

Louvain School of Management

La fiscalité de l'économie numérique selon l'OCDE et l'Union européenne

Mémoire-recherche réalisé par
Gaëlle Desmedt

en vue de l'obtention du titre de
Master 120 crédits en sciences de gestion, à finalité spécialisée

Promoteur
Marcel Gérard

Année académique 2017-2018

Je tiens particulièrement à remercier mon promoteur, le Professeur Marcel Gérard, pour sa disponibilité et pour son encadrement tout au long de la rédaction de mon mémoire.

J'adresse également mes remerciements à ma maître de stage, Joëlle Kram, pour le temps qu'elle m'a consacré, ses conseils judicieux et son encadrement.

Table des matières

Table des illustrations	iii
Abréviations	iv
Introduction	1
Raison du choix	1
Nature du problème	2
Méthodologie	4
Partie 1 : Partie Théorique	5
Chapitre 1 : L'économie numérique	6
Section 1 : Introduction	6
Section 2: Contexte de l'économie numérique	6
Section 3 : Analyse de l'économie numérique	6
3.1 Modèles d'activité numérique	6
3.2. Types de revenus dans l'économie numérique	7
Chapitre 2 : Défis de l'imposition de l'économie numérique	8
Section 1 : Caractéristiques économiques et fiscales de l'économie numérique	8
Section 2 : Difficultés posées par l'économie numérique pour l'imposition	15
2.1. L'exploitation des données et du travail gratuit fait par les utilisateurs	15
2.2. Les intermédiaires dans l'économie numérique	16
2.3. L'économie collaborative	17
2.4. Les incorporels	17
2.4.1. Etude de la gestion des propriétés intellectuelles au sein du groupe Google	20
Section 3 : Conséquences de l'inadéquation du système d'imposition de l'économie numérique	21
Section 4 : Défis de l'imposition de l'économie numérique, conclusions provisoires	22
4.1. La substance/Nexus	22
4.2. Les données	22
4.3. La caractérisation des différents types de revenus	22
Chapitre 3 : Organiser l'imposition de l'économie numérique	23
Section 1 : Introduction	23
Section 2 : Où imposer ?	23
2.1. La résidence de l'entreprise	23
2.2. L'établissement stable	25
2.2.1. Exceptions au concept d'établissement stable	26
2.2.1.1. Paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de l'OCDE	26
2.2.1.2. Paragraphe 5 de l'article 5 du modèle de l'OCDE	28
2.3. Mesures pour le commerce électronique	30
2.4. Parenthèse sur le modèle de l'ONU	33
2.5. Mesures générales anti-abus	34
2.5.1. L'OCDE	34
2.5.1.1. L'Instrument multilatéral de l'OCDE	34
2.5.1.2. La clause anti-abus	35
2.5.2. La Belgique	36
2.5.3. Réactions	36
Section 3 : Que imposer ?	37
3.1. La différenciation entre bénéfices et redevances	38
3.2. Les prix de transfert	38
3.2.1. Principe « at arm's length »	39
3.2.2. Les prix de transfert des incorporels	40

Section 4 : Imposition effective	41
4.1. Double imposition et double non-imposition	41
Partie 2 : Les solutions proposées par l'OCDE et l'UE pour imposer l'économie numérique	43
Chapitre 1 : Introduction	44
Chapitre 2 : Solutions proposées par l'OCDE	45
Section 1. Introduction	45
Section 2. Une nouvelle définition de l'établissement stable	45
2.1. Etablissement stable numérique.....	46
2.2. Etablissement stable de services.....	47
2.3. Conclusions sur une nouvelle définition de l'établissement stable.....	48
Section 3. Une retenue à la source	48
Section 4. Une imposition du chiffre d'affaires.....	49
4.1. Commentaires sur l'imposition du chiffre d'affaires	51
Section 5. Conclusions sur les solutions proposées par l'OCDE.....	51
Chapitre 3 : Solutions proposées par l'Union européenne.....	53
Section 1. Solution de court terme.....	53
1.1. Taxe provisoire sur les services numériques.....	53
1.1.1. Introduction	53
1.1.2. Champ d'application	53
1.1.3. Assujetti	54
1.1.4. Lieu d'imposition	55
1.1.5. Exigibilité, calcul et taux de la taxe.....	56
1.1.6. Obligations de l'assujetti.....	56
1.1.7. Commentaires sur la taxe sur les services numériques.....	57
Section 2. Solutions de long terme.....	58
2.1. Etablissement stable numérique.....	58
2.1.1. Définitions de concepts importants.....	58
2.1.2. Champ d'application	59
2.1.3. Attribution des bénéfices à l'établissement stable numérique.....	60
2.1.4. Commentaires sur l'établissement stable numérique	61
2.2. ACCIS.....	61
2.2.1. Introduction	61
2.2.2. Implémentation de l'ACCIS	62
2.2.3. Champ d'application	63
2.2.4. Formule de répartition.....	63
2.2.5. Consolidation	65
2.2.6. Obligations des entreprises.....	66
2.2.7. Commentaires généraux sur l'ACCIS	66
2.3. Commentaires sur les solutions de long terme proposées par l'UE.....	68
Section 3 : Conclusions sur les solutions proposées par l'UE	68
Chapitre 4 : Comparaisons et conclusions des solutions proposées par l'OCDE et l'UE.....	69
Partie 3: Partie pratique, illustrations chiffrées des solutions proposées par l'UE.....	71
Chapitre 1 : Les données	72
Section 1 : Historique	72
Section 2 : Propriétés intellectuelles	72
Section 3 : Chiffre d'affaires	73

Section 4 : Immobilisations	73
Section 5 : Personnel	73
Section 6 : Etablissements stables	74
Section 7 : Coûts	75
Section 8 : Schéma de la situation	75
Chapitre 2 : Analyse des différents systèmes d'imposition.....	76
Section 1 : Illustration du principe de la comptabilité séparée.....	76
2.1. Présences imposables	76
2.2. Calcul de l'impôt	76
Section 2 : Illustration de la taxe provisoire sur les services numériques	77
2.1. Hypothèses.....	77
2.2. Présences imposables	77
2.3. Allocation des bénéfices	77
2.4. Etat membre d'identification pour la taxe.....	78
2.5. Calcul de la taxe.....	78
2.6. Montant de la charge fiscale totale	78
2.7. Commentaires sur la TSN	79
Section 3 : Illustration de l'ACCIS et de l'établissement stable numérique	79
3.1. Hypothèses.....	79
3.2. Présences imposables	80
3.3. Allocation des bénéfices	80
3.4. La base imposable.....	81
3.5. Le calcul de l'impôt.....	82
3.6. Hypothèse supplémentaire.....	83
Section 4 : Tableau récapitulatif et conclusions.....	84
Conclusions.....	85
Bibliographie	87
Annexes.....	95

Table des illustrations

Illustration 1 : Le taux d'imposition effectif moyen dans l'UE-28

Illustration 2 : Les étapes nécessaires à l'exploitation des données

Illustration 3 : Le niveau de participation des utilisateurs dans différents secteurs de l'économie

Illustration 4 : Structure classique de groupes détenant des propriétés intellectuelles

Illustration 5 : Structure de détention des propriétés intellectuelles du groupe Google

Illustration 6 : Stratégie quant à la conclusion des contrats afin d'éviter un établissement stable

Illustration 7 : La taxe sur les services numériques en résumé

Illustration 8 : L'établissement stable numérique en résumé

Abréviations

ACCIS	Assiette Commune Consolidée pour l'impôt des Sociétés
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
B2B	Business to Business, transactions entre professionnels
B2C	Business to Consumers, transactions entre un professionnel et un particulier
Càd	C'est-à-dire
CIR	Code des impôts sur le revenu
CPDI	Convention préventive de la double imposition
DAMPE	Développement, amélioration, maintenance, protection et exploitation
EMI	Etat membre d'identification
ES	Etablissement stable
ESN	Etablissement stable numérique
E-U	Etats-Unis
FSI	Fournisseur de services sur l'Internet
GAFA	Google, Apple, Facebook, Amazone
IML	Instrument Multilatéral
IP	Propriété intellectuelle (Intellectual Proprety)
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
ONU	Organisation des Nations Unies
RAS	Retenue à la source
R&D	Recherche et développement
TIC	Technologies de l'information et des communications
TIE	Taux d'imposition effectif
TSN	Taxe sur les services numériques
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

Introduction

Raison du choix

Le choix de ce sujet est pour moi assez simple à justifier. Tout d'abord, mon choix s'est porté sur un sujet de fiscalité. En effet, je me suis découvert un intérêt certain pour celle-ci lors de mon premier cours de fiscalité en troisième année de bachelier à l'Université Saint-Louis donné par le professeur M. Gérard. Mon intérêt pour la fiscalité s'est confirmé lors de ma première année de master à l'Université Catholique de Louvain. J'ai donc décidé de faire mon stage et mon mémoire sur cette thématique.

Ensuite, je me suis intéressée à l'actualité fiscale. J'avais, en effet, envie de réaliser mon mémoire sur un sujet actuel, récent et qui ne serait pas obsolète dans quelques années mais, qui, au contraire, prendrait tout son sens dans le futur. Au cours de mes recherches, j'ai pris connaissance du projet de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) : le Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Base Erosion and Profit Shifting en anglais (BEPS). Ce plan d'action est au centre de l'actualité fiscale. En effet, nous pouvons actuellement observer de nombreux changements, nouveautés suite à ce projet que ce soit au niveau de l'OCDE, de l'Union européenne (UE) ou des administrations fiscales des différents pays. On peut aussi régulièrement lire des articles sur internet à ce sujet ainsi que dans différentes revues fiscales.

J'ai donc débuté mes recherches sur le Plan d'action BEPS. Il se compose de 15 actions et l'action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique » m'a tout de suite intéressée. En effet, je suis née en 1995, au début de la numérisation. Je fais donc partie de la génération Y, les « Digital natives » diront les américains. J'ai grandi, baigné et évolué en même temps que le monde se « numérisait » pour devenir ce qu'il est aujourd'hui. J'ai vu les débuts d'internet, des MP3, PC, Ipod, smartphones, tablettes connectées, e-books, réseaux sociaux, plateformes d'achat en ligne... En fait, ce qui compose aujourd'hui l'économie numérique est né sous mes yeux et s'est développé en même temps que moi je grandissais. Je suis également moi-même une fervente utilisatrice de biens et services numériques.

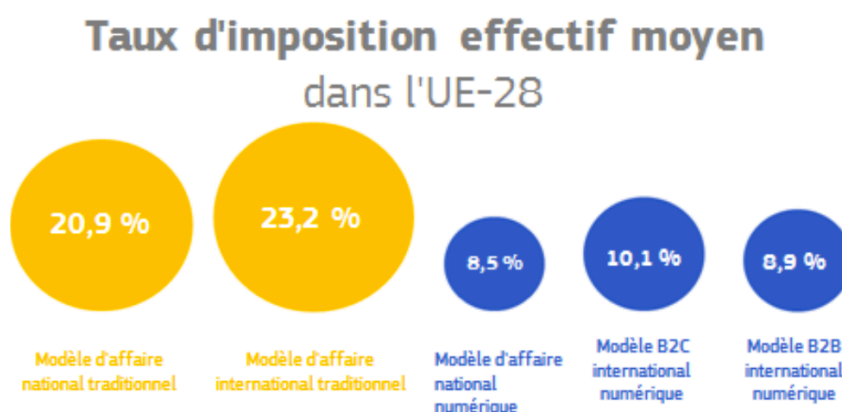
Après quelques recherches plus approfondies sur l'action 1, j'ai pu m'apercevoir que ce sujet était très intéressant, même passionnant. Après en avoir discuté avec ma maîtresse de stage, Joëlle Kram, et mon promoteur, le professeur Marcel Gérard, voilà que mon sujet de mémoire était choisi. Il n'y avait plus qu'à...

Nature du problème

Depuis les années 90, nous observons un phénomène de numérisation. La numérisation ôte les barrières du monde, et joue le rôle d'accélérateur et facilitateur des transactions transfrontalières. Cela accroît les transactions commerciales et le volume de ces transactions. Tout cela bouleverse donc l'économie. Nous sommes passés d'une économie traditionnelle à une économie numérique. D'une économie de biens manufacturés à une économie de services numériques. (OCDE, 2018a) L'économie numérique se distingue de l'économie traditionnelle d'un point de vue fiscal par 2 raisons principalement, la mobilité des moyens de production et l'absence de nécessité pour l'entreprise de se trouver près du consommateur final ou de l'utilisateur. Pour ces deux raisons, le système d'imposition international est bien plus important que les différents systèmes d'imposition nationaux. L'imposition devrait normalement s'adapter à l'évolution de l'économie pour que celle-ci reste cohérente et pertinente. Ce n'est malheureusement pas le cas actuellement. En effet, le système d'imposition international actuel est ancien. Il a été développé au début du 20^{ème} siècle et n'a été que très légèrement modifié depuis lors. (Li, 2014) Il n'est donc plus adapté à l'économie actuelle. L'économie numérique ne fait qu'exacerber un problème qui existe déjà. (Devereux & Velle, 2017) Cette situation peut mener à une imposition qui n'est pas en lien avec la création de valeur, à une double imposition ou au contraire à une double non-imposition. Les systèmes d'imposition domestiques des pays ne sont pas non plus harmonisés ce qui exacerbe encore un peu plus le problème. On peut comparer cette problématique avec deux pièces en bois qui ne s'emboîtent pas correctement. Il en résulte de petits espaces/trous. En fiscalité, cela est communément appelé les « failles du système ». Elles sont très profitables aux entreprises multinationales numériques, et particulièrement aux « GAFA », qui les exploitent en leur faveur. Cet acronyme est utilisé pour citer les 4 entreprises numériques les plus puissantes à ce jour dans le monde : Google, Amazone, Facebook et Apple.

Sur le schéma ci-dessous, nous remarquons que le taux d'imposition effectif moyen est plus élevé pour l'économie traditionnelle que pour l'économie numérique. Cela s'explique par l'inadéquation du système d'imposition actuel pour imposer l'économie numérique, mais aussi par la présence de failles. Les failles du système sont en fait plus facilement exploitables par l'économie numérique que par l'économie traditionnelle.

Illustration 1 : Le taux d'imposition effectif moyen dans l'UE-28



Source : Commission européenne. (2017). *Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil : Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*. Bruxelles : Commission européenne. Com (2017) 547 final.

Eu égard au schéma ci-dessus, on peut aisément comprendre pourquoi l'imposition des grandes entreprises multinationales numériques soulève l'émotion de l'opinion publique, qui trouve que ces entreprises ne payent pas assez d'impôts et ne contribuent donc pas assez aux budgets des Etats. Sur le site de l'OCDE, un montant de perte fiscale au niveau mondial est avancé. L'organisation estime très prudemment un chiffre de 100 à 200 milliards de dollars de perte par an, ce qui équivaut à 4 à 10% des revenus fiscaux mondiaux en matière d'impôt des sociétés. (OCDE, 2017c)

Les dirigeants politiques ont pris conscience du problème et de la nécessité d'agir. Depuis quelques années donc, ce problème a été reconnu et étudié afin d'y apporter les solutions nécessaires. Les deux acteurs majeurs dans ce domaine sont l'OCDE et l'Union européenne. L'OCDE a mis en place le plan d'action BEPS à la demande du G20 en juillet 2013. Il consiste en 15 actions (voir Annexe 1) et s'intéresse à tous les secteurs de l'économie même si les secteurs numériques y occupent une place centrale. L'économie numérique est d'ailleurs tellement importante dans le plan d'action que l'action 1 ne se concentre que sur elle. L'UE trouve que l'OCDE n'est pas assez rapide dans sa prise de décision et que les changements ne sont pas assez radicaux afin d'avoir des effets conséquents sur l'imposition de l'économie numérique. Elle a donc débuté un processus de réforme du système d'imposition de l'économie numérique.

Notons que des mesures ont déjà été prises mais sont jusqu'à présent peu nombreuses et encore trop petites/faibles pour apporter une solution radicale aux problèmes de l'imposition de l'économie numérique.

Méthodologie

Ce travail comporte trois parties. Dans la première partie, la partie théorique, j'introduirai l'économie numérique, ses origines, ses caractéristiques économiques et fiscales, les différents modèles d'activité et les types de revenus... J'analyserai ensuite le système d'imposition actuel applicable à l'économie numérique. Je tenterai de répondre aux questions « Où taxer ? » et « Que taxer ? » en abordant entre autres le modèle de convention de l'OCDE et les concepts de résidence, siège de direction effective, établissement stable, prix de transfert, ...

Dans la deuxième partie, à mi-chemin entre la théorie et la pratique, j'analyserai les différentes solutions proposées par l'OCDE et l'UE afin d'avoir un système d'imposition plus adapté à l'économie numérique. Pour cela, j'étudierai les solutions proposées en elles-mêmes mais je prendrai également un peu de recul et j'identifierai les avantages et inconvénients de chaque solution.

Dans la troisième et dernière partie, la partie pratique, j'illustrerai les solutions de l'UE, reprises dans la partie précédente, grâce à un exemple chiffré. Pour cela, j'ai créé une entreprise fictive et j'analyserai l'impact des différentes solutions sur la charge fiscale totale de l'entreprise.

Pour ce travail, en accord avec mon promoteur, Marcel Gérard et ma maître de stage, Joëlle Kram, je me concentre sur l'imposition de l'économie numérique du point de vue de l'imposition directe, l'impôt des sociétés. Je n'aborderai donc pas le problème de la TVA dans l'économie numérique. En effet, ce sujet pourrait faire l'objet d'un mémoire à lui-seul. Notons uniquement que l'évolution de l'économie impacte également la fiscalité indirecte avec la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Toutefois, des changements majeurs ont déjà été apportés par l'Union européenne en ce qui concerne l'e-commerce et les ventes en ligne entre professionnels et particuliers (B2C). (Vyncke, Massin & Stas, 2017).

Précisons également que, grâce à mon Erasmus à la Katholieke Universiteit Leuven, j'ai pu suivre 3 cours du master complémentaire en fiscalité, dont « International taxation » donné par le professeur Luc De Broe. Ce cours m'a beaucoup aidée pour la rédaction de ce mémoire et m'a permis d'assimiler de nombreux concepts que je ne ferai donc que citer, sans les définir. Je préfère en effet approfondir les concepts qui m'étaient étrangers jusqu'alors.

Partie 1 : Partie Théorique

Chapitre 1 : L'économie numérique

Section 1 : Introduction

Tout d'abord, il me semble important d'émettre la remarque suivante. Les technologies de l'information et des communications (TIC) touchent de plus en plus de secteurs et ceux-ci se numérisent tous mais à des vitesses différentes. Il est donc de plus en plus difficile de différencier l'économie traditionnelle de l'économie numérique car celle-ci devient de plus en plus l'économie du 21^{ème} siècle. (OCDE, 2014b)

Enfin, définissons l'économie numérique, terme central de ce mémoire. Bien qu'aucun consensus sur une définition exacte n'existe, nous avons cependant trouvé un dénominateur commun à celles-ci: l'utilisation d'internet et plus largement de technologies numériques.

Section 2: Contexte de l'économie numérique

L'évolution des TIC est un élément clé pour expliquer l'apparition de l'économie numérique ainsi que son expansion. Cette évolution ne profite pas uniquement aux secteurs numériques mais à tous les secteurs, que ce soit celui de la santé, de l'agriculture ou de l'enseignement en passant par celui des services financiers. Le lecteur qui souhaiterait s'informer sur l'implication des TIC dans les secteurs cités ci-dessus peut lire : OCDE. (2014b). *Public discussion draft: BEPS action 1: Address the tax challenges of the digital economy*. Edition OCDE, pp.22-24.

Nous observons une tendance à la dématérialisation de l'économie grâce aux progrès des TIC, notamment avec la présence étendue d'éléments incorporels. Nous y reviendrons plus tard dans ce mémoire.

Certains auteurs (McKenzie, 2017) parlent d'une quatrième révolution à propos de la révolution numérique.

Section 3 : Analyse de l'économie numérique

3.1 Modèles d'activité numérique

Avec l'économie numérique, nous avons pu observer l'apparition de nouveaux modèles d'activité tels que le commerce électronique (Ex : Amazon, Zalando...), les plateformes de ventes d'applications, la publicité en ligne, le cloud computing (informatique en nuage), les services de paiement par internet, le négoce de titres en bourse à haute fréquence (de manière automatisée), les réseaux sociaux... Cette liste n'est pas

exhaustive et peut rapidement évoluer. Le lecteur voulant en savoir davantage sur les modèles d'activité numérique de l'économie numérique peut lire le rapport suivant: OCDE. (2014b). *Public discussion draft : BEPS action 1 : Address the tax challenges of the digital economy*. Edition OCDE, pp.25-32.

3.2. Types de revenus dans l'économie numérique

Le professeur Jinyan Li enseigne la fiscalité à L' « Osgoode Hall Law School » à l'université de York. Il classe les modèles d'activité numérique selon quatre catégories (Li, 2014) :

- le modèle d'abonnement où l'utilisateur final paye pour un service (Ex : Netflix) ;
- le modèle de publicité où l'utilisateur final est exposé à de la publicité et génère indirectement un revenu (Ex : Google, You Tube, Facebook...) ;
- le modèle de vente où l'entreprise vend des biens, informations ou services aux consommateurs (Ex : Amazone, Ebay) ;
- le modèle de vente de données d'utilisateurs (Ex : Fournisseurs de services Internet, vendeurs de données...).

La problématique quant à la qualification de ces revenus du point de vue fiscal est abordée plus loin, dans la section « 4.3. La caractérisation des différents types de revenus », p.22.

Chapitre 2 : Défis de l'imposition de l'économie numérique

Section 1 : Caractéristiques économiques et fiscales de l'économie numérique

Certaines caractéristiques de l'économie numérique sont d'une importance clé pour l'imposition de celle-ci. Les caractéristiques suivantes ont été identifiées par l'OCDE (2014b).

L'élément le plus important est, sans aucun doute possible, **la mobilité**. La mobilité concerne trois éléments, celle des éléments incorporels, des utilisateurs et des fonctions opérationnelles.

- **Les incorporels** sont mobiles de par leur nature.
- **Les utilisateurs** sont également très mobiles. Ils se déplacent à travers différents pays et peuvent dans chacun d'eux acheter un bien ou service, souscrire un abonnement ou être la cible d'une publicité ce qui génère du revenu pour le diffuseur.
- **Les fonctions opérationnelles** sont devenues mobiles et ne doivent plus être dans le pays du consommateur final ou de l'utilisateur. Une présence physique n'est plus nécessaire ou alors dans une moindre mesure. Avec l'économie numérique, la distance entre l'entreprise et le consommateur ou l'utilisateur ne fait que croître. En effet, les TIC diminuent le coût de gestion lié à la distance et permettent une distance élevée entre le siège de la société (l'entité parente), les différentes entités qui prestent une activité, les actionnaires et les consommateurs. Grâce à cette mobilité des activités, nous observons des structures de groupes multinationaux où chaque entité se situe dans un pays différent : l'entité de financement, de recherche et développement (R&D), de production, de marketing, de facturation, de distribution... Toutes ces localisations différentes compliquent l'imposition et la répartition des bénéfices imposables entre les différentes juridictions. Nous observons une dissociation entre le lieu de création de valeur et le lieu où le bénéfice associé à cette création est taxé. (OCDE, 2014b)

La mobilité des éléments ci-dessus rend l'imposition plus complexe et l'harmonisation entre pays plus importante encore.

D'autres caractéristiques importantes de l'économie numérique, du point de vue des impôts directs sont citées ci-dessous. (OCDE, 2014b)

L'économie numérique est une économie où **l'utilisation de données** est centrale. Il est souvent fait référence au terme « Big Data ». Ce terme anglais désigne la production et l'utilisation massive des données grâce aux nouvelles technologies. Nous pouvons faire

ici état d'une remarque à propos des données. Les données ne sont ni un service ni un bien mais elles ont certaines caractéristiques des deux. En effet, les données sont incorporelles tout comme les services et peuvent être stockées et livrées à un endroit éloigné de l'endroit où elles ont été produites, tout comme un bien. (Mandel, 2012)

Les données peuvent être au niveau d'un individu ou d'un groupe d'utilisateurs sans distinction possible entre eux. Les données peuvent être fournies par l'utilisateur, observées, déduites en comparant des données personnelles ou obtenues indirectement. Ces données proviennent de sites d'achats en ligne, de réseaux sociaux, de géolocalisation, de moteurs de recherche... La collecte, l'analyse et l'utilisation massive de données par les entreprises sont possibles grâce aux capacités de stockage toujours plus grandes et de moins en moins chères. Toutes ces données créent de la valeur pour l'entreprise.

MCKinsey Global Institute (Manyika et al., 2011) a identifié cinq raisons pour lesquelles la collecte de données peut aboutir à une création de valeur :

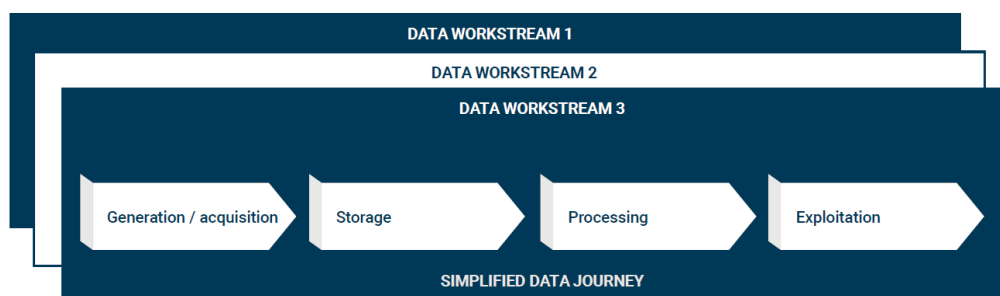
- créer plus de transparence ;
- permettre de découvrir des besoins, analyser les variations de performances et les améliorer ;
- segmenter la population pour répondre au mieux aux besoins de chaque segment ;
- remplacer ou supporter les décisions faites par les humains avec des algorithmes automatisés ;
- créer de nouveaux produits, améliorer ceux existants et inventer de nouveaux modèles d'activité.

Le fait que les entreprises retirent de la valeur de la collecte et l'utilisation de données sur leurs clients ou, utilisateurs, est un élément à prendre en compte dans l'imposition de l'économie numérique. Les données personnelles sont parfois monétisées, vendues mais elles sont aussi parfois disponibles gratuitement. Il est donc difficile de calculer la valeur de ces données car les consommateurs, utilisateurs, bénéficient de services gratuits en échange des données qu'ils permettent de collecter malgré eux ou de manière volontaire.

Le « World Economic Forum » (2011) avance un chiffre de 50 milliards d'appareils connectés en 2020. Cela permettrait de collecter 40 fois plus de données qu'en 2011. Les données sont donc décrites comme le nouveau pétrole du 21^{ème} siècle. Le rapport parle même des données comme un nouveau type d'actifs à la disposition des entreprises.

Le schéma ci-dessous reprend les étapes par lesquelles les données, une fois acquises, passent forcément avant d'être exploitables.

Illustration 2 : Les étapes nécessaires à l'exploitation des données



Source: DET3 Digital Economy Taxation Think Tank. (2017). *DET3 answer to the OECD September 2017 request for input on the tax challenges of the digitalized economy*. DET3.

Certaines activités ont **plusieurs facettes** ce qui attire différents groupes d'utilisateurs ou de clients. On parle alors de business « multi-facettes ». C'est par exemple le cas lorsqu'une plateforme met en contact un vendeur et un acheteur d'un bien ou service et que des entreprises payent pour que leurs publicités apparaissent sur cette plateforme. C'est également le cas lorsqu'un réseau social offre un service gratuit aux utilisateurs mais en contrepartie, ceux-ci sont exposés à de la publicité. Les utilisateurs ne produisent donc qu'indirectement des revenus au réseau social.

L'exploitation de données par une plateforme mène souvent à un business multi-facettes. Les données issues de la première facette accroissent la valeur dégagée par les utilisateurs de la deuxième. (OCDE, 2015)

C'est par exemple le cas lorsque Google collecte des données sur les utilisateurs de son moteur de recherche. Google en déduit ainsi nos goûts, notre âge, nos occupations, notre structure familiale... Grâce à toutes ces données, Google publiera la publicité d'un annonceur auprès d'utilisateurs ciblés. La publicité sera alors plus efficace. Google offre donc plus de valeur aux annonceurs, et elle peut donc augmenter ses prix. Les données sont donc créatrices de valeur. Par exemple, une marque de poussettes paye Google afin que sa publicité apparaisse à 1000 reprises dans le moteur de recherche. Grâce aux données collectées par Google, seuls les consommateurs qui ont déjà fait des recherches pour des achats d'équipements de puériculture seront ciblés. La publicité aura potentiellement plus de retombées économiques positives que si la publicité avait été diffusée auprès de 1000 utilisateurs de Google au hasard, qui ne seraient peut-être pas du tout intéressés par l'achat d'une poussette.

Les business multi-facettes ne touchent pas que les secteurs numériques mais également d'autres secteurs comme celui des banques qui prêtent de l'argent grâce aux dépôts de certains de leurs clients, des médias comme la radio, des journaux qui se financent grâce aux espaces publicitaires qu'ils mettent à la disposition d'annonceurs...

L'économie numérique fait que ces business multi-facettes se passent de plus en plus souvent dans plusieurs juridictions. Par exemple, un utilisateur de Google est en Belgique et est confronté à une publicité. Cette publicité fait l'objet d'un contrat entre Google situé en Irlande et un annonceur français. Aucun impôt ne sera payé en Belgique alors que Google tire indirectement son revenu de l'utilisateur belge. Aucun impôt ne sera payé en France alors que l'annonceur a pu diminuer sa base imposable de ce coût de marketing et que la France a donc perdu des recettes fiscales. L'imposition est donc affectée par les business multi-facettes et doit être adaptée à ce type d'activité.

Un autre élément à prendre en compte est **l'effet de réseau**. L'effet de réseau est très présent dans l'économie numérique. La valeur que l'utilisateur dégage de son utilisation n'est pas uniquement déterminée par l'entreprise, la gestionnaire du site mais également par les autres utilisateurs. L'effet de réseau sera différent dans un business à facette unique et dans un business multi-facettes. Dans un business à facette unique, au plus il y a d'utilisateurs, au plus de nouveaux utilisateurs sont attirés sur la plateforme ou l'application. La décision d'un utilisateur peut impacter la situation d'autres utilisateurs. Ainsi, sur un réseau social par exemple, être unique utilisateur du réseau social est inutile car on ne peut communiquer, échanger avec personne. Au plus de nouveaux utilisateurs s'inscrivent sur ce réseau, au plus les premiers inscrits retirent un bénéfice, une externalité positive de ces nouvelles inscriptions. Dans un business multi-facettes, l'effet de réseau peut se composer de deux éléments. Considérons un business avec une facette pour les consommateurs/ utilisateurs privés et une facette pour les entreprises qui utilisent la plateforme comme intermédiaire pour atteindre les utilisateurs privés. On peut citer l'exemple de la plateforme Booking.com par exemple. Au plus il y a de vacanciers qui utilisent Booking.com, au plus les hôteliers désireront être référencés sur le site. A l'opposé, au plus il y a d'hôteliers référencés, au plus les voyageurs utiliseront Booking.com car ainsi il y aura beaucoup de choix et différents rapports qualité/prix afin de satisfaire tous les voyageurs. La réussite sur les deux facettes est donc interdépendante et positivement corrélée. (OCDE, 2015)

Cela explique des rendements croissants et la grande taille des quelques (rares) entreprises présentes sur le marché. Celles-ci ont donc une grande proportion de part de marché. L'entreprise dominante sera celle qui aura réussi la première à avoir une

croissance exponentielle dans le nombre de consommateurs/utilisateurs. Au plus il y a d'utilisateurs, au plus cela va attirer de nouveaux utilisateurs. On peut donc parler d'« effet boule de neige ». Par exemple, pour qu'un site puisse concurrencer Booking.com, il faudra qu'il ait conclu un accord avec autant si pas plus d'hôtels pour détourner les voyageurs de Booking.com à son profit mais également être déjà utilisé par de nombreux voyageurs pour attirer les hôtels. Mais cela est très compliqué à obtenir, surtout au début. Or, la situation initiale d'une entreprise est primordiale pour attirer des utilisateurs.

Afin d'atteindre une taille suffisante dès le début, plusieurs stratégies sont à la portée des entreprises. Par exemple, offrir un service en ligne gratuitement alors que les concurrents proposent un service payant, avoir un contrat d'exclusivité avec un hôtel, un restaurant, une marque...

L'effet de réseau est donc à prendre en compte pour l'imposition de l'économie numérique.

Un autre élément à prendre en compte pour imposer l'économie numérique est la grande **volatilité** du secteur. En effet, le progrès technologique ainsi que l'innovation sont constants ce qui réduit les barrières à l'entrée. Ainsi, pour rester attractif sur le marché, les entreprises doivent sans arrêt innover, développer de nouveaux modèles d'activité, investir dans la R&D, améliorer et lancer de nouveaux produits et services sans quoi, elles se feront dépasser par la concurrence. La structure de l'entreprise, sa manière de créer de la valeur et de faire du bénéfice changent donc constamment. Le système d'imposition doit donc prendre ces changements constants en compte.

Un dernier élément à prendre en compte est la situation concurrentielle. La **concurrence monopolistique ou oligopolistique** est à prendre en compte dans l'imposition de l'économie numérique. En effet, les entreprises sont en position de force face aux consommateurs/utilisateurs et pourraient donc facilement répercuter le coût de l'impôt dans leurs prix pour les services payants et pour les services gratuits, commencer à faire payer l'utilisateur. Par exemple, si Facebook faisait maintenant payer 1 ou 2 euros par mois/an, les utilisateurs ne seraient probablement pas prêts à renoncer à Facebook pour une somme si modique. Cela est, en tous cas, notre conviction. Facebook parviendrait donc à faire payer l'impôt aux utilisateurs.

En plus des caractéristiques ci-dessus identifiées par l'OCDE, d'autres caractéristiques de l'économie numérique importantes pour l'imposition de celle-ci ont été identifiées au fil de nos lectures. Celles-ci sont présentées ci-dessous.

Les entreprises numériques sont souvent jeunes et doivent énormément innover. Pour cela, un montant très important de capitaux est nécessaire. C'est pourquoi, généralement, **les bénéfices réalisés vont être réinvestis plutôt que distribués sous forme de dividendes aux actionnaires**. La culture entrepreneuriale des entreprises numériques justifie également une non-distribution de dividendes ainsi que le fait que distribuer des dividendes attire des actionnaires qui voudront toujours plus de retours sur investissements. Certaines entreprises ne distribuent pas de dividende les premières années, tout simplement parcequ'elles ne génèrent pas encore/assez de bénéfice.

La non-distribution de dividendes trouve également une explication fiscale. En effet, beaucoup de géants numériques sont américains comme les GAFA. Aux Etats-Unis (E-U), les multinationales sont taxées sur leurs revenus mondiaux avec des crédits d'impôt possibles. Il existe également un système de « check the box ». Cela a pour conséquence que tant que les bénéfices des entités étrangères ne sont pas rapatriés aux E-U, ils ne sont pas taxés. Or, si aucun dividende n'est distribué par l'entité mère américaine, il n'est pas nécessaire de rapatrier les bénéfices étrangers et donc ceux-ci ne sont pas taxés aux E-U. Les multinationales américaines feront donc en sorte que le bénéfice européen soit taxé uniquement dans des juridictions européennes à imposition faible, voire nulle. C'est par exemple le cas lorsque ces grandes entreprises établissent leur siège social européen en Irlande ou au Luxembourg, comme c'est le cas pour les GAFA. Le surplus de liquidités des entités européennes va être utilisé comme moyen de financement du groupe, par exemple pour les dépenses en capital et les acquisitions hors des E-U. La non-distribution de dividendes permet donc de minimiser le taux d'imposition. C'est ce que l'on observe par exemple avec Google qui accumule ses bénéfices non-américains dans son entité situé aux Bermudes. (Duperron, 2018) Ce qui précède ne sera peut-être plus valide pour le futur. Notons, en effet, que le 20 décembre 2017, le Sénat américain a voté la réforme fiscale de Donald Trump. Elle prévoit un certain nombre de changements du paysage fiscal américain. (Leparmentier, 2017)

La présence majoritaire d'entreprises américaines dans le secteur numérique a également une autre conséquence. Pour leur développement en Europe, elles s'établissent de manière à y payer le moins d'impôt possible sur le continent. Cela déplaît fortement à l'UE qui prend ce problème très au sérieux. On peut donc

logiquement en conclure que l'intérêt des autorités fiscales américaines est très différent de celui des autorités fiscales européennes. En effet, les Etats-Unis ont tout intérêt à ce que leurs entreprises nationales soient les moins taxées possibles à l'extérieur du pays pour qu'un maximum de bénéfices soient imposables aux E-U. L'UE, elle, essaye d'imposer au maximum ces entreprises étrangères.

Les plus grandes entreprises numériques multinationales sont assez **jeunes**. Lors de leur création, une attention toute particulière a été donnée à la structure de leurs activités pour des considérations fiscales. Les plus anciennes entreprises qui ne sont pas dans le secteur numérique elles, doivent supporter un coût élevé de restructuration si elles veulent elles aussi avoir une structure optimale d'un point de vue fiscal. Cela peut s'avérer risqué d'un point de vue légal et financier.

Les entreprises sont parfois en **perte** les premières années. Ce phénomène de perte est particulièrement vrai pour le secteur numérique comme l'exemple d'Amazon, Uber, Snapchat le prouve. Amazon a fait des pertes durant les 8 premières années de ses activités. Pour les plateformes qui offrent des services gratuits, cela s'explique par le fait que, à leurs débuts, seule la facette « utilisateurs » est développée mais pas encore celle des publicités, la facette « annonceurs ». Cette deuxième facette ne se développera que lorsqu'un nombre suffisant d'utilisateurs a été atteint et que cela devient donc intéressant pour un annonceur d'y diffuser une publicité. Cette période pouvant être plus ou moins longue, les entreprises peuvent être en perte, ou ne pas générer beaucoup de bénéfice pendant une période plus ou moins longue. L'imposition peut être un frein ou, au contraire, un accélérateur pour la croissance de l'économie numérique. Un système d'imposition adéquat qui prend entre autres en compte le fait qu'à leurs débuts, les entreprises font des pertes, encouragera la création d'entreprises.

Beaucoup d'entreprises numériques sont **très rentables** quelques années après leur création, génèrent beaucoup de bénéfice et connaissent une croissance rapide. Ce type d'entreprise a encore plus intérêt que les autres à avoir une structure optimale du point de vue fiscal.

Certains éléments cités ci-dessus facilitent les pratiques d'évitement d'imposition ainsi que le déplacement de base imposable. On pourrait penser qu'un système d'imposition propre à l'économie numérique devrait être développé. Au contraire, nous observons un consensus général (Commission européenne, 2014) qui est en faveur d'un système d'imposition commun à tous les secteurs, numérique ou non. De plus, il serait très

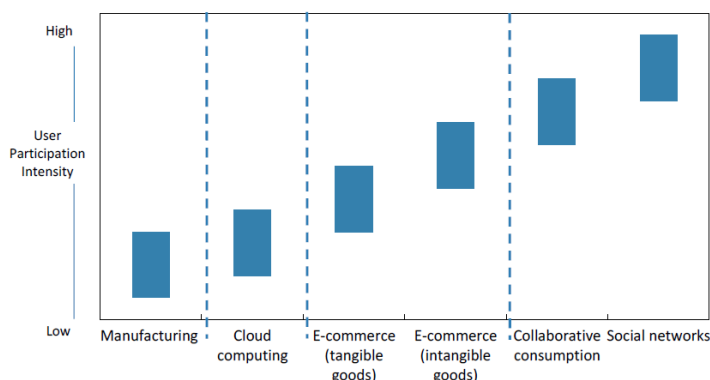
difficile de délimiter le secteur numérique des autres secteurs et demanderait de faire des choix arbitraires ce qui mènerait à des erreurs, incohérences et à la colère de certains secteurs.

Section 2 : Difficultés posées par l'économie numérique pour l'imposition

2.1. L'exploitation des données et du travail gratuit fait par les utilisateurs

Le mot « *prosumeur* » (Parlement européen, 2016) est apparu avec l'essor de l'économie numérique et met en évidence que dans celle-ci, l'utilisateur/consommateur est souvent le producteur. Le graphique ci-dessous atteste que l'utilisateur participe bien plus à la création de valeur de nos jours que dans l'économie traditionnelle.

Illustration 3 : Le niveau de participation des utilisateurs dans différents secteurs de l'économie



Source : OECD (2018), *Tax challenges arising from digitalisation – Interim report 2018 : Inclusive framework on BEPS*, OCDE/G20 Base erosion and profit shifting project. Paris : OECD Publishing. doi : 10.1787/9789264293083-EN. p.58

C'est le cas, par exemple, des données personnelles que l'utilisateur produit et qu'il permet aux entreprises de collecter. C'est également le cas lorsque l'utilisateur est confronté à de la publicité et génère donc un revenu pour l'entreprise qui la publie sur son site. (Li, 2014)

Souvent, les services gratuits ne sont qu'une facette de l'activité de l'entreprise. Celle-ci essaye alors d'attirer un maximum d'utilisateurs, ce qui lui permettra de générer plus de revenus (de publicité par exemple) dans l' (les) autre(s) facette(s) de son business.

Le travail gratuit permet aux entreprises d'embaucher moins d'employés grâce aux utilisateurs qui créent eux-mêmes du contenu, s'aident les uns les autres... Le terme « *unsourcing* » est alors apparu et désigne le fait d'externaliser une tâche grâce à la contribution des utilisateurs. (Collin & Colin, 2013)

Les actifs d'une entreprise génèrent de la valeur. Les utilisateurs génèrent aussi de la valeur mais ne sont pas des actifs. En effet, bien qu'une base de données de clients soit considérée comme un actif de l'entreprise, l'utilisateur et le travail qu'il fournit ne sont pas considérés comme un actif de l'entreprise.

Le problème en lien avec l'imposition du travail gratuit est le fait que l'utilisateur se situe dans un pays et souvent les bénéfices qu'il aura générés pour l'entreprise, consciemment ou inconsciemment, ne seront pas imposables dans ce même pays mais bien là où est située l'entreprise. (Collin & Colin, 2013)

2.2. Les intermédiaires dans l'économie numérique

Dans l'économie numérique, le vendeur fait souvent appel à un intermédiaire pour atteindre le consommateur et lui vendre un bien ou un service. C'est notamment le cas lorsqu'une entreprise paye pour que sa publicité soit diffusée sur un site internet ou lorsqu'un hôtel paye un site de voyages pour apparaître sur ce même site. Nous pouvons par exemple citer Groupon, Booking.com, Google AdWords, YouTube, Facebook...

Tout d'abord, l'apparition d'intermédiaires dans les transactions vendeurs-clients affecte la base imposable des vendeurs. En effet, l'intermédiaire facture ses services. Le consommateur ne paye pas plus cher car c'est le vendeur qui supportera la rémunération de l'intermédiaire. Le bénéfice du vendeur diminue donc et sa base imposable aussi. Bien souvent, l'intermédiaire ne se situe pas dans la même juridiction que le vendeur. Le pays du vendeur voit donc sa base imposable diminuée et le pays de l'intermédiaire voit sa base imposable augmenter. (KPMG, 2018)

Ensuite, nous remarquons également qu'utiliser les services de tels intermédiaires est devenu de plus en plus important voire primordial pour faire face à la concurrence. Ces intermédiaires sont donc de plus en plus en position de force. Ils peuvent donc augmenter le prix de leurs prestations sans subir de conséquences négatives de cette augmentation. On assiste donc à une capture du bénéfice du vendeur à l'avantage de l'intermédiaire. Cela est donc d'autant plus négligeable pour le bénéfice du vendeur et donc pour la base imposable de la juridiction de celui-ci.

Enfin, les intermédiaires sont souvent des entreprises comme Google, Amazon, Booking.com... qui ont optimisé leur structure fiscale et parviennent donc à profiter d'un taux d'imposition effectif très faible.

2.3. L'économie collaborative

Jusqu'ici, il était question de vendeurs/prestataires de services professionnels, d'entreprises, qui payent un impôt sur leurs bénéfices. Les professionnels font également face à un autre phénomène qui vient les concurrencer et a pour conséquence de réduire leurs bénéfices. Il s'agit des particuliers. Nous n'approfondirons pas ce point.

2.4. Les incorporels

L'économie numérique repose sur l'utilisation massive d'incorporels qui sont des éléments clés de croissance économique et de création de valeur pour cette économie.

Dans l'économie traditionnelle, nous avons déjà des incorporels tels que des brevets, prestations de services... Dans l'économie numérique nous retrouvons également des propriétés intellectuelles en tous genres, des applications, des biens incorporels comme les e-books, des services virtuels/numériques, des données collectées... Les propriétés intellectuelles comprennent des logiciels, algorithmes, droits d'auteur, noms de domaine, marques de commerce, marques de service, technologies ...

Un des composants clés des incorporels dans l'économie numérique est la composante « propriété intellectuelle », « Intellectual Property », « IP » en anglais. Sur le site du SPF Finance nous lisons « *Un droit de propriété intellectuelle confère à son titulaire un droit exclusif d'exploitation temporaire pour un territoire donné* ». (SPF Économie, P.M.E et classe moyenne, para. 2)

La croissance annuelle moyenne de 7,1% entre 2004 et 2016 des demandes d'enregistrement de droits de propriété intellectuelle auprès de l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle atteste de l'importance de ces derniers. (OCDE, 2018a)

Les IP interviennent dans le processus en tant que fonction de support, entre autres, des sites internet, d'applications telles que Snapchat, Instagram... Les algorithmes sont par exemple indispensables afin d'analyser les données collectées et de pouvoir en retirer une information utile par la suite.

La localisation de l'entité qui détient et contrôle les IP a des conséquences fiscales. En effet, seule la juridiction de l'entité détentrice de l'IP peut imposer sa création de valeur.

Les éléments incorporels peuvent être très facilement transférés avec un coût de stockage et de transport quasi nul d'un pays à l'autre pour des motifs d'imposition uniquement, ce qui a pour conséquence, une diminution de la charge fiscale pour l'entreprise et une diminution des revenus fiscaux pour le pays où se passe réellement l'activité alors que les pays à faibles impositions, eux, voient leurs revenus fiscaux augmenter grâce à l'arrivée de ces IP. Une différence d'imposition entre pays concernant des éléments très mobiles aura donc des conséquences quant à la localisation de ceux-ci.

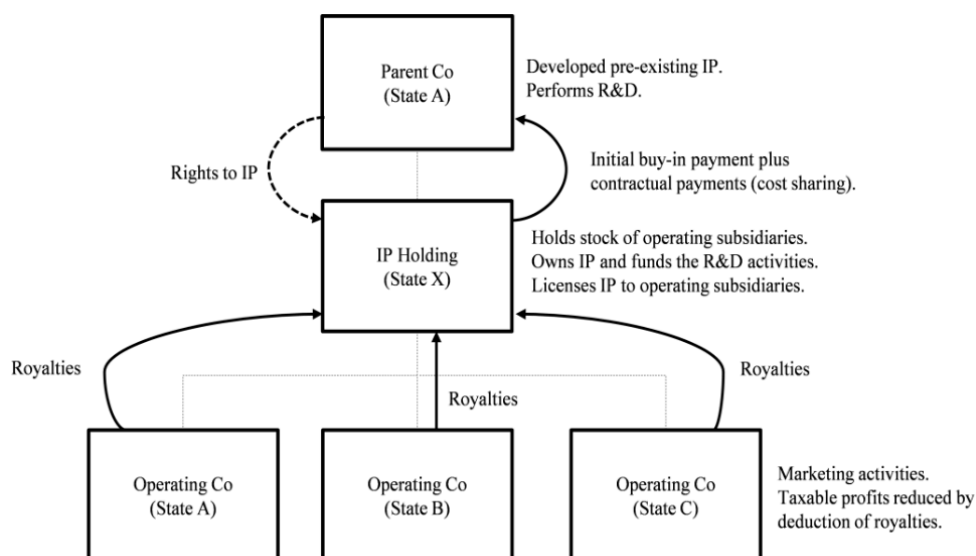
Dans l'économie numérique, il est courant qu'une entité d'un groupe, la « IP Holding », détienne la propriété juridique de tous les IP de ce même groupe. Cette entité concède ensuite des droits d'utilisation à des entités situées dans d'autres juridictions, « Operating Co », en échange du paiement de redevances. Ces entités utilisent les IP dans leurs activités de production, de support, de marketing...

Le terme « redevances » est notamment défini dans l'article 12 du modèle de convention de l'OCDE:

Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. (OCDE, 2016a, p.M-36)

Le schéma ci-dessous illustre la situation décrite ci-avant.

Illustration 4 : Structure classique de groupes détenant des propriétés intellectuelles



Source : OECD (2018), *Tax challenges arising from digitalisation – Interim report 2018 : Inclusive framework on BEPS, OCDE/G20 Base erosion and profit shifting project*. Paris : OECD Publishing. doi : 10.1787/9789264293083-EN. p.98.

*DEMPE : development, enhancement, maintenance, protection and exploitation.

Puisque l'entité qui utilise l'IP ne doit pas être l'entité qui détient l'IP, il est facile de localiser l'entité détentrice dans une juridiction choisie uniquement pour des raisons fiscales. En effet, afin de déterminer la localisation d'une IP Holding, seul le paramètre fiscal entre généralement en compte.

Etant des actifs facilement délocalisables, les juridictions adoptent souvent un système d'imposition avantageux pour les IP qui prévoit une déduction ou exemption de 50 à 80% des revenus issus de ces IP. Ils sont en effet une source de revenus fiscaux pour la juridiction et une source d'emploi d'employés comme les chercheurs... Ce deuxième point est de moins en moins vrai de nos jours. En effet, on observe souvent un transfert d'IP vers une juridiction à taxation avantageuse après avoir été conçues dans une autre juridiction avec de la main-d'œuvre qualifiée. Cela est possible car jusqu'à il y a peu, l'entité détentrice ne devait pas être l'entité qui avait développé l'IP pour bénéficier des avantages relatifs aux IP. Cela peut-être illustré par l'exemple de Google qui fait développer ses IP aux Etats-Unis et les concède ensuite à une entité aux Bermudes.

L'action 5 de BEPS, « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance », s'attaque à ce type de montages. Elle requiert qu'un système d'imposition avantageux pour les revenus d'IP ne soit accordé que lorsqu'une activité substantielle a été menée dans la juridiction

pour développer l'IP comme la R&D ou que ce soit le contribuable lui-même qui ait développé l'IP. (OCDE, 2018a) C'est l'approche du lien « nexus ».

2.4.1. Etude de la gestion des propriétés intellectuelles au sein du groupe Google

Etudions maintenant la gestion des IP au sein du groupe Google. La marque, le nom, les algorithmes, logiciels... sont détenus par Google Inc aux Etats-Unis qui les a développés. Google Inc a ensuite concédé les propriétés intellectuelles à Google Ireland Holding, société irlandaise dont le siège de direction effective est situé aux Bermudes.

L'objectif pour Google est que la majorité des bénéfices non américains soient collectés aux Bermudes. Pour cela, une structure fiscale a été mise en place.

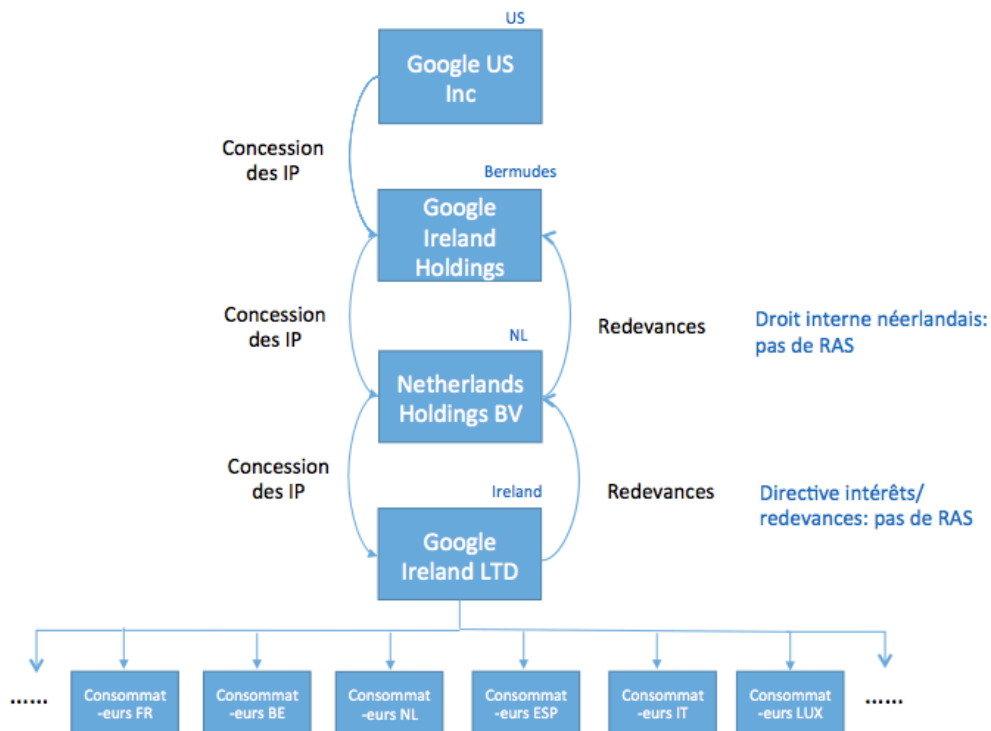
Pour l'Europe, le Moyen-Orient et l'Afrique, la facturation des services (ventes d'espaces publicitaires...) est faite par Google Ireland Ltd, société irlandaise, qui récolte donc tous les bénéfices générés hors des E-U.

Les bénéfices irlandais sont ensuite transférés à une société néerlandaise, Nederland Holdings BV, sous forme de redevances. Il n'y a pas de retenue à la source (RAS) sur ces paiements car la Directive européenne Intérêts/redevances s'applique (nous n'entrons pas plus en détail sur la directive). La société néerlandaise va à son tour s'acquitter de redevances qu'elle va payer à Google Ireland Holding. Nederland Holdings BV sert en fait uniquement de « Conduit Company » entre l'Irlande et les Bermudes. En effet, ses bénéfices sont constitués uniquement de paiements de redevances de la part de Google Ireland Ltd et elle renvoie presque l'entièreté de ses bénéfices aux Bermudes. Il n'y a pas de RAS aux Pays-Bas sur ce type de paiements. (Alix, 2010).

L'entité aux Bermudes collecte donc une grande partie du bénéfice du groupe. Le paiement de redevances pour pouvoir utiliser les droits intellectuels est un moyen pour le groupe de déplacer le bénéfice collecté en Irlande, où le taux de l'impôt sur les sociétés est de 12,5%, vers un paradis fiscal où aucun impôt sur les sociétés n'est prélevé. (O'Carroll, 2011; Parlement européen, 2016)

L'illustration que nous avons réalisé ci-dessous résume la situation.

Illustration 5 : Structure de détention des propriétés intellectuelles du groupe Google



Section 3 : Conséquences de l'inadéquation du système d'imposition de l'économie numérique

L'inadéquation du système d'imposition de l'économie numérique a pour conséquence une remise en question complète de celui-ci. Les incertitudes quant aux changements futurs probables du système agissent comme un frein à l'innovation, la croissance et la rentabilité des entreprises. (Olbert & Spengel, 2017)

Comme on l'a vu plus haut avec l'illustration 1, les entreprises du numérique supportent un impôt effectif moyen bien inférieur aux entreprises plus traditionnelles et participent donc moins aux recettes fiscales des États.

Section 4 : Défis de l'imposition de l'économie numérique, conclusions provisoires

4.1. La substance/Nexus

La numérisation permet aux différentes activités de support de se situer dans une juridiction différente de celle du consommateur mais permet également que ces différentes activités soient situées dans des juridictions différentes. Une présence physique de l'entreprise dans la juridiction du consommateur n'est souvent plus nécessaire. Ce qui précède complique la reconnaissance/détermination de la substance d'une entreprise, élément central pour imposer. (OCDE, 2018a)

4.2. Les données

Dans l'économie numérique, les données personnelles des utilisateurs sont un élément clé de création de valeur. Mais quelle valeur faut-il attribuer aux données ? Une donnée nécessite d'être collectée et analysée pour ensuite être utilisée et générer de la valeur. Une donnée en elle-même n'apporte pas de valeur à l'entreprise. Quelle valeur faudrait-il accorder au processus de collecte et d'analyse ? Le service gratuit en échange de données complique encore la chose. Quelle est la valeur de données obtenues en échange de services gratuits et donc très difficilement chiffrables ? (OCDE, 2018a)

4.3. La caractérisation des différents types de revenus

L'économie numérique fait apparaître de nouveaux biens et services. Il est parfois difficile de définir le type de revenu généré par ces nouveaux biens ou services. Un exemple est les revenus issus du « Cloud Computing » qui consiste à transférer ses données à des fins de stockage. Bien souvent, les lois ou traités ne parlent pas directement de cette nouvelle activité. Les revenus doivent-ils être considérés comme redevances et dès lors être soumis à une retenue à la source ou est-ce un service et donc le revenu doit-il être imposé au titre de bénéfice ? La détermination du type de revenu est très importante pour déterminer le type d'imposition qui sera applicable or, cela est parfois un véritable défi avec une économie numérique en perpétuel changement. (OCDE, 2018a)

Chapitre 3 : Organiser l'imposition de l'économie numérique

Section 1 : Introduction

Examinons maintenant le système d'imposition internationale en l'appliquant à l'économie numérique. Examinons également les mesures, actions, commentaires relatifs à l'imposition de cette nouvelle économie.

Les modèles de convention préventive de la double imposition (CPDI) actuels reposent sur 2 éléments clés : la substance et les règles d'allocation du bénéfice. Ces deux déterminants sont en liens avec la question « Où imposer ? » et « Que imposer ? » et sont expliqués en détail respectivement dans la section 2 et la section 3. Dans ce mémoire, nous ferons principalement référence au modèle de CPDI de l'OCDE étant donné que la problématique de l'économie numérique est principalement traitée par l'OCDE et les pays membres de l'OCDE qui utilisent le modèle de l'OCDE. De plus, les conventions des pays européens sont le plus souvent basées sur ce modèle. Cependant, nous consacrerons quelques commentaires au modèle de l'ONU.

Nous nous intéresserons à l'imposition des bénéfices des entreprises. Les autres types de revenus ne seront pas traités dans le cadre de ce travail.

Notons que nous ferons principalement référence à la version 2014 du modèle de l'OCDE. (OCDE, 2016a). Nous ferons référence à la mise à jour approuvée par le Conseil de l'OCDE et le Comité des affaires fiscales en 2017 pour les passages modifiés par celle-ci. La nouvelle version du modèle paraîtra au courant de l'année 2018. (OCDE, 2017b).

Section 2 : Où imposer ?

2.1. La résidence de l'entreprise

Lorsqu'une entreprise établie dans une juridiction obtient des revenus d'autres juridictions, il y a lieu de déterminer quel(s) pays pourra(ont) imposer le bénéfice de l'entreprise, c'est la question de « où imposer », la détermination du lieu d'imposition. (Commission européenne, 2017) Pour cela, il faut regarder la convention fiscale bilatérale préventive de la double imposition conclue entre le pays source des revenus et le pays de résidence de l'entreprise. Le modèle de l'OCDE privilégie le pays de résidence plutôt que le lieu de création de valeur pour imposer les bénéfices comme le montre le paragraphe 1 de l'article 7, consacré aux « Bénéfices des entreprises », du modèle de l'OCDE : « *Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont*

imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre Etat. ». (OCDE, 2016a, p.M-21) Le principe ci-avant démontre que l'on impose un bénéfice et non un chiffre d'affaires.

Afin de bien comprendre le terme « *Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant...* », nous nous référons à l'article 3 qui fournit une série de définitions dont, le terme « *entreprise d'un Etat contractant* », au paragraphe 1, d) « *les expressions « entreprise d'un Etat contractant » et [...] désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant [...]* ». (OCDE, 2016a, p.M-9)

La définition soulève la question suivante : comment déterminer de quel état relève l'entreprise. C'est ici la question de la résidence de l'entreprise dont il est question. Une entreprise est, en général, résidente du pays où la direction effective de l'entreprise a lieu. La définition du lieu de direction effective donnée par la version 2014 est la suivante : « *Le siège de direction effective est 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.* ». (OCDE, 2016a, p.C(4)-9)

La version 2014 précisait que : « *Eu égard à ces considérations, le « siège de direction effective » a été adopté comme critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques.* » (OCDE, 2016a, p.C(4)-9) Celui-ci devait donc être unique.

Il sera, en pratique, regardé où est le lieu de travail habituel des dirigeants, de réunion habituel des organes de direction, du conseil d'administration, des assemblées d'actionnaires, où est tenue la comptabilité...

Mais le développement des TIC et de la vidéo conférence, d'internet, d'intranet... facilite l'internationalisation de la direction et augmente donc la difficulté de l'identification du lieu de direction effective. En effet, si la direction de l'entreprise s'effectue par vidéo conférence par exemple, les dirigeants peuvent être dans différents pays au moment de la vidéo conférence. D'où s'effectue alors la direction effective de la société?

Tout cela crée un environnement incertain pour les entreprises. En effet, plusieurs Etats peuvent alors identifier le lieu de direction effective comme étant dans leur pays.

Plusieurs juridictions auront alors un « droit d'imposition illimité/mondial ». Ce droit est généralement accordé à la juridiction de résidence d'une entreprise et signifie que la juridiction peut imposer les revenus mondiaux, l'entièreté des bénéfices réalisés par l'entreprise. (Gelin & Tixier 2002)

L'OCDE a pris conscience de la difficulté de déterminer le siège de direction effective avec certitude et de manière non ambivalente et va donc modifier le paragraphe 3 de l'article 4 dans son modèle 2017 à paraître. Les Etats contractants impliqués devront « *déterminer d'un commun accord l'Etat contractant duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention* ». (OCDE, 2017b, p.84)

2.2. L'établissement stable

Comme on peut le lire ci-avant, dans le paragraphe 1^{er} de l'article 7, la seule exception au principe d'imposition dans l'état de résidence est l'établissement stable (ES). En effet, si une entreprise possède un ES dans un pays, les bénéfices attribuables à cet établissement seront directement imposables dans ce même pays. Cet état détient donc un « droit d'imposition limité », « droit limité au territoire » (« limited tax liability »), en opposition au droit d'imposition illimité, défini plus haut, qui est lui accordé au lieu d'établissement principal de la société. La présence d'un ES pourrait donc mener à une double imposition de certains revenus, ceux issus de ce même établissement stable. Le modèle de convention de l'OCDE prévoit néanmoins deux méthodes afin de supprimer la double imposition, la méthode d'exemption et la méthode d'imputation. Nous ne les détaillerons pas dans le cadre de ce travail.

Le concept d'établissement stable est donc un élément clé pour déterminer le lieu d'imposition. Sa définition est mise à rude épreuve avec l'économie numérique. En effet, ce concept se base sur une présence physique. Or, l'économie numérique est justement caractérisée par le fait qu'une activité économique significative peut avoir lieu dans une juridiction où l'entreprise n'a aucune présence physique substantielle. (Commission européenne, 2017)

On peut aisément comprendre qu'éviter d'avoir un ES dans une juridiction à imposition « élevée » ainsi que le fait d'avoir son lieu de résidence dans une juridiction à imposition « faible » est important pour une entreprise afin de minimiser sa charge d'imposition. Les exemples de Google et Amazon ci-après le démontrent.

La définition de l'établissement stable selon l'OCDE est la suivante : « *une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de ses activités* ». (OCDE, 2016a, p.M-16)

Plusieurs caractéristiques doivent donc être présentes en même temps :

- Une installation d'affaires : local, bureau, usine, atelier, succursale... Une localisation géographique précise est donc possible ;
- L'installation doit être fixe, ce qui implique un certain degré de permanence ;
- L'entreprise doit exercer une partie de son activité au travers de cet établissement ;
- L'entreprise ne se limite pas à l'exercice d'activités à caractère préparatoire ou auxiliaire.

2.2.1. Exceptions au concept d'établissement stable

L'OCDE prévoit, dans l'article 5 de son modèle, deux exceptions au concept d'établissement stable défini ci-dessus. La première concerne les activités préparatoires et auxiliaires et restreint le champ d'application du concept d'établissement stable (art. 5, para. 4). La seconde concerne la conclusion de contrats par des agents dépendants (art. 5, para. 5). Celle-ci étend le champ d'application du concept d'ES. Etudions une à une ces exceptions.

2.2.1.1. Paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de l'OCDE

L'exception du paragraphe 4 concerne les activités préparatoires et auxiliaires et est largement utilisée, en leur faveur, par les grandes multinationales du numérique. En effet, ces dernières évoquent souvent le paragraphe 4 de l'article 5 pour justifier qu'elles ne disposent d'aucun ES dans une juridiction où, pourtant, elles exercent des activités substantielles.

Suite au projet BEPS et son action 7, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », l'OCDE a réagi et a procédé à quelques modifications à ce sujet dans son modèle de convention et dans les commentaires qui s'y rapportent. Ces changements élargissent la définition de l'établissement stable. Ces modifications visent toutes les entreprises et secteurs en général mais particulièrement les entreprises et le secteur numériques.

L'OCDE va rajouter dans la nouvelle version de son modèle un paragraphe 4.1 dans l'article 5 qui constitue une règle anti-fragmentation (« Anti-fragmentation rule »). En effet, les grandes entreprises de l'économie numérique ont développé une stratégie de contournement de l'ES en recourant à l'exception du paragraphe 4. Pour cela, elles fragmentent un « *ensemble cohérent d'activités* » (OCDE, 2017b, p.17) sur différents sites ou entre entités liées dans une même juridiction, de sorte que l'activité exercée par chaque site ou entité du groupe pouvait constituer une activité préparatoire ou auxiliaire et ne qualifiait donc pas au titre d'ES alors que si elles avaient été combinées, elles auraient été constitutives d'un ES.

Le paragraphe 4.1 prévoit désormais que :

Le paragraphe 4 ne s'applique pas à une installation fixe d'affaires utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et

a) cette installation ou cette autre installation constitue un établissement stable pour l'entreprise ou pour l'entreprise étroitement liée en vertu des dispositions du présent article, ou

b) l'activité d'ensemble résultant du cumul des activités exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire,

si les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise. (OCDE, 2017b, p.17)

Le commentaire de l'OCDE dudit article précise que:

Le paragraphe 4.1 vise à empêcher une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées de fragmenter un ensemble cohérent d'activités d'entreprise en plusieurs petites opérations dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire. En vertu du paragraphe 4.1, les exceptions prévues par le paragraphe 4 ne s'appliquent pas à une installation d'affaires qui constituerait par ailleurs un établissement stable lorsque les activités exercées dans cette installation et d'autres activités de la même entreprise ou d'entreprises étroitement liées exercées dans cette installation ou dans une autre installation située dans le même État constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise. Toutefois, pour que le paragraphe 4.1 s'applique, une au moins des installations dans lesquelles ces activités sont exercées doit constituer un établissement stable ou, si ce n'est pas le cas, l'ensemble de l'activité résultant de la combinaison des activités concernées doit aller au-delà de ce qui est simplement préparatoire ou auxiliaire. (OCDE, 2017b, p.110)

A la lumière du commentaire ci-dessus, nous comprenons que le test pour l'exception pour les activités préparatoires ou auxiliaires ne sera donc pas appliqué à chaque entreprise non-résidente prise séparément mais à l'ensemble des activités exercées par un groupe sur le territoire d'une juridiction. L'exception du paragraphe 4 de l'article 5 est donc désormais applicable de manière plus restreinte et les multinationales ne pourront donc plus user et abuser de cette exception. (Vanwelkenhuyzen, n.d.)

L'exception faite pour les activités préparatoires et auxiliaires est d'ailleurs remise en question avec l'économie numérique et la question du maintien de cette exception se pose.

2.2.1.2. Paragraphe 5 de l'article 5 du modèle de l'OCDE

L'exception reprise dans le paragraphe 5 de l'article 5 du modèle OCDE concerne la conclusion de contrats par des agents dépendants.

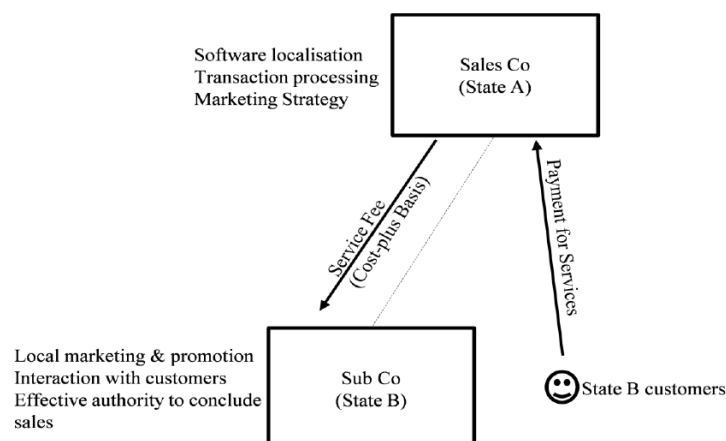
Un agent est une personne employée ou non, qui peut être une société ou une personne physique et qui est placée vis-à-vis de l'entreprise dans un état de dépendance juridique et économique. Selon la version 2014 du modèle OCDE, lorsqu'un agent dépendant avait le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette dernière était considérée comme ayant un ES dans l'Etat d'activités de l'agent. Il fallait néanmoins que la « *personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés* ». (OCDE, 2016a, p.C(5)-19) Notons que l'exception du paragraphe 4 était également applicable pour les activités exercées par les agents dépendants.

2.2.1.2.1. Contournement de l'exception du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle de l'OCDE

Les multinationales ont élaboré une stratégie quant à la conclusion des contrats afin d'éviter un ES dû à l'application du paragraphe 5. Cette stratégie consiste à déléguer la négociation des contrats, la gestion de ceux-ci et la relation cliente à l'entité locale située dans le pays du client mais pas la validation « pro-forma » finale du contrat. C'est l'entité parente, située dans une juridiction à faible imposition en Europe, qui valide et signe le contrat, souvent grâce à un système de validation quasi automatique. (OCDE, 2018a) L'entité parente est alors appelée « *Billing company* » (OCDE, 2018a, p.153). Il en résultait donc un abus du paragraphe 5 selon l'OCDE.

Le schéma ci-dessous illustre la stratégie décrite ci-avant. Dans celle-ci, l'Etat B conclut les contrats mais en y apposant sa signature, l'Etat A est considéré comme ayant l'autorité de conclure les contrats.

Illustration 6 : Stratégie quant à la conclusion des contrats afin d'éviter un établissement stable



Source : OECD. (2018), *Tax challenges arising from digitalisation – Interim report 2018 : Inclusive framework on BEPS, OCDE/G20 Base erosion and profit shifting project*. Paris : OECD Publishing. doi : 10.1787/9789264293083-EN. p.93.

C'est par exemple le cas de Google en France. Alors que Google France négocie et conclut les contrats avec les clients français, en ce qui concerne la vente d'espaces publicitaires, c'est l'entité Google Ireland qui valide et signe le contrat et procède à la facturation. Ce dernier intervenant ne fait qu'apposer sa signature mais n'y apporte jamais de modification. Pour l'article 5, paragraphe 5, cela était en fait suffisant pour conclure que l'entité locale en France, ne disposait pas de l'autorité pour engager l'entité parente et donc ne constituait pas un ES. Google France était réputée apporter un soutien au marketing et à la vente et était rémunérée par Google Ireland pour cette prestation de services. (PWC, 2017). Le fisc français a, jusqu'à présent, échoué à démontrer la présence d'un établissement stable. Les jugements rendus par le tribunal administratif de Paris ont jusqu'à présent confirmé la position du groupe Google quant au fait qu'aucun établissement stable de Google n'est présent en France. Le même fonctionnement concernant la conclusion des contrats s'observait également en Italie et au Royaume-Uni. Après de longues négociations, Google a finalement accepté d'admettre la présence d'un établissement stable dans chacun des deux pays et s'est vue condamnée au paiement d'arriérés d'impôts de plusieurs millions d'euros. (Cazenave, 2017).

2.2.1.2.2. Modification apportée au paragraphe 5 de l'article 5 du modèle de l'OCDE

Dans la version 2017 du modèle à paraître, l'OCDE procède à des modifications du paragraphe 5 afin d'éviter l'abus cité ci-dessus. Celles-ci sont libellées comme suit :

« *Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6, lorsqu'une personne agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise, et, ce faisant, conclut habituellement des contrats **ou joue habituellement le***

rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, [...] cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, [...] ». (OCDE, 2017b, p.17)

Selon nous, l'ajout du passage « *joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise* » (OCDE, 2017b, p.17) devrait être suffisant pour réduire à néant la stratégie citée précédemment.

2.3. Mesures pour le commerce électronique

Dans son modèle de convention, l'OCDE a rédigé des commentaires à l'attention du commerce électronique ou e-commerce. L'e-commerce faisant partie intégrante de l'économie numérique, nous nous y intéressons ci-après.

Si l'on se base sur la définition de l'OCDE, le commerce électronique désigne toutes les transactions concernant la vente d'un bien ou d'une prestation faite par un moyen électronique : ordinateurs, tablettes, smartphones... Les biens et services peuvent être numériques ou non. (OCDE, 2011)

L'e-commerce nécessite trois éléments : des données, des logiciels informatiques et des équipements informatiques. Il est important de distinguer, d'un côté, un équipement informatique (hardware) et, de l'autre côté, des données et logiciels (softwares). Le modèle de l'OCDE considère qu'un équipement informatique, tel qu'un serveur, peut constituer un ES, car il est un élément matériel. Il sera dès lors possible pour le pays qui héberge un équipement informatique d'imposer les bénéfices générés par celui-ci si les conditions de l'ES citées ci-avant sont respectées. Par contre, l'OCDE considère que les logiciels ou les sites internet (combinaison de logiciels et données) ne constituent pas un établissement stable car ils sont incorporels et par conséquent, n'ont aucune localisation géographique. (OCDE, 2016a)

Pour qu'un serveur constitue un ES, celui-ci doit être à la disposition de l'entreprise. Celle-ci doit le posséder ou détenir un droit réel et l'utiliser. Si l'entreprise utilise un serveur par l'intermédiaire d'un fournisseur de services sur l'internet (FSI), celui-ci n'est pas à sa disposition et ne constitue donc pas un ES. En effet, seul un espace du disque de stockage est à sa disposition. Il faut également que le serveur soit situé à un endroit fixe, de manière stable. L'OCDE ajoute le commentaire suivant : « *Dans le cas d'un serveur, ce*

qui importe n'est pas la possibilité de le déplacer, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé ». (OCDE, 2016a, p.C(5)-27)

L'OCDE fait également deux commentaires dans deux directions opposées afin de s'adapter à l'économie numérique.

D'un côté, elle précise qu'un établissement stable peut être constitué même s'il y a un nombre de personnel restreint, voire pas du tout de personnel: « [...] *il peut exister un établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement* ». (OCDE, 2016a, C(5)-27)

A l'opposé, elle précise également que « *Il est peu probable qu'une activité qui requiert une part significative des actifs ou des employés de l'entreprise puisse être considérée comme revêtant un caractère auxiliaire* ». (OCDE, 2017b, p.103) Ce commentaire a principalement été rajouté par l'OCDE concernant la situation d'Amazon. A ce sujet, l'OCDE a d'ailleurs déclaré que « *si l'entreprise étrangère dispose dans l'Etat de la source d'un entrepôt de très grande taille où travaille un nombre important de salariés dans le but principal d'entreposer et de livrer des marchandises que possède l'entreprise et que celle-ci vend en ligne à des clients dans l'Etat de la source, il y aura un établissement stable* ». (OCDE, 2017b, p.104) En effet, Amazon dispose de grands entrepôts en Europe mais l'activité de ceux-ci n'était jusqu'alors pas considérée comme un établissement stable car l'exception pour activités préparatoires et auxiliaires était invoquée avec succès. Par exemple, en France, Amazon dispose de grands entrepôts dédiés à la distribution des commandes. Ces centres de distribution emploient un nombre important d'employés. Amazon dispose d'un centre de facturation situé au Luxembourg qui facture toutes les ventes pour l'Europe. Amazon échappait donc, grâce à sa stratégie de « Billing company », au statut d'établissement stable en France, ce qui lui permettait de n'être pas ou très peu imposée en France par rapport à la création de valeur et à l'activité qui s'y déroulaient. Le fisc français poursuivit donc Amazon et lui réclama 196 millions d'euros pour la période 2006-2010. Un accord entre le fisc français et Amazon a maintenant été trouvé mais son contenu reste secret. Il devenait, en effet, très compliqué pour Amazon de persister à contester le fait qu'un établissement stable se trouvait bien en France au vu du commentaire de l'OCDE ci-dessus. (Castagnet, 2018)

L'exception concernant les activités préparatoires et auxiliaires est également valable en ce qui concerne les équipements informatiques. Une analyse au cas par cas sera donc

nécessaire pour juger de l'application de cette exception. L'OCDE donne les exemples suivants d'activités préparatoires et auxiliaires :

- « assurer un lien de communication – à l'instar d'une ligne téléphonique entre fournisseurs et clients ;
- faire de la publicité de biens ou services ;
- relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience ;
- collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;
- fournir des informations ». (OCDE, 2016a, p.C(7)-28)

Il est néanmoins important de vérifier que ces activités ne constituent pas la partie « essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble ». (OCDE, 2016a, p.C(7)-28)

L'OCDE énonce également un certain nombre d'activités qui, généralement, ne constitue pas une activité préparatoire ou auxiliaire. C'est le cas, par exemple, pour un serveur qui effectue l'entièreté du cycle commercial, comme par exemple la vente, la commande, le paiement... (Cristiaensen & Franssen (Eds.), 2016)

Actuellement, une entreprise peut donc avoir une grande partie de ses consommateurs dans un pays sans que les autorités fiscales de ce pays ne disposent de quelque capacité que ce soit de l'imposer si l'entreprise ne remplit pas les conditions pour avoir un établissement stable dans ce pays. Les autorités fiscales de différentes juridictions sont bien conscientes du problème et ont décidé de le solutionner car il engendre des pertes de revenus importantes pour les juridictions avec un taux d'imposition dans la moyenne européenne ou supérieur à la moyenne et qui ne sont donc pas très attractives pour l'établissement des entreprises. La France représentée par Emmanuel Macron en a d'ailleurs fait son cheval de bataille.

L'OCDE a également conscience du problème et a donc dédié une des 15 actions du projet BEPS aux établissements stables, l'action 7, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ». L'action 7 a d'ailleurs été intégrée dans les commentaires du modèle 2017 de l'OCDE.

2.4. Parenthèse sur le modèle de l'ONU

Comme déjà annoncé plus haut, le modèle de l'ONU, le « Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement » comporte quelques différences par rapport au modèle de l'OCDE. Le principe d'imposition à la source constitue une première différence majeure avec le modèle de l'OCDE. Le droit d'imposer est, en effet, primordial pour des pays en développement. Ces pays-là plus que les autres ont besoin de recettes fiscales afin de développer le pays. Cela explique l'utilisation massive du modèle de l'ONU par les pays en voie de développement. Analysons maintenant les différences en lien avec l'établissement stable.

Tout d'abord, l'article 5 du modèle de l'ONU intègre dans sa définition de l'établissement stable un « établissement stable de services » en plus de l'établissement stable traditionnel, physique. Le modèle de l'ONU comprend donc une définition plus englobante de l'établissement stable que le modèle de l'OCDE. Cela se retrouve clairement dans l'article 5, paragraphe 3, point b du modèle de l'ONU:

3. Un établissement stable peut comprendre aussi :

a) ...

b) La fourniture, par une entreprise, de services, y compris de services conseils, par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement si des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) dans un État contractant pour une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours d'une période de 12 mois commençant ou s'achevant au cours de l'année fiscale concernée. (Nations Unies, 2015, p.10)

Puisque l'économie numérique est justement caractérisée par une prolifération des services (souvent numériques) comme des services de stockage de données (Cloud Computing services) (OCDE, 2018a), cette particularité du modèle de l'ONU répond à une petite partie du problème. Pour que cette particularité du modèle soit effectivement applicable, des employés de l'entreprise dans la juridiction sont nécessaires pendant une période de 12 mois. Or, ce n'est pas toujours le cas pour l'économie numérique.

Enfin, une autre différence du modèle de l'ONU, qui constitue un autre petit élément de réponse pour l'imposition de l'économie numérique, est à trouver du côté des exceptions pour activités préparatoires ou auxiliaires. On retrouve en effet dans les commentaires du modèle de l'ONU le commentaire suivant: « Dans la liste du paragraphe 4 énumérant les cas où l'on considère qu'il n'y a pas établissement stable

(souvent appelée liste des « activités préparatoires ou auxiliaires »), on ne trouve pas mentionné le terme de « livraison » dans le cas du Modèle de convention des Nations Unies alors qu'il l'est dans le cas de l'OCDE. Il s'ensuit qu'une activité de livraison pourrait constituer un établissement stable, sans que cela soit le cas dans le Modèle de l'OCDE ». (Nations Unies, 2015, p.98)

Lorsqu'un site de vente en ligne tel que Amazon installe un entrepôt ou effectue des activités de livraison sur le territoire des consommateurs/acheteurs, les activités prestées sur ce territoire tomberaient donc normalement sous la définition de l'établissement stable dans le modèle de l'ONU.

Selon nous, le commentaire du modèle de l'ONU est un élément de réponse pour l'économie numérique qui repose encore sur des biens corporels (e-commerce...) qui nécessitent une livraison physique. Cela n'est par contre d'aucune utilité pour l'économie numérique qui relève plutôt de services ou biens numériques/incorporels requérant au plus une « livraison virtuelle » d'un livre électronique, d'un film...

2.5. Mesures générales anti-abus

2.5.1. L'OCDE

L'OCDE a tout récemment pris des mesures concrètes afin d'éviter les abus des conventions, quelque soit l'article abusé. Ces mesures sont donc également utiles afin d'éviter tout abus de l'article 5 du modèle de l'OCDE, relatif aux établissements stables. Il s'agit, entre autres, de la « clause générale anti-abus » que nous retrouvons dans l'instrument multilatéral, article 7 « Prévenir l'utilisation abusive des conventions » de la Partie 3, « Utilisation abusive des conventions fiscales ».

Tout d'abord, nous essayerons de comprendre ce qu'est l'instrument multilatéral (IML) de l'OCDE ainsi que ses objectifs. Ensuite, nous étudierons la clause anti-abus à proprement parlé.

2.5.1.1. L'Instrument multilatéral de l'OCDE

La « Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » a été signée le 7 juin 2017 par plus de 78 pays (OCDE, 2018a) dans un souci de rapidité, efficacité et simplicité. En effet, les Etats perdent d'importantes recettes en matière d'impôt des sociétés à cause de l'utilisation de planifications agressives par les

entreprises. Les Etats doivent donc réagir afin de mettre fin à cela le plus rapidement possible. De plus, plus de 3000 conventions bilatérales ont déjà été conclues par les juridictions entre elles à travers le monde. Renégocier chaque convention une à une serait un travail de fourmis et prendrait un temps considérable. Les pays signataires de l'IML, qui a pour objet de modifier les différentes conventions en vigueur, évitent donc la renégociation des conventions une à une.

« La Convention a pour effet de modifier les conventions fiscales conclues entre deux ou plusieurs Parties à la Convention. Elle ne fonctionnera pas de la même manière qu'un protocole portant modification d'une seule convention existante, qui modifierait directement le texte de la Convention fiscale couverte ; au lieu de cela, elle s'appliquera en parallèle avec les conventions fiscales existantes dont elle modifiera l'application afin de mettre en œuvre les mesures BEPS. » (OCDE, 2017e, p.3).

L'IML contient, en autres, des mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales (action 6) et une révision de la définition de l'établissement stable (action 7). S'il a donc des conséquences non négligeables en matière de fiscalité de l'économie numérique, l'IML impacte également tous les secteurs de manière générale. Les pays signataires de la convention multilatérale ne sont toutefois pas obligés d'appliquer toutes les mesures à leurs conventions bilatérales ni à toutes les conventions bilatérales qu'ils ont conclues. Jusqu'à présent, 1200 conventions seront modifiées par l'IML. Il entrera en application le 1^{er} juillet 2018. (Goubert, 2018) Notons que les Etats-Unis ne l'ont pas signé.

2.5.1.2. La clause anti-abus

Etudions maintenant la clause générale anti-abus. Elle fait suite à l'action 6 du plan d'action BEPS : « Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales ». Cette action est un standard minimum. Les pays sont donc obligés de l'implémenter dans leurs conventions.

L'article 7 de l'IML rédige la clause anti-abus comme suit :

*Nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, **que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction** ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte. (OCDE, 2017d, article 7)*

« La règle anti-abus générale sert de filet de sécurité dans les cas où d'autres dispositions anti-abus ne peuvent être appliquées. Elle permet aux autorités fiscales de ne pas prendre en considération des montages fiscaux totalement artificiels et d'imposer les entreprises en fonction de la réalité économique de leurs activités ». (Commission européenne, 2016b, point 10(f)) Cette règle est donc un moyen de combattre ce qu'on appelle les « Treaty shopping » et « Rules shopping » et les planifications fiscales agressives des grandes entreprises en général et des entreprises numériques en particulier. Cette règle générale anti-abus pourra donc être avancée par les autorités fiscales des juridictions afin de contrer les stratégies mises en place par les entreprises afin d'éviter le statut d'établissement stable.

Cette règle anti-abus a d'ailleurs été ajoutée à la version 2017 du modèle de l'OCDE et sera désormais reprise dans l'article 29 de la convention dédiée au « Droit aux avantages », paragraphe 9.

2.5.2. La Belgique

La Belgique a, elle aussi, développé des instruments afin de combattre les abus fiscaux. On peut par exemple citer l'article 344, paragraphe 1 du Code des impôts sur les revenus: « *N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal[...].* »

Tout ce qui précède est de nature à impacter la structure des entreprises. Les grandes multinationales changent ou commencent à changer leur structure, ce qui a pour conséquence d'aligner la structure de l'entreprise avec l'activité réelle de celle-ci.

2.5.3. Réactions

Toutes les initiatives dans le domaine fiscal afin d'avoir une fiscalité plus juste des entreprises numériques seront probablement dommageables pour les pays à faible imposition comme Malte, l'Irlande et le Luxembourg. Ces deux derniers pays ont, en effet, un système d'imposition très avantageux pour les grandes entreprises numériques et ne souhaitent pas en changer afin de rester très compétitifs pour ces entreprises et garder sur leur territoire les sièges sociaux européens des entreprises.

A cet égard, nous pourrions citer l'exemple de l'Irlande qui est accusée par l'Union européenne d'avoir accordé un avantage fiscal à Apple, qui peut être assimilé à une aide d'état et fausse la concurrence sur le marché dans lequel Apple est actif.

Eviter un établissement stable dans une juridiction à imposition moyenne ou élevée et avoir son établissement principal dans une juridiction à imposition faible n'est pas la seule stratégie/optimisation possible pour une entreprise. Lorsqu'une entreprise non-européenne cherche à installer un siège social européen, elle étudie le système fiscal de chaque pays. Les pays sont alors parfois tentés d'attirer l'entreprise en offrant un système d'imposition un peu plus avantageux à cette entreprise-là par rapport au système applicable à toutes les autres entreprises sur leur territoire. En effet, beaucoup de conséquences positives découlent de l'établissement d'une grande entreprise dans un pays : emplois, recettes fiscales (impôts directes et indirectes), retombés indirectes...

C'est ce qu'il s'est passé entre l'Irlande et Apple. En effet, depuis 2003, année d'arrivée d'Apple en Irlande, Apple bénéficie d'un régime fiscal très avantageux. Cette multinationale bénéficia d'un taux d'imposition effectif très bas entre 2003 et 2014 puisque celui-ci était en-dessous de la barre des 1%. La Commission européenne, représentée par la Commissaire européenne à la Concurrence, Margrethe Vestager, réclame donc qu'Apple paye plus de 13 milliards d'euros à l'Irlande pour la période 2003-2014. Ce montant correspond à un avantage en matière de paiement d'impôt injustement accordé à Apple par l'Irlande. (France 24, 2017). Margrethe Vestager est entrée en guerre contre les aides d'états illégales accordées par les pays aux multinationales. Elle poursuit notamment le Luxembourg avec Amazon, les Pays-Bas avec Starbucks...

L'action 5 du plan d'action BEPS, «Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance», a, entre autres, pour objectif, d'augmenter la transparence sur la manière dont les multinationales sont imposées dans les juridictions dans lesquelles elles sont présentes. Il y aura donc un échange d'informations concernant les décisions fiscales (« ruling » en anglais) obtenues des autorités fiscales par ces multinationales.

Section 3 : Que imposer ?

Une fois la difficile question de l'établissement stable résolue et que donc toutes les présences imposables d'un groupe multinational ont été identifiées, une douloureuse question nous attend encore. En effet, l'étape suivante est l'attribution des bénéfices et

pertes qui reviennent à chaque entité/ES afin de déterminer la base imposable dans chaque juridiction. Après avoir répondu à la question « Où imposer ? », c'est donc la question « Que imposer ? » qui se pose. Il s'agit donc de définir l'objet de l'imposition, la base imposable. (Commission européenne, 2017) La base imposable d'une entité se compose principalement des bénéfices réalisés sur ses ventes/prestations de services.

3.1. La différenciation entre bénéfices et redevances

Comme cela a déjà été dit plus haut, une des difficultés de l'économie numérique, est la qualification des revenus issus de cette économie. Une entreprise a plusieurs sources de revenus : des bénéfices, des intérêts, des dividendes et des redevances. Ces revenus ont chacun leurs propres règles d'imposition. Dans l'économie numérique, la difficulté réside surtout dans la différenciation entre bénéfices et redevances. Ces deux types de revenus ont des règles différentes d'imposition.

- Les bénéfices d'une entreprise sont repris à l'article 7 du modèle de convention de l'OCDE. Les bénéfices sont, en général, imposables uniquement dans le pays de résidence ou dans le pays de l'établissement stable de l'entreprise.
- Les redevances sont reprises à l'article 12 du modèle de convention de l'OCDE. C'est, en général, le pays du bénéficiaire qui pourra les imposer. Il y a parfois une retenue à la source dans le pays du « payeur » des redevances. Dans ce cas, le pays du bénéficiaire accordera, en général, une exemption ou une imputation. La base imposable du bénéficiaire est alors impactée par la retenue à la source.

La qualification du revenu en bénéfice ou en redevance, aura aussi des conséquences différentes pour le pays du payeur. En effet, si c'est un bénéfice pour l'entreprise qui le reçoit, le pays du payeur ne peut pas imposer une RAS. Par contre, si c'est une redevance, le pays du payeur peut appliquer une RAS qui est un pourcentage parfois assez élevé comme en Belgique où le taux normal est de 30% (taux qui peut être réduit en application des CPDI ou de la directive intérêts/redevances).

3.2. Les prix de transfert

Dans les grands groupes multinationaux, les transactions intra-groupe peuvent être source de revenus ou de coûts pour les entités et donc augmenter ou diminuer leurs bénéfices.

De par la relation « spéciale » qui lie les entités d'un même groupe, il y a lieu de tenir compte des règles régissant les transactions intra-groupe, surtout en ce qui concerne les

prix de transfert. Ceux-ci ont un rôle prédominant dans les relations intra-groupe et plus encore dans l'économie numérique.

Ils sont parfois utilisés à l'avantage du groupe que forment la société mère et ses différents établissements stables ou filiales... afin de déplacer de la base imposable d'un Etat à l'autre. Les prix de transfert sont parfois utilisés comme des outils de planification, d'optimisation fiscale. L'objectif principal pour une multinationale consiste à minimiser la charge globale d'impôt, au niveau du groupe et non pas au niveau de chaque entité prise séparément. C'est d'ailleurs pour cela que les prix de transfert sont au centre de 4 des 15 actions de BEPS, plus précisément les actions 8,9 et 10 « Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur » et l'action 13 « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays ».

3.2.1. Principe « at arm's length »

Pour déterminer le bénéfice attribuable à l'établissement stable, le principe « at arm's length » est central et est privilégié par l'OCDE. Une analyse du groupe est aussi nécessaire afin de définir les fonctions, actifs et risques de chaque entité dans la chaîne de valeurs. (Commission européenne, 2017) Cela déterminera la part du bénéfice attribuable à chacune d'entre elles.

S'agissant de la définition du principe « arm's length », notons que ce principe recourt à une fiction et considère que :

Les bénéfices à imputer à un ES sont ceux que cet établissement aurait perçu, dans des conditions de pleine concurrence, en particulier dans ses opérations avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues, dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'ES et des autres parties de l'entreprise. (Centre de politique et d'administration fiscales, 2010, p.14)

La répartition du bénéfice doit donc être conforme à ce qui aurait prévalu dans les circonstances réelles du marché. Ce principe est d'application aussi bien pour les biens corporels que incorporels, ainsi que pour les transactions commerciales et financières comme le paiement d'intérêts...Ce principe concerne aussi le paiement de redevances pour l'utilisation de propriétés intellectuelles.

L'OCDE a rédigé pour la première fois en 1995 des lignes directrices en matière de prix de transfert. Le manuel s'intitule « Les principes de l'OCDE applicables en matière de

prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » et régulièrement, l'OCDE y apporte des modifications.

3.2.2. Les prix de transfert des incorporels

La difficulté de l'économie numérique se trouve dans le fait d'attribuer une valeur à un élément incorporel, élément central de l'économie numérique. (OCDE, 2016b) On parle d'ailleurs de « Hard to value intangibles » et l'action 8 de BEPS se concentre notamment sur cette difficulté.

Cette difficulté est encore plus présente pour les IP. En effet, les redevances payées en échange de la concession d'utilisation de droits intellectuels constituent un coût pour l'entité qui les paye et un revenu pour l'entité qui les reçoit. Le paiement de redevances est donc une manière de transférer de la base imposable d'un pays à forte imposition à un pays à faible imposition. Contrôler les montants de redevances payés entre entités liées est donc primordial pour les autorités fiscales afin d'éviter ces transferts.

Analyser les prix qui se pratiquent dans le marché pour des transactions similaires est une pratique commune pour évaluer un prix de transfert. Or, dans le cas d'incorporels, la comparaison à d'autres transactions est rendue bien plus difficile. En effet, deux IP sont bien moins comparables que deux voitures ou deux jeans. Les IP ont été développés par l'entreprise pour celle-ci et répondent à des besoins bien précis et différents des autres IP des autres entreprises. Les IP sont aussi ce qui différencie l'entreprise de ses concurrents. Aligner la création de valeur au prix de transfert utilisé est donc ardu.

Afin de déterminer le prix de transfert « at arm's length », il ne faut pas seulement regarder le propriétaire légal/juridique, l'entité qui supporte le risque contractuellement ou les termes du contrat conclu. Il faut regarder les activités effectivement exercées par les parties, la partie qui supporte effectivement les risques. Etre par exemple uniquement apporteur des fonds nécessaires afin de développer un IP et ne supporter aucun risque ou être uniquement propriétaire légal ne donne pas droit à une partie importante de la création de valeur qui résulte de l'IP.

Dans son rapport sur l'Action 8 du projet BEPS, l'OCDE confirme le principe selon lequel, la simple détention juridique d'un IP ne donne pas droit à une partie substantielle des bénéfices créés par celui-ci. Les bénéfices reviennent, en effet, à l'entreprise qui exerce

des fonctions en lien avec les IP comme le développement, l'amélioration, la maintenance, la protection et l'exploitation (« DAMPE »). (Engelmann, 2015)

Les risques supportés, les actifs détenus et les fonctions exercées sont des éléments déterminants dans la détermination du prix de transfert. On observe alors parfois des multinationales qui font porter tous les risques à une entité située dans une juridiction à faible imposition pour justifier un prix de transfert élevé. Une part importante des bénéfices du groupe se retrouve ainsi imposée dans une juridiction à faible imposition. A ce propos, l'OCDE a déjà soulevé la question de savoir si on peut vraiment considérer qu'une entité d'un groupe supporte les risques ou si c'est le groupe dans son entièreté qui supporte les risques. (Commission européenne, 2014)

L'OCDE a d'ailleurs pris des mesures à ce sujet au travers de l'action 13 de BEPS, « Documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays ». En effet, elle recommande une documentation très complète pour justifier les prix de transfert utilisés par les entreprises présentes au niveau international. La documentation est composée de trois documents : un fichier principal, un fichier local et une déclaration pays par pays. (Billiau-Baret & Delanoy, 2016). Cela n'est pas l'objet du présent mémoire, nous ne développerons donc pas plus ce point.

Section 4 : Imposition effective

Une fois qu'il a été déterminé dans quelle juridiction il y avait présence d'un établissement stable et que les bénéfices ou pertes ont été attribués de manière juste entre les différentes entités d'un même groupe ou entre entreprises liées, la question de l'imposition effective, qui sera finalement supportée par l'entreprise, se pose.

4.1. Double imposition et double non-imposition

La double imposition et la double non-imposition sont deux fléaux du système d'imposition actuel. La double imposition peut être juridique ou économique. (De Broe, 2017)

Double imposition juridique : Un même revenu est imposé deux fois dans les mains du même contribuable, dans deux Etats différents et subit le même impôt deux fois. Ce problème s'observe lorsque deux Etats considèrent qu'une entreprise remplit les conditions pour être imposée sur tous ses revenus mondiaux, « droit d'imposition illimité », « Full tax liability ». La présence d'un établissement stable peut aussi mener à

une double imposition juridique. L'OCDE a donc mis deux méthodes (méthode d'imputation et méthode d'exemption) à disposition des Etats pour éviter cette double imposition juridique. (De Broe, 2017)

Double imposition économique : Un même revenu est imposé deux fois dans les mains de deux contribuables différents, dans deux Etats différents et subit le même impôt. Ce problème s'observe lors de distribution de dividendes ou d'ajustement par les autorités fiscales des prix de transfert utilisés. Seule une négociation bilatérale entre les pays concernés peut résoudre le problème. (De Broe, 2017)

Double non-imposition : La double non-imposition s'observe, en autres, lorsqu'un pays qui détient un droit d'imposition ne l'exerce pas en pratique. En effet, le modèle de convention de l'OCDE ne fait qu'attribuer un droit d'imposer un revenu à une juridiction. Celle-ci est ensuite libre d'exercer son droit ou non. On peut donc observer une double non-imposition lorsque la juridiction n'exerce pas son droit. Dans les faits, la volonté de l'OCDE d'éviter une double imposition mène donc parfois à une double non-imposition. (De Broe, 2017)

Partie 2 : Les solutions proposées par l'OCDE et l'UE pour imposer l'économie numérique

Dans la deuxième partie , nous étudierons/analyserons les différentes solutions proposées par l'OCDE et l'UE afin d'adopter un système d'imposition plus adapté à l'économie numérique.

Notons que cette partie repose sur des documents publiés par l'OCDE et l'UE au mois de mars. L'OCDE a publié le 16 mars 2018 un rapport « Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018 ». Ce rapport est le résultat d'un consensus entre 113 pays. Les pays participants admettent la nécessité de continuer l'étude du problème de l'imposition de l'économie numérique mais aucun accord concret n'a été obtenu à ce jour. Notons qu'un rapport décisif de l'OCDE pour l'imposition de l'économie numérique est prévu pour 2020. (KPMG, 2018)

Du côté de l'Union européenne, la Commission européenne a publié le 21 mars deux documents décisifs en la matière. Il s'agit de propositions de directives sur une taxe sur les services numériques (TSN) et l'établissement stable numérique (ESN). Une proposition de directive publiée en 2016 concernant l'ACCIS sera également étudiée ci-après.

Chapitre 1 : Introduction

La solution qui devra être choisie pour l'imposition de l'économie numérique a certains impératifs. Elle ne doit pas mener à une sur-imposition, par exemple, à cause d'une double imposition et elle ne doit pas impliquer des coûts de conformité et administratifs élevés pour l'entreprise. Les entreprises multinationales font, en effet, déjà face à un système complexe, lourd, qui demande un investissement en temps, argent et personnel important. Un autre élément important, le nouveau système d'imposition ne doit pas impacter l'investissement, l'innovation et la croissance du secteur numérique. La solution choisie doit être simple pour l'administration dans la collecte effective de l'impôt. Il ne faut également pas que la solution choisie soit en conflit avec des conventions fiscales déjà conclues. (OCDE, 2018a) Il est aussi important que les solutions évoquées contiennent des seuils sous lesquels, le nouveau système d'imposition ne soit pas d'application pour les entreprises.

Il est nécessaire de mettre en place un système d'imposition qui réduira à néant les stratégies des multinationales du numérique. L'entreprise maîtrise certains éléments mobiles comme la localisation de l'entité parente, la localisation des IP, du personnel, la conclusion des contrats et la production. Si l'imposition dépend de ces éléments, l'entreprise peut les localiser dans des juridictions à imposition faible.

Par contre, l'entreprise ne peut pas déterminer la localisation du client/utilisateur, le lieu de la prestation du service,... Il faudrait donc que le nouveau système d'imposition se base sur ces derniers éléments qui sont plutôt immobiles par nature. (Devereux & Velle, 2017). C'est ce qui a été choisi pour l'imposition indirecte avec la taxe sur la valeur ajoutée et qu'il faudrait appliquer à l'imposition directe, l'impôt des sociétés.

Nous souhaitons informer le lecteur dès maintenant que l'explication des solutions proposées par l'OCDE est moins détaillée que celle des solutions proposées par l'UE. Cela n'est pas une volonté de notre part mais découle de la situation actuelle, l'UE est plus avancé dans le processus de réforme de la fiscalité de l'économie numérique. Nous en discuterons plus loin dans le Chapitre 4, « Comparaisons et conclusions des solutions proposées par l'OCDE et l'UE ». Dans la partie consacrée à l'OCDE, nous étudierons plutôt les systèmes d'imposition existants alors que dans la partie consacrée à l'UE, nous analyserons les propositions de directives.

Chapitre 2 : Solutions proposées par l'OCDE

Section 1. Introduction

L'OCDE suggère la mise en place d'un système d'imposition adapté à l'économie numérique en 2020. Certains pays sont toutefois en faveur de mesures provisoires, afin de mettre fin aux pertes de recettes fiscales le plus rapidement possible. Ce point de vue n'est pas partagé par tous les pays ni d'ailleurs par l'OCDE qui ne recommande donc pas la mise en place de mesures provisoires. Nous nous intéresserons donc uniquement aux solutions de long terme de l'OCDE. (OCDE, 2018b)

Dans son rapport intérimaire de 2018 « Tax challenges arising from digitalisation- Interim report 2018 », l'OCDE analyse plusieurs systèmes/modèles en matière d'imposition de l'économie numérique qui ont déjà été implémentés ou sont en phase d'implémentation par certaines juridictions de manière unilatérale.

Ces solutions peuvent être classées en trois catégories :

- une nouvelle définition de l'établissement stable;
- une retenue à la source;
- une taxation du chiffre d'affaires.

Section 2. Une nouvelle définition de l'établissement stable

La définition de l'établissement stable a été développée pour une économie traditionnelle, avec des prestations de services « matérielles ». Afin d'adapter le principe d'établissement stable à l'économie numérique, plusieurs solutions ont déjà été proposées. Nous pouvons par exemple citer le concept d'« établissement stable numérique », qui se baserait sur une présence numérique plutôt qu'une présence physique, comme c'est le cas actuellement, ou encore l'« établissement stable de services ». Grâce à ces nouvelles définitions de l'établissement stable, il serait possible qu'il y ait un établissement stable là où, en appliquant uniquement la définition actuelle, aucun établissement stable n'aurait été réputé se situer. Il est important que les nouvelles définitions évoquées contiennent des seuils sous lesquels, il n'y aura aucun établissement stable. Sans cela, certaines entreprises verraient leur base imposable déjà petite à la base divisée entre de nombreuses juridictions. Cela serait très lourd et complexe d'un point de vue administratif, tant pour les entreprises que pour les autorités fiscales. (Hongler & Pistone, 2015) La définition de l'établissement stable pourrait se baser sur des critères numériques, de revenus ou sur le nombre d'utilisateurs. (Devereux & Velle, 2017)

2.1. Etablissement stable numérique

Un établissement stable serait réputé exister lorsqu'une entreprise crée et maintient une relation avec un utilisateur ou un consommateur à l'aide de moyens digitaux. Le critère retenu ne serait plus la présence physique mais des critères « non-physiques » comme une présence numérique ou en ligne.

Cette idée était déjà émise en 2014 dans le rapport intérimaire sur l'action 1 de l'OCDE qui y énonçait les critères suivants :

- *Un nombre significatif de contrats prévoyant la vente de produits ou la fourniture de services entièrement dématérialisés sont signés à distance entre l'entreprise et un client résident dans le pays à des fins fiscales.*
- *Les biens ou services numériques de l'entreprise sont largement utilisés ou consommés dans le pays.*
- *Des paiements substantiels sont effectués en faveur de l'entreprise par des clients situés dans le pays en lien avec des obligations contractuelles générées par la fourniture de biens ou de services numériques effectuée dans le cadre des activités fondamentales de l'entreprise.*
- *Une succursale existante de l'entreprise dans le pays exerce des fonctions secondaires, de type conseil ou commercialisation, qui ciblent des clients résidents du pays et qui sont étroitement liées aux activités fondamentales de l'entreprise. (OCDE, 2014a, p.157).*

Certains pays ont choisi d'introduire cette nouvelle définition d'établissement stable dans leur droit interne comme par exemple Israël, l'Inde et la République Slovaque. Nous aborderons le cas d'Israël et de l'Inde.

Dans le cas d'Israël par exemple, cela se justifie par une économie numérique très développée. Israël est un haut lieu de R&D, d'innovation, surtout en matière numérique. De nombreuses Start-up fructueuses y voient le jour. Ce pays avait donc encore plus intérêt que les autres à développer un système d'imposition adapté à l'économie numérique.

Les effets de ce changement de définition de l'établissement stable sont à nuancer. En effet, certains facteurs pourraient venir entraver ce changement, comme par exemple les conventions déjà conclues par ces pays. Vraisemblablement, les mesures citées ci-dessous seront d'application uniquement pour les entreprises non-résidentes qui relèvent de juridictions avec lesquelles le pays à la source n'a pas conclu de convention. Cela est en tous cas la position choisie par Israël.

Cette solution serait donc efficace pour imposer les entreprises situées dans des pays à faible imposition qui n'ont pas pour habitude de conclure des conventions préventives de la double imposition comme les Iles Cayman, Monaco et le Liechtenstein.

Les indicateurs de présence numérique choisis par Israël sont (OCDE, 2018a) :

- la conclusion de contrats en ligne entre une entreprise étrangère et un consommateur résident ;
- l'utilisation de biens ou services numériques fournis par une entreprise étrangère à un utilisateur résident ;
- des sites internet développés pour un marché ciblé : sites étrangers qui seraient par exemple disponibles dans la langue de la juridiction, des promotions et un marketing destinés spécialement aux consommateurs résidents de la juridiction, des prix indiqués en monnaie locale, des options de paiement adaptées à la juridiction ;
- les business multi-facettes qui dégagent un revenu qui est étroitement lié aux utilisateurs résidents et à leurs activités en ligne.

Il ne serait pas nécessaire qu'une entreprise remplisse tous les critères, un seul serait suffisant. On comprend aisément à la vue des indicateurs que toutes les grandes plateformes en ligne, réseaux sociaux, moteurs de recherche... auraient de manière indiscutable un établissement stable en Israël.

Les indicateurs choisis par l'Inde sont les suivants :

- les revenus locaux générés par la fourniture de biens ou services effectuée par un non-résident en Inde;
- les interactions avec des utilisateurs locaux.

Il pourrait y avoir une tolérance, pour que des activités soient constitutives d'un ES dans une juridiction uniquement lorsque des revenus significatifs trouvent leur source dans cette dernière. (OCDE, 2018a) Dès lors, un seuil serait déterminé. Israël a, quant à elle, une position très stricte puisqu'elle n'a déterminé aucun seuil minimal de revenus nécessaire à l'établissement stable. L'Inde a prévu des seuils en terme de revenus ou de nombre d'utilisateurs mais des précisions sont attendues afin de les clarifier.

2.2. Etablissement stable de services

Cette solution s'inspire du modèle de convention des Nations Unies. Elle est développée plus haut, dans la section « Parenthèse sur le modèle de l'ONU ». Pour rappel, jusqu'à présent, l'ONU intègre l'établissement stable de services dans son modèle, alors que

l'OCDE laisse la possibilité aux Etats de l'intégrer en y faisant mention dans ses commentaires. (Wustenberghs, 2008) L'OCDE envisage donc de l'intégrer en tant que tel dans son modèle.

2.3. Conclusions sur une nouvelle définition de l'établissement stable

Tout d'abord, cette solution est spécifique pour l'économie numérique. Or, comme dit plus haut, il y a un consensus général qui s'accorde sur le fait qu'un système d'imposition destiné uniquement à l'économie numérique n'est pas souhaitable. Ne serait-il pas préférable de parler en termes de « présence significative », qu'elle soit physique ou numérique ?

Ensuite, selon nous, il serait aussi nécessaire de revoir l'exception pour activités préparatoires et auxiliaires. La liste d'activités reprend des activités qui sont, en général, préparatoires et auxiliaires pour l'économie traditionnelle mais ce n'est pas toujours le cas pour l'économie numérique.

Enfin, selon nous, cette solution est envisageable et devrait mener à une imposition plus juste. Par contre, elle ne résout pas tous les problèmes. Alors que la question « Où imposer ? » trouverait une solution satisfaisante, la question « Que imposer ? » persiste. Elle persiste d'autant plus qu'il n'y aurait dans ce cas parfois aucune présence physique quelconque : ni actif, ni personnel, deux éléments centraux pour attribuer des bénéfices à un établissement stable. L'attribution de valeur aux incorporels serait au centre de la détermination de la base imposable, or, comme on l'a vu ci-avant, c'est une question épineuse et très complexe. De plus, cette solution nécessiterait la renégociation de toutes les conventions bilatérales qui se basent sur le modèle de l'OCDE ou l'utilisation de l'instrument multilatéral de l'OCDE. (Beltrame, 2016)

Section 3. Une retenue à la source

Lorsque l'établissement principal n'est pas réputé avoir un ES dans la juridiction, un moyen d'imposer pour le pays de la source des revenus est d'appliquer une RAS comme cela existe déjà pour le paiement de dividendes, intérêts et redevances. Certains pays définissent de manière beaucoup plus large le terme « redevance » dans leurs conventions. Ce terme englobe alors, parfois, le paiement de droits d'utilisation de logiciels, d'images ou sons lorsqu'ils sont acquis au travers de moyens numériques. Cela pourrait donc impacter l'économie numérique.

L'idée d'une RAS sur les revenus de la publicité en ligne a aussi été formulée.

Les retenues à la source sur paiements de redevances ont pour conséquence une double imposition juridique d'un même revenu. Pour l'éviter, il faudrait que les juridictions s'accordent/négocient entre elles pour la supprimer. Comme on peut déjà l'observer, un accord entre les deux juridictions concernées n'est pas toujours trouvé et la double taxation parfois bien présente. Cela n'est donc pas une solution satisfaisante à nos yeux.

De plus, cette situation serait seulement concevable pour les transactions entre professionnels (B2B), qui sont obligés de déclarer tous leurs revenus et dépenses. Mais pour les transactions entre professionnels et consommateurs (B2C), cela serait difficilement réalisable. Ils n'ont actuellement pas l'obligation de déclarer/justifier leurs dépenses personnelles et ne sont jusqu'à présent pas concernés par la retenue à la source sur redevances. Cela serait pour eux une tâche très lourde administrativement. Si c'est finalement cette solution qui est choisie par l'OCDE, l'idée que les institutions financières impliquées dans le paiement en ligne ou par carte prélèvent elles-mêmes la retenue à la source a été émise afin de répondre à cette difficulté. (OCDE, 2014b)

Enfin, une retenue à la source est normalement payée par le débiteur qui, lors du paiement au bénéficiaire, doit déclarer ce paiement, retenir le montant de la retenue et le verser à l'Etat. La retenue à la source serait alors due par le consommateur. Les entreprises pourraient alors augmenter leurs prix pour que, même après un prélèvement de la retenue, les prix qu'elles perçoivent soient les mêmes qu'avant et qu'elles ne supportent donc pas économiquement la retenue. Cette dernière serait alors supportée par le consommateur, ce qui n'est pas l'objectif visé. En effet, le nouveau système d'imposition de l'économie numérique doit arriver à imposer les entreprises numériques, pas les consommateurs.

Section 4. Une imposition du chiffre d'affaires

Plusieurs pays ont mis en place une imposition du chiffre d'affaires. Cela est par exemple le cas de la France, la Hongrie, l'Inde (Equalisation levy) et l'Italie. Cette taxe est applicable pour les entreprises résidentes et non-résidentes.

Le système d'imposition français fait office de précurseur. Il a, en effet, été mis en place en 2003. Alors qu'à ses débuts, seuls les contenus vidéo physiques (cassettes vidéos, DVD...) étaient visés, en 2004, les services de vidéo en ligne à la demande sont aussi rentrés dans le champ d'application. Depuis 2016, ce champ d'application s'est encore un peu plus étendu et comprend désormais aussi les contenus audio-visuels disponibles gratuitement mais qui génèrent des revenus grâce à la publicité qui y est

diffusée. Cette dernière modification vise en fait expressément YouTube. Le taux de la taxe s'élève à 2%. Un taux de 10% est applicable uniquement pour des contenus bien spécifiques (pornographie, incitation à la violence...). Cette taxe est d'application lorsque l'audience est composée de particuliers localisés en France.

Le système d'imposition hongrois s'attaque aux publicités, tant en ligne que hors ligne, qui visent un public hongrois. Afin de déterminer le public cible d'une publicité, la langue est un élément déterminant. C'est l'entreprise qui diffuse la publicité sur son site qui, en général, doit faire les démarches nécessaires auprès de l'administration pour payer la taxe.

Le système d'imposition indien a été introduit en 2016 à la suite du rapport BEPS sur l'action 1 sorti en 2015. Il consiste en une taxe, qui vient s'ajouter aux autres impôts et qui ne concerne que les revenus générés par des services de publicité en ligne, B2B et par des entreprises non-résidentes. La portée de cette taxe est donc très limitée. Il s'agit en fait d'une taxe de 6% prélevée sur les transactions en lien avec de la publicité en ligne. Elle vient donc diminuer le montant payé par l'annonceur, l'entreprise indienne, et perçu par l'entreprise non-résidente qui gère le site de diffusion de la publicité.

Il existe cependant une exception si le montant des transactions effectuées par l'annonceur indien avec des entreprises non-résidentes ne dépasse pas un certain seuil : 1400 euros environ. Si l'entreprise non-résidente dispose d'un établissement stable en Inde et que la transaction est attribuable à cet établissement stable, alors cette taxe ne sera pas due. En effet, l'établissement stable est redevable de l'impôt des sociétés. On évite ainsi une double imposition en Inde.

D'un point de vue administratif, c'est l'annonceur, le payeur du montant sur lequel la taxe est prélevée (l'entreprise indienne) qui retient le montant de la taxe due et la transmet aux autorités fiscales. L'entreprise non-résidente n'a aucune obligation.

Le système d'imposition de l'Italie sera normalement effectif à partir du 1^{er} janvier 2019. Le taux de la taxe s'élèvera à 3% de la valeur des transactions dans lesquelles interviennent des services numériques fournis électroniquement, c'est-à-dire au travers d'internet ou de réseaux électroniques, avec une intervention humaine faible. Elle s'appliquera uniquement pour les transactions B2B. Un seuil d'activité minimal sera prévu et devrait concerner le nombre de transactions, plutôt qu'un montant de transactions comme c'est le cas en Inde. (OCDE, 2018a)

4.1. Commentaires sur l'imposition du chiffre d'affaires

Une imposition du chiffre d'affaires met sur un pied d'égalité les entreprises résidentes et non-résidentes, ainsi que les entreprises traditionnelles (biens et services non numériques) et numériques (biens et services numériques). Une inégalité naît cependant avec cette taxe. En effet, une taxation du chiffre d'affaires ne prend pas en compte les frais exposés par l'entreprise afin de générer ce revenu. Or, entre secteurs et entre entreprises, les coûts de production sont bien différents. Certains secteurs sont, en effet, réputés pour faire de grandes marges alors que d'autres font de petites marges. Pour un même chiffre d'affaires, deux entreprises peuvent donc avoir un bénéfice bien différent mais cependant devoir payer la même charge fiscale. C'est pour cela que, jusqu'à présent, l'impôt des sociétés se calcule sur les bénéfices et non pas sur le chiffre d'affaires qui est un élément peu révélateur de l'enrichissement final de l'entreprise.

Il existe un risque que le coût de cette taxe soit répercuté sur les consommateurs qui devraient alors supporter eux-mêmes le coût de la taxe. Cela n'est évidemment pas le résultat désiré.

La taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas une taxe sur les revenus en tant que telle. Elle n'est pas reconnue comme telle et ne le sera vraisemblablement jamais. Ce qui peut sembler un détail anodin n'en est en fait pas un. En effet, cette taxe ne pourra jamais faire l'objet de crédit d'impôt (imputation) ou d'exemption dans le pays de résidence de l'entreprise qui la paye. Cette dernière subirait donc une double imposition juridique: dans le pays de son client, l'annonceur, et dans son pays de résidence. (KPMG 2018) Notons que l'Italie a d'ores et déjà annoncé qu'elle accordera une déduction à ses entreprises nationales afin de leur éviter une double imposition juridique. (OCDE, 2018a)

Section 5. Conclusions sur les solutions proposées par l'OCDE

Toutes les solutions ci-avant auraient pour conséquence d'imposer une entreprise qui a une activité économique significative dans une juridiction, même si elle n'y a pas de présence « physique ». Une difficulté que l'on rencontre est alors la perception effective de l'impôt. En effet, une juridiction a peu de moyen à sa disposition pour percevoir le paiement d'impôts d'une entreprise étrangère qui n'a pas de présence physique sur le territoire. Une Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a été développée en 1988 par l'OCDE et le Conseil de l'Europe. Dans la pratique, elle n'est pas très utile et n'aide pas à la perception effective.

A ce propos, dans le cas de la taxe sur le chiffre d'affaires, la Hongrie a développé un moyen intéressant afin d'assurer la perception de la taxe des entreprises non-résidentes. Bien que ce soit le fournisseur de services, celui qui diffuse la publicité, qui doit faire les démarches nécessaires afin de payer la taxe, l'annonceur doit fournir une attestation dans laquelle le fournisseur reconnaît ses obligations en la matière et s'engage à les honorer. Dans les faits, les autorités fiscales hongroises perçoivent peu de revenus issus de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette solution n'est donc, à priori, pas optimale. (OCDE, 2018a)

Rappelons qu'un rapport final décisif sera publié en 2020 par l'OCDE. Il comportera normalement des solutions plus détaillées approuvées par les pays membres de l'OCDE.

Chapitre 3 : Solutions proposées par l'Union européenne

L'Union européenne envisage la mise en place d'une solution de court terme, temporaire, en attendant de mettre en place une solution définitive/de long terme. Certains pays comme l'Irlande, le Luxembourg, l'Irlande, Malte et Chypre sont contre la mise en place d'une mesure temporaire par l'UE et considèrent que cette dernière doit attendre que l'OCDE prenne les mesures nécessaires. Au contraire, l'Allemagne, le Royaume-Uni, la France, l'Italie et l'Espagne estiment la mise en place d'une solution temporaire nécessaire. (Kirwin, 2018)

Section 1. Solution de court terme

Une solution de court terme évite que chaque Etat membre prenne des mesures unilatérales qui risqueraient de fragmenter le marché unique. Elle permet également aux Etats de mettre fin aux pertes de recettes fiscales plus rapidement que si un consensus entre tous les Etats membres doit être atteint pour une solution définitive. Il y a malgré tout un risque qui découle de la mise en place d'un système temporaire, qu'il devienne définitif si aucun consensus n'est atteint. (KPMG 2018)

1.1. Taxe provisoire sur les services numériques

1.1.1. Introduction

Cette solution est en fait une taxation du chiffre d'affaires et est également envisagée par l'OCDE comme expliqué ci-avant. L'UE a cependant un temps d'avance dans le processus de réflexion. La taxe sur les services numériques (TSN) est la solution de court terme la plus probable et fait l'objet d'une proposition de directive de la Commission européenne publiée le 21 mars 2018. Elle serait applicable à partir du 1^{er} janvier 2020. (Commission européenne, 2018d)

1.1.2. Champ d'application

La TSN est applicable aux chiffres d'affaires générés par des services numériques qui, jusqu'alors, échappaient à l'imposition. Cette taxe vise en fait principalement les modèles d'activité dans lesquels l'utilisateur (personne physique ou entreprise) est responsable en grande partie de la création de valeur. Ce n'est donc pas la participation de l'utilisateur en elle-même qui est taxée mais la monétisation de celle-ci. (Commission européenne, 2018d)

La taxe vise les chiffres d'affaires tels que précisés dans l'article 3 de la directive, soit ceux:

- « *tirés de la vente d'espaces publicitaires en ligne;*
- *générés par les activités intermédiaires numériques qui permettent aux utilisateurs d'interagir avec d'autres utilisateurs et qui facilitent la vente de biens et de services entre eux;*
- *tirés de la vente de données générées à partir des informations fournies par les utilisateurs ».* (Commission européenne, 2018e, para.5)

La taxe a donc un champ d'application très limité et exclut certaines activités. Les services de communications, comme les messageries instantanées, les plateformes de financement participatif et les services de paiement en ligne (ex : Paypal) ne sont pas concernés par la taxe. C'est également le cas des plateformes de commerce électronique (ex: Amazone) sur lesquelles la vente de biens est facilitée par l'utilisation d'internet mais qui dégagent la majorité de leurs bénéfices de la vente directe de biens. Les sites qui fournissent du contenu numérique vidéo et audio (ex : Netflix ou Spotify) ne sont pas non plus visés par cette taxe. Par contre, les sites qui facilitent le partage de contenu numérique entre utilisateurs sont dans le champ d'application de la TSN. (Commission européenne, 2018d) L'interface numérique qui collecte et utilise les données qu'elle récolte sur ses utilisateurs ne sera pas redevable de la TSN. Par contre, si elle les monétise et les vend à d'autres entreprises, elle sera alors redevable de la taxe.

Facebook a, en décembre 2017, décidé d'enregistrer ses bénéfices générés par la publicité dans le pays de diffusion et non plus en Irlande, lieu de son siège social européen. La taxe sera, vraisemblablement, tout de même applicable à Facebook. (Kirwin, 2018)

Au vu des éléments ci-avant, nous pouvons donc nous poser la question du bon/juste ciblage de cette taxe.

1.1.3. Assujetti

Pour éviter d'accabler les petites entreprises ou les Start-up, la taxe ne s'appliquera qu'aux entreprises qui dépassent un certain seuil, comme le précise l'article 4 de la directive qui précise que la taxe ne sera applicable que si les deux conditions suivantes sont remplies :

- « *le montant total des produits au niveau mondial déclaré par l'entité pour le dernier exercice complet pour lequel un état financier disponible dépasse 750 000 000 EUR;*

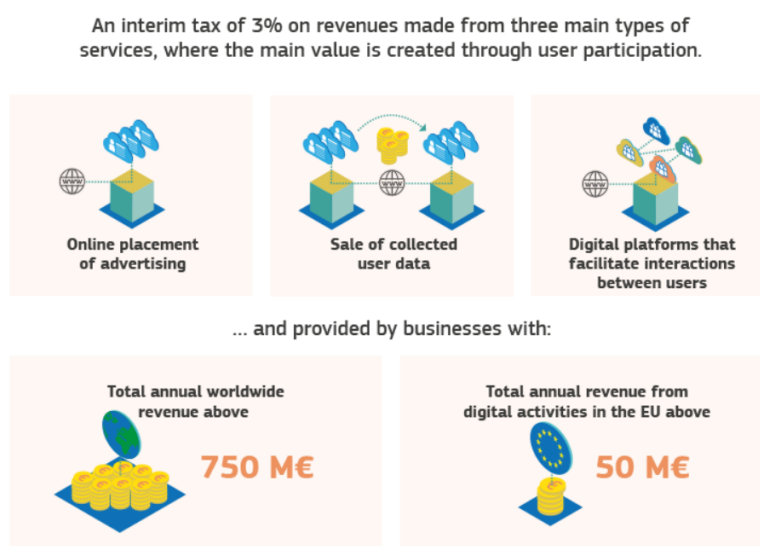
- le montant total des produits imposables générés par l'entité dans l'Union durant cet exercice dépasse 50 000 000 EUR ». (Commission européenne, 2018d, p.11)

Les montants totaux des produits consolidés seront pris en compte si l'entreprise en question fait partie d'un groupe consolidé. (Commission européenne, 2018d)

La taxe sera applicable tant aux entreprises de l'UE qu'aux entreprises hors UE qui respectent les deux conditions ci-dessus. Environ 120 à 150 entreprises rentreront dans le champ d'application de la taxe et cela devrait permettre aux Etats membres de récolter ensemble environ 5 milliards d'euros par an. (Kirwin, 2018)

L'illustration ci-dessous résume en image la taxe sur les services numériques.

Illustration 7: La taxe sur les services numériques en résumé



Source : Commission européenne. (2018e). Fair taxation of the digital economy. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

1.1.4. Lieu d'imposition

L'Etat membre qui détiendra le droit de réclamer la TSN sera l'Etat où l'utilisateur est situé puisqu'on considère que c'est lui qui est à l'origine de la création de valeur. Des règles bien spécifiques sont proposées par la Commission afin de déterminer la localisation de ce dernier. Nous les retrouvons dans l'article 5, paragraphe 5 de la directive. Ledit article précise que la géolocalisation de l'utilisateur s'effectuera grâce à l'adresse IP (Internet Protocol) de l'appareil connecté utilisé ou par toutes autres méthodes de géolocalisation si celles-ci s'avèrent être plus pertinentes. (Commission européenne, 2018d) Si plusieurs utilisateurs situés dans différents Etats membres sont

impliqués dans un service imposable, le produit imposable qui en découle doit être réparti entre les différents Etats membres des utilisateurs à l'aide de clés de répartition. Pour les services imposables en lien avec la diffusion de publicité, la clé de répartition est le nombre d'apparitions de la publicité sur les appareils des utilisateurs des Etats membres. Pour la collecte et l'utilisation des données de l'utilisateur, la clef de répartition est le nombre d'utilisateurs qui a généré des données suite à l'utilisation d'un appareil connecté. Chaque utilisateur pouvant détenir plusieurs appareils connectés, il pourra être repris plusieurs fois dans le nombre d'utilisateurs total d'un Etat membre.

1.1.5. Exigibilité, calcul et taux de la taxe

Comme le précise le paragraphe 2 de l'article 3, le montant de la taxe due se calcule sur le produit brut qui provient de la fourniture des services visés. La taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts ne sont pas pris en compte pour déterminer le produit brut de l'entreprise. Le paragraphe 7 dudit article précise également que *«Les produits tirés de la fourniture d'un service relevant du paragraphe 1 effectuée par une entité appartenant à un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière et destinée à une autre entité de ce même groupe ne sont pas considérés comme des produits imposables aux fins de la présente directive »*. (Commission européenne, 2018d, p.27)

Pour déterminer le montant de la taxe due dans un Etat membre, il convient de déterminer les produits imposables attribuables à cet Etat membre. Comme le précise l'article 6, *« La TSN devient exigible dans cet Etat membre le jour ouvrable suivant la fin de la période d'imposition considérée. »* (Commission européenne, 2018d, p.30) Le taux de la taxe, évoqué à l'article 8, est de 3%.

Afin d'éviter une double imposition d'un même produit, une fois, sous la forme de l'impôt sur les sociétés et une fois, sous la forme de la TSN, les montants payés pour cette dernière taxe seront déductibles de la base imposable de l'entreprise. La taxe constituera donc une dépense déductible, qu'elle ait été payée dans l'Etat où l'impôt des sociétés est dû, ou dans un autre Etat membre. (Commission européenne, 2018d, p.22)

1.1.6. Obligations de l'assujetti

Afin de simplifier le processus de collecte de la taxe, un guichet unique est prévu (One Stop Shop). L'entreprise remplira ses obligations (identification, dépôt de la déclaration et paiement) grâce à ce point de contact unique, celui de la juridiction dans laquelle il est identifié, appelé « Etat membre d'identification » (EMI) et qui est unique. L'entreprise

devra le choisir parmi les pays dans lesquels elle est redevable de la TSN. L'EMI ne coïncidera pas toujours nécessairement avec le pays dans lequel l'entreprise est redevable de l'impôt des sociétés. En effet, ces deux impôts sont différents, indépendants et dissociables. Un groupe consolidé peut désigner une entité de ce même groupe qui se chargera d'accomplir les obligations en la matière pour toutes les entités du groupe redevables de la TSN.

L'entreprise déclarera sur l'honneur qu'elle est redevable de la TSN à son EMI et devra lui notifier une série d'informations (nom, raison sociale, adresse...). (art.10) L'EMI attribuera à l'entreprise un numéro d'identification pour la TSN. (art.11)

L'entreprise devra également déposer, pour chaque période d'imposition, une déclaration de TSN auprès de son EMI dans laquelle elle précise, notamment, pour chaque Etat membre, le montant de ses produits imposables ainsi que le montant de TSN qui en découle. (art.14 et art.15)

L'EMI se chargera ensuite de transmettre l'information et la taxe due aux autres Etats membres.

1.1.7. Commentaires sur la taxe sur les services numériques

Cette solution est simple à mettre en place et les coûts de conformité pour les entreprises sont faibles. (Commission européenne, 2018d)

Certains désavantages d'une taxe sur le chiffre d'affaires sont déjà mentionnés et étudiés au chapitre 2, dans la section « 4.1. Commentaires sur l'imposition du chiffre d'affaires ». Nous rajouterons uniquement les commentaires suivants.

La solution de court terme de l'UE envisage d'imposer les services numériques réalisés tant à partir de pays à imposition élevée que faible. La TSN de 3% devra être payée aussi bien par une entreprise qui subit une imposition effective de 40% dans son pays de résidence que par une entreprise située dans un paradis fiscal. Est-ce que cela est juste/équitable? (KPMG, 2018)

Ensuite, avec la TSN, il y a un risque de double imposition parce que la taxe est applicable à différents niveaux de la chaîne de valeurs. Un même montant peut donc subir la TSN dans les mains de différents acteurs de la chaîne.

De plus, la TSN ne sera pas due par toutes les entreprises, la question des aides d'Etats se pose donc. (KPMG 2018)

Notons également que la TSN sera applicable même aux entreprises en perte. Cela sera particulièrement dommageable pour les Start-up.

Enfin, une taxe sur le chiffre d'affaires pourrait être perçue par les entreprises étrangères et les pays étrangers comme une taxe sur leurs exportations. Ils pourraient réagir en instaurant à leur tour une taxe sur les exportations des Etats membres de l'UE. Cela serait particulièrement dommageable pour les Etats, particulièrement pour l'Allemagne et plus particulièrement pour ses exportations du secteur automobile. (Bhatti, 2018)

Section 2. Solutions de long terme

2.1. Etablissement stable numérique

Tout comme l'OCDE, l'UE envisage de changer la définition de l'établissement stable. Ce changement s'effectuerait par l'addition de nouveaux critères qui permettraient de reconnaître un ES là, où, jusqu'à maintenant, il n'y en avait aucun en application de la définition actuelle. La définition deviendrait donc plus englobante. (Commission européenne, 2018c) Une proposition de directive a été publiée par la Commission européenne le 21 mars 2018.

2.1.1. Définitions de concepts importants

La proposition de directive contient dans son article 3, un certain nombre de définitions importantes à sa bonne compréhension.

La directive définit les services numériques comme étant des services prestés au travers d'internet ou de réseaux électroniques et qui, de par leur nature, sont automatisés et demandent une intervention humaine minimale du côté du prestataire. (Commission européenne, 2018c).

La directive définit également les « produits » comme étant :

Les sommes reçues ou à recevoir en contrepartie de la vente et d'autres transactions, hors taxe sur la valeur ajoutée et autres impôts et taxes perçus ...y compris les sommes reçues ou à recevoir en contrepartie de cessions d'actifs et de droits, les intérêts, les dividendes et autres distributions de bénéfices, les sommes reçues ou à recevoir en contrepartie de liquidations, les redevances, les subventions et les aides, les dons reçus, les indemnités et les gratifications. (Commission européenne, 2018c, p.17)

2.1.2. Champ d'application

Une entreprise peut réaliser des activités constitutives d'un ESN, qu'elle soit résidente dans un pays membre de l'UE ou un pays tiers hors UE, comme le précise l'article 2 de la directive. Néanmoins, si l'entreprise est résidente d'un pays tiers, la directive ne sera applicable que s'il n'y a pas de CPDI en vigueur ou si, en présence d'une telle convention, si cette convention comporte la clause d'établissement stable numérique. C'est d'ailleurs pour cela que la Commission recommande aux Etats membres d'introduire les éléments de la présente directive dans les CPDI existantes. (Commission européenne, 2018c, p.14)

Un ESN sera réputé exister « *dès lors qu'il existe une présence numérique significative par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.* » (Commission européenne, 2018c, p.18) L'article 5, paragraphe 5, liste des activités économiquement significatives qui peuvent être réalisées au travers d'une interface numérique :

- a) la collecte, le stockage, le traitement, l'analyse, le déploiement et la vente de données au niveau de l'utilisateur;*
 - b) la collecte, le stockage, le traitement et l'affichage du contenu généré par l'utilisateur;*
 - c) la vente d'espaces publicitaires en ligne;*
 - d) la mise à disposition de contenu créé par des tiers sur un marché numérique;*
 - e) la fourniture de tout service numérique non énuméré aux points a) à d).*
- (Commission européenne, 2018c, p.20)

Nous comprenons donc que, tout comme pour la TSN, l'ESN ne sera pas applicable à la vente de biens ou services facilitée par internet. Néanmoins, l'ESN a un champ d'application bien plus étendu que la TSN.

Pour qu'une entreprise ait une présence numérique significative, il suffira qu'elle remplisse l'un des critères suivants que l'on retrouve à l'article 4 de la directive:

- a) la part du total des produits tirés au cours de cette période d'imposition et résultant de la fourniture de ces services numériques à des utilisateurs situés dans cet État membre au cours de cette période d'imposition est supérieure à 7 000 000 EUR;*
- b) le nombre d'utilisateurs de l'un ou de plusieurs de ces services numériques qui sont situés dans cet État membre au cours de cette période imposable est supérieur à 100 000;*
- c) le nombre de contrats commerciaux pour la fourniture de tels services numériques qui sont conclus au cours de cette période d'imposition par des utilisateurs situés dans cet État membre est supérieur à 3 000.* (Commission européenne, 2018c, p.18)

Les critères comportent des seuils assez élevés pour ne pas impacter les petites entreprises. Sans cela, elles seraient obligées de supporter des coûts de conformité liés à

l'établissement stable numérique plus élevés que les revenus attribuables à ce dernier. (Commission européenne, 2018c)

Pour le critère b), les critères de localisation précisés dans la directive sont les mêmes que pour la TSN.

Pour le critère c), les contrats pris en compte seront uniquement les contrats entre professionnels, B2B. En effet, alors que les contrats B2B représentent généralement des montants significatifs, les contrats B2C représentent des montants généralement très peu élevés comme cela est par exemple le cas pour la location d'un film ou le téléchargement d'une musique sur une boutique d'applications. (Commission européenne, 2018c)

2.1.3. Attribution des bénéfices à l'établissement stable numérique

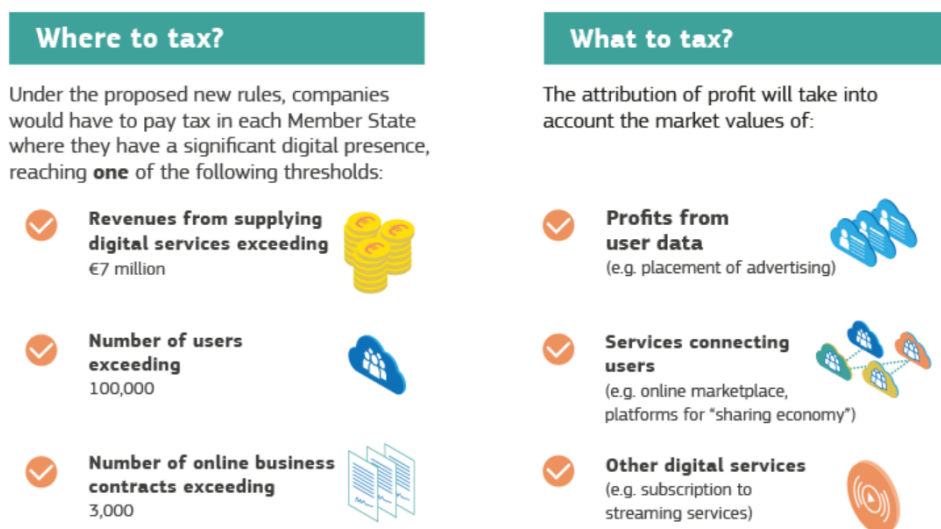
L'article 5 de la directive précise que les bénéfices attribuables à un ESN sont les bénéfices qu'il aurait réalisé s'il avait été une entreprise distincte et indépendante.

Comme cela a déjà été expliqué, l'allocation des bénéfices à un établissement stable s'effectue à la suite d'une analyse fonctionnelle. Mais dans le cas d'établissements stables numériques, cette analyse fonctionnelle n'aboutirait souvent à aucune allocation de bénéfices aux ESN étant donné qu'elle se base sur la présence d'actifs, des fonctions exercées et des risques assumés. Or, ces éléments sont rarement nécessaires dans le pays de l'utilisateur pour la poursuite d'une activité numérique. L'analyse fonctionnelle devrait plutôt se baser sur les activités relatives aux données et aux utilisateurs exercées sur l'interface numérique. Elles sont, en effet, des activités économiquement significatives justifiant l'attribution d'actifs dans l'économie numérique. Le lieu des activités de DAMPE des incorporels devraient aussi être pris en compte pour l'attribution des bénéfices puisqu'ils sont centraux dans l'économie numérique, comme souligné précédemment.

La méthode la plus appropriée selon la Commission européenne et que nous retrouvons dans l'article 5, paragraphe 6, de la directive est la méthode du partage des bénéfices (« profit split method » en anglais). Les facteurs de répartition pourraient alors être les dépenses générées par la R&D, les données collectées et le nombre d'utilisateurs. Le premier facteur de répartition nécessiterait que l'entreprise tienne un registre très complet de toutes ses dépenses pour la R&D, ce qui est fastidieux. (KPMG 2018) La Commission précise que des directives plus précises devraient être développées au niveau international ou européen. (Commission européenne, 2018c)

L'illustration ci-dessous résume en image l'établissement stable numérique.

Illustration 8: L'établissement stable numérique en résumé



Source : Commission européenne. (2018e). Fair taxation of the digital economy. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

2.1.4. Commentaires sur l'établissement stable numérique

Cette solution est peu contraignante pour les Etats membres. En effet, elle ne fait qu'attribuer un droit d'imposition qui n'existait pas auparavant mais n'influence nullement la manière d'imposer. L'Etat reste compétent pour déterminer le taux d'imposition applicable et garde donc la gestion de ses recettes fiscales qu'il peut librement influencer grâce à son taux. (Commission européenne, 2018c)

Notons que la TSN ne sera plus applicable lorsque le concept d'ESN entrera en application.

2.2. ACCIS

2.2.1. Introduction

Actuellement, une entreprise multinationale doit déterminer sa base imposable dans tous les pays dans lesquelles elle a une présence imposable. C'est le principe de la « *Comptabilité séparée* » (El Bakkali & Gérard, 2012) selon lequel chaque entité d'un groupe est considérée comme distincte. On oublie donc volontairement les liens de dépendance avec les entités du même groupe, situées dans d'autres pays.

Chaque pays a ses propres règles en matière d'imposition, notamment pour déterminer la base imposable. Cela est donc une charge de travail importante pour l'entreprise et cela d'autant plus que l'entreprise est présente dans un nombre important de pays. De

plus, les prix de transfert influencent la répartition des bénéfices et donc les bases imposables des pays. Ces derniers ayant des taux d'imposition différents, on comprend aisément que les prix de transfert utilisés sont déterminants. (El Bakkali & Gérard, 2012).

Avec l'Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt des Sociétés (ACCIS), l'entreprise ne doit plus déterminer qu'une base imposable pour l'Union européenne et ne doit plus suivre qu'une réglementation en matière d'assiette de l'impôt, celle déterminée par l'UE. L'entreprise ne doit remplir qu'une seule déclaration fiscale. Grâce à une formule de répartition et selon différents critères de répartition, la base imposable est ensuite divisée entre les différents Etats membres dans lesquels l'entreprise est active et imposable. Chaque état peut ensuite imposer librement la part du bénéfice qui lui est attribuée à son propre taux d'imposition. La concurrence fiscale ne disparaît donc pas mais elle est plus transparente et elle repose uniquement sur le taux d'imposition et plus sur les critères de détermination de la base imposable. (El Bakkali & Gérard, 2012)

Essayons de comprendre plus en détails en quoi l'ACCIS consiste.

Elle a été relancée par la Commission européenne en octobre 2016 et a fait l'objet d'une proposition de directive la même année. (Commission européenne, 2016a) Elle avait déjà été évoquée en 2011 mais finalement abandonnée car rejetée par beaucoup de juridictions. Mais cette idée n'est pas nouvelle, on la retrouve en effet déjà dans un communiqué de la Commission européenne en 2001. (Commission européenne, 2001)

2.2.2. Implémentation de l'ACCIS

L'implémentation du projet ACCIS est prévue en deux étapes. Dans un premier temps, une assiette commune pour l'impôt des sociétés (ACIS) sera implémentée, puis, par la suite, l'ACIS sera consolidée pour devenir une ACCIS. En effet, la consolidation des bases imposables de chaque juridiction est un aspect très technique à mettre au point qui nécessite de complexes négociations entre Etats membres. (Commission européenne, 2016a) Le 25 octobre 2016, la Commission a publié deux propositions de directive, l'une sur l'ACIS, l'autre sur l'ACCIS. Nous étudierons uniquement la deuxième, qui est en fait l'objectif final, alors que la première n'est qu'une étape du processus de réforme de la fiscalité de l'économie numérique.

2.2.3. Champ d'application

L'ACCIS est obligatoire pour une entreprise constituée dans un Etat membre ainsi qu'à ses ES situés dans un Etat membre lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- (a) elle revêt une des formes de société énumérées à l'annexe I;*
- (b) elle est assujettie à l'un des impôts sur les sociétés énumérés à l'annexe II ou à un impôt similaire introduit ultérieurement;*
- (c) elle appartient à un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière, dont le chiffre d'affaires consolidé total a dépassé 750 000 000 EUR au cours de l'exercice précédant l'exercice concerné;*
- (d) elle est considérée comme une société-mère ou une filiale répondant aux critères telle qu'elle est visée à l'article 5 de la présente directive et/ou a un ou plusieurs établissements stables....* (Commission européenne, 2016a, p.19)

L'ACCIS est en fait obligatoire uniquement pour les « grands groupes ». C'est en effet eux qui ont le plus souvent tendance à mettre en place des stratégies fiscales agressives.

L'ACCIS est également obligatoire pour les ES d'une entreprise établie dans un pays tiers de l'UE si cette dernière remplit les conditions (b) à (d).

Pour les entreprises qui n'ont pas l'obligation de déterminer une ACCIS, cela est possible sur base volontaire.

2.2.4. Formule de répartition

Ce principe d'imposition est souvent repris sous le terme « Formulary Apportionment model », modèle de répartition selon une formule de répartition.

La formule de répartition se base sur les immobilisations, la main-d'œuvre et le chiffre d'affaires. (Commission européenne, 2016a) Les trois facteurs de répartition auront la même pondération dans la formule.

Le facteur main-d'œuvre d'une entité du groupe reprend les employés qu'elle rémunère, comme le précise l'article 33, paragraphe 1. Le paragraphe 2 dudit article déroge au paragraphe 1 et précise que « *lorsque des employés exercent matériellement leurs fonctions sous le contrôle et la responsabilité d'un membre du groupe autre que celui qui les rémunère, ces employés ainsi que le montant de la masse salariale correspondant sont inclus dans le facteur «main-d'œuvre» de cet autre membre du groupe.* » (Commission européenne, 2016a, p.32)

Une remarque essentielle en lien avec ce facteur doit ici être faite. Les coûts salariaux sont très différents selon la région de l'Union européenne. Afin de mettre toutes les régions sur un pied d'égalité, le facteur main-d'œuvre est donc représenté par deux composants affectés de la même pondération: la masse salariale et le nombre d'employés. (El Bakkali & Gérard, 2012).

Les immobilisations sont reprises sous le facteur « immobilisation » de son propriétaire économique, en opposition au propriétaire légal. (article 35, para.1) Ce facteur prend uniquement en compte les immobilisations corporelles. (article 34, para.1) Néanmoins, il y a une petite exception. En effet, dans des situations bien précisées, « *le facteur «immobilisations» du contribuable inclut également le montant total des coûts qu'il a supportés en matière de recherche, développement, commercialisation et publicité au cours des six années ayant précédé son entrée dans le groupe.* » (Commission européenne, 2016a, p.33)

Pour le facteur « chiffre d'affaires », il convient de l'allouer à l'Etat membre de destination du bien ou service (article 38). L'article 37 précise que :

Le chiffre d'affaires désigne le produit de toutes les ventes de biens et prestations de services, après remises et ristournes, hors taxe sur la valeur ajoutée et autres impôts et taxes. Les produits, intérêts, dividendes, redevances et produits de cession d'immobilisations qui font l'objet d'une exonération ne sont pas inclus dans le facteur «chiffre d'affaires» à moins qu'ils ne résultent de l'exercice normal de l'activité économique. Les ventes de biens et prestations de services intragroupe ne sont pas incluses dans le facteur «chiffre d'affaires». (Commission européenne, 2016a, p.16)

Nous retrouvons donc la formule suivante dans l'article 28 de la directive :

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

On peut lire à l'article 29 de la directive que « *À titre dérogatoire, si le résultat de la répartition des revenus ne reflète pas fidèlement l'étendue des activités économiques, une clause de sauvegarde prévoira une méthode de remplacement pour cette opération.* » (Commission européenne, 2016a, p.12) Nous pouvons dès lors espérer que les immobilisations incorporelles telles que les IP pourront être prises en compte pour déterminer le facteur « immobilisation ». Les IP sont en effet centraux dans la création de valeur dans l'économie numérique.

Lorsqu'une entité intègre ou quitte un groupe pendant un exercice fiscal, l'article 30 de la directive précise qu'un prorata en fonction du nombre de mois civils devra être effectué sur le résultat de cette entité.

Nous pouvons faire ici une remarque générale importante quant au choix de la formule de répartition. Il est important que la formule choisie par l'Union européenne donne un poids important à des facteurs que l'entreprise ne maîtrise pas, qu'elle ne peut pas délocaliser. Inversement, les facteurs facilement délocalisables par les entreprises doivent avoir un poids faible dans la formule. Cela redonnera du pouvoir aux pays qui pourront ainsi remonter leur taux d'imposition. (El Bakkali & Gérard, 2012) Selon nous, la Commission européenne a donc fait le bon choix en terme de facteurs. Néanmoins, afin que la formule soit adaptée à l'économie numérique, il nous semble important d'également prendre en compte les incorporelles dans le facteur « immobilisation ».

Notons que d'autres éléments bien plus adaptés à l'économie numérique pourraient également faire partie de la formule de répartition comme le nombre de clics, de données collectées, etc... Le Parlement européen propose un amendement à ladite proposition de directive. Il introduit un quatrième facteur dans la formule de répartition, un facteur « données », en rapport à « *la collecte et l'utilisation des données à caractère personnel des utilisateurs de services et de plateformes en ligne* ». (Commission des affaires économiques et monétaire, Parlement européen, 2017, p.17) La Commission s'est dite prête à en discuter avec les Etats membres et le Parlement européen. (Commission européenne, 2016a)

2.2.5. Consolidation

Tout d'abord, il est important de connaître le périmètre de consolidation du groupe. Pour cela, l'article 5, paragraphe 1, de la directive avance deux droits que la société mère doit détenir dans toute filiale :

(a) « elle a le droit d'exercer plus de 50 % des droits de vote; et

(b) elle a un droit de propriété représentant plus de 75 % du capital de la filiale ou possède plus de 75 % des droits sur le bénéfice. » (Commission européenne, 2016a, p.23)

Ces deux conditions devront être remplies pendant une durée de neuf mois minimum pour qu'une entité fasse partie d'un groupe consolidé. (Commission européenne, 2016a)

Ensuite, une fois le périmètre de consolidation connu, nous pouvons déterminer l'assiette consolidée. Dans l'article 3, paragraphe 23, la directive la définit comme « *la somme des assiettes imposables de tous les membres du groupe [...]* ». (Commission

européenne, 2016a, p.21) L'assiette commune consolidée permettra donc de compenser une perte dans une juridiction par un bénéfice dans une autre juridiction. L'ACCIS sera donc de nature à encourager le développement des activités des entreprises et à soutenir les Start-up. (Commission européenne, 2016c) En effet, si une perte dans une juridiction ne peut pas être compensée par un bénéfice dans une autre, l'entreprise devra payer l'impôt dans la juridiction en bénéfice comme si aucune perte n'est supportée par l'entreprise. Cela mènerait à une situation financière très compliquée à supporter pour les petites entreprises et constituerait un obstacle à l'expansion géographique de leurs activités.

Enfin, si l'assiette imposable consolidée est positive, elle sera répartie entre les différents Etats membres grâce à la formule de répartition. Chaque Etat imposera alors la base imposable qui lui revient à son taux d'imposition. Au contraire, si l'assiette est négative, la perte est reportée à la première année ultérieure qui a une assiette positive et elle sera soustraite de cette même assiette. (Commission européenne, 2016a)

2.2.6. Obligations des entreprises

La société mère du groupe, appelée « contribuable principal » sera en contact avec un guichet unique, celui de « l'autorité fiscale principale ». Il s'agit en fait de l'autorité fiscale de l'Etat de résidence de la société mère. Le contribuable principal devra y déposer la déclaration fiscale consolidée du groupe. (article 51, para.1) (Commission européenne, 2016a)

2.2.7. Commentaires généraux sur l'ACCIS

Afin que le projet de l'ACCIS soit couronné de succès, il est indispensable qu'il soit adopté par tous les Etats membres sans quoi, les entités situées dans les Etats membres qui n'adhèrent pas au projet pourront être utilisées à l'avantage du groupe auquel appartient l'entité et tous les avantages du projet de l'ACCIS seront perdus. (El Bakkali & Gérard, 2012).

Le projet comporte de nombreux avantages que nous expliquons ci-dessous.

Tout d'abord, l'un des avantages indiscutables de l'ACCIS est que le recours au prix de transfert pour les transactions intra-groupe au niveau de l'UE n'est plus nécessaire, n'aura plus de conséquence en matière fiscale comme le précise l'article 9, paragraphe 1 : « [...] *les profits et pertes résultant de transactions intragroupe n'entrent pas en ligne*

de compte aux fins du calcul de l'assiette imposable consolidée. » (Commission européenne, 2016a, p.24)

En effet, les bénéfices des différentes juridictions d'un groupe sont regroupés et puis répartis entre juridictions selon une formule bien déterminée. La base imposable ne sera alors plus du tout influencée par ces transactions grâce à la composante « consolidation » de la base imposable. (Commission européenne, 2016c) La documentation nécessaire en matière de prix de transfert représente une charge de travail importante pour le groupe ainsi qu'un coût financier élevé. La fin de telles obligations pour ces transactions serait certainement perçue comme un soulagement pour les entreprises. De plus, les prix de transfert sont l'une des causes de double imposition car un pays peut les modifier unilatéralement et les ajuster aux prix de transfert qu'il considère comme « justes » afin d'augmenter sa base imposable. En effet, les négociations entre autorités fiscales pour éliminer la double imposition n'aboutissent pas toujours. Avec l'ACCIS, une des causes de double imposition disparaît donc. (El Bakkali & Gérard, 2012)

Ensuite, le projet ACCIS mettra un coup d'arrêt aux stratégies dénoncées par BEPS concernant la détention d'IP. La valeur créée par les IP sera en effet directement allouée aux juridictions dans lesquelles les IP ont créé de la valeur. Le pays propriétaire ou détenteur de l'IP n'aura plus aucun impact sur l'imposition.

En outre, l'ACCIS permettra d'encourager les investissements, la R&D et l'activité économique en Europe dans son ensemble. En effet, elle prévoit des avantages pour la R&D avec de nombreuses déductions possibles, ainsi que la fin de la discrimination entre financement par fonds propres et par dettes grâce à l'octroi d'avantages lors de financement par capitaux propres. Cela aura comme avantage d'avoir des entreprises avec une structure financière plus solide et une plus grande stabilité économique. (Commission européenne, 2016c)

Enfin, un avantage non négligeable est le fait que, grâce à l'ACCIS, le lieu d'imposition sera réaligné avec le lieu de création de valeur, ce qui n'est souvent plus le cas actuellement.

2.3. Commentaires sur les solutions de long terme proposées par l'UE

Les deux solutions proposées ci-dessus ne sont pas exclusives l'une de l'autre mais, au contraire, elles devraient être appliquées simultanément. (Commission européenne, 2018c) En effet, le projet ACCIS ne prévoit aucune modification de la définition de l'établissement stable et sa formule de répartition ne prévoit aucun facteur numérique. Or, une définition de l'ES qui englobe la notion d'ESN et une formule de répartition de l'ACCIS qui prend en compte des facteurs numériques sont, en fait, la condition *sine qua non* pour imposer l'économie numérique là où elle crée de la valeur.

La Commission reconnaît que le projet ACCIS n'est pas une solution suffisante et qu'une nouvelle définition de l'établissement stable est nécessaire. (Commission européenne, 2018c)

Section 3 : Conclusions sur les solutions proposées par l'UE

Alors que la solution de court terme est très ciblée et ne concerne que quelques activités nettement précisées, les solutions de long terme ont une portée beaucoup plus étendue et impactent tous les services numériques.

Les solutions citées ci-avant visent à uniformiser le système d'imposition de l'UE. Cela a comme conséquence très positive de diminuer la concurrence entre Etats membres. Les Etats récupèrent donc du pouvoir pour ainsi garder un niveau d'imposition correcte et ne pas être obligé de le diminuer afin de rester compétitif.

Tandis que la TSN ne fait qu'essayer d'atténuer les effets de l'inadéquation du système d'imposition de l'économie numérique, l'ACCIS et l'ESN transforment réellement le système d'imposition actuel et s'attaquent donc à la source du problème. Ces deux solutions mènent à une imposition qui reflète mieux le lieu de création de valeur et elles augmentent le taux d'imposition effectif des entreprises.

Chapitre 4 : Comparaisons et conclusions des solutions proposées par l'OCDE et l'UE

Toutes les solutions proposées ci-dessus sont un premier élément de réponse. Ils solutionnent globalement la question « Où imposer ? ». Néanmoins, une question importante persiste, « Que imposer ? ». Cette question est pertinente pour l'établissement stable numérique et de services, la taxe sur le chiffre d'affaires, la retenue à la source et l'ACCIS. Dans l'économie numérique, comment déterminer la valeur créée par les utilisateurs de chaque juridiction ?

Les méthodes traditionnelles de détermination de prix de transfert doivent donc impérativement être adaptées. Pour le moment, les facteurs pris en compte sont les risques supportés, les actifs détenus et les fonctions réalisées. Avec ces facteurs, aucun revenu ne sera jamais aisément alloué à un établissement stable numérique ou à une juridiction sans établissement stable « physique ». (Hongler & Pistone, 2015) Il faut donc intégrer des facteurs numériques comme les données collectées, le nombre d'utilisateurs... dans la détermination des prix de transfert.

L'OCDE et l'UE ont deux solutions communes: une nouvelle définition de l'établissement stable et la taxation du chiffre d'affaires. Elles ont aussi chacune une solution qui leur est propre, la retenue à la source pour l'OCDE et l'ACCIS pour l'EU.

Tandis que la retenue à la source n'est pas une solution satisfaisante à nos yeux, comme nous l'avons déjà souligné ci-avant, le projet ACCIS est une partie de la solution optimale qui pourrait être mise en place. Si elle n'est envisagée que par l'UE, cela s'explique en fait très logiquement. Toute solution mise en place sera le résultat d'un consensus entre pays. Déjà au niveau de l'Union européenne, on remarque une grande disparité entre pays, ce qui rendra les négociations relatives à l'adoption de l'ACCIS très complexes. En effet, l'unanimité des Etats membres est nécessaire. Or, les petits pays à faible imposition verraient une partie de la base imposable, qui leur revient actuellement, être transférée vers d'autres Etats membres. Ces pays n'ont donc aucun intérêt à changer le système d'imposition actuel. (Kirwin, 2018) L'adoption de l'ACCIS au niveau de l'OCDE serait une mission impossible vu le nombre plus élevé encore de pays qui participeraient aux négociations et les disparités encore plus accrues entre ces différents pays. Ce qui précède justifie également que l'UE soit plus loin dans le processus de réflexion de l'imposition de l'économie numérique. En effet, alors que l'OCDE n'en est qu'au stade de l'étude des solutions déjà choisies et mises en place par certains pays de manière unilatérale et qu'elle pourrait, elle aussi, mettre en place, l'UE a

déjà identifié et nettement précisé les solutions possibles à mettre en place. Elle a également déjà proposé des directives pour les trois solutions évoquées ci-avant. Alors qu'en 2020, l'UE prévoit de mettre en place une solution de court terme, la TSN, du côté de l'OCDE, 2020 sera l'année de publication du rapport final concernant l'imposition de l'économie numérique. La mise en œuvre de solutions sera donc bien plus rapide du côté de l'UE que du côté de l'OCDE. (KPMG, 2018)

Toutes les propositions faites pour imposer dans l'état de la source l'économie numérique et plus particulièrement pour imposer les grands groupes numériques peuvent être confrontées à un problème. Ces multinationales sont souvent leaders sur leur marché et souvent en situation de monopole. Dès lors, tous les impôts qui viendraient augmenter leurs charges fiscales pourraient être directement répercutés dans le prix, ce qui, au final, serait néfaste pour le consommateur mais aussi pour les plus petites entreprises qui verraient également leurs charges fiscales augmenter, mais n'auraient pas la même faculté à répercuter cela dans leurs prix à cause d'une position beaucoup plus précaire sur le marché. (Collin & Colin, 2013)

En économie, l'élasticité-prix de la demande permet de mesurer l'impact qu'a un changement de prix d'un bien sur la demande de ce même bien. On va alors se poser la question suivante: si le prix d'un bien varie de 1%, de quel pourcentage la demande va-t-elle varier ? Si la demande varie beaucoup suite à un changement de prix, on dira que la demande est (très) élastique. Si, au contraire, la demande varie peu suite à un changement de prix, on dira que la demande est (très) inélastique. Dans le cas de l'économie numérique, la demande est, selon nous, peu élastique. Les entreprises offrent, la plupart du temps, un bien ou service gratuit ou très peu coûteux. Les consommateurs ont donc intégré rapidement ces biens et services dans leur mode de vie quotidien. Ils sont devenus en quelque sorte dépendants de ces biens et services et ne savent plus vivre sans, même si ceux-ci ne sont pas indispensables à l'être humain. Les consommateurs accepteront donc, selon nous, une augmentation de prix et ne se détourneront pas du bien ou service en question, à moins que la variation de prix soit trop importante. Comme l'exemple de Facebook déjà cité plus haut l'illustre, si Facebook, service gratuit jusqu'alors, commence à faire payer un abonnement de 1 ou 2 euros par mois, le nombre d'utilisateurs ne diminuera probablement que très peu, voire pas du tout, car Facebook est devenu un outil de communication indispensable pour beaucoup d'entre nous. Il est donc possible que les consommateurs/utilisateurs supportent les charges fiscales qui découlent du nouveau système d'imposition de l'économie numérique, plutôt que les grandes entreprises du numérique.

Partie 3: Partie pratique, illustrations chiffrées des solutions proposées par l'UE

Nous allons maintenant illustrer les solutions proposées par l'UE et citées ci-avant, à savoir, la taxe provisoire sur les services numériques (TSN), l'établissement stable numérique (ESN) et l'Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt des Sociétés (ACCIS).

Chapitre 1 : Les données

Section 1 : Historique

Une entreprise américaine (AMco) a créé un réseau social d'abord destiné au continent américain. Suite au succès fulgurant qu'il a connu, l'entreprise a décidé d'aller à la conquête du marché européen. Pour cela, elle a installé un siège social européen en Irlande (IRco). L'inscription sur le réseau social est gratuite. Le réseau social génère des bénéfices uniquement grâce aux espaces publicitaires qu'il vend à des annonceurs et que l'on retrouve un peu partout sur les différentes pages web du réseau social.

Les créateurs du réseau social, dans le cadre de l'expansion géographique de celui-ci, ont décidé d'y aller progressivement en étant présent uniquement sur le marché belge, français, espagnol et néerlandais. Ils ont acquis un bâtiment dans chacun de ces pays qui est occupé par des employés locaux. Les employés locaux d'un pays forment l'équipe locale du réseau social dans ce même pays, une entité locale de IRco.

Nous faisons l'hypothèse que les utilisateurs sont confrontés à des publicités différentes en fonction du pays dans lequel ils sont au moment où ils visualisent la publicité. En effet, une entreprise prévoit, en général, une publicité pour un marché, un pays ciblé. D'un pays à l'autre, la langue utilisée sera différente ainsi que les références utilisées dans les publicités. Les entreprises désirant acheter un espace publicitaire prennent contact avec l'équipe locale du pays de diffusion choisi. Chaque contrat vise donc les utilisateurs du réseau social d'un seul pays. Si une entreprise souhaite diffuser sa publicité auprès d'utilisateurs de différents pays, elle devra signer un contrat pour chaque pays de diffusion. L'équipe locale négocie le contrat mais c'est le siège européen qui le vérifie, le modifie si nécessaire et le signe. Lui seul a le pouvoir d'engager le groupe. Les entités locales n'ont pas ce pouvoir.

Les chiffres ci-dessous n'ont pas d'unité sauf lorsque c'est précisé.

Section 2 : Propriétés intellectuelles

AMco concède les droits de propriétés intellectuelles (IP) d'une valeur de 1000 à IRco qui paye des redevances fixes de 200 par an en échange. Les IP comprennent entre autres le nom du réseau social, des algorithmes nécessaires au bon fonctionnement du réseau social...

Section 3 : Chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires européen qui s'élève à 1090 est enregistré/comptabilisé en Irlande. C'est en effet IRco qui conclut et signe les contrats et qui établit la facturation des services de vente d'espaces publicitaires.

Nous sommes bien conscients du fait que le facteur main-d'œuvre et immobilisations sont deux facteurs en lien étroit avec le chiffre d'affaires. Néanmoins, il est possible que l'illustration ci-dessous s'éloigne de la réalité que nous venons de décrire.

Section 4 : Immobilisations

IRco détient un bâtiment et des ordinateurs dans tous les pays européens où elle est présente. IRco détient aussi des droits de propriétés intellectuelles cédés par AMco en échange du paiement de redevances. Nous faisons l'hypothèse qu'il n'y a pas d'amortissement pour ces biens. Cela n'est pas nécessaire ni utile dans le cadre de notre exercice.

Pays	Immobilisations	Valeur
Irlande	Bâtiment et ordinateurs	90
Irlande	Propriétés intellectuelles	1000
Belgique	Bâtiment et ordinateurs	30
France	Bâtiment et ordinateurs	90
Espagne	Bâtiment et ordinateurs	80
Pays-Bas	Bâtiment et ordinateurs	90

Section 5 : Personnel

L'entreprise dispose de personnel en Irlande ainsi que dans chaque entité locale.

Tout d'abord, nous déterminons la charge salariale. Pour cela, nous faisons l'hypothèse que la charge salariale annuelle totale en Europe représente 30% du chiffre d'affaires européen, soit $0,3 \times 1090 = 327$. Nous avons ensuite utilisé le chiffre d'affaires de chaque juridiction, obtenu après répartition selon la méthode du partage des bénéfices, pour déterminer la charge salariale de cette même juridiction. (voir explications dans la section « 3.3 Allocation des bénéfices »)

Ensuite, nous nous sommes référencés aux coûts horaires moyens des pays en 2016 pour déterminer le salaire annuel par employé. (Insee, 2017, p.151). Dans la colonne « proportion » du tableau ci-dessous, nous avons calculé la proportion des coûts

horaires de la France, l'Espagne, l'Irlande et des Pays-Bas par rapport à ceux de la Belgique. Nous avons ensuite décidé que le salaire annuel d'un employé en Belgique serait de 5 et nous avons calculé le salaire annuel d'un employé dans les autres pays en gardant la même proportion.

Nous obtenons alors :

	Coûts horaires*	Proportions	Salaires annuels par employé
IR	29,2	0,71	3,54
BE	41,2	1	5
FR	36,3	0,88	4,41
ESP	20,9	0,51	2,54
NL	33,4	0,81	4,05

*Source: Insee. (2017). *Emploi, chômage, revenus du travail*. Paris : Insee.

Une fois les charges salariales annuelles et les salaires annuels par employé déterminés pour chaque juridiction, nous obtenons facilement le nombre d'employés dans cette même juridiction ($\frac{\text{Charges salariales annuelles}}{\text{Salaires annuels par employé}} = \text{nombre d'employés}$).

Nous obtenons alors :

Pays	Irlande	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Total
Charges salariales	60	12	90	75	90	327
Nombre d'employés*	17	2	20	30	22	91

*Nous avons arrondi pour avoir un nombre d'employés entier.

Nous remarquons que l'Espagne compte plus d'employés que la France et les Pays-Bas alors que le chiffre d'affaires y est inférieur. Cela s'explique par la corrélation positive que l'on observe entre la productivité et le salaire. (Ceci-Renaud & Cottet, 2012)

Nous en déduisons que les employés espagnols sont moins productifs que les employés français par exemple. Les premiers doivent donc être plus nombreux pour réaliser la même charge de travail.

Section 6 : Etablissements stables

Nous faisons l'hypothèse que les conventions entre l'Irlande d'un côté et respectivement, la Belgique, la France, l'Espagne et les Pays-Bas de l'autre côté sont toutes inspirées du modèle OCDE et comportent donc le paragraphe 4 de l'article 5. Ce paragraphe concerne l'exception pour activités préparatoires et auxiliaires. (voir la section « 2.2.1. Exceptions au concept d'établissement stable », page 27 ci-avant)

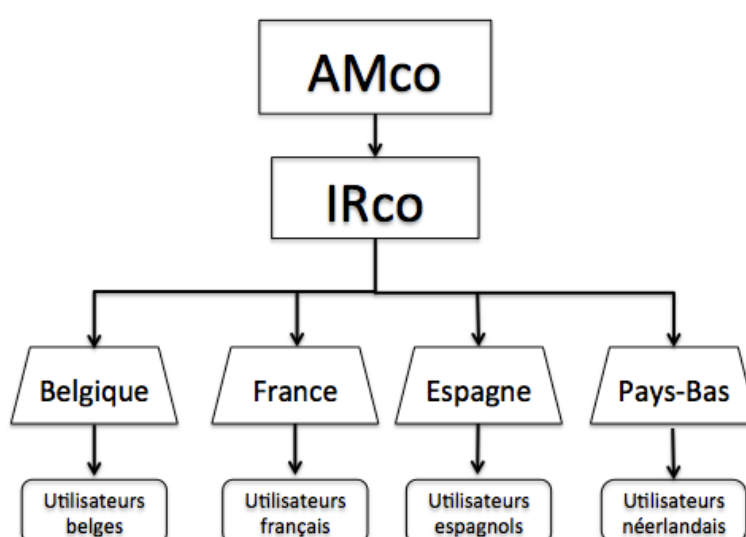
Les entités locales ne réalisent que des activités préparatoires et auxiliaires. Ces activités ne sont donc pas constitutives d'un ES. IRco n'a donc pas d'ES.

Section 7 : Coûts

IRco supporte tous les coûts européens et collecte tous les revenus car il n'y a pas d'ES dans les pays des entités locales.

Coûts		Revenus	
Charges salariales pour employés en Irlande	60	Chiffre d'affaires qui découle de la vente d'espaces publicitaires	1090
Charges salariales pour employés en Belgique	12		
Charges salariales pour employés en France	90		
Charges salariales pour employés en Espagne	75		
Charges salariales pour employés aux Pays-Bas	90		
Droits de propriétés intellectuelles	200		
Total	527	Total	1090

Section 8 : Schéma de la situation



Chapitre 2 : Analyse des différents systèmes d'imposition

Nous allons étudier trois situations :

- la situation dans laquelle aucun changement n'est apporté au système d'imposition actuel, c'est donc le principe de la comptabilité séparée ;
- la situation dans laquelle la taxe provisoire sur les services numériques (TSN) est choisie comme solution et remplace le principe de la comptabilité séparée ;
- la situation dans laquelle l'ACCIS et l'établissement stable numérique sont choisis comme solutions et remplacent donc la taxe provisoire sur les services numériques.

Section 1 : Illustration du principe de la comptabilité séparée

2.1. Présences imposables

La première étape consiste à identifier les présences imposables en Europe. Puisqu'il n'y a pas d'ES selon la définition classique de celui-ci, il n'y a pas de présence imposable en Belgique, en France, en Espagne et aux Pays-Bas. Seule IRco a une présence imposable.

2.2. Calcul de l'impôt

Tous les bénéfices européens sont centralisés dans l'entité IRco, soit 1090 de chiffre d'affaires. Pour déterminer la base imposable de IRco, nous devons soustraire les coûts au chiffre d'affaires. Pour faciliter le calcul de la base imposable, nous faisons l'hypothèse qu'il n'y a pas d'incitants fiscaux (déductions relatives aux propriétés intellectuelles...), ni de dépenses non déductibles en Irlande.

Calcul de la base imposable :

	Irlande
Chiffre d'affaires	1090
Charges salariales	327
Redevances pour propriétés intellectuelles	200
Résultat brut	563

Le résultat de 563 est en fait la base imposable. Nous devons appliquer le taux d'imposition applicable en Irlande sur les revenus des sociétés, soit 12,5%, pour connaître le montant d'impôt qui doit être payé et donc le résultat net.

Résultat brut	563
Taux ISOC* en Irlande	12,50%
Impôt dû	70,375
Résultat net d'impôt	492,625

* ISOC : impôt sur les sociétés

Pour un chiffre d'affaires de 1090 issu de la vente d'espaces publicitaires, IRco réalise un résultat brut de 563. Une fois l'impôt des sociétés payé à l'Irlande, soit 70,375, son résultat net s'élève à 492,625.

Section 2 : Illustration de la taxe provisoire sur les services numériques

2.1. Hypothèses

L'entreprise rentre dans le champ d'application de la TSN. La taxe vise, en effet, les chiffres d'affaires « *tirées de la vente d'espaces publicitaires en ligne* » (article 3 de la directive). Nous faisons également l'hypothèse que les conditions ci-dessous sont remplies :

(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. »* (Commission européenne, 2018d, p.11)

Nous faisons également l'hypothèse que la taxe sur les services numériques a été mise en place et est déjà applicable en 2018. Le principe de la comptabilité séparée n'est donc plus d'application.

2.2. Présences imposables

Les entreprises sont redevables de la taxe dans le pays où est l'utilisateur du réseau social lorsqu'il visionne/est confronté à la publicité. Le réseau social a donc une présence imposable pour la TSN en Belgique, France, Espagne et aux Pays-Bas. Rappelons que le réseau social n'est pas disponible en Irlande.

2.3. Allocation des bénéfices

Nous allons ici répartir le chiffre d'affaires comptabilisé en Irlande selon la localisation des utilisateurs qui ont visionné la publicité. Les contrats portent sur la diffusion d'une publicité dans un seul pays. L'entièreté du contrat est donc allouée à un seul et même Etat. Nous faisons l'hypothèse que la valeur des contrats est proportionnelle au nombre d'utilisateurs du réseau social dans le pays de diffusion.

Après répartition des contrats selon le pays ciblé de la publicité, nous obtenons la répartition du chiffre d'affaires suivante :

Pays	Irlande	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Total
Chiffre d'affaires	0	45	372,5	300	372,5	1090

2.4. Etat membre d'identification pour la taxe

IRco doit choisir son Etat membre d'identification parmi les pays dans lesquels il a une présence imposable pour la TSN, soit la Belgique, la France, l'Espagne et les Pays-Bas. Nous faisons l'hypothèse que IRco choisit la Belgique. IRco doit donc déclarer ses revenus imposables à la TSN à la Belgique, rentrer une déclaration, fournir une série d'informations et s'acquitter de la taxe à la Belgique qui se chargera ensuite de transmettre une partie de celle-ci à la France, l'Espagne et les Pays-Bas.

2.5. Calcul de la taxe

Nous appliquons la taxe de 3% sur le revenu brut comme le précise la directive sur la TSN. Nous faisons l'hypothèse que les montants des chiffres d'affaires repris dans la section « 2.3. Allocation des bénéfices » sont hors TVA...

Nous obtenons alors:

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
CA après allocation selon localisation utilisateurs	45	372,5	300	372,5	0	1090
Taxe sur les services numériques due	1,35	11,175	9	11,175	0	32,7

Par exemple, pour la Belgique nous faisons : $45 \times 0,03 = 1,35$

Aucune taxe n'est due en Irlande car le réseau social n'est pas accessible dans ce pays là. Aucune création de valeur n'est générée en Irlande de par l'activité numérique.

IRco va donc s'acquitter de 32,7 de TSN à la Belgique qui se chargera ensuite de transmettre 11,175 à la France, 9 à l'Espagne et 11,175 aux Pays-Bas.

2.6. Montant de la charge fiscale totale

Afin de déterminer l'imposition totale supportée par IRco, nous devons comptabiliser le montant de la TSN en dépense déductible comme la directive de la Commission européenne sur la TSN le prévoit. Cette taxe influence en effet la base imposable de IRco même si aucune TSN n'a été payée en Irlande.

Nous faisons l'hypothèse que le coût de la taxe n'est pas répercuté dans le prix de vente d'espaces publicitaires. Le chiffre d'affaires est donc le même qu'avant, soit 1090.

Nous obtenons donc :

	Irlande
Chiffre d'affaires	1090
Charges salariales	327
Redevances pour propriétés intellectuelles	200
Taxe sur les services numériques	32,7
Résultat brut	530,3
Taux ISOC en Irlande	12,50%
Impôt dû	66,288
Résultat net d'impôt	464,01

Avec le principe de la comptabilité séparée nous obtenions un résultat net d'impôt de 492,625. Nous obtenons maintenant un résultat net de 464,01. La TSN payée est de 32,7 mais grâce à la déduction du montant sur la base imposable, l'entreprise ne supportera finalement une TSN que de $((100\% - 12,5\%) \times 32,7) = 28,61$. L'entreprise a, en effet, bénéficié d'une diminution d'impôt de : Impôt dû avec la méthode de la comptabilité séparée – Impôt dû avec la TSN = $70,375 - 66,288 = 4,08 = (12,5\% \times 32,7)$.

2.7. Commentaires sur la TSN

Nous comprenons immédiatement qu'une entreprise implantée dans un pays à haute fiscalité bénéficiera plus de la déductibilité de la taxe qu'une entreprise implantée dans un pays à fiscalité faible.

En Irlande, l'entreprise a bénéficié d'un avantage de $12,5\% \times 32,7 = 4,08$. Si l'entreprise était implantée en Belgique par exemple, elle aurait bénéficié d'un avantage de $29,58\% \times 32,7 = 9,67$. Pour pouvoir bénéficier de cet avantage en Belgique et non pas en Irlande, AMco aurait dû choisir la Belgique comme lieu d'implantation pour son siège européen ou alors avoir un établissement stable en Belgique. On pourrait alors, de prime abord, croire que les entreprises auraient avantage à essayer d'avoir un ES dans les pays dans lesquels elles doivent s'acquitter de la TSN. C'est en fait complètement faux car avoir un ES a des conséquences en matière d'imposition, surtout lorsqu'il se situe dans un pays à haute fiscalité comme la Belgique. Les désavantages sont bien plus importants que le petit avantage, une déduction plus élevée suite au paiement de la TSN.

Section 3 : Illustration de l'ACCIS et de l'établissement stable numérique

3.1. Hypothèses

Nous faisons l'hypothèse que l'ACCIS a été mise en place conjointement à une nouvelle définition de l'établissement stable qui comprend désormais aussi l'établissement stable numérique. L'ACCIS et l'ESN sont applicables en 2018 et remplacent la taxe sur les services numériques qui n'est donc plus applicable.

Nous faisons également l'hypothèse que l'entreprise entre dans le champ d'application de l'établissement stable numérique et de l'ACCIS. L'entreprise dispose donc d'ESN en Belgique, en France, en Espagne et aux Pays-Bas, appelés BELco, FRco, ESPco et NLco.

3.2. Présences imposables

Les établissements stables ont une présence imposable dans la juridiction dans laquelle ils se situent. Il y a donc une présence imposable en Belgique, France, Espagne et aux Pays-Bas. L'entreprise a également une présence imposable en Irlande car elle a son siège social européen sur le territoire irlandais.

3.3. Allocation des bénéfices

Afin que les Etats puissent exercer leurs droits, nous devons déterminer les bénéfices que les établissements stables numériques auraient réalisés s'ils étaient indépendants ainsi que ceux attribuables à IRco. Nous rappelons que :

Les bénéfices à imputer à un ES sont ceux que cet établissement aurait perçu, dans des conditions de pleine concurrence, en particulier dans ses opérations avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait été une entreprise distincte et indépendante...(Centre de politique et d'administration fiscales, 2010, p.14)

Il est donc nécessaire d'allouer les bénéfices imputables aux établissements stables, BELco, FRco, ESPco et NLco. Dans la directive sur l'ESN, la Commission européenne préconise d'utiliser la méthode du partage des bénéfices ou la « profit split method ».

Après une analyse fonctionnelle (actifs, risques, fonctions), nous allons allouer aussi bien les revenus (le chiffre d'affaires) que les coûts entre les différentes entités du groupe pour ensuite déterminer le bénéfice, le résultat brut dans chaque juridiction. Normalement, nous aurions dû déterminer le résultat brut du groupe en Europe pour ensuite le partager entre les différentes entités européennes mais puisque nous avons besoin de la répartition du chiffre d'affaires et des charges salariales pour l'étape suivante, nous procédons un peu différemment.

Nous faisons l'hypothèse qu'après l'allocation du chiffre d'affaires selon la méthode du partage des bénéfices entre IRco, BELco, FRco, ESPco et NLco, que nous obtenons:

Pays	Irlande	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Total
Chiffre d'affaires	200	40	300	250	300	1090

Notons que les transactions intra-groupe européennes sont ignorées avec l'ACCIS mais que celles avec une entité hors-Europe sont prises en compte. Le paiement de redevances entre IRco et AMco est donc pris en compte. Nous allons utiliser le chiffre d'affaires comme clé de répartition pour répartir le coût des redevances entre IRco, BELco, FRco, ESPco et NLco. Nous allouons les charges salariales en fonction de la localisation des employés.

Nous obtenons donc le tableau suivant après allocation des coûts et revenus à chaque entité :

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
CA après allocation selon profit split method	40	300	250	300	200	1090
Charges salariales après allocation	12	90	75	90	60	327
Redevances pour propriétés intellectuelles dues à AMco après allocation	7,3	55,0	45,9	55,0	36,7	200,0
Résultat brut	20,66	154,95	129,13	154,95	103,30	563

Pour l'ACCIS, ce ne sont pas les résultats bruts de chaque juridiction qui sont importants mais le résultat brut total, soit 563. Nous en aurons besoin dans l'étape suivante. Nous remarquons d'ailleurs que le résultat brut est le même qu'avec la comptabilité séparée. Cela est en fait logique, les coûts et revenus sont les mêmes, seule leur répartition change.

3.4. La base imposable

Nous allons maintenant définir la base taxable de chaque juridiction. Pour cela, nous faisons référence à la formule générale de répartition de la directive de la Commission européenne sur l'ACCIS :

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

Nous la réécrivons selon les termes en français :

$$BI_i = BI_t \left(\frac{1}{3} \frac{CA_i}{CA_t} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{CS_i}{CS_t} + \frac{1}{2} \frac{NE_i}{NE_t} \right) + \frac{1}{3} \frac{IMMO_i}{IMMO_t} \right)$$

$\frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{CS_i}{CS_t} + \frac{1}{2} \frac{NE_i}{NE_t} \right)$ représente le facteur main-d'œuvre (MO)

BI_i = base imposable de l'état i

BI_t = base imposable totale de l'entreprise

CA_i = chiffre d'affaires dans l'état i

CA_t = chiffre d'affaires total de l'entreprise

CS_i = charges salariales dans l'état i

CS_t = charges salariales totales de l'entreprise

NE_i = nombre d'employés dans l'état i

NE_t = nombre d'employés total de l'entreprise

$IMMO_i$ = immobilisations (corporelles) dans l'état i

$IMMO_t$ = immobilisations (corporelles) totales de l'entreprise

Le tableau ci-dessous reprend les informations dont nous avons besoin pour calculer la base imposable des Etats.

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
CA après allocation selon profit split method	40	300	250	300	200	1090
Immobilisations après allocation	30	90	80	90	90	380
Charges salariales après allocation	12	90	75	90	60	327
Nombre d'employés	2	20	30	22	17	91

Nous avons alloué les charges salariales et le nombre d'employés en fonction de la localisation des employés. Pour les immobilisations, nous les avons alloué en fonction de leur localisation. Ces dernières ne reprennent que les montants des immobilisations corporelles comme le prévoit la formule ACCIS de la directive.

Avec la formule ACCIS nous obtenons alors :

	facteur CA	facteur CS	facteur NE	facteur MO	facteur IMMO	% total	BI groupe	BI états
Belgique	1,22%	1,83%	1,10%	0,98%	2,63%	4,83%	563	27,21
France	9,17%	13,76%	10,99%	8,25%	7,89%	25,32%	563	142,55
Espagne	7,65%	11,47%	16,48%	9,32%	7,02%	23,98%	563	135,01
Pays-Bas	9,17%	13,76%	12,09%	8,62%	7,89%	25,69%	563	144,61
Irlande	6,12%	9,17%	9,34%	6,17%	7,89%	20,18%	563	113,63
Total	33,33%	50,00%	50,00%	33,33%	33,33%	100,00%		563,00

Par exemple, pour la Belgique, nous faisons les calculs suivants :

Facteur CA = $1/3 \times (40/1090) = 1,22\%$

Facteur IMMO : $1/3 \times (30/380) = 2,63\%$

Facteur CS : $1/2 \times (12/327) = 1,83\%$

Facteur NE : $1/2 \times (2/91) = 1,10\%$

Facteur MO : $1/3 \times (1,83\% + 1,10\%) = 0,98\%$

% total : facteur CA + facteur IMMO + facteur MO = $1,22\% + 2,63\% + 0,98\% = 4,83\%$

Base imposable de la Belgique: % total x BI groupe = 27,21

3.5. Le calcul de l'impôt

Nous allons à présent calculer l'impôt dû dans chaque Etat en utilisant les taux d'imposition applicable en 2018:

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
Base imposable avec ACCIS	27,21	142,55	135,01	144,61	113,63	563,00
Taux d'imposition	29,58%	33,33%	25%	25%	12,50%	
Impôt dû	8,05	47,52	33,75	36,15	14,20	139,67
Résultat net d'impôt	19,16	95,03	101,26	108,46	99,42	423,33

Source pour les taux ISOC: L'ACCIS à l'aune de la compétitivité des entreprises en Europe, Dephine Siquier-Delot, 2017.

Impôt dû : base imposable avec ACCIS x taux d'imposition

Résultat net d'impôt : base imposable avec ACCIS – impôt dû

Par exemple pour la Belgique, le réseau social a une base imposable de 27,21. Il doit payer 8,05 d'impôt sur les sociétés à la Belgique et aura donc un résultat net d'impôt de 19,16. Au total, le groupe réalise en Europe un résultat brut de 563, paye 139,67 d'impôt sur les sociétés et a un résultat net de 423,33.

3.6. Hypothèse supplémentaire

Normalement, seules les immobilisations corporelles sont prises en compte dans l'ACCIS. Nous faisons ici l'hypothèse que les immobilisations incorporelles sont également prises en compte et réparties entre les juridictions selon le chiffre d'affaires.

Le tableau ci-dessous reprend les informations dont nous avons besoin pour calculer la base imposable des Etats.

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
CA après allocation selon profit split method	40	300	250	300	200	1090
Immobilisations corporelles	30	90	80	90	90	380
Immobilisations incorporelles	36,7	275,2	229,4	275,2	183,5	1000
Charges salariales après allocation	12	90	75	90	60	327
Nombre d'employés	2	20	30	22	17	91

Avec la formule ACCIS nous obtenons alors :

	facteur CA	facteur CS	facteur NE	facteur MO	facteur IMMO	% total	BI groupe	BI etats
Belgique	1,22%	1,83%	1,10%	0,98%	1,61%	3,81%	563	21,46
France	9,17%	13,76%	10,99%	8,25%	8,82%	26,25%	563	147,77
Espagne	7,65%	11,47%	16,48%	9,32%	7,47%	24,43%	563	137,57
Pays-Bas	9,17%	13,76%	12,09%	8,62%	8,82%	26,61%	563	149,83
Irlande	6,12%	9,17%	9,34%	6,17%	6,61%	18,89%	563	106,37
Total	33,33%	50,00%	50,00%	33,33%	33,33%	100,00%		563,00

Seule la colonne « Facteur IMMO » a changé par rapport au tableau qui ne prenait en compte que les immobilisations corporelles. Cela s'explique par le fait que les immobilisations incorporelles ne sont pas réparties selon la même clé de répartition entre les juridictions que les immobilisations corporelles. Les autres facteurs n'ont subi aucun changement.

Par exemple, pour la Belgique, nous faisons les calculs suivants :

Facteur IMMO : $1/3 \times ((30+36,7)/(380+1000)) = 1,61\%$

% total : facteur CA + facteur IMMO + facteur MO = 3,81%

BI état belge : % total x BI groupe = 21,46

Nous allons à présent calculer l'impôt dû dans chaque Etat :

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
Base imposable avec ACCIS	21,46	147,77	137,57	149,83	106,37	563,00
Taux d'imposition	29,58%	33,33%	25%	25%	12,50%	
Impôt dû	6,35	49,26	34,39	37,46	13,30	140,75
Résultat net d'impôt	15,11	98,51	103,18	112,37	93,08	422,25

Nous remarquons que le résultat que nous avons obtenus sans inclure les immobilisations incorporelles est très proche de celui-ci. Cela s'explique par le fait que le montant des immobilisations incorporelles est assez faible et qu'elles sont utilisées par toutes les entités. De plus, leur clé de répartition est le chiffre d'affaire, un des trois facteurs et également utilisé pour les charges salariales.

Section 4 : Tableau récapitulatif et conclusions

Système d'imposition	Résultat brut	Impôt total payé	Résultat net d'impôt	Différence avec le résultat net obtenu avec la comptabilité séparée	Taux d'imposition effectif
Comptabilité séparée	563	70,375	492,625	0	12,5%
Taxe sur les services num.	530,3	66,2875	464,0125	28,6125	12,5%
ACCIS et ESN sans IP	563	139,67	423,33	69,30	24,8%
ACCIS et ESN avec IP	563	140,75	422,25	70,37537611	25,0%

Le résultat net d'impôt obtenu avec la comptabilité séparée est le plus élevé car tous les bénéfices sont imposés en Irlande, pays dans lequel l'imposition est peu élevée.

Avec la TSN, l'impôt dû est moins élevé qu'avec le principe de la comptabilité séparée car l'entreprise a plus de dépenses/coûts. La base imposable est donc moins élevée et l'impôt dû aussi. Par contre, le résultat net diminue à cause de ce coût supplémentaire.

Le résultat net est bien moins élevé avec l'ACCIS et l'ESN car une part importante des bénéfices est en fait taxée dans des pays à imposition élevée (29,58% ; 33,33% ; 25%) au lieu de 12,5% comme c'est le cas en Irlande. Cela est confirmé par le TIE de 24,8 et 25%.

(Annexe 2 : feuilles de calcul Excel avec tous les tableaux)

Conclusions

Comme nous l'avons souligné tout au long de ce mémoire, l'économie numérique se distingue de l'économie traditionnelle pour plusieurs raisons. Elle repose sur des éléments essentiellement mobiles, l'exploitation massive des données des utilisateurs et le travail gratuit de ces derniers. L'économie numérique est aussi caractérisée par des activités multi-facettes, un effet de réseau très présent, une grande volatilité, une concurrence monopolistique ou oligopolistique, des entreprises jeunes qui ne distribuent pas de dividendes, des entreprises parfois en perte à leurs débuts et puis très rentables, de nombreux intermédiaires qui s'approprient une partie des bénéfices du vendeur, des incorporels qui ont une place centrale dans cette nouvelle économie, l'absence de nécessité pour l'entreprise de se trouver dans le pays du consommateur/utilisateur... Les éléments ci-avant compliquent l'imposition de l'économie numérique. Le système d'imposition actuel n'est plus cohérent, ni pertinent.

Pour comprendre l'organisation de l'imposition actuelle de l'économie numérique, il faut étudier le modèle de CPDI de l'OCDE ainsi que se poser la question « Où imposer ? » et « Que imposer ? ». Pour tenter de répondre à la question « Où imposer ? », nous avons vu que l'entreprise est imposable dans sa juridiction de résidence sauf si l'entreprise a un établissement stable dans une autre juridiction. Les bénéfices attribuables à cet ES sont alors imposables dans cette autre juridiction. Il existe cependant deux exceptions au concept d'établissement stable : les activités préparatoires et auxiliaires et la conclusion des contrats par des agents dépendants. Ces deux exceptions sont utilisées par les multinationales, à leur avantage. Pour cela, elles mettent en place des stratégies fiscales pour éviter la présence d'un ES (fragmentation des activités, Billing company...). Ces stratégies sont possibles, entre autres, parce que la définition actuelle de l'ES n'est pas adaptée à l'économie numérique qui ne nécessite plus de présence physique dans le pays du consommateur. Or, la définition actuelle est en lien avec cette présence physique, des éléments physiques. L'OCDE essaye de contrer ces stratégies en procédant à des modifications (Anti-fragmentation rules,...) de son modèle de CPDI.

La question « Que imposer ? » fait référence à la détermination de la base imposable. La question des prix de transfert est centrale car elle influence la base imposable et donc l'impôt payé par l'entreprise. Bien que le principe « at arm's length » doit être appliqué, la présence d'incorporels complique l'application de ce principe. Dans l'économie numérique, il est aussi parfois difficile de différencier les bénéfices des redevances, pourtant, leur imposition est différente.

L'OCDE et l'UE ont pris conscience de la nécessité d'agir et elles ont proposé des solutions pour adapter le système d'imposition à l'économie numérique. L'OCDE étudie l'introduction d'une nouvelle définition de l'établissement stable, d'une retenue à la source, et d'une taxation du chiffre d'affaires. Par rapport à l'OCDE, l'UE est plus loin dans le processus de réflexion. Elle a déjà, en effet, étudié des solutions en profondeur, comme l'attestent les propositions de directives faites par la Commission européenne. Ces directives concernent une solution de court terme, une taxe provisoire sur les services numériques et deux solutions de long terme, un établissement stable numérique et une assiette commune consolidée. Nous avons mis en évidence que les solutions ci-avant répondaient à la question « Où imposer ? » mais pas à la question « Que imposer ? ». Cette dernière nécessite, en effet, de nouvelles règles en matière de prix de transfert. L'analyse fonctionnelle devrait par exemple prendre en compte des facteurs numériques.

L'illustration chiffrée des solutions de l'UE montre que, grâce aux solutions de long terme, l'imposition reflètera mieux le lieu de la création de valeur, et que les entreprises du secteur numérique supporteront, généralement, un TIE plus élevé.

Pour conclure, nous souhaitons mettre en avant notre avis très favorable à propos de l'ACCIS et l'ESN. Ces deux solutions doivent, selon nous, impérativement être mises en place ensemble. Nous recommandons aussi d'inclure des « facteurs numériques » dans la formule.

Elles constituent une bonne solution pour imposer l'économie numérique. Nous sommes bien conscients que cette solution sera très compliquée à négocier avec tous les Etats membres. Certains pays, ceux à fiscalité faible, subiront certainement un impact global négatif sur leurs revenus fiscaux à la suite de l'implémentation de celle-ci. Mais, pour la plupart des pays, l'impact sera positif. Nous pensons qu'il est important d'aligner l'imposition avec la juridiction où se trouve le consommateur/utilisateur. C'est lui qui est, en effet, à l'origine des bénéfices. Sans consommateur/utilisateur, pas de chiffre d'affaires pour l'entreprise.

Notons que le sujet de ce travail aurait facilement pu faire l'objet d'un mémoire de 200 pages. Il est, en effet, au centre de l'actualité fiscale mais aussi de l'actualité de l'UE et de l'OCDE en général. La documentation sur l'économie numérique est très abondante et la difficulté majeure a donc été la délimitation des sujets que nous allions traiter.

Bibliographie

- Alix, C. (2010). *Irlande, Pays-Bas, Bermudes : le guide du rouble fiscal selon Google*. Libération. Retrieved from http://www.liberation.fr/futurs/2010/12/09/irlande-pays-bas-bermudes-le-guide-du-roublard-fiscal-selon-google_699429
- Bhatti, J. (2018). EU digital tax could hurt german car industry. *Bloomberg Tax : Tax Management Transfer Pricing Report*, 27(8), 307-309.
- Beltrame, P. (2016). La fiscalité du XXI^e siècle : Retour vers le futur. In *Mélange en l'honneur du Professeur Christian Louit*, 39-63. Bruylant.
- Billiau-Baret, D. & Delanoy, A. (2016). Obligation de documentation des prix de transfert pour les contribuables. *Eurométropole*, 3.
- Castagnet, M. (2018). *Amazon passe un accord avec le fisc*. La Croix. Retrieved from <https://www.la-croix.com/Economie/France/Amazon-passe-accord-fisc-2018-02-05-1200911393>
- Cazenave, F. (2017). *Taxation des GAFA : L'Italie donne l'exemple*. Le Monde. Retrieved from http://www.lemonde.fr/idees/article/2017/06/14/taxation-des-gafa-l-italie-donne-l-exemple_5144002_3232.html
- Ceci-Renaud, N., & Cottet, V. (2012). Politique salariale et performance des entreprises. *Emploi et salaires, edition 2012*, 25-38.
- Centre de politique et d'administration fiscales. (2010). *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*. OCDE Publishing.
- Commission des affaires économiques et monétaire, Parlement européen. (2017). *Projet de rapport sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*. Parlement européen.
- Commission européenne. (2001). *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt des sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*. Com (2001) 582 final.

Commission européenne. (2014). *Commission expert group on taxation of the digital economy : report*. Commission européenne.

Commission européenne. (2016a). *Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*. Strasbourg : Commission européenne. Com (2016) 683 final.

Commission européenne. (2016b). *Fiche d'information: Paquet de mesures contre l'évasion fiscale - Questions et réponses*. Retrieved from http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm

Commission européenne. (2016c). *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

Commission européenne. (2017). *Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil : Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*. Bruxelles : Commission européenne. Com (2017) 547 final.

Commission européenne. (2018a). *Communiqué de presse : Imposition de l'économie numérique : la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE*. Bruxelles: Commission européenne.

Commission européenne. (2018b). *Fiche d'information : Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique*. Bruxelles: Commission européenne.

Commission européenne. (2018c). *Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative*. Bruxelles: Commission européenne. Com (2018) 147 final.

Commission européenne. (2018d). *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*. Bruxelles : Commission européenne. Com (2018) 148 final.

- Commission européenne. (2018e). *Fair taxation of the digital economy*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en
- Collin, P., & Colin, N. (2013). *Task force on taxation of the digital economy*.
- Cristiaensen, G., & Fransen, T. (Eds.). (2016). *E-commerce. Uw webshop fiscaal en juridisch doorgelicht*. Wolters Kluwer.
- De Broe, L. (2017). *International Taxation*. Unpublished document, Katholieke Universiteit Leuven, Leuven.
- DET3 Digital Economy Taxation Think Tank. (2017). *DET3 answer to the OECD September 2017 request for input on the tax challenges of the digitalized economy*. DET3.
- Devereux, M., & Velle, J. (2017). *Implications of digitalization for international corporate tax reform*. Oxford University Center for Business Taxation.
- Duperron, A. (2018). *Google a transféré près de 16 milliards d'euros aux Bermudes via la Hollande en 2016*. Express Business Retrieved from <https://fr.express.live/2018/01/04/google-benefices-bermudes/>
- El Bakkali M., & Gérard, M. (2012). L'imposition des entreprises multinationales en Europe : De la taxation séparée au modèle ACCIS. *Federale Overheidsdienst Financiën-België*, 72 (4), 35-66.
- Engelmann, N. (2015). Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée. *Le Fiscologue International*, 384, 1-20.
- France 24. (2017). *Fiscalité : offensive de l'Union européenne contre Amazone et Apple*. Retrieved from : <http://www.france24.com/fr/20171004-union-europeenne-fisc-fraude-amazon-apple-irlande-luxembourg>

- Gelin, S., & Tixier, D. (2002). *La notion de siège de direction effective confrontée à l'internationalisation des entreprises*. Les Echos. Retrieved from https://www.lesechos.fr/06/09/2002/LesEchos/18734-118-ECH_la-notion-de-siege-de-direction-effective-confrontee-a-l-internationalisation-des-entreprises.htm#l65GmdypLFldqcOI.99
- Goubert, J. (2018). *Multilateral BEPS Convention will enter into force on July 1, 2018*. KPMG. Retrieved from <https://www.mytaxcompass.be/nl/article/en/4472>
- Hongler, P., & Pistone, P. (2015). *Blueprints for new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*. IBFD Publishing.
- Insee. (2017). *Emploi, chômage, revenus du travail*. Paris : Insee.
- Kirwin, J. (2018). EU plans 3 percent turnover tax for Amazone, Google, Facebook. *Bloomberg Tax : Tax Management Transfer Pricing Report*, 27(7), 269.
- KPMG. (2018). *Observations on OECD interim paper and EU Commission digital tax proposals*. KPMG Publishing.
- Leparmentier, A. (2017). *Les gagnants et les perdants de la réforme fiscale de Donald Trump*. Le monde. Retrieved from http://www.lemonde.fr/economie/article/2017/12/20/les-principaux-points-de-la-reforme-fiscale-de-donald-trump_5232094_3234.html
- Li, J. (2014). *Protecting the tax base in the digital economy*. New York : United Nations.
- Mandel, M. (2012). *Beyond goods and services : The (unmeasured) rise of the data-Driven Economy*. Washington : Progressive policy institute. McKinsey Global Institute.
- Manyika, J., Chui, M., Brown, B., Bughin, J., Dobbs, R., Roxburgh, C., & Hung Byers, A. (2011). *Big data : the next frontier for innovation, competition and productivity*. McKinsey Global Institute.
- Morris, W. (2018). How might your business be taxed under current digital tax proposals ? *Bloomberg Tax : Tax Management Transfer Pricing Report*, 27(5), 188-189.

Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales. (2015). *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*. New-York : Nations Unies.

Olbert, M., & Spengel, C. (2017). *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* World Tax Journal.

O'Carroll, L. (2011). *If Google is in Ireland for tax reasons, why are most of its profits in Bermuda ?* The Guardian. Retrieved from <https://www.theguardian.com/business/ireland-business-blog-with-lisa-ocarroll/2011/mar/24/google-ireland-tax-reasons-bermuda>

OCDE. (2011). *OECD guide to measure the information society 2011*. OECD Publishing. doi : 10.1787/10.1787/9789264113541-en

OCDE. (2014a). *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Edition OCDE. doi : 10.1787/9789264225183-fr

OCDE. (2014b). *Public discussion draft : BEPS action 1 : Address the tax challenges of the digital economy*. Edition OCDE.

OCDE. (2015). *Perspectives de l'économie numérique de l'OCDE*. Paris : Edition OCDE. doi : 10.1787/9789264243767-fr

OCDE. (2016a). *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (version complète)*. Edition OCDE. doi : 10.1787/9789264239142-fr

OCDE. (2016b). *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Action 8-10- Rapports finaux 2015*. Edition OCDE.

OCDE. (2017a). *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Paris : Edition OCDE. doi : 10.1787/9789264252141-fr

OCDE. (2017b). *La mise à jour 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE*. Edition OCDE.

- OCDE. (2017c). *Brochure d'information : Instrument multilatéral*. Edition OCDE.
- OCDE. (2017d). *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Edition OCDE.
- OCDE. (2017e). *Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Edition OCDE.
- OECD. (2018a). *Tax challenges arising from digitalisation – Interim report 2018 : Inclusive framework on BEPS, OCDE/G20 Base erosion and profit shifting project*. Paris : OECD Publishing. doi : 10.1787/9789264293083-EN
- OCDE. (2018b). *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation : plus de 100 pays s'accordent pour travailler ensemble vers une solution de consensus*. Retrieved from <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-plus-de-100-pays-s-accordent-pour-travailler-ensemble-vers-une-solution-de-consensus.htm>
- Palao Taboada, C. (2015). OECD Base Erosion and Profit Shifting action 6 : The general anti-abuse rule. *Bulletin for International Taxation*, octobre 2015, 602-608.
- Parlement européen. (2016). *Tax challenges in the digital economy*. Policy department.
- Petruzzi, R., & Buriak, S. (2018). Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy – A possible answer in the proper application of the transfer pricing rules? *Bulletin for International Taxation*, 72(4a).
- PWC. (2017). *Google Ireland Ltd n'a pas d'établissement stable en France*. PWC. Retrieved from <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2017/juillet/google-ireland-pas-etablissement-stable-en-france.html>
- Siquier-Delot, D. (2017). *L'ACCIS à l'aune de la compétitivité des entreprises en Europe*. Institut Friedland.

Slaedt, T. (2017). *Innover en Belgique avec la déduction pour revenus d'innovation : les nouveautés.* BDO Belgium. Retrieved from <https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2017/innover-en-belgique-avec-la-deduction-pour-revenus>

SPF Économie, P.M.E et classe moyenne. (n.d.). *Qu'est-ce que la propriété intellectuelle ?* Retrieved from <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/innovation-et-propriete/quest-ce-que-la-propriete>

Vanwelkenhuyzen, T. (n.d.). *La notion d'établissement stable a-t-elle encore un avenir ?* Larcier.

Vyncke, K., Massin, L., & Stas, D. (Eds.). (2017). *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde.* Bruges : Die Keure.

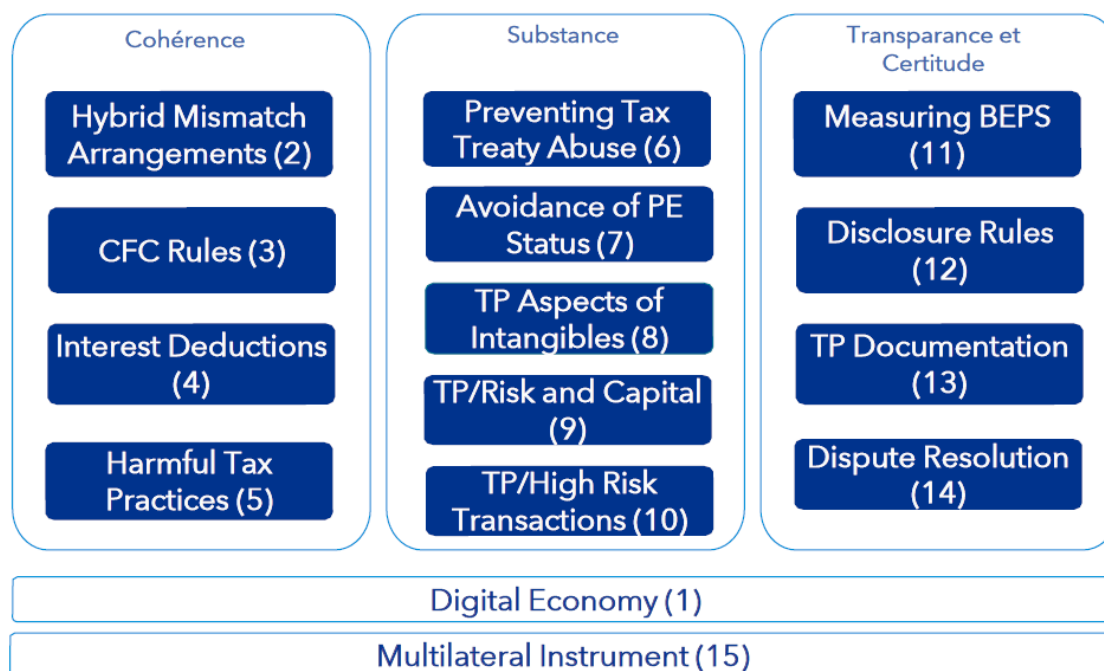
World Economic Forum. (Ed). (2011). *Personal Data : The emergence of a new asset class.*

Wustenberghs, T. (2008). L'OCDE introduit le « services permanent establishment ». *Le Fiscologue International*, 300, 1-5.

Annexes

Annexe 1 : Représentation du plan d'action BEPS sous forme de schéma

BEPS: 15 actions autour de 3 principes clés



Source : KPMG, Unpublished document

Annexe 2 : feuilles de calcul Excel pour la partie pratique

Salaire	horaires*		
	ns	annuels	
IR	29,2	0,71	3,54
BE	41,2	1	5
FR	36,3	0,88	4,41
ESP	20,9	0,51	2,54
NL	33,4	0,81	4,05

Comptabilité séparée	Irlande
Chiffre d'affaires	1090
Charges salariales	327
Redevances pour propriétés intellectuelles	200
Résultat brut	563
Résultat brut	563
Taux ISOC* en Irlande	12,50%
Impôt dû	70,375
Résultat net d'impôt	492,625

TSN	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
CA après allocation selon localisation utilisateurs	45	372,5	300	372,5	0	1090
Taxe sur les services numériques due	1.35	11.175	9	11.175	0	32.7

	Irlande
Chiffre d'affaires	1090
Charges salariales	327
Redevances pour propriétés intellectuelles	200
Taxe sur les services numériques	32,7
Résultat brut	530,3
Taux ISOC en Irlande	12,50%
Impôt dû	66,2875
Résultat net d'impôt	464,0125

ACCIS et ESN	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total	
CA après allocation selon profit split method	40	300	250	300	200	1090	
Charges salariales après allocation	12	90	75	90	60	327	
propriétés intellectuelles dues à AMco après	7,3	55,0	45,9	55,0	36,7	200,0	0,1835
Résultat brut	20.66	154.95	129.13	154.95	103.30	563	

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
CA après allocation selon profit split method	40	300	250	300	200	1090
Immobilisations après allocation	30	90	80	90	90	380
Charges salariales après allocation	12	90	75	90	60	327
Nombre d'employés	2	20	30	22	17	91

	facteur CA	facteur CS	facteur NE	facteur MO	facteur IMMO	% total	BI groupe	BI états
BI Belgique	1,22%	1,83%	1,10%	0,98%	2,63%	4,83%	563	27,21
BI France	9,17%	13,76%	10,99%	8,25%	7,89%	25,32%	563	142,55
BI Espagne	7,65%	11,47%	16,48%	9,32%	7,02%	23,98%	563	135,01
BI Pays-Bas	9,17%	13,76%	12,09%	8,62%	7,89%	25,69%	563	144,61
BI Irlande	6,12%	9,17%	9,34%	6,17%	7,89%	20,18%	563	113,63
Total	33,33%	50,00%	50,00%	33,33%	33,33%	100,00%		563,00

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
Base imposable avec ACCIS	27,21	142,55	135,01	144,61	113,63	563,00
Taux d'imposition	29,58%	33,33%	25%	25%	12,50%	
Impôt dû	8,05	47,52	33,75	36,15	14,20	139,67
Resultat net d'impôt	19.16	95.03	101.26	108.46	99.42	423.33

ACCIS et ESN avec hypothèse des immo incorp.	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total	0,9174
	CA après allocation selon profit split method	40	300	250	300	200	1090
	Immobilisations corporelles	30	90	80	90	90	380
	Immobilisations incorporelles	36,7	275,2	229,4	275,2	183,5	1000
	Charges salariales après allocation	12	90	75	90	60	327
	Nombre d'employés	2	20	30	22	17	91

	facteur CA	facteur CS	facteur NE	facteur MO	facteur IMMO	% total	BI groupe	BI etats
BI Belgique	1,22%	1,83%	1,10%	0,98%	1,61%	3,81%	563	21,46
BI France	9,17%	13,76%	10,99%	8,25%	8,82%	26,25%	563	147,77
BI Espagne	7,65%	11,47%	16,48%	9,32%	7,47%	24,43%	563	137,57
BI Pays-Bas	9,17%	13,76%	12,09%	8,62%	8,82%	26,61%	563	149,83
BI Irlande	6,12%	9,17%	9,34%	6,17%	6,61%	18,89%	563	106,37
Total	33,33%	50,00%	50,00%	33,33%	33,33%	100,00%		563,00

	Belgique	France	Espagne	Pays-Bas	Irlande	Total
Base imposable avec ACCIS	21,46	147,77	137,57	149,83	106,37	563,00
Taux d'imposition	29,58%	33,33%	25%	25%	12,50%	
Impôt dû	6,35	49,26	34,39	37,46	13,30	140,75
Résultat net d'impôt	15,11	98,51	103,18	112,37	93,08	422,25

Conclusion	Système d'imposition	Résultat brut	Impôt total payé	Résultat net d'impôt	Différence avec le résultat net obtenu avec la comptabilité séparée	Taux d'imposition effectif
	Comptabilité séparée	563	70,375	492,625	0	12,5%
	Taxe sur les services num.	530,3	66,2875	464,0125	28,6125	12,5%
	ACCIS et ESN sans IP	563	139,67	423,33	69,30	24,8%
	ACCIS et ESN avec IP	563	140,75	422,25	70,37537611	25,0%