



Etablissement stable virtuel ET numérique : Ou allons-nous ?

Des éléments de travail

V1mars2013-03-10

I. Un problème européen : la TVA sur les services électroniques	2
a) Le régime actuel de TVA sur les services fournis par voie électronique.....	2
b) Le futur régime issu du « paquet TVA » applicable à partir de 2015 pour les services fournis par voie électronique (directive 2008/8/CE du 12 février 2008)	4
Directive 2008/8/CE du 12 février 2008	4
II . Un problème mondial : l'imposition des bénéfices	6
a) L'érosion de matière fiscale dans les États de consommation.....	6
b) Les circuits d'optimisation fiscale : « double Irish » et « Dutch sandwich ».....	7
c) OCDE Un travail de révision des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices	8
Les règles d'imposition des bénéfices des entreprises qui sont prévues par les conventions fiscales actuelles conviennent-elles au commerce électronique?.....	8
Les commentaires OCED sur le commerce électronique.....	10
3 des solutions proposées par le conseil national du numérique	12
1. Le cycle commercial complet	13
2. La notion d'établissement stable virtuel	13
4) L'approche fiscale française	13
La définition de l'ES dans le traité.....	13
Les réponses ministérielles de Chazeaux	15
L'arrêt CE 13 juillet 1968 n° 66503 RCM.....	17
Nouvelles règles de répartition du droit d'imposer.....	17
Nouvelle taxe incitative (envisagée pour la loi de finances pour 2014)	18

Dans le cadre de la fiscalité applicable aux entreprises du numérique, les règles de territorialité de l'impôt tant en matière de TVA que d'impôt sur les sociétés sont en fait devenues inadaptées aux nouvelles réalités de l'économie numérique, où l'implantation physique de l'entreprise n'est pas corrélée à son activité.

[Le rapport sur la fiscalité du secteur numérique remis en janvier 2013](#) au Gouvernement a souligné les pratiques d'optimisation fiscale mises en oeuvre par certains acteurs du numérique et a proposé plusieurs pistes pour rétablir une participation équitable de ces sociétés à l'effort national.

L'OCDE partage le même constat et a engagé des travaux pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéfices.

L'objectif est de rétablir notre souveraineté fiscale en adaptant nos règles fiscales pour éviter leur contournement par des acteurs internationaux du secteur numérique.

Trois leviers d'action sont prévus pour revoir la fiscalité du secteur numérique.

La reconnaissance par l'OCDE du concept d'établissement stable virtuel, établissement matérialisé chaque fois qu'une entreprise collecte et exploite à grande échelle les données personnelles issues d'un suivi systématique et régulier des utilisateurs d'un pays : les négociations dans le cadre du projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ont débuté en 2013.

Adoption par l'Union européenne d'une assiette consolidée d'impôt sur les sociétés pour les entreprises du numérique. Comme en matière de TVA (à partir de 2015), les prestataires choisiraient un État d'identification, lequel recouvrerait l'IS et le répartirait entre les États-membres de consommation selon une clé (chiffre d'affaires, collecte de données par exemple) à définir.

Le Conseil National du Numérique analysera des **pistes envisageables de taxation nationale** dans le cadre du projet de loi de finances 2014.

En matière de TVA, la France exigera de ses partenaires européens un strict respect du calendrier concernant la mise en place du "mini-guichet" européen de la TVA, qui doit permettre, dès 2015, de taxer la consommation de services en ligne dans l'État du consommateur.

I. Un problème européen : la TVA sur les services électroniques

a) Le régime actuel de TVA sur les services fournis par voie électronique

Depuis le 1^{er} juillet 2003, le régime de TVA pour les services fournis par voie électronique obéit à la directive n° 2002/38/CE du 7 mai 2002.

Ce régime prévoit que, pour les services fournis par voie électronique, la TVA est due, dans la plupart des cas, dans le pays du preneur pour autant qu'il soit établi en dehors de la CE ou qu'il soit un professionnel établi dans la CE.

Avant 2003, le système commun de taxe sur la valeur ajoutée ne traitait pas de façon appropriée la question de la prestation de services fournis par voie électronique, car ce type de prestations n'avait pas été envisagé et l'application des anciennes règles à ce type de transactions conduisait à des résultats discriminatoires et à des effets pervers. Les services originaires de l'Union européenne acheminés par voie électronique étaient, en règle générale, soumis à la TVA, indépendamment du lieu de consommation, alors que ceux en provenance de pays tiers, même fournis dans l'UE, ne l'étaient pas.

Aussi, la directive de 2002 a-t-elle constitué un progrès en éliminant les distorsions de concurrence dans le domaine des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique dans l'UE en introduisant de nouvelles règles harmonisées. Selon les termes mêmes de l'exposé des motifs de la directive, « *l'absence d'un régime de taxe juste et clair avait pour effet de décourager l'investissement et de placer les entreprises européennes dans une situation de désavantage concurrentiel* ».

Les modifications du système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'assiette uniforme a concerné pour l'essentiel le lieu d'imposition des services fournis sous une forme électronique par le biais de réseaux électroniques.

Les services fournis sous une forme électronique incluent les services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs, récréatifs et d'information, ou d'autres analogues, de même que les services informatiques en général, les logiciels et les jeux vidéo. Les règles mises en oeuvre sont les suivantes :

- lorsque les services concernés, acheminés par voie électronique, sont fournis par un opérateur établi dans un pays tiers à un client résidant dans l'UE, le lieu d'imposition est réputé se trouver dans l'UE et ces services sont dès lors soumis à la TVA au taux de l'Etat de consommation du service ;

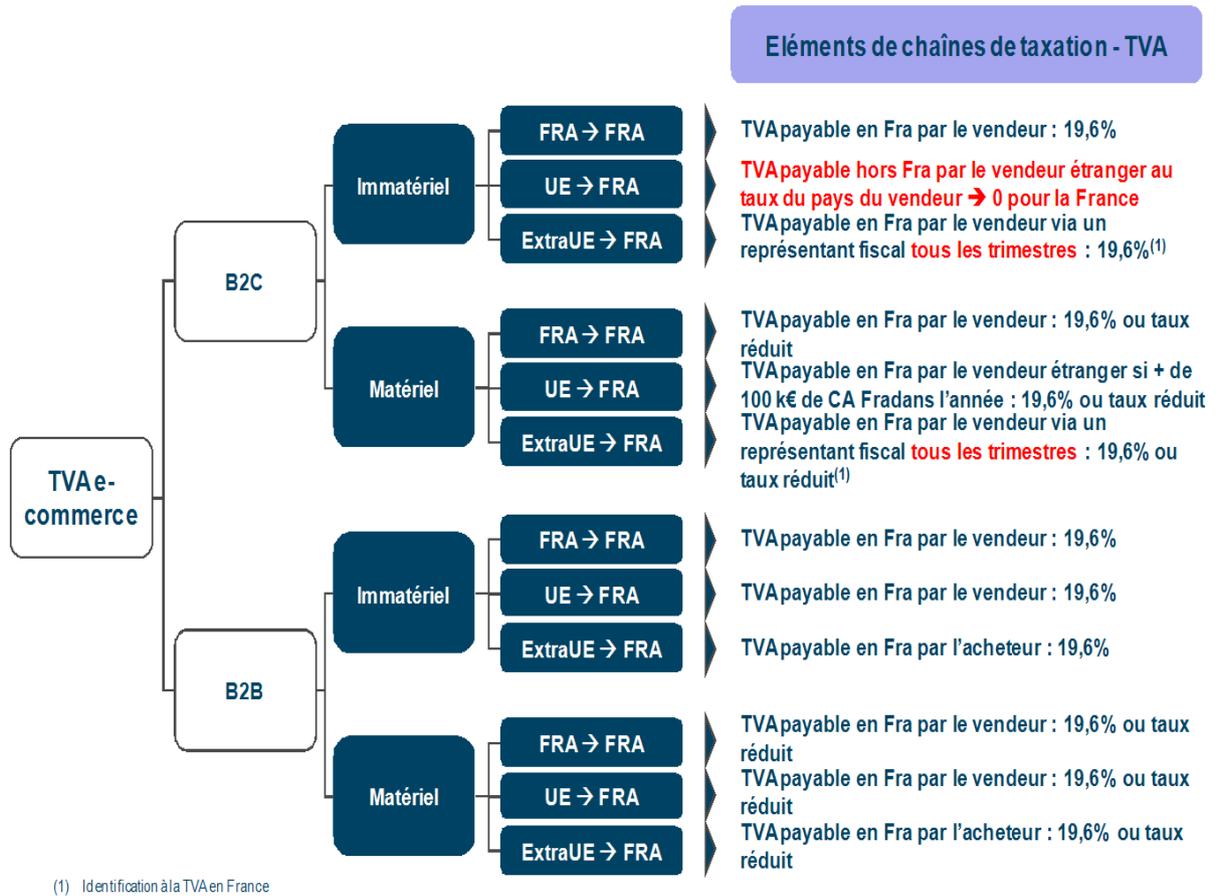
- lorsque ces services sont fournis par un opérateur de l'UE à un client résidant dans un pays tiers, le lieu d'imposition est celui où le client est établi et ces services ne sont pas soumis à une TVA communautaire ;

- lorsqu'un opérateur de l'UE fournit ce type de services à une entreprise établie dans un autre Etat membre, le lieu d'imposition est celui dans lequel l'entreprise cliente est établie ;

- lorsqu'un opérateur de l'UE fournit ce type de services à un particulier établi dans l'UE ou à un assujetti dans le même Etat membre, le lieu d'imposition continue d'être celui où le prestataire est établi.

C'est ce dernier point qui constitue aujourd'hui la source d'optimisation fiscale des grands groupes en faveur des pays membres à basse fiscalité. Le graphique ci-dessous illustre la singularité de ce régime car, parmi tous les cas de figure de la chaîne de paiement de la TVA, il demeure le seul où l'Etat de consommation ne perçoit pas la TVA.

Cas de taxation sur le e-commerce : TVA



b) Le futur régime issu du « paquet TVA » applicable à partir de 2015 pour les services fournis par voie électronique (directive 2008/8/CE du 12 février 2008)

[Directive 2008/8/CE du 12 février 2008](#)

[Fiche de travail DGFIP](#)

[La TVA sur le commerce électronique](#)

Le conseil Ecofin du 4 décembre 2007 a changé la donne en matière de taxation des services fournis par voie électronique.

En effet, la règle qui visait à taxer dans le pays du prestataire de service e-commerce les services rendus à des particuliers établis dans l'UE sera remplacée, en application de la directive 2008/8/CE du 12 février 2008, par une règle qui permettra désormais de taxer les services rendus à ces personnes au taux du pays dans lequel elles sont établies. Les prestataires de commerce électronique seront donc obligés

de collecter la TVA sur ces services au taux auquel est soumise la prestation dans le pays de consommation. Les prestataires devront collecter les diverses TVA et les reverser à travers un système de déclaration par Internet au niveau européen (similaire à celui qui existe aujourd'hui pour les assujettis non établis dans l'Union européenne).

Les nouvelles règles en matière de TVA visées par le conseil Ecofin sont applicables depuis le 1^{er} janvier 2010, mais celles qui concernent les services de télécommunication et les services e-commerce ne seront applicables qu'à partir du 1^{er} janvier 2015 : la TVA due sera celle du pays du consommateur final (et non plus celui du prestataire).

C'est lors de ce conseil que la date d'application de la TVA sur les services électronique a été repoussée du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2015 avec une période de transition jusqu'au 1^{er} janvier 2019, à la demande du Luxembourg. Les modalités précises de cette phase transitoire sont exposées dans l'encadré ci-dessous et illustrent les **conditions tout à fait particulières qui ont entouré cette prise de décision** dans le cadre du « paquet TVA ».

Cette décision du conseil Ecofin a donné lieu aux déclarations suivantes de Jean-Claude Juncker, Premier ministre et ministre des Finances du Luxembourg, se réjouissant que l'accord obtenu était à la fois « *bon pour le Luxembourg et bon pour l'Europe* » :

- « *Nous avons défendu nos intérêts que nous croyons être les intérêts de l'Europe également. Nous avons obtenu ce que nous voulions obtenir mais nous ne voulions pas bloquer l'Europe sur un plan important de sa politique fiscale. Nous avons dit oui à nos conditions, comme nous l'avions annoncé* » ;

- il a remercié la Présidence portugaise dont le comportement à l'égard du Luxembourg « *fut exemplaire* » en ce que la Présidence n'a pas seulement repris les demandes luxembourgeoises dans ses propositions de compromis mais les a « *défendu bec et ongles jusqu'au dernier moment. Ce fut un bel exemple de l'amitié luso-luxembourgeoise* »¹.

Ces conditions très favorables au Luxembourg, et plus largement aux Etats d'établissement des « GAFA » (Google, Apple, Facebook et Amazon) sont remises en cause par un nombre croissant d'acteurs (Etats de consommation, professionnels du numérique et de la culture, parlementaires, etc.).

C'est pourquoi, il est proposé, au niveau européen, d'avancer le calendrier de mise en oeuvre de la perception effective de la TVA sur les services électroniques par l'Etat de résidence du consommateur final :

- par l'anticipation, dès le 1^{er} janvier 2014, au lieu du 1^{er} janvier 2015, de la date d'entrée en vigueur du dispositif ;

- et le raccourcissement de la période de transition.

II . Un problème mondial : l'imposition des bénéfices

a) L'érosion de matière fiscale dans les États de consommation

L'impôt sur les sociétés est au coeur des difficultés soulevées par la localisation de la richesse créée par le commerce électronique. En effet, le système international en vigueur pose le principe selon lequel les revenus produits sur un territoire y sont taxés. Mais, la dématérialisation des services pose la question du lieu où sont créés les revenus, battant ainsi en brèche le principe fiscal français de territorialité de l'impôt.

Or les multinationales ont une approche globale du marché européen. Un siège social paneuropéen consolide la majorité du chiffre d'affaires et des bénéfices. Par exemple, eBay est implanté en Suisse, Amazon au Luxembourg, Expedia et Google en Irlande. Ces mécanismes ne sont pas propres au e-commerce mais leur ampleur est accrue par la grande mobilité des fonctions, des biens et des risques. Ainsi, en matière d'optimisation fiscale sur l'impôt sur les sociétés, selon un chiffreage réalisé en 2009 par le cabinet Greenwich Consulting, Amazon capterait un volume d'affaires de l'ordre de 930 millions d'euros en France, alors que la filiale française ne déclarerait qu'un chiffre d'affaires de 25 millions d'euros, au titre de prestations de services logistiques, rémunérées par la holding luxembourgeoise. Cette estimation doit être considérée comme étant un ordre de grandeur illustratif.

Le tableau ci-après montre que ce constat n'épargne pas les autres pays européens, surtout les grands Etats de consommation que sont, avec la France, le Royaume-Uni et l'Allemagne.

	Volume d'activité	CA déclaré	Emplois (ETP)
Luxembourg		3 801 M€	Non communiqué
France	930 M€	25 M€	318
Royaume-Uni	820 M€	105 M€	1 695
Allemagne	1 794 M€	67 M€	1 810
Irlande	90 M€	35 M€	50
Autres	-	3,5 M€	-
TOTAL	4 038 M€	4 038 M€	-

b) Les circuits d'optimisation fiscale : « double Irish » et « Dutch sandwich »

Au-delà de la sphère française et européenne, il apparaît donc que l'optimisation fiscale des grands sites Internet touche toutes les régions du monde, y compris le pays dans lequel le e-commerce est né. En effet, il faut signaler que dans les circuits d'optimisation fiscale (« *double Irish* » et « *Dutch sandwich* ») les bénéfices de Google et d'Apple s'accumulent dans des paradis fiscaux et ne sont rapatriés aux États-Unis que sous couvert de négociation fiscale (Cf. encadré ci-après).

Optimisation fiscale de Google, dite du « Double Irish » et du « Dutch sandwich »

Le « Double Irish » est un montage d'optimisation fiscale reposant sur une combinaison des règles de la propriété intellectuelle et du droit fiscal. De ce fait, il a surtout été adopté par des entreprises détentrices de brevets (industrie pharmaceutique, nouvelles technologies). Google, Facebook ou encore Microsoft y ont recours. Le « Dutch sandwich » est une composante de ce schéma. Le montage est le suivant :

1. Google US Inc. concède ses droits de propriété intellectuelle (brevets et marque) à une société irlandaise située aux Bermudes dénommée Google Ireland Holdings. En contrepartie, celle-ci paye une redevance à Google US Inc. dont le prix est fixé le plus bas possible pour limiter la charge fiscale aux États-Unis. Il convient cependant de noter que le fisc américain a approuvé ce prix de transfert en 2006.

2. Google Ireland Holdings est une société de droit irlandais mais, dès lors que son « centre de management effectif » est situé aux Bermudes, elle est exemptée d'impôt sur les bénéfices en Irlande.

En revanche, elle est la société-mère d'une filiale dénommée Google Ireland Limited, installée à Dublin, qui emploie près de 2 000 personnes. Celle-ci devient concessionnaire des droits de propriété intellectuelle détenus par sa mère en contrepartie du paiement d'une redevance très substantielle (environ 5,4 milliards de dollars).

Ainsi, Google Ireland Limited réalise l'ensemble du chiffre d'affaires de Google pour l'Europe, le Moyen-Orient et l'Afrique ; soit près de 11 milliards de dollars (environ 88 % du CA non-américain de l'entreprise).

3. Le paiement de la redevance permet de « renvoyer » le bénéfice réalisé à la mère installée aux Bermudes. Comme il a été dit, Google Ireland Holdings échappe à l'impôt sur les bénéfices irlandais et le paiement de la redevance constitue une charge déductible pour Google Ireland Limited.

Selon le droit irlandais, les redevances liées à l'exploitation d'un droit de propriété intellectuelle ne font l'objet que d'une taxation minimale si elles sont transférées à l'extérieur du pays. Plus encore, elles sont totalement exemptées d'imposition si elles sont transférées à l'intérieur de l'Union européenne.

Entre les deux sociétés irlandaises s'interpose alors une société néerlandaise, Google Netherlands Holdings BV, simple coquille juridique, par laquelle transite le

paiement des redevances - d'où le nom de « dutch sandwich ».

Au total, près de 99,8 % des bénéfices réalisés à Dublin sont perçus par Google Ireland Holdings sise aux Bermudes... où l'imposition sur les bénéfices n'existe pas.

4. Google est toutefois confronté à une ultime difficulté. Les bénéfices transférés aux Bermudes ne peuvent être rapatriés aux Etats-Unis sans faire l'objet d'une imposition à hauteur de 35 % (taux de l'imposition sur les bénéfices).

En 2005, l'Administration Bush avait établi une imposition exceptionnelle de 5 % pour les bénéfices rapatriés depuis l'étranger ; l'opération avait permis le retour de près de 300 milliards de dollars de bénéfices (environ 15 Mds \$ de recettes fiscales).

Google et d'autres entreprises américaines attendent aujourd'hui une mesure similaire pour effectuer un nouveau rapatriement. D'après Bloomberg, environ 2 000 milliards de dollars de bénéfices seraient à ce jour logés dans des paradis fiscaux. Néanmoins, les sociétés des Bermudes ne publient aucune comptabilité. La traçabilité des bénéfices est donc pour le moins incertaine.

c) OCDE Un travail de révision des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices

L'OCDE a institué en janvier 1999 un groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises dans le contexte du commerce électronique. Celui-ci avait pour mission d'étudier les propositions en faveur de nouvelles règles.

Le **rapport final rendu en 2004** par ce groupe technique a présenté une série de modifications fondamentales des règles de taxation pour les adapter au contexte, alors naissant, du commerce électronique et répondre à la problématique d'érosion de la matière fiscale dans les États de consommation :

Les règles d'imposition des bénéfices des entreprises qui sont prévues par les conventions fiscales actuelles conviennent-elles au commerce électronique?

- l'adoption de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus passifs pour **taxer à la source les paiements relatifs à certaines formes de commerce électronique**

(Cette solution n'a pas été adoptée, de nombreux États membres ayant fait remarquer qu'un impôt sur la consommation ne pourrait s'appliquer aux seules importations résultant du commerce électronique car cela enfreindrait les règles de l'OMC et que, par ailleurs, elle ne serait pas applicable au consommateur privé (*B to C*), la limitant aux entreprises) ;

- une **retenue à la source par l'État de consommation sur les règlements érodant la matière imposable effectués à partir de son territoire au profit d'un vendeur non résident,**

L'objet de cette option étant de s'assurer que le commerce électronique ne déplace pas indûment la matière imposable de l'État de consommation vers l'Etat de la résidence de l'établissement stable (non-conforme aux règles fiscales internationales en vigueur, elle obligerait à modifier radicalement toutes les conventions fiscales actuelles sur la double imposition) ;

- le remplacement de la comptabilisation des entités distinctes par la **répartition selon une formule préétablie des bénéfices d'un groupe commun**.

Il s'agirait d'appliquer une nouvelle méthode internationale visant à ventiler les bénéfices que les pays auraient le droit de taxer. Il s'agit d'un concept proche de celui proposé dans le cadre du projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)² dont l'application se limite à l'Union européenne (l'application au seul commerce électronique nécessiterait de définir le commerce électronique et introduirait une discrimination entre forme de commerce contraire aux conditions-cadre d'Ottawa (GATT) qui exigent la neutralité à l'égard des techniques commerciales) ;

- la création d'un **nouveau lien d'« établissement stable virtuel électronique »**.

L'établissement stable virtuel a été proposé comme substitution s'appliquant aux opérations de commerce électronique, mais obligerait à modifier la définition de l'établissement stable. Cette solution pourrait se présenter comme l'élargissement de l'ES aux « installations fixes d'affaires virtuelles », aux « agences virtuelles » (à savoir un équivalent électronique de l'établissement stable agent dépendant) ou à **la notion de « présence virtuelle »**. **Cette dernière solution se réfère à la présence économique d'une entreprise dans l'Etat où se trouve le client par une interaction électronique qui ne dépend pas d'une installation fixe**. Cette conception présente l'avantage de mieux s'adapter à l'évolution du commerce électronique et à l'essor des échanges de services et de biens immatériels (la mise en oeuvre de l'une quelconque des trois options nécessiterait la modification des règles existantes).

Au final, et malgré un très important travail de proposition, **le groupe de travail avait toutefois conclu « qu'il ne serait pas opportun d'entreprendre pour le moment de telles réformes »** pour deux motifs :

- **le commerce électronique ne justifie pas de rompre en lui-même avec les règles existantes** ;

- **l'OCDE ne disposait pas de données tangibles prouvant que les gains d'efficacité générés par les communications électroniques aient entraîné une baisse sensible des recettes fiscales des pays de consommation**.

Or il apparaît aujourd'hui que **le jugement alors émis par l'OCDE en 2004 doit être révisé à la lumière de l'essor des groupes internationaux de l'économie numérique** (Google, Apple, Facebook et Amazon - les « GAFAM ») dont les modèles économiques semblent issus non seulement de leur avance technologique, mais aussi de leur stratégie d'optimisation fiscale. En effet, au début des années 2000, ces groupes ne dégagnaient que peu ou pas de bénéfices³

Pour ce faire, il est indispensable que les pays membres de l'OCDE, notamment dans une dimension Euro-Amérique, conviennent de l'opportunité d'actualiser ces travaux.

Dans cette optique, **il est demandé que les représentants du Gouvernement français auprès de l'OCDE formulent, à cet égard, une proposition d'inscription à l'ordre du jour des travaux** de l'organisation.

S'agissant de Facebook, « le premier réseau social du monde a annoncé une perte nette de 157 millions de dollars pour le deuxième trimestre, déclenchant une nouvelle vague de vente du titre ». *Toutefois*, « la perte nette, alors qu'un an plus tôt Facebook était bénéficiaire à hauteur de 159 millions de dollars, est expliquée par le traitement comptable de stock options accordées aux employés et par des taxes liées à ces rémunérations, qui ont totalisé 1,3 milliard de dollars ». *Par ailleurs, la progression des recettes publicitaires se poursuit* : « le chiffre d'affaires affiche une hausse de 32 %, pour se situer juste au-dessus des attentes, à 1,18 milliard de dollars, contre 1,15 milliard attendu. Facebook a précisé que ses recettes publicitaires avaient progressé de 28 % sur un an, à 992 millions de dollars, et qu'elles représentaient désormais 84 % de ses recettes ». (www.lemonde.fr - 27 juillet 2012).

Les commentaires OCED sur le commerce électronique

Dans l'analyse des conventions en vigueur, l'établissement stable est défini comme « une installation fixe d'affaire par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

Les commentaires du modèle, adoptés par les pays membres de l'OCDE, précisent que cette définition de l'établissement stable suppose l'existence d'une « installation d'affaires », c'est-à-dire d'une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage. Le caractère « fixe » de cette installation d'affaires implique qu'elle soit établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence, et que l'entreprise exerce ses activités par son intermédiaire, ce qui signifie habituellement que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe. Bien que non revêtus d'une valeur normative, les commentaires du modèle conventionnel influencent l'interprétation des conventions bilatérales par le juge de l'impôt, à tout le moins lorsqu'ils sont antérieurs à la conclusion de la convention bilatérale.

Très « matérielle », cette définition de l'établissement stable a donné lieu à quelques aménagements de la part du comité des affaires fiscales de l'OCDE, lors de la révision des commentaires en 2003, pour prendre en compte les spécificités du commerce électronique.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié en **décembre 2000 et en janvier 2003** des modifications qui complètent les commentaires actuels de l'article 5 en ce qui concerne les difficultés d'interprétation pour le commerce électronique

[Le rapport de 2000](#)

Les principes dégagés sont les suivants :

a. La simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour y effectuer des transactions électroniques dans ce même pays ne peut pas constituer un établissement stable.

Il convient néanmoins de distinguer les données et le logiciel, qui n'ont aucune représentation physique et qui ne peuvent donc constituer un établissement stable, du matériel informatique (serveur), qui est lui matérialisé et localisable et peut être constitutif d'un établissement stable s'il remplit les autres conditions posées par l'article 5.

b Un accord d'hébergement d'un site web sur le serveur d'un fournisseur de services d'hébergement ne constitue pas, en général, un établissement stable pour l'entreprise hébergée qui exerce des activités par l'entremise de ce site web.

En effet, un emplacement doit prendre la forme d'une « *installation fixe d'affaires* » au regard de l'article 5 pour être constitutif d'un établissement stable. Or, la mise à disposition au profit d'une cyber-entreprise d'un espace sur un serveur n'implique pas que cette dernière y ait une présence physique, même si l'espace virtuel utilisé par la cyber-entreprise peut constituer un élément du calcul de la rémunération pour le fournisseur de services par son serveur.

Il peut en être autrement si la cyber-entreprise dispose d'un serveur à sa disposition, c'est-à-dire si c'est elle qui exploite ou possède le serveur. Encore faut-il que les autres conditions de l'article 5 soient remplies, c'est-à-dire qu'il y ait une certaine fixité géographique de cette installation durant un « laps de temps suffisant », que l'activité de l'entreprise soit totalement ou partiellement exercée sur cette installation, et que cette activité ne soit pas purement préparatoire ou auxiliaire.

c. L'intervention humaine n'est pas nécessaire pour qu'un établissement stable existe. **Cette position diverge de celle prise par l'administration française**

d. Dans ce contexte où la présence humaine n'est pas requise, la question de savoir si un équipement informatique situé sur un site donné (le serveur exploité par la cyber-entreprise) constitue un établissement stable dépend de savoir si les activités exercées grâce à cet équipement excèdent ou non le stade préparatoire ou auxiliaire.

La réponse à cette question dépend des circonstances et doit faire l'objet d'une analyse au cas par cas.

Certaines activités sont généralement reconnues comme préparatoires ou auxiliaires :

- assurer un lien de communication entre fournisseur et client ;
- réalisation de messages publicitaires ;
- relais et collecte d'informations...

Toutefois, si ces activités constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise ou si l'installation fixe remplit d'autres fonctions essentielles de l'entreprise, cette installation (serveur) peut être

qualifiée d'établissement stable. La définition d'activité essentielle dépend de la nature de l'activité de l'entreprise.

Ainsi, pour un fournisseur d'accès à Internet, les serveurs dans les différents pays sont constitutifs d'établissements stables.

En revanche, s'agissant des cybermarchands qui exploitent un serveur pour leurs propres besoins, ce dernier n'est pas constitutif d'un établissement stable s'il ne sert qu'à faire de la publicité ou d'autres activités purement préparatoires ou auxiliaires. Le serveur pourrait en théorie être constitutif d'un établissement stable si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et/ou la livraison des produits sont effectués depuis ce serveur, même si cela se fait de manière automatique. En pratique, c'est une hypothèse qui se vérifie rarement.

Les cyber-entreprises sont donc en principe imposables dans l'Etat de leur siège sur les bénéfices réalisés par Internet, où qu'ils soient réalisés.

Il ressort du document adopté le 22 décembre 2000 par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE qu'un site web ne peut à lui seul être considéré comme un établissement stable, dès lors qu'il s'agit d'une simple combinaison de logiciels et de données numériques dépourvus de toute consistance matérielle.

En revanche, la disposition d'un serveur, c'est-à-dire d'un équipement physiquement localisable, doit être regardée comme constitutive d'un établissement stable.

Dans cette dernière situation, l'imposition des bénéfices de l'entreprise dans l'Etat où elle possède un serveur est toutefois subordonnée à la condition que l'activité conduite par l'intermédiaire de cet équipement ne présente pas seulement un caractère préparatoire ou auxiliaire.

3 des solutions proposées par le conseil national du numérique

Des solutions jurisprudentielles ou de renégociation internationale du droit en vigueur ont également été proposées.

Le Conseil national du numérique recommande en particulier deux approches :

- taxer les bénéfices des acteurs étrangers du numérique sur la base du « cycle commercial complet » qui est une notion jurisprudentielle et qui nécessite l'aboutissement d'une procédure juridictionnelle (la jurisprudence du Conseil d'État permettant de rattacher à la France certains bénéfices alors même qu'il n'y a ni établissement autonome, ni représentants qualifiés, doit en l'espèce être expertisée en matière de services numériques) ;

- travailler au plan communautaire à l'adoption d'un statut créant un établissement stable virtuel en matière d'impôt sur les sociétés.

Bien qu'il ne faille pas, par principe, rejeter ces propositions, il convient de souligner qu'elles ne relèvent pas du domaine législatif, à court ou moyen terme, et qu'elles nécessitent certainement de nombreuses années de renégociation des règles OCDE et des conventions fiscales.

1. Le cycle commercial complet

Le concept jurisprudentiel de « cycle commercial complet » trouve son origine dans une décision du Conseil d'État du 14 février 1944 qui, dans une interprétation *a contrario* de ses motifs, écarte l'imposition en France des profits réalisés par une société d'expédition de fruits à l'occasion d'actes de commerce faits exclusivement à l'étranger, sans aucune installation fixe⁴

Il s'agirait ainsi de **reterritorialiser** l'impôt sur les bénéfices des entreprises s'il est démontré qu'un cycle complet d'activité a lieu en France.

Pour la commission d'enquête sur l'évasion fiscale précitée, « *dans l'immédiat, le bien-fondé du raisonnement qui consiste à invoquer l'existence d'un cycle complet d'activité ne semble pouvoir être validé que par le juge administratif, en l'état actuel de la législation et des conventions internationales* ». Aussi, le projet de taxer les bénéfices des acteurs étrangers du numérique sur la base du « cycle commercial complet » nécessiterait-il non seulement l'aboutissement d'une procédure juridictionnelle mais aussi, selon plusieurs avocats intervenant lors de la table ronde du 14 février 2012, la renégociation des conventions fiscales entre Etats⁵

2. La notion d'établissement stable virtuel

Comme nous l'avons vu plus haut, la création d'une notion d'établissement stable virtuel nécessite l'engagement d'un cycle de négociation des normes internationales élaborées au sein de l'OCDE.

4) L'approche fiscale française

Nos responsables de nos recettes ne sont pas restés bas branlants, mais ils cherchent des solutions juridiquement solides pour stopper l'immense déperdition de base imposable

Leur tâche est difficile car le modèle de convention OCDE sur le lieu d'imposition des services et la définition d'un établissement stable datent des années 1945, époque durant laquelle la quasi-totalité du commerce international était constitué par des marchandises

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié en décembre 2000 et en janvier 2003 des modifications qui complètent les commentaires actuels de l'article 5. en ce qui concerne les difficultés d'interprétation pour le commerce électronique

La définition de l'ES dans le traité

Je rappelle les principes prévus par le traité avec les Pays Bas du 16 mars 1976

Bénéfices des entreprises

Art. 7 1. Les bénéficiaires d'une entreprise de l'un des Etats ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéficiaires de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables audit établissement stable.

Etablissement stable

Art. 5. 1. Au sens de la présente convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction ;**
- b) une succursale ;**
- c) un bureau ;**
- d) une usine ;**
- e) un atelier ;**
- f) une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;**
- g) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.**

3. On ne considère pas qu'il y a établissement stable si :

- a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;**
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;**
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;**
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;**
- e) une installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.**

4. Une personne agissant dans l'un des Etats pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat - autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 6 - est considérée comme « établissement stable » dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise.

5.

6.

7. Le fait qu'une société qui est un résident de l'un des Etats contrôle ou soit contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

La question de savoir si les fonctions d'un équipement de cette nature représentent ou non une partie essentielle et notable des activités de l'entreprise se révélant difficile à cerner, la France entend continuer à présumer qu'à défaut de présence sur place de personnel d'exploitation un serveur ne joue en général qu'un rôle préparatoire ou auxiliaire dans le fonctionnement de l'entreprise et ne peut donc constituer un établissement stable.

Ce critère de la présence humaine n'est écarté par l'administration que dans les situations exceptionnelles où il apparaît possible de démontrer que les fonctions typiques liées à une vente (*telles que, par exemple, la conclusion de contrats avec les clients, le traitement du paiement et la fourniture en ligne du service*) sont effectuées de manière complètement automatique par l'équipement informatique là où il est installé.

Fondée uniquement sur la prise en compte d'éléments objectifs, cette solution présente le mérite d'offrir le maximum de sécurité juridique aux entreprises qui souhaitent développer leur activité sur le réseau Internet.

Les réponses ministérielles de Chazeaux

[Rép. de Chazeaux : AN 26 octobre 1998 p. 5849 n° 15728.](#)

La question de la pertinence du concept d'établissement stable a été posée pour l'imposition des résultats du commerce électronique qui s'est développé grâce au réseau Internet (« e-commerce »).

Pour le moment, cependant, aucune règle spécifique n'a été mise en place, les différents rapports sur le sujet, notamment ceux de l'OCDE, se contentant de soulever la problématique et d'explorer les solutions.

Par conséquent, c'est toujours par rapport à la notion d'établissement stable qu'il convient de raisonner, ou éventuellement

Le **26/10/1998**, le ministre du budget a répondu au député e **M. de Chazeaux Olivier** Question N° : **15728**

Les conventions fiscales définissent un établissement stable comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Le concept d'établissement stable suppose donc une présence physique de l'entreprise sur le territoire. Or Internet crée une nouveauté en permettant de réaliser des opérations commerciales sans disposer nécessairement d'une telle présence. Ce n'est que dans des cas exceptionnels où l'entreprise étrangère disposerait

de son propre équipement informatique en France et emploierait du personnel pour le faire fonctionner qu'il serait possible de considérer que cette entreprise dispose d'un établissement stable en France. Dans l'hypothèse évoquée par l'auteur de la question qui est celle d'une entreprise étrangère qui crée un site en France en utilisant les moyens informatiques d'une société tierce qui lui assure l'accès auprès des utilisateurs, il n'est pas possible, en l'absence d'une implantation physique sur le territoire, de considérer qu'elle dispose d'un établissement stable en France. Des discussions sont actuellement en cours à l'OCDE pour savoir si la définition de l'établissement stable est toujours adaptée au contexte d'Internet ou s'il convient de la modifier en abandonnant notamment le critère de la présence physique.

[Rép. de Chazeaux : AN 30 juillet 2001 p. 4395 n° 56961.](#)

Dans l'hypothèse d'une entreprise étrangère qui crée un site en France en utilisant les moyens informatiques d'une société tierce qui lui assure l'accès auprès des utilisateurs, il n'est pas possible, en l'absence d'une implantation physique sur le territoire, de considérer qu'elle dispose d'un établissement stable en France.

Le 30 JUILLET 2001, une autre réponse apporta des précisions (Question N° : 56961)

Un projet tendant à modifier les commentaires relatifs à l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE a été adopté le 22 décembre 2000 par le comité des affaires fiscales de cette organisation. Ce projet dont les dispositions seront intégrées dans la prochaine mise à jour du modèle de convention est destiné à clarifier les principes présidant à l'application du concept traditionnel d'établissement stable dans l'environnement économique nouveau créé par le commerce électronique. Il ressort principalement du document adopté par le comité des affaires fiscales qu'un site web ne peut à lui tout seul être considéré comme un établissement stable dès lors qu'il s'agit d'une simple combinaison de logiciels et de données numériques dépourvus de toute consistance matérielle. En revanche, la disposition d'un serveur, c'est-à-dire d'un équipement physiquement localisable, doit être regardée comme constitutive d'un établissement stable. **Dans cette dernière situation, l'imposition des bénéfices de l'entreprise dans l'Etat où elle possède un serveur est toutefois subordonnée à la condition que l'activité conduite par l'intermédiaire de cet équipement ne présente pas seulement un caractère préparatoire ou auxiliaire.** Comme il l'a déjà été indiqué à l'auteur de la question, la France soutient activement l'ensemble des initiatives multilatérales dont l'objet est de définir des normes universellement reconnues pour l'imposition des activités de commerce électronique. De ce point de vue, la nouvelle grille d'analyse proposée par l'OCDE apparaît comme un outil particulièrement utile d'interprétation des conventions fiscales bilatérales. Cela étant, il s'avère

indispensable de compléter ces principes directeurs afin de lever les ambiguïtés auxquelles peut donner lieu la référence au caractère préparatoire ou auxiliaire des activités conduites par l'intermédiaire d'un serveur qu'ils préconisent. En effet, la question de savoir si les fonctions d'un équipement de cette nature représentent ou non une partie essentielle et notable des activités de l'entreprise se révèle difficile à cerner. C'est pourquoi le comité des affaires fiscales a admis que certains pays puissent préférer recourir à une règle claire et sûre plutôt qu'à une approche au cas par cas. **En ce sens, la France entend continuer à présumer, qu'à défaut de la présence sur place de personnel d'exploitation un serveur ne joue en général qu'un rôle préparatoire ou auxiliaire dans le fonctionnement de l'entreprise et ne peut donc constituer un établissement stable.** Ce critère de la présence humaine ne sera écarté par l'administration que dans les situations exceptionnelles où il apparaîtra possible de démontrer que les fonctions typiques liées à une vente (telles que, par exemple, la conclusion de contrats avec les clients, le traitement du paiement et la fourniture en ligne du service) sont effectuées de manière complètement automatique par l'équipement informatique là où il est installé. Fondée uniquement sur la prise en compte d'éléments objectifs, cette solution présente le mérite d'offrir le maximum de sécurité juridique aux entreprises qui souhaitent développer leur activité sur le réseau Internet.

L'arrêt CE 13 juillet 1968 n° 66503 RCM

De même, l'administration essaie de trouver une parade en analysant un arrêt de 1968 concernant radio monte carlo dont le siège était à Monaco

[Conseil d'Etat, 8 SS, du 13 juillet 1968, 66503, publié au recueil Lebon](#)

À ce propos, est éventuellement transposable au cas du commerce électronique une vieille décision jugeant

« Qu'exerce en France une activité commerciale une entreprise étrangère qui recueille des ordres d'annonces publicitaires émanant de clients français et destinées à être diffusées en France par radio à destination des auditeurs français »

(CE 13-7-1968 n° 66503).

Nouvelles règles de répartition du droit d'imposer

La définition conventionnelle actuelle de l'établissement stable (modèle OCDE) ne permet pas l'imposition en France du bénéfice des entreprises de l'économie numérique. En effet, les règles nationales et internationales de territorialité de l'impôt ne sont pas adaptées au caractère immatériel des facteurs de production et des échanges dans l'économie numérique.

la négociation d'une convention multilatérale tant au sein de l'UE qu'au sein de l'OCDE afin d'inclure une définition autonome de l'établissement virtuel qui permettrait d'attribuer le pouvoir d'imposer les entreprises du numérique à d'autres Etats qu'aux seuls Etats où ces entreprises sont physiquement établies. est seulement envisagée ainsi qu'une renégociation des conventions fiscales bilatérales. Cette renégociation viserait principalement et prioritairement les conventions bilatérales liant la France à l'Irlande et au Luxembourg, territoires sur lesquels les grandes entreprises de l'économie numérique ont leur siège européen.

Par ailleurs, et en parallèle aux efforts de renégociation, l'administration fiscale a reçu pour mission de mettre en évidence, sur la base des règles en vigueur, les établissements stables dont disposent les sociétés étrangères du numérique au sein de leur filiale française (installation fixe d'affaires ou agent dépendant).

Nouvelle taxe incitative (envisagée pour la loi de finances pour 2014)

Le rapport préconise la création d'une nouvelle taxe assise sur le nombre de comptes utilisateurs, qui auraient les caractéristiques suivantes :

Champ d'application : seraient concernées les entreprises, quel que soit leur Etat d'établissement, qui exploitent des données qu'elles collectent auprès d'utilisateurs localisés en France. Seules les données issues du suivi régulier et systématique de l'activité des utilisateurs seraient concernées. La taxe ne s'appliquerait cependant qu'au-delà d'un seuil exprimé en nombre d'utilisateurs, en distinguant les utilisateurs identifiés des utilisateurs anonymes.

Un tarif unitaire par utilisateur serait déterminé en fonction du positionnement de l'entreprise sur une grille de comportement. Plus le redevable adopte des comportements « conformes » dans sa pratique de collecte, de gestion et d'exploitation de données, moins le tarif unitaire serait élevé (il irait jusqu'à s'annuler).

Des pratiques « conformes » seraient, par exemple, une information complète de l'utilisateur sur la nature des données collectées (notamment sur ses traces de navigation), le recueil de son consentement de manière claire et accessible, un accès simple aux données personnelles depuis l'interface principale, une interface lisible par les logiciels de protection des données personnelles, la possibilité de portabilité des données personnelles de l'utilisateur en cas de fermeture du compte ou la possibilité de ménager un accès, sous le contrôle de l'utilisateur, aux données à des tiers qui proposeraient de nouveaux services

A l'inverse, des pratiques « non-conformes » seraient, par exemple, une information insuffisante sur la collecte ou une interface peu ergonomique pour accéder aux données et les rectifier.

La progressivité de la taxe en fonction des comportements des contribuables permettrait d'assurer sa constitutionnalité. En effet, une taxe assise sur la quantité de données collectées par les entreprises ne respecterait pas le principe d'égalité devant l'impôt, qui suppose que la charge fiscale soit en rapport avec la capacité contributive du contribuable, la quantité de données collectées ne reflétant pas nécessairement le profit réalisé par le contribuable.

En revanche, cette taxe serait valable si elle a pour finalité d'inciter les redevables à adopter un comportement « conforme » à des objectifs d'intérêts général. Selon le rapport, cette nouvelle taxe se rapprocherait, dans son esprit, de la taxe générale sur les activités polluantes ou de la « taxe carbone ».

¹ Source : communiqué de presse du 4 décembre 2007 de Jean-Claude Juncker relatif à l'accord intervenu au Conseil « Affaires économiques et financières » sur le paquet TVA (http://www.gouvernement.lu/salle_presse/actualite/2007/12/04-ecofin/index.html).

² la proposition de résolution n° 580 (2010-2011) présentée le 7 juin 2011 par Pierre Bernard-Reymond et le rapport n° 711 (2010-2011) présenté par Philippe Marini sur la directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (E6136).

³ « Le groupe du moteur de recherche Google a annoncé, jeudi 19 juillet, un bénéfice net en hausse de 11 % à 2,5 milliards de dollars (2 milliards d'euros) au deuxième trimestre, meilleur qu'attendu. Google, qui a récemment racheté Motorola Mobility, affiche un chiffre d'affaires global de 12,21 milliards de dollars (9,94 milliards d'euros) sur le trimestre, en hausse de 35 %. Les résultats de Google sont une nouvelle fois tirés par la publicité, qui représente 90 % des recettes du groupe. Le chiffre d'affaires provenant de l'international s'élevait à 5,96 milliards de dollars (4,9 milliards d'euros) pour le trimestre en revue » (www.lemonde.fr - 20 juillet 2012).

⁴ * ⁵² Source : CE, arrêt du 14 février 1944, req. n° 67442, RO, p.38.

⁵ * Au surplus, il convient également de souligner que, même si cette jurisprudence du Conseil d'Etat a été confirmée à plusieurs reprises en 1989 et 1991, elle concernait des situations où des entreprises françaises ont fait valoir à bon droit qu'elles échappaient à l'impôt sur les sociétés à raison des opérations qu'elles effectuent à l'étranger, même en l'absence de tout établissement hors de France ou de représentant qualifié à l'étranger, dès lors que celles-ci forment un cycle commercial complet et se détachent, par leur nature ou leur mode d'exécution, des opérations faites en France. Selon cette jurisprudence, les opérations qu'une société française réalise à l'étranger dans le cadre d'un cycle commercial complet sont imposables à l'impôt sur les sociétés si elles n'apparaissent pas détachables de celles effectuées en France (source : www.doc.impots.gouv.fr). A ce jour, aucune décision ne s'est appliquée au cas de sociétés étrangères pour lesquelles la notion de cycle commercial complet aurait été admis à raison d'opérations effectuées en France.