

N° 299

# SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2012-2013

---

---

Enregistré à la Présidence du Sénat le 29 janvier 2013

## AVIS

FAIT

*au nom de la commission du développement durable, des infrastructures, de l'équipement et de l'aménagement du territoire (1) sur la proposition de loi pour une*  
**fiscalité numérique neutre et équitable,**

Par M. Yves ROME,

Sénateur

---

(1) *Cette commission est composée de : M. Raymond Vall, président ; MM. Gérard Cornu, Ronan Dantec, Mme Évelyne Didier, MM. Philippe Esnol, Alain Houpert, Hervé Maurey, Rémy Pointereau, Mmes Laurence Rossignol, Esther Sittler, M. Michel Teston, vice-présidents ; MM. Pierre Camani, Jacques Cornano, Louis Nègre, secrétaires ; MM. Joël Billard, Michel Billout, Jean Bizet, Vincent Capo-Canellas, Yves Chastan, Philippe Darniche, Marcel Deneux, Michel Doublet, Jean-Luc Fichet, Jean-Jacques Filleul, Alain Fouché, Francis Grignon, Mme Odette Herviaux, MM. Benoît Huré, Daniel Laurent, Alain Le Vern, Jean-François Mayet, Stéphane Mazars, Robert Navarro, Charles Revet, Roland Ries, Yves Rome, Henri Tandonnet, André Vairetto, René Vestri.*

**Voir le(s) numéro(s) :**

**Sénat : 682 rect. (2011-2012), 287, 291 et 298 (2012-2013)**



## SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
<b>INTRODUCTION</b> .....	5
<b>EXPOSÉ GÉNÉRAL</b> .....	9
<b>I. LA CONCURRENCE FISCALE ET L’OPTIMISATION FISCALE ABUSIVE ENTRAÎNENT UNE DISTORSION DE LA FISCALITÉ QUI A DES EFFETS INDÉSIRABLES CE DONT TÉMOIGNE EN PARTIE LA PRÉSENTE PROPOSITION DE LOI</b> .....	9
A. LES EFFETS PERNICIEUX DE LA CONCURRENCE FISCALE SUR LA STRUCTURE DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES.....	9
B. ... CONDUISENT À RECOMMANDER DE SUIVRE UNE DÉMARCHÉ GLOBALE DE MISE EN ORDRE DE LA FISCALITÉ DE L’ÉCONOMIE NUMÉRIQUE.....	10
<b>II. UN CONTEXTE MARQUÉ PAR LA NÉCESSITÉ DE CORRIGER LES SITUATIONS DE PASSAGER CLANDESTIN DANS L’ÉCONOMIE NUMÉRIQUE, EN PARTICULIER À L’HEURE DE LA RELANCE D’UNE VÉRITABLE AMBITION DE Doter LE PAYS DES INFRASTRUCTURES NÉCESSAIRES AU TRÈS HAUT DÉBIT</b> .....	12
A. LES PASSAGERS CLANDESTINS DU NUMÉRIQUE BÉNÉFICIENT D’UNE RENTE.....	12
B. ... PARTICULIÈREMENT ABUSIVE À L’HEURE DU DÉPLOIEMENT DU TRÈS HAUT DÉBIT POUR TOUS .....	13
<b>III. UNE PROPOSITION DE LOI QUI CONFIRME L’UTILITÉ DE PRÉSERVER PLEINEMENT LA COMPÉTENCE FISCALE DU PARLEMENT</b> .....	15
<b>EXAMEN DES ARTICLES</b> .....	17
• <i>Article 1<sup>er</sup></i> <b>Taxation de la publicité en ligne et du commerce électronique</b> .....	17
• <i>Article 2</i> <b>Taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes</b> .....	22
• <i>Article 3</i> <b>Rapport sur les pratiques d’optimisation fiscale mises en œuvre par certains acteurs de l’économie numérique basés hors du territoire français</b> .....	25
<b>EXAMEN EN COMMISSION</b> .....	33



## INTRODUCTION

Mesdames, Messieurs,

La proposition de loi « *pour une fiscalité numérique neutre et équitable* », si son intitulé promet davantage que son contenu ne tient, aborde un vrai problème : celui de l'adaptation de notre législation fiscale à l'économie numérique.

Elle témoigne du constat que l'harmonisation fiscale « par le marché » ne permet pas de surmonter de façon satisfaisante les faits de concurrence fiscale et d'optimisation abusive qui lui sont associés.

Elle s'inscrit donc dans une volonté de restaurer une souveraineté fiscale mise à mal par la liberté des flux de capitaux et des échanges ainsi que dans une préoccupation d'assurer la neutralité fiscale du numérique.

L'abolition des distances permises par les technologies de l'information et de la communication favorise une répartition des assiettes fiscales disjointe des espaces où se crée la valeur, et ce alors même que l'économie numérique se développe et absorbe une partie de plus en plus considérable de la valeur ajoutée créée par les différents secteurs traditionnels de l'économie.

Cette discordance pose un problème **d'équité fiscale** entre les acteurs d'un même secteur, et entre les États, puisqu'aussi bien l'hétérogénéité fiscale est de règle sur la scène internationale, sur fond de concurrence fiscale. Ce phénomène joue avec force au sein même d'une Union européenne où les principes d'éclatement fiscal l'emportent sur les timides avancées vers davantage d'harmonisation coopérative entre les « partenaires ».

Le défaut d'harmonisation fiscale et les pratiques d'optimisation fiscale de grandes entreprises du numérique recèlent également **des enjeux pour les comptes publics**.

La dynamique des offres numériques, qu'illustre notamment la croissance du e-commerce, n'a pas de contreparties fiscales à due proportion et, dans la mesure où une part de la valeur numérique n'est que l'effet d'un déplacement entre le secteur traditionnel et le secteur numérique, il en résulte une tendance à la baisse de l'élasticité fiscale globale. La recomposition de l'activité et de la croissance économique engendrée par le développement des usages numériques et l'inégalité des taux effectifs d'imposition entre les secteurs traditionnels et la nouvelle économie (avec des taux plus faibles sur les activités numériques), qui semble devoir s'amplifier à l'avenir, est à la base de ce processus d'érosion des recettes publiques.

Celui-ci est particulièrement mal venu à l'heure où notre pays s'attache à mettre ses finances publiques sur une trajectoire soutenable.

C'est par conséquent tout à la fois au nom de principes d'équité économique et fiscale et dans la perspective du retour à la soutenabilité

budgétaire que l'action publique doit s'attacher à corriger les effets des pratiques d'optimisation fiscale qui, par leur économie, sont, à l'évidence, abusives. Plus largement, la neutralité fiscale du numérique engage notre capacité à faire des choix collectifs reposant sur un haut niveau de protection sociale et le financement des biens publics jugés nécessaires à la dynamique de notre activité économique.

A cet égard, l'exposé des motifs de la proposition de loi mentionne utilement la, déjà, longue liste des travaux du Sénat qui convergent pour estimer nécessaire une action à la hauteur des enjeux. Sont en particulier mentionnés :

– les rapports présentés par nos collègues Pierre Bernard-Reymond et André Gattolin pour la commission des affaires européennes sur la mise à niveau des ressources européennes et par notre collègue Joël Bourdin, président de la délégation à la prospective sur le commerce électronique ;

– la proposition de loi de nos collègues Hervé Maurey et Philippe Leroy sur l'aménagement numérique du territoire, en particulier en ses dispositions organisant le financement du fonds d'aménagement numérique du territoire (le FANT) tant attendu par votre commission et par le Sénat tout entier.

Directement inspiré du rapport de notre commission des finances « *Une feuille de route pour une fiscalité numérique neutre et équitable* »<sup>1</sup>, l'exposé des motifs de la présente proposition de loi aurait également pu citer le rapport de la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion fiscale internationale présidée par notre collègue Philippe Dominati puisqu'aussi bien le rapporteur de la commission Éric Bocquet y a consacré d'amples développements aux paradis technologiques de la « e-évasion ».

Votre commission du développement durable partage évidemment les objectifs qui animent l'ensemble de ces travaux. Il est justifié de s'attacher à rétablir une souveraineté fiscale s'exerçant dans le cadre des principes républicains menacée par des arrangements institutionnels défectueux et par des pratiques d'évasion fiscale internationale condamnables favorisées par les propriétés des technologies numériques.

Elle est plus particulièrement attachée à assurer les conditions d'un développement de l'économie numérique pour tous, gage de la compétitivité économique de notre pays et de ses territoires. A cet égard, il lui faut insister sur la **nécessité de placer les réflexions en cours sur la fiscalité du numérique dans le contexte qui est le sien au moment où une redéfinition des conditions de financement des infrastructures est en cours pour sortir du « cercle de l'inertie » et mettre enfin en œuvre l'ambition du très haut débit pour tous. La fiscalité peut être un instrument pour se rapprocher des conditions de succès de cette ambition.**

La définition d'une fiscalité du numérique, qui sera celle du XXIème siècle, appelle une démarche à la fois globale et rigoureuse.

---

<sup>1</sup> Rapport n° 614, M. Philippe Marini, 27 juin 2012.

Une démarche globale s'impose et serait seule à même de répondre à l'objectif énoncé dans le titre de la proposition de loi « *d'assurer une fiscalité numérique neutre et équitable* ». La proposition de loi de notre collègue en est éloignée puisqu'elle ne traite pas les deux dossiers fiscaux principaux que sont la TVA et l'imposition des bénéficiaires, autrement que par la prescription au Gouvernement d'un rapport dont, au demeurant, le contenu est prédéfini dans des conditions qui peuvent ne pas apparaître totalement satisfaisantes.

A l'heure où le Gouvernement a pris l'heureuse initiative de s'engager dans un processus plus exhaustif, avec, en particulier, la décision dont l'auteur de la proposition de loi se félicite, prise le 12 juillet dernier de lancer une mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, il apparaît prématuré, d'autant que des décisions sur ce point devraient intervenir rapidement, de voter un dispositif partiel, qui pourrait jurer avec une réforme fiscale de l'économie numérique plus systématique.

A cet égard, votre commission du développement durable ne saurait que se rallier à la motion de renvoi en commission proposée par le rapporteur de la commission des finances ainsi qu'à sa motivation.

De fait, et l'action internationale de la France, qui comporte des échéances précises, et le processus en cours de définition d'une législation fiscale interne susceptible de déboucher sur une action autonome, et auquel la présente proposition de loi aura apporté une contribution utile conduisent à estimer que « *la date d'examen de la proposition de loi est trop précoce pour que ce travail puisse concrètement aboutir à une solution pleinement opérationnelle* ».

Cette décision de sagesse est d'autant plus à approuver que, sous certains angles, le dispositif proposé peut susciter quelques interrogations, voire quelques inquiétudes.

Votre commission du développement durable veut encore souligner que la nécessité d'intégrer aux évolutions de la fiscalité de l'économie numérique la question, essentielle à ses yeux, du financement de l'effort de renouvellement des infrastructures numériques au service de la compétitivité économique du pays et de l'égalité de ses territoires, devrait trouver des prolongements dans un futur proche puisqu'un calendrier précis a été posé sur ce point.

Pour toutes ces raisons, votre commission est d'avis de s'associer à la motion de renvoi en commission présentée par la commission saisie au fond<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> *Malgré cette recommandation, le présent rapport suit la trame traditionnelle des rapports législatifs, avec notamment une présentation par article. L'absence de décision de la commission sur chacun des articles se comprend toutefois du fait de la recommandation de votre commission d'adopter la motion de renvoi.*



## EXPOSÉ GÉNÉRAL

### **I. LA CONCURRENCE FISCALE ET L'OPTIMISATION FISCALE ABUSIVE ENTRAÎNENT UNE DISTORSION DE LA FISCALITÉ QUI A DES EFFETS INDÉSIRABLES CE DONT TÉMOIGNE EN PARTIE LA PRÉSENTE PROPOSITION DE LOI**

#### ***A. LES EFFETS PERNICIEUX DE LA CONCURRENCE FISCALE SUR LA STRUCTURE DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES...***

En dehors de son incidence première, qui est de créer une érosion financière dommageable, la concurrence fiscale a des effets asymétriques sur les assiettes fiscales qui entraînent une distorsion sourde et regrettable de la structure des prélèvements obligatoires.

Les bases fiscales les plus mobiles exploitent les écarts de taux d'imposition effectifs et ce processus est également à l'œuvre dans les pratiques d'évasion fiscale internationale qui visent à distraire les revenus des aires de souveraineté fiscale où ils sont engendrés par des montages de nature très diversifiée (juridique, financière, commerciale ...).

Le poids de la fiscalité est alors reporté sur les assiettes fiscales les plus inertes. Les revenus des PME sont ainsi plus taxés que ceux des grandes entreprises. Il en va de même pour les particuliers, le taux d'imposition effectif moyen des revenus les plus élevés étant souvent inférieur à celui des revenus intermédiaires.

Par ailleurs, la tentation existe de recourir davantage aux impositions indirectes et autres accises dès lors que les prélèvements directs sur les revenus peuvent être éludés ou, tout simplement, hors de portée des pays qui subissent l'évasion fiscale internationale.

La présente proposition de loi offre un exemple de cette recomposition fiscale puisqu'aussi bien les trois taxes qu'elle crée relèvent toutes de la fiscalité indirecte, le dispositif de la proposition de loi ne touchant rien de la fiscalité des bénéfices des entreprises, pour des raisons qui relèvent en large partie de la nécessité.

Or, ce glissement fiscal a des conséquences indésirables.

Il a des effets inflationnistes qui sont d'autant moins désirables que la politique monétaire est trop souvent aveugle aux distinctions entre l'inflation sous-jacente (celle qui témoigne de tensions sur les marchés de facteurs ou de biens) et l'inflation apparente.

En outre, il ampute le pouvoir d'achat des ménages ce qui peut affaiblir l'un des moteurs principaux de la croissance – la demande intérieure – et, compte tenu des effets différenciés, selon le niveau des revenus, de l'inflation sur le pouvoir d'achat des ménages, accroît les inégalités.

La rupture des équilibres fiscaux qui s'inscrit dans ce contexte est encore amplifiée par la disjonction entre le système de prélèvements et les capacités contributives des agents qui résulte de « l'exemption fiscale de fait » des bénéficiaires des entreprises, au niveau de celles-ci mais aussi, potentiellement, quand les dividendes sont distribués.

Ce n'est pas à dire que la neutralité fiscale ne puisse justifier une mise à niveau des prélèvements sur les biens et services de l'économie numérique. Mais, force est de rétablir des priorités d'action fiscale qui devrait s'attacher à préserver l'équilibre d'un système de prélèvement équitable.

De ce point de vue, toute législation fiscale visant à corriger des déséquilibres partiels a des effets ambigus.

D'un côté, elle rapproche de la neutralité fiscale ; de l'autre, elle en éloigne, puisqu'elle intègre à sa logique les « trous noirs » du système fiscal.

***B. ...CONDUISENT À RECOMMANDER DE SUIVRE UNE DÉMARCHÉ GLOBALE DE MISE EN ORDRE DE LA FISCALITÉ DE L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE***

Une démarche plus globale est à tous égards souhaitable. Pour ce qui concerne l'économie numérique, elle invite à lier l'ensemble des problèmes qu'elle pose au regard de son statut fiscal en incluant la TVA, mais aussi l'imposition de la valeur ajoutée et des bénéfices des acteurs.

Cette recommandation, qui peut être étendue à l'ensemble de la fiscalité, car aussi bien le niveau atteint par l'évasion fiscale est tel qu'il remet en cause l'acceptabilité des prélèvements, doit bien sûr être tempérée par des considérations pratiques.

Les progrès dans l'instauration d'un régime fiscal international plus équitable supposent souvent qu'un droit international fiscal plus satisfaisant soit adopté.

A cet égard, l'actualité des négociations internationales semble assez fournie pour que des échéances puissent être fixées pour évaluer les progrès réalisés et en tirer les conséquences pour l'action. Votre commission du développement durable sera attentive à la substance des avancées ainsi acquises qui appelle une forte mobilisation de notre diplomatie fiscale et, plus largement, des efforts pour faire aboutir la lutte contre le blanchiment. Il faudra en particulier agir avec détermination pour que le mandat donné par le G-20 à l'OCDE lors de sa réunion de Los Cabos permette bien d'apporter les solutions adaptées à l'érosion des bases taxables et à l'évasion internationale des profits. Par ailleurs, Le Conseil européen doit se saisir des contradictions des objectifs de la Stratégie Europe 2020 avec l'intégrisme manifestée dans l'application des principes du Marché unique afin que ne répètent pas les échecs de la Stratégie de Lisbonne.

**De son côté, la politique fiscale nationale peut être mobilisée pour couvrir mieux les assiettes numériques.**

Cette mobilisation doit provenir non seulement de l'adoption de nouveaux leviers fiscaux législatifs, mais aussi d'une pratique déterminée du contrôle fiscal.

Du point de vue de la législation fiscale, les préconisations du récent rapport remis au Gouvernement sur la fiscalité de l'économie numérique appellent une réflexion de fond.

Sa proposition-phare, qui consiste à taxer les données correspondant à un « travail gratuit » converti en valeur marchande pour les fournisseurs de services informatiques, s'inscrit dans un raisonnement qui vise à établir l'existence d'une fonction de production rattachable à un territoire sur laquelle pourrait s'ancrer le pouvoir fiscal des États. Il s'agit de dépasser les limites des cadres de raisonnement juridique actuellement mobilisés pour appréhender les bases fiscales de contribuables dont le rattachement territorial est incertain compte tenu de leur domiciliation (l'établissement stable, le cycle complet d'activité).

La voie proposée mérite d'être approfondie. Elle repose sur une élaboration juridique tendant à démonter l'existence d'une fonction de production territorialisable dans les aires de souveraineté fiscale que les pratiques d'optimisation des grandes entreprises du Net tendent à désarmer.

Elle n'est évidemment pas la seule envisageable. A cet égard, on pourrait par exemple utilement s'inspirer des outils fiscaux mis en place en Allemagne pour contrer les effets des restructurations d'entreprises passant par la substitution à des entreprises intégrées d'un réseau de façonniers.<sup>1</sup>

Une solution plus radicale consisterait à adopter une norme générale anti-évasion fiscale internationale, ainsi que l'avait proposé la commission d'enquête du Sénat sur l'évasion fiscale internationale. Elle permettrait de dépasser les limites des constructions trop étroites, et facilement « déjouables » par les contribuables, sur lesquelles est fondée la lutte contre l'optimisation fiscale abusive.

Par ailleurs, le renforcement du contrôle fiscal doit être au cœur des solutions.

A sa manière, la proposition de loi sous revue témoigne de l'utilité d'en concevoir le champ de façon élargie, c'est-à-dire en ne le limitant pas aux seuls services du ministère de l'économie et des finances. Le Parlement, qui vote la loi fiscale, doit être en mesure d'en vérifier l'application et d'assurer sa part dans la lutte contre la fraude à la loi. Sa fonction tribunitienne ainsi que sa fonction de contrôle sont à cet égard à valoriser plus pleinement et, de ce point de vue, il faut saluer la ténacité que manifeste la présente proposition de loi.

---

<sup>1</sup> *Au demeurant, non sans lien avec la proposition du rapport mentionné.*

## **II. UN CONTEXTE MARQUÉ PAR LA NÉCESSITÉ DE CORRIGER LES SITUATIONS DE PASSAGER CLANDESTIN DANS L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE, EN PARTICULIER À L'HEURE DE LA RELANCE D'UNE VÉRITABLE AMBITION DE Doter LE PAYS DES INFRASTRUCTURES NÉCESSAIRES AU TRÈS HAUT DÉBIT**

### ***A. LES PASSAGERS CLANDESTINS DU NUMÉRIQUE BÉNÉFICIENT D'UNE RENTE...***

L'économie contemporaine globalisée voit s'accroître le « shopping » fiscal-social, qui concerne les grandes entreprises au premier chef.

La déterritorialisation des revenus est favorisée par des formes d'organisation entrepreneuriale qui reposent sur l'externalisation de fonctions-support ou sur la transformation radicale des firmes à travers des modèles de « business restructuring » qui ne laissent qu'une portion congrue de la valeur aux pays à fiscalité relativement élevée.

L'existence de paradis fiscaux donne une très large dimension aux zones où la fiscalité peut être considérée comme relativement élevée et offre un champ, largement exploité, aux pratiques d'évasion fiscale internationale.

L'économie numérique, par les conditions techniques qui sont les siennes, avec l'abolition de la distance, en même temps d'ailleurs que la vitesse et la transformation des données qu'elle permet, est un champ d'élection pour ce que d'aucuns décrivent comme un « pillage de la valeur économique et fiscale » au détriment des aires de souveraineté fiscale où pourtant elle se crée.

Au demeurant, la question est plus large et les passagers clandestins de l'économie numérique ne lèsent pas que les États.

L'actuel conflit entre éditeurs et moteurs de recherche témoigne d'un partage déséquilibré de la valeur créée par les premiers et accaparée sans contrepartie appréciable par les seconds.

Ces difficultés sont également au cœur du récent rapport de la mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique<sup>1</sup>. Remis au Gouvernement, il explore plus particulièrement l'exploitation par certaines des entreprises de l'écosystème numérique d'un « travail gratuit » fourni par les utilisateurs des services numériques qui, constitué du large trésor des données personnelles, leur permettent de créer une richesse sans retour pour leurs fournisseurs.

L'actualité invite encore à souligner le défaut de contribution appréciable de certains grands acteurs du numérique au financement des infrastructures sans lesquelles leur activité économique ne saurait exister.

---

<sup>1</sup> *Rapport de MM. Pierre Collin et Nicolas Colin – janvier 2013.*

La gratuité des « autoroutes de l'information » pose de fait un problème d'équité puisque l'absence d'une contribution significative de la part de grands bénéficiaires des réseaux conduit à des reports de charge sur d'autres acteurs de l'écosystème.

Cette situation est d'autant plus regrettable qu'elle ne peut être compensée par les recettes publiques qui découlent généralement du développement des revenus des agents économiques bénéficiaires de « rentes de marché ». La « rente de quasi-gratuité » de l'utilisation des réseaux ne peut être prélevée, le système fiscal étant impuissant à fiscaliser les revenus des acteurs habiles à exploiter le désordre fiscal mondial.

On relèvera encore que cette rente s'accroît en raison directe du volume des données numériques dont l'augmentation suppose une montée en capacités des réseaux.

Cette élévation de la rente n'opère pas seulement un déplacement des marges entre les différents acteurs du numérique. Elle accroît la charge fiscale nette des États où le déploiement des réseaux passe par une contribution des administrations publiques au financement du renouvellement en profondeur des infrastructures existantes.

On notera à ce propos qu'il existe un lien direct entre le niveau de cette contribution publique et les caractéristiques géographiques des pays ainsi qu'avec le degré de respect pour l'égalité des territoires et des citoyens dont ils font preuve.

Sans se prononcer sur cette dernière dimension du problème, on remarquera que les passagers clandestins des réseaux domicilent leurs revenus sur des territoires dont beaucoup peuvent être qualifiés de « timbres-postes » et dans certains desquels il n'existe probablement aucune des facilités qui permettent à ces entreprises de « surfer » sur le succès de l'économie numérique.

Au sein même de l'Union européenne la valeur économique numérique intrinsèque des territoires, qui dépend des capacités des réseaux, tend à être captée par les passagers clandestins des infrastructures qui la transfèrent dans les territoires où ils échappent à toute contribution aux investissements qui l'instaurent.

Les « grands du numérique » sont basés dans les « petits pays » de l'Union, illustrant une fois de plus l'asymétrie des effets de la concurrence fiscale entre grands et petits pays, territoires où ils échappent à toute contribution aux investissements qui l'instaurent.

#### ***B. ... PARTICULIÈREMENT ABUSIVE À L'HEURE DU DÉPLOIEMENT DU TRÈS HAUT DÉBIT POUR TOUS***

Cette situation est particulièrement intolérable à l'heure où, et l'Union européenne (à sa manière), et notre pays, de façon particulièrement

résolue, ont mis au sommet de leur agenda la modernisation des infrastructures numériques afin d'en améliorer les performances et les potentialités.

En France, la « feuille de route » en cours de définition doit remédier aux lacunes du programme national de très haut débit avec pour horizon d'installer solidement le déploiement du très haut débit pour tous d'ici dix ans. La technologie de référence doit être la fibre optique dont l'installation sur tout le territoire suppose des investissements qui, malgré certaines incertitudes sur le chiffrage, devraient s'élever entre vingt et trente milliards d'euros selon certains.

Ce besoin de financement devra être couvert par l'initiative privée mais aussi par des fonds publics.

Dans un tel contexte, l'absence de contribution de certaines des entreprises qui bénéficient le plus de ces équipements, alors même que leurs revenus sont appelés à progresser, notamment en absorbant une part de ceux réalisés dans les secteurs traditionnels, n'est pas acceptable.

L'instauration d'une taxation de la rente d'accès des passagers clandestins de l'économie numérique est une initiative qui, faute d'autres solutions, répond à un vrai problème.

En outre, elle est, en soi, un élément des solutions à lui apporter puisqu'aussi bien elle peut permettre d'internaliser les coûts des externalités créées grâce à la contribution publique à l'installation d'infrastructures qui sont un facteur de production gratuit des bénéficiaires des investissements publics.

Il serait alors logique que ce processus d'internalisation bénéficie à ceux qui supportent ces coûts. Étant donné l'implication financière des collectivités territoriales dans l'équipement numérique du pays, et compte tenu de la nécessité d'assurer un niveau élevé de péréquation, du fait notamment du choix de « sauter » le stade où une péréquation de premier niveau aurait pu être mise en œuvre<sup>1</sup>, **il convient de prévoir qu'une partie des prélèvements sur la valeur numérique vienne abonder les moyens de l'égalité numérique du territoire.** A cet égard, il serait pleinement opportun que le fonds d'aménagement numérique du territoire (FANT) créé par la « loi Pintat » se voit affecter une partie substantielle des prélèvements visant à assurer la neutralité fiscale de l'économie numérique.

**Votre commission relève avec satisfaction l'attention portée à cette préoccupation par l'auteur de la proposition de loi, mais veut s'étonner qu'elle ne soit pas incorporée dans ses dispositions.**

---

<sup>1</sup> La partition implicite du territoire qui accompagne les règles adaptées pour encadrer le déploiement du THS laisse présager que les mécanismes de péréquation résultant de l'unicité des prix des infrastructures (dans un contexte marqué par l'hétérogénéité des coûts) ne fonctionneront pas pour l'infrastructure numérique du XXI<sup>ème</sup> siècle.

Il faut cependant relever que, si elle n'apparaît pas dans son dispositif, elle se retrouve dans le rapport qui le fonde et qu'il faut citer<sup>1</sup> :

*L'enjeu du financement trouve un écho dans de nombreux domaines. Il concerne bien sûr celui de la culture, ...*

*... mais aussi, avec la croissance prodigieuse du commerce électronique et des flux à hauts débits, celui des services publics et des réseaux, dont la charge pèse sur les opérateurs, les collectivités locales, l'État et, dans le futur, l'Union européenne....*

*Le financement des réseaux à très haut débit (THD) est assuré principalement par les opérateurs et par les autorités publiques – l'État via le Fonds pour la société numérique – et les collectivités territoriales....*

*... Ce financement demeure toutefois très insuffisant pour faire face à un besoin estimé à quelques 25 milliards d'euros pour assurer la couverture du territoire en THD.*

*De leur côté, les opérateurs se sont engagés à déployer d'ici 2020 sept milliards d'euros d'investissements. Se pose la question de la capacité à tenir ces engagements et de leur coordination avec les collectivités.*

*Devant l'insuffisance structurelle des moyens, outre les initiatives parlementaires déjà citées, les opérateurs souhaiteraient y voir contribuer les « Géants de l'Internet ». En effet, ceux-ci utilisent les réseaux et sollicitent une bande passante toujours croissante à l'aune de l'évolution des technologies, des services rendus et des flux vidéo, sans pour autant participer à l'effort fiscal, ni à l'effort de financement des réseaux.*

*Ce constat est un argument supplémentaire pour définir une nouvelle fiscalité du numérique qui inclue les géants mondiaux de l'Internet, afin de ne pas peser exclusivement sur les acteurs français.*

**La reprise de la rente des passagers clandestins du numérique devra être incluse dans l'équilibre du financement de l'ambition d'aménagement numérique du territoire en appoint des ressources pérennes et dynamiques qu'il faudra lui affecter.**

### **III. UNE PROPOSITION DE LOI QUI CONFIRME L'UTILITÉ DE PRÉSERVER PLEINEMENT LA COMPÉTENCE FISCALE DU PARLEMENT**

La présente proposition de loi illustre en creux l'inopportunité des dispositions un temps proposées, prétendant assurer aux lois financières le « monopole » des dispositions relatives aux prélèvements obligatoires.

On se souvient que ce monopole avait été l'occasion d'un débat entre les commissions du Sénat, en dépit du statut de « quasi-engagement »

---

<sup>1</sup> Pages 36 et 37 du rapport d'information n° 614 « Une feuille de route pour une fiscalité numérique neutre et équitable » – 27 juin 2012 – commission des Finances, M. Philippe Marini.

international de la France que lui avait conféré – sans motif réellement appréciable compte tenu des problèmes (de soutenabilité budgétaire) alors en cause – l’ancien Président de la République.

L’idée de ce monopole correspondait à une proposition du « rapport Camdessus » sur l’équilibre des finances publiques publié en juin 2010 et elle avait été largement soutenue par notre commission des Finances.

Son abandon, qui permet de préserver les compétences du Parlement en matière fiscale, est la condition même qui permet au Sénat de contribuer au débat fiscal, sur la base de la proposition de loi ici examinée, et ainsi d’accomplir pleinement sa mission.

C’est l’occasion de le rappeler et de souligner à nouveau que l’instauration d’un tel monopole aurait gravement amputé les compétences, et par là une partie de la raison d’être même, du Parlement.

Son pouvoir d’initiative aurait été réduit à la présentation d’amendements aux projets de lois financières avec tous les effets restrictifs associés à cette amputation des pouvoirs effectifs du Parlement.

L’encadrement des délais d’examen de ces projets (par définition d’initiative gouvernementale) n’en aurait pas été le moindre.

Enfin, il est heureux que la faculté d’élaborer des propositions de lois fiscales renforce l’incitation des parlementaires à s’engager dans un travail de fond, comme en témoigne, à sa façon, le texte de la proposition de loi ici examinée.

## EXAMEN DES ARTICLES

### *Article 1<sup>er</sup>*

#### **Taxation de la publicité en ligne et du commerce électronique**

**Objet : cet article vise à créer un point d’ancrage pour assurer la fiscalisation des chiffres d’affaires réalisés en France par des entreprises établies hors de France au titre de la publicité diffusée par voie électronique, des services de commerce électronique, par deux taxes que l’article crée, et des ventes et locations de vidéogrammes destinées à l’usage privé du public français.**

#### **I - Le dispositif proposé par l’article**

L’article comporte deux types de mécanismes : l’un de nature procédurale, l’autre consistant à créer deux nouvelles impositions.

##### 1. La dimension procédurale de l’article ou comment ancrer la fiscalisation des revenus des assujettis domiciliés à l’étranger

L’une des difficultés sur lesquelles bute la fiscalisation des entreprises étrangères pour les activités qu’elles exercent sur le territoire français est l’absence de tout lien fiscal avec ce territoire permettant de les faire entrer dans le champ des contribuables soumis à notre législation fiscale. Cette difficulté est particulièrement aigue paradoxalement s’agissant des entreprises étrangères localisées sur le territoire de l’Union européenne.

La proposition de loi suggère de surmonter cet obstacle en procédant à un ancrage fiscal des personnes qu’elle entend soumettre aux taxes dont elle propose la création, qui pourrait prendre deux formes alternatives :

- ou la désignation d’un représentant fiscal, sur le modèle de la représentation fiscale prévue pour l’application de la TVA aux entreprises étrangères situées en dehors du territoire de l’Union européenne ;
- ou la déclaration des services fournis par voie électronique, sur le modèle prévu à l’article 298 *sexdecies* F du code général des impôts.

## 2. La création de deux nouvelles taxes

Deux nouvelles taxes verraient le jour sur le modèle de taxes existantes.

### a) Une taxe nouvelle sur la publicité en ligne

Une taxe sur la publicité en ligne par voie électronique serait créée. Due par les personnes assurant la régie des annonceurs, elle serait assise sur les sommes nettes des commissions d'agence et de la TVA payées aux régies par ceux-ci à raison des services de publicité destinés à être reçus par le public établi en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer.

Son taux serait fixé à 0,5 % entre la fraction d'assiette comprise entre 20 et 250 millions d'euros et à 1 % au-delà.

Elle serait gérée dans les conditions de la TVA.

### b) Une taxe nouvelle sur les services de commerce électronique : la TASCOe

Une taxe sur les services de commerce électronique serait créée. Due par les vendeurs ou loueurs de biens et services à des consommateurs finals établis en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, elle aurait pour assiette le chiffre d'affaires du commerce électronique net de la TVA. En serait exempté toutefois les prestataires dont le chiffre d'affaires correspondant est inférieur à 460 000 euros.

Son taux serait fixé à 0,25 % avec une possibilité de déduire la taxe acquittée au titre de la taxation des surfaces commerciales prévue par la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972, dans la limite toutefois d'un plafond égal à 50 % de la taxe sur le commerce électronique.

La taxe serait gérée comme la TVA.

L'article propose d'affecter le produit qui découlerait de la taxe à naître entre les ensembles intercommunaux et les communes bénéficiaires nets des versements du Fond national de péréquation des ressources intercommunales et communales de l'article L. 2336-3 du code général des collectivités territoriales, au prorata des sommes perçues l'année précédente.

## **II - La position de votre commission**

### 1. Une histoire mouvementée

#### a) Des précédents...

Ce n'est pas la première tentative d'élargir au numérique la fiscalité applicable aux activités traditionnelles.

Lors de la discussion du projet de loi de finances pour 2011, l'auteur de la proposition de loi ici examinée avait présenté une première version de la

**taxe sur la publicité en ligne** au nom de la commission des finances du Sénat. L'amendement correspondant avait été adopté par le Sénat après un riche débat faisant notamment valoir ses possibles effets pervers en termes de délocalisation des régies publicitaires et de report de charge sur les plus petites entreprises<sup>1</sup>.

La taxe avait été ultérieurement supprimée sous l'argument que l'auteur de la proposition juge « *en partie fondé, que, ne s'appliquant qu'aux annonceurs basés en France sans atteindre les acteurs établis à l'étranger, elle présentait le risque de voir les groupes délocaliser leurs activités d'annonceur et donc de ne faire peser cette taxe nouvelle que sur les PME françaises* ».

Lors de la même discussion, une **taxe sur le commerce électronique** avait été proposée à l'initiative du rapporteur général de la commission des finances. L'amendement qui la créait avait cependant été retiré en séance publique à la suite d'un débat nourri, malgré « le bourdonnement essentiel » d'une proposition finalement jugée inaccomplie par ses auteurs.

b) Les leçons semblent avoir été tirées

Les deux taxes créées par l'article 2 de la présente proposition de loi diffèrent des propositions rappelées ci-dessus.

La **taxe sur la publicité en ligne** s'appliquerait dorénavant aux régies et non plus aux annonceurs, qu'elles soient localisées en France ou à l'étranger. Cette reconfiguration est censée prévenir les risques de délocalisation des contribuables concernés. Par ailleurs, le barème de la taxe ménage une forme de progressivité puisqu'une franchise d'imposition est prévue (en deçà de 20 millions d'euros) tandis que le taux est doublé au-delà du seuil de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires.

De même, **pour la TASCOe** « nouvelle manière », le régime fiscal proposé diffère largement de son devancier en ne concernant plus que le commerce électronique « B to C » (business to consumer, c'est-à-dire le commerce de détail) et en s'appliquant également au commerce généré par les entreprises situées en France et à l'étranger. C'est cette taxe qui présente les enjeux financiers les plus importants l'assiette du e-commerce ne cessant de progresser comme le montrent les estimations récemment rendues publiques (une augmentation de 19% du chiffre d'affaires des ventes par internet qui se situent au niveau de 45 milliards d'euros).

c) Mais des questions demeurent

L'objectif de neutralité fiscale entre les formes traditionnelles d'activité économique et les formes numériques, poursuivi par le nouveau

---

<sup>1</sup> Voir en particulier les observations de nos collègues Philippe Dominati et Catherine Morin-Desailly.

dispositif est en quelque sorte « augmenté » d'un objectif de neutralité fiscale internationale, de sorte que les revenus soumis aux taxes nouvelles soient traités de la même manière, qu'ils soient perçus en France ou par une entreprise localisée à l'étranger.

Ce dernier objectif recueille l'assentiment sans réserve de votre commission. Pourtant, il se trouve insuffisamment sécurisé par le dispositif prévu par la proposition de loi, avec des conséquences potentiellement dommageables.

● Un mécanisme conforme au droit européen ?

La clef de voûte de la neutralité fiscale internationale des dispositions proposées repose sur les mécanismes d'ancrage fiscal prévus à l'article 302 *bis* ZO nouveau qui constitue le corps de la section I du chapitre nouveau du CGI relatif à la fiscalité numérique figurant dans la présente proposition de loi.

L'auteur de la proposition de loi, très conscient de la vulnérabilité juridique, au regard de la jurisprudence européenne, de l'édiction d'une règle obligeant les redevables des impositions à créer à désigner un représentant fiscal ouvre une solution alternative avec l'édiction d'une obligation de simple déclaration.

Elle est décalquée du régime en vigueur pour l'application de la TVA à des entreprises situées **en dehors du territoire de l'Union européenne**.

Son effectivité dans l'Union européenne est considérée comme suffisamment établie par le « précédent » offert par le régime applicable aux **jeux en ligne**.

Votre commission aimerait être convaincue par les arguments de l'auteur de la proposition de loi, mais elle ne peut, hélas, en ignorer certaines fragilités.

Même si elle déplore vivement le radicalisme de la CJUE, elle ne peut que relever que sa jurisprudence tend à conférer aux principes de liberté d'établissement et de mouvement des capitaux une portée qui, sans être tout à fait absolue, est tellement large que toute disposition susceptible d'être interprétée comme lui portant, peu ou prou, atteinte, risque d'être jugée comme discriminatoire et sans proportion, y compris quand il s'agit d'assurer le seul contrôle fiscal de législations nationales par ailleurs impeccables sous l'angle de ces principes.

Or, la proposition sous revue ne présente pas toutes les garanties de ce point de vue d'autant que la procédure déclarative qu'elle instaure est au service d'une législation qui, sur le fond, peut engendrer des conflits de souveraineté fiscale que l'Union européenne traque, avec plus ou moins d'efficacité, mais selon une inspiration constante.

A cet égard, la valeur probante du régime des jeux en ligne nous paraît plutôt aller dans le sens opposé à celui défendu par l'exposé des motifs de la proposition de loi. C'est bien par le danger de voir les produits de ces

jeux échapper à toute imposition, danger redoublé par la perspective de montages contraires à l'ordre public, notamment au regard des pratiques de blanchiment, que la procédure d'agrément (et non de déclaration) a pu être considérée comme une solution adéquate.

- Une interrogation qui doit être prise en considération dans le débat

Les législateurs fiscaux européens sont exposés à une insécurité juridique majeure du fait de la hiérarchie des normes et du poids des constructions prétoriennes des juges européens (CJUE, mais également Cour européenne des droits de l'Homme).

Cette insécurité juridique, qui devrait susciter des arrangements procéduraux destinés à la réduire, auxquels il serait bon de réfléchir, peut avoir des effets pratiques considérables sous deux angles au moins.

En premier lieu, d'un point de vue financier, ainsi que l'illustrent les lois de finances les plus récentes, la « répétition des sommes indues » largement admise par les juridictions nationales, peut coûter cher aux finances publiques en imposant des charges de remboursement extrêmement élevées.

En second lieu, les effets économiques d'une éventuelle déclaration de non-conformité au droit européen doivent être pris en compte.

Dans l'hypothèse où le régime de rattachement fiscal territorial prévu par la proposition de loi subirait pareil sort, la situation qui en résulterait pourrait s'apparenter à celle qu'on pouvait associer aux premières tentatives de fiscalisation analogues à celle ici entreprise, finalement abandonnées au même motif de ses incidences indésirables.

Seuls les acteurs nationaux seraient alors soumis aux impositions créées. Cette situation, évidemment sous-optimale, ne serait pas en soit condamnable, mais il serait légitime d'ouvrir à nouveau le débat, selon les termes bien différents de celui que pose la présente proposition de loi qui poursuit un double objectif avec la combinaison de la neutralité fiscale du numérique et de la neutralité fiscale internationale.

- En dehors même des interrogations juridiques, un problème de portée pratique

A supposer même que le régime envisagé soit pleinement sûr au plan juridique, des difficultés d'application pratique doivent être envisagées.

La réticence des assujettis à procéder aux « formalités fiscales » prévues par le texte semble sans solution.

Contrairement aux efforts entrepris pour consolider la gestion administrative de la TVA, le champ des autres taxes indirectes n'est pas organisé de ce point de vue, de sorte qu'on puisse associer aux dispositions proposées une portée pratique effective.

A cet égard, le renvoi aux modalités de gestion de la TVA n'est probablement pas suffisant puisqu'à l'évidence il ne peut concerner que le volet interne de celles-ci.

On voit mal quelles procédures de recouvrement contraignantes pourraient être mobilisées, ni sur quelles sûretés l'on pourrait s'appuyer pour en garantir l'effectivité.

Autrement dit aux préoccupations juridiques exposées ci-dessus, il faut ajouter des incertitudes sur les effets pratiques d'une telle législation.

## *Article 2*

### **Taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes**

**Objet : Cet article tend à taxer le produit des ventes et locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé.**

#### **I - Le dispositif de la proposition de loi**

Il est proposé de modifier la rédaction de l'article 1609 sexdecies B du code général des impôts (CGI) dans l'intention d'en étendre le dispositif à tous les vendeurs et loueurs de vidéogrammes où qu'ils résident.

#### **II - Le droit en vigueur**

En l'état, l'article 1609 sexdecies B, qui résulte d'un transfert de l'article 302 bis KE à la section du CGI correspondante d'une taxe créée par la loi n° 2003-517 du 18 juin 2003, comporte un dispositif complet qui organise l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement d'une taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes.

Texte en vigueur de l'article 1609 sexdecies B du CGI

Il est institué, à compter du 1er juillet 2003, une taxe sur les ventes et locations en France, y compris dans les départements d'outre-mer, de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public.

Pour l'application du présent article, est assimilée à une activité de vente ou de location de vidéogrammes la mise à disposition du public d'un service offrant l'accès à titre onéreux à des œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, sur demande individuelle formulée par un procédé de communication électronique.

Cette taxe est due par les redevables qui vendent ou louent des vidéogrammes à toute personne qui elle-même n'a pas pour activité la vente ou la location de vidéogrammes.

La taxe est assise sur le montant hors taxe sur la valeur ajoutée du prix acquitté au titre des opérations visées ci-dessus.

Le taux est fixé à 2 %. Le taux de la taxe est porté à 10 % lorsque les opérations visées au présent article concernent des œuvres et documents cinématographiques ou audiovisuels à caractère pornographique ou d'incitation à la violence. Les conditions dans lesquelles les redevables procèdent à l'identification de ces œuvres et documents sont fixées par décret.

La taxe est exigible dans les mêmes conditions que celles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Elle est constatée, liquidée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Il est à noter que cette taxe dont le produit s'élevait à 38,5 millions d'euros en 2011 est affectée au Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC) après un prélèvement pour frais de gestion de 2,5 %<sup>1</sup>.

La taxe a connu un accident de parcours puisqu'alors elle aurait dû être notifiée à la Commission européenne dans le cadre du régime applicable aux aides d'État le manquement à cette obligation a remis en cause son produit pour la période où il a perduré.

Par ailleurs, il est intéressant d'observer que le CNC, à l'occasion de l'application de la taxe, reçoit de l'administration fiscale des impôts des informations qui nuancent la portée du secret fiscal.

---

<sup>1</sup> L'affectation budgétaire de ce prélèvement appelle quelques compléments d'information qui dépassent le champ du présent rapport. L'affectation du produit de la taxe n'est pas intégrée à l'article.

### **III - Le dispositif proposé par l'article du premier alinéa**

L'article envisagé propose une nouvelle rédaction de l'article 1609 sexdecies B.

Sa portée est essentiellement rédactionnelle.

### **IV - La position de votre commission**

#### 1. Une intention conforme à l'esprit général de la proposition de loi

L'article 2 de la proposition de loi n'apporte en lui-même qu'une modification rédactionnelle.

Son intention – l'extension aux ventes et locations de vidéogrammes réalisées à partir d'un territoire étranger de la taxe actuelle - est satisfaite par l'article premier de la présente proposition de loi.

Il s'agit d'assurer la neutralité fiscale de la taxe en vigueur.

Il ne fait nul doute que le développement de services de vidéos à distance, commercialisés à partir de territoires étrangers appelle des adaptations fiscales auxquelles, théoriquement, l'article 2 de la proposition de loi peut apporter une contribution partielle.

#### 2. Quelques interrogations sur la portée effective du dispositif

- Votre commission ne peut que renvoyer aux observations générales déjà formulées sur la robustesse des dispositifs prévus pour intégrer les services rendus depuis l'étranger par voie numérique aux assiettes fiscalisables en France.

- Elle s'inquiète également d'une situation où des services fortement consommateurs de capacités de réseaux, comme ceux ici visés, peuvent échapper à toute contribution financière, à la résolution des problèmes de congestion qu'ils occasionnent, qui oblige à moderniser les infrastructures, en recourant aux solutions de THD.

- Elle remarque que l'auteur de la proposition de loi n'a pas élargi son dispositif aux assiettes de la taxe sur les services de télévision et de la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communication électronique dont le devenir est problématique en raison tant de la position défendue par la Commission européenne que d'éventuelles modifications en profondeur des services de télévision à l'avenir.

Cette prudence, compréhensible, témoigne de l'effet des tendances contradictoires qui sont à l'œuvre au sein de la Commission européenne entre une volonté affichée de lutte contre l'évasion fiscale au sein même de l'Union européenne et la défense d'une interprétation radicale des libertés du Marché unique.

**Il faut ajouter qu'à l'heure où la Commission prétend tout à la fois préserver la culture européenne et œuvrer pour construire les réseaux numériques de nouvelle génération, des clarifications sur les effets sur l'innovation des positions qu'elle adopte dans le champ du fonctionnement du Marché unique doivent intervenir au plus vite.**

### *Article 3*

**Rapport sur les pratiques d'optimisation fiscale mises en œuvre par certains acteurs de l'économie numérique basés hors du territoire français**

**Objet : cet article vise à imposer la remise d'un rapport au Parlement sur certains aspects de l'optimisation fiscale pratiquée par des acteurs de l'économie numérique.**

#### **I - Le dispositif proposé par l'article**

##### 1. La prescription d'un rapport sur certains aspects de la fiscalité du numérique

Dans les six mois de l'adoption de la proposition de loi, le Gouvernement devrait remettre un rapport au Parlement sur certains aspects de l'optimisation fiscale pratiquée par les acteurs de l'économie numérique basés hors du territoire français.

Plus précisément, le rapport devrait analyser la faisabilité et chiffrer l'impact des points suivants :

- **la définition de nouvelles assiettes fiscales permettant de taxer les flux numériques et d'instaurer une contribution assise sur la valeur ajoutée** des entreprises issue de leurs activités numériques sur le territoire français ;
- **l'extension de la taxation des services de télévision** aux acteurs de la télévision connectée et tous services similaires rendus par des opérateurs basés à l'étranger à destination du public français ;
- **l'anticipation d'un an de la réforme du régime européen de la TVA** qui soit entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et la réduction de la durée de la période transitoire ;
- **la redéfinition, aux niveaux européen et international, des règles d'imposition des bénéficiaires des entreprises** dans le **contexte du commerce électronique.**

## 2. La motivation de l'article

Ainsi qu'on l'a exposé, l'auteur de la proposition de loi a concédé que le cœur des problèmes fiscaux liés au développement de l'économie numérique se situait au niveau d'impositions dont la proposition de loi n'entend pas aménager le régime : la TVA et l'imposition des bénéficiaires.

S'ajoutent à ces impositions la question de la soumission des activités numériques à un régime analogue à celui de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises ainsi que le problème plus spécifique tenant aux effets fiscaux de la substitution de fournisseurs de services de télévision par internet, qui peuvent être localisés hors des frontières nationales, aux opérateurs plus traditionnels ayant une localisation dans l'espace fiscal français.

La conscience des difficultés d'une initiative législative strictement nationale pour embrasser ces ressources fiscales est au fondement de l'article 3 de la proposition de loi.

En bref, le rapport demandé est censé apporter les éléments permettant d'apprécier mieux l'ensemble des données sur lesquelles une loi fiscale strictement nationale ne saurait avoir prise sauf à recourir à une étude approfondie des conditions de son efficacité appréciée au point de vue de sa faisabilité et de sa portée. Il s'agit de mieux évaluer les enjeux fiscaux de certaines pratiques d'optimisation fiscale et de réunir les éléments permettant de légiférer pour les encadrer.

Enfin, une forme d'invitation est lancée au Gouvernement pour que celui-ci agisse auprès de nos partenaires européens pour hâter et réformer le passage au régime de TVA sur le lieu de consommation des services électroniques.

## **II - La position de votre Commission**

### 1. Une intention consensuelle

L'intention qui préside à l'article peut faire l'objet d'un assez large consensus au vu des enjeux fiscaux, mais aussi économiques, sociaux et politiques, de la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale internationale largement exposées depuis quelques années.

Par ailleurs, il est justifié de s'intéresser aux effets de la réforme du régime de TVA ou d'autres taxations spécifiques sur les prestations numériques.

En négligeant quelques observations de détail concernant la rédaction de l'article (ainsi la notion de « taxation des flux numériques » peut apparaître insuffisamment précise, tandis que, de son côté, la mention d'une « optimisation fiscale mise en œuvre par certains acteurs de l'économie numérique basés hors du territoire français » pourrait être reformulée afin de

mieux désigner le problème à traiter), votre commission souhaite néanmoins formuler quelques interrogations de fond.

Elles aboutissent globalement à considérer que le champ des investigations relatives à la fiscalité du numérique mériterait d'être élargi, par rapport à celui envisagé dans l'article sous revue.

2. La perspective du changement de régime international de TVA appelle quelques éclaircissements sur ses conditions d'accompagnement tandis que l'agenda européen devrait être prioritairement consacré à la relance de la coopération fiscale relative à l'imposition des bénéficiaires

### ● Les questions posées par le changement de régime de TVA

Au-delà du calendrier d'application de la réforme de la TVA intracommunautaire sur les prestations de services numériques, force est de reconnaître qu'il pourrait être utile d'être en capacité de mieux mesurer l'impact de ce changement sur les recettes fiscales, ainsi que les conditions de son accompagnement par des dispositifs sans lesquelles le nouveau régime de TVA pourrait manquer de solidité.

On rappelle que le principe retenu est l'application du critère de territorialité de la consommation au commerce « B to C »<sup>1</sup> à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015. Aujourd'hui, les règles en vigueur sur la vente de produits immatériels permettent, par exemple, à un site marchand opérant depuis le Luxembourg de bénéficier jusqu'en 2015 du taux de TVA luxembourgeois (15 %), plutôt que du taux applicable dans le pays de résidence du consommateur, ce qui favorise les États à faible taux de TVA. Le Conseil Ecofin de décembre 2007 a cependant entériné l'extinction de ce système en 2019 (avec une période transitoire entre 2015 et 2019). La TVA sur les prestations (« B to C ») de services électroniques sera donc facturée au lieu de consommation à compter de 2015. Concrètement, le taux de TVA français s'appliquera aux consommateurs de notre pays et la TVA deviendra exigible en France si l'acheteur final y réside.

Un tel système suppose un contrôle efficace qui reposera largement sur la diligence des administrations partenaires. Si des progrès ont été réalisés dans ce domaine en matière de TVA avec la création d'Eurofisc, il faudra s'assurer que cette coopération soit pleinement effective. Au demeurant, il serait intéressant de pouvoir apprécier l'efficacité des dispositifs mis en place avec les pays extérieurs à l'Union européenne.

Autrement dit, un élargissement des questions à aborder est à tous égards recommandable et peut même apparaître prioritaire par rapport à la

---

<sup>1</sup> Business to consumer, de l'entreprise au consommateur, par opposition au B to B ou encore au C to C.

demande formulée d'étudier les moyens d'avancer le calendrier d'application du nouveau régime de TVA<sup>1</sup>.

### ● Le problème particulièrement aigu de l'imposition des bénéfices

L'abolition des distances par les technologies numériques ainsi que les facultés offertes aux entreprises d'opérer une répartition de la valeur économique conforme à des objectifs d'optimisation fiscale dans les interstices du droit fiscal national et international tel qu'il est, sapent l'efficacité des systèmes fiscaux, en particulier des dispositions visant à asseoir des recettes publiques sur l'imposition des bénéfices des sociétés.

Cette difficulté se combine avec les potentialités d'évasion fiscale internationale concernant l'imposition des bénéfices, distribués ou non, offertes par les paradis fiscaux. Il est de notoriété publique que l'un des fondateurs de Facebook est allé jusqu'à renoncer à la nationalité des États-Unis pour échapper à une législation fiscale qui, contrairement au choix prévalant en France, impose les nationaux où qu'ils résident.

Si la problématique de l'évasion fiscale des particuliers est plus large que celle envisagée dans le cadre de la présente proposition de loi, ne serait-ce que parce qu'elle peut être jugée comme indépendante du secteur numérique, celui-ci lui offre un champ d'expression particulier qu'il ne faut pas négliger.

En ce qui concerne les entreprises elles-mêmes, outre la lutte contre les montages abusifs (dont un exemple figure dans l'encadré ci-dessous), c'est à une réflexion d'ensemble sur la création de valeur et la capacité de l'écosystème numérique national (dans ses deux composantes, publique et privée) à en obtenir un juste retour, qu'il est justifié de se livrer.

#### **Aperçu d'un schéma d'optimisation fiscale : le « double irish » et le « sandwich néerlandais »**

En offrant une fiscalité attractive, l'Irlande a attiré un très grand nombre de sièges européens de grandes entreprises, comme Microsoft, Intel, Oracle, Google et bientôt Facebook. Ces entreprises bénéficient d'un taux d'imposition sur les bénéfices de 12,5 % – l'un des plus faibles d'Europe – et d'un régime fiscal sur la propriété intellectuelle extrêmement favorable. En installant en Irlande son QG européen, Google a ainsi réussi à ramener son taux d'imposition sur les bénéfices à 2,4 % seulement, comme l'a révélé une longue enquête de Bloomberg.

Pour minimiser son imposition, Google a eu recours à deux montages très en vogue parmi les multinationales domiciliées en Irlande : le « *double irish* » et le « sandwich néerlandais ». Ces deux astuces auraient permis à Google de réaliser 3,1 milliards de dollars d'économies en trois ans.

---

<sup>1</sup> La demande portant sur le calendrier de la période transitoire a davantage de portée quant à elle.

Comment Google s'y prend-il ? Google Ireland Holdings, dont la société mère se trouve dans les Bermudes, détient les droits sur les brevets (moteur de recherche, publicité en ligne...) et marques déposés par l'entreprise. Elle contrôle également Google Ireland Ltd, qui avec ses 2 000 employés gère l'ensemble des activités du groupe pour l'Europe, le Moyen-Orient et l'Afrique, et encaisse 88 % des 12,5 milliards de dollars de revenus réalisés par Google en dehors des États-Unis. Pour minimiser son imposition en Irlande, Google Ireland Ltd reverse une grosse part de ses bénéfices sous forme de royalties à Google Holdings, détenteurs des brevets et licences développés par le géant de l'Internet. Cela permet à Google Ireland Ltd de réduire drastiquement les bénéfices réalisés en Irlande. C'est le « *double irish* ».

Mais pour être consommé dans les règles de l'art, le « *double irish* » doit être agrémenté d'un « sandwich néerlandais », qui permet de sortir les profits sans payer d'impôt. L'autre particularité de la fiscalité irlandaise est d'autoriser une imposition minimale sur les royalties générées sur son territoire, mais qui souhaiteraient en sortir.

Pour faire remonter les bénéfices jusque dans les Bermudes, Google Ireland Holdings les fait d'abord transiter par les Pays-Bas. Pour une raison simple : l'Irlande exempte de taxe les royalties versées à certains pays membres de l'Union européenne. Les milliards de dollars de royalties collectés passent donc par Google Netherlands Holding BV qui en reverse 99,8 % à la société mère de Google logée dans les Bermudes. Google Netherlands ne compte même pas un salarié.

Les bénéfices se perdent ensuite dans les sables des Bermudes, les sociétés créées par Google dans ce petit paradis fiscal des Caraïbes n'exigeant pas de tenir une comptabilité publique. Voilà comment Google a ramené son taux d'imposition sur l'ensemble de ses activités à l'étranger à 2,4 % alors que l'entreprise réalise l'essentiel de ses bénéfices dans des pays dont l'impôt sur les sociétés oscille entre 20 % et 35 %. Voilà pourquoi l'Union européenne souhaiterait que l'Irlande fasse évoluer sa fiscalité.

Pour mémoire, Google a déclaré pour la première fois en France, en 2009, un chiffre d'affaires de 51,9 millions d'euros. Un résultat ridicule qui ne constitue qu'une toute petite partie des revenus provenant de ses activités dans l'Hexagone.

*Source : extrait d'un article publié dans La Tribune, le 22 novembre 2010*

A cet égard, votre commission du développement durable sera attentive à mesurer la portée des propositions du récent rapport sur la fiscalité du numérique déjà mentionné.

On a déjà souligné la place qu'il consacre aux données créées dans le cadre du « travail gratuit » fourni par les utilisateurs comme moyen de territorialisation des revenus qui échappent aujourd'hui aux espaces de souveraineté fiscale où ils sont de fait créés.

Leur capacité à servir d'assise alternative aux formes traditionnelles d'imposition des bénéfices est une autre question. Il n'est pas acquis que les données puissent être un « proxy » satisfaisant des assiettes sur lesquelles ces impositions reposent traditionnellement.

Sous le bénéfice de cette interrogation, l'utilité de progresser dans la lutte contre les pratiques fiscales abusives et contre les paradis fiscaux ainsi que celle de peser dans les enceintes internationales concernées – en

particulier à l'échelon européen pour faire avancer le projet d'assise consolidée d'imposition des sociétés (ACCIS) – doit être réaffirmée avec force.

### 3. Une évaluation systématique des problèmes posés par l'évasion fiscale internationale des entreprises du secteur numérique devrait être entreprise

Par rapport à l'article 3 de la proposition de loi, qui appelle dans son esprit, à juste titre, à poser une analyse et une stratégie fiscale adaptée au numérique, il conviendrait sans doute que le champ des questions traitées dans un tel cadre soit élargi à d'autres impositions que celles qui sont spécifiquement mentionnées, mais aussi que la politique fiscale proprement interne puisse être considérée comme telle, indépendamment de la diplomatie fiscale qui en est le volet international.

Les problématiques dont plusieurs ont été évoquées dans l'exposé général du présent rapport ne manquent pas.

Parmi d'autres, deux problèmes généraux, non mentionnés par l'article de la proposition de loi ici examiné, que l'écosystème numérique peut poser, doivent être envisagés.

Le premier concerne le **statut fiscal de l'expatriation**. Si celle-ci ne saurait être condamnée systématiquement, il reste qu'elle pose un problème de justice distributive depuis longtemps évoqué, mais qui reste sans solution. C'est celui des effets des changements internationaux de résidence fiscale sur la contribution au capital humain des personnes qui, bénéficiaires de dépenses publiques allouées au financement des formations qui permettent de constituer ce capital, échappent du fait de leur changement de résidence à cette contribution. A l'évidence, la « culture » particulière des acteurs de l'écosystème numérique justifie une réelle attention à cette question.

Le second porte sur le **niveau de la contribution effective des entreprises du secteur**, même lorsqu'elles sont domiciliées en France. Le récent rapport sur la fiscalité de l'économie numérique l'aborde indirectement à travers les analyses qu'il comporte sur le soutien public à la R&D. Mais, d'autres aspects du problème doivent être envisagés afin d'apprécier, avec précision, si le niveau du taux d'imposition effectif des bénéficiaires des entreprises du secteur est entièrement cohérent avec l'application loyale de la législation fiscale.

Il est bien vrai que cette interrogation ne relève pas strictement du champ des problèmes de neutralité fiscale envisagés par la présente proposition de loi.

Cependant, d'une part, elle n'est pas sans lien avec l'équité fiscale qui occupe une place importante dans le dispositif proposé et, d'autre part, elle peut n'être pas sans effet sur la position internationale de la France dans les négociations visant à restaurer un certain ordre fiscal.

**Enfin, votre commission du développement durable, qui est très attachée à la réussite de la modernisation des équipements numériques du pays, qui passent par des investissements qu'il faudra financer, ne saurait être indifférente à certains aspects de la fiscalité du secteur numérique qu'il faut pleinement prendre en compte pour peser les termes de cette équation.**



## EXAMEN EN COMMISSION

Réunie le mardi 29 janvier 2013, sous la présidence de **M. Raymond Vall, président**, la commission a procédé à l'examen du rapport pour avis présenté par **M. Yves Rome** sur la proposition de loi n° 682 rectifiée (2011-2012) pour une fiscalité numérique neutre et équitable.

**M. Raymond Vall, président.** – Je souhaite la bienvenue à Michel Billout, qui nous vient de la commission des affaires étrangères et qui a permuté avec Paul Vergès.

**M. Yves Rome, rapporteur pour avis.** – La commission des finances a, sur proposition de son rapporteur, adopté une motion de renvoi en commission de la proposition de loi sur la fiscalité numérique. Yvon Collin a justifié cette procédure par la nécessité de concilier la définition en cours d'une politique fiscale globale concernant l'économie numérique et l'attention portée à une initiative, qui, malgré les questions qu'elle pose, témoigne d'une intention consensuelle – et c'est un élu du département du président de la commission des finances qui le dit.

Notre commission a un autre motif de soutenir la motion : le processus, également en cours, de définition d'une politique adaptée au succès du déploiement du très haut débit. Un séminaire gouvernemental devrait se tenir à la fin du mois de février ...

**M. Rémy Pointereau.** – S'il y a un séminaire...

**M. Yves Rome, rapporteur pour avis.** – Il devrait aboutir à des annonces sur la prochaine feuille de route prolongeant et corrigeant le programme national de très haut débit (THD). Le Sénat a beaucoup travaillé sur ce sujet et je salue les contributions de nos collègues Maurey et Leroy ; il continue de le faire, puisqu'avec Pierre Hérisson, je finalise un travail d'évaluation de l'application des lois qui ont confié aux collectivités territoriales un rôle éminent dans l'équipement numérique du pays, au service de l'égalité de ses territoires. Ce très important dossier a été au cœur de notre décision de nous saisir pour avis d'une proposition de loi qui en a trop ignoré les enjeux.

Le calendrier du THD entre lui aussi en collision avec le calendrier d'examen de la proposition de loi, si bien que, devant ce cumul d'arythmies, il est sage d'adopter la motion de procédure proposée par la commission des finances. Son adoption devrait ne laisser place qu'à la discussion générale du texte suivie d'un débat limité sur la motion. Il serait néanmoins opportun de renforcer les arguments présentés par la commission des finances par la mention des préoccupations plus spécifiques à notre commission, afin que nous prenions date, pour le financement des réseaux de nouvelles générations.

L'intitulé, « proposition de loi pour une fiscalité numérique neutre et équitable » promet plus qu'elle ne tient. Son contenu normatif se limite à trois taxes indirectes, qui, pour n'être pas sans enjeux, concernent des problèmes fiscaux assez secondaires. La taxe sur la publicité en ligne, la taxe sur le commerce électronique et la taxe sur les vidéogrammes ne sont pas à la hauteur des objectifs poursuivis. Il faudrait traiter de la TVA, de l'imposition des sociétés, de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises, voire de l'impôt sur le revenu. L'auteur de la proposition de loi, qui en convient, s'efforce d'y remédier en prévoyant un rapport sur quelques-uns de ces problèmes.

La neutralité fiscale est bien un sujet qui mérite l'attention. Je me félicite que notre collègue ait trouvé dans le maintien des conditions nécessaires à l'initiative parlementaire dans le domaine fiscal l'occasion de s'en préoccuper : il est heureux que les efforts de la commission des finances lors de la discussion du projet de loi constitutionnelle sur les finances publiques pour réserver les dispositions fiscales aux lois financières n'aient pas connu le succès.

La neutralité fiscale au sens de la présente proposition de loi est assez différente de celle que prévoyaient certains amendements à la loi de finances pour 2011. Ce n'est en effet pas la première fois que nous examinons des propositions de réforme de la fiscalité indirecte destinées à étendre au numérique les prélèvements sur d'autres secteurs économiques. Cependant, alors qu'auparavant, seule la neutralité de la taxation entre économie numérique domestique et les autres secteurs était en cause, ce texte au cadre limité tente d'assurer également la neutralité internationale des taxes. Ce faisant, elle est plus satisfaisante.

Je n'ai pas besoin de vous convaincre que les technologies numériques, alliées avec l'optimisation fiscale des entreprises qui en tirent parti, favorisent la fuite de la valeur économique créée sur les territoires vers des paradis fiscaux, parfois situés au cœur même de l'Union européenne – je relève avec satisfaction que notre collègue s'accorde avec les tenants d'une concurrence fiscale régulée autrement que par le jeu du marché.

Cette ambition est pleinement d'actualité. En témoignent le rapport de MM. Collin et Colin sur la fiscalité de l'économie numérique, ainsi que l'agenda international. L'activité parlementaire est également soutenue. En 2012 une commission d'enquête sénatoriale sur l'évasion fiscale internationale s'était penchée sur le numérique, tandis que les parlements américain et britannique notamment, exercent leur vigilance sur un problème qui remet en cause la souveraineté fiscale des États.

Notre capacité à financer notre modèle social est en jeu, de même que les biens publics sur lesquels nous tentons de construire notre croissance. A mesure de son développement, la valeur économique est attirée vers ce secteur, dont les grands acteurs sont en mesure d'échapper à l'impôt. Dans ce modèle infernal, la gestion du taux effectif d'imposition aux fins de le minorer correspond autant à une avidité personnelle qu'à une logique systémique.

Nous pouvons combattre avec succès le shopping fiscal. Notre commission est certainement unanime à vouloir corriger la facilité avec laquelle les passagers clandestins « surfent » sur les infrastructures numériques sans contribuer à leur financement. C'est particulièrement nécessaire à l'heure où les besoins de financement du réseau du futur – le futur c'est maintenant – doivent être couverts pour un montant d'investissement de l'ordre de 20 milliards à 30 milliards d'euros. Comme il faudra recourir à des ressources publiques, il serait tout à fait justifié de faire supporter une partie consistante des taxes à venir aux acteurs qui contribuent à peine aux facteurs de production dont ils usent et abusent en délocalisant les profits. Attribuer au FANT des ressources publiques dégagées par la mise en ordre de la fiscalité numérique amorcerait une péréquation et renforcerait la coopération pour l'égalité des territoires .

La proposition de loi de notre collègue est-elle de nature à nous donner des assurances de ce point de vue ? Je ne puis que constater le contraire. Aucune de ses dispositions n'organise le fléchage des modestes recettes fiscales qu'elle annonce vers le financement des réseaux de nouvelle génération.

La robustesse des dispositions proposées pour appréhender les bases détournées par les entreprises du fait de leur localisation hors de nos frontières, au Luxembourg, en Irlande ou aux Bermudes, est douteuse. Sur le plan juridique, elle est confrontée à l'intégrisme de la Commission européenne et de la Cour de justice de l'Union européenne dans leur application des « libertés » du Marché unique. En pratique, à supposer même que cet obstacle puisse être franchi, on devine les difficultés qu'il y aurait à appliquer hors de nos frontières des dispositions qui supposent un pouvoir de contrainte. Il faudrait compter sur la coopération fiscale des États de localisation, qui n'est pas acquise, puisqu'ils perdraient des ressources.

Il est justifié de laisser vivre le dossier de la modernisation de la fiscalité numérique, non seulement parce que le calendrier gouvernemental s'y prête, mais aussi pour éviter les déconvenues dont certaines initiatives que chacun a ici en tête « accouchent ».

Notre politique fiscale devra être sérieusement modernisée dans les mois qui viennent. Il faudra jouer sur tous les registres, ceux de la diplomatie fiscale mais aussi ceux de la politique domestique. Celle-ci suppose une œuvre législative ainsi qu'une détermination pratique. Le rapport prescrit par l'article 3 de la proposition de loi reste d'actualité, malgré le rapport Collin et Colin. Il serait souhaitable d'en élargir le champ, pour vérifier que les entreprises du numérique, y compris celles domiciliées en France, contribuent normalement aux charges publiques. Le Parlement, et notamment le Sénat, doit jouer tout son rôle.

Quelque justifié que soit le renvoi en commission, il ne faudrait pas affaiblir notre vigilance. La fiscalité numérique posant des questions transversales, il serait justifié que nous inventions un cadre d'action commun

aux différentes commissions intéressées et à la hauteur des enjeux du déploiement des réseaux qui va continuer à s'accélérer.

**M. Raymond Vall, président.** – Merci pour cette vision prospective.

**M. Michel Teston.** – J'en retire l'idée, partagée par beaucoup, qu'il est absolument nécessaire de revoir le plan national THD qui manque de volontarisme et laisse une place trop importante à l'initiative des opérateurs. Le financement est essentiel. Comme l'a justement rappelé Yves Rome, le FANT n'a jamais été alimenté. Il importe de faire participer les grands acteurs du numérique afin de créer la richesse nécessaire au développement du THD.

Il est vrai que si la proposition de loi présente certains avantages, elle ne pose aucun des problèmes soulevés par le rapport Collin et Colin. Il est donc préférable d'adopter la motion de renvoi. Nous pourrions ainsi étudier des solutions alternatives de taxation. Bref, donnons du temps au temps pour définir une politique globale du numérique. J'approuve totalement le rapport pour avis et la motion de renvoi.

**M. Hervé Maurey.** – Il est nécessaire de s'engager dans le processus qui conduira à la taxation des géants du numérique, les GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon), qui réalisent en France un chiffre d'affaires de près de cinq milliards d'euros et bientôt neuf milliards, tout en payant peu d'impôts sur notre territoire, d'où des pertes de très importantes recettes, ce qui est contraire à l'équité et néfaste à nos finances publiques comme aux nécessités financières de notre réseau.

J'avais été nommé, il y a trois ans, parlementaire en mission, afin de proposer des moyens d'alimenter le FANT. La taxe Google n'a finalement pas été retenue, parce qu'elle était très difficile à mettre en œuvre. Ces sociétés n'ayant pas leur siège en Europe, il faudrait une action européenne voire internationale. Philippe Marini se préoccupe du sujet depuis un moment, puisqu'il est à l'origine d'une taxe improprement désignée sous le nom de Google, puisqu'elle frappait davantage les entreprises présentes sur internet que celle de Mountain View. C'est pourquoi, bien qu'il ait été voté par le Parlement, tout le monde a convenu qu'il fallait revenir sur un tel dispositif.

Celui qu'il présente aujourd'hui est plus élaboré. Néanmoins, comme notre rapporteur pour avis, je déplore qu'il ne propose aucun fléchage vers le FANT et vers les réseaux à déployer sur notre territoire. Cela pose problème au membre de la commission chargée de l'aménagement du territoire que je suis. Nous avons fait des propositions lors du budget ; certains de nos amendements ont abordé des questions que ne règle pas cette proposition de loi. Nous nous heurtons aux limites techniques rappelées par le rapporteur. Pour toutes ces raisons, je suis favorable au renvoi en commission.

Mme Évelyne Didier. – Comment ne pas être d'accord dès lors qu'il s'agit de taxer les géants du numérique ? Cependant, à l'heure du virtuel, ne vaudrait-il mieux pas prendre en considération le chiffre d'affaires, plutôt que de se référer au siège social ? Un accord ne pourrait-il se dégager là-dessus ?

Je soutiens la position de la commission des finances en faveur d'un renvoi en commission.

**La commission émet un avis favorable à l'adoption de la motion tendant au renvoi en commission de la proposition de loi, votée par la commission des finances lors de sa réunion du mercredi 23 janvier 2013 et adopte à l'unanimité le rapport pour avis.**