie et l'Espagne en septembre 2017, disponible sur http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf

Réunion du Conseil européen (19 octobre 2017) – Conclusions (doc. EUCO 14/17) ; Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 – Relever les défis que pose l'imposition des bénéfices dans l'économie numérique, (FISC 346 ECOFIN 1092).

Publications de l'Union européenne

Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil - Etablir une norme de taxation moderne, juste et efficace pour l'économie numérique : le temps est venu d'agir, COM (2018) 146 final, 21 mars 2018.

Publications de l'OCDE

OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, January, 2020.

OCDE, *Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – janvier 2020*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, 2020, disponible sur www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-cadre-inclusif-sur-le-beps-janvier-2020.pdf.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, OECD, Paris, 2019.

OCDE, *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, Éditions OCDE, Paris, 2018, disponible sur <https://doi.org/10.1787/9789264301627-fr>.

OCDE, *L'imposition des entreprises multinationales, Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS)*, Note de synthèse, n°3, 2015, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015.

OCDE, *L'imposition des entreprises multinationales, Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS)*, Note de synthèse, n°3, 2015, <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-de-synthese-beps-2015.pdf>.

OCDE, Comité des affaires fiscales, « Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5 », in *Commerce électronique et impôts, OCDE*, 2000, 7 p.

OECD, "Inclusive framework on Base Erosion and Profit Shifting, 'What is BEPS ?'", <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

Ouvrages consultés

ALLOUARD O., *Les frontières fiscales dans l'Union européenne appliquées à la fiscalité des entreprises*, L'harmattan, 2016, 564 p.

DESMEDT, G., *La fiscalité de l'économie numérique selon l'OCDE et l'Union européenne*. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2018. Prom. : Gérard, Marcel, 96 p.

MALHERBE P., *Éléments de droit fiscal international*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 219 p.

MALHERBE P., *Elements of International Income Taxation*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 219 p.

MAITROT DE LA MOTTE A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire, Recherche sur les impôts directs*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2005, 553 p.

MARPILLAT C., *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, Larcier, 2018, 98 p.

NIETZSCHE F., *Ecce Homo*, Œuvres ouvertes, trad. de d'Alexandre Vialatte, p. 36, disponible sur https://www.oeuvresouvertes.net/IMG/pdf/NIETZSCHE_ECCE_H.pdf.

PADOVANI M.-M., *La frontière fiscale*, thèse de doctorat en droit sous la direction de Monsieur le professeur MARTINEZ J.-C., Paris 2, 2009.

SCOPPIO M-E., *La notion d'établissement stable dans le cadre international des impôts directs et indirects*, Kluwer, coll. Etudes pratiques de Droit Fiscal, n°25, 2005, 104 p.

Articles

ANDERSON, M., « Les frontières : un débat contemporain », *Cultures&Conflits*, n° 26-27, 1997, disponible sur <https://journals.openedition.org/conflits/359>.

BSI ECONOMICS, « Economie numérique, définition et impacts », 2015, p. 1, disponible sur <http://www.bsi-economics.org/images/Econumerique.pdf>

DE BONNEVILLE F., « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, 2017, pp. 61-69, disponible sur <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2017-3-page-61.htm>.

DUBUISSON J., « Impôt et souveraineté », *Archives de philosophie du droit et de sociologie juridique*, n°46, 2002, pp. 25-31.

FEB REFLECT, « Comment fonctionne une entreprise numérique ? », D'une dépression fiscale vers un bien-être numérique, *Business Model numérique*, p. 10, disponible sur <https://www.feb.be/globalassets/publicaties/nieuwe-vbo-reflect-van-fiscale-depressie-naar-digitale-welvaart/comment-fonctionne-une-entreprise-numerique.pdf>.

FEUERSTEIN I., « Fiscalité du numérique : les six mois qui peuvent encore sauver la réforme », *Les Echos*, 16 janvier 2020, disponible sur <https://www.lesechos.fr/idees-debats/editos-analyses/fiscalite-du-numerique-les-six-mois-qui-peuvent-encore-sauver-la-reforme-1163397>

KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., "Taxation of the Digital Economy: a Pragmatic approach to Short-Term Measures", *European Taxation*, vol. 58, n° 4, , 2018, p. 127, pp. 123-129.

KOLFER G., MAYR G. & SCHLAGER C., "Taxation of the Digital Economy: 'Quick Fixes' or Long-Term Solution?", *European Taxation*, 2017, pp. 523-532.

LAMBERT T., « Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2019, pp. 485-493.

LAMENSCH M. et TRAVERSA E., « Plateformes numériques : développements récents en matière fiscale », in *La régulation des plateformes digitales*, *Revue internationale de droit économique*, AIDE, DeBoeck, n° 3, 2019, pp. 329- 345.

LAMENSCH M., "Digital Services Tax : A critical Analysis and Comparison with the VAT System", *European Taxation*, vol. 59, n°6, 2019, 9 p.

LEROY M., « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, vol. 4, n° 3, 2016, pp. 5-24. Disponible sur <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-management-public-2016-1-page-5.htm>

MAITROT DE LA MOTTE A., « L'impôt européen, enjeux juridiques et politiques », *Revue de l'Observatoire français des conjonctures économiques (OFCE), Débats et politiques*, 2014, pp. 149-160, disponible sur <https://www.ofce.sciences-po.fr/pdf/revue/12-134.pdf>.

MARTÍN JIMÉNEZ A., “Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?”, *Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Papers, IBFD*, 2020, vol. 74, n° 4/5, pp. 1-18.

MAYSTADT P., « Conférence de P. Maystadat », Ministre des Finances, aux Grandes Conférences catholiques, Bruxelles, le 7 janvier 1991.

MICHEL B., “The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax”, *IBFD*, pp. 523-537.

NIEMINEN M., “The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals”, *International/European Union/OECD, Bulletin for International Taxation*, 2018, pp. 664 - 675.

ROUSSEAU B., « Histoire de la Société Facebook », *Andlil, Trader Inside*, 2013, article disponible sur le site <https://www.andlil.com/societe-facebook-incorporated-140936.html>.

SCHÖN W., “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, n°11, 2017, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091496> , 31p.

SCHÖN W., “One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, n° 10, 2019, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3409783> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3409783> 32 p.

« V. Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE », *Perspectives économiques de l'OCDE*, n° 69, 2001, pp. 185-203 (en ligne), disponible sur <https://www.cairn.info/revue-perspectives-economiques-de-l-ocde-2001-1-page-185.htm>

Rapports

FRANCE STRATÉGIE, « La fiscalité du numérique : quels enseignements tirer des modèles théoriques », Rapport final, 2015, 8 p., disponible sur https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf

KPMG, “Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals”, April 2018, p. 12, disponible sur https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf.

Table des matières

Introduction	5
Méthodologie	7
Chapitre premier : la territorialité fiscale nationale	8
Section 1 : La mise à mal de la territorialité de l'impôt des sociétés dans un contexte économique numérique	8
§1. <i>L'économie numérique</i>	8
§2. <i>La territorialité de l'impôt : cadre général</i>	11
1. PARTAGE DU POUVOIR D'IMPOSITION : DISTINCTION ENTRE L'ÉTAT DE SOURCE ET L'ÉTAT DE RESIDENCE	11
2. LE CRITERE DE RATTACHEMENT ET L'ETABLISSEMENT STABLE	12
3. L'IMPOSITION PAR L'ÉTAT DE SOURCE MISE A MAL PAR UN ETABLISSEMENT STABLE, PAS SI STABLE : CONSTAT D'UN DECALAGE INTRODUIT PAR L'ECONOMIE NUMERIQUE	13
4. L'ÉTAT DE RESIDENCE, VAINQUEUR DU FLOU JURIDIQUE ?	16
Section 2 : Érosion de la base imposable - déclin de la justice fiscale	17
Chapitre 2 : La frontière fiscale nationale :	18
Section 1 : La notion de frontière <i>fiscale nationale</i>	18
§1. <i>Une souveraineté grâce aux frontières</i>	18
§2. <i>Une frontière nationale mise à mal</i>	19
§3. <i>Le renforcement de l'Union européenne et le déclin des frontières nationales</i>	20
1. PREMIER ELAN DE SUPPRESSION DES FRONTIERES FISCALES NATIONALES... ..	21
2. VERS L'ETABLISSEMENT D'UN TERRITOIRE EUROPEEN D'IMPOSITION	22
Section 2 : Objectif de justice fiscale	25

Chapitre 3 : Analyse d'un cas pratique - Facebook	26
Section 1 : Analyse factuelle du cas pratique 'Facebook'	26
§1. <i>Analyse factuelle du réseau social Facebook</i>	26
Section 2 : Propositions de directives de la Commission européenne	27
§1. <i>Cadre général : proposition de directive de la Commission européenne</i>	28
§2. <i>PNS : Directive sur la présence numérique significative</i>	29
§3. <i>TSN : Directive sur la taxation des services numériques</i>	30
Section 3: OECD Proposals	35
§1. <i>Concerns of the OECD</i>	35
§2. Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy	38
1. <i>Pillar One: Unified Approach</i>	38
2. <i>Pillar Two</i>	38
Section 4: Analysis and critical reflection of European Commission proposals and the OECD's work	39
§1. <i>Foreword</i>	39
§2. <i>Critical analysis and reflections over the DST Directive</i>	40
1. WHO TO TAX : DISCRIMINATION CONCERNS	41
2. WHAT TO TAX : THE RISK OF RING-FENCING THE ECONOMY	42
3. WHERE TO TAX?	45
4. GENERAL COMMENTS ON THE DST DIRECTIVE	46
§3. <i>Critical analysis of the OECD Two-Pillar Approach</i>	46
1. "WHY DOES IT MATTER"	46
2. EVERYTHING IS ABOUT INTERPRETATION: THE NEW NEXUS AND CREATION VALUE... ..	47
§4. <i>The digital taxation and the endless seeking of justice: the fair and efficient distribution</i>	48
1. FAIRNESS TO THE DETRIMENT OF EFFICIENCY?	48

2. THE FAIR AND EFFICIENT DISTRIBUTION: WHAT'S THE MATTER WITH DIGITALIZATION?	50
.....	50
Section 5: Interim conclusion	51
Conclusion.....	54
Bibliographie.....	57

LOUVAIN-LA-NEUVE | BRUXELLES | MONS | TOURNAI | CHARLEROI | NAMUR
Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique | www.uclouvain.be/drt