



Les analyses du Centre Jean Gol

TAXER LES GAFAM



FÉDÉRATION
WALLONIE-BRUXELLES

Daniel Bacquelaine, Administrateur délégué du CJG
Axel Miller, Directeur du CJG
Corentin de Salle, Directeur scientifique du CJG

2020

Avenue de la Toison d'Or 84-86
1060 Bruxelles
Tél. : 02.500.50.40
cjg@cjg.be
www.cjg.be

TAXER LES GAFAM

INTRODUCTION

La fiscalité internationale n'a guère évolué ces dernières années. Elle est restée bloquée sur une vision « matérielle » ou « physique » de l'entreprise – et n'a que peu (ou pas) pris en compte le développement de l'économie numérique. Aujourd'hui, la situation n'est simplement plus tenable.

Plus personne ne comprend qu'une entreprise - comme Amazon - qui cannibalise des secteurs économiques entiers d'un pays (par exemple, le secteur de la vente) ne soit pas soumise aux mêmes règles fiscales que ses concurrents directs, c'est-à-dire les commerçants « locaux », qu'ils vendent en ligne ou dans des magasins physiques.

Nous commencerons par exposer le problème, pour ensuite donner quelques chiffres et, enfin, nous proposerons une piste de solution.



amazon pickup & returns

I. SITUATION ACTUELLE

Dans l'écrasante majorité des pays, le principe de base est la taxation des revenus mondiaux des entreprises. Ce principe signifie qu'une entreprise paie de l'impôt dans le pays où elle est établie, quelle que soit la provenance de ses bénéfices. Ainsi, une société belge qui vend des meubles à l'étranger paie en principe en Belgique l'impôt des sociétés sur le produit de ses ventes.

Ce principe est toutefois de nature à créer des situations de double imposition. En effet, lorsqu'une société belge vend des produits à l'étranger, le pays étranger considère généralement que cette société a une présence taxable dans son pays. En d'autres termes, il considère que ladite société est partiellement établie chez lui, et qu'il a donc le droit de taxer les revenus générés par cette succursale – quelle que soit la taxation dans le pays d'établissement de la société.

C'est par exemple le cas de la Belgique qui taxe :

- les sociétés résidentes sur la base de leurs revenus mondiaux ; et,
- les sociétés étrangères actives en Belgique, à partir du moment où elles ont un « établissement belge ». Un établissement belge est « *toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou en partie de son activité professionnelle en Belgique* » (art. 229, §1, du code des impôts sur les revenus).

Les établissements belges sont soumis à l'impôt des non-résidents sociétés en Belgique.

Il faut toutefois remarquer que, pour avoir un établissement belge, une société doit avoir une installation fixe en Belgique. Une société du numérique n'a en principe pas de présence physique et peut dès lors échapper à l'impôt dans le pays de destination. Pour les sociétés « classiques » par contre (par exemple, les magasins physiques), ce critère permet de capturer une partie de la base taxable dans le pays dans lequel sont exercées les activités (en l'occurrence, la Belgique).

La combinaison entre (i) taxation des revenus mondiaux dans le pays d'établissement et (ii) taxation des établissements étrangers fait naître un risque de double imposition : la vente d'un meuble par une société belge à l'étranger pourrait être taxée tant dans le chef de la société en Belgique que dans le chef de la succursale à l'étranger.

Ce risque de double imposition est évidemment de nature à freiner le commerce international. Si rien n'est fait, la société belge n'est en effet que peu encouragée à développer directement des activités à l'international. Il n'y a pas d'intérêt pour une société de réaliser des ventes à l'étranger si ces ventes sont soumises à une double imposition, diminuant d'autant son bénéfice net et donc sa rentabilité.

Pour pallier ce problème, les Etats ont conclu entre eux des « conventions préventives de double imposition » (les « CPDI »). Ces conventions sont des instruments de droit international signés bilatéralement entre Etats, sur la base d'un modèle (que chaque Etat est libre d'adapter) développé par l'OCDE. Comme leur nom l'indique, le but de ces conventions est de prévenir la double imposition en répartissant notamment le pouvoir d'imposition entre Etats sur les sociétés qui auraient des activités dans les deux pays.

En matière de taxation des sociétés, le modèle standard de l'OCDE fonctionne de la manière suivante :

- « *les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* » (art. 7, 1., du modèle standard de l'OCDE)

En résumé : **les sociétés sont imposables dans l'Etat où elles sont établies, à moins qu'elles n'aient un établissement stable dans un autre Etat où elles exercent des activités ;**

- un **établissement stable** est défini comme « *une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité (...)* L'expression « établissement stable » comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) une usine, e) un atelier et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » (art. 5, 1. et 2. du modèle standard de l'OCDE).

La notion d'« établissement stable » désigne en premier lieu une installation fixe et matérielle, qui est difficilement conciliable avec l'économie numérique – soit toutes les activités online qui ne nécessitent pas l'ouverture par exemple d'un « magasin physique » dans le pays de destination.

La combinaison de ces différentes règles juridiques fait qu'une société peut faire du commerce en ligne dans un autre Etat, tout en échappant à la taxation dans le pays de destination. Il lui « suffit » en effet de démontrer qu'elle n'a pas d'établissement (soit d'installation physique) dans ce pays.

Cette règle permet théoriquement à une société de s'établir dans un pays offrant un régime fiscal avantageux et de réaliser ses ventes dans un autre Etat, sans y payer d'impôt, à condition d'avoir accès à la convention préventive conclue par son pays d'établissement et l'Etat dans lequel elle exerce ses activités.

2. CHIFFRES

Il est **très difficile – voire impossible – d’obtenir des chiffres très précis** sur le manque à gagner dans les différents pays en raison de l’absence de taxation des activités numériques.

Les principales sources que nous avons trouvées sont les suivantes :

- dans une étude de 2018, la Commission européenne reprenait le tableau ci-dessous.

Selon cette source, les sociétés du numérique (qui adoptent des planifications fiscales agressives) arriveraient à réduire leur taux de taxation de manière significative.

Nous comprenons que cette étude ne prend que le cas des sociétés qui utiliseraient de manière optimal les régimes les plus favorables en matière d’exploitation des droits intellectuels à travers l’Europe. Il s’agit donc du « meilleur scénario » possible pour les géants du numériques (sans

savoir si elles parviennent vraiment toutes en pratique à utiliser de manière optimale les régimes les plus intéressants pour la taxation de leurs activités).

Converti en chiffre, **ce tableau entraine une perte de EUR 50-70 milliards pour les Etats européens¹ par an ;**

- la **France** a introduit une taxe GAFA de manière unilatérale. Son rendement pour 2019 était de **350 millions €²** ;
- **Attac** estime que si les GAFAM avaient payé l’impôt des sociétés en **France** sur « *la totalité de leurs bénéfices correspondants à leurs activités sur le territoire (...) en France* », ils auraient payé **623 millions € d’impôt des sociétés** ; et,
- en Belgique, le **CDH** a déposé une proposition de taxation des géants du numérique. Le rendement de cette taxe a été estimé à **100 millions €**.

Table (2): Effective average tax rates of different model companies

	Domestic company	Multinational group	Multinational group engaged in aggressive tax planning using most beneficial IP box regime
Traditional business model	20.9	23.2	16.2
Digital business model	8.5	9.5	-2.3

¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf.

² <https://www.lesechos.fr/economie-france/budget-fiscalite/350-millions-deuros-de-recettes-pour-la-taxe-gafa-1205423>.



3. PROPOSITIONS

De **nombreuses propositions** ont été faits ces dernières années pour soumettre les géants du numérique à la taxation dans les Etats où ils réalisent leurs activités. Parmi ces mesures, deux nous paraissent devoir être reprises :

INITIATIVE DE L'OCDE

L'OCDE négocie actuellement un package de mesures, appelées « **BEPS PILAR 1 AND 2** », destinées à taxer les **GAFAM** dans les Etats dans lesquels ils réalisent leurs activités.

De manière simplifiée, l'OCDE propose de taxer les géants du numérique non pas sur base des règles expliquées ci-dessus (soit taxation dans l'Etat de résidence avec taxation résiduelle dans l'Etat de l'établissement stable), mais **propose de répartir le bénéfice des multinationales du numérique dans les différents Etats dans lesquels elles réalisent leurs activités.**

Le pouvoir de taxation de leurs bénéfices serait réparti selon trois critères :

- « *Montant A – Une fraction du bénéfice résiduel attribuée à la juridiction de marché, calculée selon une approche fondée sur une formule appliquée au niveau du groupe d'entreprises multinationales (ou de la branche d'activité). Ce nouveau droit d'imposition peut s'appliquer indépendamment de l'existence d'une présence physique, en particulier pour les services numériques automatisés. Il reflète les bénéfices associés à la participation active et soutenue d'une entreprise à l'économie d'une juridiction du marché par l'exercice*

d'activités sur le territoire de cette juridiction ou à distance mais ciblant cette même juridiction, et constitue donc la principale réponse apportée par l'approche unifiée aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »³.

En résumé, il s'agit de déterminer pour chaque pays la quote-part exacte des bénéfices (taxables) d'un groupe multinational qui lui revient. Toute la question porte toutefois sur la manière de répartir ses bénéfices et donc sur les règles à prendre en compte pour les répartir ; ou,

- « *Montant B – Une rémunération fixe fondée sur le principe de pleine concurrence au titre de fonctions de référence de commercialisation et de distribution déterminées exercées dans la juridiction de marché* »

Pour certaines activités de routine (i.e. distribution et marketing), une rémunération de base serait calculée dans le pays dans lequel les ventes sont réalisées ; et,

- « *Montant C – La rémunération attribuée au titre du montant C couvre les éventuels bénéfices supplémentaires réalisés dès lors que les fonctions exercées sur le territoire de la juridiction de marché vont au-delà des activités de référence rémunérées au titre du montant B. Le montant C se caractérise également par l'accent porté sur le renforcement des mécanismes de règlement des différends. Le champ d'application du montant C, qui fait encore l'objet de discussions, est considéré comme essentiel à l'obtention d'un accord global sur le Premier Pilier* »

Il s'agit d'un montant technique destiné à résoudre par exemple les situations de double imposition.

³ Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, OCDE, 2020, p. 8.

Les principaux **problèmes** de ces règles OCDE sont :

- elles sont **extrêmement technique** et vont donc dans le sens d'une plus **grande complexité** de la fiscalité internationale ;
- **elles créent une différence de régime entre les multinationales (notamment du numérique) et les autres sociétés**. Cette différence pourrait laisser penser aux citoyens que ces sociétés bénéficient d'un régime de taxation « sur mesure ».

Ce régime, s'il est très complexe, ne permettra pas de rassurer les citoyens sur le fait que les sociétés, qu'elles que soient leurs domaines d'activité (numériques ou non) sont soumises au même régime fiscal que les sociétés belges.

Des problèmes de justice fiscale pourraient donc être posées – mêmes si rien ne garantit à ce stade que les entreprises soumises à ce régime dérogatoire paieraient moins (ou plus) d'impôt que les sociétés « traditionnelles » ; et,

- **ces règles nécessitent l'accord de tous les Etats membres de l'OCDE**. Or, la proposition est aujourd'hui bloquée par certains pays. Ces pays (par exemple, les Etats-Unis) refusent que leurs sociétés soient soumises à un régime fiscal d'exception, par exemple, en Europe.

Le président américain Trump avait ainsi opposé son veto à l'implémentation d'un tel régime, d'où le blocage de la proposition⁴ ;

INITIATIVE BELGE

Le CDH a déposé, le 10 juillet 2019, une proposition de loi relative aux règles d'imposition des bénéfices des sociétés ayant une présence numérique significative. Cette proposition de loi est en fait un recyclage d'une ancienne proposition de taxation des géants du numérique de la commission européenne, largement inspirée des propositions de l'OCDE.

De manière schématique, la taxe fonctionnerait comme suit ;

- *« les produits inclus dans le champ d'application de la taxe considérée (produits imposables) sont ceux provenant de la fourniture de l'un des services indiqués ci-après (services imposables) : (i) services consistant à placer sur une interface numérique de la publicité ciblant les utilisateurs de cette interface; ainsi qu'à transmettre des données recueillies sur les utilisateurs générées par les activités de ces utilisateurs sur les interfaces numériques et (ii) services consistant à mettre à la disposition des utilisateurs des interfaces numériques multi-faces, lesquels peuvent aussi être qualifiés de "services d'intermédiation", qui permettent aux utilisateurs de trouver d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux et qui peuvent aussi faciliter la réalisation de fournitures sous-jacentes de biens ou services directement entre les utilisateurs »* (art. 4 de la Proposition de loi) ;
- **seront seules soumises à la taxe les sociétés** dont « le montant total des produits au niveau mondial déclaré par l'entité pour le dernier exercice complet pour lequel un état financier disponible dépasse **750 000 000 euros**; et le montant total des produits imposables générés par l'entité dans l'Union durant cet exercice dépasse 5 000 000 euros » (art. 5 de la Proposition de loi) ;
- la **taxe devra être payée dans l'Etat où se situe les utilisateurs des services** décrits ci-avant ; et,
- la taxe serait de **3% du chiffre d'affaires** réalisé dans ledit Etat.

⁴ <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/us-treasury-secretary-tells-oecd-that-united-states-has.aspx>



Cette taxe revient donc à créer une taxe distincte sur certains services numériques offerts en Belgique par des sociétés étrangères.

Cette initiative pose toutefois question :

- **la proposition de loi ne permet pas de créer un *level playing field*** avec les acteurs belges mais simplement à taxer les géants du numérique (on parle de sociétés au chiffre d'affaires de 750 millions €) ;
- **la taxe est très difficile à mettre en œuvre** ; l'on voit en effet mal comment le SPF finances pourra en pratique contrôler que le revenu déclaré par les multinationales en Belgique correspond effectivement au chiffre d'affaires lié à leur activité numérique en Belgique.

La description particulièrement vague de ces activités ne paraît d'ailleurs pas garantir la sécurité juridique sur les services qui seront soumis à la taxe et ceux qui ne le seront pas ;

- à cet égard, certains pourraient s'étonner du fait que **cette taxe ne concerne que certains services numériques. De manière surprenante, des services comme le e-commerce échappe totalement à la proposition** ; et,
- **les seuils paraissent très élevés** ; si un acteur vend pour 40 millions € de produits en Belgique c'est un très grand acteur – or, il ne remplira pas les seuils de 5 millions € en Belgique et de 750 millions € de chiffre d'affaires mondial de la proposition du CDH.

Ces seuils s'expliquent par le fait que la taxe, telle qu'elle est conçue, est très compliquée à mettre en place. Le CDH cherche donc à éviter que des « petits acteurs » soient soumis à cette taxe.

4. NOUVELLE PROPOSITION

PRINCIPE

A l'inverse des propositions reprises ci-dessus, nous sommes d'avis qu'il faut mettre en place une taxe qui réponde à plusieurs objectifs :

- **la taxe doit être la plus simple et la plus lisible possible** dans son principe et dans son fonctionnement ;
- **la taxe ne doit pas nécessiter l'accord de tous les Etats tiers pour être implémentée.** Cela retarde en effet le processus d'implémentation – et pourrait aboutir à des compromis qui vont à l'encontre de l'objectif de taxer de la même manière toutes les sociétés qui ont une activité sur internet ;
- **le but premier de la taxe ne doit pas être le plaisir de taxer les géants du numérique pour les taxer, mais créer un *level playing field* entre les acteurs du numérique et leurs concurrents « traditionnels »** qui sont, eux, soumis aux règles fiscales communes, sans pouvoir échapper à la taxation en jouant de leur présence numérique ; et,
- **la taxe doit viser tous les acteurs du numérique**, quel que soit leur pays d'origine et les manières de réaliser leurs activités sur internet.

D'un point de vue pratique, **il est proposé d'instaurer une taxe indirecte sur les prestations numériques** : en particulier la vente de **biens corporels** en ligne et la vente **d'espaces publicitaires**.

Il faut bien sûr **être ouvert à l'ajout d'autres services** (par exemple la commercialisation de données privées ou les services du type réservation de chambres d'hôtel), selon des modalités techniques à définir.

Afin d'assurer un *level playing field*, **cette taxe pourrait être déduite à l'impôt des sociétés d'une manière telle qu'elle soit (quasi) neutre pour les acteurs belges** (ou les acteurs étrangers ayant un établissement stable en Belgique).

Cette taxe serait **imposée unilatéralement par la Belgique et viserait tous les prestataires de services numériques** (les sociétés américaines et chinoises ne sont donc pas plus visées que celles de tout autre pays).

MODALITÉS PRATIQUES

La taxe devra fait l'objet d'une élaboration en concertation avec des experts (notamment universitaires) de cet enjeu complexe qu'est la taxation des géants du numérique. Nous nous contentons ici d'une description schématique, destinée à ouvrir le débat.

La taxe serait perçue de la manière suivante :

- chaque fois qu'une personne physique ou personne morale résident belge fait un achat sur internet (de produits ou d'espaces publicitaires), un **flux financier part de la Belgique vers un site internet** ;
- **la banque intermédiaire (ou l'organisme de la carte de crédit) serait responsable de retenir sur ce paiement la taxe sur le numérique à un taux défini.** Cette taxe serait calculée sur le prix de vente (et pas sur la marge bénéficiaire). Un dialogue doit être établi avec les banques pour savoir dans quelle mesure elles sont capables d'identifier les achats en ligne des achats simplement exécutés via un paiement électronique (par exemple, un paiement par Payconiq chez le fleuriste) ;

- la banque intermédiaire **reverserait la somme collectée au Trésor** ;
- le vendeur recevrait une **attestation** de la banque indiquant le montant qui a été retenu sur la vente ;
- ce **montant pourrait être déduit à l'impôt des sociétés** à un taux tel que, pour les acteurs soumis à l'impôt des sociétés en Belgique, le résultat soit quasi-neutre.

Cette **taxe est donc facile à percevoir, indolore pour les consommateurs et neutre pour les acteurs belges** (et acteurs étrangers ayant un établissement stable en Belgique).

RÉPONSE AUX CRITIQUES

Il paraît important d'anticiper quelques critiques qui pourraient être faites à cette taxe :

- la **taxe ferait double emploi avec la TVA**

Ce n'est pas correct. **D'une part, la TVA n'est payée que par les consommateurs** (et est intégralement déduite par les professionnels). Cela signifie que les consommateurs professionnels qui achètent sur des plateformes électroniques ne paient aucune TVA en Belgique. **D'autre part, les commerçants belges sont soumis à la TVA et à l'impôt des sociétés sur leurs ventes.** Si on s'assure que, par exemple, Amazon paie la TVA en Belgique (sans s'assurer qu'elle paie également l'impôt des sociétés), on a réglé que la moitié du problème ;

- les entreprises du numérique paient de l'impôt comme les autres sociétés

La **question de savoir si les entreprises du numérique paie effectivement de l'impôt (des sociétés) en Belgique est incertaine.** Toutefois, à supposer que cela soit le cas, elles pourraient créditer la taxe sur le numérique de cet impôt des sociétés, donc elles ne devraient pas être négativement impactées par la mesure ;

- il y aurait des **représailles** des autres Etats

Une taxe GAFA est un sujet sensible et peut effectivement déclencher des représailles d'autres pays (voir l'exemple français). Toutefois, **la taxe proposée diffère de ces exemples en ce qu'elle frappe tant les commerçants belges que les commerçants étrangers.** Il en résulte que e.g. une entreprise américaine pourrait difficilement soutenir être discriminée puisqu'il lui suffirait de créer un établissement stable en Belgique (c'est-à-dire de jouer le jeu) pour pouvoir déduire la taxe ;

Par ailleurs, il est inexact de soutenir que, dès que la Belgique crée une taxe sur des sociétés ou personnes physiques étrangères, les autres pays prévoient des représailles. Récemment, la taxe sur les comptes titres frappaient tous les non-résidents ayant des comptes titres en Belgique. Les Etats-Unis ne se sont pas vengés en créant une taxe sur les comptes titres détenus par des belges aux Etats-Unis ; et,

- la **taxe sera répercutée sur les consommateurs**

Effectivement, toute taxe est un cout qui in fine est répercutée sur les consommateurs. Toutefois, on comprend mal pourquoi, par exemple, la librairie Filigranes devrait payer un cout (qu'il répercute sur les consommateurs) alors que, par exemple, Amazon ne devrait pas payer un cout, sous prétexte qu'elle pourrait elle aussi le répercuter sur les consommateurs.

*Avenue de la Toison d'Or 84-86
1060 Bruxelles*

*02.500.50.40
info@cjg.be*

www.cjg.be



FÉDÉRATION
WALLONIE-BRUXELLES