

ACCUEIL | SOUVERAINÉTÉ DE L'ÉTAT ET DÉTERRITORIALISATION / A-TERRITORIALISATION DE L'IMPÔT

Souveraineté de l'État et déterritorialisation / a-territorialisation de l'impôt



RÉSUMÉ

La souveraineté fiscale de l'État est fortement mise à l'épreuve par un nouveau modèle économique intégrant globalisation des échanges et intelligence artificielle. D'où l'urgence de dispositifs fiscaux adaptés.

La BaseLextenso

Il semble bien établi qu'il existe des liens étroits entre souveraineté fiscale et souveraineté politique. Il suffit de rappeler que l'impôt a été à l'origine de l'État et qu'il en est depuis des siècles l'attribut par excellence. C'est aussi la raison pour laquelle on peut se demander ce que serait une souveraineté politique, et donc un pouvoir politique – on pense à celui de l'État – si ce pouvoir n'avait pas la capacité de créer et de mettre en œuvre un système fiscal. À cette interrogation s'en ajoute une autre qui est de savoir si, compte tenu des évolutions contemporaines, cette capacité fiscale est toujours aussi effective. Dans le monde en pleine transformation qui est le nôtre et au sein duquel les États et les systèmes fiscaux subissent des mutations considérables qu'en est-il réellement de l'avenir du couple État-impôt? Qu'en est-il de l'avenir de la souveraineté fiscale de l'État?

Un premier constat s'impose. Quelle que soit la forme de l'État, qu'il soit unitaire ou fédéral, la souveraineté fiscale ne s'exerce pas sans limites, au plan interne comme au plan externe. Ainsi, le droit de lever l'impôt, d'opérer une ponction sur les budgets privés au profit des budgets publics, est certes toujours un droit exorbitant, une prérogative de puissance publique. Cependant, dans les démocraties contemporaines, ce droit ne relève pas d'un pouvoir absolu, il s'exerce dans un cadre juridique et territorial dont les normes s'imposent au législateur.

Mais les contraintes juridiques ne sont pas les seules qui limitent la souveraineté fiscale de l'État. Il en existe nombre d'autres, comme celles qui relèvent de la sociologie des contribuables et qui ont trait plus particulièrement aux difficultés à faire accepter l'impôt à des redevables parfois réticents à s'acquitter de leur

dette fiscale.

Outre ces limites internes, l'exercice de la souveraineté fiscale est confronté de nos jours à des défis d'ampleur au plan externe au nombre desquels la mondialisation de l'économie et la révolution numérique sont parmi les plus aigus. L'essor des activités transnationales, la mobilité accrue des personnes, la dématérialisation des opérations, tous ces facteurs viennent heurter de plein fouet voire même mettre en échec la capacité des États de lever l'impôt sur leur territoire.

En définitive, il faut bien constater un décalage croissant entre la rapidité des mutations économiques et les systèmes fiscaux en vigueur conçus dans un contexte très différent.

D'une manière générale, et l'observation concerne peu ou prou tous les pays, la souveraineté fiscale des États est fortement mise à l'épreuve par le développement d'un nouveau modèle économique intégrant globalisation des échanges et intelligence artificielle. On assiste ainsi à une potentielle remise en cause de la souveraineté fiscale des États, un phénomène que nous essaierons en premier lieu d'identifier (I). Nous nous efforcerons ensuite d'évaluer le bien-fondé et la pertinence des réponses qui y sont apportées (II).

I. – UNE REMISE EN CAUSE DE LA SOUVERAINÉTÉ FISCALE DES ÉTATS

Le développement exponentiel d'une économie qui s'est globalisée et qui tend à se fondre dans le monde du numérique est à l'origine d'une évolution vers une profonde remise en cause de la souveraineté fiscale des États. Il en résulte notamment un décalage croissant entre le nouveau contexte économique et des principes et des règles fiscales datant d'une autre époque.

Ce décalage a été souligné par la Commission européenne qui a rappelé que « *d'une manière générale, les revenus des sociétés sont imposés au niveau national, alors que l'environnement économique est de plus en plus marqué par la mondialisation, la mobilité et le numérique* »¹. La Commission a poursuivi ses remarques en relevant que « *la communauté internationale a récemment pris conscience du fait que les règles actuelles en matière de fiscalité des entreprises ne sont plus adaptées au contexte moderne* » et en mettant ainsi implicitement en évidence le caractère tardif de la prise de conscience du phénomène.

A. Le nouveau contexte économique génère des conséquences sans précédent qui affectent le territoire de la fiscalité².

J'en relèverai trois :

1. Les entreprises les plus importantes, mais aussi des entreprises moyennes, voire même des particuliers n'ont plus de frontières, ni matérielles ni virtuelles. Les activités s'organisent de manière horizontale au sein de l'espace international au-delà de toute attache nationale et ce d'autant plus aisément que la richesse est produite sur la base d'un capital immatériel qui se substitue rapidement et à grande échelle au capital matériel.

2. La valeur économique prend dans ce cadre un autre sens en étant déterminée par des échanges de données qui concernent progressivement la quasi-totalité des individus et des entreprises³. Cette situation conduit à s'interroger sur la pertinence des principes et dispositifs fiscaux et tout particulièrement, on va y revenir, sur la territorialité de l'impôt.

3. Par ailleurs, le développement sans précédent et à très grande allure de l'intelligence artificielle⁴ qui est au cœur de ces mutations est à la source d'une dynamique du changement qui ne permet plus d'envisager qu'un modèle économique ou social soit stable sur le long terme voire même le moyen terme.

B. Dans ce contexte, la souveraineté fiscale est confrontée à un enjeu d'une ampleur considérable.

Après avoir dû faire face à un phénomène de déterritorialisation/reterritorialisation avec les délocalisations/relocalisations d'entreprises⁵, elle est maintenant aux prises avec un nouveau défi qui peut d'ailleurs se combiner avec le précédent. Il s'agit cette fois d'une a-territorialisation, d'une disparition du territoire, qui se caractérise par une circulation de la matière imposable et des localisations très éphémères favorisées par les technologies de l'information et de la communication. L'évitement de l'impôt sous toutes ses formes s'en trouve amplifié comme jamais.

Ce phénomène d'a-territorialisation s'inscrit bien entendu, comme celui de déterritorialisation, dans le processus de mondialisation de l'économie qui a pris une ampleur considérable depuis la fin des années 1960. C'est du reste à partir de cette date que les administrations fiscales ont découvert l'insuffisance de leurs moyens administratifs et juridiques face à une évasion fiscale dépassant les frontières nationales⁶. Le mouvement de déterritorialisation d'entreprises cherchant maximiser leur productivité et leurs résultats n'a fait que s'amplifier d'année en année en lien avec la croissance des échanges internationaux. La concurrence fiscale parfois féroce entre les États qui s'en est suivie pour tenter de localiser les entreprises sur leur territoire n'a pas été sans aggraver leurs équilibres budgétaires déjà affectés par la crise économique ayant pris naissance dans la seconde moitié des années 1970.

L'explosion du numérique et la dématérialisation des transactions et des équipements ont toutefois donné une amplification considérable au mouvement de délocalisation des activités économiques. Nombre d'entreprises, et pas seulement celles qui comme les GAFAM⁷, se situent à la pointe du nouveau modèle économique, bénéficient désormais d'une liberté de circulation quasi-totale. Celle-ci ne débouche pas sur une déterritorialisation comme jusqu'alors mais sur une autre figure, celle d'une a-territorialisation qui s'appuie sur une multitude d'acteurs très mobiles et organisés en réseaux d'échanges de données. Ce monde où s'entremêlent le réel et le virtuel est un monde difficile à saisir. C'est bien la raison pour laquelle il est urgent de déterminer des dispositifs fiscaux qui lui soient adaptés.

II. – L'URGENCE DE DISPOSITIFS FISCAUX ADAPTÉS : QUELLES PROPOSITIONS, QUELLES PERSPECTIVES, QUELLE PERTINENCE ?

On le sait, le droit fiscal est très étroitement lié aux évolutions économiques. Or son contenu aujourd'hui correspond en grande partie à une réalité qui tend à disparaître. Il est donc nécessaire d'en revoir les principes, spécialement celui de territorialité de l'impôt⁸ qui est mis à mal tant avec la globalisation de l'économie qu'avec sa numérisation. L'enjeu est en effet de trouver les moyens de reterritorialiser la matière imposable, en particulier les résultats taxables à l'impôt sur les sociétés, un impôt qui est particulièrement

menacé.

C'est dans ce sens que s'inscrivent d'une part le projet de reterritorialisation de l'impôt sur les sociétés, porté par la Commission européenne avec le projet ACCIS (Assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés), d'autre part les propositions de l'OCDE dans le cadre de ses travaux sur le BEPS, c'est-à-dire principalement sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices⁹.

A. Le projet ACCIS

Ce projet qui constitue un premier pas vers un modèle fiscal plus adapté au contexte économique contemporain est porté au niveau de l'Union européenne mais également au niveau mondial par certains auteurs.

1°) Le projet porté au niveau européen

La Commission européenne a présenté en 2011 un projet d'Assiette Commune Consolidée pour l'impôt sur les sociétés. Ce projet, qui avait fait l'objet de nombreuses réflexions¹⁰ plusieurs années auparavant, était simple en apparence. Il visait à instituer sur le territoire de l'Union une assiette commune à toutes les entreprises pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le bénéfice qui était dégagé devait ensuite être réparti entre les États et taxé en leur sein au taux qui leur est propre.

Au-delà de faciliter les formalités pour les entreprises, l'objectif du projet était avant tout de lutter contre les pratiques d'optimisation fiscale à l'intérieur de l'Union européenne qui constituent un obstacle à la libre concurrence¹¹. Il était attendu de l'unification des règles d'assiette qu'elle supprime les capacités ou les incitations d'évasion qu'offrent des normes fiscales qui varient d'un État à un autre. Cependant, le projet a été abandonné, aucun accord entre les États n'ayant pu être trouvé. La logique du « formulary apportionment » sur laquelle il reposait présentait en effet un certain nombre de difficultés. Parmi elles, l'obtention d'un consensus entre les États membres n'était pas le moindre obstacle en raison des modifications de la législation fiscale¹² que le projet impliquait ainsi que des conséquences budgétaires qu'à priori il est difficile d'évaluer¹³.

Les choses n'en sont pas cependant restées là. La concurrence fiscale au sein de l'Union, la nécessité pour les États confrontés à des difficultés budgétaires de mobiliser au mieux leurs recettes fiscales mais aussi une actualité fiscale marquée par plusieurs affaires spectaculaires ayant, on s'en souvient, défrayé la chronique¹⁴ en sont à l'origine. Ce qui a donné lieu à un nouveau projet d'ACCIS. Il est notamment apparu indispensable pour le bon fonctionnement du marché intérieur européen¹⁵ que l'ensemble des pays membres s'accordent d'abord sur une assiette commune puis sur les règles d'une consolidation des résultats au niveau du groupe pour enfin aborder la question de la répartition des bénéfices entre eux.

Une nouvelle version du projet a donc été présentée par la Commission au Conseil¹⁶ le 25 octobre 2016 après qu'ait été préalablement proposé le 17 juin 2015 un plan d'action relatif à la fiscalité des entreprises qui comprenait la reprise d'ACCIS.

Tirant les leçons de la tentative avortée de 2011, cette seconde version comporte une démarche en *deux étapes*, la première consistant à mettre en place une assiette commune, la seconde à instituer une consolidation des résultats et à définir une clef de répartition des bénéfices entre les États.

• ***Une assiette commune***

Je rappellerai le constat suivant : l'évaluation du résultat fiscal varie selon les États. Les différences sont d'autant plus grandes qu'il n'existe pas d'obligation pour les entreprises d'adopter des normes comptables communes telles que les normes IFRS. Dans la plupart des pays le résultat comptable constitue la base du résultat fiscal.

L'objectif dans le cadre d'ACCIS est donc de définir des règles de détermination du bénéfice imposable communes aux entreprises concernées (par exemple en matière de taux d'amortissement et de charges déductibles). Ainsi les normes du pays d'implantation ne seraient plus applicables ce qui a pour conséquence d'étendre l'espace fiscal de l'entreprise au territoire européen.

• ***Les entreprises concernées***

Le champ d'application de ce régime commun est limité. Selon le projet seules seraient obligatoirement concernées les entreprises dont le chiffre d'affaires consolidé excède 750 millions d'euros¹⁷, les autres ayant toutefois la faculté d'opter. Le choix ainsi fait a manifestement pris en compte que l'application généralisée d'une directive modifiant les normes nationales pourrait être vécue pour nombre d'États comme une véritable révolution fiscale difficile à gérer.

• ***La consolidation des résultats au niveau du groupe***

Dans la nouvelle version du dispositif, la consolidation des résultats constitue une seconde étape dans la mise en œuvre d'ACCIS. Elle intervient *après qu'aient été décidées les règles communes d'assiette*. Les deux phases restent néanmoins autonomes. Ainsi l'assiette peut être utilisée indépendamment d'un accord sur les règles de consolidation.

• ***La répartition entre États***

Les bénéfices imposables seraient répartis entre ceux des États membres dans lesquels les sociétés visées par le régime sont présentes. La clef de répartition prévue prend en compte un certain nombre d'éléments réalisés ou situés sur le territoire des pays concernés tels que les ventes, la main d'œuvre ou les immobilisations corporelles¹⁸. Avec un tel dispositif la question de savoir s'il existe ou non un établissement stable ne se pose plus.

• ***La taxation des bénéfices répartis***

On l'a dit, chaque État applique à la part de bénéfice lui revenant le taux de l'IS en vigueur sur son territoire. La compétence fiscale des États est partiellement préservée par ce biais et donc leur souveraineté.

Ainsi, on peut estimer qu'au cas où la proposition d'ACCIS viendrait à être mise en œuvre, un premier pas serait franchi vers une transition de la fiscalité vers un modèle correspondant mieux au contexte économique contemporain.

2°) Le projet d'ACCIS au niveau mondial

Si le projet d'ACCIS est principalement présent dans le cadre de l'Union européenne son extension au niveau mondial figure également comme une voie potentielle. En effet, au regard de l'acuité croissante du problème posé par l'évasion fiscale ainsi que de la difficulté elle-même croissante de taxer des bénéfices de plus en plus

volatils compte tenu des différences des règles d'imposition entre États, il peut paraître logique que le projet d'ACCIS soit étendu au niveau international¹⁹.

Il conviendrait donc dans cette perspective d'organiser entre les pays une répartition des bénéfices réalisés, cette fois au niveau mondial. Le territoire fiscal s'étendrait ainsi à l'échelle internationale et le partage des bénéfices serait universalisé.

Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, « *ce système permettrait de faire effectivement respecter le pouvoir de chaque État d'imposer les bénéfices résultant d'activités sur son territoire, ce que ni le principe de territorialité ni le principe de mondialité ne sont parvenus à garantir* »²⁰.

On notera que les partisans d'un partage proportionnel du bénéfice mondialisé avancent des arguments identiques à ceux évoqués pour l'ACCIS européen en ajoutant que le processus d'inclusion est quasiment parfait car il se confond avec une économie elle-même mondialisée.

3°) Quelle pertinence du projet d'ACCIS ?

Il est nécessaire de s'interroger sur la pertinence et l'avenir à court ou moyen terme d'un tel projet compte tenu de la diversité des fiscalités nationales ainsi que des bouleversements provoqués par l'explosion du numérique.

Ce n'est plus en effet la question de la déterritorialisation qui est première même si elle demeure encore présente, mais celle, on l'a dit, de l'a-territorialisation.

En effet, avec le développement de l'économie numérique la notion de territoire fiscal prend un autre sens ou plutôt perd son sens initial fondé sur une définition physique offrant un cadre matériel à la fiscalité. Elle « *remet en cause notre conception de la création de valeur* »²¹ et se caractérise, selon un rapport datant de 2013²², par « *une extrême volatilité, une utilisation intensive des données, des effets de réseaux qui démultiplient le nombre d'utilisateurs des plateformes, le développement de monopoles ou d'oligopoles* »²³. Ainsi, on peut en conclure que le phénomène est appelé à s'étendre puisque, progressivement, c'est le monde de l'entreprise tout entier qui se trouve entraîné dans le tourbillon de la révolution numérique²⁴.

Du reste son impact a été parfaitement mis en évidence par l'OCDE, notamment dans le cadre de son projet visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

B. De l'« établissement stable virtuel » à la « présence économique significative »

Compte tenu d'une matière imposable de plus en plus mobile et volatile., une révision de la notion d'établissement stable qui date des années 1920 paraît logiquement indispensable On peut en effet douter de l'efficacité de cette notion si l'on considère que les critères qui l'ont fondée répondaient à un besoin de territorialiser des activités taxables réalisées par des sociétés dont la production de biens ou de services reposait essentiellement sur des équipements matériels. Or sa vétusté apparaît aujourd'hui clairement face à des firmes qui s'inscrivent dans le cadre de l'économie numérique.

Les États sont aujourd'hui face à des entreprises dont la production de valeur est fondée sur des transactions immatérielles et donc sans un réel besoin économique de se fixer sur tel ou tel territoire. Dans ce cas de figure, le recours à la notion d'établissement stable, une notion apparue en lien avec la mobilité internationale croissante des entreprises dès le milieu du XIX^e siècle, peut sans doute sembler plus que

jamais essentiel. Mais d'un autre côté, on peut se demander si cette notion peut toujours constituer une réponse pertinente ou et si elle ne doit pas être modernisée.

L'OCDE a publié le 11 juillet 2017 un projet de mise à jour de son Modèle de convention fiscale répondant notamment à cette question. Certaines des modifications proposées étaient déjà présentes dans le paquet BEPS et figurent dans la Convention multilatérale pour sa mise en œuvre signée par les représentants des États²⁵ le 7 juin 2017²⁶. Ces mesures visent essentiellement, à « éviter artificiellement la qualification d'établissement stable par des accords de commissionnaire et autres stratégies similaires ».

Il faut toutefois s'interroger sur l'efficacité des dispositions proposées dans une économie où, on l'a dit, prédomine l'immatériel et au sein de laquelle gravitent des entreprises d'une grande mobilité et dont les bénéficiaires sont eux-mêmes particulièrement volatils. La notion d'établissement stable demeure en effet dominée par une conception matérielle de l'entreprise. C'est précisément pour sortir de cette difficulté qu'en France, le Conseil national du numérique (CNN), dans un avis de 2012²⁷, a évoqué le concept d'établissement stable virtuel, relayant à travers ce dernier des travaux effectués par l'OCDE de 1999 à 2004.

Ce concept impliquerait de créer un « équivalent électronique » de l'établissement stable qui pourrait être qualifié d'« installation fixe d'affaires virtuelles », l'agent dépendant devenant quant à lui une « agence virtuelle ». Cette notion qui n'a pas été à ce jour retenue est toutefois source de nombreux problèmes non résolus, notamment ceux concernant sa qualification juridique²⁸.

Si l'on admet que le développement de l'économie numérique est appelé à s'étendre inéluctablement à l'ensemble des entreprises, il faut convenir qu'une présence physique constante sur le territoire d'un pays sera de moins en moins nécessaire pour nombre d'activités. Dans cette perspective, il pourrait être plus approprié de se situer sur un terrain plus économique en faisant appel à la notion de « présence économique significative »²⁹ de l'entreprise au sein d'un État. Le concept permettrait de tenir compte de sa place dans la vie économique de ce dernier, ce qui justifierait la taxation de ses activités localisées au lieu où se trouve la clientèle. Mais de nombreuses questions demeurent posées, notamment celle, cruciale, de déterminer un critère permettant de définir la « présence économique significative ».

*

**

On doit saluer les efforts d'adaptation des dispositifs fiscaux déployés notamment par l'UE et l'OCDE, qui sont assurément indiscutables et les propositions tout à fait importantes et fondées. Le défi est en effet immense. L'urgence d'y apporter une réponse adaptée est pressante pour les États qui pour nombre d'entre eux ont à faire face à des défis budgétaires considérables. Certes, les efforts déployés sont bien réels. Il reste que l'extrême rapidité d'évolution des possibilités offertes par l'intelligence artificielle à laquelle s'oppose la lourdeur du système de décision politique international³⁰ fait courir le risque d'une transition non maîtrisée vers un modèle fiscal réduisant à minima les moyens du secteur public, ce qui ne serait une bonne chose ni pour ce dernier ni pour le développement économique.

Dans l'hypothèse où les réponses viendraient à tarder, une orientation de type contractuel n'est pas à exclure, les entreprises s'inscrivant dans le nouveau « modèle d'affaires » et les États pouvant être tentés de privilégier des accords particuliers sur le montant de l'impôt dû, comme c'est d'ailleurs déjà le cas. Si une telle direction devait se généraliser, cette *digital tax* issue d'une négociation signifierait non seulement la fin du principe de pleine concurrence mais mettrait également à mal le principe du consentement à l'impôt. Une porte serait

alors grande ouverte à l'optimisation fiscale pour les géants du web entraînant à leur suite beaucoup d'autres entreprises.

- 1-** * Docteur en droit, Avocat au barreau de Paris.
- 2-** 1. Proposition de directive du Conseil COM (2016) 683 finals du 26 oct. 2016.
- 3-** 2. Les montants d'impôt sur les sociétés acquittés en France par les grandes entreprises du numérique en attestent : Google : 6,70 M€ (2015), Facebook : 1,16 M€ (2016), AirBnb : 92 984 € (2016).
- 4-** 3. Cf. N. COLIN, H. VERDIER, *L'âge de la multitude*, Armand Colin, 2015.
- 5-** 4. Cf. D. CARDON, *À quoi rêvent les algorithmes ?*, Seuil, 2015.
- 6-** 5. Sur ce sujet cf. W. ANDREFF, « La déterritorialisation des multinationales : firmes globales et firmes réseaux », *Revue Cultures et conflits* N° 21-22, 1996.
- 7-** 6. Cf. O. SIVIEUDE, « La régulation fiscale internationale », in *Archives de philosophie du droit*, Tome 56-2013.
- 8-** 7. Google, Facebook, Amazon, Microsoft.
- 9-** 8. « Le territoire fiscal ne coïncide pas nécessairement avec le territoire national, c'est-à-dire les régions sous souveraineté française » comme le soulignent J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2016, 4^e éd., p. 734 et s. ; sur le principe de territorialité, voir aussi J.-J. BIENVENU, Th. LAMBERT, *Droit fiscal*, 4^e éd., PUF, 2010, p. 55 et s.
- 10-** 9. Actions 1 et 7 du BEPS.
- 11-** 10. Une réflexion sur le sujet avait été entreprise plusieurs années auparavant. Cf. J.-M. Weiner, "Formulary apportionment and group taxation in the European union : insights from the United States and Canada", *Taxation papers, Working paper N° 8*, mars 2005, European commission.
- 12-** 11. Et ce, dans la lignée des rapports Neumark (1962) et Rudding (1992), puis du code de conduite visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable (paquet Monti, 1^{er} déc. 1997).
- 13-** 12. Cf. *Review of comparability and of profit methods: revision of chapters I-III of the transfer pricing guidelines*. Center for tax policy and administration, OCDE, 22 juillet 2010.
- 14-** 13. Cf. *Compétition fiscale et projet d'une assiette commune de l'IS en Europe : quelle stratégie adopter ?*, EY, Mai 2016.
- 15-** 14. Comme par exemple les Panama papers ou encore les Luxleaks.
- 16-** 15. La proposition ACCIS est en conformité avec l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne selon lequel : « Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».
- 17-** 16. Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 25 oct. 2016 : « Pour la mise en place d'un système d'imposition des sociétés équitable, compétitif et stable dans l'Union européenne (COM(2016)682 finals). Proposition de directive du Conseil du 25 oct. 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (COM(2016)685 final). Proposition de directive du Conseil du 25 oct. 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (COM(2016)683 final).
- 18-** 17. Un conseil des ministres franco-allemand en date du 19 juin 2018 a proposé d'élargir le champ d'application à l'ensemble des entreprises.
- 19-** 18. Les immobilisations incorporelles ainsi que les actifs financiers sont exclus du fait de leur mobilité.
- 20-** 19. L'idée est d'ailleurs évoquée depuis les années 1970 dans le cadre de l'OCDE.
- 21-** 20. Conseil des prélèvements obligatoires, « Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte », Décembre 2016, Rapport particulier n° 4 : « Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés » par B. LIGNEREUX, p. 119.
- 22-** 21. P. COLLIN, N. COLIN, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie du numérique*, Rapport au Ministre de l'Économie et des Finances, au Ministre du Redressement productif, au Ministre délégué chargé du Budget et à la Ministre déléguée chargée des Petites et Moyennes Entreprises, de l'Innovation et de

l'Économie du numérique, Paris, 2013.

23 - 22. *Op. cit.*

24 - 23. Cf. C. BENAVENT, *Plateforme*, FYP Editions, 2016.

25 - 24. « Même les PME sont maintenant en mesure de devenir des *“micro-multinationales”* exerçant des activités et employant des salariés dans une multitude de pays, sur des continents différents », in OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015, op. cit.*

26 - 25. Liste des États sur <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

27 - 26. La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices doit être ratifiée par chaque État.

28 - 27. Avis du Conseil national du numérique N° 8 du 14 févr. 2012.

29 - 28. V. L.-A. BOUVIER, « De la déterritorialisation à l'a-territorialisation de l'impôt : la taxation des bénéficiaires des sociétés face à la révolution numérique, RFFP, 2017, 139.

30 - 29. Cf. OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015*. Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéfices, *op. cit.*

31 - 30. Alors que les responsables politiques sont parfaitement conscients du problème. En témoigne la rencontre des pays du G5 (Allemagne, Espagne, France, Italie, Royaume Uni) du 28 avril 2014 qui « ont convenu de l'intérêt de travailler sur des interprétations flexibles des règles de territorialité actuellement en vigueur » et même « de ne pas s'interdire d'envisager, si cela apparaît nécessaire, l'adoption de notions nouvelles telles que la présence fiscale numérique (*Digital Tax Presence*) », Communiqué de presse du Ministère des Finances et des Comptes publics N° 020 du 28 avril 2014.

Vos outils pratiques



Imprimer



Enregistrer



Partager



Issu de Revue française de finances publiques - n°151 - page 19

Date de parution : 01/09/2020

Id : RFFP2020-151-004

Réf : RFFP sept. 2020, p. 19

Auteur :

Par **Laure-Alice Bouvier**

[Voir le sommaire de ce numéro](#)