

N° 496

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2018-2019

Enregistré à la Présidence du Sénat le 15 mai 2019

RAPPORT

FAIT

au nom de la commission des finances (1) sur le projet de loi, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés,

Par M. Albéric de MONTGOLFIER,

Sénateur

(1) Cette commission est composée de : M. Vincent Éblé, président ; M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général ; MM. Éric Bocquet, Emmanuel Capus, Yvon Collin, Bernard Delcros, Mme Fabienne Keller, MM. Philippe Dominati, Charles Guené, Jean-François Husson, Georges Patient, Claude Raynal, vice-présidents ; M. Thierry Carcenac, Mme Nathalie Goulet, MM. Alain Joyandet, Marc Laménie, secrétaires ; MM. Philippe Adnot, Julien Bargeton, Jérôme Bascher, Arnaud Bazin, Yannick Botrel, Michel Canevet, Vincent Capo-Canellas, Philippe Dallier, Vincent Delahaye, Mme Frédérique Espagnac, MM. Rémi Féraud, Jean-Marc Gabouty, Jacques Genest, Alain Houpert, Éric Jeansannetas, Patrice Joly, Roger Karoutchi, Bernard Lalande, Nuihau Laurey, Mme Christine Lavarde, MM. Antoine Lefèvre, Dominique de Legge, Gérard Longuet, Victorin Lurel, Sébastien Meurant, Claude Nougéin, Didier Rambaud, Jean-François Rapin, Jean-Claude Requier, Pascal Savoldelli, Mmes Sophie Taillé-Polian, Sylvie Vermeillet, M. Jean Pierre Vogel.

Voir les numéros :

Assemblée nationale (15^{ème} législ.) : 1737, 1800, 1819, 1838 et T.A. 256

Sénat : 452 et 497 (2018-2019)

SOMMAIRE

Pages

LES CONCLUSIONS DE LA COMMISSION DES FINANCES	5
EXPOSÉ GÉNÉRAL	9
I. UN PROJET DE LOI GUIDÉ PAR DEUX OBJECTIFS	11
A. UN OBJECTIF DE RENDEMENT : FINANCER LES MESURES D'AMÉLIORATION DU POUVOIR D'ACHAT VOTÉES EN DÉCEMBRE 2018.....	11
1. <i>La revue à la hausse de la dépense publique en 2019 a poussé le Gouvernement à chercher rapidement des recettes fiscales supplémentaires, soulevant de lourdes incertitudes sur l'évolution des finances publiques à plus long terme</i>	11
2. <i>La mesure de rendement sur l'impôt sur les sociétés des grandes entreprises représente 80 % des recettes attendues</i>	15
B. UN OBJECTIF D'ÉQUITÉ FISCALE : CRÉER UNE TAXE NATIONALE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES POUR PALLIER L'ÉCHEC D'UNE SOLUTION COORDONNÉE	17
1. <i>L'échec initial des négociations internationales visant à adapter le système fiscal international à la numérisation de l'économie.....</i>	17
2. <i>... a conduit l'Union européenne à envisager la mise en place d'une taxe sur les services numériques, qui n'a pas réuni l'unanimité au Conseil.....</i>	18
3. <i>En réponse, le Gouvernement propose d'introduire au niveau national une taxe sur les services numériques reposant sur les mêmes fondements.....</i>	20
4. <i>Une solution qui n'occulte pas le besoin d'une réforme coordonnée au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques</i>	22
II. DES RÉPONSES SUJETTES À CAUTION ET DEVANT RESTER TEMPORAIRES	23
A. LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES : LA SOLUTION TROUVÉE POUR COMBLER UN VIDE À COURT TERME, MAIS ENTOURÉE D'INCERTITUDES JURIDIQUES ET ÉCONOMIQUES	23
1. <i>Les modalités contraintes de la taxe en réduisent la portée.....</i>	23
2. <i>La taxe soulève plusieurs questions juridiques qui devront être tranchées.....</i>	24
3. <i>Les risques de « victimes collatérales » de la taxe sont réels</i>	26
4. <i>La taxe sera complexe à mettre en œuvre</i>	28
5. <i>La taxe doit demeurer temporaire.....</i>	29
B. UN REPORT DE LA BAISSÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN 2019 QUI NE SAURAIT CONDUIRE À RENONCER À L'INDISPENSABLE ACTUALISATION DU TAUX FRANÇAIS À 25 %	30

EXAMEN DES ARTICLES	33
• <i>ARTICLE 1er</i> (Art. 299 [nouveau], 299 bis [nouveau], 299 ter [nouveau], 299 quater [nouveau], 299 quinquies [nouveau], 300 [nouveau], 302 decies, 1609 sexdecies B, 1693 quater [nouveau], 1693 quater A [nouveau], 1693 quater B [nouveau] du code général des impôts, Art. L. 16 C, L. 70 A, L. 177 A du livre des procédures fiscales) Création d'une taxe sur les services numériques	33
• <i>ARTICLE 1er bis A</i> (nouveau) Rapport en cas de défaut de notification préalable de la taxe sur les services numériques à la Commission européenne	93
• <i>ARTICLE 1er bis</i> Rapport sur la fiscalité des entreprises du secteur du commerce	95
• <i>ARTICLE 2</i> (Art. 219 du code général des impôts et art. 84 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017) Augmentation du taux normal de l'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises en 2019	97
• <i>ARTICLE 3</i> Remise d'un rapport annuel sur les résultats de la taxe sur les services numériques	109
 TRAVAUX EN COMMISSION	111
I. AUDITION PRÉPARATOIRE (30 AVRIL 2019).....	111
II. EXAMEN DU RAPPORT (15 MAI 2019).....	129
 LISTE DES PERSONNES ENTENDUES	149
 ANNEXE : ÉTUDE DE LÉGISLATION COMPARÉE.....	151
 TABLEAU COMPARATIF	163

LES CONCLUSIONS DE LA COMMISSION DES FINANCES

Réunie mercredi 15 mai 2019, sous la présidence de **M. Vincent Éblé, président**, la commission des finances, a procédé à l'examen du rapport de **M. Albéric de Montgolfier, rapporteur**, et établi son texte sur le projet de loi n° 452 (2018-2019) portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

Ce texte, examiné dans le cadre de la procédure accélérée, a été adopté par l'Assemblée nationale le 9 avril dernier. Il s'inscrit dans un **double objectif de rendement**, afin de combler une part du besoin de financement résultant des mesures de soutien au pouvoir d'achat adoptées en décembre 2018, et de **juste imposition des entreprises** en tenant compte du développement du secteur numérique.

Le projet de loi comportait **initialement deux articles** : **l'article 1^{er}**, qui introduit une taxe sur le chiffre d'affaires que les grandes entreprises du numérique retirent de la valeur créée à raison du « travail gratuit » des utilisateurs français, et **l'article 2**, qui modifie en 2019 la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés initialement votée dans la loi de finances pour 2018. L'Assemblée nationale a ajouté deux articles additionnels prévoyant la remise de rapports.

La commission a adopté **sans modification les articles 1^{er bis}, 2 et 3** du projet de loi.

Considérant que la taxe proposée poursuit imparfaitement un objectif pertinent, la commission a entendu sécuriser le dispositif proposé en **modifiant l'article 1^{er}**. Elle a également consacré son caractère temporaire et renforcé la **protection des données personnelles** des utilisateurs français. Pour cela, elle a adopté **sept amendements**, dont trois amendements de précision rédactionnelle ou de coordination. **Les modifications adoptées portent sur quatre points essentiels.**

Le **premier** vise à transcrire dans le dispositif l'engagement du Gouvernement du **caractère temporaire** de la taxe, **en limitant son application à trois ans, soit de 2019 à 2021**. À cette date, les négociations en cours au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pourraient s'être concrétisées par l'élaboration d'une solution coordonnée, seule réponse économiquement et juridiquement durable pour adapter le système fiscal international à la numérisation des échanges. En l'absence d'accord, il serait toujours possible de prolonger la taxe nationale proposée après un nouvel examen par le Parlement à l'aune des trois premières années d'application.

Le deuxième vise à prendre en compte la double imposition qui résultera de la création de la taxe pour **les entreprises qui sont déjà soumises à l'impôt sur les sociétés en France**. Frappant le chiffre d'affaires à défaut de pouvoir attirer les bénéficiaires de certaines entreprises, la taxe proposée fait ainsi des « victimes collatérales », ce qui pourrait **fragiliser l'écosystème technologique français**. La commission a donc introduit la **possibilité de déduire la taxe sur les services numériques du montant de contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S)**, impôt de production portant également sur le chiffre d'affaires. À défaut d'une neutralisation intégrale portant directement ou indirectement sur l'impôt sur les sociétés, ce qui exposerait davantage encore la taxe à une requalification comme impôt relevant du champ des conventions fiscales, **cette solution est robuste juridiquement et pertinente économiquement**. Elle vise les mêmes entreprises et concerne également celles qui, investissant pour se développer, ne dégagent pas de bénéficiaires. Par rapport au dispositif initial, il en résultera pour les entreprises un **gain immédiat de trésorerie**.

Le troisième vise à renforcer la protection des données personnelles des utilisateurs français. La clé de voûte du dispositif tient à la **capacité à localiser l'utilisateur** : elle conditionne la détermination de l'assiette de la taxe proposée. Le dispositif adopté par l'Assemblée nationale **n'indique pas comment la localisation est appréciée** : selon le Gouvernement, la doctrine fiscale renverra à l'adresse IP (*Internet protocol*) ou à tout autre indice. Cependant, si **l'efficacité de la taxe commande de localiser l'utilisateur**, la **confidentialité des données personnelles** exige que le critère utilisé soit le **moins intrusif possible**. Si l'adresse IP concilie ces deux impératifs, cet outil présente des faiblesses, que la pénurie d'adresses IP pourrait accentuer, au détriment de l'efficacité de la localisation. En ce cas, **d'autres méthodes de localisation pourraient être retenues, avec le risque d'une intrusion plus forte** dans les données personnelles des internautes français. **Pour préserver l'équilibre entre efficacité et confidentialité**, la commission a donc **renvoyé à un décret en Conseil d'État** le soin de déterminer les modalités selon lesquelles la localisation des utilisateurs est appréciée.

Le quatrième vise à sécuriser techniquement les encaissements de taxe au titre de 2019.

Enfin, la commission a également adopté un article additionnel (article 1^{er} bis A).

Cet article prévoit **la remise d'un rapport dans le cas où le Gouvernement ne procéderait pas à la notification préalable de la taxe** sur les services numériques proposée à la **Commission européenne**. Dans la mesure où la taxe ne concerne que les plus grandes entreprises du secteur, **le risque existe qu'elle soit qualifiée d'aide d'État**.

Une telle qualification n'emporterait pas, en soi, son interdiction pour menace au marché intérieur, en application de l'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), mais elle **justifie de notifier au préalable le projet de taxe à la Commission européenne**, conformément à l'article 108 § 3 du même traité. **À défaut, la taxe serait entachée d'irrégularité** pour une simple question de procédure. L'ensemble des sommes indûment perçues devrait alors être **remboursé par la France**.

Or, le Gouvernement a indiqué qu'il n'entendait pas notifier le projet de taxe. Dans la mesure où la notification relève des prérogatives du pouvoir exécutif, la commission a complété le projet de loi afin que, dans le cas où il maintiendrait ce choix qu'elle considère risqué, le Gouvernement lui détaille les raisons pour lesquelles il n'a pas estimé nécessaire de sécuriser juridiquement le dispositif qu'il propose.

EXPOSÉ GÉNÉRAL

Mesdames, Messieurs,

Le Sénat est saisi du projet de loi n° 452 (2018-2019) portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. Il fait l'objet d'une procédure accélérée et a été adopté par l'Assemblée nationale le 9 avril 2019.

Le présent projet de loi tel que déposé à l'Assemblée nationale comportait deux articles. L'article 1^{er} introduit une taxe sur le chiffre d'affaires que réalisent les grandes entreprises à raison de la participation d'utilisateurs français à certains services numériques. L'article 2 modifie, pour 2019 uniquement, la trajectoire de baisse du taux normal de l'impôt sur les sociétés adoptée en loi de finances pour 2018.

L'Assemblée nationale a complété le texte initial en adoptant deux articles additionnels - article 1^{er} *bis* et article 3 - prévoyant la remise de rapports, portant ainsi à quatre le nombre d'articles composant le texte transmis au Sénat.

Pour préparer l'examen du projet de loi, une audition a été organisée en commission, et complétée par celles du rapporteur, auxquelles les membres du groupe de travail sur les assiettes fiscales et les modalités de recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique ont été conviés¹. Les travaux se sont également appuyés sur une étude de législation comparée conduite par la division de la législation comparée du Sénat à propos des modèles de taxation des services numériques dans six pays², reproduite en annexe.

¹ Voir la liste des personnes entendues en annexe du présent rapport.

² Australie, Autriche, Espagne, Italie, Nouvelle-Zélande et Royaume-Uni.

I. UN PROJET DE LOI GUIDÉ PAR DEUX OBJECTIFS

A. UN OBJECTIF DE RENDEMENT : FINANCER LES MESURES D'AMÉLIORATION DU POUVOIR D'ACHAT VOTÉES EN DÉCEMBRE 2018

1. La revue à la hausse de la dépense publique en 2019 a poussé le Gouvernement à chercher rapidement des recettes fiscales supplémentaires, soulevant de lourdes incertitudes sur l'évolution des finances publiques à plus long terme

Le présent projet de loi vise à répondre à une partie du besoin de financement résultant **des mesures adoptées pour répondre à la crise des « gilets jaunes » en décembre dernier**, dans le cadre des lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2019¹ et de la loi portant mesures d'urgence économiques et sociales².

En effet, selon les estimations de votre rapporteur, en sa qualité de rapporteur général, dans le cadre de l'examen du programme de stabilité pour les années 2019 à 2022, le coût budgétaire des mesures prises par le Gouvernement à l'automne s'élève à **10,8 milliards d'euros en 2019, soit 0,5 point de PIB**³.

Cette somme correspond au cumul des mesures relatives au chèque énergie et à la prime à la conversion (400 millions d'euros), à l'annulation de fiscalité énergétique (3,9 milliards d'euros), à la hausse de la prime d'activité (2,8 milliards d'euros), aux mesures de défiscalisation des heures supplémentaires (2,4 milliards d'euros) et à l'annulation partielle de la contribution sociale généralisée (1,3 milliards d'euros).

Parallèlement, **le Gouvernement a annoncé trois leviers de financement** visant à compenser rapidement une partie du coût de ces mesures :

- **l'introduction d'une taxe sur le chiffre d'affaires que les grandes entreprises du numérique retirent de la valeur créée à raison du « travail gratuit » des utilisateurs français, dispositif national temporaire** visant à pallier l'échec d'une solution européenne et à accélérer les négociations conduites par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) tendant à adapter le système fiscal international à la

¹ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 et loi n° 2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019.

² Loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociales.

³ Voir [le rapport d'information n° 468](#) (2018-2019) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de programme de stabilité pour les années 2019 à 2022, 29 avril 2019.

numérisation de l'économie, **dont il est attendu 400 millions d'euros en 2019 ;**

- **la modification, pour 2019 uniquement, de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés** adoptée en loi de finances pour 2018¹, dont le rendement est évalué à **1,7 milliard d'euros en 2019 ;**

- **la mise en œuvre d'économies sur l'État**, pour un montant de **1,5 milliard d'euros.**

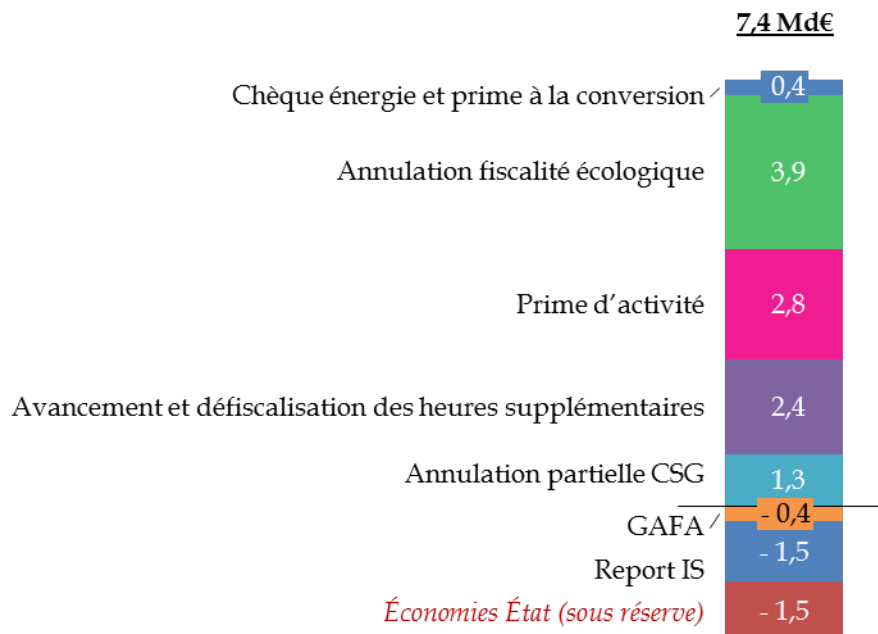
Dans ces conditions, et sous réserve d'une mise en œuvre intégrale des économies attendues sur le budget de l'État, qui représentent 40 % des crédits mis en réserve dans le budget 2019, **le coût brut² de ces décisions peut être estimé à 7,4 milliards d'euros en 2019, soit 0,3 point de PIB** comme le détaille le graphique ci-après.

¹ Article 84 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

² Pour calculer le coût net, il faudrait tenir compte de l'« effet retour » des mesures sur le scénario de croissance initial. En effet, les mesures exercent à court terme un effet favorable sur l'activité économique (qui est pris en compte dans le nouveau scénario macroéconomique du Gouvernement), ce qui se traduit par des recettes supplémentaires pour les administrations publiques venant en diminuer le coût brut. À partir d'un multiplicateur budgétaire de court terme égal à 1,0 (hypothèse centrale au regard des principales estimations disponibles, de la position de l'économie française dans le cycle et de la composition des mesures) et de la semi-élasticité budgétaire à l'écart de production qu'utilise la Commission européenne (0,0603), le taux d'« effet retour » en proportion du coût brut, qui correspond au produit de ces deux valeurs, peut être estimé à 60 %. Autrement dit, le coût net des mesures correspond à 40 % de leur coût brut, une fois pris en compte leur effet favorable sur la croissance à court terme, qui améliore le solde public. Pour une description détaillée des enjeux liés à la prise en compte de l'« effet retour » des ajustements budgétaires, voir : Bureau fédéral du Plan, « Une approche macrobudgétaire stylisée pour simuler des trajectoires de finances publiques », mai 2017. Pour une synthèse récente sur le niveau des multiplicateurs, voir : « Quelle stratégie pour les dépenses publiques ? », Les notes du Conseil d'analyse économique, n° 43, juillet 2017.

Coût des décisions liées à la crise des « gilets jaunes » en 2019

(en milliards d'euros)



Source : rapport d'information n° 468 (2018-2019) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de programme de stabilité pour les années 2019 à 2022

En 2022, l'impact des mesures sur le niveau du déficit public est plus difficile à apprécier pour deux raisons :

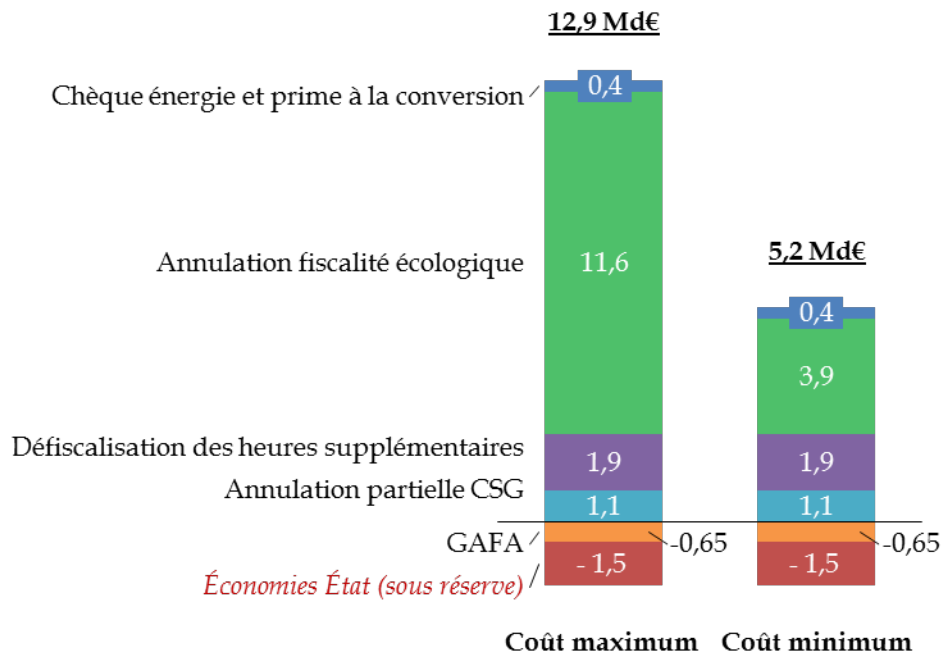
- d'une part, **la neutralisation des mesures** correspondant à des engagements séquencés sur la période 2019-2022 et **mises en œuvre de façon anticipée** est complexe faute d'information sur le sujet ;

- d'autre part, **le Gouvernement doit encore décider ce qu'il adviendra des hausses de la fiscalité énergétique**, initialement prévues jusqu'en 2022 et supprimées à l'initiative de votre commission.

Deux scénarios ont donc été envisagés dans le cadre de l'examen du programme de stabilité, selon que la hausse de la fiscalité écologique prévue sur la période 2020-2022 est complètement annulée ou, au contraire, totalement rétablie. Comme l'illustre le graphique ci-après, **le coût des mesures « gilets jaunes » est susceptible de varier d'un coût minimum de 5,2 milliards d'euros, soit 0,2 point de PIB, à un coût maximum de 12,9 milliards d'euros, soit 0,5 point de PIB, en 2022.**

Coût des décisions liées à la crise des « gilets jaunes » en 2022

(en milliards d'euros)



Note méthodologique : l'écart entre le coût 2019 (7,4 milliards d'euros, voir graphique précédent) et le coût minimum en 2022 (5,2 milliards d'euros) tient à la neutralisation des mesures qui correspondent à l'anticipation d'engagements initialement séquencés sur la période 2019-2022 (prime d'activité, désocialisation des heures supplémentaires), à la neutralisation du report de la baisse de l'impôt sur les sociétés et à la prise en compte de l'effet « année pleine » de certaines mesures.

Source : rapport d'information n° 468 (2018-2019) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de programme de stabilité pour les années 2019 à 2022

De plus, **plusieurs mesures annoncées par le Président de la République le 25 avril dernier à l'issue du Grand débat national risquent de peser significativement sur la trajectoire des comptes publics.**

Les projections portent principalement sur la baisse de l'impôt sur le revenu (5 milliards d'euros), la réindexation partielle des pensions en 2020 (moindre économie de 1,4 milliard d'euros environ), le renoncement à l'objectif de suppression de 120 000 postes dans la fonction publique (qui devait permettre 3 milliards d'euros d'économie) et la décision de porter à 1 000 euros par mois la pension minimale pour les carrières complètes dans le privé (surcoût de 150 millions d'euros par génération à compter de 2020¹).

Au total, les enjeux budgétaires des annonces du Président de la République pourraient donc aller jusqu'à **0,4 point de PIB.**

¹ Les Échos, « Retraités pauvres : 50 euros de plus par mois en 2020 », 26 avril 2019.

La **crédibilité des engagements pluriannuels** du Gouvernement de rétablissement des comptes publics **se trouve dès lors fragilisée**, autant en termes d'évolution des dépenses que de niveau des prélèvements obligatoires.

Dans ce contexte, **le présent projet de loi confirme les annonces du Gouvernement en proposant deux mesures :**

- la **création dès 2019 d'une taxe sur le chiffre d'affaires** que réalisent certaines **entreprises du numérique** à raison du « travail gratuit » des utilisateurs français (**article 1^{er}**) ;

- le **report d'un an de la baisse de l'impôt sur les sociétés** pour les grandes entreprises (**article 2**).

Toutefois, les deux mesures proposées **sont largement insuffisantes pour permettre d'assumer durablement les réponses apportées à la crise** puisque le rendement attendu par le Gouvernement représente à **peine 20 % des seules mesures « gilets jaunes »**.

De fait, le besoin de financement restant sur la seule année 2019 s'élève à **7,4 milliards d'euros, sans que le Gouvernement ne détaille comment ces dépenses seront financées**. Encore ce montant intègre-t-il les économies attendues sur les dépenses de l'État, qui restent à matérialiser.

Surtout, alors que ces **deux mesures sont présentées comme temporaires, les mesures prises** dans le contexte de la crise des « gilets jaunes » et notamment la renonciation à faire évoluer à la hausse la fiscalité écologique, **devraient peser durablement**.

2. La mesure de rendement sur l'impôt sur les sociétés des grandes entreprises représente 80 % des recettes attendues

Selon l'étude d'impact annexée au présent projet de loi, le montant de **recettes fiscales supplémentaires attendu des deux mesures est évalué à 2,1 milliards d'euros**. La modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés concentre l'essentiel du rendement, puisqu'elle **est évaluée à 1,67 milliard d'euros en 2019, soit 80 % du total**.

L'article 2 du présent projet de loi vise, en dépit de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés adoptée en loi de finances initiale pour 2018¹, à maintenir en 2019 un taux identique pour les grandes entreprises. En pratique, les entreprises dont le **chiffre d'affaires excède 250 millions d'euros en 2019** devraient appliquer un taux de **33,1/3 % à la tranche de leurs bénéfices supérieure à 500 000 euros**.

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

Cette disposition revient, quinze mois après son adoption, sur la trajectoire définie à l'initiative du Gouvernement pour la durée de la mandature.

La « contribution exceptionnelle » qui en résulte se traduira par une hausse de **l'impôt sur les sociétés des grandes entreprises de plus de 7,5 % du montant d'impôt** dont elles auraient dû s'acquitter sur la fraction de bénéfices excédant 500 000 euros en vertu du droit en vigueur pour l'exercice 2019. À titre de comparaison, **elle représente ainsi la moitié de la contribution exceptionnelle** introduite par la première loi de finances rectificative pour 2017¹. Le seuil de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires retenu, relativement bas, a pour conséquence que **765 redevables² devraient y être soumis**, parmi lesquels des entreprises de taille intermédiaire.

Le Gouvernement justifie cette annulation de la baisse du taux d'imposition par le fait que ces entreprises bénéficient en 2019 de **l'année « double »** de transformation du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) en baisse de cotisations sociales à la charge de l'employeur. Selon l'exécutif, les entreprises françaises ont ainsi profité d'un « *apport de trésorerie sans précédent à hauteur d'un peu plus de 20 milliards d'euros* »³.

La révision à la hausse de l'imposition sur les sociétés s'apparente donc à **un « coup de pouce » demandé aux grandes entreprises pour aider l'État** à financer les mesures relatives au pouvoir d'achat.

Elle sonne cependant le glas de **l'ambition du Gouvernement en 2017 de poursuivre une feuille de route stable et lisible pour les entreprises sur la mandature.**

De la **création d'une taxe sur les services numériques (TSN)** prévue à **l'article 1^{er}** du présent projet de loi, il est attendu un rendement de **400 millions d'euros en 2019**, puis 450 millions d'euros en 2020⁴.

Cette taxe vise le **chiffre d'affaires** tiré par les grandes entreprises du secteur numérique à raison des **services d'intermédiation et de publicités ciblées** qu'elles fournissent aux utilisateurs situés en France. Seront ainsi concernées les entreprises du numérique dont le **chiffre d'affaires lié aux activités taxables est supérieur à 750 millions d'euros dans le monde, dont 25 millions d'euros pouvant être rattachés à des utilisateurs localisés en France.**

De fait, son assiette est calculée à partir du **produit de l'ensemble des sommes versées dans le monde** en contrepartie de l'un des services entrant dans le champ de la taxe et de **la part représentative des utilisateurs français parmi l'ensemble des utilisateurs du service.** Un taux unique de 3 % est prévu.

¹ Article 1^{er} de la loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

² Selon l'étude d'impact annexée au présent projet de loi.

³ Rapport économique, social et financier annexé au Projet de loi de Finances pour 2019.

⁴ Selon les chiffres de l'étude d'impact annexée au présent projet de loi.

Le Gouvernement évalue l'assiette à **un peu plus de 13 milliards d'euros** en 2019, fortement dynamique, puisqu'elle devrait atteindre **21,5 milliards d'euros en 2022**¹. Cependant, les acteurs du numérique contestent cette estimation. Tel est par exemple le cas du président de l'association des services internet communautaires (ASIC), Giuseppe de Martino : à l'occasion d'une audition commune devant la commission des finances du Sénat le 30 avril dernier, ce dernier a en effet estimé que « *l'assiette est de 6 milliards d'euros, soit un produit fiscal autour de 180 millions d'euros, loin du montant annoncé [par le Gouvernement].* »².

Dans ces conditions, les estimations de **recettes attendues de la taxe restent incertaines**.

Le Gouvernement lui-même indique que l'estimation de l'assiette « *est à prendre avec précaution* »³, tandis qu'il n'a **pas répondu aux demandes de précisions de votre rapporteur** s'agissant des hypothèses retenues pour calculer les estimations de rendement de la TSN présentées dans l'étude d'impact.

B. UN OBJECTIF D'ÉQUITÉ FISCALE : CRÉER UNE TAXE NATIONALE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES POUR PALLIER L'ÉCHEC D'UNE SOLUTION COORDONNÉE

1. L'échec initial des négociations internationales visant à adapter le système fiscal international à la numérisation de l'économie...

Initié par les dirigeants du G20 au sommet de Saint-Petersbourg en septembre 2013, le **plan d'action BEPS**⁴ entendait répondre à la prise de conscience collective des États des importantes pertes de recettes entraînées par les stratégies d'optimisation fiscale mises en place, dans un contexte de forte mise sous tension des finances publiques.

Concrétisé par la **publication des résultats finaux en octobre 2015**, le « **paquet BEPS** » comporte un **ensemble de quinze actions** visant à répondre à **deux facteurs essentiels des phénomènes d'évitement de l'impôt** :

- la **diminution du bénéfice imposable**, d'une part ;
- le **transfert des bénéficiaires** vers des territoires à faible fiscalité, d'autre part.

¹ Selon les indications transmises par le Gouvernement à votre rapporteur.

² Audition au Sénat, mardi 30 avril 2019, Giuseppe de Martino se référant aux données du Syndicat des Régies Internet pour évaluer le chiffre d'affaire des entreprises concernées.

³ Réponses de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

⁴ « Base erosion and profit shifting » ou « Érosion de la base imposable et transfert des bénéficiaires ».

Dans ce cadre, **seule l'action 1 abordait la question de la numérisation de l'économie**. En l'absence d'accord entre les pays, compte tenu du **refus des États-Unis** en particulier, elle s'est uniquement traduite par la remise de deux rapports intérimaires ayant souligné le blocage des négociations sur ce point.

2. ... a conduit l'Union européenne à envisager la mise en place d'une taxe sur les services numériques, qui n'a pas réuni l'unanimité au Conseil

Face au **constat de blocage au sein de l'OCDE**, l'Union européenne est apparue comme le niveau le plus adapté pour répondre à la nécessité d'une juste imposition de ces activités.

La France et plusieurs autres États-membres ont entendu jouer un rôle moteur, sollicitant **une proposition de la Commission européenne**¹ pour mettre en place une **taxe sur le chiffre d'affaires des entreprises du numérique au niveau de l'Union européenne**.

Les règles actuelles de répartition des droits d'imposer ne permettent pas suffisamment de prendre en compte la **part croissante du numérique dans la chaîne de valeur**. La territorialisation d'un revenu exige en effet l'existence d'une présence physique dont le numérique permet de s'affranchir. Comme le souligne Vincent Renoux dans un article envisageant la façon d'appréhender la numérisation de l'économie, *« l'économie numérique a refondu la création de valeur dans une boucle et redéfini les éléments qui constituent la valeur. [...] Cette boucle de valeur ressemble à un corps impalpable donc on connaît la forme, l'existence, mais pas vraiment la réalité physique. C'est ainsi que l'économie numérique s'est – très certainement involontairement au départ – jouée de l'impôt. Il suffit de placer la plateforme dans un État pour pouvoir rayonner sur tous les autres, sans aucune présence physique. Quasiment tout peut être virtuel. Or, les critères de l'impôt sont réels »*².

De fait, comme l'a relevé la Commission européenne à partir d'une étude fondée sur des modèles d'affaires types, **le taux effectif moyen d'imposition des entreprises multinationales numériques serait de 9,5 %, alors qu'il s'élève à 23,2 % pour les entreprises multinationales traditionnelles**³.

¹ Dès le 16 septembre 2017, Bruno Le Maire signait une lettre conjointe avec les ministres de l'Économie et des Finances de 9 autres États membres à savoir l'Allemagne, l'Autriche, la Bulgarie, l'Espagne, la Grèce, l'Italie, le Portugal, la Roumanie et la Slovaquie.

² « Quelle imposition des revenus de l'économie numérique », M^e Vincent Renoux et Simon Bernard, *Revue de droit fiscal* n° 39, 28 septembre 2017.

³ Centre for European Economic Research (ZEW), études réalisées pour la Commission européenne, TAXUD/2013/CC/120 : « Effective tax rates in an enlarged European Union – Final report 2016 » (2017) et « The Impact of Tax - planning on Forward - looking Effective Tax Rates » (2016).

En contrevenant au principe d'une juste répartition de la charge fiscale, ces différences remettent en cause les fondements de notre contrat social.

Prenant acte de l'inadéquation des règles de fiscalité internationale avec l'économie numérique, la Commission européenne a présenté le 21 mars 2018 **deux propositions de directives**, envisageant deux solutions :

- **à court terme, la mise en œuvre à titre temporaire d'une taxe sur le chiffre d'affaires ;**

- **à long terme, l'introduction d'un critère de « présence numérique significative »** dans les règles de taxation internationales.

La solution de long terme¹ visait à adapter durablement les règles d'imposition applicables aux entreprises du numérique, en « *étendant la notion d'établissement stable, telle qu'elle s'applique aux fins de l'impôt sur les sociétés dans chaque État membre, afin d'inclure une présence numérique significative* »². La proposition visait à définir des règles permettant d'établir un lien fiscal pour les entreprises numériques qui exercent des activités commerciales transfrontalières dans un État membre sans présence physique dans celui-ci.

La solution à court terme³ visait à apporter « *une solution provisoire au problème de l'inadéquation des règles actuelles relatives à l'impôt sur les sociétés avec l'économie numérique* »⁴. La proposition de directive prévoyait ainsi de **mettre en place une taxe temporaire sur le chiffre d'affaires**. Celle-ci devait porter sur le placement de publicités ciblées, la mise à disposition d'interfaces numériques entre utilisateurs et la transmission de données sur les utilisateurs.

Deux seuils d'assujettissement étaient retenus : 750 millions d'euros de chiffre d'affaires au niveau mondial, toutes activités confondues, et 50 millions d'euros de chiffre d'affaires au niveau de l'Union européenne, résultant des activités imposables.

À la suite de la présentation de ces deux propositions de directives, **la commission des finances du Sénat a adopté une proposition de résolution devenue résolution du Sénat le 22 mai 2018**⁵.

¹ COM(2018) 147 final établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative.

² Article 1^{er} de la proposition de directive précitée COM(2018) 147.

³ COM(2018) 148 final concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

⁴ Exposé des motifs de la proposition de directive COM(2018) 147.

⁵ [Résolution européenne n° 105](#) (2017-2018) sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM(2018) 147 final établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM(2018) 148 final concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

À cette occasion, votre rapporteur relevait déjà que, dans la mesure où un « accord international sur les règles applicables à l'impôt sur les sociétés sera difficile à obtenir à court terme, la mise en place d'une taxe transitoire [apparaît] comme la moins mauvaise des solutions possibles à court terme, en dépit de son caractère imparfait. »¹ Il relevait également que « cette solution aurait en outre le mérite d'éviter la multiplication de mesures unilatérales au niveau des États membres, dont l'hétérogénéité est un obstacle à la construction du marché unique numérique »².

Malgré la déclaration commune franco-allemande limitant le champ d'application de la taxe aux seuls services numériques de placement de publicités ciblées examinée par le Conseil le 4 décembre 2018, quatre États membres³ ont maintenu leur opposition au projet de texte, obérant toute chance de mise en œuvre d'une solution européenne. De fait, le 12 mars dernier, le Conseil a acté l'absence d'accord unanime requis pour adopter la proposition soumise.

3. En réponse, le Gouvernement propose d'introduire au niveau national une taxe sur les services numériques reposant sur les mêmes fondements

La taxe sur les services numériques proposée par le présent projet de loi reprend dans ses grandes lignes la proposition de directive européenne.

Une **différence essentielle** doit toutefois être relevée s'agissant des **seuils de chiffre d'affaires** conditionnant l'assujettissement. Pour sécuriser le dispositif au regard du principe d'égalité devant l'impôt, le Gouvernement a fait le choix de prendre en compte, pour les seuils mondial et français, **les seuls revenus tirés des services numériques taxables, en retenant un seuil mondial de 750 millions d'euros et un seuil de 25 millions d'euros rattachés à la France.**

Il en résulte toutefois une **concentration encore plus marquée** du nombre de groupes potentiellement soumis à la taxe, évalué à près d'**une trentaine** par le Gouvernement, dont seulement un groupe ayant son siège en France.

L'assiette du projet de taxe s'inspire très largement de celle de la proposition initiale de la Commission européenne. Il s'agit en effet de taxer à la fois les services de ciblage publicitaire mais également les services d'intermédiation qui avaient été exclus lors du compromis franco-allemand.

¹ Rapport n° 471 au nom de la commission des finances sur la proposition de résolution européenne sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM (2018) 147 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM (2018) 148 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

² Ibid.

³ À savoir le Danemark, la Finlande, l'Irlande et la Suède.

Concernant la publicité, le texte du projet de loi concentre l'assiette de la taxe sur le publicitaire et la vente de données à des fins publicitaires exclusivement. Là où la Commission européenne visait dans sa proposition initiale la vente de données des utilisateurs au sens large, le texte du Gouvernement se concentre donc sur les cas où la vente de données sert au **placement d'annonces ciblées**. Ainsi, sont **exclus du champ de la taxe les ventes de données à des fins industrielles et d'amélioration de la qualité des services et des produits**.

Afin d'éviter des situations de double-imposition en matière de publicité ciblée, seuls les services commercialisés directement auprès des annonceurs sont visés par le projet de taxe. Cette précision permet qu'un seul maillon de la chaîne de publicité programmatique soit touché par la taxe.

Plutôt que de taxer directement le chiffre d'affaires français des entreprises du numérique, **le Gouvernement a fait le choix d'une formule permettant de recomposer une assiette** correspondant à l'ensemble des sommes encaissées en contrepartie de la fourniture en France des services entrant dans le champ de la taxe. Cette formule doit permettre **d'appréhender également les encaissements qui ne seraient pas réalisés en France**.

Pour ce faire, le dispositif prévoit de déterminer la proportion représentative des revenus résultant de l'activité des internautes situés en France. L'assiette correspond au produit de la totalité des encaissements mondiaux versés au cours de l'année en contrepartie du service assujéti et du pourcentage représentatif de la part de ces services rattachable à la France pour cette même année.

Pour répondre aux besoins de financement de l'État précédemment évoqués¹, **le Gouvernement entend appliquer la taxe sur les services numériques dès 2019**.

Comme le Gouvernement l'a plusieurs fois indiqué², **la taxe sur les services numériques (TSN) est conçue comme une solution temporaire** dans l'attente de voir émerger une solution plus globale de réforme de la taxation des services numériques. En effet, quoique pertinente dans l'objectif qu'elle vise, la taxe présente de nombreux inconvénients qui seront développés plus loin.

Cette taxe constitue donc un palliatif à l'absence de consensus au niveau international ou européen et ne doit en aucune façon être considéré comme une solution définitive.

¹ Voir le A du présent I de l'exposé général.

² Voir en particulier l'étude d'impact annexée au présent projet de loi, qui indique que la TSN n'a « vocation à s'appliquer que de manière temporaire et sera abrogée lorsque les nouveaux principes internationaux seront adoptés ».

4. Une solution qui n'occulte pas le besoin d'une réforme coordonnée au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques

Des **négociations** sont en cours pour **faire évoluer le système fiscal international** vers une meilleure prise en compte de la **numérisation de l'économie**.

Le **constat d'absence de consensus** dressé en mai 2018 à l'occasion du rapport intérimaire prévu par l'action 1 du projet BEPS **a en effet vécu**.

La **position américaine, initialement réticente, a profondément évolué**.

Les **États-Unis soutiennent désormais un accord multilatéral** pour accompagner la mise en œuvre de leur réforme fiscale nationale adoptée en décembre 2017¹. La mesure phare tient à la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés de 35 % à 20 %. Pour autant, pour financer cette diminution, les États-Unis ont cherché à **élargir l'assiette imposable**, en mettant rapidement en œuvre les actions de BEPS. De façon plus prospective et en cohérence avec leur déséquilibre commercial structurel, **les États-Unis ont modifié leur position en acceptant de mettre l'accent sur la consommation, au détriment de la production**.

Par conséquent, **les négociations à l'OCDE se sont rapidement accélérées**, permettant la définition, en janvier dernier, de **deux piliers de négociation**.

Le **premier pilier recouvre les règles traditionnelles de répartition des droits d'imposer** les revenus des entreprises multinationales entre différentes juridictions. Ces négociations concernent notamment les règles relatives aux prix de transfert et le principe de prix de pleine concurrence afin de mieux adapter les règles de fiscalité à la numérisation de l'économie. Les États-Unis et la Chine souhaitent faire avancer rapidement les négociations sur ces sujets.

¹ Trois dispositifs peuvent être soulignés :

- le critère de « *revenu mondial à faible taux d'imposition tiré de biens incorporels* » (global intangible low-taxed income ou GILTI) fixe une règle d'imposition minimale, en vertu de laquelle, quelle que soit la localisation des profits de sociétés américaines, un *taux d'imposition effectif minimal doit être appliqué aux revenus de source étrangère de sociétés en partie détenues aux États-Unis*. Cette réforme doit permettre un *taux d'imposition minimal d'environ 10 % des bénéfices des entreprises américaines* ;

- la *taxe visant à lutter contre la fraude fiscale et à préserver la base d'imposition* (base erosion anti-abuse tax, BEAT) cherche à limiter l'érosion de la base d'imposition des grandes entreprises et corrige les bases fiscales en limitant le montant des paiements déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés ;

- le *taux réduit applicable aux revenus étrangers tirés d'un bien incorporel* (Foreign Derived Intangible Tax FDII) permet de favoriser le maintien sur le territoire américain des actifs liés à la propriété intellectuelle. Il s'agit d'un mécanisme incitatif dont l'OCDE doit évaluer s'il s'agit ou non d'une pratique fiscale dommageable.

Le deuxième pilier, défendu essentiellement par la France et l'Allemagne, a pour objectif d'introduire une **imposition mondiale minimale des bénéficiaires**. L'objectif des négociations est d'offrir aux juridictions nationales des outils pour appréhender les revenus des entreprises qui sont soumis à une imposition nulle ou faible.

Un programme de travail doit être produit à très court terme au sein de l'OCDE, avec **l'objectif de parvenir à une solution d'ici 2020 à 2021**.

Les enjeux d'une nouvelle répartition des droits d'imposition entre États excèdent considérablement les montants attendus de la TSN. En s'engageant dans la voie d'une taxation sur la base de la localisation des utilisateurs, et donc de la consommation, **la France risque d'envoyer un signal fort** dans un sens qui n'est pas forcément celui vers lequel elle pourrait avoir intérêt à s'engager à plus long terme.

En effet, si la France est un grand marché de consommation, une part importante des recettes de l'impôt sur les sociétés provient actuellement de revenus issus de ventes de biens et de services à l'étranger. C'est par exemple le cas de l'industrie du luxe, dont plusieurs grands groupes français constituent des redevables importants de l'impôt sur les sociétés.

À défaut d'estimations précises et dans le contexte d'incertitude actuel sur les évolutions des règles de fiscalité internationale, la TSN peut constituer un risque et brouiller la perception des intérêts réels de la France dans l'évolution des règles de fiscalité internationale.

II. DES RÉPONSES SUJETTES À CAUTION ET DEVANT RESTER TEMPORAIRES

A. LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES : LA SOLUTION TROUVÉE POUR COMBLER UN VIDE À COURT TERME, MAIS ENTOURÉE D'INCERTITUDES JURIDIQUES ET ÉCONOMIQUES

1. Les modalités contraintes de la taxe en réduisent la portée

La taxe sur les services numériques proposée par le présent projet de loi doit être vue comme un **moyen de pallier les lacunes des règles actuelles d'imposition des sociétés**. Cet objectif explique l'assiette de la taxe à **deux égards** :

- d'une part, **le choix de l'asseoir sur le chiffre d'affaires**, revenu brut exclu du champ des conventions fiscales ;

- d'autre part, **la justification retenue pour circonscrire l'assiette**, en visant exclusivement la valeur que les entreprises retirent du « travail gratuit » des utilisateurs.

Ces deux caractéristiques constituent autant la force de la taxe qu'une limitation de sa portée.

Dans la mesure où la taxe vise à **appréhender la contribution des utilisateurs** à la création de valeur, qui ne fait pas l'objet d'une juste imposition aux termes des règles en vigueur, son assiette se concentre sur deux types de services numériques : l'intermédiation entre utilisateurs et la publicité ciblée – ce qui inclut la vente de données à des fins publicitaires.

Ce choix doit être analysé comme une **volonté de sécuriser la délimitation de l'assiette du point de vue juridique**. Il a toutefois pour **conséquence de limiter le périmètre** des services numériques effectivement assujettis à la taxe.

Ainsi, **seules les places de marché entrent dans le périmètre** des services taxables, alors que **les ventes en ligne** réalisées par les acteurs du commerce pour leur propre compte **n'y sont pas soumises**. De même, les services de **mise à disposition de contenus numériques** sont exclus de la taxe.

C'est donc à tort que la taxe est parfois désignée de « **taxe GAF**A ». En effet, **sont en particulier exclus** les services de mise à **disposition de contenus numériques**, tels *Netflix* ou le service d'Apple *iTunes* par exemple, mais aussi les **activités de vente en ligne pour compte propre**, soit une partie essentielle des activités d'*Amazon*.

Par ailleurs, **en taxant le chiffre d'affaires**, la taxe revêt les **caractéristiques d'un impôt anti-économique**. Elle **pès**era en effet **directement sur la trésorerie** des entreprises assujetties, dans un secteur en forte croissance où nombre d'entre elles ne réalisent pas de bénéfices. Certes, pour certains grands groupes du numérique, l'absence de profitabilité traduit essentiellement une stratégie commerciale visant à acquérir une situation de quasi-monopole. Pour autant, pour nombre d'entre elles, cette situation résulte aussi de la nécessité d'investir pour se développer.

2. La taxe soulève plusieurs questions juridiques qui devront être tranchées

Compte tenu de ses spécificités, la taxe sur les services numériques **soulève des interrogations juridiques** au regard de sa conformité au droit de l'Union européenne, d'une part, et des engagements internationaux de la France, d'autre part. **Elles ne doivent pas être sous-estimées**, car elles **pourraient conduire la France à devoir rembourser les montants perçus**.

L'argument selon lequel la taxe est conforme au droit de l'Union européenne car elle s'inspire directement d'une proposition de directive rédigée par la Commission européenne n'est pas pleinement valide. La hiérarchie des normes impose à un dispositif national le respect du droit de l'Union européenne.

À cet égard, **deux questions** se posent.

La première concerne la conformité de la taxe avec l'encadrement des aides d'État. Les seuils d'assujettissement retenus concentrent la taxe sur les plus grandes entreprises du secteur. L'exemption dont bénéficient les autres entreprises serait susceptible d'être qualifiée d'aide d'État, par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), en application d'une jurisprudence établie.

Or, pour prévenir les conséquences qu'elles seraient susceptibles d'entraîner sur le marché unique, **les aides d'État font l'objet d'un strict encadrement.** Tout projet d'aide doit ainsi être **notifié au préalable** à la Commission européenne, afin qu'elle s'assure *a priori* que l'aide n'est pas contraire à l'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). **À défaut, et quand bien même l'aide ne serait pas prohibée par cet article, l'aide d'État est entachée d'irrégularité.**

En réponse à votre rapporteur, **le Gouvernement a indiqué qu'il n'entendait pas procéder à cette notification**, considérant que la taxe ne revêtait pas le caractère d'une aide d'État et renvoyant ensuite à l'avis du Conseil d'État. Ce dernier a toutefois fait preuve de prudence et d'un raisonnement différent, en relevant simplement *« qu'à ce jour la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas exclu qu'une différence de puissance économique puisse justifier que des entreprises ne soient pas regardées dans une situation objectivement comparable pour l'application de l'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne »*¹.

Le Gouvernement prend donc un risque : si la taxe devait être qualifiée d'aide d'État, sans même qu'elle soit interdite sur le fond, **l'absence de notification la rendrait irrégulière sur la forme. La France devrait alors rembourser l'ensemble des sommes perçues** pour une simple question de procédure.

Selon votre rapporteur, la notification, qui relève des prérogatives du pouvoir exécutif, constitue une **précaution indispensable pour sécuriser juridiquement** le dispositif.

La commission a donc complété le projet de loi initial en prévoyant que, dans l'éventualité où il maintiendrait son choix de ne pas notifier la taxe sur les services numériques, **le Gouvernement serait tenu de préciser au Parlement les raisons pour lesquelles il n'a pas souhaité assurer la sécurité juridique du dispositif.**

La seconde question porte sur le respect des libertés de circulation garanties par les traités européens. Compte tenu de ses caractéristiques, la taxe vise presque uniquement des groupes non-résidents. Le fait que 80 % du rendement de la taxe soit issu de groupes étrangers, selon les déclarations du

¹ Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 26.

ministre de l'économie et des finances devant l'Assemblée nationale, pourrait être analysé comme une restriction déguisée.

Les jurisprudences rendues jusqu'à présent par le juge de Luxembourg à ce sujet portent sur des cas différents. En particulier, l'arrêt fréquemment cité relatif à une taxe sur le chiffre d'affaires introduite en Hongrie et déclarée contraire à la liberté d'établissement par la CJUE en 2014¹, portait sur une taxe progressive. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le Gouvernement a finalement prévu l'application d'un taux unique.

Comme l'a relevé le Conseil d'État, « la CJUE n'a pas reconnu à ce jour qu'une différence de puissance économique puisse justifier que des entreprises ne soient pas regardées dans une situation objectivement comparable au regard de la liberté d'établissement »².

En tout état de cause, cette question ne pourra qu'être tranchée par la CJUE.

La dernière question juridique concerne le respect des engagements internationaux de la France. En dépit de son assiette, la taxe vise bien à attirer en France les bénéficiaires tirés par les entreprises à raison de certains services numériques que les règles actuelles de répartition des droits d'imposer ne lui permettent pas d'appréhender.

Il ne faudrait pas que le juge de l'impôt considère que la taxe est **contraire aux conventions fiscales** que la France a signées et ainsi la requalifier comme taxe relevant de leur périmètre. Cela conduirait à une **dévitilisation de l'ensemble du dispositif** : la France ne pourrait percevoir la taxe que des seules entreprises disposant d'un établissement stable en France.

Le Gouvernement fait le pari de considérer qu'au contraire, en s'appuyant sur le chiffre d'affaires, la taxe permet de s'extraire du périmètre des conventions fiscales.

3. Les risques de « victimes collatérales » de la taxe sont réels

La taxe proposée s'accompagnera de possibles « **victimes collatérales** », de deux types :

- **les redevables**, qui sont déjà soumis à leur part d'impôt en France ;
- **les utilisateurs**, qui pourraient *in fine* devoir supporter une partie de la taxe.

Comme indiqué précédemment, le choix de taxer le chiffre d'affaires résulte de la volonté de s'extraire du champ des conventions fiscales, dans la mesure où les règles actuelles de répartition d'imposer ne permettent pas de

¹ CJUE, aff. 385/12, *Hervis Sport*, 5 février 2014.

² Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 32.

tenir compte des bénéfices tirés à raison de certains types d'activités numériques.

Cependant, pour les entreprises qui y sont soumises en France, **la taxe proposée s'ajoute à l'impôt sur les sociétés**. L'effet est immédiat : en dépit de la déductibilité en charge de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, **le résultat après impôts de ces entreprises diminuerait automatiquement de 30 % avec la TSN**.

Certes, des taxes sur le chiffre d'affaires trouvent déjà à s'appliquer, à commencer par la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Toutefois, **la spécificité de la TSN est de porter sur un revenu brut, à défaut, pour certaines entreprises, de pouvoir capter un revenu net**.

Or, la volonté de s'extraire du champ des conventions fiscales qui motive l'essence même de la TSN **contraint fortement toute modification du dispositif**.

Elle rend en particulier impossible toute proposition consistant à déduire la TSN de l'impôt sur les sociétés dû.

La solution d'une « super-déduction » en charge de l'impôt sur les sociétés, qui permettait une neutralisation intégrale de la TSN et qui avait été envisagée par le Sénat l'an dernier à propos de la proposition de directive de la Commission européenne, **ne peut être envisagée pour une taxe purement nationale**. Alors que le droit dérivé européen prime sur les traités bilatéraux conclus entre les États membres, la loi nationale s'inscrit au contraire dans le cadre des engagements internationaux de la France.

Par conséquent, **que le mécanisme d'imputation soit direct** - une déduction de TSN de l'impôt sur les sociétés dû - **ou indirect** - une « super-déduction » en charge -, **le risque d'une requalification de la TSN comme impôt relevant du périmètre des conventions fiscales serait considérablement renforcé**.

En pesant sur la trésorerie d'entreprises, cette double taxation aura **un indéniable impact sur leur capacité à investir**. Dans un secteur en plein essor, il en résulterait **la fragilisation de l'écosystème technologique français**.

C'est pourquoi, à l'initiative de votre rapporteur, **un mécanisme spécifique d'imputation sur la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S) a été adopté par la commission**. S'il ne permet certes pas une neutralisation complète de la TSN, il respecte les contraintes juridiques qui s'imposent et présente l'avantage, y compris pour les entreprises ne dégageant pas de bénéfices, **d'alléger une partie du coût supplémentaire de la TSN**.

Ensuite, les secondes « victimes collatérales » de la taxe sur les services numériques pourraient être les utilisateurs eux-mêmes.

L'étude conduite par le cabinet Taj¹, à la demande d'une association représentant les intérêts d'entreprises du secteur², a conclu à **une incidence quasi-intégrale de la taxe sur les utilisateurs**.

Certes, les hypothèses retenues par cette étude accentuent en partie la capacité des plateformes à répercuter la taxe. De même, le fait que la taxe ne soit pas appliquée au strict chiffre d'affaires français, mais au chiffre d'affaires mondial retraité à l'aune du coefficient représentatif d'utilisateurs français rend plus complexe la répercussion immédiate de la taxe sur l'utilisateur français.

Cependant, **la force de marché de certaines des entreprises visées devrait leur permettre de reporter la taxe sur l'ensemble de leurs utilisateurs plutôt que sur l'utilisateur français uniquement**. Comme l'a relevé Giuseppe de Martino, président de l'Association des services internet communautaires (ASIC) devant la commission des finances du Sénat le 30 avril dernier, *« on souligne aussi que les services de Google ou Facebook sont gratuits : « pour le consommateur, cela ne changera rien » nous dit-on. Mais, le boulanger et le petit garagiste qui se font connaître localement par des campagnes numériques seront pénalisés »*³.

À cet égard, **votre rapporteur n'écarte pas le risque d'une communication de certaines plateformes**, qui viserait à identifier expressément le coût supplémentaire induit par la taxe lors de la facturation de la livraison du bien ou de la fourniture du service.

Quoiqu'il en soit, **le risque d'un report de la taxe sur les utilisateurs est réel**.

4. La taxe sera complexe à mettre en œuvre

La mise en œuvre de la taxe sur les services sera marquée du sceau de la complexité.

La clé de voûte du dispositif, à savoir **la localisation** en France d'un utilisateur, suppose de **disposer d'un indicateur fiable et proportionné**. **Deux impératifs** doivent en effet être conciliés : **l'efficacité** de la taxe, qui commande de localiser les utilisateurs situés en France, et **la confidentialité** des données personnelles, qui nécessite de limiter le caractère intrusif de la procédure.

À cet égard, **le dispositif reste silencieux**. Seules les précisions données par l'étude d'impact indiquent qu'il devrait être recouru à l'adresse IP - *Internet protocol* -, sous réserve de l'utilisation de tout autre indice. La fiabilité de l'adresse IP pour localiser un internaute pourrait rapidement

¹ « [Taxe sur les services numériques, étude d'impact économique](#) », Taj, mars 2019.

² La Computer and Communications Industry Association (CCIA).

³ Voir [le compte-rendu de l'audition commune](#) sur le présent projet de loi devant la commission des finances du Sénat le 30 avril 2019.

s'accroître du fait de la pénurie d'adresses IP et de l'essor des optimisateurs de flux, qui modifient en temps réel les connexions, sans considération des frontières terrestres, au regard des flux constatés.

C'est pourquoi **le dispositif adopté par l'Assemblée nationale n'apporte pas de garanties suffisantes** quant au respect de la protection des données personnelles. En laissant la doctrine fiscale définir comment les entreprises devront localiser leurs utilisateurs, **la balance pourrait rapidement pencher au profit de l'efficacité.**

À l'initiative de votre rapporteur, votre commission a donc apporté une **indispensable précaution**, en renvoyant à **un décret en Conseil d'État le soin de préciser les conditions de localisation** des utilisateurs.

Au-delà de cette question, c'est davantage **la procédure envisagée pour la déclaration de la taxe qui rend perplexe** : sur le modèle de la TVA, il est prévu une procédure **intégralement déclarative**. Or, la TSN vise également des entreprises qui ne sont pas établies en France, voire même qui n'y sont pas assujetties à la TVA.

Il reviendra donc aux entreprises elles-mêmes de définir les services qui relèvent de la TSN, de distinguer les utilisateurs français puis de calculer le montant total de TSN qu'elles doivent acquitter. Sans même envisager les tentatives de fraudes, **nul doute que le recouvrement de la taxe sera complexe et son contrôle difficile.**

La **procédure de taxation d'office** prévue en cas d'absence ou d'insuffisance de la déclaration constitue certes un pouvoir important pour l'administration fiscale. **Sa portée ne doit cependant pas être surestimée**, dans la mesure où, en cas de contentieux, il lui reviendra de justifier auprès du juge des données qu'elle a retenues pour établir la TSN.

Aussi, votre rapporteur considère que la taxe s'apparente surtout à **un levier à la main de l'administration fiscale** pour amener les grandes entreprises du numérique concernées à s'acquitter d'un montant d'impôt en France.

5. La taxe doit demeurer temporaire

Compte tenu des difficultés qu'elle présente et des limites qui la caractérisent, la taxe sur les services ne saurait être envisagée autrement que comme un dispositif temporaire, devant permettre de dégager des recettes à court terme.

Pour cela, **la commission a adopté un amendement visant à sécuriser l'application de la taxe dès 2019.**

Cependant, **rien ne traduit juridiquement l'engagement du Gouvernement de ne pas prolonger cette taxe**, de sorte qu'il pourrait ne pas résister à l'épreuve du temps.

C'est pourquoi votre commission considère qu'il est **indispensable de préciser dans le projet de loi que la TSN n'a vocation à s'appliquer que pour trois exercices, jusqu'en 2021**. Elle a adopté un amendement en ce sens.

Cette date correspond à l'issue prévisible des négociations multilatérales conduites dans le cadre de l'OCDE.

Cette solution permet aussi de **confirmer à nos partenaires la volonté de la France de parvenir rapidement à une solution coordonnée**.

B. UN REPORT DE LA BAISSSE DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN 2019 QUI NE SAURAIT CONDUIRE À RENONCER À L'INDISPENSABLE ACTUALISATION DU TAUX FRANÇAIS À 25 %

En 2017, à l'initiative du Gouvernement, **une trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés sur la durée de la mandature** a été adoptée à l'occasion de la loi de finances pour 2018¹. Alors qu'une trajectoire avait déjà été prévue sous la précédente mandature, **le Gouvernement entendait affirmer une ambition plus forte**, avec l'objectif d'un taux de 25 % en 2022, et **une feuille de route claire et stable pour les cinq années à venir**.

Quinze mois plus tard, cette ambition est fortement mise à mal.

Le Gouvernement a décidé de **recourir à une mesure traditionnelle de rendement** pour combler une partie du besoin de financement des mesures « gilets jaunes » adoptées en décembre dernier. Pour les entreprises concernées, à savoir celles réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros, **le taux appliqué en 2019 à la fraction de bénéfices excédant 500 000 euros restera identique à 2018 et aux exercices précédents, soit un taux de 33,1/3 %**.

Cette mesure s'apparente de facto à une contribution exceptionnelle demandée aux grandes entreprises traditionnelles, dont une part d'entreprises de taille intermédiaire, correspondant à 7,5 % de l'impôt sur les sociétés dû².

Certes, **cette mesure s'applique à un exercice spécifique, qualifié d'année « double »** compte tenu du cumul des créances de crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) enregistrées au titre des millésimes précédents et des allègements de cotisations sociales à la charge de l'employeur qui en ont pris la suite.

Pour autant, au-delà du fait que cette mesure traduit la demande de l'État aux grandes entreprises de financer le soutien du pouvoir d'achat de nos concitoyens, **ce décalage envoie un signal désastreux d'instabilité aux investisseurs**.

¹ Article 84 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

² Pour la fraction excédant 500 000 euros de bénéfices.

En recourant à cette mesure, le Gouvernement réduit à néant la portée symbolique de la trajectoire adoptée en 2017.

Surtout, c'est l'objectif même de 25 % qui pourrait être compromis.

Rien n'est prévu à cet effet dans le présent projet de loi. Des **indications figurent toutefois dans le programme de stabilité** pour les années 2019 à 2022 transmis en avril dernier à la Commission européenne. L'impact budgétaire ajusté laisse envisager qu'un nouveau report pourrait être prévu en 2020, ce qui rendrait chimérique la cible de 25 % en 2022. En effet, sur la base de ces données, **la marche à franchir s'élèverait alors à 6 milliards d'euros en deux ans, véritable « mur budgétaire »** alors que d'autres baisses d'impôts sont annoncées et que les dépenses de l'État ne sont toujours pas maîtrisées.

Au-delà même du signal, c'est l'actualisation du taux français de l'impôt sur les sociétés qui serait alors compromise.

EXAMEN DES ARTICLES

ARTICLE 1er

(Art. 299 [nouveau], 299 bis [nouveau], 299 ter [nouveau], 299 quater [nouveau], 299 quinquies [nouveau], 300 [nouveau], 302 decies, 1609 sexdecies B, 1693 quater [nouveau], 1693 quater A [nouveau], 1693 quater B [nouveau] du code général des impôts, Art. L. 16 C, L. 70 A, L. 177 A du livre des procédures fiscales)

Création d'une taxe sur les services numériques

Commentaire : le présent article prévoit d'introduire une taxe sur certains services numériques, caractérisés par le rôle de l'utilisateur dans la création de valeur, assise sur les revenus mondiaux que tirent de la fourniture aux utilisateurs français de ces services les grandes entreprises du secteur, quelle que soit leur lieu d'établissement.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LES PRINCIPES INTERNATIONAUX APPLICABLES À L'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS RENDENT COMPLEXES L'APPRÉHENSION DES BÉNÉFICES DE CERTAINS TYPES D'ACTIVITÉS NUMÉRIQUES

1. En matière d'imposition des bénéfices des sociétés, la France applique le principe de territorialité

En matière d'impôt sur les sociétés, les bénéfices dégagés par une activité peuvent être rattachés à une juridiction fiscale selon **deux principes** différents :

- le **principe de territorialité**, selon lequel le bénéfice est rattaché au territoire où est exploitée l'activité à la source de ce bénéfice ;

- le **principe de mondialité**, selon lequel le bénéfice est rattaché à l'État de résidence de l'entreprise exerçant l'activité à l'origine du bénéfice.

La France fait application du principe de territorialité. L'article 209 du code général des impôts (CGI) précise ainsi que seuls les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

Dans la mesure où seul le principe général de territorialité est prévu par le code général des impôts, **le Conseil d'État a livré une définition de la**

notion d' « entreprise exploitée en France » ou à l'étranger¹. Il en résulte que la notion d'exploitation s'entend de l'exploitation habituelle d'une activité qui peut :

- s'effectuer dans le cadre d'un **établissement autonome** ;
- être réalisée, en l'absence d'un établissement, par **l'intermédiaire de représentants** sans personnalité professionnelle indépendante ;
- ou encore résulter de la **réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.**

2. L'imposition des bénéficiaires en France suppose l'existence d'un établissement stable

Les conventions fiscales ratifiées par la France déterminent la **répartition des droits d'imposer entre juridictions fiscales** dans le but d'éviter les situations de double imposition.

Elles reconnaissent le droit d'imposer le revenu net des établissements stables et régissent les relations entre entités d'un même groupe au moyen des prix de transfert.

Cette règle est fixée en particulier par l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'Organisation pour la coopération et de développement économique (OCDE), repris dans plusieurs conventions ratifiées par la France, et qui précisent que « *les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.* »

En l'absence d'établissement stable, les conventions fiscales empêchent donc l'imposition des revenus et de la fortune tels que définis à l'article 2 du modèle de l'OCDE au titre duquel « *sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, ou sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune* ». Le même article 2 renvoie plus largement « *aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de la signature de la convention qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.* »

¹ Voir par exemple la décision du Conseil d'État du 29 mars 1978, n° 04883.

3. La détermination des prix de transfert fait l'objet d'un encadrement strict

L'existence d'un établissement stable n'épuise toutefois pas la question : elle ne consacre que le droit d'une juridiction fiscale à imposer cette entité, mais elle n'indique pas comment est déterminée la part de bénéfices qui lui revient. Les relations intragroupes sont régies par les prix de transfert.

Selon la définition de l'OCDE, les **prix de transfert** sont « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* ». En pratique, il s'agit **des prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidentes d'États différents**.

Le risque est qu'ils soient utilisés afin de **déplacer les bénéfices** d'une société à l'autre, pour se voir appliquer un taux d'imposition plus favorable en localisant les bénéfices dans les États à la fiscalité la plus avantageuse.

Dans ce cadre, le **principe de pleine concurrence** s'applique à la détermination des prix de transfert : l'entreprise doit fixer le prix de transfert en fonction du coût qui aurait résulté d'une transaction équivalente entre entreprises indépendantes.

En France, l'article 57 du code général des impôts encadre la pratique des prix de transfert afin de lutter contre une utilisation abusive. Il autorise expressément l'administration à procéder à la rectification des résultats des « *entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France* » en intégrant les « *bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen* ».

Le même article dispose que, « *à défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications [...], les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement.* » Pour contester les sommes retenues par l'administration dans le cadre d'une rectification, l'entreprise doit démontrer l'existence d'une contrepartie réelle aux sommes transférées ou bien que les sommes correspondent à des pratiques commerciales normales.

La réintégration des sommes litigieuses entraîne une majoration de l'imposition, les sommes étant taxées dans le bénéfice imposable de l'entreprise et faisant de surcroît l'objet d'une retenue à la source comme bénéfice distribué à des non-résidents (articles 119 *bis* et 187 du CGI).

Afin de mieux contrôler les politiques des entreprises en matière de prix de transfert, le législateur impose aux grandes entreprises de présenter leurs « *méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence* » (article 223 *quinquies* B du CGI).

Cependant, **les règles relatives aux prix de transfert sont d'application complexe dans le secteur du numérique pour deux raisons essentielles :**

- d'une part, **elles supposent que les entreprises soient redevables de l'impôt sur les sociétés** en France, ce qui exclut celles qui fournissent directement des services depuis un autre État sans avoir recours à un établissement stable – les tentatives de redressement menées par l'administration fiscale à l'égard de Google attestent de cette difficulté ;

- d'autre part, **l'évaluation du montant des prix de transfert** devant correspondre à des pratiques commerciales normales est particulièrement **complexe à réaliser pour les services numériques** du fait de la concentration du secteur et donc de la difficulté à trouver une référence.

Les difficiles tentatives de redressements fiscaux contre les « géants du numérique »

La décision de la cour administrative d'appel de Paris du 25 avril 2019 a confirmé l'arrêt du tribunal administratif de Paris rendu le 12 juillet 2017 **annulant les redressements fiscaux dont avait fait l'objet l'entreprise Google.**

L'administration fiscale française ayant souhaité imposer les exercices 2005-2010 de Google en France, elle a estimé que la société de droit irlandais *Google Ireland Limited*, dont le siège se situe à Dublin, **exerçait en France une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable** au sens de la convention fiscale franco-irlandaise, la SARL Google France.

Le juge administratif a cependant refusé de reconnaître l'existence d'un établissement stable en France et partant que les activités en France de *Google Ireland Limited* pouvaient faire l'objet d'une taxation sur les bénéfices. En effet, en l'absence d'établissement stable, la convention fiscale franco-irlandaise qui vise à empêcher les situations de double-imposition désigne l'Irlande comme lieu d'imposition des bénéfices.

Pour reconnaître à la SARL Google France la qualification d'établissement stable, il aurait fallu admettre non seulement sa situation de dépendance vis-à-vis de la société irlandaise mais également la **capacité de l'établissement français à engager juridiquement *Google Ireland Limited*.**

La cour administrative d'appel ayant estimé que la SARL française se contentait de fournir des services commerciaux à la société irlandaise, en renvoyant à des interlocuteurs irlandais ou à des plates-formes gérées par la société irlandaise, **les salariés de la SARL Google France ne s'étaient pas vu confier** par *Google Ireland Limited* « **le soin de conclure des contrats en son nom** ». Dès lors, la Cour a jugé que les conventions fiscales s'opposaient à la taxation en France des bénéfices réalisés par Google.

Ainsi, **la capacité à engager juridiquement l'entreprise dont les activités sont visées permet d'établir la présence ou non d'un établissement stable** et ainsi de déterminer si une entreprise est redevable ou non en France.

Source : commission des finances du Sénat

B. DES RÉFLEXIONS CONDUITES POUR ACTUALISER LE SYSTÈME FISCAL INTERNATIONAL N'EXCLUENT PAS LA MISE EN ŒUVRE DE SOLUTIONS NATIONALES SPÉCIFIQUES

1. Le niveau de taxation des entreprises du secteur du numérique est globalement insatisfaisant

En 2017, **une étude de la Commission européenne** a établi que le taux effectif moyen d'imposition des multinationales du numérique était de 9,5 %, soit **14 points de moins que les entreprises traditionnelles**¹. Ce différentiel traduit la **difficile appréhension de la numérisation des échanges** par le système fiscal international actuel.

Une étude de l'institut Molinari² a, au contraire, conclu récemment que **les « géants du numérique » étaient imposés à hauteur de 24 %**, soit un niveau comparable à la moyenne des entreprises traditionnelles. Publiée à point nommé, cette étude prend toutefois en compte **non seulement les impôts effectivement acquittés par les entreprises mais également les sommes provisionnées** à cette fin.

Or, ces dernières années, en parallèle des bénéfices qu'ils localisaient dans des juridictions étrangères, les principales sociétés américaines du secteur numérique ont anticipé une mesure fiscale incitative de la part des États-Unis.

La réforme fiscale de l'administration du Président Donald Trump de décembre 2017 leur a, en effet, permis de rapatrier une partie de leurs profits. Cette réforme a également constitué l'occasion d'une révision en profondeur des règles d'imposition, allant en partie à l'encontre des conventions fiscales et faisant désormais l'objet d'une évaluation par l'OCDE en tant que potentielle *« pratique fiscale dommageable »*.

Surtout, **ces réformes fiscales** de grande ampleur montrent que la **taxation des géants du numérique** a avant tout évolué au cours des deux dernières années **du fait de mesures unilatérales**.

De fait, les négociations lancées par les dirigeants du G20 au sommet de Saint-Petersbourg en septembre 2013, autour de **l'action 1 du plan d'action BEPS**³ sur la fiscalité du numérique se sont **soldées par un échec**, constaté par l'OCDE dans ses rapports intérimaires de 2015 et de 2018 – cf. *infra*.

¹ Centre for European Economic Research (ZEX), études réalisées par la Commission européenne, TAXUD/2013/CC/120 : « Effective tax rates in an enlarged European Union – Final report 2016 » (2017) et « The Impact of Tax – planning on Forward –looking Effective Tax Rates » (2016).

² La taxation française des services numérique un constat erroné, des effets pervers, Nicolas Marques Mars 2019.

³ « Base erosion and profit shifting » ou « érosion de la base imposable et transfert des bénéfices ».

Cet insuccès a constitué **le point de départ de la tentative de mise en œuvre d'une solution au niveau européen.**

2. L'échec d'une solution européenne

À l'initiative de la France, **la Commission européenne a envisagé une réponse en deux temps** à l'imposition des entreprises du numérique, en présentant deux propositions de directive le 21 mars dernier¹, à savoir :

- **d'une part, une solution de long terme, visant à réformer les règles d'assiette relatives à l'imposition des bénéfices des sociétés** en introduisant un critère de « **présence numérique significative** » à la notion **d'établissement stable**, afin que les profits issus des activités numériques soient imposés dans les pays où ils sont réalisés ;

- **d'autre part, une solution de court terme, visant à instituer une taxe provisoire de 3 % sur le chiffre d'affaires** de certaines activités numériques qui échappent aujourd'hui à l'imposition sur les bénéfices. La taxe devait porter sur le placement de publicités ciblées, la mise à disposition d'interfaces numériques entre utilisateurs et la transmission de données sur les utilisateurs. Les négociations sur l'assiette de la taxe l'ont progressivement modifiée, excluant dans un premier temps la transmission de données à des fins autres que celles du ciblage publicitaire et aboutissant au compromis franco-allemand de décembre 2018 sur une assiette réduite aux seules activités de ciblage publicitaire.

Cette dernière solution s'est toutefois heurtée en mars dernier à **l'absence d'unanimité au Conseil, quatre États membres² ayant maintenu leur opposition à la proposition de la Commission.**

3. Dans l'attente d'un accord international, des solutions nationales sont envisagées

Comme l'a récemment relevé le Fonds monétaire international (FMI)³, **plusieurs projets nationaux de taxe sur les services numériques** sont actuellement à l'étude, sans qu'aucun ne soit actuellement appliqué au sein de l'Union européenne. L'encadré ci-après détaille les différents projets envisagés par plusieurs États membres de l'Union européenne⁴.

¹ [Proposition de directive](#) du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018)148, présentée le 21 mars 2018. Et [proposition de directive](#) du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative COM (2018) 147

² À savoir le Danemark, la Finlande, l'Irlande et la Suède.

³ Corporate taxation in the global economy, *Fonds monétaire international*, policy paper, mars 2019.

⁴ Pour davantage de détails, voir aussi l'étude réalisée par la division de la législation comparée et en annexe du présent rapport, sur les différentes taxes mises en place à l'étranger.

Les projets de taxes nationales sur les services numériques au sein de l'Union européenne

En Italie

L'Italie a, dans un premier temps, instauré une procédure de coopération facultative renforcée entre les grandes entreprises et l'administration fiscale, afin de faciliter les négociations avec l'administration en particulier pour les entreprises du numérique. Dans un deuxième temps, la loi de finances pour 2018 a introduit **une taxe sur les transactions numériques** (*imposta sulle transazioni digitali*) portant sur des prestations de services numériques à des résidents. Dans les faits, cette taxe n'a pas été appliquée en l'absence de publication des décrets d'application.

La loi de finances italienne pour 2019 a ensuite remplacé la taxe sur les transactions numériques par une taxe sur les services numériques (*servizi digitali*), qui n'est toutefois pas non plus en vigueur faute de décrets d'application.

Les **principales caractéristiques** de cette taxe sont les suivantes :

- deux seuils d'assujettissement sont fixés, correspondant à un chiffre d'affaires mondial pour l'ensemble des activités supérieur à 750 millions d'euros et un chiffre d'affaires au titre des services taxables supérieur à **5,5 millions d'euros en Italie** ;
- le champ des services taxables vise la fourniture de services de publicité, d'intermédiation et de vente de données générées par les utilisateurs, mais également les services dont la finalité unique ou principale est de fournir aux utilisateurs du **contenu numérique**, des services de communication ou des services de paiement ;
- le taux de la taxe est fixé à **3 % du chiffre d'affaires**.

En Espagne

La dissolution du Congrès des Députés espagnol a rendu caduque le projet de loi déposé le 25 janvier 2019 visant à créer une **taxe sur certains services numériques** (*determinados servicios digitales*). Cette taxe devait viser plus particulièrement la **contribution des usagers situés sur le territoire espagnol à la création de valeur**.

Ses principales caractéristiques étaient les suivantes :

- le champ de la taxe correspondait aux services de publicité en ligne, d'intermédiation et de transmission de données sur les utilisateurs - **à la différence du projet de loi français, l'assiette incluait la publicité non ciblée et la vente de données à d'autres fins que celles du ciblage publicitaire** ; à l'instar du projet de loi français, elle excluait en revanche la vente directe de biens et de services, les plateformes de paiement et les services financiers ;
- les **seuils d'assujettissement** retenus étaient fixés à **750 millions d'euros de chiffre d'affaires mondial au titre de l'ensemble des activités** et à **3 millions d'euros en Espagne au titre des services taxables** ;
- le **taux applicable** était fixé à **3 %**.

Le rendement attendu était particulièrement élevé puisqu'il a été évalué à 1,2 milliard d'euros par an. Ce projet de taxe pourrait à nouveau être présenté par le nouveau Gouvernement dans la mesure où il figure dans le programme de stabilité transmis à la Commission européenne en avril 2019.

En Autriche

L'Autriche a pris position en faveur d'une taxe sur les services numériques (*Digitalsteuer*) visant les multinationales. Après l'échec du compromis qu'elle avait fait émerger au niveau européen alors qu'elle assurait la présidence du Conseil, **l'Autriche a confirmé en janvier 2019 son intention de mettre en place une taxe sur les services numériques** et désigné un groupe d'experts pour élaborer un dispositif.

Les grandes lignes du projet ont été présentées en mars dernier, à savoir **une taxe de 5 %** du chiffre d'affaires pour les **seuls services de publicité ciblée**. Y seraient assujetties les entreprises du numérique disposant d'un **chiffre d'affaires mondial supérieur à 750 millions d'euros pour l'ensemble des activités du groupe, dont 25 millions d'euros au titre des services taxables en Autriche**. Les prévisions de recettes du Gouvernement autrichien s'élèvent à **200 millions d'euros**.

Au Royaume-Uni

Le *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) a conduit une consultation¹ de novembre 2018 à février 2019 sur un projet de taxe nationale sur les services numériques en vue d'un examen en avril 2020.

Dans l'attente des résultats des négociations à l'OCDE, le gouvernement britannique envisage de mettre en œuvre une taxe transitoire sur les services numériques selon les caractéristiques suivantes :

- le périmètre des services concernés recouvre **les services d'intermédiation en ligne** (moteurs de recherche, plateformes de réseaux sociaux, places de marchés) et **l'utilisation des données** qu'ils en retirent ;
- les **seuils d'assujettissement sont fixés à 500 millions de livres pour le chiffre d'affaires mondial au titre des services couverts et à 25 millions de livres pour le chiffre d'affaires concernant ces mêmes services au Royaume-Uni** ;
- le taux est fixé à **2 %**.

L'objectif de rendement est fixé à **1,5 milliard de livres sur quatre ans, soit une moyenne de 375 millions de livres par an**. Une *sunset clause* est prévue, avec un réexamen en 2025 pour s'assurer que la TSN britannique est toujours nécessaire au regard des développements internationaux. Le Gouvernement s'est engagé à supprimer la taxe de façon anticipée en cas de solution internationale intervenant avant 2025.

Source : *commission des finances du Sénat*

4. Des avancées dans les négociations relatives à l'allocation internationale des droits d'imposer pourraient intervenir rapidement au sein de l'OCDE

Des négociations sont en cours pour faire évoluer le système fiscal international vers une meilleure prise en compte de la numérisation de l'économie.

Parmi les **quinze actions du projet BEPS** (*Base Erosion and Profit Shifting*) conduit par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sous le mandat du G20, **l'action 1 porte sur la révision**

¹ Voir [le document](#) de la consultation.

des règles fiscales internationales dans le domaine du numérique. Elle s'est concrétisée par la **remise d'un rapport** en mai 2018 faisant un état des lieux des défis pour la fiscalité devant la numérisation de l'économie¹. À cette occasion des divergences majeures entre différents groupes d'États ont été relevées, rendant complexe l'émergence d'un consensus.

Un premier groupe de pays considérait que les problématiques liées à la numérisation de l'économie sont sectorielles et ne justifient pas une remise en cause globale des règles actuelles d'allocation des droits d'imposer. Il s'agirait seulement de résoudre un décalage lié aux difficultés de localisation des profits dans le secteur du numérique et non d'accorder plus généralement des droits aux pays de marché. Pour un deuxième groupe de pays, « *la numérisation en cours de l'économie, et plus généralement les tendances associées à la mondialisation, menacent l'efficacité du cadre international existant* », de sorte qu'une refonte de grande ampleur leur paraîtrait souhaitable. Un troisième groupe de pays s'opposait enfin à de nouvelles évolutions, étant satisfait du *statu quo*.

À la suite de leur réforme fiscale, les États-Unis ont, quant à eux, changé de position en acceptant d'envisager une réévaluation pour la taxation des « géants du numérique », permettant ainsi une **accélération** des négociations.

En janvier dernier, les États faisant parties du cadre inclusif se sont mis d'accord sur **deux piliers de négociation**, à savoir :

- **un premier pilier relatif aux règles traditionnelles de répartition des droits d'imposer** les revenus des entreprises multinationales entre différentes juridictions ;

- **un second pilier**, visant à introduire une **imposition mondiale minimale des bénéficiaires**.

Un programme de travail doit être produit à très court terme au sein de l'OCDE, avec **l'objectif de parvenir à une solution d'ici 2020 ou 2021**.

5. La France a déjà mis en place une taxe sur la diffusion de contenus numériques

La loi de finances rectificative du 29 décembre 2016² a élargi la taxe sur les ventes et locations de vidéogramme prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI, aux **revenus publicitaires des plateformes de diffusion de vidéo et de contenus audiovisuels**. Cette taxe est parfois qualifiée de « *taxe YouTube* ».

¹ *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, rapport intérimaire 2018, Organisation de coopération et de développement économiques, mai 2018 (en particulier p. 196 et 197).*

² *Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.*

La taxe porte en effet sur les « *sommes versées par les annonceurs et les parrains, pour la diffusion de leurs messages publicitaires et de parrainage sur les services* »¹ « *de mise à disposition du public en France de services donnant ou permettant l'accès à titre gratuit à des contenus audiovisuels* »²

Le taux de la taxe s'élève à **2 % du montant des opérations** hors TVA. Ce taux est porté à 10 % en cas de contenu pornographique ou d'incitation à la violence. Pour prendre en compte la part des contenus relevant de particuliers amateurs, un abattement forfaitaire de 4 % est prévu. Il est porté à 66 % « *pour les services donnant ou permettant l'accès à des contenus audiovisuels créés par des utilisateurs privés à des fins de partage et d'échanges au sein de communautés d'intérêt* »³.

Un abattement de 100 000 euros est également prévu sur l'assiette afin d'exonérer les entreprises réalisant un chiffre d'affaires modeste en France, que celles-ci soient françaises ou étrangères⁴.

L'ensemble du produit de la taxe prévue à l'article 1609 *sexdecies B* du CGI est affecté au centre national du cinéma et de l'image animée, ce qui a représenté 24 millions d'euros en 2018⁵.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose de créer **une taxe sur le chiffre d'affaires tiré de certains services fournis par des grandes entreprises du numérique**.

Le 1 du I du présent article rétablit à cet effet, au sein du titre II du livre I^{er} du code général des impôts (CGI) relatif aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, un chapitre II comprenant six articles – articles 299 à 299 *quinquies* et article 300 (alinéas 1^{er} à 42 du présent article) – instituant cette nouvelle taxe et précisant à cet effet les **principales caractéristiques d'assiette et de liquidation** de cette taxe.

Dans le détail, il s'agit :

- au nouvel article 299 du CGI, de la **définition de la taxe**, s'agissant du périmètre des services numériques taxables et des entreprises assujetties (alinéas 5 à 14 du présent article) ;

- au nouvel article 299 *bis* du CGI, de la **détermination de la localisation de la fourniture d'un service taxable** sur le territoire national français et **du revenu qui lui est rattaché**, constituant l'assiette taxable (alinéas 15 à 28 du présent article) ;

¹ 3^o du III de l'article 1609 *sexdecies B* du code général des impôts.

² 3^o du I de l'article 1609 *sexdecies B* du code général des impôts.

³ 3^o du III de l'article 1609 *sexdecies B* du Code général des impôts

⁴ Alinéa 2 du V de l'article 1609 *sexdecies B* du Code général des impôts

⁵ Selon le rapport voies et moyens (tome I) annexé au projet de loi de finances pour 2019.

- au nouvel article 299 *ter* du CGI, du **fait générateur** de la taxe (alinéas 29 et 30 du présent article) ;

- au nouvel article 299 *quater* du CGI, de **l'assiette et du taux** de la taxe (alinéas 31 à 33 du présent article) ;

- au nouvel article 299 *quinquies* du CGI, des règles relatives à la **conversion** des sommes encaissées dans une monnaie autre que l'euro (alinéa 34 du présent article) ;

- au nouvel article 300 du CGI, des **modalités de déclaration et de liquidation** de la taxe (alinéas 35 à 42 du présent article).

Par ailleurs, le **2 du I du présent article détermine les modalités de recouvrement** en introduisant, au sein de la section II du chapitre I^{er} du livre II du CGI relatif au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, les nouveaux articles 1693 *quater*, 1693 *quater* A et 1693 *quater* B (alinéas 43 à 62 du présent article).

Sont ainsi définis :

- au nouvel article 1693 *quater*, les **modalités d'acquittement de la taxe** au moyen de **deux acomptes annuels** puis de régularisation après déclaration (alinéas 46 à 52 du présent article) ;

- au nouvel article 1693 *quater* A, les **modalités particulières** de paiement de la taxe en cas de **cessation d'activité** du redevable (alinéa 53 du présent article) ;

- au nouvel article 1693 *quater* B, **l'option de groupe** permettant, sous certaines conditions, à un redevable de déclarer et d'acquitter la taxe pour l'ensemble des redevables d'un groupe d'entreprises liées par une relation de contrôle exclusif au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce (alinéas 54 à 62 du présent article).

En outre, le **II du présent article** complète le livre des procédures fiscales (LPF) afin de préciser les **pouvoirs de l'administration fiscale** pour le contrôle de la taxe sur les services numériques (alinéas 65 à 73 du présent article).

Le **1 du II du présent article** rétablit l'article L. 16 C du LPF pour prévoir un **pouvoir d'information** de l'administration fiscale ; le **2 du II du présent article** ajoute un article L. 70 A au sein du LPF introduisant un **pouvoir de taxation d'office** en cas d'absence ou d'insuffisance de la réponse du contribuable à la demande préalable d'information de l'administration fiscale.

En dernier lieu, les **III et IV du présent article** prévoient des dispositions spécifiques pour **l'application de la taxe sur les services numériques dès 2019** (alinéas 74 à 76 du présent article).

A. UNE TAXE VISANT LA FOURNITURE DE CERTAINS SERVICES NUMÉRIQUES PAR DE GRANDES ENTREPRISES DU SECTEUR

Le nouvel article 299 introduit au sein du code général des impôts (CGI) par le présent article institue une taxe sur les services numériques (TSN).

Cette taxe est due à raison des sommes encaissées par les entreprises du secteur numérique répondant à certains critères de taille (cf. *infra*), en contrepartie de la fourniture en France, au cours d'une année civile, de deux types de services numériques.

Le II du nouvel article 299 du CGI détaille les deux types de services taxables, à savoir :

- **les services d'intermédiation**, correspondant à la mise à disposition, par voie de communications électroniques, ce qui inclut la téléphonie et la consultation par *smartphone*, d'une interface numérique permettant aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs – ce qui recouvre les places de marché ou « *marketplace* », mais exclut les sites marchands en ligne pour compte propre ;

- **la publicité ciblée et la vente de données à des fins publicitaires**, définies comme des services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction de données relatives à l'utilisateur qui la consulte.

Pour les services d'intermédiation, **deux types de services sont exclus** du périmètre de la taxe :

- d'une part, **les services consistant à titre principal en la fourniture aux utilisateurs de contenus numériques, de services de communication ou de services de paiement ;**

- d'autre part, **les services financiers réglementés** lorsqu'ils sont fournis par des prestataires soumis à agrément et à surveillance en application de mesures d'harmonisation européenne ou dont le cadre de surveillance fait l'objet d'une décision d'équivalence de la Commission européenne.

Le Gouvernement a fait le choix de **maintenir ce second champ d'exclusion, en dépit de l'avis du Conseil d'État**, qui a indiqué qu'il ne pouvait « *donner, en l'état, un avis favorable* ». Il a relevé que « *selon les indications données par le Gouvernement, certains de ces services financiers n'entreraient pas dans le champ d'application de la taxe, de sorte qu'une exemption expresse n'est pas nécessaire en ce qui les concerne* », tandis qu'« *à défaut d'éléments précis sur la nature des autres services visés, ou sur l'intérêt général susceptible de justifier leur exonération, la seule circonstance que ces services*

d'intermédiation soient des services financiers réglementés n'a pas paru de nature à justifier leur exclusion du champ de la taxe »¹.

Par ailleurs, **deux exclusions complémentaires sont prévues :**

- une **exclusion de portée générale**, s'agissant des **services fournis entre entreprises appartenant à un groupe** et liées par une relation de contrôle exclusif au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce ;

- une **exclusion spécifique**, s'agissant des **services facilitant la vente de produits soumis à accises**, lorsque les sommes encaissées en contrepartie de ces services sont directement et indissociablement liées au volume ou à la valeur des ventes ainsi permises, afin de prévenir toute contrariété avec l'harmonisation européenne.

Le I du nouvel article 299 *quater* du CGI (alinéa 32) renvoie à cet effet à l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accises. Il s'agit des produits énergétiques et de l'électricité, de l'alcool et des boissons alcoolisées ainsi que des tabacs.

Le III du nouvel article 299 du CGI précise les conditions d'assujettissement à la taxe, avec deux critères cumulatifs de chiffre d'affaires tiré des activités numériques entrant dans le périmètre des services taxables. Il s'agit d'une **différence notable par rapport à la proposition de directive** du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques², pour lequel **le critère de chiffre d'affaires mondial était apprécié au titre de l'ensemble des activités de l'entreprise.**

En pratique, seraient donc assujetties à la taxe selon le présent article les entreprises pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile précédant l'année de taxation excède :

- **750 millions d'euros au niveau mondial ;**

- **25 millions d'euros rattachés à la France**, selon les conditions détaillées ci-après.

Trois précisions sont nécessaires :

- d'abord, **toutes les entreprises, quel que soit leur lieu d'établissement, sont concernées** dès lors qu'elles excèdent les deux seuils de chiffre d'affaires – ce n'est pas le lieu d'établissement qui compte, mais bien la fourniture en France d'un service entrant dans le périmètre des services taxables ;

¹ *Avis du Conseil d'État sur le présent projet de loi*, point 18.

² *Proposition de directive* du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018)148, présentée le 21 mars 2018.

- ensuite, **le chiffre d'affaires rattaché à la France est apprécié par construction**, à partir du chiffre d'affaires mondial et d'une clé de répartition qui est fonction de la proportion d'utilisateurs français, de sorte qu'il ne correspond pas *stricto sensu* au chiffre d'affaires comptable réalisé en France ;

- enfin, l'atteinte de ces seuils est appréciée, pour l'assujettissement à la TSN en année *n*, à partir des **chiffres d'affaires réalisés en année *n-1***.

B. UN IMPÔT INDIRECT VISANT LE CHIFFRE D'AFFAIRES DES ENTREPRISES AU TITRE DE LA FOURNITURE DES SERVICES NUMÉRIQUES COUVERTS POUVANT ÊTRE RATTACHÉS À LA FRANCE

Pour être soumis à la taxe, un service taxable doit être fourni en France. Le nouvel article 299 *bis* du CGI introduit par le présent article détermine comment ce critère est apprécié et comment le revenu tiré du service pouvant être rattaché à la France est calculé.

1. La territorialité du service

De façon préalable, il est précisé que la France s'entend du territoire national, à l'exception des collectivités régies par l'article 74 de la Constitution - à savoir les collectivités d'outre-mer de Saint-Pierre-et-Miquelon, des îles de Wallis et Futuna, de la Polynésie française, de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin -, de la Nouvelle-Calédonie, des Terres australes et antarctiques françaises et de l'île de Clipperton (1 du I du nouvel article 299 *bis* du CGI).

Dès lors qu'une **interface est consultée par un utilisateur au moyen d'un terminal situé en France, l'utilisateur est considéré comme localisé en France** (2 du I du nouvel article 299 *bis* du CGI).

La localisation en France devrait être **appréciée à partir de l'adresse IP** (*Internet Protocol*) ou, si cette dernière se révèle insuffisante, par tout autre moyen. Le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire a indiqué devant la commission des finances de l'Assemblée nationale qu'il reviendra à « *la doctrine fiscale, notamment dans le Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), [de préciser], dans le respect de la hiérarchie des normes, que l'adresse IP peut faire partie des éléments utilisés par les redevables pour territorialiser l'assiette, à charge ensuite de définir éventuellement d'autres éléments pour compléter cet élément principal qu'est l'adresse IP* »¹. De fait, un utilisateur étranger se connectant depuis une borne d'accès à Internet située en France, par exemple dans un aéroport, serait considéré comme localisé en France.

¹ [Rapport n° 1838 de Joël Giraud](#), fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, sur le présent projet de loi, page 214.

Comme l'illustre cet exemple, c'est donc bien **la territorialité du service fourni qui prime**.

Concrètement, les II et III du nouvel article 299 *bis* du CGI indiquent que la fourniture en France d'un service taxable est constituée dans les conditions suivantes :

- pour les **services d'intermédiation** permettant de **conclure une livraison de biens ou une prestation de services**, lorsqu'une telle opération est **conclue** au cours d'une année civile par un **utilisateur localisé en France** ;

- pour les **autres services d'intermédiation**, lorsqu'un utilisateur dispose au cours d'une année civile d'un **compte** ayant été **ouvert depuis la France et lui permettant d'accéder à tout ou partie des services** disponibles sur cette interface ;

- pour la **publicité ciblée**, lorsqu'un **message publicitaire** est placé, au cours d'une année civile, sur une **interface numérique consultée** par un utilisateur localisé en France ;

- pour la **vente de données**, lorsque les données vendues au cours d'une année civile sont issues de la consultation d'une interface par un utilisateur localisé en France.

2. La détermination du revenu rattaché à la France

Le IV du nouvel article 299 *bis* du CGI précise comment le revenu associé au service taxable considéré comme fourni en France - car ayant été **utilisé ou consulté par au moins un utilisateur situé en France au cours de l'année civile** - est rattaché à la France.

Ne sont en effet pas prises en compte les sommes réellement encaissées au titre des opérations incluant un utilisateur situé en France, mais un calcul est opéré pour déterminer ce revenu.

En pratique, **le revenu rattaché à la France résulte de la multiplication de l'ensemble des sommes encaissées** au titre de la fourniture des services taxables ayant donné lieu à une fourniture en France **par un pourcentage représentatif de la part des services rattachée à la France**, c'est-à-dire étant considérés comme fournis en France au sens des II et III du nouvel article 299 *bis* du CGI. Ce pourcentage correspond :

- pour les services d'intermédiation permettant de conclure une livraison de biens ou une prestation de services, à la proportion des opérations pour lesquelles l'un des utilisateurs est localisé en France ;

- pour les autres services d'intermédiation, à la proportion des utilisateurs qui disposent d'un compte ayant été ouvert depuis la France et ayant utilisé l'interface ;

- pour la publicité ciblée, à la proportion des messages publicitaires placés sur une interface numérique consultée par un utilisateur localisé en France ;

- pour la vente de données, à la proportion des utilisateurs pour lesquels tout ou partie des données vendues ont été générées ou collectées à l'occasion de la consultation d'une interface numérique lorsqu'ils étaient localisés en France.

3. Le calcul de la taxe due

La formule ci-après résume la façon dont l'assiette taxable est déterminée, à partir de ce qui précède. Aux termes du I du nouvel article 299 *quater* du CGI, **le montant ainsi obtenu constitue l'assiette taxable** (alinéa 31), auquel est appliqué, conformément au II du même article, **un taux de 3 %** (alinéa 33).

Formule de calcul de l'assiette taxable de la TSN

$$\text{Assiette} = \frac{\text{Somme des sommes encaissées dans le monde au titre de services assujettis}}{\text{Proportion des services assujettis rattachable à la France}}$$

Le nouvel article 299 *quinquies* du CGI précise les règles de conversion en euro des sommes encaissées dans une autre devise. Ces dernières doivent être converties en appliquant le taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne le premier jour de l'année au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (alinéa 34).

4. Une taxe déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et, pour partie, de l'assiette de la « taxe YouTube »

a) *Une taxe déductible du résultat imposable au titre de l'impôt sur les sociétés*

La taxe acquittée pourra être déduite de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. En effet, pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés, le 4° du 1 de l'article 39 du CGI mentionne, parmi les charges déductibles du résultat, les impôts à la charge de l'entreprise, dès lors que cette déductibilité n'est pas expressément interdite par une disposition législative.

La taxe pourra donc être déduite du résultat de l'exercice au cours duquel intervient sa mise en recouvrement, à savoir lors du paiement du solde en $n+1$.

b) *Une déductibilité du montant de taxe dû au titre des revenus tirés de publicités ciblées de la « taxe YouTube »*

Aux termes de l'article 1609 *sexdecies* B du CGI, une taxe est appliquée aux revenus tirés de la vente et de la location de vidéogrammes, de la mise à disposition de services onéreux de vidéos à la demande et de la diffusion de messages publicitaires et de parrainage sur des interfaces permettant l'accès à titre gratuit à des contenus audiovisuels. L'extension de la taxe à cette dernière source de revenu résulte de l'article 56 de la loi de finances rectificative pour 2016¹ (loi 2016-1918 du 29 décembre 2016) et explique que la taxe soit parfois désignée sous le terme de « taxe *YouTube* ».

Le 4 du I du présent article complète le 3 du III de l'article 1609 *sexdecies* B du CGI afin de **permettre de déduire le montant de TSN dû au titre des revenus tirés de services de publicités ciblées de l'assiette de la « taxe *YouTube* »**.

C. *UNE TAXE DÉCLARATIVE DONNANT LIEU À DEUX ACOMPTES*

Aux termes du nouvel article 299 *ter* du CGI, l'achèvement de l'année civile au cours de laquelle les sommes ont été encaissées par l'entreprise redevable constitue le fait générateur de la taxe (alinéa 29) en vertu duquel la taxe devient exigible (alinéa 30).

La déclaration de la TSN intervient donc l'année qui suit (année *n+1*) celle au titre de laquelle la taxe est exigible (année *n*), de même que son paiement, sous réserve des deux acomptes versés au cours de l'année d'exigibilité (année *n*).

1. Les modalités de déclaration

Sur le modèle de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la nouvelle taxe sur les services numériques (TSN) repose sur une **procédure déclarative** : il appartient à l'assujetti de calculer la taxe dont il est redevable et d'effectuer la déclaration et le paiement. Le dispositif proposé prévoit que **la TSN sera déclarée en fonction du régime de TVA dont relèvent les redevables**, comme le détaille l'encadré ci-après.

¹ Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.

Les régimes de TVA

L'article 287 du code général des impôts distingue deux régimes d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

- le régime normal, prévu au 2 dudit article ;
- le régime simplifié, prévu au 3 dudit article.

Pour relever du régime simplifié, l'assujetti ne doit pas réaliser un chiffre d'affaires supérieur à 789 000 euros – pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement – ou 238 000 euros, et ne doit pas être redevable d'un montant de TVA annuelle égal ou supérieur à 15 000 euros.

Source : commission des finances du Sénat.

Dans ce cadre, le I du nouvel article 300 du CGI précise les obligations et modalités de déclaration et de liquidation de la TSN, en distinguant **trois possibilités** pour le dépôt de la déclaration de la TSN due au titre de l'année *n*, **en fonction de la situation du redevable au regard de la TVA** (alinéas 35 à 38), à savoir :

- **pour les redevables soumis au régime normal de TVA, en avril de l'année *n+1***, soit avec la déclaration de la TVA due au titre du mois de mars de l'année *n+1* – en cas de déclarations mensuelles –, soit avec la déclaration de la TVA due au titre du premier trimestre de l'année *n+1* – en cas de déclarations trimestrielles (1 du I du nouvel article 300 du CGI) ;

- **pour les redevables soumis au régime simplifié de TVA**, avec la déclaration de la TVA due au titre de l'exercice au cours duquel la TSN est devenue exigible, soit le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année *n+1*, soit, en cas d'exercice ne coïncidant pas avec l'année civile, dans les trois mois suivant sa clôture (2 du I du nouvel article 300 du CGI) ;

- **pour les redevables non assujettis à la TVA en France, au plus tard le 25 avril de l'année *n+1*** (3 du I du nouvel article 300 du CGI).

Le IV du nouvel article 300 du CGI détermine la procédure applicable pour un redevable de la TSN qui n'est pas établi dans un État membre de l'Union européenne ou un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue, d'une part, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et, d'autre part, de recouvrer l'impôt. Le redevable doit **faire accréditer auprès de l'administration fiscale française un représentant assujetti à la TVA établi en France**, qui le remplace dans toutes les obligations lui incombant, y compris l'acquittement de la TSN due. Par coordination et pour préciser la portée de cette obligation, le 3 du I du présent article complète l'article 302 *decies* du CGI en ajoutant la référence au nouvel article 299 du même code (alinéa 63).

2. Les modalités de paiement

Le II du nouvel article 300 du CGI prévoit **deux modes d'acquittement de la TSN, en fonction du régime de TVA dont relève le redevable** (alinéa 39) :

- **pour les redevables de la TSN soumis au régime simplifié de TVA, la TSN est acquittée en une fois, lors de sa liquidation** en mai de l'année $n+1$ ou, si l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, dans les trois mois suivant sa clôture, conformément aux dispositions de l'article 1692 du CGI en vigueur, en application desquelles les taxes sur le chiffre d'affaires sont acquittées lors du dépôt de la déclaration ;

- **pour les autres redevables**, à savoir ceux soumis au régime normal de TVA ou non assujettis à la TVA en France, la TSN est acquittée dans les conditions prévues au nouvel article 1693 *quater* du CGI, rétabli par le présent article (alinéas 46 à 52).

En pratique, **la plupart des redevables devrait relever** du régime normal de TVA ou ne pas être assujettis à la TVA en France, et donc **de la procédure prévue par le nouvel article 1693 *quater* du CGI.**

Le I du nouvel article 1693 *quater* du CGI dispose que **la TSN fait l'objet de deux acomptes** versés lors de l'année au cours de laquelle elle devient exigible (année n), à savoir :

- pour le premier acompte, lors de la déclaration de la TSN due au titre de l'année précédente (en avril de l'année n) ;

- pour le second acompte, soit, pour les redevables relevant du régime normal de TVA, lors du dépôt de la déclaration de la TVA due au titre du mois de septembre - en cas de déclaration mensuelle - ou due au titre du troisième trimestre - en cas de déclaration trimestrielle - (c'est-à-dire en octobre de l'année n), soit, pour les autres redevables, au plus tard le 25 octobre.

Le solde est régularisé lorsque la taxe est déclarée en année $n+1$ (alinéa 52).

Ces deux acomptes doivent être, chacun, au moins égal à la moitié du montant de TSN dû au titre de l'année précédente. Il est loisible au redevable de verser un acompte supérieur. Dans l'hypothèse où les acomptes versés excèderaient le montant finalement dû au titre de l'année n , l'écart est imputé sur l'acompte, voire les acomptes, acquittés en année $n+1$ et, si ces derniers sont insuffisants, la somme est remboursée (alinéa 52).

Le II du nouvel article 1693 *quater* du CGI prévoit également une possibilité de modulation à la baisse (alinéa 51). En pratique, un redevable qui estime que le paiement d'un acompte conduirait à excéder le montant de TSN définitivement dû peut, soit surseoir au paiement de l'acompte, soit en minorer le montant. Toutefois, pour prévenir tout abus, si le montant de TSN

finalement dû est supérieur de plus de 20 % au montant des acomptes versés, le redevable devra acquitter, en plus du solde :

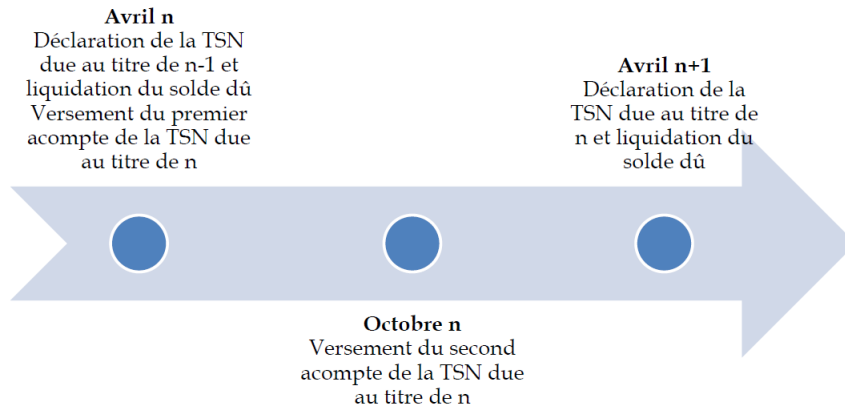
- l'intérêt de retard de 0,20 % par mois prévu à l'article 1727 du CGI pour toute créance de nature fiscale ;

- la majoration de 5 % pour retard dans le paiement de certains impôts, prévue à l'article 1731 du CGI.

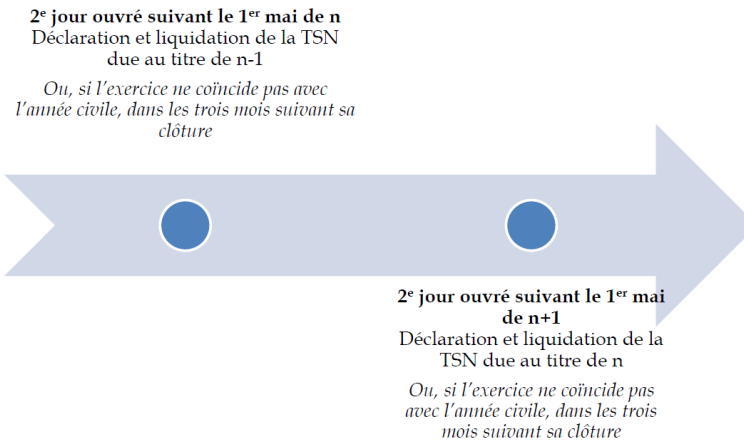
Les schémas ci-après récapitulent le calendrier d'acquittement de la TSN due au titre d'une année civile, en distinguant trois cas :

- un redevable assujetti au régime normal de TVA (situation A) ;
- un redevable assujetti au régime simplifié de TVA (situation B) ;
- un redevable non assujetti à la TVA en France (situation C).

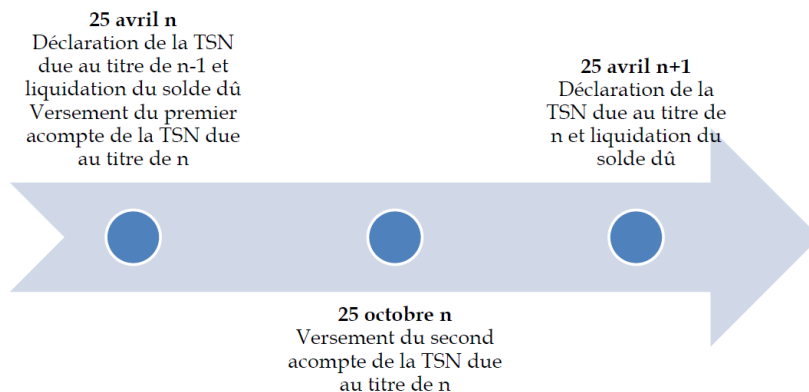
Calendrier du paiement de la TSN pour un redevable A assujetti au régime normal de TVA



Calendrier du paiement de la TSN pour un redevable B assujetti au régime simplifié de TVA



Calendrier du paiement de la TSN pour un redevable C non assujetti à la TVA en France



Le nouvel article 1693 *quater* A du CGI envisage une **modalité spécifique de paiement en cas de cessation d'activité du redevable** (alinéa 53). Dans cette hypothèse, la TSN due au titre de l'année de cessation est établie et recouvrée directement, selon les modalités applicables en matière de TVA, à savoir :

- dans les trente jours qui suivent la cessation d'activité pour les redevables relevant du régime normal de TVA ;

- dans les soixante jours qui suivent la cessation d'activité pour les redevables relevant du régime simplifié de TVA ou non assujettis à la TVA.

3. Le régime de groupe

Le nouvel article 1693 *quater* B du CGI introduit par le présent article (alinéas 54 à 62) prévoit **la possibilité, pour un redevable, de déclarer et d'acquitter la TSN pour l'ensemble des redevables d'un même groupe d'entreprises**. En ce cas, la déclaration doit mentionner les montants dus par chaque membre du groupe (IV du nouvel article 1693 *quater* B du CGI).

Cette possibilité prend la forme d'une option, ouverte sous trois conditions (I du nouvel article 1693 *quater* B) :

- le groupe s'entend de plusieurs entreprises liées par une relation de contrôle exclusif au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce ;

- le redevable qui déclare et acquitte la taxe pour l'ensemble du groupe ne doit pas être soumis au régime simplifié de TVA ;

- l'ensemble des redevables du groupe donne leur accord pour l'exercice de l'option, condition dont la portée doit toutefois être nuancée compte tenu de l'exigence d'une relation de contrôle exclusif.

Sous ces conditions, **l'option peut être exercée pour une durée d'au moins trois ans**. Elle s'applique aux versements effectués à compter de la déclaration relative à la TSN déposée l'année qui suit la réception de la demande par l'administration fiscale en année *n*, à savoir le premier acompte au titre de l'année *n+1*, mais également le solde de la TSN due au titre de l'année *n*. Il en va de même pour la prise d'effet de la renonciation à l'option (II et III du nouvel article 1693 *quater* B du CGI).

L'option vaut pour la TSN due par tout nouveau membre du groupe, sauf s'il ne donne pas son accord : en ce cas, il est renoncé à l'option (alinéa 59).

Aux termes du VI du nouvel article 1693 *quater* B du CGI, chaque redevable membre du groupe est solidairement responsable du paiement de la TSN et des intérêts de retard et pénalités éventuels dus par les autres membres, dans la limite de ce qu'il aurait dû acquitter en l'absence d'option pour le régime de groupe (alinéa 62).

D. LES POUVOIRS DE CONTRÔLE DE L'ADMINISTRATION

De façon préalable, **le redevable est tenu de conserver les données utilisées pour procéder à la déclaration et à la liquidation de la TSN**. Pour permettre à l'administration fiscale de contrôler la déclaration, le III du nouvel article 300 du CGI précise les obligations du redevable en matière de conservation d'informations (alinéa 40). Cette obligation s'étend pendant la durée au cours de laquelle le droit de reprise de l'administration peut s'exercer, à savoir, aux termes de l'article L. 176 du livre des procédures fiscales (LPF), pendant les trois années qui suivent celle durant laquelle la TSN est devenue exigible ($n+3$). Le redevable doit les communiquer à l'administration fiscale à première demande.

Le redevable doit conserver l'information des sommes encaissées mensuellement en contrepartie de chacun des services taxables au sens du II du nouvel article 299 du CGI, en précisant :

- les montants correspondant à un service fourni en France, au sens des II et III du nouvel article 299 *bis* du CGI ;
- les montants exclus de l'assiette en application du nouvel article 299 *quater* du CGI, à savoir les produits soumis à accises ;
- les données utilisées pour calculer le pourcentage représentatif de la part des services rattachée à la France au sens du IV du nouvel article 299 *bis* du CGI.

Par ailleurs, **le II du présent article complète le livre des procédures fiscales (LPF) afin de préciser les pouvoirs d'information et de contrôle de l'administration fiscale** en matière de TSN (articles L. 16 C et L. 70 A nouveaux du LPF).

1. Un pouvoir d'information à fin de contrôle

Le 1 du II du présent article rétablit l'article L. 16 C au sein du LPF pour prévoir un **droit d'information** de l'administration fiscale lui permettant de demander au redevable des justifications sur tous les éléments servant de base au calcul de la TSN (alinéas 69 à 71). L'administration fiscale est tenue d'indiquer expressément les points sur lesquels elle porte et doit prévoir un délai de réponse d'au moins deux mois.

Dans l'éventualité où le redevable répond dans les délais impartis mais de façon insuffisante à la demande de l'administration fiscale, cette dernière pourra le mettre en demeure de compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse souhaités.

Il est expressément précisé que **cette demande ne constitue pas le début d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité**. Pour mémoire, ces deux types d'opération de contrôle, sur place (vérification

de comptabilité) ou sur pièces (examen de comptabilité), font l'objet de garanties renforcées au profit du contribuable : information préalable du contribuable et assistance d'un conseil, limitation de la durée de l'opération, impossibilité de renouveler l'opération pour un contrôle portant sur la même période et le même objet.

2. Un pouvoir de taxation d'office

Le 2 du II du présent article introduit un article L. 70 A au sein du LPF (alinéas 72 et 73). **Ce nouvel article permet à l'administration fiscale de procéder à une taxation d'office**, dans le cas où le redevable n'a pas répondu à sa demande prévue au nouvel article L. 16 C du LPF dans le délai imparti ou lorsqu'il n'a pas complété sa réponse ou l'a complétée de manière insuffisante après expiration du délai de trente jours suivant la mise en demeure.

En cas de recours du redevable, il reviendra à l'administration fiscale de justifier les éléments retenus pour procéder au calcul du montant établi d'office.

E. UNE TAXE APPLICABLE DÈS 2019 SELON DES MODALITÉS PARTICULIÈRES

Les III et IV du présent article prévoient des modalités spécifiques d'application de la TSN dès 2019 (alinéas 74 à 76).

Le fait générateur de la TSN étant, pour mémoire, constitué par l'achèvement de l'année civile au cours de laquelle le redevable a encaissé les sommes visées, celui-ci n'interviendra qu'au 31 décembre 2019. Par conséquent, le fait générateur de la TSN devrait être postérieur à l'entrée en vigueur de la taxe, ce qui ne fait pas obstacle à ce qu'elle s'applique aux sommes encaissées dès le 1^{er} janvier 2019, comme l'a souligné le Conseil d'État¹.

Le III du présent article précise que **la TSN due au titre de 2019 fait l'objet d'un acompte unique**, acquitté dans les conditions prévues au nouvel article 1693 *quater* du CGI pour le second acompte. Par conséquent, seront également tenus au paiement de cet acompte les redevables relevant du régime simplifié de TVA, pour lesquels l'acquittement de la TSN s'opère conformément aux dispositions de l'article 1692 du CGI, lequel ne prévoit pas d'acompte mais une liquidation unique lors du dépôt de la déclaration en *n+1*.

Cet acompte unique est égal au montant de la taxe qui aurait été liquidée sur la base des sommes encaissées en 2018.

¹ [Avis du Conseil d'État sur le présent projet de loi](#), point 22.

III. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

A. EN COMMISSION

La commission des finances de l'Assemblée nationale a adopté **dix-neuf amendements**, dont onze amendements de précision rédactionnelle du rapporteur.

1. L'exclusion de certains services du champ des services taxables

La liste des services d'intermédiation exclus du périmètre de la taxe sur les services numériques a été **précisée et complétée** à l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général.

Cette précision vise à **répondre aux réserves formulées par le Conseil d'État dans son avis** sur le projet de loi ; **elle va toutefois plus loin** en élargissant le champ initial des services d'intermédiation exclus de la TSN.

L'amendement complète ainsi le 1 du II du nouvel article 299 du code général des impôts (CGI), en énumérant trois types de services d'intermédiation qui ne constituent pas un service taxable.

a) Des précisions pour les services d'intermédiation dont l'exclusion était déjà prévue

Le premier champ de services d'intermédiation exclus (a du 1 du II du nouvel article 299 du CGI) vise les interfaces numériques utilisées à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques, des services de communications ou des services de paiement. Ces dispositions figuraient déjà dans le texte initial, mais **sa rédaction est précisée s'agissant des services de paiement exclus**, par renvoi à l'article L. 314-1 du code monétaire et financier. Cet article définit les services de paiement et en dresse la liste - huit types de services de paiement sont consacrés.

Le deuxième champ de services d'intermédiation exclus (b du 1 du II du nouvel article 299 du CGI) **visé les interfaces numériques utilisées pour la gestion de systèmes et services financiers réglementés**. Cette exclusion était déjà prévue dans le texte initial, mais **l'amendement prolonge cette exclusion par l'énumération d'une liste** des systèmes et services financiers visés, à savoir :

- **des infrastructures de postmarché** avec les systèmes de règlement interbancaire ou de règlement et de livraison d'instruments financiers, au sens de l'article L. 330-1 du code monétaire et financier, qui interviennent en

aval de la phase de négociation, une fois l'accord entre le vendeur et l'acheteur intervenu¹ ;

- **des infrastructures de marché** avec les plates-formes de négociation, au sens de l'article L. 420-1 du code monétaire et financier, ou les systèmes de négociation des internalisateurs systématiques, au sens de l'article L. 533-32 du même code, qui permettent de faciliter l'accord entre le vendeur et l'acheteur ;

- **des services de financement participatif** avec les activités de conseil en investissements participatifs, au sens de l'article L. 547-1 du code monétaire et financier, et, s'ils facilitent l'octroi de prêts, les services d'intermédiation en financement participatif, au sens de l'article L. 548-1 du même code – de sorte que le financement participatif par l'octroi de dons est inclus dans le champ des services taxables.

Selon les indications fournies à votre rapporteur par le Gouvernement, cette exclusion est justifiée compte tenu de l'objet même de la TSN, à savoir *« appréhender uniquement les services pour lesquels les utilisateurs jouent un rôle déterminant dans la création de valeur. Sur cette base, deux catégories de services financiers peuvent être exclus à raison du fait qu'ils ne tirent pas, de manière prédominante, leur valeur de l'activité des internautes ;*

« - ceux qui, à l'instar des services de paiement, se limitent à finaliser une transaction déjà établie auparavant entre deux contreparties. Tel est le cas par exemple, des services de postmarché ;

« - ceux pour lesquels l'interface numérique est un élément d'un système plus global visant à assurer la sécurité, la qualité et la transparence des transactions financières. En effet, la valeur essentielle apportée par ces services provient justement de l'environnement sécurisé qu'ils procurent »².

De surcroît, il est prévu qu'un arrêté du ministre chargé de l'économie pourra ultérieurement intervenir pour exclure d'autres systèmes de mise en relation dont l'activité est soumise à autorisation et dont l'exécution des prestations est soumise à la surveillance d'une autorité de régulation. De fait, si les éléments qui précèdent précisent la liste des services d'intermédiation exclus des services taxables, cette disposition permet au pouvoir réglementaire d'en compléter l'extension par la suite.

Pour mémoire, le Conseil d'État avait émis un avis défavorable à l'exclusion des services financiers réglementés du champ des services taxables, dans la mesure où *« selon les indications données par le Gouvernement, certains de ces services financiers n'entreraient pas dans le champ d'application de la taxe, de sorte qu'une exemption expresse n'est pas nécessaire en ce qui les*

¹ Selon la Banque de France, les systèmes de règlement-livraison (ESES France pour la France), « assurent le dénouement effectif des transactions sur instruments financiers via la plateforme commune de règlement-livraison européenne (T2S) », in Banque de France, « Présentation des infrastructures des marchés financiers », 7 juin 2018.

² Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

concerne », tandis qu' « à défaut d'éléments précis sur la nature des autres services visés, ou sur l'intérêt général susceptible de justifier leur exonération, la seule circonstance que ces services d'intermédiation soient des services financiers réglementés n'a pas paru de nature à justifier leur exclusion du champ de la taxe »¹.

L'Assemblée nationale a conservé l'option choisie par le Gouvernement en maintenant dans le dispositif législatif la mention expresse de ces services financiers réglementés.

b) *Une extension aux services d'intermédiation en matière de publicité ciblée*

Le troisième champ de services d'intermédiation exclus des services taxables **n'était pas prévu dans le texte initial** (c du 1 du II du nouvel article 299 du CGI).

Il s'agit des **places de marchés qui mettent en relation les vendeurs et les acheteurs d'espaces publicitaires**. Ces places de marché seraient exclues du champ de la TSN lorsqu'elles n'offrent pas un service relevant du placement de messages publicitaires ciblés au sens du 2 du II du nouvel article 299 du CGI, à savoir qu'elles n'interviennent pas strictement sur les données ou sur le message publicitaire lui-même mais se contentent de faire l'intermédiaire entre l'acheteur et le vendeur.

Selon l'objet de l'amendement, **il s'agit ainsi de prévenir le risque de double taxation de la chaîne de valeur de la publicité** en ligne, en tant que publicité, d'une part, et de service d'intermédiation, d'autre part.

2. Une précision sur le taux de change applicable

À l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur du présent projet de loi, la commission des finances de l'Assemblée nationale a modifié la façon dont les **sommes encaissées en devises sont converties en euro** afin de déterminer l'assiette imposable.

Pour mémoire, le dispositif initial introduit au nouvel article 299 *quinquies* du CGI indiquait que les sommes encaissées en devises devaient être converties en euro en appliquant le taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne le premier jour de l'année au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

Afin de **correspondre davantage à la réalité économique** et de prendre en compte la saisonnalité des encaissements caractérisant certains services numériques, l'amendement prévoit que **les sommes encaissées en devises doivent être converties en euro sur une base mensuelle**, en appliquant le dernier taux de change publié au Journal officiel de l'Union

¹ [Avis du Conseil d'État sur le présent projet de loi](#), point 18.

européenne connu au premier jour du mois au cours duquel elles sont encaissées.

Par coordination, il est précisé que les redevables doivent conserver, à l'appui des montants retenus pour déclarer la TSN, le montant encaissé mensuellement en devises et le montant converti, ainsi que le taux de change retenu correspondant.

3. Des précisions relatives à l'information et aux pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale

Quatre amendements, dont deux identiques ayant fait l'objet d'un sous-amendement, ont été adoptés afin de **renforcer l'information et les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale** ainsi que de préciser les conditions de mise en œuvre de ses pouvoirs de contrôle.

a) Le doublement du délai de prescription, porté de trois ans à six ans

Le premier amendement a été adopté à l'initiative de notre collègue député Jean-Noël Barrot et plusieurs de ses collègues du groupe Mouvement démocrate (Modem) ainsi que de notre collègue Émilie Cariou et de ses collègues du groupe La République en Marche (LaREM), avec un avis favorable du rapporteur, qui l'a sous-amendé pour en améliorer la rédaction.

L'amendement modifie la portée de l'obligation de conservation des informations utilisées par les redevables pour déclarer la TSN, **en portant le délai de prescription de trois ans à six ans**. Il rétablit à cet effet l'article L. 177 A au sein du livre des procédures fiscales (LPF). En prolongeant de la sorte la durée pendant laquelle le droit de reprise de l'administration fiscale est susceptible de s'exercer, cet amendement étend *de facto* la durée durant laquelle les données personnelles des utilisateurs devront être conservées par les redevables de la TSN.

Le délai de prescription de droit commun fixé par l'article L. 186 du LPF est de six ans. Par exception, l'article L. 176 du même livre fixe ce délai à trois ans pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

De fait, **en établissant un délai de prescription plus long, cet amendement distingue donc la TSN du droit commun des taxes sur le chiffre d'affaires** ainsi que de l'impôt pour les sociétés, pour lequel l'article L. 169 du LPF prévoit un délai de prescription de trois ans.

Selon l'objet de l'amendement, **cette disposition dérogatoire vise à prendre en compte la complexité du contrôle du recouvrement de la TSN, justifiant un délai de reprise prolongé.**

b) Le renforcement des pouvoirs d'information de l'administration fiscale

Le deuxième amendement a été adopté à l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général. Il complète l'article L. 48 du

LPF afin de **préciser la portée de l'obligation de conservation des informations utilisées pour déclarer la TSN dans le cas d'un redevable membre d'un groupe** ayant opté pour l'option prévue au nouvel article 1693 *quater* B du code général des impôts.

Par coordination avec ce que le droit en vigueur prévoit pour le régime de groupe au titre de l'impôt sur les sociétés ou pour l'assujettissement à la TVA, il est prévu que l'information relative à la déclaration de la TSN porte sur les montants dont le contribuable serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe.

c) Une précision des conditions de mise en œuvre des pouvoirs de contrôle

Le troisième amendement a été adopté à l'initiative de notre collègue député Joël Giraud.

Le texte initial limitait l'obligation d'adresser une mise en demeure au cas où le redevable aurait répondu de manière insuffisante à la demande d'information de l'administration fiscale sur les éléments retenus par ce dernier dans sa déclaration (nouvel article L. 16 C du LPF). **L'amendement étend l'obligation de mise en demeure au cas où le redevable se serait abstenu de répondre à la demande de l'administration**, ce qui constitue une mesure de précision visant à renforcer l'information du redevable.

4. La suppression de la déductibilité partielle de la TSN au titre de la « taxe YouTube »

À l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général, **la déductibilité de la TSN due au titre des services de publicités ciblées de l'assiette de la « taxe YouTube », prévue à l'article 1609 *sexdecies* B du CGI, a été supprimée.**

Selon l'auteur de l'amendement, cette suppression est justifiée par la nécessité de préserver les recettes du Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC), auquel le produit de la « taxe *YouTube* » est affecté.

5. Des précisions apportées quant aux modalités spécifiques d'application de la TSN dès 2019

À l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général, **les modalités spécifiques de calcul de la TSN due au titre de 2019 ont été précisées.**

Ainsi que cela a été précédemment souligné, à défaut de disposition législative préalable, les redevables pourraient ne pas disposer des données de localisation des utilisateurs français pour la période antérieure à l'entrée en vigueur de la loi. Il s'ensuit une **difficulté pour déterminer le pourcentage représentatif** et, partant, le montant de TSN dû en 2019.

Pour la résoudre, l'amendement adopté prévoit que **le pourcentage représentatif** au sens du IV du nouvel article 299 *bis* du CGI appliqué aux sommes encaissées en 2019 **est évalué de la façon suivante** :

- pour l'acompte unique correspondant aux sommes encaissées entre le 1^{er} janvier 2019 et le 30 septembre 2019, à partir des données collectées entre l'entrée en vigueur de la loi et le 30 septembre 2019 ;

- pour la liquidation en avril 2020 du montant de TSN dû au titre de 2019, à partir des données collectées entre l'entrée en vigueur de la loi et le 31 décembre 2019.

Par conséquent, si **les sommes encaissées prises en compte dans le calcul de la TSN due au titre de 2019 correspondront effectivement à la totalité de l'exercice** - connu à la date de l'acompte unique et réalisé lors de la liquidation -, **la part de revenu rattachée à la France** conformément au mécanisme prévu au IV du nouvel article 299 *bis* du CGI **sera calculée avec un pourcentage représentatif déterminé sur une partie de l'exercice**.

Il s'ensuit que l'assiette comptable prise en compte correspond bien au chiffre d'affaires tiré des services taxables en 2019, mais que **la part rattachée à la France pour déterminer l'assiette taxable est calculée au moyen de données partielles**.

6. La remise d'un rapport sur l'avancement des négociations à l'OCDE

La commission des finances de l'Assemblée nationale a complété le présent article en prévoyant la présentation au Parlement d'un rapport annuel, avant le 30 septembre, sur **l'état des négociations conduites au sein de l'OCDE en vue de mettre en œuvre une solution** coordonnée d'actualisation des règles fiscales internationales en fonction des évolutions économiques et technologiques modernes.

Cet ajout résulte de **trois amendements identiques** adoptés à l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général, conjointement avec Benoît Potterie, rapporteur pour avis au nom de la commission des affaires économiques, de Denis Masségia, rapporteur pour avis au nom de la commission des affaires étrangères, ainsi que de Jean-Noël Barrot et de plusieurs de ses collègues du groupe Modem.

Dans le détail, ce rapport devrait préciser les éléments suivants :

- pour chaque proposition avancée lors des négociations à l'OCDE, la position de la France, de l'Union européenne et de chaque juridiction fiscale participant aux travaux, assortie de la motivation de chacune de ces positions ;

- l'état d'avancement des négociations et les perspectives d'aboutissement ;

- l'impact budgétaire, fiscal, administratif et économique pour la France et les entreprises françaises des mesures envisagées ;

- l'éventuelle avancée de travaux analogues conduits dans le cadre de l'Union européenne ou tout autre cadre international pertinent.

Ce rapport correspond à une **mesure de compromis face à la volonté de plusieurs députés de consacrer dans le dispositif le caractère temporaire de la taxe sur les services numériques**. Il vise à permettre au Parlement de suivre l'évolution des négociations à l'OCDE, dans la mesure où le Gouvernement a indiqué que la TSN avait vocation à disparaître à terme au profit d'une solution multilatérale. Il est ainsi précisé que le rapport doit faire état de l'incidence des négociations sur la TSN.

*

À l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général, la commission des finances de l'Assemblée nationale a par ailleurs adopté **onze amendements de précision rédactionnelle**.

B. EN SÉANCE PUBLIQUE

En séance publique, l'Assemblée nationale a adopté **cinq amendements**, dont **quatre amendements identiques et un amendement de précision rédactionnelle** du rapporteur.

À l'initiative de nos collègues députés Joël Giraud, rapporteur général, Éric Bothorel et plusieurs de ses collègues du groupe LaREM, Charles de Courson et plusieurs de ses collègues du groupe Libertés et territoires, et Émilie Cariou et plusieurs membres du groupe LaREM, l'Assemblée nationale a adopté **quatre amendements identiques**, ayant fait l'objet d'un avis favorable du Gouvernement.

Ils concernent le cas des **prestations complexes**, lorsqu'un service d'intermédiation ou une publicité ciblée inclut des prestations complémentaires accessoires.

Le critère retenu vise à **distinguer les prestations indissociables du service taxable des prestations pouvant être qualifiées d'accessoires**, selon les critères jurisprudentiels retenus par la Cour de justice de l'Union européenne en matière de TVA¹.

Le I du nouvel article 299 bis est ainsi complété afin de préciser la définition retenue des encaissements versés au titre d'un service taxable, en indiquant :

- pour les services d'intermédiation, que ces encaissements s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de cette interface, à l'exception de celles versées en contrepartie de biens ou de services dont l'achat n'est pas indispensable à l'utilisation de l'interface et n'en permet pas une utilisation dans de meilleures conditions ;

- pour la publicité ciblée et la vente de données, que ces encaissements s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les annonceurs ou leurs mandataires en contrepartie de la réalisation effective du placement des messages publicitaires ou permettant de réaliser un tel placement dans de meilleures conditions.

IV. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. *UNE TAXE NATIONALE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES, SEULE SOLUTION DANS L'ATTENTE D'UN ACCORD INTERNATIONAL*

1. **Envisager une solution nationale à défaut d'accord européen**

La taxe sur les services numériques (TSN), proposée par le présent article, décline, à une échelle nationale, la proposition de directive de la Commission européenne présentée le 21 mars 2018².

Une telle taxe constituait la solution de court terme envisagée par la Commission européenne, en parallèle d'une solution de long terme tendant à compléter la définition d'établissement stable avec un critère de présence numérique significative. À l'initiative de votre rapporteur, en sa qualité de rapporteur général, le Sénat avait adopté une **résolution européenne**³

¹ CJUE, *Stadion Amsterdam CV*, 18 janvier 2018 C-463/16.

² [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.

³ Voir la [résolution européenne n° 105](#) (2017-2018) du 22 mai 2018 sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM(2018) 147 final établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM(2018) 148 final concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

apportant son soutien à ces deux propositions, tout en faisant part d'indispensables axes d'amélioration¹, en particulier s'agissant de la TSN.

Initiée puis soutenue par la France, la proposition d'une TSN européenne s'est toutefois heurtée le 12 mars dernier à **l'opposition de quatre États membres au Conseil**². C'est pourquoi le Gouvernement a décidé de faire « cavalier seul » sur ce sujet.

De fait, la TSN proposée par le présent article reprend l'économie générale du dispositif proposé par la Commission européenne.

Les analyses de votre rapporteur, formulées l'an dernier en sa qualité de rapporteur général, demeurent d'actualité quant à la taxe nationale, en particulier s'agissant de son **champ réel** : parfois qualifiée, à tort, de « taxe GAFA », elle ne vise en réalité qu'une partie des services numériques, caractérisés par la **participation directe de l'utilisateur** dans la création de valeur. C'est le « travail gratuit » des utilisateurs qui est ici visé. Sont donc exclus la vente en ligne pour compte propre ainsi que la fourniture de contenus numériques. En d'autres termes, *Amazon*, pour ses activités de vente directe, et *Netflix* n'y seraient, par exemple, pas assujettis.

Cependant, **la transcription de la proposition de directive en dispositif national n'est pas exempte de difficultés**, dans la mesure où les deux propositions n'ont pas la même portée juridique au sein de la hiérarchie des normes. En effet, la mesure nationale proposée est soumise aux exigences du droit de l'Union européenne et ne saurait prévaloir sur les conventions fiscales conclues entre États membres, à la différence de la proposition de directive précitée.

La TSN proposée diffère ainsi sur au moins trois points de la proposition de la Commission européenne.

Deux d'entre eux tiennent à des choix techniques différents d'assiette :

- d'une part, si la Commission européenne retenait dans sa proposition initiale la vente de données générées à partir des informations fournies par les utilisateurs, le présent article retient uniquement la vente de données à des fins publicitaires, conformément à l'option *in fine* retenue au niveau européen à l'issue des échanges techniques au sein du Conseil, et l'inclut dans la catégorie des services de publicités ciblées, ce qui exclut du champ de la taxe les ventes de données à des fins industrielles et d'amélioration de la qualité des services et des produits ;

¹ Voir le [rapport n° 471](#) (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, 15 mai 2018, sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM(2018) 147 final établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM(2018) 148 final concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

² Il s'agit du Danemark, de l'Irlande, de la Finlande et de la Suède.

- d'autre part, en matière de services d'intermédiation, le critère proposé pour déterminer la localisation de la fourniture du service est fonction du nombre d'opérations incluant au moins un utilisateur situé en France, tandis que la proposition de directive appréciait le nombre d'utilisateurs ayant conclu des opérations.

Comme nous le détaillerons par la suite, le critère retenu par la France peut en pratique se traduire par une situation de double imposition, dans l'hypothèse où l'opération serait conclue par un utilisateur situé en France avec un autre utilisateur localisé dans un pays dans lequel serait également instituée une taxe sur les services numériques.

La troisième différence modifie plus largement la portée de la taxe proposée puisqu'elle concerne le seuil d'assujettissement. La proposition de directive retenait aussi deux seuils cumulatifs mais appréciés de façon distincte : un seuil de chiffre d'affaires total au niveau mondial de 750 millions d'euros et un seuil de chiffre d'affaires au niveau européen applicable au seul titre des services numériques relevant du périmètre de la taxe et fixé à 50 millions d'euros. Le dispositif proposé par le présent article rompt avec cette logique, en **appréciant le seuil mondial au seul regard des revenus réalisés au titre des services numériques taxables.**

Cette différence correspond avant tout à une **volonté de sécuriser le dispositif d'un point de vue juridique** au regard du principe d'égalité devant l'impôt. En effet, le critère de seuil est justifié par le Gouvernement à l'appui de considérations économiques¹ propres au secteur numérique distinguant les grandes entreprises des autres acteurs - existence de barrières à l'entrée, d'effets de réseau et de rendements croissants. De ce point de vue, seule une situation différente permet l'application d'un traitement différent, ce qui rend nécessaire de prendre en compte les seuls revenus tirés des activités numériques.

En outre, en retenant un seuil de chiffre d'affaires au titre des services numériques fournis en France de **25 millions d'euros, le Gouvernement a choisi un seuil proportionnellement plus élevé que celui retenu dans la proposition de directive**². Il s'agit d'ailleurs d'une différence notable avec les projets de nos voisins européens, comme l'Italie ou l'Espagne, même si un seuil analogue a été retenu dans l'avant-projet britannique - voir l'encadré présenté en première partie.

Le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire, a justifié ce choix devant la commission des finances de l'Assemblée nationale, en indiquant que « *nous avons choisi un seuil correspondant à la moitié du chiffre d'affaires retenu au niveau européen sans le calquer sur la part de la richesse française dans la richesse européenne. Ce seuil me semble raisonnable. [...] À trop*

¹ Relatives aux barrières à l'entrée, aux effets de réseau et aux rendements croissants qui caractérisent particulièrement ce type d'activités.

² À savoir 50 millions d'euros au titre des services fournis au sein de l'Union européenne.

baisser le seuil, on risquerait d'englober dans le champ de la taxe un nombre important de filiales françaises de grands groupes qui réalisent un chiffre d'affaires mondial supérieur à 750 millions d'euros »¹.

Il en résulte par conséquent une **forte concentration du nombre de groupes potentiellement assujettis** à la taxe, estimé à **une trentaine**, dont **seulement un groupe ayant son siège social en France**². De surcroît, comme l'a souligné Bruno Le Maire, ministre de l'économie et des finances, devant l'Assemblée nationale, **plus de 80 % du rendement attendu reposera sur des entreprises étrangères**³.

2. Répondre à un double objectif de rendement et de juste répartition de la charge fiscale

Le choix du Gouvernement d'envisager la création d'une TSN nationale s'inscrit dans un **double objectif de rendement et de juste imposition des entreprises du numérique**.

a) Assurer des recettes dès 2019 en sécurisant le dispositif

Pour faire face aux dépenses nouvelles résultant des mesures adoptées en décembre dernier⁴ en réponse à la crise des « gilets jaunes », évaluées à 10,8 milliards d'euros, il est indispensable de **dégager rapidement des marges de manœuvre budgétaire**.

L'estimation des recettes tirées de la TSN conduit toutefois à nuancer cet objectif.

Le ciblage du dispositif réduit en effet les recettes attendues, dans la mesure où elles sont évaluées à **400 millions d'euros en 2019**, soit 8 % seulement du rendement estimé par la Commission européenne pour la TSN européenne. Le tableau ci-après détaille l'évolution du rendement affiché par le Gouvernement, en mettant en regard l'assiette estimée correspondante.

¹ Voir [le rapport n° 1838](#) du 3 avril 2019 de Joël Giraud, fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le présent projet de loi, pp. 210-211.

² Selon les informations transmises par le Gouvernement à votre rapporteur.

³ Assemblée nationale, [compte-rendu intégral](#) de la première séance du lundi 8 avril 2019.

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

Évolution du rendement et de l'assiette estimés de la TSN

(en millions d'euros)

	2019	2020	2021	2022	Évolution 2019/2022
Rendement	400	450	550	650	+ 62,5 %
Assiette	13 000	15 000	18 333	21 666	

Source : commission des finances du Sénat, à partir de l'étude d'impact du présent projet de loi.

Cette estimation du rendement de la taxe appelle, de la part de votre rapporteur, deux remarques.

Premièrement, ce montant correspond à un rendement brut. Dans la mesure où la TSN acquittée pourra, pour les entreprises redevables, être déduite de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, ce montant pourrait être en partie grevé. Interrogé par votre rapporteur, le Gouvernement a indiqué ne pas être en mesure d'évaluer le nombre de redevables potentiels et, partant, ceux qui seraient susceptible d'imputer la TSN en charge de leur impôt sur les sociétés dû en France.

Cette question n'est toutefois pas neutre pour les recettes publiques : compte tenu du maintien du taux de 33,1/3 % pour les grandes entreprises en 2019, ce serait un tiers du rendement brut envisagé par le Gouvernement qui serait susceptible d'être déduit de l'impôt sur les sociétés cette année.

Deuxièmement, au fur et à mesure des auditions conduites par votre rapporteur, la perplexité s'est progressivement imposée quant à ce rendement. Les réponses du Gouvernement apportées aux questions de votre rapporteur n'ont guère dissipé ces doutes, dans la mesure où, en dépit de ses demandes, les hypothèses retenues n'ont pas été détaillées.

De plus, plusieurs des entreprises entrant dans le champ de la TSN ont indiqué à votre rapporteur le montant de TSN dont ils estimaient être redevables et qui s'avérait très faible au regard du nombre limité de groupes assujettis et du montant escompté. Si de tels éléments peuvent relever d'une stratégie opportune de communication, ils reflètent également un risque compte tenu du caractère déclaratoire de la taxe. Rien ne permet autrement de garantir précisément les montants versés par chaque entreprise concernée.

Enfin, le rendement attendu en 2019 n'est, en l'état de la rédaction du présent article, pas juridiquement sécurisé. En effet, ainsi que cela a été précisé ci-avant, les modalités d'appréciation du seuil d'assujettissement au regard du chiffre d'affaires rattaché à la France pourraient être jugées inopérantes en l'état faute de disposition transitoire d'application permettant

de calculer ce montant qui permet ensuite de déterminer si l'on entre ou non dans le champ de la taxe.

C'est pourquoi **il importe de préciser** que l'assujettissement est déterminé sur la base du rapport entre les revenus encaissés en 2018 et le pourcentage représentatif de la part des services rattachés à la France évalué entre le lendemain de la publication de la présente loi et le 31 décembre 2019.

Votre commission a **adopté l'amendement COM-23** en ce sens.

b) Répondre rapidement à la nécessité d'une juste imposition des entreprises du numérique

L'an dernier, en sa qualité de rapporteur général, votre rapporteur insistait sur **la nécessité de traiter le problème du faible niveau d'imposition des entreprises du numérique**. Plus largement, cette question fait de longue date l'objet des travaux de la commission des finances du Sénat.

Les grandes lignes d'une solution idoine sont connues ; elles faisaient l'objet de la proposition de long terme de la Commission européenne. Il s'agit de mieux prendre en compte la numérisation de l'économie dans les règles traditionnelles de territorialisation du revenu, adoptées sous l'empire de modèles d'affaires industriels, pour lesquels l'exercice d'une activité implique une présence physique. Ces projets font l'objet de négociations en cours au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), pour lesquelles **une issue est espérée d'ici la fin de l'année 2020**.

Cependant, **ces évolutions structurelles n'épuisent pas la nécessité d'une réponse rapide** en l'absence d'appréhension fiscale de certains types d'activités. Tel est en particulier le cas des services numériques reposant sur un « travail gratuit »¹ des utilisateurs.

Selon une étude de la Commission européenne fondée sur des modèles d'affaires types, **le taux effectif moyen d'imposition des entreprises multinationales numériques est de 9,5 %, alors qu'il s'élève à 23,2 % pour les entreprises multinationales traditionnelles**². En contrevenant au principe d'une juste répartition de la charge fiscale, ces différences remettent en cause les fondements de notre contrat social.

¹ Selon la formule du rapport de Pierre Collin et Nicolas Colin, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, rapport au ministre de l'économie et des finances, au ministre du redressement productif, au ministre délégué chargé du budget et à la ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, janvier 2013, France Stratégie*.

² Centre for European Economic Research (ZEW), *études réalisées pour la Commission européenne, TAXUD/2013/CC/120 : « Effective tax rates in an enlarged European Union – Final report 2016 » (2017) et « The Impact of Tax - planning on Forward - looking Effective Tax Rates » (2016)*.

Des études ultérieures ont toutefois remis en cause ces résultats, à l'instar du rapport publié par l'institut économique Molinari en mars dernier¹. Ce dernier concluait, à l'appui des taux d'imposition réels, que les GAFA « *sont significativement fiscalisés, avec 24 % d'imposition sur leurs profits à 5 et 10 ans* ».

Toutefois, l'étude s'attache aux taux d'imposition effectifs sur les résultats, à savoir le taux calculé en divisant le total de l'impôt sur les sociétés par le bénéfice de l'entreprise avant impôts. Or n'est pas seulement pris en compte la somme des impôts sur les résultats effectivement acquittés, mais également la somme des impôts provisionnés par ces entreprises. Ces sommes peuvent correspondre à des bénéfices localisés dans des juridictions accommodantes, mises en réserves dans l'attente d'une mesure d'incitation. Tel fut le cas avec l'instauration de la « *transition tax* » de l'administration Trump prévoyant un taux d'imposition réduit de 15,5 % ou 8 % selon la nature des profits rapatriés aux États-Unis.

Dans ces conditions, **une réponse rapide est indispensable pour assurer une juste imposition des entreprises du numérique**. Cette nécessité, déjà appuyée par votre rapporteur l'an dernier, est renforcée alors que ces préoccupations dominent le débat public actuel.

Certes, **l'application d'un impôt sur le revenu brut ne constitue pas une solution pleinement satisfaisante d'un point de vue économique**. Une taxe sur le chiffre d'affaires contribue à frapper indifféremment les entreprises réalisant un profit et celles qui n'en dégagent pas.

Toutefois, de telles taxes existent d'ores-et-déjà, à commencer par la taxe sur la valeur ajoutée dont la TSN reprend de nombreuses caractéristiques, et les seuils retenus permettent de viser des entreprises à forte capacité contributive, même en l'absence de profit sur un exercice donné².

De plus, à court terme, **force est de constater que les alternatives crédibles font défaut**.

L'exemple du **dispositif britannique de taxe sur les profits détournés – *diverted profit tax*** – est parfois avancé. En pratique, ce **dispositif participe avant tout d'un mécanisme anti-abus déjà prévu selon des modalités distinctes par le droit français**. Tel est en particulier le cas de l'article 57 du code général des impôts permettant de lutter contre les manipulations de prix de transfert, sur le fondement duquel l'administration fiscale a prononcé un montant de redressement en base de **3,2 milliards**

¹ « [La taxation française des services numériques : un constat erroné, des effets pervers réels](#) », Nicolas Marques, institut économique Molinari, mars 2019.

² En d'autres termes, le fait qu'une entreprise ou un groupe de cette taille ne réalise pas de profit témoigne la plupart du temps d'un arbitrage volontaire en faveur de l'investissement, plutôt que d'une incapacité structurelle à dégager un résultat net. C'est d'ailleurs la caractéristique principale du modèle de croissance des « start-up » du secteur numérique.

d'euros en 2017¹. Il peut d'ailleurs être relevé que **ce dispositif n'empêche pas le Royaume-Uni d'envisager l'introduction d'une TSN.**

En tout état de cause, **une définition purement nationale de l'établissement stable numérique serait de facto privée de portée** tant qu'elle n'est pas inscrite dans les conventions fiscales bilatérales conclues par la France avec ses partenaires. De plus, elle n'épuise pas le sujet, dans la mesure où la présence d'un établissement stable n'a pour conséquence que de reconnaître à l'État d'imposer une assiette, qui peut demeurer très réduite en l'absence de modification des modes de détermination des prix de transfert.

Si l'an dernier, votre rapporteur insistait sur la nécessité « *d'éviter la multiplication de mesures unilatérales au niveau des États membres, dont l'hétérogénéité est un obstacle à la construction du marché unique numérique* »², **l'échec d'une solution coordonnée au niveau européen rebat les cartes.** Loin d'être pleinement satisfaisante, l'introduction d'une taxe nationale doit être vue comme une mesure transitoire. Le Gouvernement considère quant à lui qu'il s'agit d'un moyen d'accélérer l'adoption d'un compromis international au sein de l'OCDE.

3. Prévoir une date d'extinction pour évaluer une solution imparfaite et nécessairement temporaire

En dépit des déclarations volontaristes du Gouvernement français et d'autres voisins européens, **la France serait le premier État membre de l'Union européenne à appliquer effectivement une taxe sur les services numériques.**

En effet, l'entrée en vigueur du dispositif analogue adopté par l'Italie à l'occasion de la loi de finances pour 2019 demeure suspendue à l'adoption des mesures réglementaires. Leur publication demeure incertaine, alors que ce dispositif a été décidé à l'initiative de la majorité précédente³. De même, le projet espagnol n'a pas prospéré, alors que l'ensemble du budget a été rejeté. De fait, comme l'a résumé Christophe Pourreau devant la commission des finances du Sénat le 30 avril dernier, « *nous sommes aujourd'hui dans une situation où aucun autre pays n'a encore mis en œuvre une taxe de ce type : des projets de taxe sont envisagés en Italie, en Espagne, en*

¹ Voir le [rapport n° 1236](#) de la mission d'information de l'Assemblée nationale relative à l'évasion fiscale et internationale des entreprises, Bénédicte Peyrol, 12 septembre 2018.

² Voir le [rapport n° 471](#) (2017-2018) précité, page 25.

³ Selon les indications transmises par la direction de la législation fiscale à votre rapporteur, « l'entrée en vigueur de la taxe, adoptée sous le précédent gouvernement, pourrait être remise en cause par la coalition aujourd'hui au pouvoir ».

Autriche et au Royaume-Uni, mais rien n'a été voté. La France a le projet le plus avancé en la matière »¹.

Cet « **avant-gardisme** » fiscal doit être souligné ; il témoigne de surcroît des **inconvenients de la taxe proposée**.

Ils sont, pour la plupart, identifiés par le Gouvernement et étaient déjà détaillés l'an dernier par votre rapporteur. Ils tiennent à l'imposition d'un revenu brut comme palliatif à l'imposition du résultat, à la procédure déclarative, à l'existence de victimes collatérales qui, déjà soumises à leur juste part d'imposition, devraient de surcroît s'acquitter de la TSN.

Cependant, comme nous le développerons par la suite, il existe de **multiples contraintes juridiques dans ce dispositif**. La spécificité de la taxe proposée forme son principal atout ; elle en détermine également les limites : **il est très difficile d'envisager des évolutions sans risquer de compromettre le dispositif dans son ensemble**.

Aussi votre rapporteur considère-t-il **indispensable que la taxe soit conçue comme une solution temporaire**, devant faciliter l'adoption d'une réponse coordonnée. Tel est l'engagement du Gouvernement, rappelé dans l'étude d'impact².

Toutefois, **cet objectif pourrait ne pas résister à l'épreuve du temps**. Les dispositions de l'article 2 du présent projet de loi qui revient sur la baisse de l'impôt sur les sociétés agissent à cet égard comme une « piqure de rappel ». Or, **si la TSN doit être soutenue, ses imperfections en font davantage un palliatif de second rang** qu'une solution optimale ayant vocation à durer, même à titre temporaire.

De surcroît, **cet engagement ne vaut qu'en cas d'accord international** de refonte des principes de la fiscalité directe, dont l'issue demeure incertaine.

Si le ralliement récent des États-Unis à la démarche de l'OCDE a favorisé une relance des négociations en janvier dernier, les intérêts divergent selon les États. Au titre du premier pilier des négociations, la réflexion porte sur la répartition des droits d'imposition, à travers la question du lien fiscal entre entreprises et juridictions. Certains pays disposant de grands marchés de consommation souhaitent renforcer le droit d'imposer et la part de bénéfices allouée aux pays de consommation, au détriment des pays de production et de localisation des biens incorporels. C'est à cette position que se sont récemment ralliés les États-Unis.

¹ Voir [le compte-rendu de l'audition commune](#) sur le présent projet de loi devant la commission des finances du Sénat le 30 avril 2019.

² [L'étude d'impact annexée au présent projet de loi](#) indique en effet que « la France étant pleinement impliquée dans les travaux internationaux de refonte des principes de la fiscalité directe, elle appliquera dès leur adoption les principes en cours de rénovation. La taxe ici introduite n'a donc vocation à s'appliquer que de manière temporaire et sera abrogée lorsque les nouveaux principes internationaux seront adoptés ».

La position de la France demeure, à ce stade, non précisée¹ ; sa priorité porte davantage sur le second pilier de négociation relatif à la mise en place de règles visant à garantir une taxation minimale des bénéficiaires des entreprises internationales. Cette approche traduit surtout une **prudence face aux risques de pertes des bases fiscales nationales**, dans la mesure où les gains des bases relatives aux modèles d'affaires numériques pourraient ne pas compenser les pertes des bases fiscales des modèles d'affaires traditionnels.

Or, **en optant pour une démarche solitaire** et inédite visant à remédier à une situation où « *la valeur est créée en France grâce aux consommateurs français, mais [où] les impôts sont perçus ailleurs, en Irlande ou aux États-Unis notamment* », selon la présentation du présent projet de loi devant l'Assemblée nationale par le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire², **la France applique de façon sectorielle le raisonnement tenu de façon générale par les pays émergents et les États-Unis**, tout en le justifiant par le « travail gratuit » des utilisateurs.

Pour ces deux raisons, votre rapporteur estime qu'il est indispensable d'inscrire dans le dispositif le caractère temporaire de la TSN.

En limitant son application aux exercices 2019 à 2021, soit une période de trois ans, la France affirmerait à ses partenaires sa volonté de conclure rapidement une solution coordonnée pour appréhender les nouveaux modes de création de valeur, sans risquer de compromettre la cohérence de sa position à l'OCDE.

À défaut d'accord multilatéral d'ici là, il sera toujours possible de prolonger la taxe. Cette prolongation éventuelle serait l'occasion d'un **nouveau débat parlementaire** visant à dresser le bilan des trois premiers exercices d'application.

C'est pourquoi votre commission a **adopté un amendement COM-19 prévoyant une application sur trois ans (2019-2021) de la TSN.**

¹ Interrogé sur ce point par votre rapporteur, le Gouvernement a seulement indiqué que « la France soutient une approche qui s'appuierait sur les principes actuels de pleine concurrence tout en permettant de mieux aligner la taxation des profits là où la valeur est créée ».

² Assemblée nationale, [compte-rendu intégral de la première séance du lundi 8 avril 2019](#).

B. LA VALIDITÉ JURIDIQUE DE LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES DEVRA ÊTRE CONFIRMÉE MAIS PEUT D'ORES-ET-DÉJÀ ÊTRE RENFORCÉE EN LA NOTIFIANT À LA COMMISSION EUROPÉENNE

1. Recourir à l'analyse économique pour justifier juridiquement la taxe : le pari risqué du Gouvernement

La particularité du dispositif proposé tient à ce qu'il a été **élaboré juridiquement en se reposant sur deux justifications tirées de l'analyse économique** :

- d'une part, s'agissant de l'assiette retenue, dans la mesure où la clé de voûte du dispositif tient à ce que certains services numériques se caractérisent par la valeur tirée de l'utilisateur ;

- d'autre part, s'agissant des seuils d'assujettissement fixés, qui s'appuient en particulier sur un avis de l'autorité de la concurrence de 2018 relatif à l'exploitation des données dans le secteur de la publicité sur internet¹.

Ces deux considérations modèlent la mesure proposée, au risque d'une assiette parfois complexe à appréhender.

Ainsi, en matière d'intermédiation, le critère de la valeur créée par l'utilisateur conduit à écarter certains pans des services numériques tels que le *e-commerce* et la fourniture de contenus.

Surtout, l'exclusion de certains services financiers pourrait présenter des difficultés. La précision apportée par l'Assemblée nationale ne répond qu'imparfaitement aux griefs soulevés par le Conseil d'État², qui a estimé que soit l'exclusion résultait du champ même de la taxe, qui ne concernerait pas ces services, soit elle devait être justifiée au titre d'un intérêt général.

S'agissant du second critère, le Conseil d'État a, dans son avis, relevé que **la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) « n'a pas reconnu à ce jour qu'une différence de puissance économique puisse justifier que des entreprises ne soient pas regardées dans une situation objectivement comparable »** pour l'application de l'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ainsi qu'au regard de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services³.

¹ Autorité de la concurrence, [avis n° 18-A-03 du 6 mars 2018](#) portant sur l'exploitation des données dans le secteur de la publicité sur internet.

² Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 18.

³ Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, points 26 et 32.

Comme certains articles de doctrine ont pu d'ores et déjà le souligner¹, la création de la taxe soulève plusieurs questions juridiques, sous l'angle du respect :

- du droit de l'Union européenne ;
- des engagements internationaux de la France en matière de conventions fiscales.

Il convient d'être prudent sur ce type de dispositif, sous peine de perdre des contentieux et de se voir contraindre à rembourser les redevables.

2. Une conformité incertaine au droit de l'Union européenne, mais un dispositif à sécuriser par la notification à la Commission européenne

Du point de vue du droit de l'Union européenne, deux questions se posent principalement, au regard des règles applicables en matière d'aide d'État et des libertés de circulation garanties par le TFUE.

a) Notifier la taxe sur les services numériques à la Commission européenne pour sécuriser le dispositif

En l'espèce, l'aide d'État pourrait résulter de l'absence d'application de la taxe aux entreprises n'atteignant pas les seuils d'assujettissement. Cette exonération *de facto* pourrait être analysée comme une renonciation des autorités françaises aux recettes fiscales qu'elles auraient pu percevoir.

À l'aune des critères jurisprudentiels retenus pour qualifier une aide d'État², **l'analyse se concentre sur la sélectivité de l'aide**. En réponse aux questions de votre rapporteur sur ce point, **le Gouvernement a répondu en deux temps**.

D'abord, en première analyse, il affirme que « ce dispositif ne peut être qualifié d'aide d'État dans la mesure où les différenciations introduites par l'existence d'un seuil d'assujettissement en fonction du chiffre d'affaires s'appliquent à des entreprises qui ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable au regard des objectifs poursuivis, qui consiste à taxer les entreprises caractérisées par une présence numérique significative en France et qui disposent d'effets de réseaux importants »³.

¹ Voir l'article de Bruno Gouthière, « La future taxe GAFA à l'épreuve des conventions fiscales et du droit de l'Union européenne » ou l'article d'Yves Rutschmann « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », *Droit fiscal* n° 13, 28 mars 2019.

² Comme le détaille le [vadémécum des aides d'État](#) (8^e édition) publié par la direction des affaires juridiques du ministère de l'économie et des finances, quatre critères s'appliquent : l'aide doit être imputable à l'État et financée par ses ressources, être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres, doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et doit accorder un avantage économique de manière sélective.

³ Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

Ensuite, **le Gouvernement considère également que même si la TSN était analysée comme une aide d'État, elle ne remplirait pas le critère de sélectivité** de sorte qu'elle ne serait pas incompatible avec l'article 107 du TFUE. Le Conseil d'État relève pour sa part « *qu'à ce jour la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas exclu qu'une différence de puissance économique puisse justifier que des entreprises ne soient pas regardées dans une situation objectivement comparable pour l'application de l'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* »¹.

Pour autant, même compatible sur le fond avec les dispositions de l'article 107 du TFUE, **une telle aide devrait être préalablement notifiée** à la Commission européenne en application de l'article 108 du même traité, sous peine d'être entachée d'irrégularité pour des questions de procédure.

Or, interrogé sur ce point par votre rapporteur, le Gouvernement a indiqué que « *la France considère que le projet de taxe sur les services numériques ne comporte aucune disposition pouvant être qualifiée d'aide d'État* » et qu' « *à ce titre, il n'est pas nécessaire de porter formellement ce texte à la connaissance de la Commission* » européenne².

Il s'agit d'un **choix risqué et peu cohérent du Gouvernement** car, dans l'éventualité où la TSN serait entachée d'irrégularité en raison de **l'absence de notification préalable**, il en résulterait une **obligation de rembourser les sommes indument perçues** pour de strictes considérations de procédure.

C'est pourquoi **votre rapporteur invite le Gouvernement à notifier la TSN à la Commission européenne**. Cette décision, qui relève des prérogatives du pouvoir exécutif, n'aurait d'autre conséquence que de **sécuriser juridiquement le dispositif et les recettes publiques**.

À cet effet, et sur proposition de votre rapporteur, la commission a introduisant un article additionnel 1^{er} bis A au présent projet de loi, prévoyant la remise d'un rapport dans le cas où le Gouvernement maintiendrait son choix de ne pas notifier, afin qu'il en détaille les raisons au Parlement³.

b) Apprécier le risque de non-conformité aux libertés de circulation

La doctrine s'est interrogée sur les **risques de restriction injustifiée au regard des libertés de circulation** garanties par le TFUE, à savoir, en l'espèce, la liberté d'établissement et la libre prestation de services⁴.

¹ Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 26.

² Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

³ Voir le commentaire de l'article 1^{er} bis A issu de l'amendement COM-25 adopté par la Commission.

⁴ Respectivement consacrées aux articles 49 et 56 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

En effet, « les seuils d'assujettissement prévus par le projet de loi conduisent, dans les faits, à faire peser la taxe plus lourdement sur les opérateurs étrangers que sur les opérateurs nationaux. [...] La compatibilité de la taxe avec les libertés de circulation nécessiterait que le ciblage des opérateurs non-résidents puisse être justifié soit par une absence de situation comparable entre opérateurs assujettis et entreprises exclues du champ de la taxe, soit, à défaut, par une raison impérieuse d'intérêt général »¹. Il ressort très clairement des déclarations publiques du Gouvernement la **volonté de cibler des grands groupes du numérique, essentiellement non-résidents**. Ainsi, lors de son discours de présentation du projet de loi le 6 mars dernier, le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire a insisté sur le point suivant : « l'objectif de ces seuils est très clair : nous ne voulons pas freiner l'innovation de nos start-up ni freiner la digitalisation de nos PME »².

Or, selon une jurisprudence de la CJUE, « les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur le siège des sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat »³.

À l'appui de cette analyse, la doctrine se fonde sur un arrêt de la CJUE rendu le 5 février 2014 à propos d'une taxe sur le chiffre d'affaires de certains secteurs du commerce de détail en magasin, mis en place en Hongrie de 2010 à 2012⁴. Cette taxe présentait toutefois deux particularités :

- d'une part, elle prévoyait l'application d'un **taux très fortement progressif en fonction du chiffre d'affaires**, en particulier dans sa tranche supérieure ;

- d'autre part, pour les groupes d'entreprises liées, elle prévoyait que **le chiffre d'affaires de l'ensemble des entités du groupe soit pris en compte** pour le calcul de la taxe, ce qui avait pour effet d'augmenter le taux appliqué aux entreprises détenues par un groupe de sociétés.

En l'espèce, la Cour de Luxembourg a conclu que « les articles 49 et 54 du TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre relative à un impôt sur le chiffre d'affaires [...] qui oblige les assujettis qui constituent, au sein d'un groupe de sociétés, des entreprises liées [...] à additionner leurs chiffres d'affaires en vue de l'application d'un taux très progressif, et ensuite à répartir le montant d'impôt ainsi obtenu entre elles au prorata de leurs chiffres d'affaires réels, dès lors – ce qu'il appartient au juge de renvoi de vérifier – que les assujettis appartenant à un groupe de sociétés et relevant

¹ Voir l'article d'Yves Rutschmann et « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », Droit fiscal n° 13, 28 mars 2019, §9.

² Voir le discours de Bruno Le Maire à l'occasion de la conférence de presse sur la taxation des grandes entreprises du numérique, le 6 mars 2019, retranscrit sur le site vie-publique.fr.

³ Voir l'arrêt CJUE, aff. 385/12, Hervis Sport, 5 février 2014.

⁴ CJUE, aff. 385/12, Hervis Sport, 5 février 2014.

de la plus haute tranche de l'impôt spécial sont liés, dans la plupart des cas, à des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre »¹.

L'élément déterminant dans cet arrêt tient au caractère fortement progressif de la taxe : c'est bien à l'appui de cette caractéristique que le juge de l'Union européenne identifie une potentielle restriction déguisée à la liberté d'établissement. Or, sur ce point, contrairement au projet initial du Gouvernement, **c'est bien un taux unique qui a *in fine* été retenu**. Cet ajustement visait précisément à prendre en compte l'avis défavorable du Conseil d'État compte tenu des risques juridiques qu'un taux progressif aurait entraîné².

L'appréciation que la Cour de justice de l'Union européenne serait susceptible de retenir sur la TSN française ne pourrait donc être purement décalqué sur l'arrêt précité.

Toutefois, le risque ne peut être ignoré.

Dans l'éventualité où la TSN française était analysée comme une discrimination dissimulée, **le Gouvernement considère toutefois que cette situation pourrait être justifiée compte tenu de la situation différente** dans laquelle les entreprises se trouvent placées. En effet, « *il conviendrait de considérer que deux entreprises ne se trouvent pas dans une situation objectivement comparable au regard d'une imposition si et seulement si la différence de traitement en cause correspond à une différence de capacité contributive* »³.

Il s'agit toutefois d'une interprétation, qui n'a jamais fait l'objet d'une décision de la CJUE, ce que le Conseil d'État a relevé⁴.

3. Mesurer le risque d'une requalification de la TSN comme impôt relevant du champ des conventions fiscales

La TSN est conçue comme un dispositif permettant, tout en reposant sur le revenu brut, de **compenser l'impossibilité de faire entrer dans le champ de l'impôt sur les sociétés**, selon les règles actuelles de répartition, **les bénéficiaires tirés par les entreprises du numérique** à raison de leurs activités en France.

C'est ainsi que **la TSN peut être qualifiée de « taxe de substitution »**¹.

¹ Voir [les conclusions de l'arrêt](#) de la CJUE (grande chambre) du 5 février 2014 précité.

² Le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire a précisé devant la commission des finances de l'Assemblée nationale que « pour ce qui est de la progressivité, ce principe avait effectivement été envisagé, mais nous nous sommes rangés aux arguments de la Commission européenne et du Conseil d'État, qui nous ont indiqué que la création d'une taxe progressive pouvait poser un problème juridique », voir le [rapport n° 1838 de Joël Giraud](#), fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, sur le présent projet de loi, page 225.

³ Réponse de la Direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

⁴ Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 32.

À l'appui de cette considération, certains soulignent le **risque que la taxe soit requalifiée et intégrée dans le champ des conventions fiscales**². Il en résulterait une **dévitilisation** de l'ensemble du dispositif, dès lors que la TSN ne serait alors éligible que si l'entreprise étrangère redevable disposait d'un établissement stable en France.

Le Conseil d'État a témoigné d'une certaine prudence à cet égard, relevant que *« l'assiette de la taxe projetée repose sur les sommes encaissées au titre des prestations de service, sans considération du revenu net éventuellement dégagé par le fournisseur de service. En outre, aucun mécanisme permettant d'imputer la taxe sur le montant de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés éventuellement dû n'est prévu. Dès lors, cette taxe ne devrait pas rentrer dans le champ d'application des règles de répartition des droits d'imposer prévus par les conventions fiscales »*³.

Ce même argument a justifié l'opposition du Gouvernement à des amendements proposés par certains députés, et que votre rapporteur aurait également volontiers porté, visant à introduire une super-déduction qui aurait permis de neutraliser la TSN acquittée du montant d'impôt sur les sociétés éventuellement dû.

Le Gouvernement considère pour sa part que *« l'approche selon laquelle la TSN pourrait entrer dans le champ d'application des conventions fiscales car elle peut être présentée comme un « palliatif » temporaire aux travaux internationaux de refonte des principes de la fiscalité directe est juridiquement inopérante »*⁴.

C. LES EFFETS COLLATÉRAUX DE LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES DOIVENT ÊTRE DAVANTAGE PRIS EN COMPTE

1. Accepter le choix d'une assiette rudimentaire mais efficace

Comme nous l'avons précédemment relevé, en ce qu'elle porte sur le chiffre d'affaires, la TSN s'inscrit à rebours des préceptes d'un bon impôt.

Certains représentants des entreprises du secteur ont avancé la **proposition d'une assiette intermédiaire, fondée sur la marge brute**. Cet indicateur du compte de résultat présente certes l'avantage de prendre en

¹ Voir l'article précité de Bruno Gouthière, « La future taxe GAFA à l'épreuve des conventions fiscales et du droit de l'Union européenne ».

² Le fondement juridique d'une telle requalification porterait sur le principe selon lequel « un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but », selon les termes de l'article 31 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969, appliqué par le juge de l'impôt français bien que ce texte n'ait pas été ratifié par la France. En application de ce principe, le juge de l'impôt pourrait considérer que ces dispositions n'autorisent pas un État à adopter une mesure de droit interne dont l'objet ou l'effet serait de vider de sens les stipulations conventionnelles.

³ Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 36.

⁴ Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

compte les coûts supportés par une entreprise au titre de ses activités. Toutefois, **une telle proposition ne saurait être retenue pour deux raisons essentielles** :

- **économique**, car la marge brute pourrait favoriser des démarches d'optimisation fiscale où les redevables maximiseraient les coûts supportés, au risque d'une érosion substantielle de l'assiette ;

- **juridique**, car la marge brute se rapprocherait encore davantage d'un bénéfice et renforcerait les risques d'une requalification de la TSN comme relevant des conventions fiscales.

Dans ces conditions, **le choix d'une assiette certes imparfaite économiquement mais qui a l'avantage d'être primaire assure la simplicité et l'efficacité de la TSN au regard des deux objectifs visés.**

Cependant, il importe de relever que la TSN procède d'une **construction originale** : la taxe ne porte pas sur le chiffre d'affaires réellement réalisé en France au titre des services numériques fournis par les entreprises assujetties. Elle repose sur un **agrégat construit pour l'application seule de la taxe**, déterminé à partir du chiffre d'affaires mondial tiré par une entreprise de la fourniture de ces services et de la part des utilisateurs localisés en France au cours de l'année civile.

Déterminer l'assiette soulève par conséquent plusieurs difficultés, comme nous le détaillerons par la suite :

- pour identifier les revenus mondiaux réellement associés aux services taxables, *a fortiori* s'agissant d'entreprises établies à l'étranger et aux modèles d'affaires très spécifiques ;

- pour contrôler le nombre total d'utilisateurs et le nombre d'entre eux ayant utilisé le service depuis la France, dans la mesure où un faible écart serait susceptible de modifier fortement le coefficient représentatif déterminant le montant de TSN dû¹.

Pour autant, ce choix d'assiette est cohérent avec l'objectif général de la TSN, qui est d'appréhender la valeur créée par l'utilisateur. En portant sur les sommes réellement encaissées en France, la TSN n'aurait qu'imparfaitement atteint cet objectif, puisque l'assiette aurait pu varier en fonction des structurations internes des groupes d'entreprises. Une telle approche n'aurait de surcroît pas permis d'appréhender correctement les marchés bifaces, dont la particularité est de faire contribuer diversement les

¹ Par exemple, pour un revenu mondial d'un milliard d'euros correspondant à un total d'utilisateurs de 100 000, dont 10 000 situés en France, le montant de TSN dû s'élève à 100 millions d'euros. Une simple variation de 10 % du nombre d'utilisateurs mondiaux déclaré par l'entreprise se traduirait par un montant de TSN diminué de 10 % environ.

utilisateurs d'un service d'une manière ni directement corrélée à la valeur du service fourni, ni à la valeur qu'ils apportent par leur activité¹.

C'est pourquoi, **tout en mesurant leurs inconvénients, votre rapporteur a décidé de ne pas modifier ces règles spécifiques de détermination de l'assiette.**

2. Prévenir les risques de double-imposition au niveau de la taxe sur les services numériques

a) Le risque d'imposition multiple est maîtrisé

Ces règles spécifiques d'assiette pourraient toutefois conduire à **taxer plusieurs fois un chiffre d'affaires correspondant à une même opération.**

Cette difficulté a notamment été analysée par l'étude réalisée par le cabinet Taj² à la demande de la *Computer and communications industry association* (CCIA), organisation internationale représentant les intérêts des entreprises des technologies de l'information et des communications. Reprenant la chaîne de valeur de la publicité numérique et les intermédiaires à l'œuvre, l'étude indique que pour une dépense publicitaire réelle de 100, la base taxable pourrait, en pratique, s'élever à 370 en raison des impositions multiples.

Toutefois, **ce risque a été en grande partie neutralisé** par l'exclusion des services d'intermédiation en matière de publicité ciblée adoptée par l'Assemblée nationale.

De plus, le dispositif proposé précise explicitement que le revenu taxé porte uniquement sur l'aval de la chaîne de valeur. C'est ce qu'a précisé Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale, devant la commission des finances du Sénat le 30 avril dernier : **« y a-t-il un risque de double taxation en cas de chaîne économique complexe ? Le projet de loi prévient ce risque au maximum, avec une définition des services taxables particulièrement ciselée, notamment pour la publicité en ligne. Nous ciblons uniquement les prestataires qui commercialisent auprès des annonceurs des solutions permettant d'acheter des espaces publicitaires. Seul le dernier maillon est donc concerné »**. Il a d'ailleurs ajouté **« être prêt à travailler avec les opérateurs sur la définition des services taxables, et [à] le préciser dans les commentaires administratifs. Il n'y aura pas de taxation en cascade »**³.

¹ L'exemple type est celui d'un moteur de recherche : généralement gratuit pour l'utilisateur, le service est rémunéré par l'exploitation tiré des données de l'utilisateur.

² « [Taxe sur les services numériques, étude d'impact économique](#) », Taj, mars 2019.

³ Voir [le compte-rendu de l'audition commune](#) sur le présent projet de loi devant la commission des finances du Sénat le 30 avril 2019.

b) *Le risque à attendre d'une double imposition en cas de prestation transfrontalière*

Une autre difficulté tient à l'application conjointe éventuelle de deux TSN nationales à un service numérique mettant en relation deux utilisateurs situés pour l'un en France et pour l'autre dans un pays appliquant une taxe analogue.

En ce cas, **pour la même opération, la plateforme d'intermédiation serait assujettie deux fois**, au titre de chacune des deux taxes.

Cet écueil n'existait pas dans la solution proposée par la Commission européenne, dès lors qu'il s'agissait d'une taxe uniformisée. Pour ces opérations, la proposition de directive proposait donc de répartir le montant de taxe entre États membres en fonction du nombre d'utilisateurs recourant à ce type de services.

À l'inverse, le Gouvernement a fait le choix de taxer une opération dès lors qu'un des utilisateurs est localisé en France. Comme ce dernier l'a indiqué à votre rapporteur, cette orientation correspond à **une volonté « de taxer le plus largement possible »** et à *« un choix assumé qui ne comprend donc aucun mécanisme unilatéral de résolution d'un éventuel conflit de taxation »*¹.

Considérant que cette situation de double-imposition n'est pas satisfaisante, votre rapporteur a étudié différentes pistes pour la prévenir. Deux solutions ont été envisagées :

- la première, suivant le modèle du projet britannique², visait à neutraliser les situations de double-imposition en cas de prestation transfrontalière, ce qui relève toutefois d'un accord au cas par cas avec les autres États ayant mis en œuvre une taxe analogue et constitue une prérogative du pouvoir exécutif ;

- la seconde, suivant la proposition de la Commission européenne, consistait à déterminer l'assiette en fonction du nombre total d'utilisateurs ayant réalisé une opération, et non opération par opération, ce qui aurait modifié l'équilibre général des règles d'assiette de la taxe et le rendement potentiel de la TSN, sans neutraliser intégralement le risque de double-imposition, dans la mesure où les mêmes modalités auraient dû être appliquées par l'autre juridiction.

Pour le moment, ce risque reste hypothétique puisque la France est « pionnière » dans l'instauration de la taxe. Il conviendra toutefois que **le Gouvernement trouve une solution dès lors que la question de cette double-imposition se posera réellement.**

¹ Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

² Voir la [consultation du HMRC](#) sur le projet de digital service tax, page 21.

3. Limiter les risques de « victimes collatérales » pour les entreprises déjà imposées sur leurs résultats en France

À l'occasion de la résolution européenne adoptée par le Sénat l'an dernier, votre rapporteur soulignait, en sa qualité de rapporteur général, le problème essentiel de la solution de court terme envisagée par la Commission européenne. Taxer le chiffre d'affaires comme palliatif de l'obsolescence des règles de répartition des droits d'imposer se traduisait, **pour les entreprises déjà imposées sur leurs bénéfices, par une double peine.**

Le même écueil se présente pour la mesure proposée.

La déductibilité en charge de l'impôt sur les sociétés ne constitue qu'une atténuation qui relève du droit commun applicable à toute charge. Surtout, elle n'est pas fidèle à l'objectif de la TSN, présentée comme un moyen de soumettre à une juste imposition les grandes entreprises du numérique qui, selon le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire, « *dégagent des bénéfices importants et les rapatrient ensuite ailleurs sans payer leur juste part d'impôt* »¹. Il est d'ailleurs explicite que le Gouvernement justifie le taux de 3 % compte tenu d'un objectif d'imposition du résultat à hauteur de 20 %².

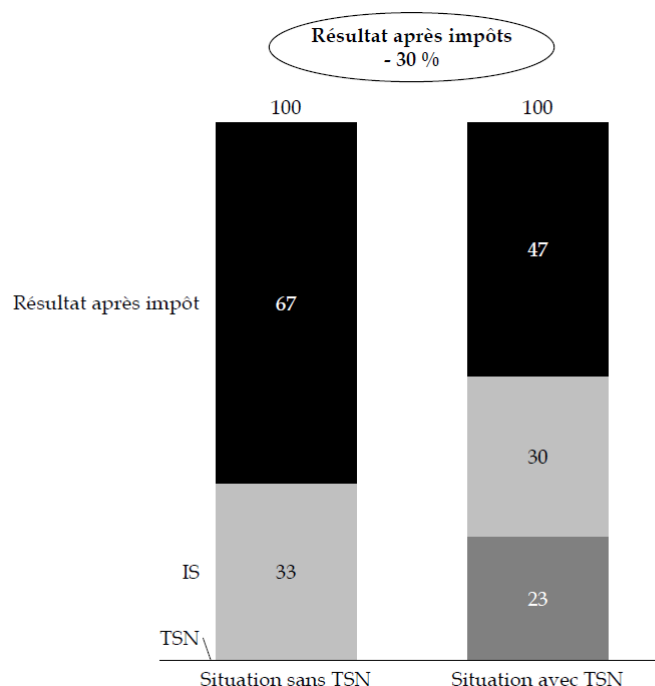
Comme le détaille le graphique ci-après, ces « victimes collatérales » devront faire face à une hausse de leur imposition, qui entraînerait **une chute de leur résultat en France après impôts d'environ 30 %**. Pour un cas concret d'une société française du numérique porté à la connaissance de votre rapporteur, le taux effectif d'imposition serait majoré de près de 44 %³.

¹ Voir le discours de Bruno Le Maire à l'occasion de la conférence de presse sur la taxation des grandes entreprises du numérique, le 6 mars 2019, retranscrit sur le site vie-publique.fr.

² Selon les informations transmises par le Gouvernement à votre rapporteur, « le taux de 3 % a été calculé sur la base d'un taux de marge opérationnel (le ratio du résultat sur le chiffre d'affaires) évalué à 15 % et d'un objectif d'imposition (mesuré par le ratio impôt sur résultat) de 20 %. Le produit de ces deux ratios détermine le taux retenu de la taxe : 3 % ».

³ Le taux effectif d'imposition, de 34 % actuellement, serait porté à près de 49 % après application de la taxe sur les services numériques.

Impact de la TSN sur le résultat après impôt d'une entreprise numérique réalisant un chiffre d'affaires de 1 000 euros



Source : commission des finances du Sénat.

Lecture : dans le cas d'une société réalisant un chiffre d'affaires de 1 000 euros et un résultat net imposable en France de 100 euros exclusivement par des activités numériques entrant dans le champ de la taxe sur les services numériques, l'impôt total serait de 53 euros (30 euros TSN + 23 euros IS) si la TSN était déductible en tant que charge, contre 33 euros initialement.

Votre rapporteur ne saurait se résoudre à cette situation, fortement préjudiciable pour les entreprises s'acquittant déjà de leurs impôts sur les bénéfices qu'elles réalisent en France.

Pour autant, les voies de neutralisation sont complexes car elles conduisent à renforcer le lien entre la TSN et l'imposition du revenu, au risque d'accroître la requalification de la TSN comme impôt relevant des conventions fiscales.

Si votre rapporteur avait préconisé l'an dernier pour la proposition de directive une **déduction de la TSN du montant d'impôt sur les sociétés dû** - sous forme de crédit d'impôt ou de « super-déduction » -, **cette proposition ne pourrait être appliquée à un mécanisme national**. En effet, dans la mesure où le droit dérivé de l'Union européenne prime sur les conventions fiscales bilatérales, le risque d'incompatibilité de la TSN européenne avec les conventions fiscales internationales ne se serait manifesté que dans les relations avec des États tiers, cas qui s'avèreraient assez limités, où les stipulations des conventions bilatérales interdisant la déductibilité primeraient sur celles de la directive. Tel ne serait pas le cas

d'une loi nationale, qui devrait alors s'effacer devant les dispositions des conventions fiscales bilatérales, privant *de facto* de portée la TSN nationale.

C'est également **l'argument retenu par le Gouvernement en séance publique pour s'opposer aux propositions de « super-déduction »** en charge qui, sans porter sur le montant d'impôt sur les sociétés dû, conduirait, par la pondération en charge de la TSN acquittée, à neutraliser intégralement le surcroît d'imposition. Il en résulterait un lien indirect entre la TSN acquittée et l'impôt sur les sociétés dû.

Aussi votre rapporteur a-t-il considéré d'autres voies, en s'intéressant aux impositions ne relevant pas du champ des conventions fiscales.

Un impôt de production général demeure appliqué au chiffre d'affaires des grandes entreprises : la **contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S)**. Le précédent Gouvernement avait d'ailleurs la volonté de la supprimer progressivement compte tenu des biais qu'elle comprend en tant que taxation du chiffre d'affaires. Pour des raisons budgétaires, **le Gouvernement précédent avait finalement renoncé à sa suppression**, pour concentrer la C3S sur les grandes entreprises. En effet, son taux de 0,16 % est appliqué à l'ensemble du chiffre d'affaires annuel réalisé en France, après un abattement de 19 millions d'euros.

Votre rapporteur propose donc de déduire le montant de TSN de la C3S dont sont également redevables les entreprises. Certes, les caractéristiques de cette contribution (taux et abattement) impliquent que le montant de C3S dû sera, dans la plupart des cas, inférieur à la TSN¹.

Cependant, **votre rapporteur relève trois avantages** à la mesure qu'il propose :

- d'abord, dans la mesure où **la C3S ne relève pas du champ des conventions fiscales**, la mesure n'accentue pas le risque de requalification de la TSN comme impôt entrant dans ce périmètre ;

- ensuite, sans relever des conventions fiscales, **la C3S porte également sur les entreprises qui s'acquittent déjà de leurs obligations fiscales en France** puisqu'elle s'applique aux sociétés ayant leur siège en France ou à l'étranger « à raison des affaires réalisées [en France] et [les] rendant passibles de l'impôt sur les sociétés » (5° de l'article L. 137-30 du code de la sécurité sociale) ;

- enfin, **la mesure appréhende sans doute davantage qu'un mécanisme d'imputation sur l'impôt sur les sociétés la réalité économique du secteur numérique en forte croissance**, où les résultats sont souvent

¹ Sauf pour le cas d'un conglomérat à forte emprunte empreinte numérique, mais exerçant également des activités annexes le conduisant à réaliser un chiffre d'affaires élevé en France hors services taxables au sens de la TSN.

réinvestis et conduit à ne pas dégager de bénéfices assujettis à l'impôt sur les sociétés.

De fait, **l'application de la C3S et de la TSN conduirait de facto en France à une double-imposition du chiffre d'affaires** pour les entreprises redevables des deux dispositifs. Une telle situation serait particulièrement **préjudiciable pour la trésorerie de ces entreprises**.

Si cette solution ne neutralise pas le risque d'une imposition supplémentaire pour ceux qui paient leurs impôts sur les bénéfices en France, **elle allège directement les conséquences négatives pour leur trésorerie et les prémunit d'une double-taxation de leur chiffre d'affaires**.

En outre, la mesure proposée respecte les exigences juridiques rappelées précédemment.

Du point de vue du droit de l'Union européenne, elle constitue une **aide d'État compatible avec les règles du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)**. En effet, elle n'est pas contraire à l'article 107 du TFUE puisque les entreprises qu'elle vise ne sont pas placées dans une situation juridique et factuelle comparable. Dès lors qu'une entreprise est redevable concomitamment de la C3S et de la TSN, la mesure s'applique. Il reviendra toutefois au Gouvernement de notifier cette mesure à la Commission européenne dans le cadre de la notification globale de la TSN que votre rapporteur estime indispensable.

En outre, la mesure proposée par votre rapporteur est **conforme à la liberté d'établissement** puisque la C3S concerne l'ensemble des entreprises, quel que soit leur pays de siège, à raison des activités exercées en France les rendant passibles de l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, au regard du **principe d'égalité devant l'impôt**, la mesure proposée vise à prévenir une situation de double-imposition qui ne se matérialiserait que pour les redevables soumis à la fois à la C3S et à la TSN.

Votre commission a adopté **un amendement COM-21** en ce sens.

Bien entendu, **la perte pour la caisse nationale d'assurance-vieillesse (CNAV)**, qui bénéficie des recettes de la C3S, **devra être compensée par l'État**, même si elle devrait rester limitée.

4. Souligner le risque de report de la taxe sur les utilisateurs

Comme pour tout dispositif fiscal, la question de **l'incidence sur les utilisateurs** doit être posée, *a fortiori* pour des secteurs caractérisés par des rendements croissants à mesure que ses utilisateurs augmentent. Pour ces acteurs, **leur position de marché leur permet d'envisager de reporter la taxe**.

Sur ces questions, **l'étude précitée du cabinet Taj livre une conclusion tranchée** : la TSN serait *in fine* supportée à **96 % par l'utilisateur** – dont 57 % par le consommateur et 39 % par les marchands et annonceurs – et seulement à 4 % par le redevable¹.

Ces conclusions s'appuient toutefois sur des hypothèses d'élasticité-prix de l'offre et de la demande conduisant sans doute à accentuer la capacité des redevables, puis des utilisateurs de premier niveau à répercuter la taxe.

Sur le fondement de cette étude, certains ont pu y voir une taxe préjudiciable aux exportations, dès lors qu'un marchand français proposant un bien sur une place de marché occasionnerait pour l'opérateur une taxe, contrairement à un marchand étranger, de sorte que la structure de coûts deviendrait défavorable au marchand français.

À cet égard, le fait que la taxe ne soit pas appliquée au strict chiffre d'affaires français, mais au chiffre d'affaires mondial retraité à l'aune du coefficient représentatif d'utilisateurs français constitue **une protection pour le consommateur français**.

En matière de publicité ciblée, le lien sera sans doute plus aisé à établir, dans la mesure où une publicité est souvent élaborée pour un marché cible. Il est donc probable qu'une partie du coût de la TSN supporté par l'annonceur soit reporté sur l'entreprise.

Le Gouvernement considère qu'il en va différemment pour les services d'intermédiation, pour lesquels le lien entre la TSN et l'utilisateur français pourrait être plus complexe à établir. Il indique à cet effet que *« l'analyse micro-économique proposée par Deloitte-Taj repose sur la prémisse erronée que les opérateurs de place de marché répercuteront spécifiquement la TSN sur les entreprises nationales. Si ces opérateurs restent tout à fait libres de leur politique tarifaire et sont effectivement susceptibles d'adopter une telle approche, force est de constater que cette stratégie de répercussion ne serait pas rationnelle sur le plan économique. [...] En l'absence de toute corrélation directe entre le montant de la taxe et les sommes versées par les acteurs nationaux, la stratégie optimale de répercussion de cette nouvelle charge fiscale par l'opérateur serait d'augmenter les prix auprès des entreprises qui auront le plus de propension à payer »*.

Une autre stratégie pourrait être de privilégier une faible hausse du prix du service pour l'ensemble des acteurs à une augmentation plus élevée mais limitée à un nombre réduit d'utilisateurs.

¹ Selon l'étude précitée. Dans le détail, pour les places de marché numériques de biens, la répartition serait de 10 % pour le redevable, 45 % pour le consommateur et 45 % pour le marchand ; pour les places numériques de services, la répartition serait de 54 % pour le consommateur et 48 % pour le marchand, soit un gain de 1 % pour le redevable ; pour la publicité numérique, la répartition serait de 77 % pour le consommateur et 23 % pour l'annonceur, soit une neutralité totale pour le redevable.

Quoiqu'il en soit, **le risque d'un report de la taxe sur les utilisateurs est réel.**

D. LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES SERA COMPLEXE À METTRE EN ŒUVRE

1. Préserver la confidentialité des données personnelles tout en assurant la localisation effective des utilisateurs

La TSN repose fortement sur la localisation des utilisateurs. D'une part, dès lors que le service est fourni à un utilisateur situé en France, le service entre dans le champ de la taxe. D'autre part, c'est en fonction de la proportion d'utilisateurs situés en France que son assiette est déterminée.

Ce critère est susceptible de soulever plusieurs difficultés :

- **juridiques**, compte tenu des exigences applicables en matière de protection des données personnelles ;
- **pratiques**, puisque les entreprises devront identifier les utilisateurs recourant à leurs services depuis le territoire français.

À cet égard, le dispositif juridique se contente d'indiquer que la localisation en France est constituée dès lors que l'utilisateur consulte une interface numérique au moyen d'un terminal situé en France. Cette formulation large vise à **laisser les instructions fiscales déterminer les modalités concrètes d'identification** de la localisation des utilisateurs.

Devant la commission des finances de l'Assemblée nationale, le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire les a précisées, en déclarant que *« le critère de localisation principal, c'est l'adresse IP, mais ce n'est pas le critère unique. Cela sera indiqué dans la doctrine fiscale, notamment dans le Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), qui précisera, dans le respect de la hiérarchie des normes, que l'adresse IP peut faire partie des éléments utilisés par les redevables pour territorialiser l'assiette, à charge ensuite de définir éventuellement d'autres éléments pour compléter cet élément principal qu'est l'adresse IP »*¹.

En la matière, **deux impératifs doivent être conciliés** : si la **localisation doit être établie de manière fiable**, il importe également d'utiliser un critère de localisation proportionné pour **respecter la protection de la vie privée des utilisateurs**.

Au cours des auditions qu'il a conduites, votre rapporteur s'est enquis du degré de fiabilité et d'intrusion qu'impliquait l'utilisation de l'adresse IP. Selon les indications des représentants de la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL), **cet indicateur présente le**

¹ Voir le [rapport n° 1838 de Joël Giraud](#), fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, sur le présent projet de loi, page 214.

bon degré de granularité pour concilier ces impératifs. Toutefois, votre rapporteur a également noté que **l'adresse IP présente des imperfections à deux titres :**

- compte tenu de la pénurie d'adresses IP, un opérateur téléphonique peut regrouper sur une adresse unique l'ensemble des connexions établies à partir de leurs lignes de téléphonie mobile ;

- certaines entreprises recourent désormais à des optimisateurs de flux, de sorte que leurs connexions internet sont évolutives au gré de la demande et peuvent être rattachées à des adresses IP localisées à l'étranger.

Si elles peuvent être considérées comme marginales aujourd'hui, **ces imperfections pourraient rapidement remettre en cause l'efficacité du critère de l'adresse IP et, partant, la pertinence de l'assiette retenue pour la TSN.**

C'est pourquoi votre rapporteur considère que **les modalités de détermination du critère de localisation doivent être fixées par décret en Conseil d'État, gage d'une meilleure garantie de la proportionnalité du critère retenu.**

Votre commission a adopté un **amendement COM-20** en ce sens.

Pour ce qui concerne la difficulté pratique pour les entreprises assujetties d'identifier les utilisateurs situés en France, deux questions se posaient :

- une question d'ordre juridique d'une part, comme une saisine de la CNIL par l'Association des services internet communautaires (ASIC) l'avait souligné¹, puisqu'à défaut de fondement légal préalable, les entreprises pouvaient ne pas disposer des données de localisation antérieures à l'entrée en vigueur de la présente loi ;

- une question pratique d'autre part, dans la mesure où des adaptations techniques seront requises pour permettre aux entreprises de systématiser l'identification de la localisation selon les exigences du dispositif proposé.

Pour la première question, les modifications apportées par l'Assemblée nationale y répondent en prévoyant que le pourcentage représentatif n'est calculé qu'à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi.

Pour la seconde question, l'administration a indiqué à votre rapporteur que *« les acteurs concernés ont été rencontrés lors de la préparation de la loi. Aucun n'a affirmé ne pas être en mesure d'effectuer les retraitements nécessaires à la détermination de la taxe. Ils ont toutefois signalé qu'un délai leur*

¹ Voir la [réponse de la CNIL](#) à la saisine de l'ASIC, 4 mars 2019.

sera nécessaire pour ajuster leur outil informatique. Aucun délai spécifique n'a été sollicité »¹.

2. Le Gouvernement doit tout miser sur le « civisme déclaratif » pour garantir l'effectivité de la taxe et le rendement attendu

L'essentiel des réserves porte sur le caractère déclaratif de la **procédure**, *a fortiori* s'agissant de groupes dont le siège social est établi hors de France.

La complexité de la détermination de l'assiette a été soulignée précédemment. Or, il reviendra aux assujettis de déclarer et de liquider eux-mêmes le montant de TSN dont ils sont redevables. En mettant de côté les contraintes spécifiques résultant de la conversion des sommes encaissées en euros, **au moins deux étapes seront nécessaires** :

- au préalable, l'entreprise devra déterminer si elle excède effectivement les deux seuils de chiffre d'affaires ;

- puis, elle devra calculer le pourcentage représentatif de la part des services rattachée à la France au cours de l'année d'imposition, permettant *in fine* d'établir l'assiette et le montant de taxe due.

Force est de constater que **cette procédure pourrait se révéler difficile à mettre en œuvre et, partant, à contrôler.**

Tel est d'ailleurs le sens de la modification adoptée par l'Assemblée nationale à l'initiative de nos collègues députés Jean-Noël Barrot et Émilie Cariou visant à doubler le délai de prescription de la TSN – de trois ans à six ans. L'objet de l'amendement consent à cet égard que « *le contrôle de l'assujettissement à la taxe sur les services numériques de redevables, qui peuvent ne pas avoir d'implantation sur le sol français, tout comme la correcte déclaration de l'assiette soumise à la taxe nécessitent, pour les services de contrôle, de pouvoir opérer des recoupements [...]. La recherche de ces informations en cas de défaillance déclarative ou la confirmation de la validité des informations déclarées requièrent la mise en œuvre de **procédures longues et complexes** »².*

Le risque qu'une entreprise soit ne satisfasse pas à ses obligations déclaratives, soit y procède de façon lacunaire n'est donc pas à écarter. En ce cas, l'administration fiscale française pourrait éprouver des difficultés à contraindre l'entreprise à appliquer la loi.

Certes, le dispositif prévoit un pouvoir étendu d'information, ainsi qu'une procédure de taxation d'office.

¹ Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

² Voir l'objet des amendements CF56 de Jean-Noël Barrot et CF125 d'Émilie Cariou adoptés par la commission des finances de l'Assemblée nationale.

Toutefois, même ainsi établie, **le recouvrement effectif de la TSN pourrait se révéler complexe** face à des entreprises n'étant parfois pas implantées sur le territoire national.

Surtout, **en cas de taxation d'office, il revient à l'administration fiscale elle-même de déterminer la base d'imposition** à l'appui des données en sa possession. En effet, « *le droit accordé à l'administration de fixer d'office la base d'imposition ne lui confère pas un pouvoir discrétionnaire. Elle doit faire connaître au redevable, comme au juge s'il en est besoin ultérieurement, comment elle a déterminé cette base* »¹. De plus, « *dans tous les cas où elle la met en œuvre, l'administration est tenue de justifier que la procédure d'office est effectivement applicable et régulièrement appliquée. Devant le juge de l'impôt, les services doivent notamment être en mesure d'apporter la preuve que le contribuable était bien dans une situation d'être imposé d'office* »².

Or le caractère très spécifique de la TSN constitue de ce point de vue sa principale faiblesse : les données qu'elle requiert pour son calcul pourraient être complexes à obtenir pour l'administration fiscale française. Comment s'assurer que le chiffre d'affaires mondial résultant des services taxables est correct ? Comment contrôler le nombre mondial d'utilisateurs de ces mêmes services au cours d'une année civile ?

En réponse à ces questions, le Gouvernement indique que l'administration fiscale pourra recourir aux outils classiques du contrôle fiscal – demandes d'informations aux contribuables et demandes d'assistance administrative internationale, par exemple. Pour autant, ces données pourraient ne pas être détenues non plus par les administrations fiscales des juridictions où les groupes disposent d'un établissement stable.

C'est pourquoi votre rapporteur demeure perplexe sur la capacité effective de l'administration fiscale à recouvrer la TSN auprès des redevables.

Les questions pratiques qu'il a posées ne semblent, en l'état des indications fournies par l'administration, guère résolues, sinon **traitées avec naïveté en misant sur « le civisme déclaratif » des redevables**. Devant la commission des finances du Sénat, le directeur de la législation fiscale Christophe Pourreau a ainsi indiqué que « *cette nouvelle taxe aura une assise et des modalités inédites, certes, mais nous sommes relativement confiants sur le bon fonctionnement du dispositif et sur le fait que les entreprises s'en acquittent* »³. De même, le coût du recouvrement de la TSN n'a, semble-t-il, pas été envisagé par l'administration fiscale, qui considère qu' « *il n'est pas possible à ce stade de*

¹ Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

² Ibid.

³ Voir [le compte-rendu de l'audition commune](#) sur le présent projet de loi devant la commission des finances du Sénat le 30 avril 2019.

chiffrer la charge liée aux travaux de relance et de recouvrement forcé, qui seront intimement liés au civisme déclaratif, non connu à ce jour »¹.

Toutefois, un recouvrement même imparfait vaut mieux qu'une absence de recouvrement.

Surtout, une fraude délibérée en matière de TSN ferait courir aux grandes entreprises multinationales concernées des risques juridiques et réputationnels élevés au regard du « gain » espéré.

Dans ces conditions, votre rapporteur estime que la TSN constituera avant tout un levier à la main de l'administration fiscale pour amener les grandes entreprises concernées à s'acquitter d'un montant d'impôt, sans garantie d'une pleine application du dispositif établi par le présent article.

*

La commission a également adopté **deux amendements de précision rédactionnelle COM-22 et COM-24**, ainsi qu'un **amendement de coordination COM-26**.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article ainsi modifié.

¹ Réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

ARTICLE 1^{er} bis A (nouveau)

Rapport en cas de défaut de notification préalable de la taxe sur les services numériques à la Commission européenne

Commentaire : le présent article prévoit la remise d'un rapport dans l'hypothèse où le Gouvernement ne notifierait pas la taxe sur les services numériques proposée à l'article 1^{er} du présent projet de loi à la Commission européenne au titre du contrôle préalable des aides d'État.

Le présent article a été **introduit par la commission des finances à l'initiative de votre rapporteur.**

Il vise à **souligner les risques juridiques qu'entraînerait le défaut de notification préalable à la Commission européenne** de la taxe sur les services numériques proposée à l'article 1^{er} du présent projet de loi.

En ce qu'elle ne vise que les plus grandes entreprises, **la taxe proposée pourrait constituer une aide d'État** au sens du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). En l'espèce, l'aide d'État résulterait de l'absence d'application de la taxe à toutes les entreprises du secteur numérique.

Compte tenu de leurs implications potentielles sur le bon fonctionnement du marché intérieur, **les aides d'État font l'objet d'un encadrement strict au niveau de l'Union européenne.** Cet encadrement prend la forme d'un **contrôle a priori de la Commission européenne** de tout projet d'aide nouvelle, par une notification préalable de l'État membre en application de l'article 108 § 3 du TFUE. Cette notification permet à la Commission européenne **d'apprécier si le projet est susceptible de menacer le bon fonctionnement du marché intérieur** au sens de l'article 107 du TFUE.

De ce point de vue, dans l'avis qu'il a rendu sur le présent projet de loi, **le Conseil d'État** a relevé « *qu'à ce jour la Cour de justice de l'Union européenne [CJUE] n'a pas exclu qu'une différence de puissance économique puisse justifier que des entreprises ne soient pas regardées dans une situation objectivement comparable pour l'application de l'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* »¹.

Toutefois, **pour compatible qu'elle puisse être avec l'article 107 du TFUE, la taxe nationale sur les services numériques ne risquerait pas moins d'être constitutive d'une aide d'État.** Conformément à l'article 108 § 3

¹ Voir [l'avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 26.

du TFUE, le Gouvernement resterait alors tenu de la porter à la connaissance de la Commission européenne en amont de son application.

Or, interrogé sur ce point par votre rapporteur, **le Gouvernement a répondu qu'il n'entendait pas notifier la taxe** sur les services numériques à la Commission européenne¹.

Pour justifier ce choix, **le Gouvernement indique d'abord que le dispositif ne constitue pas une aide d'État selon lui**. Ensuite, il précise que, **quand bien même il relèverait d'une aide d'État, il n'entrerait pas dans le champ des aides d'État prohibées** par l'article 107 du TFUE.

Quoiqu'il en soit de cette analyse, il est pour le moins **surprenant et risqué de la part du Gouvernement de ne pas notifier la taxe sur les services numériques à la Commission européenne**.

À défaut, dans le cas où la taxe serait qualifiée d'aide d'État *a posteriori* **la France serait tenue de rembourser les sommes indûment perçues pour une simple question de procédure**.

La décision de notification relevant du pouvoir exécutif, le présent article, issu d'un **amendement COM-25** de votre rapporteur, tend à prévoir que, dans l'éventualité où il maintiendrait son choix de ne pas notifier la taxe sur les services numériques, **le Gouvernement serait tenu de préciser au Parlement les raisons pour lesquelles il n'a pas souhaité assurer la sécurité juridique du dispositif**.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

¹ Selon la réponse de la direction de la législation fiscale au questionnaire de votre rapporteur.

ARTICLE 1^{er} bis

Rapport sur la fiscalité des entreprises du secteur du commerce

Commentaire : le présent article prévoit la remise d'un rapport sur la fiscalité des entreprises du commerce, en comparant les prélèvements applicables aux entreprises du commerce physique et du commerce en ligne.

Le présent article a été introduit par la commission des finances de l'Assemblée nationale à l'initiative commune de nos collègues députés Gilles Carrez et Joël Giraud, rapporteur du présent projet de loi et rapporteur général du budget.

Il prévoit la **remise d'un rapport**, dans les trois mois suivants la promulgation de la présente loi, sur les **deux points** suivants :

- le **cadre fiscal applicable aux entreprises du secteur du commerce**, en indiquant les différences de prélèvement entre les entreprises du commerce physique et les entreprises du commerce en ligne ;
- des **propositions en vue d'aboutir à un cadre fiscal plus équitable** entre les différentes formes de commerce.

*

Le présent article envisage les **conditions d'une juste concurrence entre acteurs du commerce**, quel que soit le canal de distribution, physique ou en ligne. Les distorsions de fiscalité alimentent la disparition progressive des commerces de proximité, accélérant la dévitalisation de nombreux centre-ville.

Il s'agit d'une **préoccupation majeure pour le Sénat**, qui a adopté le 14 juin 2018 la **proposition de loi portant pacte national de revitalisation des centres-villes et centres-bourgs**¹. Afin d'encourager à l'installation de commerces de proximité, ce texte propose notamment de corriger les coûts liés à l'installation en centre-ville par la fiscalité.

¹ [Voir le texte adopté par le Sénat le 14 juin 2018.](#)

Si le sujet abordé dépasse le champ des services numériques concernés par la taxe sur les services numériques proposée par le présent projet de loi, il mérite pleinement d'être **analysé au regard du nouvel équilibre qui s'impose entre les acteurs du commerce.**

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article sans modification.

ARTICLE 2

(Art. 219 du code général des impôts et art. 84 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017)

Augmentation du taux normal de l'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises en 2019

Commentaire : le présent article prévoit de modifier la trajectoire de diminution du taux normal de l'impôt sur les sociétés en 2019 pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions d'euros, en portant de 31 % à 33,1/3 % le taux de l'impôt sur les sociétés appliqué à la fraction de leurs bénéfices excédant 500 000 euros.

I. LE DROIT EXISTANT

A. L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PRÉVOIT DIFFÉRENTS TAUX...

L'impôt sur les sociétés est assis sur les bénéfices réalisés par les entreprises, desquels est retranché l'ensemble des charges exposées dans l'intérêt de l'exploitation.

À cette assiette est appliqué un **taux normal, fixé, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, à 31 %** (article 219 du code général des impôts - CGI), sous réserve de l'application deux taux réduits :

- **le premier, fixé à 28 %**, s'applique à l'ensemble des entreprises pour la **fraction du bénéfice inférieure ou égale à 500 000 euros** (2 du c du I de l'article 219 du CGI) ;

- **le second, fixé à 15 %**, s'applique aux **petites et moyennes entreprises (PME)** réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 7 360 000 euros et dont le capital est détenu à 75 % au moins par des personnes physiques, **dans la limite de 38 120 euros de bénéfices** (b du I de l'article 219 du CGI). La tranche de bénéfices excédant ce plafond est imposée au taux de 28 % jusqu'à 500 000 euros et, s'il y a lieu, le montant excédentaire de bénéfices est imposé au taux normal de 31 %.

Ces modalités d'imposition résultent de l'article 84 de la loi de finances pour 2018¹, qui a déterminé une **trajectoire de diminution progressive** du taux normal de l'impôt sur les sociétés pour atteindre **25 % à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2022**. Le tableau ci-après

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

détaille les différents taux applicables en fonction des exercices, hors taux réduit de 15 %.

Trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés fixée par l'article 84 de la loi de finances pour 2018

	2018	2019	2020	2021	2022
Taux applicable	28 % pour la tranche de bénéfices jusqu'à 500 000 euros	<i>Idem</i>			
	33,1/3 % pour la tranche de bénéfices supérieure à 500 000 euros	31 % pour la tranche de bénéfices supérieure à 500 000 euros	28 %	26,5 %	25 %

Source : commission des finances du Sénat, à partir des documents budgétaires.

Son coût budgétaire total est évalué à 11,4 milliards d'euros d'ici 2022, selon la chronique détaillée dans le tableau ci-après.

Impact budgétaire de la trajectoire de baisse du taux normal d'impôt sur les sociétés adoptée en loi de finances pour 2018

(en milliards d'euros)

2017	2018	2019	2020	2021	2022	Total
- 0,3	- 1,2	- 2,4	- 3,1	- 2,3	- 2,1	- 11,4

Source : commission des finances du Sénat, à partir des réponses au questionnaire de votre rapporteur général.

Par ailleurs, le taux normal n'exclut toutefois pas l'application de **taux réduits pour une partie des bénéficiaires**. En particulier, les **plus-values de cession à long terme de certains éléments de l'actif immobilisé** sont taxées à taux réduits, afin de favoriser l'investissement de long terme dans ce type d'actifs. Il s'agit :

- des **plus-values à long-terme**, imposables au **taux de 15 %** (a du I de l'article 219 du CGI) ;

- des **plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées**, détenus depuis au moins deux ans et qui ont la nature de titres de participation, imposables au **taux de 19 %** (a du I et du IV de l'article 219 du CGI) ;

- du résultat net tiré de la cession ou de la concession de certains **produits de la propriété industrielle**, imposable au **taux de 10 %** (deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI).

B. ... AUQUEL S'AJOUTE UNE CONTRIBUTION ADDITIONNELLE MAJORANT LE TAUX FACIAL DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Une contribution additionnelle s'ajoute à l'impôt sur les sociétés et augmente la charge fiscale pesant sur les entreprises.

La **contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés**, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2000 et codifiée à l'article 235 *ter* ZC du code général des impôts, s'applique aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 7,63 millions d'euros.

Fixée au taux de 3,3 % de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise, **cette contribution porte en pratique le taux normal d'impôt sur les sociétés à 34,43 %¹**.

Par ailleurs et pour mémoire, une contribution exceptionnelle de 15 % de l'impôt dû ainsi qu'une contribution additionnelle à cette dernière de 15 % également ont été appliquées en 2017 aux bénéficiaires des entreprises réalisant, pour la première contribution, un chiffre d'affaires supérieur à un milliard d'euros et, pour la seconde, un chiffre d'affaires égal ou supérieur à trois milliards d'euros². Ces contributions exceptionnelles, introduites par la première loi de finances rectificative pour 2017³, visaient à faire face au coût budgétaire induit par les remboursements aux entreprises versés à la suite du contentieux relatif à la taxe de 3 % sur les montants distribués⁴.

Il en résulte, pour les investisseurs, **un taux de l'impôt sur les sociétés supérieur au taux normal** décrit précédemment, comme le souligne le tableau ci-après.

¹ Soit $33,1/3 \% + 33,1/3 * 3,3 \%$.

² Article 1^{er} de la loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

³ Loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

⁴ Voir [le rapport n° 76](#) (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier sur le premier projet de loi de finances rectificative pour 2017, fait au nom de la commission des finances, 8 novembre 2017.

Évolution du taux facial de l'impôt sur les sociétés depuis 2016

(en pourcentage)

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Taux normal	33,1/3	33,1/3	33,1/3	31	28	26,5	25
Contribution sociale	1,1	1,1	1,1	1,023	0,924	0,8745	0,825
Contributions LFR 2017	-	10	-	-	-	-	-
Total	34,43	44,43	34,43	32,02	28,92	27,37	25,83

Source : commission des finances du Sénat.

Le rendement net de l'impôt sur les sociétés est estimé à 25,7 milliards d'euros en 2018¹.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article propose de **modifier le taux normal d'impôt sur les sociétés appliqué en 2019 aux grandes entreprises.**

Dans le détail, les entreprises dont le chiffre d'affaires excède **250 millions d'euros**, au cours des exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2019, se verraient appliquer **un taux de 33,1/3 % à la fraction de bénéfices excédant 500 000 euros (I du présent article qui modifie l'article 219 du code général des impôts).**

De fait, pour ces entreprises, les modalités d'imposition de leurs bénéfices en 2019 seraient identiques à celles appliquées en 2018. Le tableau ci-après illustre la modification proposée.

¹ Selon [le tome I des voies et moyens](#), annexé au projet de loi de finances pour 2019, page 27.

Modification proposée par le présent article

Entreprise		Taux d'imposition	
Chiffre d'affaires	Bénéfice	Droit existant	Dispositif proposé
< 250 millions d'euros	≤ 500 000 euros	28 %	28 %
	> 500 000 euros	31 %	31 %
> 250 millions d'euros	≤ 500 000 euros	28 %	28 %
	> 500 000 euros	31 %	33,1/3 %

Source : commission des finances du Sénat.

Le II du présent article précise que le chiffre d'affaires pris en compte est celui de la période d'imposition, à savoir le chiffre d'affaires réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou, en cas de clôture anticipée, de la période d'imposition ramenée à douze mois. Conformément aux principes du régime de l'intégration fiscale, il est également précisé que le chiffre d'affaires pris en compte est celui du groupe.

Le IV du présent article vise à **prévenir tout abus** consistant en une clôture anticipée des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 mais clos avant l'entrée en vigueur du présent projet de loi. En effet, en application du principe constitutionnel de non-rétroactivité, une mesure postérieure à la clôture d'un exercice, qui constitue le fait générateur de l'impôt sur les sociétés, ne pourrait affecter les modalités d'imposition de cet exercice. C'est pourquoi il est précisé que les dispositions prévues aux I et II du présent article s'appliquent aux exercices clos à compter du 6 mars 2019, date de présentation du présent projet de loi en Conseil des ministres. Dans son avis, le Conseil d'État a relevé que « ces dispositions ménagent les situations légalement acquises des entreprises », estimant que « les entreprises ne sauraient, en principe, fonder sur les règles en vigueur en cours d'exercice une espérance légitime de bénéficier, à la clôture, du maintien de ces règles, alors même que celles-ci avaient été définies pour l'exercice en cause par une loi antérieure »¹.

Le III du présent article procède enfin à une mesure de coordination à l'article 84 de la loi de finances pour 2018 rendue nécessaire par la modification prévue de la trajectoire initiale de baisse de l'impôt sur les sociétés.

*

¹ [Avis du Conseil d'État](#) sur le présent projet de loi, point 40.

Sous réserve de **deux amendements de précision rédactionnelle** adoptés en commission à l'initiative de notre collègue député Joël Giraud, rapporteur général, **l'Assemblée nationale a adopté le présent article sans modification en séance.**

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UNE MESURE DE RENDEMENT QUI S'APPARENTE À UNE CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE DEMANDÉE AUX GRANDES ENTREPRISES POUR FINANCER LES MESURES « GILETS JAUNES »

1. Dix-huit mois après les contributions exceptionnelles adoptées en novembre 2017, le Gouvernement décide de recourir à une nouvelle contribution exceptionnelle

Quoique qualifiée de « *modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés* » par le Gouvernement dans le titre du présent projet de loi, la mesure proposée conduira les entreprises concernées à **appliquer, en 2019, un taux identique à celui de 2018.**

Le Gouvernement attend un **rendement estimé à 1,67 milliard d'euros en 2019** et à 90 millions d'euros en 2020, en raison des exercices qui, ne coïncidant pas avec l'année civile, seraient clôturés en 2020.

Ces ressources doivent servir à financer une partie des dépenses supplémentaires résultant des réponses apportées à la crise des « gilets jaunes » dans le cadre des lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2019 et de la loi portant mesures d'urgence économiques et sociales¹, dont le montant total est estimé à 10,8 milliards d'euros².

La mesure proposée s'apparente de facto à une contribution exceptionnelle exigée des entreprises.

Elle majore l'impôt sur les sociétés des grandes entreprises de plus de 7,5 % du montant d'impôt dont elles auraient dû s'acquitter sur la fraction de bénéfices excédant 500 000 euros au terme du droit en vigueur pour l'exercice 2019. À titre de comparaison, **son taux représente ainsi la moitié de la contribution exceptionnelle** introduite par la première loi de finances rectificative pour 2017. Toutefois, elle concerne un nombre d'entreprises plus de deux fois supérieur, puisque **765 redevables³ devraient y être soumis**, contre 320 pour la contribution exceptionnelle de 2017.

¹ Loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 portant mesures d'urgence économiques et sociale.

² Voir [le rapport d'information n° 468](#) (2018-2019) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de programme de stabilité pour les années 2019 à 2022, 29 avril 2019.

³ Selon l'étude d'impact annexée au présent projet de loi.

Le Gouvernement opte donc à nouveau pour une **recette traditionnelle de rendement, en dépit des engagements** qu'il a pris en 2017.

En effet, lors de la trajectoire de baisse à l'occasion du projet de loi de finances pour 2018, quelques jours après l'introduction des contributions exceptionnelle et additionnelle, le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire, affirmait devant le Sénat qu'il « *ne [voudrait] pas que cette mesure [la contribution exceptionnelle] soit l'arbre qui cache la forêt. Cette contribution exceptionnelle est bien exceptionnelle ! Elle n'a pas vocation à être reproduite. Elle ne sera appliquée qu'en 2017 – point barre – et nous reprendrons ensuite le cap fixé pour le quinquennat : la baisse de l'impôt sur les sociétés, la baisse des prélèvements sur les bénéficiaires et le soutien à nos entreprises* »¹.

2. Une mesure de trésorerie uniquement appliquée à 2019, mais qui envoie un mauvais signal d'instabilité

Le **caractère spécifique de l'exercice 2019** doit néanmoins être souligné.

Dans le cadre de la transformation du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) en allègements de cotisations sociales à la charge de l'employeur, **les entreprises bénéficient à titre transitoire du cumul des deux dispositifs**, pour un montant total d'environ 40 milliards d'euros. Compte tenu de ses caractéristiques, assis sur la masse salariale de l'entreprise, le CICE bénéficie en particulier aux grandes entreprises. Selon les données du comité de suivi publiées en octobre dernier, les entreprises de taille intermédiaire et les grandes entreprises, concernées par la mesure proposée par le présent article, représentent ainsi à peine 0,7 % du total des bénéficiaires du CICE, mais 55 % du montant total de la dépense fiscale².

C'est pourquoi la contribution exceptionnelle proposée peut être analysée comme un **partage du gain de trésorerie** résultant pour les grandes entreprises de l'année double que constitue 2019.

Davantage que les conséquences financières pour les entreprises, **votre rapporteur général regrette le signal d'instabilité** que la mesure envoie aux investisseurs en revenant, quinze mois plus tard, sur une trajectoire fixée pour la durée de la mandature. À l'occasion des travaux qu'il avait consacrés à la stratégie française pour la reconfiguration des places financières résultant de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne en juin 2017, votre rapporteur général avait ainsi noté que « *s'agissant de la fiscalité des entreprises [...], le problème concerne moins le niveau de taxation [...] que l'instabilité qui caractérise la fiscalité française* » puisque, « en

¹ Sénat, compte-rendu intégral de la séance du 23 novembre 2017.

² Comité de suivi du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, [rapport 2018](#), France stratégie, octobre 2018.

moyenne, 20 % des articles du code général des impôts sont modifiés chaque année »¹.

Or, selon le Conseil des prélèvements obligatoires, **l'attractivité d'un système fiscal réside également dans la stabilité et la prévisibilité**, « sans doute aussi important désormais que le niveau même de l'imposition supportée »².

Aussi, **la portée de ce signal ne doit sans nul doute pas être minimisée**. Comme le soulignait votre rapporteur, en sa qualité de rapporteur général, à propos de la trajectoire de baisse du taux de l'impôt sur les sociétés lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2018, « l'effet de la baisse reposera essentiellement sur les **anticipations des acteurs économiques**. Jusqu'en 2022, la France continuera d'afficher, dans les comparaisons internationales établies par les organismes internationaux et les cabinets de conseil, un taux normal d'impôt sur les sociétés supérieur aux autres grandes économies. Il importe donc de garantir la stabilité de la trajectoire sur les prochaines années »³.

B. LE RISQUE D'UN RENONCEMENT DE PLUS GRANDE AMPLEUR PRÉJUDICIALE À L'ACTIVITÉ FRANÇAISE

1. Une « rustine » insuffisante pour combler le besoin de financement supplémentaire

Cette mesure n'apporte qu'une réponse marginale au besoin de financement résultant des dépenses supplémentaires engagées pour faire face à la crise des « gilets jaunes ».

Ainsi que votre rapporteur général l'a observé dans son rapport sur le programme de stabilité pour les années 2019 à 2022⁴ le coût brut de ces décisions peut être estimé à **10,8 milliards d'euros**. Ce n'est donc que **15 % du coût budgétaire total de ces mesures qui sera financé par le report de la baisse de l'impôt sur les sociétés en 2019, comme l'illustre le graphique ci-après**.

¹ « Places financières : quelle stratégie française face au Brexit ? », [rapport d'information n° 574](#) (2016-2017) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, 7 juin 2017.

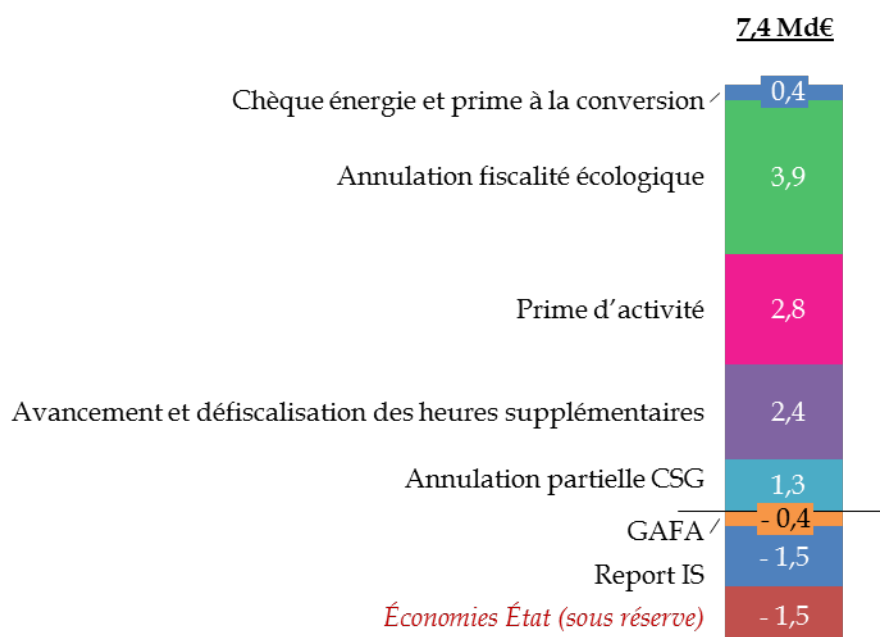
² Conseil des prélèvements obligatoires, « [Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte](#) », janvier 2017, page 42.

³ « Projet de loi de finances pour 2018 : les moyens des politiques publiques et les dispositions spéciales », [rapport général n° 108](#) (2017-2018), tome III, d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, 23 novembre 2017.

⁴ Voir [le rapport d'information n° 468](#) (2018-2019) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de programme de stabilité pour les années 2019 à 2022, 29 avril 2019.

Coût des décisions liées à la crise des « gilets jaunes » en 2019

(en milliards d'euros)



Source : commission des finances du Sénat (d'après les documents budgétaires et le rapport public annuel 2019 de la Cour des comptes)

Encore ce surcroît de dépenses publiques ne prend-il en compte que les mesures adoptées fin 2018. L'enjeu budgétaire des **annonces du Président de la République le 25 avril dernier** à la suite du Grand débat national pourrait, en première analyse, aller jusqu'à **0,4 point de PIB** en l'absence de mesures de compensation.

Surtout, en l'état du dispositif proposé, **la mesure constitue une pause de la diminution** du taux de l'impôt sur les sociétés en 2019. De fait, l'impact budgétaire de la trajectoire de baisse est **intégralement reporté sur les années 2020 et 2021**, comme le souligne le tableau ci-après.

En plus d'être limitée, la réponse budgétaire qu'elle apporte n'est pas pérenne, contrairement aux dépenses nouvelles adoptées ou annoncées.

**Impact budgétaire initial et actualisé de la trajectoire de baisse
du taux de l'impôt sur les sociétés**

(en milliards d'euros)

	2019	2020	2021	2022	Total*
Trajectoire initiale	2,4	- 3,1	- 2,3	- 2,1	- 11,4
<i>Part dans le total</i>	21 %	27 %	20 %	18,5 %	100 %
Trajectoire modifiée par le présent projet de loi	- 0,7	- 4,7	- 2,4	- 2,1	- 11,4
<i>Part dans le total</i>	6 %	41 %	21 %	18,5 %	100 %

* : le total inclut également le coût de la baisse du taux d'impôt sur les sociétés en 2017 (0,3 milliard d'euros) et en 2018 (1,2 milliard d'euros).

Source : commission des finances du Sénat, à partir des réponses au questionnaire de votre rapporteur général.

2. Le risque d'un renoncement de plus grande ampleur

La mesure proposée, conjuguée aux dépenses nouvelles, se traduira à compter de 2020 par un **effet de ciseau budgétaire** : la diminution du taux normal de l'impôt sur les sociétés à 28 % en 2020 se traduira par un coût de 4,7 milliards d'euros, tandis que les dépenses résultant des mesures adoptées en décembre 2018 devront à nouveau être financées.

À ce stade et comme votre rapporteur, en sa qualité de rapporteur général, l'a relevé à l'occasion de l'examen du programme de stabilité pour les années 2019 à 2022, **le Gouvernement ne précise guère comment cette situation sera résolue.**

Pire, les mesures en prélèvements obligatoires figurant dans le programme de stabilité ne correspondent pas avec les orientations proposées au Parlement à l'occasion du présent projet de loi.

Ainsi, **un écart positif non expliqué de 1,5 milliard d'euros apparaît** s'agissant de l'impact budgétaire de la trajectoire de baisse du taux normal de l'impôt sur les sociétés dans le programme de stabilité pour les années 2019 à 2022. En effet, alors que l'effet de la baisse, retraité de l'ajustement proposé par le présent article, devrait s'établir, pour 2020, à **- 4,7 milliards d'euros, un montant de - 3,2 milliards d'euros est retenu dans le document transmis à la Commission européenne.**

Cet écart laisse envisager qu'un nouveau décalage de la baisse du taux normal de l'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises est d'ores-et-déjà acté, ce que confirme aussi les réponses adressées à votre

rapporteur par le Gouvernement¹ et les déclarations par voie de presse du ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire².

Pour autant, les déclarations publiques du Gouvernement devant le Parlement ne sont pas aussi tranchées.

Devant l'Assemblée nationale, le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire a ainsi répondu aux questions qui lui étaient posées à ce sujet : *« vous m'avez enfin demandé si nous reprendrons exactement, dans le projet de loi de finances pour 2020, la trajectoire définie en 2017 pour les seules entreprises dont le chiffre d'affaires excède 250 millions d'euros. Nous en discuterons lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2020. Je vous réponds avec beaucoup de simplicité et une grande clarté : je ne saurais prendre l'engagement que nous reprendrons, pour les seules entreprises réalisant plus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires, exactement la même trajectoire dans le PLF pour 2020 que dans le PLF pour 2018. [...] Nous verrons comment nous reprendrons le chemin conduisant au taux de 25 % d'impôt sur les sociétés en 2022 »*³.

Sur la forme, votre rapporteur ne peut que critiquer ce manque de transparence du Gouvernement et regretter une nouvelle fois l'instabilité et l'incertitude qu'induisent ces propos.

Sur le fond, votre rapporteur redoute qu'un nouveau report de la diminution du taux normal de l'impôt sur les sociétés au-delà de 2019 ne conduise en réalité à remettre en cause l'objectif de 25 % en 2022.

En effet, le Gouvernement devrait alors construire son budget avec **une perte de recettes de 6 milliards d'euros** lors des deux derniers exercices. Compte tenu des mesures annoncées par le Président de la République, le Gouvernement devra alors faire face à un véritable « **mur budgétaire** », sans que la maîtrise de la dépense publique semble amorcée.

Dès 2017, votre rapporteur, tout en approuvant la trajectoire proposée par le Gouvernement, faisait preuve de prudence en observant que *« la perte de recettes [qui en résulte] ne se matérialisera principalement qu'en 2021 et 2022. [...] L'équilibre budgétaire de cette trajectoire repose donc sur la*

¹ Interrogé sur ce point par votre rapporteur, le Gouvernement indique ainsi qu'un « lissage de la trajectoire pour les entreprises ayant un chiffre d'affaires de plus de 250 millions d'euros, qui ne modifierait pas l'ancre de 25 % pour toutes les entreprises en 2022, sera possible en PLF 2020, en fonction de l'actualisation de la situation des finances publiques qui sera faite à l'été et des débats au Parlement ».

² Voir l'interview au journal *Les Échos* du 6 avril dernier : le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire indique que « le débat sera ouvert avec les parlementaires sur le rythme et les modalités suivant lesquelles nous atteindrons notre objectif [de baisse du taux de l'impôt sur les sociétés] dans le cadre du projet de loi de finances 2020 ».

³ Assemblée nationale, [compte-rendu intégral de la deuxième séance du mardi 9 avril 2019](#).

réalisation effective des efforts de réduction de la dépense annoncés par le Gouvernement »¹.

À défaut d'une baisse effective de la dépense publique, il est à craindre que la diminution du taux normal de l'impôt sur les sociétés soit ajournée *sine die*, comme ce fut le cas, à la fin de la mandature précédente, pour la suppression de la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S). Alors que le Gouvernement de l'époque s'était engagé à la supprimer progressivement, il a finalement été décidé, en 2016, de maintenir cet impôt sur la production qui grève le résultat imposable de nos entreprises.

Dans ces conditions, s'il entend prendre acte de la mesure ponctuelle proposée en 2019 compte tenu de la spécificité de cet exercice, **votre rapporteur général s'oppose fermement à toute nouvelle remise en cause de la trajectoire adoptée en loi de finances pour 2018 pour le futur**. Un nouveau report consacrerait le **renoncement à atteindre effectivement l'objectif de 25 %** de taux normal de l'impôt sur les sociétés en 2022.

Une telle issue, alors que les dépenses fiscales associées pourraient être remises en cause, serait **doublement préjudiciable pour nos entreprises et pour la croissance française** dans son ensemble :

- l'actualisation du niveau de notre impôt sur les sociétés aux évolutions constatées chez nos principaux concurrents² ne serait pas réalisée ;

- le sentiment d'instabilité fiscale serait, une fois encore, démontré pour les investisseurs internationaux.

C'est pourquoi, en sa qualité de rapporteur général, votre rapporteur restera vigilant aux prochaines annonces qui seront faites à propos de l'évolution du taux de l'impôt sur les sociétés.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article sans modification.

¹ [Rapport général n° 108](#) (2017-2018) d'Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, 23 novembre 2017, précité.

² Selon les données de la Commission européenne, la moyenne du taux facial d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union européenne s'élève à 21,9 % en 2018. La France, avec 34,43 %, présente le deuxième taux le plus élevé, derrière Malte (35 %) et devant le Portugal (31,5 %), in « [Taxation trends in the European union](#) », Commission européenne, édition 2018.

ARTICLE 3

**Remise d'un rapport annuel sur les résultats de
la taxe sur les services numériques**

Commentaire : le présent article prévoit la remise d'un rapport annuel sur les résultats de la taxe sur les services numériques, précisant la répartition du produit de la taxe en fonction des différents services taxables et de l'origine géographique des redevables.

Le présent article a été introduit par l'Assemblée nationale en séance publique à l'initiative de notre collègue députée Lise Magnier, avec un avis favorable sur l'amendement du rapporteur Joël Giraud, qui l'a sous-amendé, et du Gouvernement.

Il prévoit, à partir de 2020 et avant le 30 septembre de chaque année, la **remise d'un rapport annuel sur les résultats de la taxe sur les services numériques** dont l'article 1^{er} du présent projet de loi propose la création. Ce rapport devrait comporter la **répartition du produit de la taxe** en fonction, d'une part, des **services taxables** et, d'autre part, de **l'origine géographique** des groupes redevables.

Ce rapport pourrait faire l'objet d'un débat dans chacune des assemblées parlementaires.

*

Le présent article vise à **assurer l'information des parlementaires** sur l'application de la taxe sur les services numériques. En donnant des précisions sur la répartition des ressources collectées au regard des composantes de l'assiette et des lieux d'établissement des groupes redevables, il devrait **renforcer les capacités d'évaluation** de la taxe sur les services numériques.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article sans modification.

TRAVAUX EN COMMISSION

I. AUDITION PRÉPARATOIRE (30 AVRIL 2019)

Réunie le mardi 30 avril 2019, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a entendu conjointement MM. Giuseppe de Martino, président de l'association des services internet communautaires (ASIC), Julien Pellefigue, économiste, associé au cabinet Taj, Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale, et François Soulmagnon, directeur général de l'association française des entreprises privées (AFEP).

M. Vincent Éblé, président. – Notre commission est saisie d'un projet de loi, que nous examinerons le 15 mai prochain et qui a pour objet de revoir la trajectoire de baisse du taux de l'impôt sur les sociétés et de créer une nouvelle taxe sur les services numériques, parfois abusivement qualifiée de « taxe GAFA ». Ce projet de loi vise notamment à dégager des recettes supplémentaires pour financer en partie les mesures urgentes adoptées à la fin de l'année 2018.

De la modification de la trajectoire du taux de l'impôt sur les sociétés est attendu un rendement de 1,6 milliard d'euros en 2019, soit 80 % du total des recettes évaluées de ce projet de loi. La taxe sur les services numériques, quant à elle, n'en représenterait que 20 %, soit 400 millions d'euros en 2019. Je remarque au passage que la trajectoire réelle de l'impôt sur les sociétés, qui risque encore d'évoluer dans les mois à venir, ressemble de plus en plus à la trajectoire votée en 2016...

Le projet de taxation des géants du numérique vise un objectif d'équité : renforcer la taxation de grands groupes qui bénéficient des failles du système fiscal et parviennent largement à optimiser leur imposition. En effet, le numérique a rebattu les cartes de la création de valeur et de sa localisation. Une mise à niveau des règles fiscales internationales est nécessaire, ce qui fait l'objet des travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Avant qu'un tel chantier n'aboutisse, cette taxe nationale entend appréhender la création de valeur par les utilisateurs des plateformes et les consommateurs ciblés par la publicité.

Le dispositif proposé s'inspire largement de la proposition de directive européenne présentée l'an dernier, et pour laquelle les négociations ont achoppé au Conseil. Notre commission avait eu l'occasion d'y travailler, avec l'adoption d'une résolution européenne dans laquelle nous apportons notre soutien à la mise en place d'une telle taxation au niveau européen, tout en soulignant certaines voies d'amélioration.

L'initiative du Gouvernement vise à mettre en place rapidement une solution temporaire. Toutefois, le dispositif proposé de taxation du chiffre d'affaires n'est pas sans soulever des questions que nous souhaitons aborder aujourd'hui.

Pour échanger sur ce projet de loi, nous recevons donc Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale ; François Soulmagnon, directeur général de l'Association française des entreprises privées (AFEP), Giuseppe de Martino, président de l'Association des services internet communautaires (ASIC) ainsi que Julien Pellefigue, associé du Cabinet *Taj* et auteur d'une note instructive sur le sujet commandée l'un des principaux *lobbies* du secteur.

Je demanderai à chacun de faire un très bref exposé introductif, pour laisser la place aux questions.

Je me tourne d'abord vers Christophe Pourreau, pour une brève présentation du projet de taxe sur les services numériques et de la façon dont il entend appréhender la création de valeur numérique.

M. Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale. – Beaucoup de choses ont déjà été dites sur le projet de taxe sur les services numériques. Par ailleurs, l'avis du Conseil d'État sur ce projet de loi comporte de nombreux éléments de présentation et d'analyse juridiques instructifs. Conformément aux engagements du Président de la République et du ministre de l'économie et des finances, ce projet porte création d'une taxe nationale sur les services numériques pour tirer les conséquences de l'échec des discussions au niveau européen. La proposition de directive de la Commission européenne nous a beaucoup occupés tout au long de l'année 2018, mais les discussions se sont heurtées à l'opposition de quelques États membres, en particulier des États scandinaves et de l'Irlande. Face à ce constat d'absence d'unanimité sur le projet de directive, le Gouvernement a fait le choix, à l'instar d'autres États membres, de proposer une taxe nationale, inspirée dans ses grandes lignes du projet de directive européenne.

L'objet de cette taxe est d'appréhender la capacité contributive particulière constituée par la participation des utilisateurs à certains services numériques : les services de publicité en ligne et les services d'intermédiation, avec une sous-catégorie particulière de la publicité en ligne, à savoir les ventes de données collectées à partir d'interfaces numériques. Ce projet de taxe repose sur des règles de territorialité inédites visant à appréhender de manière globale les sommes encaissées par les prestataires de ces services. Il s'agit de ramener l'assiette de la taxe à la proportion des utilisateurs localisés en France sur le nombre total des utilisateurs mondiaux de ces services.

Ainsi que l'a explicité le Conseil d'État dans son avis, l'objet de la taxe est d'appréhender les acteurs les plus importants de ces deux catégories de services en fixant un double seuil d'assujettissement - 750 millions d'euros de chiffre d'affaires numérique au niveau mondial et 25 millions d'euros de chiffre d'affaires numérique au niveau français. Il convient en effet de tenir compte de la situation particulière des entreprises les plus importantes dans le secteur numérique, qui se caractérisent par des effets de réseau et des rendements croissants leur permettant d'exploiter de manière plus efficace que les petits acteurs les données qu'ils reçoivent des utilisateurs. Il s'agit notamment de ne faire entrer dans le champ de la taxe que les entreprises ayant une empreinte numérique suffisante au niveau français. De tels seuils d'assujettissement visent donc à tenir compte de la situation particulière des grandes entreprises du secteur numérique. Le taux de la taxe sera de 3 %, soit un taux identique à celui qui avait été retenu par la Commission européenne.

M. Vincent Éblé, président. - Je m'adresse désormais à Julien Pellefigue : quels sont les enseignements à tirer de l'étude que vous avez consacrée à la taxe sur les services numériques (TSN) ? La TSN risque-t-elle de peser sur la compétitivité des entreprises et sur l'attractivité du marché du numérique français ?

M. Julien Pellefigue, associé du Cabinet Taj. - Cette étude, réalisée pour le compte de la *Computer & Communications Industry Association* (CCIA), aborde le sujet sous l'angle économique. Plus précisément, nous avons étudié l'incidence de la taxe. Qui va la payer ? Quels seront les effets distributifs ? Comment la charge fiscale sera-t-elle répartie sur les différents contribuables ? *Quid* de l'efficacité de la mesure et de l'ampleur des distorsions dans le fonctionnement de l'économie ?

Le mécanisme par lequel la taxe se diffusera dans l'économie sera différent pour les plateformes et pour les services de publicité numérique.

Les plateformes comme *eBay* ou *Alibaba* mettent en relation des commerçants et des consommateurs. Le modèle économique classique des plateformes est la perception d'une commission d'intermédiation. La taxe sur les services numériques sera appliquée à la plateforme, qui répercutera une partie de cette augmentation sur les marchands. Certains marchands quitteront donc la plateforme, car la commission sera trop élevée pour eux. En aval, les marchands répercuteront à leur tour cette hausse sur les consommateurs. Au final, la taxe pèsera très largement sur ces derniers. Le mécanisme pour la publicité est quelque peu différent. Les entreprises qui vendent de la publicité numérique répercuteront la taxe aux consommateurs, qui sont les annonceurs, *via* une augmentation du prix de la publicité. En aval, les annonceurs répercuteront à leur tour une partie de cette augmentation sur le consommateur. Résultat, environ 55 % de la taxe sera payé par les consommateurs et 40 % par les utilisateurs de plateformes. Les

contribuables, c'est-à-dire les grandes entreprises du numérique, acquitteront uniquement le reliquat, soit près de 5 % du montant de la taxe.

La deuxième partie de l'étude concerne l'efficacité de la TSN. Dans la mesure où c'est une taxe de petite taille, elle ne devrait pas introduire de distorsion très forte dans l'économie française. En revanche, elle est complexe : les coûts sociaux et administratifs de collecte risquent donc d'être élevés. Il sera notamment difficile de calculer l'assiette de la taxe, en particulier pour les entreprises de la publicité numérique, secteur où les prix ne sont pas homogènes.

Enfin, cette taxe posera un problème de double imposition en raison du nombre important d'intermédiaires dans la chaîne de la publicité numérique. Elle pourrait donc *in fine* être répercutée à plusieurs niveaux, ce qui ne manquera pas d'entraîner à chaque fois une augmentation supplémentaire des prix...

M. Vincent Éblé, président. – François Soulmagnon peut désormais nous éclairer sur le point de vue des grandes entreprises françaises, en particulier sur la modification de la trajectoire de baisse du taux de l'impôt sur les sociétés.

M. François Soulmagnon, directeur général de l'association française des entreprises privées (AFEP). – Pour les grandes entreprises, le débat porte essentiellement sur le taux de l'impôt sur les sociétés. Depuis plusieurs années, nous plaidons pour une baisse du taux de l'impôt sur les sociétés. Ce n'est pas une lubie de notre part, car la France a des taux très élevés sur les facteurs de production et sur l'impôt sur les sociétés. L'intérêt de cet impôt est qu'il s'agit d'un impôt extrêmement visible à l'international. Il a donc un impact très fort en termes d'attractivité. Voilà pourquoi il nous paraissait essentiel de revenir dans la moyenne européenne. C'était peu ou prou le projet du gouvernement de Manuel Valls. Mais il n'a pas abouti en raison de la fin de la mandature. Nous avons beaucoup plaidé auprès du gouvernement d'Édouard Philippe, car il importe de définir une trajectoire. Certes, celle-ci peut être remise en cause tous les ans en loi de finances, mais le fait d'afficher un objectif de 25 % en 2022 a été très bien ressenti à l'international.

Les grandes entreprises ont fait un effort, avec la contribution exceptionnelle introduite en 2017. On leur en demande un de plus à présent, douloureux : le décalage de la baisse de l'impôt sur les sociétés. Il faut garder à l'esprit que l'objectif est de parvenir à un taux de 25 % en 2022...

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Bon courage !

M. François Soulmagnon. – La lecture du Pacte de stabilité nous inquiète, mais peut-être n'avons-nous pas réussi à décoder l'algorithme qui conduit à ces résultats ?

M. Philippe Dallier. – Nous non plus !

M. François Soulmagnon. – Nous continuons à plaider pour l'objectif de 25 % en 2022 ; mais la pente est de plus en plus raide. On a connu une mésaventure de ce type sur la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S) ; nous ne voudrions pas qu'elle se répète... La mesure, cette fois, vaut pour une année : nous reviendrons sans doute plaider auprès de vous sur l'importance de cette baisse, avant la discussion du projet de loi de finances pour 2020...

Les grandes entreprises comprennent bien la nécessité politique d'une taxation numérique. L'assiette retenue est-elle pertinente ? Nous n'avons pas complètement étudié ce point, mais cette taxe n'est pas de l'impôt sur les sociétés, plutôt un impôt de production puisqu'il s'agit ici de chiffre d'affaires. Et le système est déclaratif, il sera donc difficile à contrôler.

Une réflexion sur le numérique est cependant nécessaire. L'idée de règles internationales est selon les entreprises la bonne démarche. Mais celle qui est en cours de débat est-elle la meilleure ? Je ne peux me prononcer sur la taxe française, car nous n'avons pas arrêté une position, j'indique simplement les difficultés que nous y voyons. Le modèle actuel de répartition internationale de l'impôt sur les sociétés est celui des prix de transfert, et c'est le modèle économique qu'appliquent les groupes. Si le profit est davantage rattaché au lieu de consommation, la même attitude pourra valoir dans tous les pays de consommation – certains du reste appliquent une imposition à la source qui n'est pas forcément conforme aux conventions internationales. Il ne faut pas confondre économie numérique et numérisation de l'économie. Nous réfléchissons – les services de Bercy également – sur l'impact d'une telle taxation pour les entreprises traditionnelles. Si une part significative de l'impôt prélevé devrait être rendue aux pays de consommation, il faudrait, pour éviter une double taxation, diminuer le prélèvement en France – peut-être en récupérant le différentiel auprès des entreprises du numérique ? C'est un sujet de finances publiques ; quant à nous, nous souhaitons avant tout la sécurité juridique et l'absence de double taxation. Si nous optons pour ce nouveau modèle, il faut supprimer toutes les doubles taxations : car il y en a en Chine, dans des pays d'Afrique, etc. Il faudra aussi un dispositif de règlement des différends, essentiellement dus à la concurrence fiscale entre les États.

M. Vincent Éblé, président. – Giuseppe De Martino, pouvez-vous aborder la question du rendement de la taxe et des conséquences de celle-ci ?

M. Giuseppe De Martino, président de l'Association des services internet communautaires (ASIC). – J'ai créé l'ASIC lorsque je dirigeais

Dailymotion, et le co-fondateur de notre association était Pierre Kosciusko-Morizet, président de *Priceminister* : c'est un fait notable, les deux entreprises fondatrices étaient françaises, alors qu'il y avait en France une défiance particulière à l'égard du numérique, que le régulateur des télécoms avait été désigné comme régulateur du numérique, ce qui ne s'est vu dans aucun autre pays ; le statut d'hébergeur qui était le nôtre était attaqué... Depuis, nous avons été rejoints par des Américains ; ils tiennent aujourd'hui le haut du pavé dans le domaine numérique. Les géants sont américains. Le Président de la République parle de *start up nation*, mais nous peinons, en France comme en Europe, à constituer des entreprises de taille intermédiaire (ETI)... Un tel projet de taxation n'y changera rien.

Nous sommes très loin, à mon sens, des chiffres annoncés. La mesure donne une impression d'improvisation : pas d'étude d'impact, pas de concertation, montants sortis d'un chapeau... Comme si l'émergence des « gilets jaunes » imposait de contenter le peuple en allant chercher l'argent dans les poches profondes des grands méchants américains. L'affaire n'a pas été dénuée de *fake news* : les 14 points d'écart d'imposition des bénéficiaires entre entreprises traditionnelles et entreprises numériques relevés par la Commission européenne dans son étude d'impact accompagnant le paquet sur la fiscalité du numérique de mars 2018 proviennent d'une étude théorique de PwC, que ce cabinet ne souhaite pas mettre en avant.

On souligne aussi que les services de Google ou Facebook sont gratuits : « pour le consommateur, cela ne changera rien » nous dit-on. Mais, le boulanger, le petit garagiste qui se font connaître localement par des campagnes numériques seront pénalisés. J'ajoute que la hausse de prix des fournitures est souvent répercutée sur les prix de vente...

Le syndicat des régies internet (SRI) a chiffré les recettes de publicité à 5 milliards d'euros par an. Si l'on ajoute les *marketplaces* (soit 1 milliard d'euros en France, pays où il n'y a pas de vente de données), l'assiette est de 6 milliards d'euros, soit un produit fiscal autour de 180 millions d'euros, loin du montant annoncé.

Nous voulions une solution européenne, nous avons échoué : nous n'avons pas réussi à faire une Europe fiscale. Dès lors, travailler avec l'OCDE paraît la voie raisonnable : cherchons à obtenir une *sunset clause*. Par ailleurs, la rétroactivité de la taxe au 1^{er} janvier 2019 nous semble assez délicate. Nous serions sur un système déclaratif... Mais quelles données collecter, nous l'ignorons aujourd'hui.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Tout paraît fort simple, mais tout est compliqué. Après l'échec des négociations en Europe, les choses ne semblent guère progresser au niveau de l'OCDE. Politiquement, il n'y a pas lieu de s'opposer à des taxes s'appliquant aux entreprises qui paient peu d'impôt en France, comme c'est le cas sur les activités numériques. Mais l'assiette retenue, chiffre d'affaires plutôt que

bénéfice, pourrait induire des dommages collatéraux. Mettre l'accent sur la consommation n'est pas non plus sans risque de pertes de recettes pour le budget français. Ce serait le cas, par exemple, sur les entreprises du luxe, si la Chine appliquait une taxe similaire. Il y a aujourd'hui beaucoup de discussions sur les prix de transfert. Si demain on considérait, au plan international, que la valeur est créée sur le lieu de la consommation, là où est réalisé le chiffre d'affaires, une partie de nos bases fiscales actuelles nous échapperait largement !

Il y a clairement un problème d'assiette. Le patron de Facebook dit, comme d'autres : « nous ne communiquons pas sur le chiffre d'affaires. » Avec le président Vincent Éblé, nous avons effectué un contrôle sur place auprès de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI). Nous avons consulté des dossiers de transaction et interrogé l'administration, qui s'avoue incapable de déterminer le chiffre d'affaires en France de ces groupes qui n'ont pas d'établissement stable dans notre pays – et face auxquels, dès lors, les contentieux engagés ont été perdus. Monsieur Pellefigue, comment le cabinet *Taj* est-il parvenu à établir un nombre de contribuables ? De même des estimations très différentes du rendement de la taxe ont été présentées : comment l'administration fiscale est-elle parvenue à la prévision de 400 millions d'euros ? Les groupes qui n'ont pas d'établissement stable en France vous diront qu'ils ne peuvent retracer les trois activités visées. Ainsi, quel est le volume d'activité de Google en France ? Personne ne le sait. Dès lors, comment avez-vous pu établir un niveau de rendement de la taxe ? Comment savoir combien d'entreprises sont concernées ? Il y a gros à parier que les entreprises déclareront et paieront ce qu'elles estiment devoir payer « pour être tranquilles »... C'est déjà ainsi que cela se passe dans les transactions fiscales.

La bonne solution est donc plutôt au niveau de l'OCDE, cette taxe est mise en place faute de mieux, cette solution n'est pas exempte de difficultés, comme je l'ai souligné.

Il faudra aussi éviter les doubles impositions. Le consommateur français qui réserve un hôtel à Madrid *via* un site comme *Booking.com* sera imposé en France, pays de la transaction, mais aussi en Espagne si ce pays décide aussi de créer une taxe : pourquoi n'avoir pas prévu, comme dans l'avant-projet anglais, de scinder en deux la taxe pour éviter les doubles impositions ? Que se passera-t-il en cas d'intermédiaires multiples : appliquera-t-on le système de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), avec le report sur la dernière transaction ? Les opérateurs, quoi qu'il en soit, risquent de répercuter la taxe sur les clients, en indiquant le montant de la « taxe Le Maire »...

M. Jérôme Bascher. – Il deviendra célèbre !

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Il faut taxer les GAFA, bien sûr, mais une taxe qui empêcherait les entreprises en France de

se développer serait problématique. Une entreprise qui réalise un chiffre d'affaires de 25 millions d'euros en France au titre des services, taxables, si elle est rachetée par un groupe qui dépasse 750 millions de chiffre d'affaires au niveau mondial au titre de ces mêmes services, aura-t-elle un intérêt à demeurer en France ? Elle partira en Belgique, en Luxembourg ou en Allemagne. Mais notre invention nous aura fait plaisir...

Avez-vous envisagé un mécanisme de neutralisation pour les entreprises qui acquittent l'impôt sur les sociétés ? Nous sommes tous d'accord pour taxer les entreprises qui n'en paient pas, mais attention aux dommages collatéraux !

M. Christophe Pourreau. - Je veux d'abord mieux expliquer le fonctionnement de la taxe afin de lever certaines ambiguïtés et répondre à des affirmations erronées. Ce projet de taxe applique des règles de territorialité spécifiques. Il s'agit d'appréhender les services d'intermédiation en ligne et de publicité en ligne, taxables lorsque la transaction fait intervenir un utilisateur situé en France. Dans votre exemple de réservation d'hôtel en ligne, une transaction sera taxée si le loueur ou le locataire est situé en France.

Une fois un service considéré comme taxable, l'assiette d'imposition comprend la somme des services encaissés au niveau mondial. Est appliqué alors un coefficient qui est le rapport entre la proportion d'utilisateurs français sur le nombre d'utilisateurs total dans le monde. Cette assiette est donc appréciée globalement, indépendamment du chiffre d'affaires en France. Il n'y a pas de corrélation directe entre le chiffre d'affaires français des opérateurs et l'assiette de la taxe, ni entre le montant des abonnements facturés à des utilisateurs français et l'assiette de la taxe.

Nous ne partageons absolument pas toutes les affirmations de l'étude du cabinet *Taj* sur la répercussion de la taxe sur les prix proposés aux utilisateurs français. Ce n'est pas fondé économiquement car il n'y a aucune rationalité, pour les opérateurs internet, à répercuter sur l'utilisateur français le poids de la taxe, celle-ci étant calculée au niveau mondial.

Certes, une taxe peut être répercutée sur le prix de vente mais il ne sera pas rationnel de la répercuter spécifiquement sur des utilisateurs français, notamment en raison de la forte concurrence sur les marchés.

Y a-t-il un risque de double taxation en cas de chaîne économique complexe ? Le projet de loi prévient ce risque au maximum, avec une définition des services taxables particulièrement ciselée, notamment pour la publicité en ligne. Nous ciblons uniquement les prestataires qui commercialisent auprès des annonceurs des solutions permettant d'acheter des espaces publicitaires. Seul le dernier maillon est donc concerné. Nous sommes prêts à travailler avec les opérateurs sur la définition des services taxables, et pourrons aussi le préciser dans les commentaires administratifs. Il n'y aura pas de taxation en cascade.

Vous pointez le risque de double taxation si une taxe analogue est appliquée dans d'autres pays. Le projet de directive européenne n'ayant pas abouti à un accord, la France a décidé de faire une taxe nationale, comme le Président de la République l'avait annoncé.

N'essayons pas d'anticiper l'articulation entre la taxe française et d'éventuelles autres taxes nationales dès maintenant : nous le ferons le moment venu. Nous sommes aujourd'hui dans une situation où aucun autre pays n'a encore mis en œuvre une taxe de ce type : des projets de taxe sont envisagés en Italie, en Espagne, en Autriche et au Royaume-Uni, mais rien n'a été voté. La France a le projet le plus avancé en la matière.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Nous sommes assez bons pour cela en général !

M. Christophe Pourreau. – Le projet français est largement inspiré par le projet de directive européenne, avec des règles simples sur l'assiette taxable.

Le Gouvernement ne partage pas les appréciations du cabinet *Taj* sur la complexité administrative. Le nombre de redevables de la taxe sera limité. Le seuil des 750 millions d'euros de chiffre d'affaires numérique à l'échelle mondiale a pour conséquence que peu d'entreprises seront concernées. L'administration fiscale ne sera donc pas massivement mobilisée. Il ne sera pas très compliqué de déterminer l'assiette taxable : les opérateurs connaissent très bien ceux qui s'abonnent et se connectent à ces places de marchés, et ils savent très bien facturer aux annonceurs selon le nombre de pages vues. Les utilisateurs du numérique sont puissants et ont des moyens importants. Aucun des opérateurs que nous avons reçus ne nous a indiqué être dans l'impossibilité de calculer l'assiette de la taxe. Cet argument n'est pas sérieux...

Monsieur le rapporteur général, vous vous inquiétez d'une possible perte d'attractivité de la France. Ne nous méprenons pas : la taxe devra être acquittée par les opérateurs selon les modalités suivantes : le produit du chiffre d'affaires mondial et du rapport de l'ensemble des internautes français par rapport aux internautes mondiaux. L'implantation de l'opérateur en France, en Belgique, au Japon, aux États-Unis n'a aucune incidence sur la charge taxable. Il n'y a aucun risque de délocalisation : l'assiette est indépendante de l'organisation territoriale.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Comment faites-vous pour taxer une entreprise implantée au Luxembourg mais ayant des utilisateurs français ?

M. Christophe Pourreau. – Ce n'est pas la première fois qu'une telle taxe serait instaurée...

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Les redressements fiscaux engagés à l'encontre des entreprises du numérique n'ont pas résisté après recours devant le juge administratif ; l'État a toujours perdu...

M. Christophe Poureau. – Oui, car les conditions d'un établissement stable en France n'étaient pas établies. Mais c'est sans lien avec l'assujettissement au projet de taxe. Il est dans l'intérêt des opérateurs de payer des taxes en France. Si l'administration fiscale, à partir de ses données et en actionnant les conventions administratives avec d'autres pays, établit des différences avec les déclarations des entreprises, elle pourra recourir à une taxation d'office, prévue dans le projet de loi. Il existe des précédents, notamment la taxe sur les transactions financières, qui fonctionne bien.

Cette nouvelle taxe aura une assise et des modalités inédites, certes, mais nous sommes relativement confiants sur le bon fonctionnement du dispositif et sur le fait que les entreprises s'en acquittent.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Et si elles ne s'en acquittent pas ?

M. Christophe Poureau. – Nous ne sommes pas du tout dans cette situation...

M. Claude Nougéin. – La trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés est un sujet particulièrement important, source d'un consensus politique. En 2005, Jacques Chirac voulait un objectif de taux de 25 %. En 2015, François Hollande a fixé une nouvelle trajectoire, reprise en 2017 par Emmanuel Macron, avec une application progressive jusqu'en 2022...

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Jacques Chirac et François Hollande sont tous deux des Corrèziens !

M. Claude Nougéin. – Et ils se parlent parfois... Il aura fallu 17 ans pour passer d'un taux de 33 % à 25 %, alors que l'administration américaine est passée de 35 % à 21 % en 17 jours, avec des conséquences considérables sur l'économie américaine, dont la croissance a rebondi. Ne reculons pas trop cette trajectoire de baisse. Comme le rappelait Claude Raynal sur le prélèvement forfaitaire, parfois, lorsqu'on réduit un taux d'imposition, les recettes fiscales augmentent. C'est le cas aussi pour l'impôt sur les sociétés. En 2018, il rapportait 25,7 milliards d'euros, et 31,5 milliards d'euros sont prévus en 2019, grâce à l'évolution spontanée de cet impôt – et malgré des diminutions pour certains bénéficiaires. La transformation du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) en baisse de charges générera 2 milliards d'euros de recettes fiscales supplémentaires. Ce n'est pas rien, alors que d'aucuns poussaient des cris d'orfraie pour un milliard d'euros de prélèvement forfaitaire unique... C'est une décision mathématique et non politique, qui prouve qu'une réduction de l'impôt sur les sociétés ne grèvera pas les recettes fiscales de l'État.

L'attractivité du pays est importante. Le Royaume-Uni baisse son taux à 21 %, l'Allemagne envisage de le réduire, l'Irlande est déjà à 12,5 %... Un taux de 25 % me semble raisonnable et important pour aider la croissance et renforcer l'attractivité du pays, établissons-le rapidement.

M. Claude Raynal. – La réduction du taux de l'impôt sur les sociétés fait consensus mais nous devons avoir une vision précise. Il est difficile de mettre en regard les taux d'impôt sur les sociétés français et américains, car la France a aussi des niches fiscales extrêmement importantes. Les entreprises comparent les taux réels d'impôt sur les sociétés – il est beaucoup plus faible en France que le taux théorique, apparent. Quel serait le taux réel payé par les entreprises avec un taux nominal d'impôt sur les sociétés de 25 % ? C'est pour cela que certains s'énervent qu'on rouvre éventuellement les discussions sur le crédit d'impôt recherche – éventualité refermée par le Premier ministre.

L'étude du cabinet *Taj* répond à la demande d'un commanditaire ; vous n'allez pas conclure l'inverse de la position qu'il défend... L'étude est donc clairement à charge, avec des arguments un peu trop binaires : si on crée une taxe, c'est répercuté sur le consommateur. Vous ignorez que dans un système concurrentiel, tout n'est pas totalement répercuté. Il y a peut-être peu de concurrence pour les services numériques mais il y en a entre marchands.

Oui, la taxe française devrait être mondiale, mais comme de nombreuses autres choses ! Nous aimerions bien qu'Albert Einstein ait raison et qu'il y ait un gouvernement mondial ! Avoir une vision globale est bien, et chaque fois que nous essayons de créer quelque chose à cette échelle, cela va beaucoup mieux. Cela irait mieux aussi pour l'environnement, de même que pour la taxe sur les services numériques.

Je trouve intéressant que la France soit proactive. La proposition n'est pas géniale, mais le sujet est définitivement sur la table. À l'OCDE, à présent, de trouver une solution. La chose sera d'autant plus facile que les Américains sont désormais d'accord : on paraît toujours plus intelligent avec le soutien du plus riche et du plus fort ! Bref, c'est un premier pas.

Une faiblesse demeure, sur laquelle le directeur de la législation fiscale n'a que partiellement répondu : prélever la taxe auprès de certains redevables établis hors de France pourrait être difficile. Or un système déclaratif sans mécanisme de sanction est faible. Je veux croire cependant que l'OCDE finira par trouver une solution pérenne et acceptable par tous.

M. Philippe Dallier. – Connaît-on le nombre d'acteurs disposant d'un établissement stable en France et y payant l'impôt sur les sociétés, qui seront concernés par cette nouvelle taxe ? Nombre d'entre eux pourront choisir de s'installer ailleurs ; l'administration leur réclamera certes la nouvelle taxe, mais nous aurons perdu dans l'opération des emplois sur notre territoire et une part de l'impôt sur les sociétés qu'elles acquittaient ! Je

connais au moins deux acteurs dans ce cas de figure. Avez-vous mesuré cet enjeu et estimé le bilan des gains et des pertes provoqués par ce nouveau dispositif ? Je rejoins Claude Raynal pour dire qu'il faut trouver une solution pour les vrais GAFA – je crains que ce ne soit pas demain la veille – mais attention à ne pas pénaliser des entreprises régulièrement installées en France et qui y paient leurs impôts pour le seul plaisir de jouer les premiers de la classe.

M. Philippe Adnot. – Tout le monde doit contribuer à l'impôt, personne ne doit payer deux fois : ce sont là des idées largement partagées. Celle selon laquelle des activités devraient être exonérées d'impôt au motif que cela se retournerait contre le consommateur est à l'inverse insupportable. Ou plutôt, si on l'accepte, supprimons tous les impôts ! À ma connaissance, tous les prélèvements sont en définitive payés par le consommateur. Le petit commerce soumis à la taxe foncière, pour continuer à vivre, est bien tenu de la répercuter sur ses prix. La proposition actuelle est sans doute insuffisante, mais que ceux qui s'y opposent proposent autre chose.

M. Éric Bocquet. – Une anecdote personnelle : j'ai acheté des places pour le concert d'Elton John le 18 juin prochain au grand stade de Lille, sur un site domicilié dans le Delaware... Deux billets à 56 euros pièce me reviennent, une fois ajoutées les taxes de ceci et les taxes de cela, à 152 euros. Voilà le résultat concret d'un exemple de la vie quotidienne d'un utilisateur de ces services numériques censément en concurrence et donc tirant les prix à la baisse. J'ai oublié de préciser que ce site s'appelle *Viagogo* : c'est bien un site à gogos !

Le rapporteur général a indiqué à juste titre que nous peinions à voir comment l'assiette serait définie. Comment les choses se passeront-elles pour les entreprises qui transfèrent leurs bénéfices au Luxembourg, en Irlande ou aux Pays-Bas ? Quel est l'état de la coopération sur ce sujet ? La France s'y engage, modestement certes, mais elle a cessé d'attendre que les autres s'engagent également, ce qui est un progrès à saluer.

Monsieur Soulmagnon, quel est pour vous le taux idéal d'impôt sur les sociétés ? Si c'est zéro, toute l'économie mondiale pourrait s'installer aux Bahamas ou aux Bermudes. Car après le passage des États-Unis à 21 %, il y a l'Irlande à 12,5 %, et l'on se dirige vers zéro ! Le processus est enclenché depuis de nombreuses années : en 2009, l'impôt sur le revenu des personnes physiques représentait 20 % des recettes fiscales de l'État français et l'impôt sur les sociétés 15 % ; aujourd'hui, le premier est toujours à 20 % mais le second ne représente plus que 11 % de nos recettes fiscales. Jusqu'où irons-nous ? La compétition n'a pas de limite. On pourrait même imaginer un impôt négatif, qui consisterait à donner de l'argent à des entreprises pour qu'elles s'installent chez nous !

On peut caricaturer les appels à la justice fiscale que l'on entend dans notre pays depuis le mois de novembre, en insistant sur les imperfections ou les violences, mais il faut respecter cet appel, car il concerne aussi le monde économique. Les grands groupes paient moins d'impôt sur les sociétés que les petites et moyennes entreprises. Au nom de quoi ? Ce n'est pas juste !

L'impôt sur les sociétés est en effet un critère pris en compte par une entreprise pour son implantation, mais ce n'est pas le seul, alors arrêtons avec cette obsession ! Si c'était le cas, Toyota ne se serait jamais établie à Onnaing, dans le Valenciennois. Il faut aussi un cadre de vie, des infrastructures, des crèches, des écoles, de la culture pour les salariés et leurs enfants. L'impôt n'est pas le critère absolu.

Une remarque plus générale pour finir : est-ce encore le Parlement qui fixe la loi fiscale dans ce pays ? La direction générale des finances publiques (DGFIP) est incapable de réunir des informations fiables sur les grands groupes alors qu'avec le prélèvement à la source, elle sait tout des particuliers. Pour les entreprises, il n'y a pas de comptabilité pays par pays, aucune transparence ! Au nom de quoi ? Qui fait la loi fiscale dans ce pays ? En principe, le Parlement, et c'est la même pour tous ! Au lieu de cela, nous manquons de données, on nous menace de rétorsion contre le consommateur final, et la justice donne raison à Google pour ne pas payer son impôt en France : cela commence à faire beaucoup. Il y a un problème démocratique dans ce pays.

Mme Sylvie Vermeillet. - Si la contribution des GAFA était correcte, on ne débattrait pas de la création d'une taxe sur les services numériques... Pour ces entreprises, le consentement à l'impôt ne va pas de soi, ce qui est tout de même malheureux.

Monsieur Pourreau, pouvez-vous être plus précis sur la nature, l'efficacité et le coût du contrôle qui devra être mis en place pour recouvrer cette taxe ? Le système, vous l'avez dit, est déclaratif. Prétendez-vous maîtriser les données taxables ? Éric Bocquet l'a dit, le doute est permis. Comment mettre en place une telle taxe dans ces conditions ?

M. Alain Joyandet. - Au fond, il faut que nous fassions quelque chose. On peut sans doute critiquer le dispositif proposé, mais c'est à nous de tenter de rééquilibrer l'ancien et le nouveau monde. Au risque de faire un peu ancien monde moi-même, je demanderai volontiers que l'on évalue également le nombre d'emplois perdus du fait de la nouvelle économie numérique, dans laquelle de nouveaux acteurs débarrassés de toute contrainte fiscale entrent sur des marchés un peu par effraction ! Je veux bien que l'on calcule le coût en emplois de la nouvelle taxe, mais il faudrait aussi évaluer le nombre de ceux que nous perdrons à continuer à ne rien faire...

Je rêve encore d'un nouveau monde dans lequel on discuterait aussi de taxes à supprimer. Tant que nous n'aurons pas diminué les dépenses

publiques, nous ne cesserons de nous écharper sur la création de taxes nouvelles pour financer des dépenses croissantes. Et il est exact qu'en dernière instance, tout retombe toujours sur le consommateur, c'est-à-dire celui qui est à la base et qui a le moins de pouvoir d'achat.

Nous sommes aussi en pleine guerre des *lobbies*, il faut ouvrir les yeux. À nous, parlementaires, de promouvoir ce que nous pensons juste, quitte à rectifier les choses après coup.

Un mot enfin à l'adresse du cabinet *Taj*, de la part d'un ancien chef d'entreprise du secteur de la communication de l'ancien monde : il serait appréciable de présenter au Parlement français des documents en français... Préservons notre belle langue !

M. Jérôme Bascher. – Je rappelle au directeur de la législation fiscale que les impôts sont toujours pris en compte dans la formation des prix.

Nous avons fondé notre système fiscal sur une économie localisée ; le passage à une logique de *marketplace* ou de places de marché – je le dis ainsi pour faire bondir Alain Joyandet – est un enjeu majeur. Le vrai sujet est à cet égard celui des prix de transfert, sur lequel nous devrions nous pencher sérieusement. La taxe que l'on nous propose ne reviendra-t-elle pas pour l'État, comme avec l'impôt sur les sociétés, à se mettre d'accord directement avec les entreprises sur le montant qu'elles devront acquitter ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – La localisation des utilisateurs français se ferait au moyen de l'adresse IP – *Internet protocol* – ou de tout autre moyen, prévoit le texte. Or les téléphones portables de certains opérateurs sont reliés à une seule adresse IP en France, nous a dit la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) lors de nos auditions. Le problème se pose aussi pour l'accès à Internet d'une entreprise, dont les activités en ligne apparaîtraient avec une adresse IP localisée, par exemple, au Luxembourg car elle recourt à un optimisateur de flux. Comment localiser l'utilisateur dans ces circonstances ?

M. François Soulmagnon. – Monsieur Bocquet, les grandes entreprises ne demandent pas que le taux de l'impôt sur les sociétés soit aussi bas que possible, elles veulent une règle du jeu. Elles en ont plus qu'assez d'être entre le marteau et l'enclume des États. La concurrence fiscale n'est pas le fait des entreprises, mais des États ! Le projet de directive d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), dans son principe, nous convenait ; or les États ne se sont pas mis d'accord. Nous ne sommes pas opposés au projet de l'OCDE, nous disons simplement : attention à la double taxation. Si tout le monde s'accorde sur un taux de 22 %, très bien : ce qui nous importe, c'est que les règles soient les mêmes pour tous.

Il est dommage que le compte-rendu des assises de la fiscalité, qui se sont tenues il y a cinq ans, n'ait pas été rendu public. Une étude extrêmement bien faite – je rends hommage aux services de Bercy – y avait

été présentée, qui montrait que les rendements respectifs de l'impôt sur les sociétés en France et en Allemagne était proches, en dépit des différences d'assiette. L'une des difficultés françaises réside dans le mode de financement des grands groupes. Contrairement aux États-Unis par exemple, il est essentiellement le fait des têtes de groupes ; ceux-ci portent donc l'ensemble de l'endettement. Cela rend le dispositif sensible à la déductibilité des intérêts. La France est attractive et il faut s'en réjouir, mais l'impôt sur les sociétés pèse sur la décision d'y localiser un siège social. Or nous avons intérêt à accueillir des sièges sociaux en France – même si nous aimerions aussi avoir des usines.

Nous avons réalisé un petit calcul visant à rapprocher l'impôt sur les sociétés de la consommation, pour mesurer l'attractivité des États, à partir de notre échantillon de membres. Toutes les grandes entreprises ne sont certes pas membres de l'AFEP, mais cela donne une première idée : elles réalisent moins de 25 % de leur chiffre d'affaires en France, quand les entreprises américaines réalisent 50 % de leur chiffre d'affaires sur le territoire américain. S'agissant des seules entreprises industrielles, ce chiffre tombe à moins de 10 % en France. D'après les documents publiés, Amazon réalise 68 % de son chiffre d'affaires aux États-Unis, 4 % en France, Google réalise 47 % de son chiffre d'affaires aux États-Unis, 2 % en France. Bref, nous sommes un grand pays de recherche, un grand pays pour les sièges sociaux, mais un petit pays de consommation. Ayant une population limitée au niveau mondial, et vieillissante, consommant donc moins que celle des pays dont la classe moyenne se développe, c'est à notre détriment que nous choisirions la consommation comme composante essentielle de l'assiette de la taxe.

M. Julien Pellefigue. – Nous n'avons pas eu accès à des informations privilégiées pour calculer le montant de la taxe. Nous avons, comme l'ASIC, exploité les informations publiques que sont les chiffres d'affaires par pays, en leur appliquant une clé d'allocation tenant par exemple au produit intérieur brut. L'identification exhaustive des entreprises assujetties étant difficile, notre calcul n'est qu'une estimation raisonnable.

Je donnerai deux exemples du risque d'une double imposition que fait courir cette proposition. Imaginez une plateforme de réservation d'hôtels situés à 80 % en France et pour 20 % au Royaume-Uni, mais attirant autant de clients français que de clients anglais ; si la France crée une taxe assise sur le nombre d'hôtels, elle taxera 80 % du chiffre d'affaires de la plateforme. Si le Royaume-Uni crée une taxe assise sur le nombre de voyageurs, elle taxera 50 % de son chiffre d'affaires. La plateforme sera ainsi taxée sur 130 % de son chiffre d'affaires... Un autre cas de figure possible est celui des plateformes en cascade, ces plateformes qui vous conduisent vers d'autres plateformes, et qui partagent leurs revenus avec ces dernières. Si la première plateforme touche une commission de 100 et en reverse 50 à la seconde, et que les deux

sont taxées, elles le seront sur un montant de 150. Je pourrais multiplier les exemples.

Un mot sur l'incidence fiscale. Toutes les taxes sont certes finalement payées par quelqu'un. La TVA n'a cependant pas la même incidence que l'impôt sur les sociétés : la première est massivement payée par les consommateurs, le second très largement par les actionnaires. S'agissant de la taxe sur les services numériques, nous avons calculé qu'une partie serait répercutée dans le prix, donc sur les consommateurs, l'autre sur les petites entreprises, qui l'absorberont dans leur niveau de profit. Nous serions heureux de discuter plus avant de nos analyses avec la direction de la législation fiscale. Nos hypothèses sont celles retenues dans les travaux de recherche : elles sont contestables, comme toutes les hypothèses, mais elles sont sourcées.

Sur le calcul de l'assiette, le texte est encore ambigu. Imaginez un réseau social qui vend de la publicité partout dans le monde et réalise un chiffre d'affaires de 100. Comment calculer une taxe assise sur le nombre d'utilisateurs en France ? S'agit-il des personnes qui se connectent une fois par jour ou une fois par mois ? Qui cliquent sur les publicités ou se contentent de les regarder ? Les publicités ne sont d'ailleurs pas toutes les mêmes : certaines s'affichent sur téléphone portable, d'autres sur ordinateur... Bref, il y a un très grand nombre de façons de calculer cette clé d'allocation à la France du chiffre d'affaires. Or en la matière, l'ambiguïté va de pair avec les possibilités de contestation.

Les données nécessaires pour calculer précisément l'assiette de la taxe, c'est-à-dire le chiffre d'affaires réalisé avec une audience française, supposent le recueil d'informations qui ne sont pas accessibles aujourd'hui. Cela implique des investissements supplémentaires de la part des entreprises, donc un coût de conformité qui s'ajoute au coût social de la taxe. Cela impose en outre à l'administration de contrôler les données qui lui sont fournies, et qui sont partiellement générées à l'étranger.

M. Giuseppe de Martino. – Le chiffre de 5 milliards d'euros pour la publicité provient, je l'ai dit, du syndicat des régies internet. Ces données sont plutôt optimistes, car recueillies sur un mode déclaratif par des acteurs qui veulent afficher leur développement. Le chiffre de 1 milliard d'euros pour les *marketplaces* vient également des syndicats du secteur. Notre estimation de rendement à hauteur de 180 millions d'euros nous semble donc un maximum.

Je suis en désaccord avec Christophe Pourreau sur la concurrence des plateformes. Qu'utilisons-nous tous pour faire une recherche sur internet ? Google ! Le mécanicien de Bayonne qui veut apparaître sur internet à la saisie d'un mot-clé n'a d'autre choix que de passer par Google. De même, 28 millions de personnes entre 18 ans et 25 ans se connectent chaque jour à Facebook, qui n'a pas de concurrent sur ce créneau... Le risque

est donc fort que ces services fassent passer le coût de cette nouvelle taxe dans les prix facturés aux petits acteurs.

M. Christophe Pourreau. – Monsieur Raynal, le non-respect des obligations déclaratives est bien sûr sanctionné – il y a par exemple une procédure de taxation d’office. Le dispositif n’a là rien d’expérimental.

Madame Vermeillet et monsieur Bocquet, les estimations du coût de contrôle et de collecte ont été réalisées à partir des données disponibles sur la part du marché français dans l’activité des groupes concernés – qui sont connus, cotés, et donc tenus de publier des informations financières – et des entretiens que nous avons eus avec leurs représentants. Le coût de gestion sera faible pour l’administration fiscale puisque, comme la TVA, la taxe serait déclarative. En matière de contrôle, nous ferons appel aux données dont nous disposons, et recourrons en tant que de besoin aux procédures d’assistance administrative et de taxation d’office que prévoit le projet de loi. Le nombre d’opérateurs concernés étant limité, il n’est pas raisonnable d’affirmer que cette taxe mobilisera des ressources importantes de la DGFIP.

Je ne crois pas, monsieur Dallier, que cette taxe aura un impact sur les décisions de localisation des entreprises. Certains opérateurs ont un établissement stable en France et acquittent un impôt sur les sociétés au taux français ; d’autres sont établis hors de France, qui s’acquittent d’un taux d’impôt sur les sociétés fixé par le pays dans lequel elles ont leur établissement stable. Cela ne changera pas. La taxe sur les services numériques, si le Parlement la vote, sera une nouvelle charge, déductible de l’assiette de l’impôt sur les sociétés français, comme elle le sera, sauf dispositions contraires de leur droit respectif, de l’impôt sur les sociétés irlandais ou américain. Il n’y a donc pas de raison que cette taxe ait une incidence sur les décisions de localisation des opérateurs numériques. À la rigueur, d’un point de vue strictement mathématique, mieux vaut qu’elle soit déductible dans le pays où le taux de l’impôt sur les sociétés est le plus important...

M. Philippe Dallier. – Cela se discute. Et le nombre d’acteurs ? Et le montant global d’impôt sur les sociétés ? Et le nombre d’emplois concernés ?

M. Christophe Pourreau. – Nous n’avons pas de liste exhaustive de futurs redevables de la taxe. Seront concernées des entreprises dont le siège est en France, qui peuvent soit être à la tête d’un groupe, soit constituer les filiales de groupes internationaux ; d’autres sont implantées à l’étranger mais ont un établissement stable en France – c’est le cas d’entreprises du numérique. Il est en toute hypothèse de donner un chiffre à ce stade. Il est cependant évident que la plupart des redevables de la taxe sont des groupes qui ont leur siège à l’étranger.

Mme Christine Lavarde. – La taxe sera déclarative, on ne connaît pas la liste des assujettis... À entendre cela, on peut s’interroger sur les ressources que la DGFIP devra mobiliser pour contrôler les déclarations ! Les

choses sont pour l'instant très floues. Nous aurions besoin de précisions pour légiférer en quelque sens que ce soit...

M. Vincent Éblé, président. – C'est en effet une question importante de méthode de travail pour le législateur que nous sommes. Nous aurions besoin de connaître plus précisément le fonctionnement de la taxe pour ne pas avoir le sentiment de légiférer à tâtons – pour ne pas dire à l'aveugle...

M. Christophe Pourreau. – Certains éléments sur la collecte, le contrôle et la gestion administrative de cette taxe figurent dans l'étude d'impact annexée au projet de loi. On ne dispose cependant jamais du nombre d'assujettis à l'unité près lorsque l'on crée une taxe ou modifie le paramètre d'un impôt. Le Gouvernement a cependant fourni les efforts nécessaires pour obtenir des chiffres assez précis : une trentaine de groupes paraissent concernés. Il ne s'agit enfin pas d'affecter des effectifs spécifiques pour recouvrer cette taxe : déclarée comme la TVA, elle sera recouvrée par les équipes traditionnellement en charge du recouvrement de ce type d'impôt. Il n'est pas prévu de créer des équipes spécifiques.

M. Vincent Éblé, président. – Je vous remercie.

II. EXAMEN DU RAPPORT (15 MAI 2019)

Réunie le mercredi 15 mai 2019, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a examiné le rapport de M. Albéric de Montgolfier, rapporteur, et a élaboré le texte de la commission sur le projet de loi n° 452 (2018-2019) portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse d'impôt sur les sociétés.

M. Vincent Éblé, président. – Nous examinons le rapport de notre rapporteur général, Albéric de Montgolfier, sur le projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'intitulé du projet de loi dont nous sommes saisis ne surprend guère, car le texte initial comprenait deux articles.

L'article 1^{er} prévoit la création d'une taxe de 3 % sur le chiffre d'affaires réalisé par de grandes entreprises à raison de la fourniture aux utilisateurs français de certains services numériques, improprement appelée « taxe Gafa ». Il reprend au niveau national la solution de court terme proposée par la Commission européenne l'an dernier, à propos de laquelle nous avons adopté une résolution européenne et qui s'est heurtée à l'absence d'unanimité au Conseil. Nombre de pays, notamment d'Europe du Nord, sont en effet opposés à la création d'une telle taxe.

L'article 2 prévoit de modifier la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises en 2019 uniquement, du moins à ce stade. L'Assemblée nationale l'a complété en adoptant deux articles additionnels prévoyant la remise de rapports.

L'article 1^{er bis} concerne les distorsions fiscales entre commerce en ligne et commerce physique. Ce problème, bien connu de notre assemblée et de notre commission en particulier, ne peut être réglé par la taxe proposée qui repose sur une autre logique, comme je le détaillerai par la suite. C'est pourquoi la commission des finances de l'Assemblée nationale a souhaité, sur l'initiative de notre collègue Gilles Carrez, renvoyer à un rapport en vue d'amendements au prochain projet de loi de finances. L'article 3 prévoit un rapport visant à préciser les redevables de la taxe sur les services numériques, selon les services taxés et leur origine géographique. Je ne suis guère adepte des rapports, mais je pense que ceux-ci seront utiles. Ces deux articles n'appellent guère de commentaires ; je vous proposerai de les adopter.

Le contexte global du projet de loi se caractérise par un double objectif, d'ailleurs affiché par le Gouvernement : un objectif d'équité fiscale entre entreprises et un objectif de rendement, pour financer une partie des dépenses supplémentaires adoptées en décembre dernier afin de faire face à

la crise des « gilets jaunes ». Cependant, ne nous méprenons pas : le coût desdites mesures « gilets jaunes » est évalué à 10,8 milliards d'euros, alors que les dispositions du projet de loi pourraient rapporter 2,1 milliards d'euros. L'objectif de rendement ne porte donc que sur 20 % des dépenses supplémentaires adoptées en décembre. Le Gouvernement indique qu'une partie du besoin de financement sera comblée par des économies sur la dépense de l'État, à hauteur de 1,5 milliard d'euros. Il resterait 7,4 milliards d'euros à financer. Et encore, ce montant ne prend pas en compte les nouvelles dépenses résultant des annonces faites par le Président de la République le 25 avril dernier et que nous avons évaluées, pour les quatre mesures particulièrement importantes et chiffrables, à 0,4 % du PIB, soit environ 10 milliards d'euros.

De plus, les deux mesures proposées par le projet de loi sont présentées comme temporaires – certes, la taxe sur les services numériques (TSN) devrait être remplacée par un dispositif international –, alors que les dépenses à financer sont, pour l'essentiel, durables. Autant dire que nous naviguons dans le brouillard des finances publiques...

Le second objectif du projet de loi correspond à un impératif : assurer la juste imposition de toutes les entreprises. À cet égard, une étude récente a pu conclure que les « géants du numérique » étaient en réalité imposés à hauteur de 24 %. Cette conclusion justifierait le *statu quo*. Toutefois, cette étude s'intéresse au taux d'imposition effectif, à savoir le rapport entre les impôts et les profits dégagés, en prenant en compte non seulement les impôts effectivement acquittés, mais également les sommes provisionnées à cette fin. Le taux de 24 % ne correspond donc pas à un taux réel d'imposition des bénéfices des géants du numérique. Je rappellerai que, l'an dernier, la Commission européenne était parvenue à une conclusion différente, identifiant un différentiel d'imposition de près de 14 points entre multinationales traditionnelles et multinationales du numérique.

N'entrons pas davantage dans cette querelle de chiffres, mais il apparaît nécessaire d'apporter une réponse à la faible imposition des entreprises du numérique. Au-delà de la juste imposition, c'est bien la question de ce qui constitue la valeur taxable qui est au cœur de nos préoccupations. Or la solution envisagée pour les activités numériques, en mettant l'accent sur la consommation, pourrait être dangereuse si elle devait être généralisée à l'ensemble des activités. La France pourrait y perdre face aux grands pays de consommation que sont les États-Unis, la Chine ou encore d'autres pays émergents. Si nous taxons *Google*, mais que nous perdons une partie des bases fiscales de l'industrie du luxe, les finances publiques pourraient être fragilisées.

C'est pourquoi il faut se prémunir de tout messianisme en la matière. Envisageons cette taxe sur le chiffre d'affaires pour ce qu'elle doit demeurer : un outil temporaire dans l'attente d'une réelle solution coordonnée dans le cadre de l'Organisation de coopération et de

développement économiques (OCDE). Méfions-nous des dommages collatéraux !

J'en viens au contenu même du projet de loi. La dénomination « taxe Gafa » est impropre pour deux raisons.

D'abord, 80 % du rendement attendu du projet de loi proviendra d'un report de la baisse de l'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises traditionnelles prévu à l'article 2. Sont visées 765 entreprises, qui réalisent plus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires, ce qui inclut également des entreprises de taille intermédiaire. Pour celles-ci, le taux de l'impôt sur les sociétés de 33,1/3 % appliqué à la fraction de bénéfices au-delà de 500 000 euros en 2018 sera maintenu à l'identique en 2019.

À en croire les éléments de langage, il s'agit d'un ajustement de la trajectoire, d'une pause dans l'objectif de ramener le taux de l'impôt sur les sociétés à 25 % en 2022. Pour comparaison, les pays d'Europe du Nord, comme la Suède et le Danemark, pratiquent un taux de 22 %. Soyons plus explicites ! Quinze mois après avoir adopté la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés pour la durée de la mandature, une contribution exceptionnelle de 7,5 % de leur impôt est demandée aux grandes entreprises.

Certes, cette mesure est appliquée à un exercice spécifique : l'année « double », où les entreprises bénéficient à la fois des millésimes passés de crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) et de la baisse de cotisations sociales employeur. Même si l'on peut comprendre le besoin de recettes, c'est envoyer un très mauvais signal, et cela risque de se reproduire l'année prochaine.

L'impact budgétaire de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés ajusté par le projet de loi faisant apparaître un écart non expliqué de 1,5 milliard d'euros en 2020 dans le programme de stabilité pour les années 2019 à 2022, l'objectif de 25 % en 2022 deviendra bientôt inatteignable !

Une modification plus globale de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés semble donc d'ores-et-déjà actée. Toute remise en cause de la trajectoire au-delà de la modification proposée par le projet de loi marquerait un renoncement à atteindre les 25 % en 2022. En effet, en cas de nouveau report, atteindre 25 % en deux ans se traduirait par une perte de recettes de 6 milliards d'euros, alors même que d'autres baisses d'impôts sont annoncées !

J'y vois un manque de transparence du Gouvernement. C'est un très mauvais signal, là encore, pour l'attractivité de notre pays. Rappelons que l'objectif de 25 % de taux d'impôt sur les sociétés en 2022 relève davantage d'une actualisation visant à replacer la France dans la moyenne des grands pays européens. C'est pourquoi il faut rester vigilant sur toute modification ultérieure de la trajectoire.

J'en arrive désormais à la taxe proposée à l'article 1^{er}. Même ici, le terme de « taxe Gafa » ne convient pas. La taxe proposée est bâtie sur un objectif : appréhender les revenus tirés par les entreprises, quel que soit leur lieu d'établissement, à raison de la valeur créée par les utilisateurs des services numériques qu'ils proposent. Cela renvoie à la notion de « travail gratuit » : l'entreprise se rémunère par les données que l'utilisateur génère.

L'assiette de la taxe est double : les services d'intermédiation et la publicité ciblée, ce qui inclut la vente de données à des fins publicitaires. De fait, seules les plateformes de marché – ou *marketplaces* – sont assujetties à la taxe. Les ventes en ligne effectuées par une plateforme pour son compte propre n'entrent donc pas dans le champ de la taxe. Voilà pourquoi la question du *e-commerce* n'est que partiellement traitée par la taxe. C'est une limite économique de taille. C'est surtout une conséquence juridique du dispositif : dans la vente en ligne, la valeur tient à l'acte de consommation et non au travail gratuit de l'utilisateur.

C'est pourquoi, tout en partageant l'objectif qu'ils poursuivent, je serai défavorable aux amendements visant à élargir le champ de la taxe au *e-commerce*, car ils fragiliseraient davantage la taxe sur le plan juridique. Par ailleurs, la frontière entre *e-commerce* et magasins physiques – je pense par exemple à Fnac-Darty, dont le modèle est double – devient difficile à appréhender. La même appréciation prévaudra pour les amendements visant à sortir les places de marché du dispositif. Pour vendre, il faut être deux : c'est précisément cette mise en relation que permettent les places de marché qui doit être taxée.

De la même façon, les services numériques de mise à disposition de contenus numériques ne sont pas visés par la taxe, car leur valeur tient au contenu qu'ils offrent. Dans ces conditions, la taxe proposée ne concernera ni *Netflix* ni une large partie des activités d'*Apple* ou d'*Amazon*. Ne nous méprenons donc pas sur le terme de « taxe Gafa » !

Seules les plus grandes entreprises fournissant ces services seront soumises à la taxe, car deux seuils de chiffre d'affaires au titre des services taxables sont prévus pour l'année précédente : un seuil mondial de 750 millions d'euros et un seuil de chiffre d'affaires rattaché à la France de 25 millions d'euros. Sur cette question, je formulerai deux remarques.

La première vise à souligner une différence vis-à-vis du projet de taxe européenne : seules les activités numériques taxables sont prises en compte dans le seuil de chiffre d'affaires mondial. Ce choix, qui a pour objectif de sécuriser juridiquement le dispositif au regard du principe d'égalité devant l'impôt, a pour conséquence de fortement réduire le nombre de groupes potentiellement assujettis à moins de trente, dont un seul français – j'y reviendrai. C'est ce qui explique ainsi que Solocal, par exemple, ne figure plus parmi les sociétés concernées.

La seconde est une alerte. Le chiffre d'affaires rattaché à la France, et sur lequel repose toute l'économie de la taxe, ne correspond à aucun agrégat comptable : il est le fruit d'une construction présentée dans le projet de loi. L'assiette de la taxe est définie en deux temps : la territorialisation du service d'abord, la territorialisation du revenu ensuite. Un service entre dans le champ de la taxe dès lors qu'il a été fourni à au moins un utilisateur localisé en France au cours de l'année civile. Ensuite, ce sont non pas à proprement parler les sommes encaissées au titre de l'utilisateur français qui sont taxées, mais un revenu estimé au moyen d'une clé de répartition, laquelle correspond à la part des utilisateurs localisés en France dans le total des utilisateurs mondiaux du service. Ce pourcentage représentatif est ensuite appliqué au total du chiffre d'affaires mondial tiré de ce service pour déterminer l'assiette soumise à la taxe de 3 %.

Prenons un exemple : un service taxable produisant un chiffre d'affaires mondial de 1 000, dont 10 % des utilisateurs au cours d'une année ont utilisé ce service depuis la France. L'assiette de la taxe s'élève donc à 100, que le chiffre d'affaires effectivement retiré par l'entreprise en France soit de 50 ou de 150.

L'assiette taxable est donc un agrégat artificiel. Or c'est à partir de cet agrégat que le second seuil de chiffre d'affaires est également apprécié. Il en résulte une difficulté : compte tenu des exigences en matière de protection des données personnelles, la localisation des utilisateurs ne pourra être appréciée qu'à partir du moment où la loi sera en vigueur. De fait, le pourcentage représentatif ne sera connu que pour la seconde partie de l'année 2019. L'Assemblée nationale a modifié le texte initial afin que l'assiette taxable en 2019 soit construite à partir d'un pourcentage représentatif déterminé sur une partie seulement de cette même année 2019. Pour autant, elle n'a pas précisé que le seuil d'assujettissement pour 2018 soit calculé à partir de ce pourcentage représentatif. Il convient donc de pallier ce manque pour sécuriser le rendement de la taxe dès 2019 : je vous propose un amendement COM-23 en ce sens.

Plusieurs amendements ont proposé d'introduire un mécanisme de lissage des seuils, en les appréciant sur la moyenne des trois derniers exercices. Compte tenu de ce que je viens d'expliquer, cette modification n'est pas possible, car, en l'absence de données de localisation pour les exercices précédents, nous ne sommes pas en mesure de déterminer le second seuil du chiffre d'affaires rattaché à la France. Malheureusement, ces amendements ne sont donc pas applicables.

De façon plus générale, la taxe proposée constitue une construction juridique très spécifique. Il en résulte deux conséquences : d'une part, des interrogations quant à sa conformité aux exigences du droit de l'Union européenne et aux conventions fiscales ; d'autre part, une difficulté pour toute évolution du dispositif, qui risquerait d'accroître davantage ces risques juridiques.

Les difficultés que soulève la TSN sont de trois ordres : juridique, économique et pratique.

Les interrogations juridiques soulevées par la taxe sont réelles et ne doivent pas être sous-estimées. L'argument selon lequel la taxe est conforme au droit de l'Union européenne car elle s'inspire directement d'une proposition de directive rédigée par la Commission européenne n'est pas viable. La hiérarchie des normes impose à un dispositif national de respecter le droit de l'Union européenne.

Parmi les trois questions juridiques soulevées par la taxe, deux se rapportent à la conformité de la TSN au droit de l'Union européenne. La première concerne l'encadrement des aides d'État. La taxe ne concerne que les plus grandes entreprises du secteur. L'exemption dont bénéficient les autres entreprises pourrait être qualifiée d'aide d'État, comme la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) l'a de longue date jugé. Ce n'est pas pour autant qu'elle serait contraire au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), mais elle devrait à tout le moins être notifiée à la Commission européenne, sous peine d'être entachée d'illégalité.

Or le Gouvernement ne semble pas avoir pris la mesure de cette question puisqu'il m'a répondu qu'il n'entendait pas notifier la taxe à la Commission européenne. Il justifie ce choix en indiquant d'abord que la taxe ne constitue pas une aide d'État puis en renvoyant à l'avis du Conseil d'État. Or celui-ci a simplement et très prudemment relevé que la CJUE n'avait jamais estimé qu'une différence de puissance économique ne pouvait pas rendre légale une aide d'État.

Le Gouvernement prend donc un risque : si la taxe devait être qualifiée d'aide d'État, sans même qu'elle soit interdite sur le fond, l'absence de notification la rendrait illégale sur la forme. L'ensemble des sommes indument perçues devrait être remboursé, pour de simples questions de procédure. Nous avons des souvenirs récents sur ce point. Évitions que cela se reproduise. Il est donc indispensable de notifier la taxe pour sécuriser juridiquement le dispositif.

La notification préalable relève des prérogatives du pouvoir exécutif, de sorte qu'il ne nous est pas possible de lui enjoindre de l'effectuer. Toutefois, il importe que le Gouvernement se justifie devant la représentation nationale s'il maintient ce choix risqué. Tel est l'objet de mon amendement COM-25.

La seconde question juridique concerne les libertés de circulation. Dans quelle mesure une taxe dont seul un groupe français est redevable et dont 80 % du rendement est obtenu de groupes non-résidents respecte-t-elle la liberté d'établissement ? Ne constitue-t-elle pas une restriction déguisée ? Cette question sera sans doute posée aux juges de Luxembourg.

Le dernier facteur d'incertitude juridique tient à la requalification de la taxe sur les services numériques comme impôt relevant du champ des

conventions fiscales. Le choix, peu pertinent économiquement, d'une taxe sur le chiffre d'affaires vise précisément à éviter que celle-ci relève des conventions fiscales. Cependant, et le ministre de l'économie et des finances Bruno Le Maire lui-même l'a souligné, cette taxe vise à pallier les lacunes des règles actuelles de l'impôt sur les sociétés. Au travers du chiffre d'affaires, c'est bien le profit de ces entreprises qui échappe aujourd'hui à la France que le Gouvernement souhaite imposer. Le taux de 3 % a d'ailleurs été défini pour parvenir à l'équivalent d'une imposition sur le résultat à hauteur de 20 %.

Le juge de l'impôt pourrait donc estimer que la France, en mettant en place cette taxe, ne respecte pas ses engagements internationaux et contourne les conventions fiscales qu'elle a conclues. La conséquence serait radicale puisque les effets de la taxe seraient intégralement annihilés. La sanction serait un retour automatique à la case départ et seules les entreprises ayant un établissement stable en France pourraient être taxées.

Ces considérations m'amènent aux difficultés économiques de la taxe. J'ai indiqué que le choix d'une taxe sur le chiffre d'affaires n'est jamais pertinent économiquement. C'est une évidence : taxer un revenu brut et non un résultat peut entraîner des effets procycliques, en imposant une entreprise qui ne dégage pas de bénéfices. Certes, certains « géants du numérique » organisent leur faible rentabilité pour renforcer leurs parts de marchés. Cependant, pour d'autres entreprises, cette caractéristique résulte plutôt des investissements qu'elles font pour se développer. La taxe pourrait donc brider le développement de licornes implantées en France, au détriment de notre « écosystème technologique ».

Plus largement, le risque central de la taxe est de créer des « victimes collatérales » en organisant une double taxation des entreprises qui s'acquittent déjà de leurs impôts en France. La déductibilité en charge n'épuise pas la question.

Cet écueil a guidé mes réflexions pour y apporter une réponse. L'an dernier, à l'occasion de l'examen de la résolution européenne sur la proposition de directive, j'avais proposé un mécanisme de « super-déduction » en charge de l'impôt sur les sociétés. Cette solution était envisageable car, au sein de l'Union européenne, les directives priment sur les conventions bilatérales conclues entre États membres. Ce n'est plus le cas dès lors que la taxe est aujourd'hui envisagée au seul plan national. Toute solution recourant à l'impôt sur les sociétés se révélait, à l'analyse, fortement risquée d'un point de vue juridique.

En revanche, je ne pouvais me résoudre à maintenir une telle double taxation. Je vous propose donc d'utiliser un impôt général pesant sur le chiffre d'affaires : la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S). Le caractère anti-économique de cet impôt de production avait conduit le

précédent gouvernement à envisager sa suppression à l'horizon 2017, avant d'y renoncer finalement.

Cette mesure présente trois avantages : elle est robuste juridiquement, dans la mesure où la C3S ne relève pas des conventions fiscales ; elle est cohérente puisque, la C3S ne concernant que les sociétés redevables de l'impôt sur les sociétés, ce sont les mêmes entreprises doublement imposées qui sont visées ; elle est pertinente, car elle diminue les conséquences négatives sur la trésorerie des entreprises et prévient une situation de double imposition du chiffre d'affaires. Je soumettrai donc à votre approbation, sur ce sujet, l'amendement COM-21.

Une autre question concerne l'incidence fiscale de la taxe et les risques de répercussion sur le consommateur. Nul doute qu'une partie de la taxe sera répercutée par les entreprises assujetties. Aurons-nous une ligne supplémentaire sur les factures pour indiquer le montant de la « taxe Le Maire » ?

Plus globalement, le terme de complexité semble approprié pour décrire la mise en œuvre de la taxe.

La clé de voûte du dispositif est en effet la capacité à localiser l'utilisateur. En audition, les représentants de la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) m'ont indiqué que l'adresse IP constituait un moyen efficace de localisation, mais présentait certaines faiblesses. La pénurie d'adresses IP conduit certains opérateurs téléphoniques à centraliser l'ensemble de leurs lignes téléphoniques sur une adresse unique. Si demain un opérateur décidait de localiser cette adresse à l'étranger, l'ensemble des utilisateurs se connectant depuis leur téléphone sortirait du champ de la taxe.

Compte tenu des failles potentielles de la localisation par l'adresse IP, d'autres indices de localisation pourraient être recherchés. Il me semble nécessaire de renvoyer à un décret en Conseil d'État le soin de préciser les modalités dans lesquelles la localisation de l'utilisateur est appréciée. Je vous proposerai un amendement COM-20 en ce sens.

Je considère, pour ma part, que les entreprises du numérique paieront ce qu'elles voudront bien payer. En effet, taxer une entreprise qui n'a pas d'établissement stable en France, *a fortiori* lorsqu'il n'y a pas de moyen de contrôler le nombre des utilisateurs, paraît impossible.

Il s'agit d'un dispositif essentiellement déclaratif. Il reviendra aux entreprises de déterminer le périmètre de leurs activités qui relève de la taxe, d'identifier les utilisateurs ayant recouru à leurs services depuis la France et de calculer le montant de la taxe. Il n'y a aucun moyen de le contrôler.

Le rendement estimé de la taxe est par conséquent incertain. Le Gouvernement l'estime à 400 millions d'euros en 2019, puis 450 millions d'euros en 2020. En réponse à mes questions, il m'a indiqué qu'il était

impossible de préjuger du « *civisme déclaratif* » des redevables. Certes, une procédure de taxation d'office est prévue, mais je souhaite bonne chance à l'administration si elle doit apporter la preuve des éléments retenus pour calculer la taxe. Ce dispositif ressemble plutôt à un moyen de pression sur les grandes entreprises concernées.

En conclusion, cette taxe comporte beaucoup d'inconvénients et d'incertitudes juridiques, ce qui entraîne un risque de contentieux important face à des entreprises très bien conseillées juridiquement. La France prend aussi un risque en ne notifiant pas le dispositif à la Commission européenne : nous pourrions être obligés de rembourser les montants perçus dans quelques années, comme cela s'est produit par le passé. L'Italie, l'Espagne, le Royaume-Uni semblent avoir renoncé à cette taxe après l'avoir annoncée, en raison des complexités de mise en œuvre. Seule la France se lance vraiment.

Le ministre Bruno Le Maire se montre très volontariste ; il est difficile de s'y opposer sur le plan politique. Toutefois, il convient, à mes yeux, que son application soit temporaire, en attendant une décision au niveau de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administrations fiscales de l'OCDE, s'est déclaré optimiste pour une avancée rapide des négociations multilatérales. Les choses évoluent, notamment sur le principe d'une taxe sur le chiffre d'affaires, grâce à l'impulsion des États-Unis. En effet, la réforme fiscale de Donald Trump pourrait contribuer à la relocalisation de certains profits. Je proposerai donc l'amendement COM-19 qui prévoit l'application de la taxe jusqu'à l'année 2021. Ce projet semble certes merveilleux sur le papier, mais il présente beaucoup d'incertitudes juridiques.

M. Vincent Éblé, président. – La parole est aux commissaires.

M. Philippe Dominati. – Je suis arrivé à cette réunion sceptique sur le texte, scepticisme confirmé par votre exposé. Par conséquent, je ne comprends pas pourquoi vous soutenez ce projet de loi. Vous nous expliquez que ce n'est pas une « taxe Gafa », que nous sommes le seul pays à la mettre en œuvre – encore une illustration du génie français dans l'invention de nouvelles taxes –, que les recettes estimées sont fictives puisqu'un Gouvernement futur pourrait être contraint de les rembourser, et enfin que ce sont les consommateurs français et les entreprises françaises qui vont la payer. Il n'y a pas d'équité : la taxe ne s'appliquera pas lorsqu'Amazon vend directement du vin de Bourgogne, tandis qu'elle s'appliquera lorsque le producteur bourguignon vendra directement son vin par la même plateforme numérique. Vous dites que ce dispositif est trop complexe, qu'il y a des incidences sur l'assiette... mais qu'il faut l'adopter en l'amendant. Je ne comprends pas vos conclusions.

M. Alain Houpert. – Au sein de cette commission, Philippe Marini envisageait déjà une taxe sur les entreprises du numérique. Avec les Gafa,

nous sommes dépassés par le progrès. Ce sont les grandes entreprises qui décident de leur imposition ; c'est la conséquence de la mondialisation.

Pourquoi, dans ce cas, ne pas envisager une taxe sur le numérique de manière générale ? Nous voyons tous, dans nos territoires, les caisses automatiques se multiplier dans les supermarchés, avec à la clé des suppressions d'emplois et des cotisations sociales associées. *Idem* aux portiques de péage. Voilà dix ans, j'avais déposé une proposition de loi qui, comme beaucoup d'autres, est restée dans les tiroirs, pour taxer les flux vernaculaires dans les péages d'autoroutes et les supermarchés. Dès le lendemain, je recevais un appel d'un cartel de la grande distribution me disant que j'allais ruiner le secteur, preuve que ces mesures peuvent avoir un effet ! Il ne s'agit pas d'imposer les robots, comme on a pu le dire, mais de taxer plus justement.

M. Marc Laménie. – Je remercie le rapporteur de ce travail qui invite, effectivement, au scepticisme. Certains risquent de passer entre les mailles du filet. Combien d'entreprises seraient redevables ? De quels moyens humains disposera l'administration fiscale pour percevoir cette taxe ?

M. Philippe Dallier. – Je partage l'opinion de Philippe Dominati. La question est politique : faut-il prendre le risque d'adopter ce texte mal ficelé ? L'exposé du rapporteur a mis en évidence des dangers considérables. Nous sommes dans le prolongement des débats sur le projet de loi de finances : il avait alors été décidé de se laisser le temps de la négociation avant, si celle-ci n'aboutissait pas, de créer une taxe française. Nous y voilà, mais le jeu en vaut-il la chandelle ? La France est-elle véritablement seule à envisager cette taxe, ou d'autres pays ont-ils trouvé un dispositif présentant un risque juridique moindre ?

Mme Sylvie Vermeillet. – La taxation repose sur deux éléments : le chiffre d'affaires et le nombre d'utilisateurs. Pourquoi avoir introduit le second puisqu'il s'agit avant tout d'une taxe sur le chiffre d'affaires ?

M. Emmanuel Capus. – On a très peu parlé de l'article 2 de ce texte, qui reporte la baisse de l'impôt sur les sociétés. C'est pourtant un signal très inquiétant. Il ne faudrait pas que la crise des « gilets jaunes » conduise à un retrait des engagements du Gouvernement en matière de baisses d'impôts et des effectifs de la fonction publique d'État.

Quant à l'article 1^{er}, il ne serait pas souhaitable que notre commission devienne la « commission Cassandre ». Ne nous cantonnons pas à l'opposition. Le constat est partagé par tous : il faut lutter contre l'évasion fiscale et faire en sorte que les grandes entreprises internationales paient davantage d'impôts en France. Nous avons tous dit qu'il fallait arrêter de se faire piétiner ! Allons-nous nous coucher maintenant ? Certes, les Gafa ont les moyens de se payer de grands avocats. Il faudrait d'ailleurs que notre commission facture ses prestations, puisqu'elle indique aux contribuables les

fragilités juridiques du texte... Je préférerais que la commission adopte un amendement proposant un autre dispositif.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Si c'était si simple, les différents pays auraient trouvé un dispositif depuis longtemps ; mais personne n'a mis en œuvre cette taxe. Loin de jouer les Cassandre, la commission des finances fait généralement preuve d'une prudence élémentaire. C'est ce qu'elle a fait en s'opposant à la convention fiscale avec le Panama, avant les *Panama Papers*. Dans ces situations, le Gouvernement en place a tendance à minimiser les problèmes, sachant que c'est un autre qui aura à les gérer... Il convient donc d'être vigilant.

J'ai en effet exprimé davantage d'incertitudes que d'enthousiasme. J'ai proposé plusieurs amendements : l'un pour sécuriser le dispositif en prévoyant une notification à la Commission européenne, un autre pour limiter l'application de la taxe à trois exercices, soit jusqu'en 2021. Cette taxe était à l'origine envisagée par l'OCDE, avant d'être reprise au niveau européen puis français. L'année 2021 est, d'après Pascal Saint-Amans, une échéance envisageable pour une mise en place au niveau de l'OCDE. J'ai préféré rendre la taxe temporaire dans l'attente d'une solution au niveau de l'OCDE. En 2008, personne ne pensait que la législation internationale sur le secret fiscal évoluerait. Ce sont les États-Unis et l'OCDE qui l'ont faite évoluer, sans que l'Europe et la France y contribuent en quoi que ce soit. L'OCDE est donc le seul niveau pertinent.

La question du numérique dépasse le périmètre de ce texte. Les consommateurs sont parfois paradoxaux : ils se plaignent des suppressions d'emplois mais sont les premiers à vouloir des caisses automatiques. Moi-même, je préfère un passage automatisé qui fonctionne à la queue du guichet au moment de passer la douane de l'aéroport !

Il y aurait environ trente contribuables de la taxe, dont un seul français, Criteo. Cependant, rappelons que le système repose sur une base déclarative : l'administration fiscale n'aura aucun moyen de vérification pour les entreprises dont l'activité n'est pas conduite en France. Au fond, les entreprises paieront ce qu'elles voudront...

Le chiffre d'affaires des entreprises nationales n'est pas déclaré en France, c'est pourquoi le critère du nombre d'utilisateurs a été ajouté.

La commission ne pèche pas par excès de prudence. Confrontés au même problème, tous les pays ont renoncé à cette taxe. En revanche, je partage l'avis exprimé par Emmanuel Capus sur l'impôt sur les sociétés.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Le groupe socialiste et républicain aborde ce texte avec un regard bienveillant. Le nom de « taxe Gafa » est usurpé puisque toutes les multinationales du numérique ne seront pas concernées par la taxe. Cependant, il est important de faire avancer le sujet, notamment dans un cadre international. En début de mandature, Bruno Le Maire se faisait fort d'imposer une taxe au niveau européen. Il n'y est pas

parvenu, et nous avons ainsi perdu une à deux années. Certes, ce texte est une solution imparfaite. Il y avait d'autres propositions, comme la taxe sur les bénéfiques, sur la base du chiffre d'affaires réalisé, portée par le groupe socialiste de l'Assemblée nationale sur proposition de l'économiste Gabriel Zucman ; ou encore l'inscription au code général des impôts de la notion de « présence numérique significative ».

On nous a opposé l'existence des conventions fiscales. Quand allons-nous avancer sur ce sujet ? La Cour administrative d'appel de Paris vient d'annuler le redressement fiscal imposé par la France à *Google*. Il faut cibler les conventions à remettre en cause. Un premier pas a été réalisé avec le Luxembourg, et il serait souhaitable d'en faire de même avec l'Irlande.

Je suis plutôt favorable à l'article 2. Beaucoup a été fait en faveur des entreprises : baisses de cotisations sociales, premières baisses de l'impôt sur les sociétés. Devant la crise sociale que nous traversons, une décélération des baisses d'impôts pour les plus grandes entreprises n'est pas malvenue. Les réponses sociales urgentes ne doivent pas être financées par une réduction des services publics : nous sommes tous attachés à nos hôpitaux et à nos trésoreries. Les entreprises doivent participer à cet effort. Bien entendu, le groupe socialiste et républicain ne serait pas opposé à une remise en cause des décisions prises en faveur des contribuables les plus aisés...

M. Gérard Longuet. – Le choix de la commission des finances relève de la stratégie politique, et de notre conception du bicamérisme. Vous avez démontré l'absurdité de l'article 1^{er} créant la taxe Gafa. Pourtant, vous nous proposez d'adopter ce texte sous réserve de sa notification et de son encadrement dans le temps, dans l'idée que la loi ouvrira un débat international et obligera les organisations responsables à prendre la mesure du sujet.

Je m'adresse donc à mes collègues du groupe Les Républicains : voulons-nous un bicamérisme de coopération avec l'Assemblée nationale, ou un bicamérisme conflictuel ? Dans ce dernier cas, il faut rejeter ce texte qui sera de toute façon adopté, afin d'attirer l'attention sur ses inconvénients.

À mon avis, l'article 1^{er} ne sert qu'à cacher l'article 2. Le Gouvernement assure viser les Gafa mais ce n'est pas vrai ; en revanche, Critéo, cette grande réussite française, est ciblé. La réalité immédiate, c'est bien l'article 2. Chacun des groupes politiques devra prendre position à cet égard. Ce projet n'est pas bon, vous l'avez démontré. Est-il opportun ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Vous avez bien exposé la situation. La question est politique.

M. Jean-François Rapin. – J'avais déposé un amendement pour ouvrir le débat sur l'égalité de traitement entre le commerce physique, qui contribue à l'aménagement du territoire, et le numérique, qui n'y contribue pas mais bénéficie de tous les avantages accordés au commerce. L'amendement étendait le champ de la taxe. Le rapporteur général a

souligné que Fnac-Darty réalisaient près de 50 % de leur activité en ligne, ce qui ne correspond pas aux informations dont je dispose : ces commerçants à la présence physique forte voient leur commerce numérique évoluer de manière mesurée. Il faut donc préciser la situation et réfléchir aux moyens de supprimer la distorsion dont est victime le commerce physique.

M. Vincent Capo-Canellas. – Je suis partagé. Le rapporteur général a bien montré les défauts de ce projet de taxe. Néanmoins, notre commission a identifié ce problème à maintes reprises, et nous sommes attendus sur ce sujet. Je suivrai à regret le rapporteur général. Avancer présente toujours un risque, surtout en matière fiscale puisque l'on s'attaque à des géants du numérique, mais le risque de ne rien faire est plus grand.

Cela mériterait un débat avec le Gouvernement, préalablement à l'examen en séance, sur la stratégie politique. Comment servir au mieux la taxation ? Faut-il avancer, en espérant un effet boule de neige qui conduirait l'OCDE ou l'Union européenne à prendre des dispositions, ou ne rien faire ?

Le Sénat peut en revanche marquer une véritable différence politique sur l'article 2, qui est problématique. Concentrons-nous sur ce point.

M. Bernard Lalande. – Le numérique est devenu une spécialité de la commission des finances. Nous avons été écoutés sur *le e-commerce* et les plateformes.

Ce projet de loi porte sur l'économie numérique, qui est l'économie de demain. La question est peut-être politique, mais pour notre commission, ne pas s'intéresser à la taxation des grands groupes numériques serait une véritable capitulation. Un projet de loi d'appel comme celui-ci me semble utile. J'entends les arguments du rapporteur général, mais il faut montrer que nous n'avons pas peur des géants du numérique.

L'économie de demain sera numérique et nécessitera de nouvelles assiettes fiscales. Il est donc important que la France engage cette démarche, même si elle est isolée aujourd'hui.

M. Gérard Longuet. – Le Sénat a créé une commission d'enquête sur la souveraineté numérique dont je suis le rapporteur. Nous présenterons nos conclusions le 10 octobre.

M. Philippe Adnot. – Je vous souhaite bon courage, monsieur le rapporteur général. Vous avez bien décrit ce qui était mauvais dans ce texte, mais il faut faire quelque chose. Donald Trump montre tous les jours que rien ne bouge sans rapport de force.

Mme Christine Lavarde. – Cette taxe ne taxe pas l'activité centrale d'*Amazon*, puisqu'elle ne remet pas en cause son activité de vendeur qui tire les prix vers le bas. Faut-il voter une mauvaise taxe difficile à appliquer ou réfléchir à un texte mieux ficelé ?

L'application rétroactive au 1^{er} janvier 2019 est difficile, car les entreprises concernées auront beaucoup de mal à reconstituer le chiffre d'affaires de leurs activités taxables réalisées sur le sol national. C'est pourquoi j'ai déposé un amendement différant la mise en œuvre de la taxe.

M. Patrice Joly. – Les grandes entreprises du numérique échappent à l'impôt sur les sociétés, ce qui nous renvoie au sujet de l'évasion fiscale. C'est une rupture d'égalité entre les entreprises et une atteinte à la concurrence, alors même que ces grands groupes sont très profitables. Cette situation est à l'origine d'une course effrénée à la réduction de la pression fiscale sur les entreprises. Cela participe aussi à la dislocation sociale liée à la réduction de la part des entreprises dans la prise en charge des dépenses publiques. Rappelons que la question de la justice fiscale est à la racine du mouvement social que nous traversons.

La fiscalité envisagée par ce texte me semble donc légitime, quelles que soient les difficultés que posent l'assiette et le champ d'application. Il faut créer une fiscalité en dehors des cadres classiques. À quelques jours des élections européennes, il convient d'évoquer les difficultés que cause la règle de l'unanimité sur les questions fiscales au Conseil européen. C'est un véritable verrou à faire sauter.

Je suis convaincu, pour ma part, que l'administration fiscale française sera en mesure de faire face à la horde d'avocats dont certains nous menacent.

M. Bernard Delcros. – Le numérique bouscule nos habitudes, à commencer par notre façon de consommer. Trouver un système fiscal adapté est difficile, mais nécessaire. Nous ne pouvons pas durablement taxer l'économie traditionnelle, c'est-à-dire les petites et moyennes entreprises (PME), les artisans et les commerçants, sans taxer en conséquence les entreprises du numérique, qui sont l'économie de demain. Sécurisons le dispositif au mieux, en soutenant l'amendement de notre rapporteur limitant à trois années l'application de la taxe.

On peut toujours trouver de bonnes raisons de ne rien faire. Certes, le contexte est difficile au niveau mondial, mais il est nécessaire d'engager le processus.

M. Éric Bocquet. – Ce sujet devrait être au cœur de la campagne des élections européennes. Moins *Google* et *Facebook* comptent d'utilisateurs dans les États de l'Union européenne, plus leur chiffre d'affaires augmente. Combien de temps cela va-t-il durer ? Il faut réaffirmer la souveraineté politique. La *Silicon Valley* aura bientôt sa propre bourse – et peut-être à terme tous les attributs d'un État.

Google a multiplié par six ses dépenses de *lobbying* à Bruxelles depuis six ans. *Facebook* a récemment embauché Nick Clegg, le libéral-démocrate britannique, ancien numéro 2 du gouvernement de David Cameron. Nick Clegg déclarait, en 2016 : « la culture californienne, messianique, *new world* et

lénifiante de *Facebook* m'agace. Je ne suis pas non plus sûr que les entreprises comme *Facebook* paient tous les impôts qu'ils devraient payer. » Le même Nick Clegg déclare aujourd'hui : « être gros, en soi, n'est pas mauvais. Le succès ne devrait pas être pénalisé. » Il est désormais chargé de la communication chez Facebook... Voilà un sujet à creuser !

M. Charles Guené. – Nous sommes à un point de bascule du système fiscal, entre l'établissement stable qui formait la base de notre fiscalité et l'espace de consommation qui émerge. Je ne suis pas convaincu que nous y gagnerons. Le problème qui se dessine en creux est celui de la souveraineté des États, ce qui nous contraint à agir. Échapperons-nous à la malédiction de la « taxe à 3 % », qui nous avait coûté 10 milliards d'euros ? Ce n'est pas un obstacle insurmontable ; par ailleurs, le contexte international peut évoluer. Ce qui nous inquiète aujourd'hui peut nous rassurer demain : la loi fiscale internationale reste la loi du plus grand nombre.

M. Jean-Marc Gabouty. – C'est toujours le consommateur qui paie, y compris l'impôt sur les sociétés et les dividendes. Concernant l'article 2, rappelons que le report de la baisse de l'impôt sur les sociétés ne concerne que les entreprises les plus importantes.

Je comprends les réserves du rapporteur sur la taxe sur le numérique. Ses propositions pour sécuriser le dispositif sont bienvenues. La taxe ne peut s'appliquer qu'au chiffre d'affaires. Nous aurions pu imaginer une taxe sur la valeur ajoutée, sur le modèle de la CVAE ; mais cette valeur est très difficile à évaluer sur un territoire qui ne représente qu'une part minime du périmètre d'activité de l'entreprise.

Comme nous sommes précurseurs, ce texte comporte une prise de risque, mais elle est à mes yeux justifiée. On ne peut demander en même temps une hausse du pouvoir d'achat tout en maintenant une rigueur budgétaire, et laisser échapper à l'impôt des entreprises qui ont une activité réelle dans notre pays.

Mme Nathalie Goulet. – La communication sur ce texte jouera un rôle important. Il faudra notamment souligner que le nom de « taxe Gafa » est usurpé et que le dispositif soulève certaines réserves. Nous pourrions plus sereinement voter le texte lorsque le rapporteur général aura mis en évidence, auprès du grand public, les limites de l'exercice.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – La question de l'équité entre *l'e-commerce* et le commerce physique sera abordée dans le prochain projet de loi de finances. Il faudra avancer, à cette occasion, sur la taxe sur les surfaces commerciales (Tascom), qui n'est plus adaptée au regard de l'évolution des modes de consommation et de la désertification des centre-villes.

Je suis loin d'être enthousiaste sur ce texte, en particulier sur l'article 2. Quant à la TSN, c'est une taxe stupide sur le plan économique en

s'appuyant sur le chiffre d'affaires, mais nous devons prendre une position politique.

EXAMEN DES ARTICLES

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Il existe un *vademecum* adopté par la conférence des présidents, qui présente la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'article 45 de la Constitution. Cet article, relatif à l'irrecevabilité des amendements sans lien avec l'objet du texte, doit être appliqué strictement.

Le présent projet de loi a deux objets : la taxation des entreprises du numérique et la modification du taux de l'impôt sur les sociétés. Trois amendements, les COM-1, COM-2 et COM-3, qui concernent un crédit d'impôt sur les bénéfices dont peuvent bénéficier les PME à raison de certains investissements qu'elles effectuent, n'ont, par conséquent, pas de lien avec le texte.

Les amendements COM-1, COM-2 et COM-3 sont déclarés irrecevables au titre de l'article 45 de la Constitution.

Article additionnel avant l'article 1^{er}

L'amendement n° COM-13 est retiré.

Article 1^{er}

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – J'ai déjà présenté mon amendement COM-19, qui prévoit une application de la taxe entre 2019 et 2021, le temps que l'OCDE trouve une solution.

L'amendement COM-19 est adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Demande de retrait de l'amendement COM-16 rectifié.

L'amendement COM-16 rectifié n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Avis défavorable à l'amendement COM-7. La taxe engendre beaucoup d'incertitudes, en exclure les services d'intermédiation portant sur la vente de biens la fragiliserait encore davantage.

L'amendement COM-7 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement COM-4 a pour objet d'exclure du champ de la taxe les services informatisés de réservation (SIR) des compagnies aériennes, ce qui risque de poser un problème d'égalité devant l'impôt. Avis défavorable.

L'amendement COM-4 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Les amendements identiques COM-8, COM-10, COM-14 rectifié *bis* et l’amendement COM-15 rectifié *bis* ne sont pas applicables. Comme je l’ai détaillé, le chiffre d’affaires réalisé au titre des services fournis en France ne correspond à aucun agrégat comptable. Avis défavorable.

Les amendements COM-8, COM-10, COM-14 rectifié bis et COM-15 rectifié bis ne sont pas adoptés.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L’amendement COM-9 applique un abattement de 25 millions d’euros aux entreprises réalisant un chiffre d’affaires rattaché à la France compris entre 25 millions et 50 millions d’euros. Cela reviendrait à cibler encore davantage une taxe dont le ciblage très resserré est déjà jugé dangereux. Avis défavorable.

L’amendement COM-9 n’est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L’amendement COM-6 est contraire aux fondements juridiques de la taxe : il en resserre l’assiette sur les acquéreurs de biens et services. Or la valeur d’une place de marché tient à la fois au vendeur et à l’acheteur. Avis défavorable.

L’amendement COM-6 n’est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Mon amendement COM-20 prévoit, au regard des incertitudes, la fixation des modalités de localisation des utilisateurs par un décret en Conseil d’État.

L’amendement COM-20 est adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – J’avais très envie de donner un avis favorable à l’amendement COM-5, car je souscris entièrement à la volonté de protéger les entreprises d’une double imposition. Cependant, d’après des analyses juridiques convergentes, il est contraire aux conventions fiscales. Je propose dans un amendement ultérieur une solution de repli. À mon grand regret, avis défavorable.

L’amendement COM-5 n’est pas adopté.

L’amendement de coordination COM-26 est adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Mon amendement COM-21 prévoit, pour les entreprises concernées par la taxe sur les services numériques, une déductibilité de la contribution sociale de solidarité sur les sociétés (C3S), taxe assise sur le chiffre d’affaires qui a l’avantage d’échapper au champ des conventions fiscales.

Mme Sylvie Vermeillet. – Que se passe-t-il si le montant de la taxe sur les services numériques est supérieur à celui de la C3S ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – La déduction de la TSN s’entend dans la limite du montant de C3S dû. Cette solution de repli

est clairement d'une portée plus limitée que la déduction de l'impôt sur les sociétés.

L'amendement COM-21 est adopté.

L'amendement COM-22, rédactionnel, est adopté.

L'amendement COM-23, de précision, est adopté.

L'amendement COM-24, rédactionnel, est adopté.

L'article 1^{er} est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Article additionnel après l'article 1^{er}

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement COM-25 tend à prévoir que, dans l'éventualité où il maintiendrait son choix de ne pas notifier la taxe sur les services numériques, le Gouvernement précise au Parlement les raisons pour lesquelles il n'a pas souhaité assurer la sécurité juridique du dispositif.

L'amendement COM-25 est adopté et devient l'article 1^{er} bis A.

Article 1^{er} bis (nouveau)

L'article 1^{er} bis est adopté sans modification.

Article 2

L'amendement COM-17 est retiré.

L'article 2 est adopté sans modification.

Article 3 (nouveau)

L'article 3 est adopté sans modification.

Le projet de loi est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

M. Vincent Éblé, président. – Au regard de la proposition de périmètre émise par le rapporteur et des décisions d'irrecevabilité en application de l'article 45 de la Constitution prononcées par la commission sur les amendements qui lui ont été soumis, je vous propose de considérer comme adopté le périmètre du texte.

Le sort des amendements examinés par la commission est retracé dans le tableau suivant :

TABLEAU DES SORTS

Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés			
Article(s) additionnel(s) avant Article 1er			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme LAVARDE	13	Limiter l'application de la taxe sur les services numériques à trois exercices	Retiré
Article 1er			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	19	Limiter l'application de la taxe sur les services numériques à trois exercices	Adopté
M. RAPIN	16 rect.	Inclusion des services de vente en ligne dans le champ de la taxe	Retiré
M. Philippe DOMINATI	7	Exclusion des services d'intermédiation portant sur la vente de biens	Rejeté
Mme ESTROSI SASSONE	4	Exclusion des systèmes informatisés de réservation (SIR) du champ de la taxe	Rejeté
M. Philippe DOMINATI	8	Appréciation des critères de seuils de chiffre d'affaires sur trois années	Rejeté
M. ADNOT	10	Appréciation des critères de seuils de chiffre d'affaires sur trois années	Rejeté
M. COLLIN	14 rect. bis	Appréciation des critères de seuils de chiffre d'affaires sur trois années	Rejeté
M. COLLIN	15 rect. bis	Appréciation des critères de seuils de chiffre d'affaires sur deux années	Rejeté
M. Philippe DOMINATI	9	Abattement sur les 25 premiers millions d'euros de chiffre d'affaires applicable aux entreprises réalisant entre 25 millions et 50 millions d'euros de chiffre d'affaires rattachés à la France	Rejeté
M. Philippe DOMINATI	6	Resserrement de l'assiette sur les seuls acquéreurs d'un service ou d'un bien	Rejeté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	20	Renvoi à un décret en Conseil d'État pour déterminer les modalités de localisation des utilisateurs	Adopté
M. Philippe DOMINATI	5	Déductibilité de la taxe sur les services numériques de l'impôt sur les sociétés dû	Rejeté

M. de MONTGOLFIER, rapporteur	26	Amendement de coordination	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	21	Déductibilité de la taxe sur les services numériques de la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S)	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	22	Amendement rédactionnel	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	23	Précision pour sécuriser l'application de la taxe sur les services numériques en 2019	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	24	Amendement rédactionnel	Adopté
Article(s) additionnel(s) après Article 1^{er}			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	25	Remise d'un rapport en cas d'absence de notification préalable de la taxe sur les services numériques à la Commission européenne	Adopté
M. PANUNZI	1	Crédit d'impôt pour des investissements réalisés et exploités par les petites et moyennes entreprises (PME) en Corse	Irrecevable au titre de l'article 45 de la Constitution
M. PANUNZI	2	Crédit d'impôt pour des investissements réalisés et exploités par les petites et moyennes entreprises (PME) en Corse	Irrecevable au titre de l'article 45 de la Constitution
M. PANUNZI	3	Crédit d'impôt pour des investissements réalisés et exploités par les petites et moyennes entreprises (PME) en Corse	Irrecevable au titre de l'article 45 de la Constitution
Article 1er bis (nouveau)			
Article 2			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme LAVARDE	17	Prolongation de la modification de la trajectoire de taux de l'impôt sur les sociétés en 2020	Retiré
Article 3 (nouveau)			

LISTE DES PERSONNES ENTENDUES

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

- M. Pascal SAINT-AMANS, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales.

Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL)

- M. Jean LESSI, secrétaire général ;

- M. Armand HESLOT, ingénieur expert au service de l'expertise technologique ;

- Mme Tiphaine HAVEL, conseillère pour les questions institutionnelles et parlementaires.

France Digitale

- M. Jean-David CHAMBOREDON, co-président.

TECH IN France

- M. Loïc RIVIÈRE, délégué général ;

- Mme Manon DEVEAUX, chargée de mission des affaires publiques.

Cabinet Stehlin associés

- M. Vincent RENOUX, avocat à la Cour.

Amazon France

- M. Yohann BENARD, directeur stratégie ;

- Mme Muriel SISAVARAKHIAN, responsable de fiscalité internationale ;

accompagnés de M. Laki SOLA, consultant chez Taddeo.

Booking.com

- M. Peter LOCHBIHLER, directeur mondial des affaires publiques ;

- Mme Elselien ZELLE, directrice fiscale ;

accompagnés de M. Matis PELLERIN, consultant chez Eurosagency.

eBay

- M. Rolf KUEHNIS, directeur de la fiscalité Europe ;
 - M. Stefan KRAWCZYK, directeur des affaires institutionnelles Europe ;
 - Mme Nathalie VUAILLAT, directrice juridique France ;
 - Mme Charlotte CHEYNARD, responsable des affaires institutionnelles France ;
- accompagnés de Mme Anne DUBOSCQ, consultante chez Elan Edelman.

Contributions écrites

- Cdiscount ;
- Deliveroo ;
- Just EAT France ;
- Match group ;
- Solocal.

ANNEXE : ÉTUDE DE LÉGISLATION COMPARÉE

Mars 2019

La taxe sur les services numériques¹

La division de la Législation comparée a conduit une recherche sur les différents modèles de taxation des services numériques dans six pays : l'Australie, l'Autriche, l'Espagne, l'Italie, la Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni.

1. Des initiatives volontaristes en Europe continentale mais dispersées et dépendantes du cycle électoral

a. Les tâtonnements de l'Italie en 2017 et en 2018

Les initiatives fiscales italiennes visant les fournisseurs de services numériques remontent à 2017.

En premier lieu, un décret-loi rapidement ratifié instaura non pas une taxe à proprement parler, mais une procédure de coopération facultative renforcée entre certaines entreprises et l'administration fiscale italienne². Les entreprises visées étaient celles qui appartenaient à des groupes multinationaux dont les revenus consolidés étaient supérieurs à un milliard d'euros et qui effectuaient des cessions de biens et des prestations de services dans le territoire italien pour un montant de plus de 50 millions d'euros annuels. Ces conditions permettaient dans les faits de faire rentrer les géants du numérique dans le champ d'application du texte, bien que le texte ne fît pas mention des services ou des transactions numériques. Le but était de faciliter les négociations avec l'administration fiscale italienne afin de déterminer le montant des impôts dus par ces entreprises, alors que la reconnaissance d'un établissement permanent sur le territoire italien n'était pas aisée, les établissements de ces groupes actifs en Italie étant installés sur le papier à l'étranger.

Une deuxième étape est franchie dans la loi de finances italienne pour 2018 qui introduit une taxe sur les transactions numériques (*imposta sulle transazioni digitali*) portant sur les prestations de services par des

¹ Cette note a été réalisée par la division de la législation comparée de la direction de l'initiative parlementaire et des délégations du Sénat.

² Art. 1^{er} bis, Decreto-Legge. 24 aprile 2017, n. 50. Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. Équivalent fonctionnel d'une ordonnance, il a été modifié et ratifié par la loi 96/2017.

moyens numériques à des résidents italiens¹. Dans les faits, cette taxe est restée lettre-morte avant d'être remplacé par une taxe sur les services numériques (*servizi digitali*) en 2019.

En 2018, le gouvernement italien avait prévu l'obligation de payer une taxe d'un montant correspondant à 3% de la valeur nette de chaque prestation de services réalisée par le biais de moyens numériques². L'entreprise devenait imposable dès lors qu'elle avait effectué plus de 3 000 transactions numériques dans l'année civile. Le législateur avait ainsi fait le choix de fixer le seuil d'imposition en fonction du nombre des transactions plutôt qu'en fonction d'un montant financier.

Cependant, l'indispensable décret d'application du ministre de l'Économie et des Finances prévu par la loi de finances n'ayant jamais été pris en raison du changement de gouvernement après les dernières élections législatives, la taxe sur les transactions numériques est demeurée entièrement sans effet avant d'être abrogée par la nouvelle loi de finances pour 2019.

b. L'instauration d'une taxe sur les services numériques dans la loi de finances italienne pour 2019

La loi de finances italienne pour 2019 a institué une taxe sur les services numériques³. Toutefois, sa mise en œuvre effective reste suspendue à la prise d'un décret d'application conjoint du ministre de l'Économie et des Finances et du ministre du Développement économique, après avoir entendu l'Autorité de régulation du secteur des télécommunications, le Défenseur de la protection des données personnelles et l'Agence pour l'Italie digitale⁴. Le décret d'application n'a pas encore été pris, ce qui bloque pour l'instant l'application de la taxe.

L'assujetti à la taxe sur les services numériques italienne est défini comme toute personne exerçant des activités commerciales qui, à titre individuel ou au niveau d'un groupe de sociétés, réalise un chiffre d'affaires global supérieur à 750 millions € dont au moins 5,5 millions € en Italie⁵.

Le taux de la taxe est fixé à 3% du montant des opérations taxables par l'assujetti chaque trimestre, soit 3 % du revenu tiré de la fourniture de

¹ Art. 1, points 1011 à 1019, Legge 27 dicembre 2017, n. 205 Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020.

² L'article 1 point 1012 renvoyait au décret d'application de ces dispositions le soin de définir et indiquer les transactions qui rentreraient dans son champ d'application, ces transactions étant en tout état de cause celles réalisées à travers Internet ou à travers un réseau électronique de sorte que l'opération devienne essentiellement automatisée et avec une intervention humaine minimale.

³ Art. 1, points 35 à 45, Legge 30 dicembre 2018, n° 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021.

⁴ Respectivement, en italien, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale.

⁵ La loi exclut de son champ d'application les sociétés contrôlées par une autre société aux termes de l'article 2359 du Code civil italien, équivalent de l'article L. 233-3 du Code de commerce français.

services (1) de publicité sur des plates-formes numériques, (2) de mise à disposition d'une interface numérique permettant aux usagers d'être en contact et d'interagir entre eux ou de faciliter la fourniture directe de biens ou de services et (3) de transmission de données recueillies par les usagers et générées par l'utilisation d'une interface numérique.

Les sociétés proposant des services numériques en Italie mais établies à l'étranger et n'ayant ni d'établissement déclaré sur le territoire italien, ni de numéro d'identification fiscale sont tenues de s'enregistrer auprès de l'administration fiscale (*Agenzia delle entrate*) aux fins de l'établissement de leur imposition découlant de la taxe numérique.

La nouvelle taxe italienne sur les services numériques étant considérée comme un impôt indirect, la loi prévoit l'application du régime de la TVA (*imposta sul valore aggiunto*) en ce qui concerne le contrôle fiscal, les sanctions et la détermination des pénalités, le recouvrement de la taxe ainsi que le contentieux relatif à la taxe sur les services numériques.

c. Un projet de loi déposé au Parlement en Espagne mais reporté après les prochaines élections législatives

Le 25 janvier 2019, le Congrès des Députés espagnol a enregistré le dépôt d'un projet de loi portant création d'une taxe sur certains services numériques¹. La convocation des élections générales en Espagne le 28 avril prochain après la censure du gouvernement Sanchez devrait retarder la discussion et l'adoption de ce texte.

Selon l'exposé des motifs, le projet de loi vise à anticiper la conclusion d'un accord sur cette taxe au sein de l'Union européenne en l'absence de consensus entre les États membres. Toutefois, le gouvernement espagnol réaffirme sa volonté de participer au mouvement d'harmonisation européenne si bien que la taxe sur certains services numériques proposée correspond en grande partie au projet de la Commission européenne.

Le projet de loi espagnol définit la taxe sur certains services numériques (*determinados servicios digitales*) comme une contribution indirecte sur la prestation de certains services numériques dans lesquels interviennent les usagers situés sur le territoire espagnol (art. 1). Dans ce cas, la participation des usagers constitue un élément indispensable du processus de création de valeur de l'entreprise prestataire. La qualification de services numériques imposables au titre de cette loi est toutefois limitée aux services

¹ 121/000039 *Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. Le ministère des Finances espagnol avait élaboré un avant-projet de loi portant création d'une taxe sur certains services numériques soumis à la procédure de consultation publique le 23 octobre 2018. Il a également réalisé une étude d'impact sur l'avant-projet de loi en question. <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/MAIN%20APL%20IDSD.pdf>

de publicité en ligne, d'intermédiation en ligne et de transmission de données (art. 4).

Certains services susceptibles de rentrer dans ces catégories ne sont pas assujettis (art. 6). Les exemptions les plus importantes portent sur :

- les ventes de biens ou de services en ligne dans lesquelles le fournisseur n'agit pas en qualité d'intermédiaire ;

- les prestations d'intermédiation en ligne dont la finalité unique ou principale est de fournir un service de communication ou de paiement à travers une interface numérique ;

- les prestations de services financiers régulés par des entités financières régulées ;

- les prestations de services numériques par des sociétés membres d'un groupe de sociétés ou détenues directement ou indirectement par une autre à hauteur du 100% des participations. Comme dans le régime italien, cette exception relève du cas du contrôle d'une société par une autre.

Afin d'éviter le contentieux international des investissements ou sur la double imposition, l'exposé des motifs prend le soin d'indiquer clairement cette nouvelle taxe ne constitue pas un impôt sur les revenus ou sur le patrimoine et ne rentre pas, de ce fait, dans le champ d'application des conventions fiscales internationales sur la double imposition. Les dispositions du projet de loi s'entendent sans préjudice des traités et des conventions internationales faisant partie de l'ordonnancement juridique espagnol (art. 3).

Sont assujetties, peu importe que leur lieu d'établissement soit situé en Espagne, dans un État membre ou dans un État tiers, les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires global supérieur à 750 millions d'euros dont au moins 3 millions ont été réalisés en Espagne (art. 8).

Le taux d'imposition est fixé à 3% des revenus tirés de prestations de services numériques imposables réalisées en Espagne après déduction du montant de la TVA due pour chaque fourniture de services numériques (art. 10 et 11). Pour déterminer la proportion d'activités en Espagne, un coefficient est appliqué au montant total des revenus tirés des activités numériques. En ce qui concerne les services de publicité en ligne, le coefficient correspond à la fraction du nombre d'occurrences de la publicité sur des dispositifs informatiques situés sur le territoire espagnol divisé par le nombre d'occurrences de la publicité en tout lieu. Pour les services d'intermédiation en ligne qui facilitent la remise de biens ou la prestation de services directement entre usagers, le coefficient correspond à la fraction du nombre d'usagers espagnols divisé par le nombre d'usagers global en tout lieu. Pour les autres services d'intermédiation en ligne, la base imposable est constituée par les revenus tirés des usagers titulaires d'un compte d'accès à l'interface numérique ouvert depuis un dispositif informatique situé en

Espagne. Pour les services de transmission de données, le coefficient appliqué aux revenus totaux correspond à la fraction du nombre d'utilisateurs ayant généré des données qui sont situés en Espagne divisé par le nombre total d'utilisateurs ayant généré des données en tout lieu.

Le recouvrement de l'impôt est trimestriel et coïncide avec les trimestres naturels. Les assujettis devront présenter la déclaration et le calcul de cette taxe et réaliser le paiement conséquent selon des modalités déterminées par un décret du ministre des Finances.

Sont également prévues d'autres obligations pour les redevables de la taxe l'obligation de déclarer les activités dont découle l'assujettissement à l'impôt, la demande d'un numéro d'identification fiscale pour les entreprises qui n'ont pas d'établissement en Espagne et l'inscription dans un registre spécial de l'administration fiscale destiné à recueillir les données des assujettis à la taxe sur les services numériques. L'étendue, les limites et les conditions de ces obligations doivent être fixées par la voie réglementaire (art. 13).

En cas de manquement, il est fait renvoi à l'application du régime général des infractions fiscales. Une amende est prévue d'un montant équivalent à 0,5% du montant des opérations imposables, jusqu'à 400 000 euros par année de manquement.

d. Les annonces autrichiennes face à l'impasse des négociations européennes

L'**Autriche** sous l'impulsion du nouveau chancelier Kurz a pris position en faveur d'une taxe sur les services numériques (*Digitalsteuer*) visant les multinationales. Elle a tenté de parvenir à une position commune au niveau européen au cours de sa présidence du Conseil au deuxième semestre 2018. Le 10 janvier 2019, à l'issue d'un séminaire gouvernemental, le ministre des finances Hölger a précisé les contours du projet du gouvernement autrichien. La taxe s'élèverait à 3 % des recettes de publicité en ligne enregistrées par les fournisseurs de services numériques. Seraient concernées les multinationales réalisant un chiffre d'affaires mondial supérieur à 750 millions d'euros et un chiffre d'affaires en Autriche d'au moins 10 millions d'euros. La proposition tient manifestement compte des projets de la Commission et de la tentative de compromis franco-allemand fin 2018.

Le gouvernement autrichien avait annoncé qu'il ne chercherait à mettre en œuvre de dispositif fiscal propre à l'Autriche que si aucun accord n'était conclu au niveau européen. Après l'échec des négociations au sein du Conseil, le ministre des finances autrichien a confirmé son intention le 15 mars 2019 et a constitué un groupe d'experts pour élaborer un dispositif précis sur la base des conclusions du séminaire gouvernemental de janvier. Il

est attendu que la nouvelle taxe numérique soit intégrée au projet de loi de finances pour 2020.

Parallèlement, d'autres mesures fiscales sont prévues pour faire face à la numérisation de l'économie. Ainsi, la TVA (*Umsatzsteuer (Ö)*) s'appliquera dès le premier cent aux biens vendus en ligne depuis un État tiers alors qu'aujourd'hui elle ne s'applique que lorsque la valeur du bien acheté en ligne et importé dépasse 22 €. Le site de commerce en ligne Alibaba est dans la ligne de mire du gouvernement autrichien pour des sous-déclarations systématiques de la valeur des biens. Enfin, l'Autriche prévoit de renforcer les obligations déclaratives de plateformes de location de logement comme Airbnb pour faciliter la levée des taxes afférentes.

Le gouvernement autrichien espère grâce à l'ensemble de ces mesures lever 200 millions € par an.

2. L'évolution des pays de Common Law : de la lutte contre l'optimisation fiscale des multinationales vers le ciblage des services numériques

a. Les initiatives du Royaume-Uni

Le gouvernement britannique a fait adopter dans la loi de finances pour 2015 une taxe sur les bénéfices détournés (*Diverted Profits Tax - DPT*) pour contrer certaines pratiques, en particulier les « arrangements artificiels » destinés à éviter une imposition au Royaume-Uni.¹ Le ministre des finances expliquait alors cette mesure par le fait qu'il était nécessaire de s'assurer que les profits soient taxés au Royaume-Uni lorsque les activités économiques qui les avaient générés s'y étaient déroulées. Cette taxe est censée renforcer l'équité du système fiscal sans nuire à la compétitivité.

Cette taxe entrée en vigueur le 1^{er} avril 2015 est appelée communément « taxe Google ». Elle vise clairement les grandes multinationales du numérique même si elle couvre l'ensemble des secteurs économiques. Le mécanisme appelé « Double Irish » mis en place par Google était notamment dans la ligne de mire du gouvernement conservateur. En effet, les bénéfices réalisés par Google au Royaume-Uni sont rapatriés dans une société enregistrée à Dublin mais résidente fiscale aux Bermudes.

Le dispositif britannique est complexe. On se limitera à en donner les grandes lignes, le dispositif australien plus récent étant présenté plus en détail ci-dessous. Le principe fondamental est de définir juridiquement des structurations d'entreprises, par exemple l'absence délibérée d'un établissement permanent, ou des transactions entre entreprises liées, britanniques et non-britanniques, qui ne présentent aucune contrepartie économique réelle (*lack of economic substance*) et qui sont destinées à échapper à l'impôt sur les sociétés britannique ou à profiter d'une disparité fiscale

¹ *Finance Act 2015 (Royal assent : 26 mars 2015), Part 3.*

entre États (*tax mismatch*). Il revient aux sociétés de déclarer les arrangements et schémas d'optimisation qu'elles ont mis en place et qui sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la taxe, dans les trois mois suivant la fin de l'exercice comptable.

Le calcul du montant des bénéfices détournés fait l'objet de nombreuses dispositions. Les petites et moyennes entreprises¹ sont exemptées du dispositif, dès lors que dans les schémas d'optimisation faisant intervenir deux sociétés liées, britannique et non britannique, toutes les deux appartiennent à cette catégorie. Sur la base de leurs estimations, les services fiscaux britanniques notifient ensuite à l'entreprise leur décision de la taxer au titre de la *Diverted Profits Tax* pour un montant correspondant à 25 % des bénéfices détournés sur la période comptable.²

Sur l'exercice 2017-2018, les services fiscaux ont procédé à 190 notifications d'imposition au titre de la DPT concernant 22 entreprises, chaque notification portant sur un schéma d'optimisation fiscale donné. Ces notifications ont entraîné la collecte de 219 millions de livres, auquel il faut ajouter 169 millions de livres de collecte supplémentaire d'impôt sur les sociétés due aux changements de comportement et à la mise en conformité de certaines multinationales. Au total, on peut estimer à 388 millions de livres (environ 446 M €³) sur l'année le gain brut tiré de la législation anti-détournement de bénéfices.

Par ailleurs, dans deux prises de position publiques à l'automne 2017 et au printemps 2018, le gouvernement britannique a appelé de ses vœux une réforme des règles de taxation internationales pour les entreprises du numérique. En attendant une réforme globale, il a choisi d'instaurer une taxe sur les services numériques (*Digital Services Tax - DST*) qui entrerait en vigueur en avril 2020.

D'après le ministère des finances britannique⁴, cette taxe rapporterait 1,5 milliards de livres sur 4 ans en appliquant un taux de 2 % sur les revenus de certains modèles d'activité des entreprises du numériques, dès lors qu'ils sont essentiellement liés à la participation d'utilisateurs britanniques. Cela s'appliquerait aux moteurs de recherche, aux plateformes de réseaux sociaux et aux plateformes d'intermédiation de vente en ligne (*marketplaces*). Il ne s'agit pas d'une taxe sur la vente de biens en ligne

¹ En l'absence de fixation d'un seuil spécifique pour la qualification de PME au sens de la *Diverted Profits Tax*, il convient de se référer à la définition standard comme entreprise de moins de 250 salariés. Il y a 5,7 millions de PME au Royaume-Uni selon cette définition soit 99 % des entreprises. Cf. House of Commons, C. Rhodes, Briefing Paper N.06152, Business Statistics, 12 décembre 2018.

² Les bénéfices détournés sont taxés à 55 % lorsqu'ils sont intégrés dans un schéma de ring-fencing (séparation et cantonnement des actifs ou des bénéfices au sein d'une même entité pour des raisons de régulation sectorielle ou fiscales).

³ Taux de conversion au 21 mars 2019. Les fluctuations à la baisse de la livre britannique à l'approche du Brexit tendent à sous-estimer la valeur du seuil en euros.

⁴ https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf

proprement dite mais sur les revenus tirés de l'intermédiation de telles ventes. Il ne s'agit pas non plus d'une taxe généralisée sur la publicité en ligne ou sur la collecte de données. Ces activités ne seront taxées que si l'entreprise fournit une des prestations de moteur de recherche, de réseau social ou de *marketplace*. La DST n'entrera pas dans le champ d'application des traités anti-double imposition signés par le Royaume-Uni.

Dans la conception britannique, la DST doit être étroitement ciblée, proportionnée et transitoire en attendant une solution internationale. Elle se caractérise par :

- un double seuil : pour être taxables, les revenus totaux générés par les activités commerciales faisant partie du champ visé doivent atteindre au moins 500 millions de livres dans le monde (environ 575 M€). En outre, un deuxième seuil est fixé à 25 millions de livres (environ 29 M€) de recettes réalisées au Royaume-Uni ou en lien avec les usagers du Royaume-Uni ;

- une clause de protection pour épargner les entreprises déficitaires, totalement exemptées, ou aux marges très réduites, qui bénéficieront d'un taux réduit ;

- une clause de révision en 2025, en fonction de l'avancée des négociations internationales. Dans l'éventualité où une solution internationale interviendrait avant 2025, la DST ne serait plus appliquée.

Le gouvernement britannique a lancé une consultation portant sur la conception de cette nouvelle taxe en novembre 2018, les contributions étaient attendues au plus tard pour le 28 février 2019. En termes de calendrier, la DST devrait être formellement créée par la loi de finances 2019-2020 et entrer en vigueur en avril 2020.

b. Un renforcement des arsenaux australiens et néozélandais

Depuis 2014 où elle a assumé la présidence du G20, l'**Australie** est en pointe dans la recherche d'un nouveau compromis multilatéral de refonte du système international de taxation des entreprises multinationales. Elle a participé activement aux travaux de l'OCDE visant à combattre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS Project*) et a déjà mis en œuvre plusieurs de ses recommandations en durcissant sa législation.

L'approche australienne vise d'abord à contrecarrer et punir les différentes stratégies d'évasion ou d'optimisation fiscale des multinationales. De ce point de vue, les GAFAs sont certes les sociétés concernées et consciemment visées au premier chef mais elles ne sont pas les seules. Les pratiques de Starbucks dans le commerce de boissons et la restauration sont aussi visées par exemple. En complément, le gouvernement australien commence à déployer une politique ciblant les défis posés par l'économie

numérique et consulte en vue de l'élaboration d'une législation fiscale dédiée pour les prochains budgets.

La lutte contre l'évasion fiscale des multinationales repose sur deux blocs législatifs dont l'application repose sur une équipe spécialisée au sein des services fiscaux :

- la *Multinational Anti-Avoidance Law* de 2015¹ ;
- la *Diverted Profits Tax* ou taxe sur les bénéfices détournés de 2017, qui est aussi connue dans les médias australiens comme «*taxe Google* ». ²

Les deux dispositifs s'attaquent aux acteurs multinationaux majeurs (*significant global entities*), qui peuvent être soit une société-mère dont le revenu annuel total est supérieur ou égal à 1 milliard de dollars australiens - environ 625 millions €-, soit une entité appartenant à un groupe consolidé dont la société-mère bénéficie d'un revenu annuel de ce montant.

Le principe de la *Multinational Anti-Avoidance Law* (MAAL) est d'empêcher les multinationales de se structurer de telle sorte qu'elles échappent à l'impôt sur les sociétés australien tout en réalisant un chiffre d'affaires important en Australie. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016, la MAAL cible les dispositifs d'optimisation fiscale dans lesquels : (1) l'entité étrangère fournit des biens ou des services à un consommateur australien, (2) une entité australienne, qui est associée ou commercialement dépendante de l'entité étrangère, réalise une activité directement liée à la fourniture desdits biens ou services, (3) tout ou partie du revenu tiré par l'entité étrangère de l'activité en Australie n'est pas attribuable à un établissement permanent en Australie, (4) un des buts principaux de la structuration retenue est d'obtenir un gain fiscal au regard du droit commun australien, ce qui revient à introduire une notion d'intention, interprétée toutefois de façon minimaliste par l'administration fiscale. Si ces quatre conditions sont réunies, alors les services fiscaux australiens peuvent annuler unilatéralement tout gain fiscal et imposer l'entité étrangère sur la totalité de l'activité réalisée en Australie comme si elle y disposait d'un établissement permanent. De surcroît, les plafonds des pénalités qui peuvent être infligées à la multinationale en cas d'évasion fiscale sont doublés par rapport au droit commun.

Au 30 juin 2018, 44 multinationales avaient achevé ou engagé une procédure de mise en conformité. Le ministère des finances australien estime que chaque année 7 milliards de dollars australien en chiffres d'affaires sera réintégré dans la base d'imposition australienne grâce à la MAAL. En outre,

¹ *Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2015, (Royal Assent : 11/12/2015).*

² *Treasury Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017 & Diverted Profits Tax Act 2017, (Royal Assent : 04/04/2017).*

200 millions de dollars australien de TVA ont été récupérés sur 2016-2017 grâce à la mise en conformité.

Par ailleurs, la *Diverted Profits Tax* (DPT) est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2017. Elle vise spécifiquement les pratiques de transfert de bénéfices hors d'Australie grâce à des conventions ou des transactions entre entités apparentées ou affiliées. Classiquement dans ces schémas d'optimisation, une entité est redevable de l'impôt sur les sociétés en Australie et l'autre dans un pays à bas taux, par exemple Singapour. Sont sanctionnées les transactions transfrontalières entre entités apparentées qui (1) aboutissent à ce que l'entité imposable en Australie bénéficie d'un gain fiscal, autrement dit d'une baisse de son imposition, et que l'entité imposable à l'étranger supporte une augmentation du montant de son imposition inférieure à 80 % de ce gain fiscal, (2) manquent de substance économique réelle et (3) visent à obtenir un avantage fiscal au regard du droit commun australien. Lorsque ces conditions sont remplies, le taux de l'impôt sur les sociétés dû par l'entité australienne est relevé à 40 %.¹

Sont exemptées de la DPT les fonds d'investissement, les entités étrangères propriétés d'un gouvernement étranger et les fonds de pension étrangers. De même, ne sont pas touchées les cas où l'entité australienne dispose d'un revenu annuel inférieur à 25 millions de dollars australiens (environ 15,5 M€).

En revanche, il convient de remarquer que la DPT est déclenchée sur la base d'une évaluation des services fiscaux et sans attendre une déclaration ou une auto-évaluation par l'entité australienne redevable. Le paiement est exigible immédiatement et la contestation du DPT ne le diffère pas, en accord avec le principe du « *pay now, argue later* » aussi valable au Royaume-Uni. Il revient à l'entité redevable qui conteste la DPT d'apporter aux services fiscaux les preuves qui la dédouaneraient.

Parallèlement, la réponse australienne au défi fiscal spécifique de l'économie numérique se consolide au travers de l'extension de la TVA (*Goods and Services Tax - GST*) aux biens et services numériques importés en 2017, aux biens importés de faible valeur en 2018 et aux services de réservation de logement touristique installés à l'étranger, cette dernière projetée à compter de 2019². En particulier, depuis le 1^{er} juillet 2017, la vente par un fournisseur non-résident de services électroniques et numériques à des consommateurs australiens est soumise à une TVA de 10 %, taux identique à celui qui s'applique à la fourniture de biens et de services physiques. Sont compris le *streaming* et le téléchargement de musique, de films, de jeux et d'applications pour mobile, les livres électroniques sur lecteurs, les services de stockage de données et de *cloud*. Le fournisseur non-

¹ Le taux normal est en principe de 30 %, avec la perspective de le baisser à 25 % dans les prochains budgets.

² *Treasury Laws Amendment (2018 Measures No. 5) Bill 2018 : Online hotel bookings, projet de loi déposé au parlement australien en Septembre 2018.*

résident de prestations de service numériques est tenu de s'enregistrer auprès de l'administration fiscale pour s'acquitter de la TVA dès lors que ses ventes annuelles en ligne dépassent 75 000 dollars australiens en valeur (environ 50 000€). Les plateformes comme Google Play, Apple App Store ou Amazon Kindle qui mettent à disposition des contenus sont tenues d'appliquer cette taxe et de procéder à sa déclaration.

Enfin, le ministère des finances australien a lancé en octobre 2018 une consultation publique sur les modalités de révision du système de taxation des sociétés pour prendre en compte la numérisation¹. Le document de la consultation récapitule les actions déjà menées, anticipe les effets attendus de la numérisation croissante de l'économie et demande au public des contributions sur une série large de questions sans laisser transparaître de préférence pour une option particulière. Le gouvernement australien suit très attentivement les projets de la Commission européens, des États membres et du Royaume-Uni, mais n'a pas encore arrêté de position ferme.

La **Nouvelle-Zélande** a annoncé le 18 février 2019 qu'elle lancerait une consultation sur les changements à apporter à la réglementation fiscale qui permet aux entreprises multinationales du numérique de réaliser des activités en Nouvelle-Zélande sans payer d'impôt sur les revenus qu'elles en tirent.

La première ministre Jacinda Ardern a déclaré dans une conférence de presse² à l'issue du conseil des ministres que les multinationales devaient payer leur juste part d'impôt en Nouvelle-Zélande. La Nouvelle-Zélande s'est engagée au sein de l'OCDE pour développer un cadre pour lutter contre les défis fiscaux émergents de la numérisation de l'économie mondiale. Le gouvernement néo-zélandais souhaite continuer à travailler au niveau multilatéral pour obtenir un accord large sur cette question, tout en étudiant la possibilité d'introduire dans l'intervalle une taxe sur les services numériques.

En parallèle, le groupe de travail sur les taxes (*Tax Working Group*), mis en place en 2017, a publié son rapport final le 21 février 2019³. Tout en soutenant la démarche du Gouvernement de continuer à participer aux discussions de l'OCDE sur cette question, il recommande que la Nouvelle-Zélande soit prête à agir au mieux de ses intérêts et que « *le Gouvernement se tienne prêt à mettre en œuvre une taxe sur les services numériques si une masse critique d'autres pays vont dans cette direction et s'il est raisonnablement certain que les industries d'exportation néo-zélandaises ne seront pas matériellement*

¹ *The digital economy and Australia's corporate tax system, Treasury Discussion Paper, Commonwealth of Australia, October 2018.*

² <https://www.beehive.govt.nz/sites/default/files/2019-02/18%20February%202019%20Post%20Cab%20Press%20Conference.pdf>

³ *Un rapport d'étape, dont les premières recommandations étaient conformes à celles du document final, avait été rendu public en septembre 2018*

impactées par des mesures de rétorsion »¹. La démarche néo-zélandaise s'inscrit d'ailleurs expressément dans la lignée d'autres pays pionniers, comme l'Australie, la France, l'Italie, l'Espagne, l'Autriche ou le Royaume-Uni.

Le rapport précise que le groupe de travail avait reçu beaucoup de contributions du public sur ce sujet, qui ressentait un sentiment d'injustice du fait que ces entreprises n'étaient pas concernées par la taxation. Il s'inquiète que ce sentiment d'injustice puisse annoncer l'érosion de l'adhésion populaire au système fiscal dans son ensemble.

Le système fiscal néo-zélandais actuel semble prodiguer un avantage aux multinationales des services numériques par rapport aux entreprises néozélandaises du même secteur qu'il convient de réduire grâce à l'instrument fiscal. Le montant des services numériques transnationaux en Nouvelle-Zélande est estimé à 2,7 milliards de dollars néo-zélandais par an (environ 1,63 milliards €). Une taxe apporterait un revenu de l'ordre de 30 à 80 millions NZD (de 18 à 48 M €). Son taux n'est pas fixé mais d'après les annonces du ministre du budget serait compris entre 2 et 3 % des revenus générés en Nouvelle-Zélande, dans la continuité des taux retenus par les autres pays.

L'influence australienne est patente. En 2018, le Parlement néo-zélandais a déjà adopté un texte visant à neutraliser l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices², qui devrait rapporter 200 millions NZD à l'État. La proposition de taxation des multinationales du numérique s'inscrit dans la droite ligne de ce premier dispositif qui visait à lutter contre la planification fiscale agressive des multinationales.

¹ <https://taxworkinggroup.govt.nz/sites/default/files/2019-03/twg-final-report-voli-feb19-v1.pdf>
p.78-79

²https://www.parliament.nz/en/pb/bills-and-laws/bills-proposed-laws/document/BILL_75623/taxation-neutralising-base-erosion-and-profit-shifting

TABLEAU COMPARATIF

—

Sommaire

Article 1 ^{er}	164
Article 1 ^{er}	164
Article 1 ^{er}	164
Article 1 ^{er} <i>bis</i> A (<i>nouveau</i>)	185
Article 1 ^{er} <i>bis</i> (<i>nouveau</i>)	186
Article 1 ^{er} <i>bis</i>	186
Article 2	186
Article 2	186
Article 2	186
Article 3 (<i>nouveau</i>)	211
Article 3	211

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
	<p align="center">Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés</p> <p align="center">Article 1^{er} I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :</p> <p>1° Au titre II de la première partie du livre I^{er}, il est rétabli un chapitre II ainsi rédigé :</p> <p align="center">« <i>CHAPITRE II</i></p> <p align="center">« <i>Taxe sur certains services fournis par des grandes entreprises du secteur numérique</i></p> <p>« <i>Art. 299. – I. – Il est institué une taxe due à raison des sommes encaissées par les entreprises du secteur numérique définies au III, en contrepartie de la fourniture en France, au cours d'une année civile, des services définis au II.</i></p> <p>« II. – Les services taxables sont :</p> <p>« 1° La mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces</p>	<p align="center">Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés</p> <p align="center">Article 1^{er} I. – (<i>Alinéa sans modification</i>)</p> <p>1° Le chapitre II du titre II de la première partie du livre I^{er} est ainsi rétabli :</p> <p align="center">(<i>Alinéa sans modification</i>)</p> <p align="center">« <i>Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique</i></p> <p>« <i>Art. 299. – (Alinéa sans modification)</i></p> <p>« II. – (<i>Alinéa sans modification</i>)</p> <p>« 1° La mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces</p>	<p align="center">Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés</p> <p align="center">Article 1^{er} I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :</p> <p>1° Le chapitre II du titre II de la première partie du livre I^{er} est ainsi rétabli :</p> <p align="center">« <i>CHAPITRE II</i></p> <p align="center">« <i>Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique</i></p> <p>« <i>Art. 299. – I. – Il est institué, pour les années 2019 à 2021, une taxe due à raison des sommes encaissées par les entreprises du secteur numérique définies au III, en contrepartie de la fourniture en France, au cours d'une année civile, des services définis au II.</i></p> <p align="center">Amdt COM-19</p> <p>« II. – Les services taxables sont :</p> <p>« 1° La mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>utilisateurs. La mise à disposition d'une interface numérique par une personne qui l'utilise à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques, des services de communication ou des services de paiement est exclue des services taxables ;</p>	<p>utilisateurs. Toutefois, la mise à disposition d'une interface numérique n'est pas un service taxable :</p>	<p>utilisateurs. Toutefois, la mise à disposition d'une interface numérique n'est pas un service taxable :</p>
	<p>« a) Lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs :</p>	<p>« a) Lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs :</p>
	<p>« – des contenus numériques ;</p>	<p>« – des contenus numériques ;</p>
	<p>« – des services de communications ;</p>	<p>« – des services de communications ;</p>
	<p>« – des services de paiement, au sens de l'article L. 314-1 du code monétaire et financier ;</p>	<p>« – des services de paiement, au sens de l'article L. 314-1 du code monétaire et financier ;</p>
	<p>« b) Lorsque l'interface numérique est utilisée pour gérer les systèmes et services suivants :</p>	<p>« b) Lorsque l'interface numérique est utilisée pour gérer les systèmes et services suivants :</p>
	<p>« – les systèmes de règlements interbancaires ou de règlement et de livraison d'instruments financiers, au sens de l'article L. 330-1 du même code ;</p>	<p>« – les systèmes de règlements interbancaires ou de règlement et de livraison d'instruments financiers, au sens de l'article L. 330-1 du même code ;</p>
	<p>« – les plates-formes de négociation définies à l'article L. 420-1 dudit code ou les systèmes de négociation des internalisateurs systématiques définis à l'article L. 533-32 du même code ;</p>	<p>« – les plates-formes de négociation définies à l'article L. 420-1 dudit code ou les systèmes de négociation des internalisateurs systématiques définis à l'article L. 533-32 du même code ;</p>
	<p>« – les activités de conseil en investissements participatifs, au sens de l'article L. 547-1 du même code, et, s'ils facilitent l'octroi de prêts, les services d'intermédiation en financement participatif, au</p>	<p>« – les activités de conseil en investissements participatifs, au sens de l'article L. 547-1 du même code, et, s'ils facilitent l'octroi de prêts, les services d'intermédiation en financement participatif, au</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>« Sont également exclus les services financiers réglementés, listés par arrêté du ministre chargé de l'économie, lorsqu'ils sont fournis par des prestataires de services financiers qui sont soumis soit à l'agrément et à la surveillance en application de mesures d'harmonisation européenne de réglementation des services financiers, soit à des cadres de surveillance considérés comme équivalents, conformément à un acte juridique de l'Union européenne, à ces mesures d'harmonisation ;</p> <p>« 2° Les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction de données relatives à l'utilisateur qui la consulte et collectées ou</p>	<p>sens de l'article L. 548-1 du même code ;</p> <p>« – les autres systèmes de mise en relation, mentionnés dans un arrêté du ministre chargé de l'économie, dont l'activité est soumise à autorisation et l'exécution des prestations soumise à la surveillance d'une autorité de régulation en vue d'assurer la sécurité, la qualité et la transparence de transactions portant sur des instruments financiers, des produits d'épargne ou d'autres actifs financiers ;</p> <p>« c) Lorsque cette mise à disposition n'est pas un service qui relève du 2° du présent II et que l'interface numérique a pour objet de permettre l'achat ou la vente de prestations visant à placer des messages publicitaires dans les conditions prévues au même 2° ;</p> <p><i>(Alinéa supprimé)</i></p> <p>« 2° <i>(Alinéa sans modification)</i></p>	<p>sens de l'article L. 548-1 du même code ;</p> <p>« – les autres systèmes de mise en relation, mentionnés dans un arrêté du ministre chargé de l'économie, dont l'activité est soumise à autorisation et l'exécution des prestations soumise à la surveillance d'une autorité de régulation en vue d'assurer la sécurité, la qualité et la transparence de transactions portant sur des instruments financiers, des produits d'épargne ou d'autres actifs financiers ;</p> <p>« c) Lorsque cette mise à disposition n'est pas un service qui relève du 2° du présent II et que l'interface numérique a pour objet de permettre l'achat ou la vente de prestations visant à placer des messages publicitaires dans les conditions prévues au même 2° ;</p> <p>« 2° Les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction de données relatives à l'utilisateur qui la consulte et collectées ou</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>généérées à l'occasion de la consultation de telles interfaces. Ces services peuvent notamment comprendre les services d'achat, de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance ainsi que les services de gestion et de transmission de données relatives aux utilisateurs.</p> <p>« Sont exclus des services taxables les services mentionnés aux 1° et 2° fournis entre entreprises appartenant à un même groupe, au sens du dernier alinéa du III.</p> <p>« III. – Les entreprises mentionnées au I sont celles, quel que soit leur lieu d'établissement, pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile précédant celle mentionnée à ee même I excède les deux seuils suivants :</p> <p>« 1° 750 millions d'euros au titre des services fournis au niveau mondial ;</p> <p>« 2° 25 millions d'euros au titre des services fournis en France, au sens de l'article 299 bis.</p> <p>« Pour les entreprises, quelle que soit leur forme, qui sont liées, directement ou indirectement, au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce, le respect des seuils mentionnés aux 1° et 2° s'apprécie au niveau du groupe qu'elles constituent.</p> <p>« Art. 299 bis. – I. – Pour l'application du présent chapitre :</p>	<p>généérées à l'occasion de la consultation de telles interfaces. Ces services peuvent notamment comprendre les services d'achat, de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance ainsi que les services de gestion et de transmission de données relatives aux utilisateurs.</p> <p>« Sont exclus des services taxables les services mentionnés aux 1° et 2° du présent II fournis entre entreprises appartenant à un même groupe, au sens du dernier alinéa du III.</p> <p>« III. – (<i>Alinéa sans modification</i>)</p> <p>« 1° (<i>Alinéa sans modification</i>) 750 millions d'euros au titre des services fournis au niveau mondial ;</p> <p>« 2° (<i>Alinéa sans modification</i>) 25 millions d'euros au titre des services fournis en France, au sens de l'article 299 bis.</p> <p>« Pour les entreprises, quelle que soit leur forme, qui sont liées, directement ou indirectement, au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce, le respect des seuils mentionnés aux 1° et 2° du présent III s'apprécie au niveau du groupe qu'elles constituent.</p> <p>« Art. 299 bis. – (<i>Alinéa sans modification</i>)</p>	<p>généérées à l'occasion de la consultation de telles interfaces. Ces services peuvent notamment comprendre les services d'achat, de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance ainsi que les services de gestion et de transmission de données relatives aux utilisateurs.</p> <p>« Sont exclus des services taxables les services mentionnés aux 1° et 2° du présent II fournis entre entreprises appartenant à un même groupe, au sens du dernier alinéa du III.</p> <p>« III. – Les entreprises mentionnées au I sont celles, quel que soit leur lieu d'établissement, pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile précédant celle mentionnée <u>au</u> même I excède les deux seuils suivants :</p> <p>« 1° 750 millions d'euros au titre des services fournis au niveau mondial ;</p> <p>« 2° 25 millions d'euros au titre des services fournis en France, au sens de l'article 299 bis.</p> <p>« Pour les entreprises, quelle que soit leur forme, qui sont liées, directement ou indirectement, au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce, le respect des seuils mentionnés aux 1° et 2° du présent III s'apprécie au niveau du groupe qu'elles constituent.</p> <p>« Art. 299 bis. – I. – Pour l'application du présent chapitre :</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>« 1° La France s'entend du territoire national, à l'exception des collectivités régies par l'article 74 de la Constitution, de la Nouvelle-Calédonie, des Terres australes et antarctiques françaises et de l'île de Clipperton ;</p>	<p>« 1° (<i>Alinéa sans modification</i>)</p>	<p>« 1° La France s'entend du territoire national, à l'exception des collectivités régies par l'article 74 de la Constitution, de la Nouvelle-Calédonie, des Terres australes et antarctiques françaises et de l'île de Clipperton ;</p>
<p>« 2° L'utilisateur d'une interface numérique est localisé en France s'il la consulte au moyen d'un terminal situé en France.</p>	<p>« 2° L'utilisateur d'une interface numérique est localisé en France s'il la consulte au moyen d'un terminal situé en France ;</p>	<p>« 2° L'utilisateur d'une interface numérique est localisé en France s'il la consulte au moyen d'un terminal situé en France ;</p>
	<p>« 3° (<i>nouveau</i>) Les encaissements versés en contrepartie de la fourniture d'un service taxable défini au 1° du II de l'article 299 s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de cette interface, à l'exception de celles versées en contrepartie de biens ou de services dont l'achat n'est pas indispensable à l'utilisation de l'interface et n'en permet pas une utilisation dans de meilleures conditions ;</p>	<p>« 3° Les encaissements versés en contrepartie de la fourniture d'un service taxable défini au 1° du II de l'article 299 s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de cette interface, à l'exception de celles versées en contrepartie de biens ou de services dont l'achat n'est pas indispensable à l'utilisation de l'interface et n'en permet pas une utilisation dans de meilleures conditions ;</p>
	<p>« 4° (<i>nouveau</i>) Les encaissements versés en contrepartie de la fourniture d'un service taxable défini au 2° du même II s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les annonceurs, ou leurs mandataires, en contrepartie de la réalisation effective du placement des messages publicitaires ou permettant de réaliser un tel placement dans de meilleures conditions.</p>	<p>« 4° Les encaissements versés en contrepartie de la fourniture d'un service taxable défini au 2° du même II s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les annonceurs, ou leurs mandataires, en contrepartie de la réalisation effective du placement des messages publicitaires ou permettant de réaliser un tel placement dans de meilleures conditions.</p>
<p>« II. – Les services taxables mentionnés au 1° du II de l'article 299 sont fournis en France au cours d'une année civile si :</p>	<p>« II. – (<i>Alinéa sans modification</i>)</p>	<p>« II. – Les services taxables mentionnés au 1° du II de l'article 299 sont fournis en France au cours d'une année civile si :</p>
<p>« 1° Lorsque l'interface numérique permet la réalisation, entre utilisateurs de l'interface, de livraisons de biens ou de</p>	<p>« 1° (<i>Alinéa sans modification</i>)</p>	<p>« 1° Lorsque l'interface numérique permet la réalisation, entre utilisateurs de l'interface, de livraisons de biens ou de</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>prestations de services, une telle opération est conclue au cours de cette année par un utilisateur localisé en France ;</p>		<p>prestations de services, une telle opération est conclue au cours de cette année par un utilisateur localisé en France ;</p>
<p>« 2° Lorsque l'interface numérique ne permet pas la réalisation de livraisons de biens ou de prestations de services, un de ses utilisateurs dispose au cours de cette année d'un compte ayant été ouvert depuis la France et lui permettant d'accéder à tout ou partie des services disponibles sur cette interface.</p>	<p>« 2° (Alinéa sans modification)</p>	<p>« 2° Lorsque l'interface numérique ne permet pas la réalisation de livraisons de biens ou de prestations de services, un de ses utilisateurs dispose au cours de cette année d'un compte ayant été ouvert depuis la France et lui permettant d'accéder à tout ou partie des services disponibles sur cette interface.</p>
<p>« III. – Les services taxables mentionnés au 2° du II de l'article 299 sont fournis en France au cours d'une année civile si :</p>	<p>« III. – (Alinéa sans modification)</p>	<p>« III. – Les services taxables mentionnés au 2° du II de l'article 299 sont fournis en France au cours d'une année civile si :</p>
<p>« 1° Pour les services autres que ceux mentionnés au 2° du présent III, un message publicitaire est placé au cours de cette année sur une interface numérique consultée par un utilisateur localisé en France ;</p>	<p>« 1° (Alinéa sans modification)</p>	<p>« 1° Pour les services autres que ceux mentionnés au 2° du présent III, un message publicitaire est placé au cours de cette année sur une interface numérique consultée par un utilisateur localisé en France ;</p>
<p>« 2° Pour les ventes de données qui ont été générées ou collectées à l'occasion de la consultation d'interfaces numériques par des utilisateurs, des données vendues au cours de cette année sont issues de la consultation d'une de ces interfaces par un utilisateur localisé en France.</p>	<p>« 2° (Alinéa sans modification)</p>	<p>« 2° Pour les ventes de données qui ont été générées ou collectées à l'occasion de la consultation d'interfaces numériques par des utilisateurs, des données vendues au cours de cette année sont issues de la consultation d'une de ces interfaces par un utilisateur localisé en France.</p>
<p>« IV. – Lorsqu'un service taxable mentionné au II de l'article 299 est fourni en France au cours d'une année civile au sens du II ou III du présent article, le montant des encaissements versés en contrepartie de cette fourniture est défini comme le produit entre la totalité des encaissements versés au cours de cette année en contrepartie de ce</p>	<p>« IV. – Lorsqu'un service taxable mentionné au II de l'article 299 est fourni en France au cours d'une année civile au sens des II ou III du présent article, le montant des encaissements versés en contrepartie de cette fourniture est défini comme le produit de la totalité des encaissements versés au cours de cette année en</p>	<p>« IV. – Lorsqu'un service taxable mentionné au II de l'article 299 est fourni en France au cours d'une année civile au sens des II ou III du présent article, le montant des encaissements versés en contrepartie de cette fourniture est défini comme le produit de la totalité des encaissements versés au cours de cette année en</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

service et le pourcentage représentatif de la part de ces services rattachée à la France évalué lors de cette même année. Ce pourcentage est égal :

« 1° Pour les services mentionnés au 1° du ~~II du présent article~~, à la proportion des opérations de livraisons de biens ou de fournitures de services pour lesquelles l'un des utilisateurs de l'interface numérique est localisé en France ;

« 2° Pour les services mentionnés au 2° du II du présent article, à la proportion des utilisateurs qui disposent d'un compte ayant été ouvert depuis la France et permettant d'accéder à tout ou partie des services disponibles à partir de l'interface et qui ont utilisé cette interface ;

« 3° Pour les services mentionnés au 1° du ~~III du présent article~~, à la proportion des messages publicitaires placés sur une interface numérique consultée par un utilisateur localisé en France ;

« 4° Pour les services mentionnés au 2° du III du présent article, à la proportion des utilisateurs pour lesquels tout ou partie des données vendues ont été générées ou collectées à l'occasion de la consultation, lorsqu'ils étaient localisés en France, d'une interface numérique.

contrepartie de ce service par le pourcentage représentatif de la part de ces services rattachée à la France évalué lors de cette même année. Ce pourcentage est égal :

« 1° (*Alinéa sans modification*)

« 2° Pour les services mentionnés au 2° du même II, à la proportion des utilisateurs qui disposent d'un compte ayant été ouvert depuis la France et permettant d'accéder à tout ou partie des services disponibles à partir de l'interface et qui ont utilisé cette interface durant l'année civile concernée ;

« 3° (*Alinéa sans modification*)

« 4° Pour les services mentionnés au 2° du même III, à la proportion des utilisateurs pour lesquels tout ou partie des données vendues ont été générées ou collectées à l'occasion de la consultation, lorsqu'ils étaient localisés en France, d'une interface numérique.

contrepartie de ce service par le pourcentage représentatif de la part de ces services rattachée à la France évalué lors de cette même année. Ce pourcentage est égal :

« 1° Pour les services mentionnés au 1° du II, à la proportion des opérations de livraisons de biens ou de fournitures de services pour lesquelles l'un des utilisateurs de l'interface numérique est localisé en France ;

« 2° Pour les services mentionnés au 2° du même II, à la proportion des utilisateurs qui disposent d'un compte ayant été ouvert depuis la France et permettant d'accéder à tout ou partie des services disponibles à partir de l'interface et qui ont utilisé cette interface durant l'année civile concernée ;

« 3° Pour les services mentionnés au 1° du III, à la proportion des messages publicitaires placés sur une interface numérique consultée par un utilisateur localisé en France ;

« 4° Pour les services mentionnés au 2° du même III, à la proportion des utilisateurs pour lesquels tout ou partie des données vendues ont été générées ou collectées à l'occasion de la consultation, lorsqu'ils étaient localisés en France, d'une interface numérique.

« V. – Les modalités permettant d'apprécier la consultation d'une interface numérique au moyen d'un terminal situé en France sont fixées par un décret en Conseil d'État.

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>« Art. 299 ter. – Le fait générateur de la taxe prévue à l'article 299 est constitué par l'achèvement de l'année civile au cours de laquelle l'entreprise définie au III de l'article 299 a encaissé des sommes en contrepartie de la fourniture en France de services taxables.</p> <p>« Le redevable de la taxe est la personne qui encaisse les sommes. La taxe devient exigible lors de l'intervention du fait générateur.</p> <p>« Art. 299 quater. – I. – La taxe prévue à l'article 299 est assise sur le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, tel que défini au IV de l'article 299 bis, des sommes encaissées par le redevable, lors de l'année au cours de laquelle la taxe devient exigible, en contrepartie d'un service taxable fourni en France.</p> <p>« Toutefois, ne sont pas prises en compte les sommes versées en contrepartie de la mise à disposition d'une interface numérique qui facilite la vente de produits soumis à accises, au sens du paragraphe 1 de l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2018 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, lorsqu'elles présentent un lien direct et indissociable avec le volume ou la valeur de ces ventes.</p> <p>« II. – Le montant de la taxe est calculé en appliquant à l'assiette définie</p>	<p>« Art. 299 ter. – Le fait générateur de la taxe prévue à l'article 299 est constitué par l'achèvement de l'année civile au cours de laquelle l'entreprise définie au III du même article 299 a encaissé des sommes en contrepartie de la fourniture en France de services taxables. Toutefois, en cas de cessation d'activité du redevable, le fait générateur de la taxe intervient lors de cette cessation.</p> <p><i>(Alinéa sans modification)</i></p> <p>« Art. 299 quater. – <i>(Alinéa sans modification)</i></p> <p>« Toutefois, ne sont pas prises en compte les sommes versées en contrepartie de la mise à disposition d'une interface numérique qui facilite la vente de produits soumis à accises, au sens du 1 de l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, lorsqu'elles présentent un lien direct et indissociable avec le volume ou la valeur de ces ventes.</p> <p>« II. – <i>(Alinéa sans modification)</i></p>	<p>Amdt COM-20</p> <p>« Art. 299 ter. – Le fait générateur de la taxe prévue à l'article 299 est constitué par l'achèvement de l'année civile au cours de laquelle l'entreprise définie au III du même article 299 a encaissé des sommes en contrepartie de la fourniture en France de services taxables. Toutefois, en cas de cessation d'activité du redevable, le fait générateur de la taxe intervient lors de cette cessation.</p> <p>« Le redevable de la taxe est la personne qui encaisse les sommes. La taxe devient exigible lors de l'intervention du fait générateur.</p> <p>« Art. 299 quater. – I. – La taxe prévue à l'article 299 est assise sur le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, tel que défini au IV de l'article 299 bis, des sommes encaissées par le redevable, lors de l'année au cours de laquelle la taxe devient exigible, en contrepartie d'un service taxable fourni en France.</p> <p>« Toutefois, ne sont pas prises en compte les sommes versées en contrepartie de la mise à disposition d'une interface numérique qui facilite la vente de produits soumis à accises, au sens du 1 de l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, lorsqu'elles présentent un lien direct et indissociable avec le volume ou la valeur de ces ventes.</p> <p>« II. – Le montant de la taxe est calculé en appliquant à l'assiette définie</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>au I un taux de 3 %.</p> <p>« Art. 299 quinquies. – Pour l'application du présent chapitre, les sommes encaissées dans une monnaie autre que l'euro sont converties en appliquant le taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne le premier jour de l'année au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.</p> <p>« Art. 300. – I. – La taxe prévue à l'article 299 est déclarée et liquidée par le redevable selon les modalités suivantes :</p> <p>« 1° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime réel normal d'imposition mentionné au 2 de l'article 287, sur l'annexe à la déclaration mentionnée au 1 du même article déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible ;</p> <p>« 2° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A, sur la déclaration annuelle mentionnée au 3 de l'article 287 déposée au titre de l'exercice au cours duquel la taxe est devenue exigible ;</p> <p>« 3° Dans tous les autres cas, sur l'annexe à la déclaration prévue au 1 de l'article 287, déposée auprès du service de recouvrement dont relève le siège ou le principal établissement du redevable, au plus tard le 25 avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.</p>	<p>« Art. 299 quinquies. – Pour l'application du présent chapitre, les sommes encaissées dans une monnaie autre que l'euro sont converties en appliquant le dernier taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne, connu au premier jour du mois au cours duquel les sommes sont encaissées.</p> <p>« Art. 300. – (Alinéa sans modification)</p> <p>« 1° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime réel normal d'imposition mentionné au 2 de l'article 287, sur l'annexe à la déclaration mentionnée au 1 du même article 287 déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible ;</p> <p>« 2° (Alinéa sans modification)</p> <p>« 3° (Alinéa sans modification)</p>	<p>au I un taux de 3 %.</p> <p>« Art. 299 quinquies. – Pour l'application du présent chapitre, les sommes encaissées dans une monnaie autre que l'euro sont converties en appliquant le dernier taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne, connu au premier jour du mois au cours duquel les sommes sont encaissées.</p> <p>« Art. 300. – I. – La taxe prévue à l'article 299 est déclarée et liquidée par le redevable selon les modalités suivantes :</p> <p>« 1° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime réel normal d'imposition mentionné au 2 de l'article 287, sur l'annexe à la déclaration mentionnée au 1 du même article 287 déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible ;</p> <p>« 2° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A, sur la déclaration annuelle mentionnée au 3 de l'article 287 déposée au titre de l'exercice au cours duquel la taxe est devenue exigible ;</p> <p>« 3° Dans tous les autres cas, sur l'annexe à la déclaration prévue au <u>1 du même</u> article 287, déposée auprès du service de recouvrement dont relève le siège ou le principal établissement du redevable, au plus tard le 25 avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

« II. – La taxe est acquittée dans les conditions prévues à l'article 1693 *quater*, sauf par les redevables soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A, pour lesquels elle est acquittée dans les conditions prévues à l'article 1692. Sans préjudice des dispositions prévues aux articles L. 16 C et L. 70 A du livre des procédures fiscales, elle est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

« III. – Tant que le droit de reprise de l'administration est susceptible de s'exercer, conformément à l'article L. 176 du livre des procédures fiscales, les redevables conservent, à l'appui de leur comptabilité, l'information des sommes encaissées mensuellement en contrepartie de chacun des services taxables fournis, en distinguant celles se rapportant à un service fourni en France, au sens des II et III de l'article 299 *bis* et, le cas échéant, celles exclues de l'assiette en application du second alinéa du I de l'article 299 *quater*, ainsi que les éléments quantitatifs mensuels utilisés pour calculer les proportions prévues au IV de l'article 299 *bis*.

Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture

« II. – (*Alinéa sans modification*)

« III. – Tant que le droit de reprise de l'administration est susceptible de s'exercer, conformément à l'article L. 177 A du livre des procédures fiscales, les redevables conservent, à l'appui de leur comptabilité, l'information des sommes encaissées mensuellement en contrepartie de chacun des services taxables fournis, en distinguant celles se rapportant à un service fourni en France, au sens des II et III de l'article 299 *bis* et, le cas échéant, celles exclues de l'assiette en application du second alinéa du I de l'article 299 *quater*, ainsi que les éléments quantitatifs mensuels utilisés pour calculer les proportions prévues au IV de l'article 299 *bis*.
L'information sur les sommes encaissées mensuellement précise, le cas échéant, le montant encaissé dans une monnaie autre que l'euro et le montant converti en euro selon les modalités prévues à l'article 299 *quinquies*, en faisant apparaître le taux de

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

« II. – La taxe est acquittée dans les conditions prévues à l'article 1693 *quater*, sauf par les redevables soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A, pour lesquels elle est acquittée dans les conditions prévues à l'article 1692. Sans préjudice des dispositions prévues aux articles L. 16 C et L. 70 A du livre des procédures fiscales, elle est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

« III. – Tant que le droit de reprise de l'administration est susceptible de s'exercer, conformément à l'article L. 177 A du livre des procédures fiscales, les redevables conservent, à l'appui de leur comptabilité, l'information des sommes encaissées mensuellement en contrepartie de chacun des services taxables fournis, en distinguant celles se rapportant à un service fourni en France, au sens des II et III de l'article 299 *bis* du présent code et, le cas échéant, celles exclues de l'assiette en application du second alinéa du I de l'article 299 *quater*, ainsi que les éléments quantitatifs mensuels utilisés pour calculer les proportions prévues au IV de l'article 299 *bis*.
L'information sur les sommes encaissées mensuellement précise, le cas échéant, le montant encaissé dans une monnaie autre que l'euro et le montant converti en euro selon les modalités prévues à l'article 299 *quinquies*, en

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>« Ces informations sont tenues à la disposition de l'administration et lui sont communiquées à première demande.</p>	<p>change retenu en application du même article 299 <i>quinquies</i>.</p> <p>(Alinéa sans modification)</p>	<p>faisant apparaître le taux de change retenu en application du même article 299 <i>quinquies</i>.</p> <p>« Ces informations sont tenues à la disposition de l'administration et lui sont communiquées à première demande.</p>
<p>« IV. – Lorsque le redevable n'est pas établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans tout autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt, il fait accréditer auprès du service des impôts compétent un représentant assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée établi en France qui s'engage à remplir les formalités au nom et pour le compte du représenté et, le cas échéant, à acquitter la taxe à sa place. » ;</p>	<p>« IV. – Lorsque le redevable n'est pas établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans tout autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt, il fait accréditer auprès du service des impôts compétent un représentant assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée établi en France, qui s'engage, le cas échéant, à remplir les formalités au nom et pour le compte du représenté et à acquitter la taxe à sa place. » ;</p>	<p>« IV. – Lorsque le redevable n'est pas établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans tout autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt, il fait accréditer auprès du service des impôts compétent un représentant assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée établi en France, qui s'engage, le cas échéant, à remplir les formalités au nom et pour le compte du représenté et à acquitter la taxe à sa place. » ;</p>
<p>2° À la section II du chapitre I^{er} du livre II, il est rétabli un II <i>quater</i> ainsi rédigé :</p>	<p>2° Le II <i>quater</i> de la section II du chapitre I^{er} du livre II est ainsi rétabli :</p>	<p>2° Le II <i>quater</i> de la section II du chapitre I^{er} du livre II est ainsi rétabli :</p>
<p>« II <i>quater</i></p>	<p>(Alinéa supprimé)</p>	
<p>« Régime spécial de la taxe sur certains services fournis par des grandes entreprises du secteur numérique</p>	<p>« II <i>quater</i> : Régime spécial de la taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique</p>	<p>« II <i>quater</i> : Régime spécial de la taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique</p>
<p>« Art. 1693 quater. – I. – Les redevables de la taxe prévue à l'article 299 autres que ceux soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 <i>septies</i> A acquittent cette dernière au moyen de deux acomptes</p>	<p>« Art. 1693 quater. – I. – Les redevables de la taxe prévue à l'article 299 autres que ceux soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 <i>septies</i> A acquittent cette taxe au moyen de deux acomptes</p>	<p>« Art. 1693 quater. – I. – Les redevables de la taxe prévue à l'article 299 autres que ceux soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 <i>septies</i> A acquittent cette taxe au moyen de deux acomptes</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>versés lors de l'année où elle devient exigible et au moins égaux à la moitié du montant dû au titre de l'année précédente.</p>	<p>versés lors de l'année au cours de laquelle elle devient exigible et au moins égaux à la moitié du montant dû au titre de l'année précédente.</p>	<p>versés lors de l'année au cours de laquelle elle devient exigible et au moins égaux à la moitié du montant dû au titre de l'année précédente.</p>
<p>« Le premier acompte est versé lors de la déclaration de la taxe devenue exigible l'année précédente.</p>	<p><i>(Alinéa sans modification)</i></p>	<p>« Le premier acompte est versé lors de la déclaration de la taxe devenue exigible l'année précédente.</p>
<p>« Le second acompte est versé :</p>	<p><i>(Alinéa sans modification)</i></p>	<p>« Le second acompte est versé :</p>
<p>« 1° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime réel normal d'imposition mentionné au 2 de l'article 287, lors du dépôt de l'annexe à la déclaration mentionnée au 1 du même article 287 déposée au titre du mois de septembre ou du troisième trimestre de l'année ;</p>	<p><i>« 1° (Alinéa sans modification)</i></p>	<p>« 1° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime réel normal d'imposition mentionné au 2 de l'article 287, lors du dépôt de l'annexe à la déclaration mentionnée au 1 du même article 287 déposée au titre du mois de septembre ou du troisième trimestre de l'année ;</p>
<p>« 2° Dans les autres cas, au plus tard le 25 octobre, lors du dépôt de l'annexe à la déclaration prévue au 1 de l'article 287 déposée auprès du service de recouvrement dont relève le siège ou le principal établissement du redevable.</p>	<p>« 2° Dans les autres cas, au plus tard le 25 octobre, lors du dépôt de l'annexe à la déclaration prévue au même 1 déposée auprès du service de recouvrement dont relève le siège ou le principal établissement du redevable.</p>	<p>« 2° Dans les autres cas, au plus tard le 25 octobre, lors du dépôt de l'annexe à la déclaration prévue au même 1 déposée auprès du service de recouvrement dont relève le siège ou le principal établissement du redevable.</p>
<p>« II. – Les redevables qui estiment que le paiement d'un acompte conduirait à excéder le montant de la taxe définitivement dû peuvent surseoir au paiement de ce dernier ou minorer son montant. Si le montant de la taxe est supérieur de plus de 20 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et la majoration prévue à l'article 1731 sont applicables.</p>	<p>« II. – Les redevables qui estiment que le paiement d'un acompte conduirait à excéder le montant de la taxe définitivement dû peuvent surseoir au paiement de ce dernier ou minorer son montant.</p>	<p>« II. – Les redevables qui estiment que le paiement d'un acompte conduirait à excéder le montant de la taxe définitivement dû peuvent surseoir au paiement de ce dernier ou minorer son montant.</p>
	<p>« Lorsqu'un redevable fait usage de la faculté prévue au premier alinéa du présent II et que le montant de la taxe finalement dû est supérieur</p>	<p>« Lorsqu'un redevable fait usage de la faculté prévue au premier alinéa du présent II et que le montant de la taxe finalement dû est supérieur</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

de plus de 20 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et la majoration prévue à l'article 1731 sont applicables.

« L'intérêt de retard et la majoration mentionnés au deuxième alinéa du présent II sont appliqués à la différence positive entre, d'une part, la somme du montant de chacun des deux acomptes qui auraient été versés en l'absence de modulation à la baisse et, d'autre part, la somme du montant de chacun des deux acomptes effectivement versés.

« III. – Le montant de taxe dû est régularisé lorsqu'elle est déclarée. Le cas échéant, les montants à restituer aux redevables sont imputés sur l'acompte acquitté lors de cette déclaration puis si nécessaire sur celui acquitté postérieurement la même année ou, en cas d'absence ou d'insuffisance des acomptes, remboursés.

« Art. 1693 quater A.
– En cas de cessation d'activité du redevable, le montant de la taxe prévue à l'article 299 qui est dû au titre de l'année de cessation est établi immédiatement. Elle est déclarée, acquittée et, le cas échéant, régularisée selon les modalités prévues pour la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable ou, à défaut, dans les soixante jours suivant la cessation.

« Art. 1693 quater B.
– I. – Un redevable de la taxe prévue à l'article 299 qui n'est pas soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à

« III. – Le montant de taxe dû est régularisé lorsqu'elle est déclarée. Le cas échéant, les montants à restituer aux redevables sont imputés sur l'acompte acquitté lors de cette déclaration puis, si nécessaire, sur celui acquitté postérieurement la même année ou, en cas d'absence ou d'insuffisance des acomptes, remboursés.

« Art. 1693 quater A.
– En cas de cessation d'activité du redevable, le montant de la taxe prévue à l'article 299 qui est dû au titre de l'année de cessation d'activité est établi immédiatement. Elle est déclarée, acquittée et, le cas échéant, régularisée selon les modalités prévues pour la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable ou, à défaut, dans les soixante jours suivant la cessation d'activité.

« Art. 1693 quater B.
– (Alinéa sans modification)

de plus de 20 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et la majoration prévue à l'article 1731 sont applicables.

« L'intérêt de retard et la majoration mentionnés au deuxième alinéa du présent II sont appliqués à la différence positive entre, d'une part, la somme du montant de chacun des deux acomptes qui auraient été versés en l'absence de modulation à la baisse et, d'autre part, la somme du montant de chacun des deux acomptes effectivement versés.

« III. – Le montant de taxe dû est régularisé lorsqu'elle est déclarée. Le cas échéant, les montants à restituer aux redevables sont imputés sur l'acompte acquitté lors de cette déclaration puis, si nécessaire, sur celui acquitté postérieurement la même année ou, en cas d'absence ou d'insuffisance des acomptes, remboursés.

« Art. 1693 quater A.
– En cas de cessation d'activité du redevable, le montant de la taxe prévue à l'article 299 qui est dû au titre de l'année de cessation d'activité est établi immédiatement. Elle est déclarée, acquittée et, le cas échéant, régularisée selon les modalités prévues pour la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable ou, à défaut, dans les soixante jours suivant la cessation d'activité.

« Art. 1693 quater B.
– I. – Un redevable de la taxe prévue à l'article 299 qui n'est pas soumis au régime réel simplifié d'imposition prévu à

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>l'article 302 <i>septies</i> A peut choisir de déclarer et d'acquitter la taxe pour l'ensemble des redevables du groupe, au sens du dernier alinéa du IV de l'article 299, auquel il appartient. Dans ce cas, l'article 1693 <i>ter</i> ne s'applique pas à cette taxe.</p>		<p>l'article 302 <i>septies</i> A peut choisir de déclarer et d'acquitter la taxe pour l'ensemble des redevables du groupe, au sens du dernier alinéa du IV de l'article 299, auquel il appartient. Dans ce cas, l'article 1693 <i>ter</i> ne s'applique pas à cette taxe.</p>
<p>« Cette option est exercée avec l'accord de l'ensemble des redevables du groupe concerné.</p>	<p>(Alinéa sans modification)</p>	<p>« Cette option est exercée avec l'accord de l'ensemble des redevables du groupe concerné.</p>
<p>« II. – Le redevable recourant à l'option prévue au I la formule auprès du service des impôts dont il dépend. Elle prend effet pour les paiements et remboursements intervenant à compter de la déclaration déposée l'année suivant la réception de la demande par ce service.</p>	<p>« II. – Le redevable recourant à l'option prévue au I formule sa demande auprès du service des impôts dont il dépend. Cette option prend effet pour les paiements et remboursements intervenant à compter de la déclaration déposée l'année suivant la réception de la demande par ce service.</p>	<p>« II. – Le redevable recourant à l'option prévue au I du présent article formule sa demande auprès du service des impôts dont il dépend. Cette option prend effet pour les paiements et remboursements intervenant à compter de la déclaration déposée l'année suivant la réception de la demande par ce service.</p>
<p>« III. – L'option est exercée pour au moins trois années.</p>	<p>« III. – (Alinéa sans modification)</p>	<p>« III. – L'option est exercée pour au moins trois années.</p>
<p>« Le redevable renonçant à l'option formule sa décision auprès du service des impôts dont il dépend. Elle prend effet pour les paiements et remboursements intervenant à compter de la déclaration de l'année déposée l'année suivant la réception de la demande par ce service.</p>	<p>« Le redevable renonçant à l'option formule sa demande de renonciation auprès du service des impôts dont il dépend. Cette renonciation prend effet pour les paiements et remboursements intervenant à compter de la déclaration de l'année déposée l'année suivant la réception de la demande par ce service.</p>	<p>« Le redevable renonçant à l'option formule sa demande de renonciation auprès du service des impôts dont il dépend. Cette renonciation prend effet pour les paiements et remboursements intervenant à compter de la déclaration de l'année déposée l'année suivant la réception de la demande par ce service.</p>
<p>« L'option s'applique pour la taxe due par tout nouveau membre du groupe concerné. En cas de désaccord de ce dernier, il est renoncé à l'option dans les conditions prévues à l'alinéa précédent.</p>	<p>« L'option s'applique pour la taxe due par tout nouveau membre du groupe concerné. En cas de désaccord de ce dernier, il est renoncé à l'option dans les conditions prévues au deuxième alinéa du présent III.</p>	<p>« L'option s'applique pour la taxe due par tout nouveau membre du groupe concerné. En cas de désaccord de ce dernier, il est renoncé à l'option dans les conditions prévues au deuxième alinéa du présent III.</p>
<p>« IV. – La déclaration déposée par le redevable recourant à l'option mentionne les montants dus par chaque membre du</p>	<p>« IV. – (Alinéa sans modification)</p>	<p>« IV. – La déclaration déposée par le redevable recourant à l'option mentionne les montants dus par chaque membre du</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

groupe.

« V. – Le redevable recourant à l'option prévue au I obtient les remboursements de la taxe due par les redevables membres du groupe consolidé, le cas échéant, par imputation des montants dus par les autres membres et acquitte les droits et les intérêts de retard et pénalités du chapitre II du livre II en conséquence des infractions commises par les redevables membres du groupe.

« VI. – Chaque redevable membre du groupe est tenu solidairement avec le redevable recourant à l'option prévue au I au paiement de la taxe et, le cas échéant, des intérêts de retard et pénalités correspondants que le redevable recourant à l'option prévue au I est chargé d'acquitter, à hauteur des droits, intérêts et pénalités dont il serait redevable si l'option mentionnée au I n'avait pas été exercée. » ;

« V. – Le redevable recourant à l'option prévue au I obtient les remboursements de la taxe due par les redevables membres du groupe consolidé, le cas échéant, par imputation des montants dus par les autres membres et acquitte les droits et les intérêts de retard et pénalités prévus au chapitre II du présent livre en conséquence des infractions commises par les redevables membres du groupe.

« VI. – Chaque redevable membre du groupe est tenu solidairement avec le redevable recourant à l'option prévue au I au paiement de la taxe et, le cas échéant, des intérêts de retard et pénalités correspondants que le redevable recourant à l'option prévue au même I est chargé d'acquitter, à hauteur des droits, intérêts et pénalités dont le redevable membre du groupe serait redevable si l'option mentionnée audit I n'avait pas été exercée. » ;

groupe.

« V. – Le redevable recourant à l'option prévue au I obtient les remboursements de la taxe due par les redevables membres du groupe consolidé, le cas échéant, par imputation des montants dus par les autres membres et acquitte les droits et les intérêts de retard et pénalités prévus au chapitre II du présent livre en conséquence des infractions commises par les redevables membres du groupe.

« VI. – Chaque redevable membre du groupe est tenu solidairement avec le redevable recourant à l'option prévue au I au paiement de la taxe et, le cas échéant, des intérêts de retard et pénalités correspondants que le redevable recourant à l'option prévue au même I est chargé d'acquitter, à hauteur des droits, intérêts et pénalités dont le redevable membre du groupe serait redevable si l'option mentionnée audit I n'avait pas été exercée. » ;

Code général des impôts

Art. 302 decies
(Article 302 DECIES - version 1.0 (2019) - Vigueur avec terme) . – Lorsqu'une personne non établie en France est tenue de désigner ou de faire accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant établi en France en application du I de l'article 289 A, à l'exception des représentants chargés d'accomplir au nom et pour le compte du représenté les formalités et obligations afférentes au régime fiscal mentionné au 2° du I de l'article 277 A, ou en application des articles 302 bis ZC, 302 bis ZN, 1582, 1609 *quintricies*

3° À
l'article 302 *decies*, après les mots : « des articles », est insérée la référence : « 299, » ;

3° (Alinéa sans
modification)

3° À
l'article 302 *decies*, après les mots : « des articles », est insérée la référence : « 299, » ;

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
1613 <i>ter</i> , 1613 <i>quater</i> ou 1671, ce représentant est unique et désigné pour l'ensemble des obligations incombant à la personne représentée.	<p data-bbox="459 472 783 775">4° À la première phrase du 3° du III de l'article 1609 <i>sexdecies</i> B, après le mot : « sommes » sont insérés les mots : « , déduction faite des montants de la taxe prévue à l'article 299 dus au titre des services mentionnés au 2° du II de ce même article, ».</p> <p data-bbox="459 808 783 898">II. – Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :</p> <p data-bbox="459 965 783 1088">1° Le I <i>ter</i> de la section II du chapitre premier du titre II de la première partie est ainsi rétabli :</p> <p data-bbox="539 1122 608 1144">« I <i>ter</i></p> <p data-bbox="459 1267 783 1391">« Taxe sur certains services fournis par des grandes entreprises du secteur numérique</p> <p data-bbox="459 1424 783 1794">« Art. L. 16 C. – L'administration fiscale peut demander au redevable de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts des justifications sur tous les éléments servant de base au calcul de cette taxe sans que cette demande constitue le début d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité.</p> <p data-bbox="459 1827 783 2040">« Cette demande indique expressément au redevable les points sur lesquels elle porte et lui fixe un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.</p> <p data-bbox="539 2074 783 2101">« Lorsque le</p>	<p data-bbox="887 472 1046 506">4° (<i>Supprimé</i>)</p> <p data-bbox="807 808 1134 931">II. – Le titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :</p> <p data-bbox="807 965 1134 1055">1° Le I <i>ter</i> de la section II du chapitre I^{er} est ainsi rétabli :</p> <p data-bbox="807 1122 1134 1245">« I <i>ter</i> : Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique</p> <p data-bbox="887 1267 1094 1301"><i>(Alinéa supprimé)</i></p> <p data-bbox="807 1424 1134 1491">« Art. L. 16 C. – <i>(Alinéa sans modification)</i></p> <p data-bbox="807 1827 1134 2040">« Cette demande indique expressément au redevable les points sur lesquels elle porte et lui fixe un délai de réponse, qui ne peut être inférieur à deux mois.</p> <p data-bbox="887 2074 1134 2101">« Lorsque le</p>	<p data-bbox="1238 472 1398 506">4° (<i>Supprimé</i>)</p> <p data-bbox="1158 808 1485 931">II. – Le titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :</p> <p data-bbox="1158 965 1485 1055">1° Le I <i>ter</i> de la section II du chapitre I^{er} est ainsi rétabli :</p> <p data-bbox="1158 1122 1485 1245">« I <i>ter</i> : Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique</p> <p data-bbox="1158 1424 1485 1794">« Art. L. 16 C. – L'administration fiscale peut demander au redevable de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts des justifications sur tous les éléments servant de base au calcul de cette taxe sans que cette demande constitue le début d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité.</p> <p data-bbox="1158 1827 1485 2040">« Cette demande indique expressément au redevable les points sur lesquels elle porte et lui fixe un délai de réponse, qui ne peut être inférieur à deux mois.</p> <p data-bbox="1238 2074 1485 2101">« Lorsque le</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

redevable a répondu de façon insuffisante à la demande de justifications dans le délai prévu par celle-ci, l'administration fiscale lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. » ;

redevable n'a pas répondu ou a répondu de façon insuffisante à la demande de justifications dans le délai prévu par celle-ci, l'administration fiscale lui adresse une mise en demeure de produire ou de compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant, le cas échéant, les compléments de réponse souhaités. Cette mise en demeure mentionne la procédure de taxation d'office prévue à l'article L. 70 ~~A~~. » ;

redevable n'a pas répondu ou a répondu de façon insuffisante à la demande de justifications dans le délai prévu par celle-ci, l'administration fiscale lui adresse une mise en demeure de produire ou de compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant, le cas échéant, les compléments de réponse souhaités. Cette mise en demeure mentionne la procédure de taxation d'office prévue à l'article L. 70 A du présent livre. » ;

**Livre des procédures
fiscales**

Art. L. 48. – A l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu, d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité, lorsque des rectifications sont envisagées, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76, le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications. Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire l'administration modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai.

Pour une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A *bis* du code général des impôts,

Dispositions en vigueur

l'information prévue au premier alinéa porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe.

Pour l'assujetti membre d'un groupe mentionné à l'article 1693 *ter* du code général des impôts, l'information prévue au premier alinéa du présent article porte, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes, contributions et redevances mentionnées au 1 du même article 1693 *ter* et les pénalités correspondantes, sur les montants dont il serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe.

Lorsqu'elle envisage d'accorder un échelonnement des mises en recouvrement des rappels de droits et pénalités consécutifs aux rectifications ou le bénéfice des dispositions visées au 3° de l'article L. 247, l'administration en informe les contribuables dans les mêmes conditions.

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

1° bis (nouveau)
Après le troisième alinéa de l'article L. 48, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Pour le redevable membre d'un groupe mentionné à l'article 1693 *quater* B du code général des impôts, l'information prévue au premier alinéa du présent article porte, en ce qui concerne la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts et les pénalités correspondantes, sur les montants dont ce redevable serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe. » ;

1° bis Après le troisième alinéa de l'article L. 48, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Pour le redevable membre d'un groupe mentionné à l'article 1693 *quater* B du code général des impôts, l'information prévue au premier alinéa du présent article porte, en ce qui concerne la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts et les pénalités correspondantes, sur les montants dont ce redevable serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe. » ;

1° ter (nouveau) Au dernier alinéa du même article L. 48, après les mots « l'article L. 247 », sont insérés les mots : « du

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>2° Le B du I de la section V du chapitre premier du titre II de la première partie est complété par un article L. 70 A ainsi rédigé :</p> <p>« Art. L. 70 A. – Lorsque le redevable s'est abstenu de répondre à la demande de justifications ou de compléments prévue à l'article L. 16 C dans le délai fixé par l'administration fiscale, n'a pas complété sa réponse ou l'a complétée de manière insuffisante dans les trente jours de la réception de la mise en demeure prévue au dernier alinéa du même article, l'administration fiscale peut établir d'office la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts. »</p>	<p>2° Le B du I de la section V du même chapitre I^{er} est complété par un article L. 70 A ainsi rédigé :</p> <p>« Art. L. 70 A. – Lorsque, dans les trente jours de la réception de la mise en demeure mentionnée au dernier alinéa de l'article L. 16 C, le redevable s'est abstenu de répondre, n'a pas complété sa réponse ou l'a complétée de manière insuffisante, l'administration fiscale peut procéder à la taxation d'office du redevable au titre de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts. » ;</p> <p>3° (<i>nouveau</i>) L'article L. 177 A est ainsi rétabli :</p> <p>« Art. L. 177 A. – Par dérogation au premier alinéa de l'article L. 176, pour la taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique prévue à l'article 299 du code général des impôts, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la sixième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions de l'article 299 <i>ter</i> du même code.</p> <p>« Par dérogation au deuxième alinéa de l'article L. 176 du présent code, pour la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième</p>	<p><u>présent livre</u> » :</p> <p>Amdt COM-26</p> <p>2° Le B du I de la section V du même chapitre I^{er} est complété par un article L. 70 A ainsi rédigé :</p> <p>« Art. L. 70 A. – Lorsque, dans les trente jours de la réception de la mise en demeure mentionnée au dernier alinéa de l'article L. 16 C, le redevable s'est abstenu de répondre, n'a pas complété sa réponse ou l'a complétée de manière insuffisante, l'administration fiscale peut procéder à la taxation d'office du redevable au titre de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts. » ;</p> <p>3° L'article L. 177 A est ainsi rétabli :</p> <p>« Art. L. 177 A. – Par dérogation au premier alinéa de l'article L. 176, pour la taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique prévue à l'article 299 du code général des impôts, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la sixième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions de l'article 299 <i>ter</i> du même code.</p> <p>« Par dérogation au deuxième alinéa de l'article L. 176 du présent <u>livre</u>, pour la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture

Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture

année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément à l'article 299 *ter* du même code. »

année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément à l'article 299 *ter* du même code. »

II bis. – Après le douzième alinéa de l'article L. 137-33 du code de la sécurité sociale, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

Amdt COM-21

« Les redevables de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts peuvent déduire de la contribution, dans la limite de son montant, la taxe qu'ils ont acquittée au titre de l'année pour laquelle la contribution est due. »

Amdt COM-21

III. – La taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts due au titre de l'année 2019 donne lieu au paiement d'un acompte unique, acquitté dans les conditions que l'article 1693 *quater* du même code prévoit pour le second acompte.

III. – La taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts due au titre de l'année 2019 donne lieu au paiement d'un acompte unique, acquitté dans les conditions que l'article 1693 *quater* du même code prévoit pour le second acompte.

Il est égal au montant de la taxe qui aurait été liquidée sur la base des sommes encaissées en 2018 en contrepartie du ou des services taxables fournis en France.

Il est égal au montant de la taxe qui aurait été liquidée sur la base des sommes encaissées en 2018 en contrepartie du ou des services taxables fournis en France. Le pourcentage représentatif de la part des services rattachés à la France défini au IV de l'article 299 *bis* du ~~même~~ code est évalué lors de la période ~~courant~~ du lendemain de la publication de la présente loi ~~au~~ 30 septembre 2019.

Il est égal au montant de la taxe qui aurait été liquidée sur la base des sommes encaissées en 2018 en contrepartie du ou des services taxables fournis en France. Le pourcentage représentatif de la part des services rattachés à la France défini au IV de l'article 299 *bis* du dit code est évalué lors de la période comprise entre le lendemain de la publication de la présente loi et le 30 septembre 2019.

Amdt COM-22

Pour la liquidation de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts

Pour l'assujettissement et la liquidation de la taxe prévue

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture

Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture

due au titre de l'année 2019, le pourcentage représentatif de la part des services rattachés à la France défini au IV de l'article 299 *bis* du même code est évalué lors de la période ~~écoulant~~ du lendemain de la publication de la présente loi au 31 décembre 2019.

à l'article 299 du code général des impôts due au titre de l'année 2019, le pourcentage représentatif de la part des services rattachés à la France défini au IV de l'article 299 *bis* du même code est évalué lors de la période comprise entre le lendemain de la publication de la présente loi et le 31 décembre 2019.

Amdts COM-22,
COM-23

IV. – L'option prévue à l'article 1693 *quater* B du code général des impôts peut, pour la taxe prévue à l'article 299 du même code due au titre de l'année 2019, être exercée jusqu'au 30 septembre 2019 et prend effet à partir du premier paiement à compter de cette date.

IV. – (*Alinéa sans modification*)

IV. – L'option prévue à l'article 1693 *quater* B du code général des impôts peut, pour la taxe prévue à l'article 299 du même code due au titre de l'année 2019, être exercée jusqu'au 30 septembre 2019 et prend effet à partir du premier paiement à compter de cette date.

V (*nouveau*). – Le Gouvernement remet au Parlement, avant le 30 septembre de chaque ~~exercice~~, un rapport sur les négociations conduites au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques pour identifier et mettre en œuvre une solution internationale coordonnée destinée à renforcer l'adéquation des règles fiscales internationales aux évolutions économiques et technologiques modernes. Ce rapport précise notamment, pour chaque proposition figurant dans le document de consultation publique de février 2019 ou toute autre proposition postérieure, la position de la France, de l'Union européenne et de chaque juridiction fiscale participant à ces travaux et la motivation de chacune de ces positions, l'état d'avancement des négociations, les perspectives d'aboutissement et l'impact

V. – Le Gouvernement remet au Parlement, avant le 30 septembre de chaque année, un rapport sur les négociations conduites au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques pour identifier et mettre en œuvre une solution internationale coordonnée destinée à renforcer l'adéquation des règles fiscales internationales aux évolutions économiques et technologiques modernes. Ce rapport précise notamment, pour chaque proposition figurant dans le document de consultation publique de février 2019 ou toute autre proposition postérieure, la position de la France, de l'Union européenne et de chaque juridiction fiscale participant à ces travaux et la motivation de chacune de ces positions, l'état d'avancement des négociations, les perspectives d'aboutissement et l'impact

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

budgétaire, fiscal, administratif et économique pour la France et les entreprises françaises. Il rend compte aussi, le cas échéant, des progrès des travaux menés sur ces questions dans le cadre de l'Union européenne ou tout autre cadre international pertinent.

Il fait également état de l'incidence de ces négociations sur la taxe sur les services numériques prévue à l'article 299 du code général des impôts et indique, le cas échéant, la date à laquelle un nouveau dispositif mettant en œuvre la solution internationale coordonnée pourrait se substituer à cette taxe.

Il peut faire l'objet de débats dans les conditions prévues par les règlements des assemblées parlementaires.

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

budgétaire, fiscal, administratif et économique pour la France et les entreprises françaises. Il rend compte aussi, le cas échéant, des progrès des travaux menés sur ces questions dans le cadre de l'Union européenne ou tout autre cadre international pertinent.

Amdt COM-24

Il fait également état de l'incidence de ces négociations sur la taxe sur les services numériques prévue à l'article 299 du code général des impôts et indique, le cas échéant, la date à laquelle un nouveau dispositif mettant en œuvre la solution internationale coordonnée pourrait se substituer à cette taxe.

Il peut faire l'objet de débats dans les conditions prévues par les règlements des assemblées parlementaires.

VI. – La perte de recettes résultant pour les organismes de sécurité sociale de la déductibilité de la taxe sur les services numériques sur la contribution sociale de solidarité des sociétés est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Amdt COM-21

Article 1^{er} bis A (nouveau)

En l'absence de notification préalable de la taxe sur les services numériques prévue à l'article 299 du code général des impôts à la Commission européenne en application de l'article 108 paragraphe 3 du traité sur le fonctionnement

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>Code général des impôts</p> <p><i>Art. 219 (Article 219 - version 57.0 (2022) - Vigueur différée)</i> . – I. Pour le calcul de l'impôt, le bénéfice imposable est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.</p> <p>Le taux normal de l'impôt est fixé à 25 %.</p>	<p>Article 2</p> <p>I. – Le deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts est complété par une phrase ainsi rédigée : « Par dérogation, pour les exercices ouverts du 1^{er} janvier au 31 décembre 2019,</p>	<p>Article 1^{er} bis (nouveau)</p> <p>Le Gouvernement remet au Parlement, dans un délai de trois mois à compter de la promulgation de la présente loi, un rapport dressant un état des lieux de la fiscalité pesant sur les entreprises du secteur du commerce. Il précise les différences de prélèvement entre les entreprises du commerce physique et les entreprises du commerce en ligne, notamment transnationales.</p> <p>Ce rapport élabore des propositions en vue d'aboutir à un cadre fiscal plus équitable entre les différentes formes de commerce.</p> <p>Article 2</p> <p>I. – Le deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts est complété par une phrase ainsi rédigée : « Par dérogation, pour les exercices ouverts du 1^{er} janvier au 31 décembre 2019,</p>	<p><u>de l'Union européenne, le Gouvernement remet, dans un délai de trois mois à compter de la promulgation de la présente loi, un rapport au Parlement sur les raisons pour lesquelles la taxe précitée n'a pas été notifiée à la Commission européenne.</u></p> <p>Amdt COM-25</p> <p>Article 1^{er} bis (Non modifié)</p> <p>Le Gouvernement remet au Parlement, dans un délai de trois mois à compter de la promulgation de la présente loi, un rapport dressant un état des lieux de la fiscalité pesant sur les entreprises du secteur du commerce. Il précise les différences de prélèvement entre les entreprises du commerce physique et les entreprises du commerce en ligne, notamment transnationales.</p> <p>Ce rapport élabore des propositions en vue d'aboutir à un cadre fiscal plus équitable entre les différentes formes de commerce.</p> <p>Article 2 (Non modifié)</p> <p>I. – Le deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts est complété par une phrase ainsi rédigée : « Par dérogation, pour les exercices ouverts du 1^{er} janvier au 31 décembre 2019,</p>

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
Toutefois :	<p>le taux normal de l'impôt est fixé, sans préjudice des dispositions prévues au 2° du <i>c</i> du présent I, à 33,1/3 % pour les redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 250 millions d'euros. »</p>	<p>le taux normal de l'impôt est fixé, sans préjudice des dispositions prévues au 2° du <i>c</i> du présent I, à 33,1/3 % pour les redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 250 millions d'euros. »</p>	<p>le taux normal de l'impôt est fixé, sans préjudice des dispositions prévues au 2° du <i>c</i> du présent I, à 33,1/3 % pour les redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 250 millions d'euros. »</p>
	<p>II. – Le chiffre d'affaires mentionné à la seconde phrase du deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la présente loi, s'entend de celui réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A <i>bis</i> du code général des impôts, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.</p>	<p>II. – Le chiffre d'affaires mentionné à la seconde phrase du deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts s'entend de celui réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A <i>bis</i> du code général des impôts, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.</p>	<p>II. – Le chiffre d'affaires mentionné à la seconde phrase du deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts s'entend de celui réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A <i>bis</i> du code général des impôts, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.</p>
<p>a. Le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 15 %.</p>			
<p>Le résultat net bénéficiaire déterminé en application de l'article 238 est soustrait du résultat soumis au taux normal et fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 10 %.</p>			
<p>Pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2007, le montant net des plus-values à long terme afférentes aux titres des sociétés à prépondérance immobilière définies au <i>a sexies-0 bis</i> cotées est imposé au taux prévu au IV.</p>			
<p>Est imposé au taux de 25 % le montant net des plus-values à long terme provenant de la cession :</p>			

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>1° Des titres de sociétés dont l'actif est, à la date de la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par une autorisation d'usage de ressources radioélectriques pour la diffusion de tout service de télévision par voie hertzienne terrestre en mode numérique délivrée par le Conseil supérieur de l'audiovisuel dans les conditions prévues à l'article 30-1 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication ;</p>			
<p>2° Des titres de sociétés contrôlant une société définie au 1° du présent a et dont l'actif est, à la date de la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par les titres d'une société mentionnée au même 1°.</p>			
<p>Les quatrième à sixième alinéas du présent a s'appliquent à la première cession de titres suivant la délivrance de l'autorisation mentionnée au 1° entraînant une modification du contrôle direct ou indirect, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, de la société titulaire de l'autorisation. Lorsque cette première cession est placée sous le régime prévu aux articles 210 A et 210 B du présent code, la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure des titres reçus en contrepartie de l'apport des titres mentionnés aux 1° et 2° du présent a est imposée au taux prévu au IV, à hauteur de la plus-value d'apport de ces derniers titres.</p>			
<p>Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres mentionnés aux 1° et 2° du présent a sont soumises au régime applicable à ces</p>			

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

mêmes titres.

L'excédent éventuel des moins-values à long terme ne peut être imputé que sur les plus-values à long terme imposables aux taux visés au présent *a* et réalisées au cours des dix exercices suivants.

a bis. Les moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1994 sont imputées sur les plus-values à long terme imposées au taux de 19 %. L'excédent des moins-values à long terme subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1994 peut être déduit des bénéfices de l'exercice de liquidation d'une entreprise à raison des 19/33,33 de son montant.

Les moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 sont imputées sur les plus-values à long terme imposées au taux de 15 %. L'excédent des moins-values à long terme subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 et afférentes à des éléments autres que les titres de participations définis au troisième alinéa du *a quinquies* peut être déduit des bénéfices de l'exercice de liquidation d'une entreprise dans la limite du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable à l'exercice de réalisation des moins-values et le taux normal prévu au deuxième alinéa du présent I applicable à l'exercice de liquidation ;

a ter. Le régime des plus-values et moins-values à long terme cesse de s'appliquer au résultat de la

Dispositions en vigueur

cession de titres du portefeuille réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1994 à l'exclusion des parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de participation et des parts de fonds commun de placement à risques, de fonds professionnel de capital investissement ou de société de capital risque qui remplissent les conditions prévues au II ou au III *bis* de l'article 163 *quinquies* B ou à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier et qui sont détenues par l'entreprise depuis au moins cinq ans.

Pour les exercices ouverts à compter de la même date, le régime des plus ou moins-values à long terme cesse également de s'appliquer en ce qui concerne les titres de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus de ce régime ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte, à l'exception des moins-values afférentes aux titres de ces sociétés à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 au cours de l'exercice au titre duquel ces moins-values ont été constatées et des cinq exercices précédents. Il ne s'applique pas non plus aux titres émis par les organismes de placement collectif immobilier, les organismes professionnels de placement collectif immobilier ou par les organismes de droit étranger ayant un objet équivalent mentionnés au 5° du I de l'article L. 214-36 du

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>code monétaire et financier.</p>			
<p>Pour l'application des premier et deuxième alinéas, constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable. Il en va de même des actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice ainsi que des titres ouvrant droit au régime des sociétés mères ou, lorsque leur prix de revient est au moins égal à 22 800 000 €, qui remplissent les conditions ouvrant droit à ce régime autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice, si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte de titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.</p>			
<p>Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime des plus ou moins-values en application des premier et deuxième alinéas cessent d'être soumises à ce même régime, à l'exception des provisions pour dépréciation des titres de sociétés mentionnés à la première phrase du deuxième alinéa à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 au cours de l'exercice au titre duquel les provisions ont été comptabilisées et des cinq exercices précédents.</p>			
<p>Lorsque l'entreprise transfère des titres du compte de titres de participation à un autre compte du bilan, la plus-value ou la moins-value, égale à la différence existant entre leur valeur réelle à la</p>			

Dispositions en vigueur

date du transfert et celle qu'ils avaient sur le plan fiscal, n'est pas retenue, pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme, au titre de l'exercice de ce transfert ; elle est comprise dans le résultat imposable de l'exercice de cession des titres en cause et soumise au régime fiscal qui lui aurait été appliqué lors du transfert des titres. Le résultat imposable de la cession des titres transférés est calculé par référence à leur valeur réelle à la date du transfert. Le délai mentionné à l'article 39 *duodecies* est apprécié à cette date.

Ces règles s'appliquent lorsque l'entreprise transfère des titres d'un compte du bilan au compte de titres de participation ou procède à des transferts entre l'un des comptes du bilan et l'une des subdivisions spéciales mentionnées au troisième alinéa, sous réserve que le premier terme de la différence mentionnée au cinquième alinéa s'entend, pour les titres cotés, du cours moyen des trente derniers jours précédant celui du transfert et, pour les titres non cotés, de leur valeur probable de négociation et sans préjudice de l'application des dispositions de l'article 38 *bis A*.

Les dispositions des cinquième et sixième alinéas ne sont pas applicables aux transferts entre le compte de titres de participation et les subdivisions spéciales mentionnées au troisième alinéa.

Les titres inscrits au compte de titres de participation ou à l'une des subdivisions spéciales mentionnées au troisième

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

alinéa qui cessent de remplir les conditions mentionnées à ce même alinéa doivent être transférés hors de ce compte ou de cette subdivision à la date à laquelle ces conditions ne sont plus remplies. A défaut d'un tel transfert, les titres maintenus à ce compte ou à cette subdivision sont réputés transférés pour l'application des cinquième, sixième et dixième alinéas ; les dispositions prévues au douzième alinéa en cas d'omission s'appliquent.

Lorsqu'elles reçoivent un emploi non conforme à leur objet ou qu'elles deviennent sans objet au cours d'un exercice clos après la date du transfert des titres, les provisions pour dépréciation constituées antérieurement à cette date à raison de ces titres sont rapportées aux plus-values à long terme ou au résultat imposable au taux prévu au deuxième alinéa du I, selon qu'elles sont afférentes à des titres qui, avant leur transfert, constituaient ou non des titres de participation ; les provisions rapportées s'imputent alors en priorité sur les dotations les plus anciennes.

Les provisions pour dépréciation constituées après le transfert à raison des titres transférés mentionnés aux cinquième et sixième alinéas sont déterminées par référence à la valeur des titres concernés à la date du transfert.

Les entreprises qui appliquent les dispositions des cinquième et sixième alinéas doivent, pour les titres transférés, joindre à la déclaration de résultats de l'exercice du transfert et des exercices suivants un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

apparaître, pour chaque catégorie de titres de même nature, la date de transfert, le nombre et la valeur des titres transférés, le montant de la plus-value ou de la moins-value et le régime d'imposition qui lui est applicable, à cette date, le montant des provisions constituées avant ou après le transfert et le montant de ces provisions qui a été rapporté au résultat imposable.

Le défaut de production de l'état mentionné au onzième alinéa ou l'omission des valeurs ou provisions qui doivent y être portées entraînent l'imposition immédiate des plus-values et des provisions omises ; les moins-values ne peuvent être déduites que des résultats imposables de l'exercice au cours duquel les titres considérés sont cédés ;

a *quater*. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1997, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession des éléments d'actif, à l'exception des parts ou actions visées aux premier et troisième alinéas du *a ter*.

Les moins-values à long terme afférentes à des éléments d'actif désormais exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa, et restant à reporter à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1997, peuvent, après compensation avec les plus-values et les résultats nets de la concession de licences d'exploitation continuant à bénéficier de ce régime, s'imputer à raison des 19/33,33 de leur montant sur les bénéfices imposables. Cette imputation n'est

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

possible que dans la limite des gains nets retirés de la cession des éléments d'actifs exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa ;

a *quinquies*. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

Une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable.

Les titres de participation mentionnés au premier alinéa sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères à condition de détenir au moins 5 % des droits de vote de la société émettrice, si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière définis au troisième alinéa du *a*.

La fraction des moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 afférente à des éléments

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

exclus du bénéfice des taux définis au premier alinéa demeure imputable sur les plus-values à long terme imposées au taux visé au *a*, sous réserve de justifier la ou les cessions de ces éléments. Elle est majorée, le cas échéant, des provisions dotées au titre de ces mêmes éléments et non réintégrées à cette date, dans la limite des moins-values à long terme reportables à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

La fraction des moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, non imputable en vertu des dispositions du quatrième alinéa, peut être déduite des plus-values à long terme afférentes aux titres de participation définis au troisième alinéa imposables au titre des seuls exercices ouverts en 2006. Le solde de cette fraction et l'excédent éventuel des moins-values à long terme afférentes aux titres de participation définis au troisième alinéa constaté au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 ne sont plus imposables ou reportables à partir des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

a *sexies-0*) Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2006, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession des titres, autres que ceux mentionnés au troisième alinéa du *a quinquies*, dont le prix de revient est au moins égal à 22 800 000 € et qui satisfont aux conditions ouvrant droit au régime des sociétés mères autres que la détention de 5 % au moins du

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
capital de la société émettrice.	Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme en application du premier alinéa cessent d'être soumises à ce même régime.		
	Les moins-values à long terme afférentes à ces titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa, et restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2006, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux visé au <i>a</i> , s'imputer à raison des 15/33,33 de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.		
	a <i>sexies-0 bis</i>) Le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisées à compter du 26 septembre 2007. Sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Pour l'application de ces		

Dispositions en vigueur

dispositions, ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

Les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa cessent d'être soumises à ce même régime.

Les moins-values à long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa, restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 26 septembre 2007 ou réalisées au cours du même exercice, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux visé au *a*, s'imputer à raison des 15/33,33 de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.

a *sexies-0 ter*)-Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* du même article 238-0 A, sauf si la société détentrice des titres apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire.

Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa.

a *sexies*. 1. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, les sommes réparties par un fonds commun de placement à risques ou par un fonds professionnel de capital investissement et les distributions de sociétés de capital-risque soumises au régime fiscal des plus-values à long terme en application du 2^o du 5 de l'article 38 ou du 5 de l'article 39 *terdecies* sont soumises à l'impôt au taux de 8 % pour la fraction des sommes ou distributions afférentes aux cessions d'actions ou de parts de sociétés, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière mentionnées au a *sexies-0 bis* et des titres des sociétés mentionnées au a *sexies-0 ter*, détenues depuis deux ans au moins et si le fonds ou la société a détenu au moins 5 % du capital de la société émettrice pendant deux ans au moins. Le taux de 8 % est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

Pour l'appréciation du seuil de 5 % prévu au premier alinéa, sont également pris en compte les titres détenus par

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

d'autres fonds communs de placement à risques, fonds professionnels de capital investissement ou sociétés de capital-risque qui ont agi de concert avec le fonds ou la société concerné dans le cadre d'un contrat conclu en vue d'acquérir ces titres.

Lorsque les actions ou parts cédées ont été reçues dans le cadre d'un échange, d'une conversion ou d'un remboursement d'un titre donnant accès au capital de la société, le délai de deux ans de détention des actions est décompté à partir de l'acquisition du titre donnant accès au capital de la société.

2. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, la plus-value réalisée sur la cession de parts de fonds communs de placement à risques, de parts de fonds professionnels de capital investissement ou d'actions de sociétés de capital-risque mentionnées au premier alinéa du *a ter* est soumise au taux de 8 % à hauteur du rapport existant à la date de la cession entre la valeur des actions ou parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du 1 inscrites à l'actif du fonds ou de la société augmentée des sommes en instance de distribution depuis moins de six mois représentative de la cession d'actions ou de parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du 1 et la valeur de l'actif total de ce fonds ou de cette société. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

a septies) Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39, la déduction des moins-values de cession de

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

titres de participation définis au dix-septième alinéa du 5° du 1 de l'article 39, autres que ceux mentionnés au *a sexies-0 bis* du présent I, et détenus depuis moins de deux ans, intervient à la première des dates suivantes :

1°) La date à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés ;

2°) La date à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à l'entreprise cédante, à l'exception du cas où la société dont les titres ont été cédés a été absorbée par une autre entreprise liée ou qui le devient à cette occasion et pour toute la période où elle demeure liée ;

3°) La date correspondant à l'expiration d'un délai de deux ans, décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres.

L'imposition est établie au nom de l'entreprise cédante ou, en cas d'absorption dans des conditions autres que celles mentionnées au 1°, de l'entreprise absorbante, selon le régime de moins-value qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date et, le cas échéant, les avait détenus depuis la date d'acquisition par l'entreprise absorbée.

L'entreprise joint à sa déclaration de résultat au titre de chaque exercice concerné un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des moins-values et

Texte du projet de loi

Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent.</p>			
<p>b. Par exception au deuxième alinéa du présent I et au premier alinéa du <i>a</i>, pour les redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, le taux de l'impôt applicable au bénéfice imposable est fixé, dans la limite de 38 120 € de bénéfice imposable par période de douze mois, à 25 % pour les exercices ouverts en 2001 et à 15 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.</p>			
<p>Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A <i>bis</i>, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe. Le capital des sociétés mentionnées au premier alinéa du présent b doit être entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés</p>			

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.</p>			
<p>c. (Abrogé) ;</p>			
<p>d. à e. (dispositions devenues sans objet) ;</p>			
<p>f. Les sociétés mentionnées aux 1 à 3 de l'article 206, soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, autres que les sociétés à capital variable et celles mentionnées à l'article 238 <i>bis</i> HE, peuvent bénéficier, pour une série comprenant un exercice bénéficiaire et les deux premiers exercices bénéficiaires suivant celui-ci, du taux fixé au <i>a bis</i>, à hauteur de la fraction de leurs résultats comptables qu'elles incorporent à leur capital au cours de l'exercice suivant celui de leur réalisation. Cette fraction doit représenter, pour chacun des trois exercices et dans la limite du résultat fiscal, le quart au plus du résultat comptable sans excéder la somme de 30 000 €. L'option ne peut plus être exercée pour l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001. Lorsque, à cette date, la série de trois exercices bénéficiaires est en cours, le taux d'imposition prévu par le dispositif ne s'applique pas aux résultats des exercices restants, sauf, sur option de l'entreprise, pour les exercices ouverts en 2001. Dans ce dernier cas, le taux de 25 % prévu au <i>b</i> s'applique à la fraction des résultats imposables comprise</p>			

Dispositions en vigueur

entre la part des résultats imposables selon les modalités prévues au présent alinéa et 38 120 €, lorsque les conditions prévues au *b* sont réunies.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent si les conditions suivantes sont remplies :

1° La société a réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € et n'est pas mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A *bis*, au cours du premier des exercices pour lequel le bénéfice du taux réduit est demandé ;

2° Le capital de la société, entièrement libéré, est détenu de manière continue, pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par une société répondant aux conditions visées au 1° dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur

Lorsque la société n'a pas dressé de bilan au cours d'un exercice, le bénéfice imposé provisoirement en application du deuxième alinéa de l'article 37 ne peut être soumis au taux réduit ; lorsqu'elle a dressé plusieurs bilans successifs au cours d'une même année, comme prévu au troisième alinéa de cet article, seule la fraction du bénéfice du dernier exercice clos au cours de ladite année est soumise aux dispositions du présent f.

Si l'une des trois incorporations au capital mentionnées au premier alinéa n'est pas effectuée, la société acquitte, dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel elle aurait dû procéder à cette incorporation, l'impôt au taux normal sur la fraction de résultat du ou des exercices qui a été soumise au taux réduit, diminué de l'impôt payé à ce titre, majoré de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727. Il en va de même en cas de réduction de capital non motivée par des pertes ou de survenance d'un des événements mentionnés aux 2 à 3 de l'article 221, avant la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la dernière des incorporations au capital ayant ouvert droit au bénéfice du taux réduit ; en cas de réduction de capital, le montant de la reprise est, le cas échéant, limité au montant de cette réduction. Toutefois, si la société est absorbée dans le cadre d'une opération soumise à l'article 210 A, les sommes qui ont été incorporées à son capital ne sont pas rapportées à ses résultats au titre de l'exercice au cours duquel intervient cette opération si la société absorbante ne procède à aucune réduction de capital non motivée par des pertes

Texte du projet de loi

**Texte adopté par
l'Assemblée nationale en
première lecture**

**Texte adopté par la
commission du Sénat en
première lecture**

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>avant l'expiration du délai précité.</p>	<p>Les dispositions du présent f sont également applicables sous les mêmes conditions et sanctions lorsque les sociétés visées au premier alinéa portent à une réserve spéciale la fraction du bénéfice mentionnée à la deuxième phrase de cet alinéa.</p>		
	<p>Cette réserve doit être incorporée au capital au plus tard au cours de l'exercice suivant le troisième exercice ayant bénéficié des dispositions du premier alinéa du présent f. En cas de prélèvement sur cette réserve ou d'absence d'incorporation au capital dans ce délai, les dispositions du sixième alinéa du présent f sont applicables. Lorsque les incorporations de capital afférentes à l'imposition de résultats d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2001 ont été différées, elles doivent être effectuées au plus tard à la clôture du second exercice ouvert à compter de cette date.</p>		
	<p>Les conditions d'application du présent f ainsi que les obligations déclaratives qui en découlent sont fixées par décret.</p>		
	<p>II. Les plus-values visées au I de l'article 238 <i>octies</i> sont soumises à l'impôt au taux de 15 % lorsque la société n'a pas demandé à bénéficier de l'exonération sous condition de emploi prévue audit article. L'application de la présente disposition est toutefois subordonnée à la double condition que :</p>		
	<p>a. Les opérations génératrices des plus-values présentent un caractère accessoire ou occasionnel</p>		

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>pour la société intéressée ;</p> <p>b. Les immeubles cédés aient fait l'objet d'un permis de construire délivré avant le 1^{er} janvier 1966.</p> <p>III. Les dispositions du II sont étendues, sous les mêmes conditions, aux profits réalisés à l'occasion de la cession d'immeubles ayant fait l'objet d'un permis de construire délivré entre le 1^{er} janvier 1966 et le 1^{er} janvier 1972 ou pour lesquels aura été déposée, avant le 1^{er} janvier 1972, la déclaration de construction visée à l'article L. 430-3 du code de l'urbanisme.</p> <p>Toutefois, en ce qui concerne ces profits :</p> <p>a. Le taux réduit de l'impôt sur les sociétés est fixé à 25 % ;</p> <p>b. L'application de ce taux réduit est subordonnée à la condition que les opérations de construction correspondantes présentent un caractère accessoire pour la société intéressée.</p> <p>IV.-Le taux de l'impôt est fixé à 19 % en ce qui concerne les plus-values imposables en application du 2 de l'article 221, du deuxième alinéa de l'article 223 F, du troisième alinéa du IV de l'article 208 C, et de l'article 208 C <i>ter</i>, relatives aux immeubles, droits afférents à un contrat de crédit-bail, droits portant sur un immeuble dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'État, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics et parts des organismes mentionnés au cinquième alinéa du II de l'article 208 C inscrits à l'actif des sociétés qui ont</p>			

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>opté pour le régime prévu au II de ce même article.</p>			
<p>Ce taux s'applique également aux plus-values imposables en application du 2 de l'article 221 relatives aux actifs mentionnés aux 1° à 5° du I de l'article L. 214-36 du code monétaire et financier en cas de transformation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou en société professionnelle de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnée au 3° <i>nonies</i> de l'article 208.</p>			
<p>Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018</p>			
<p><i>Art. 84.</i> – I.-Le titre I^{er} de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts est ainsi modifié :</p>			
<p>A.-Le dernier alinéa du 12 <i>bis</i> de l'article 39 est ainsi modifié :</p>			
<p>1° Les mots : « égale à [18,1/3]/ [33,1/3] » sont supprimés ;</p>			
<p>2° Après la première phrase, est insérée une phrase ainsi rédigée : « Cette fraction est égale au rapport entre, au numérateur, la différence entre le taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 et le taux réduit prévu au deuxième alinéa du <i>a</i> du même I et, au dénominateur, le taux normal précité. » ;</p>			
<p>B.-Le second alinéa du 2 du I de l'article 39 <i>quindecies</i> est ainsi modifié :</p>			
<p>1° Les mots : « au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1991 »</p>			

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>sont supprimés ;</p> <p>2° Après les mots : « exercice de liquidation », la fin est ainsi rédigée : « dans la limite du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable à l'exercice de réalisation des moins-values et le taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 applicable à l'exercice de liquidation. » ;</p> <p>C.-A la fin du premier alinéa du II de l'article 182 B, les mots : « à 33 1/3 % » sont remplacés par les mots : « au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 » ;</p> <p>D.-Au début du dernier alinéa du 1 de l'article 187, le taux : « 30 % » est remplacé par les mots : « celui prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 » ;</p> <p>E.-A la fin du premier alinéa et au deuxième alinéa du <i>b</i> du I de l'article 212, après le mot : « commun », sont insérés les mots : « et au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 » ;</p> <p>F.-Le I de l'article 219 est ainsi modifié :</p> <p>1° Le deuxième alinéa est ainsi rédigé :</p> <p>« Le taux normal de l'impôt est fixé à 31 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, à 28 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 et à 26,5 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021. » ;</p> <p>2° Le même deuxième alinéa, dans sa</p>	<p>III. – Au 2° du F du I de l'article 84 de la</p>	<p>III. – Au premier alinéa du 2° du F du I de</p>	<p>III. – Au premier alinéa du 2° du F du I de</p>

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>rédaction résultant du 1° du présent F, est ainsi rédigé :</p>	<p>loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, les mots : « , dans sa rédaction résultant du 1° du présent F, » sont supprimés.</p>	<p>l'article 84 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, les mots : « , dans sa rédaction résultant du 1° du présent F, » sont supprimés.</p>	<p>l'article 84 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, les mots : « , dans sa rédaction résultant du 1° du présent F, » sont supprimés.</p>
<p>« Le taux normal de l'impôt est fixé à 25 %. » ;</p>			
<p>3° A la fin de la seconde phrase du second alinéa du <i>a bis</i>, les mots : « à raison des 15/33,33 de son montant » sont remplacés par les mots : « dans la limite du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable à l'exercice de réalisation des moins-values et le taux normal prévu au deuxième alinéa du présent I applicable à l'exercice de liquidation » ;</p>			
<p>4° Le <i>c</i> est ainsi modifié :</p>			
<p><i>a)</i> Au 2°, les mots : « à compter du 1^{er} janvier 2018 » sont remplacés par les mots : « du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2019 » ;</p>			
<p><i>b)</i> Le 3° est abrogé ;</p>			
<p>5° Le <i>c</i>, tel qu'il résulte du 4° du présent F, est abrogé ;</p>			
<p>G.-A la première phrase du premier alinéa de l'article 244 <i>bis</i>, les mots : « de 33,1/3 % » sont remplacés par les mots : « au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 ».</p>			
<p>II.-L'article 11 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 est ainsi modifié :</p>			
<p>1° Au début du 2 du II, les mots : « Les <i>a</i> et <i>d</i> du 1° et le <i>b</i> du 3° du I s'appliquent » sont remplacés</p>			

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale en première lecture	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>par les mots : « Le <i>b</i> du 3° du I s'applique » ;</p> <p>2° Les <i>a</i>, <i>b</i> et <i>d</i> du 1° et le 2° du I ainsi que les 3 et 4 du II sont abrogés.</p> <p>III.-A.-Les A, B, C et E, le 3° du F et le G du I s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018.</p> <p>B.-Le 1° du F du I s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.</p> <p>C.-Le D et le 5° du F du I s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020.</p> <p>D.-Le 2° du F du I s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022.</p>	<p>IV. – Les dispositions du I et du II s'appliquent aux exercices clos à compter du 6 mars 2019.</p>	<p>IV. – Les dispositions des I et II s'appliquent aux exercices clos à compter du 6 mars 2019.</p> <p>Article 3 <i>(nouveau)</i></p> <p>À compter de 2020, le Gouvernement remet au Parlement, avant le 30 septembre de chaque année, un rapport sur les résultats de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts et sur son impact économique. Ce rapport précise également la répartition du produit de la taxe en fonction, d'une part, des catégories de services mentionnées au II du même article 299 et, d'autre part, de l'origine géographique des groupes redevables.</p> <p>Il peut faire l'objet d'un débat dans les conditions prévues par les règlements des assemblées parlementaires.</p>	<p>IV. – Les dispositions des I et II s'appliquent aux exercices clos à compter du 6 mars 2019.</p> <p>Article 3 <i>(Non modifié)</i></p> <p>À compter de 2020, le Gouvernement remet au Parlement, avant le 30 septembre de chaque année, un rapport sur les résultats de la taxe prévue à l'article 299 du code général des impôts et sur son impact économique. Ce rapport précise également la répartition du produit de la taxe en fonction, d'une part, des catégories de services mentionnées au II du même article 299 et, d'autre part, de l'origine géographique des groupes redevables.</p> <p>Il peut faire l'objet d'un débat dans les conditions prévues par les règlements des assemblées parlementaires.</p>