



Bruxelles, le 21.3.2018
C(2018) 1650 final

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 21.3.2018

relative à l'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 21.3.2018

relative à l'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 292,
considérant ce qui suit:

- (1) Dans sa communication intitulée «Un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein l'Union européenne pour le marché unique numérique»¹, adoptée le 21 septembre 2017, la Commission affirme que de nouvelles règles internationales spécifiques aux défis posés par l'économie numérique sont nécessaires pour déterminer le lieu où la valeur des entreprises est créée et la manière dont celle-ci devrait être imputée à des fins fiscales. Afin de faire progresser les approches envisagées dans le rapport intitulé «Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique»², publié en octobre 2015 dans le cadre de l'action 1 du projet de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), et qui ont été examinées en détail dans le rapport intérimaire de l'OCDE de 2018 «Défis fiscaux soulevés par la numérisation»³, il convient de réformer les règles fiscales internationales concernant la notion d'établissement stable, les prix de transfert et l'attribution des bénéfices applicable aux activités liées à la fourniture de services numériques.
- (2) Dans ses conclusions du 19 octobre 2017, le Conseil européen a souligné la nécessité d'un système fiscal efficace et équitable, qui soit adapté à l'ère numérique, et indiqué qu'il attendait avec intérêt que la Commission présente des propositions appropriées d'ici le début de 2018. Le Conseil ECOFIN, dans ses conclusions du 5 décembre 2017, a souligné qu'une définition de la notion d'établissement stable admise au niveau mondial, ainsi que les règles correspondantes régissant les prix de transfert et l'imputation des bénéfices, devraient également continuer de jouer un rôle central pour relever les défis de l'imposition des bénéfices de l'économie numérique et encouragé une coopération étroite entre l'UE, l'OCDE et les autres partenaires internationaux pour relever les défis de l'imposition des bénéfices de l'économie numérique.
- (3) Dans ses mêmes conclusions, le Conseil ECOFIN a également demandé instamment à l'OCDE de trouver des solutions appropriées pour moderniser le réseau mondial de conventions de non double imposition, de modifier son modèle de convention fiscale et les commentaires qui l'accompagnent, ainsi que ses principes applicables en matière

¹ COM(2017) 547 final.

² OCDE (2015), 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 le transfert de bénéfices, Office des publications OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

³ OCDE (2018), «Défis fiscaux soulevés par la numérisation - rapport intérimaire de 2018: cadre inclusif sur le BEPS», projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Office des publications de l'OCDE, Paris.. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

de prix de transfert et ses orientations sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables afin de relever ces défis mondiaux.

- (4) Il convient de réviser la notion d'établissement stable telle que définie actuellement à l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE afin de tenir compte de critères tels que les produits et d'autres critères fondés sur l'utilisateur afin de déterminer la «présence numérique significative» d'une entreprise. Il y a lieu de réviser les règles d'attribution des bénéfices telles que définies aux articles 7 et 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert afin de tenir compte, par exemple, de la contribution des utilisateurs et des données à la création de valeur. Les travaux menés à l'échelle internationale devraient comporter un examen plus approfondi de l'utilisation de la méthode de partage des bénéfices afin de garantir une affectation juste des bénéfices à la présence numérique significative ou au regard de la présence numérique significative.
- (5) Les conventions en matière de double imposition jouent un rôle important dans l'amélioration de l'efficacité des échanges transfrontières, car elles renforcent la sécurité juridique pour les contribuables en ce qui concerne leurs opérations internationales. Lorsqu'ils concluent une convention en matière de double imposition, les États contractants conviennent de répartir entre eux les droits d'imposition en vue d'éliminer la double imposition et, partant, de soutenir l'activité économique et la croissance. Il convient par conséquent d'encourager les États membres et leurs partenaires hors Union à réviser et à compléter de manière appropriée les conventions qu'ils ont conclues en matière de double imposition afin d'assurer la cohérence entre le marché unique numérique et l'économie mondiale.
- (6) Les États membres sont invités à utiliser les dispositions de la directive établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative [COM(2018) 147 final] comme source d'illustration ou d'interprétation pour modifier leurs conventions en matière de double imposition conclues avec des juridictions hors Union.

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE RECOMMANDATION:

1. Généralités

La présente recommandation expose une proposition d'adaptations des conventions de double imposition conclues entre les États membres et les juridictions hors Union afin, d'une part, d'étendre la notion d'établissement stable de manière à y inclure une présence numérique significative par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité dans une autre juridiction, et, d'autre part, de prévoir des règles d'attribution des bénéfices à une présence numérique significative ou au regard d'une présence numérique significative.

2. Recommandation

Il est recommandé aux États membres de négocier les adaptations qu'il est nécessaire d'apporter à leurs conventions en matière de double imposition conclues avec des juridictions hors Union, de façon à mettre en œuvre les éléments suivants:

a) définition d'une présence numérique significative:

«1. Aux fins de la présente convention, l'expression "établissement stable" comprend également une "présence numérique significative" par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. Une "présence numérique significative" est réputée exister dans une juridiction au cours d'une période d'imposition si l'activité exercée par l'intermédiaire d'une

entreprise consiste, en tout ou partie, en la fourniture de services numériques par l'intermédiaire d'une interface numérique et qu'une ou plusieurs des conditions suivantes sont remplies en ce qui concerne la fourniture de ces services par l'entreprise qui exerce cette activité, considérée conjointement avec la fourniture de tels services par l'intermédiaire d'une interface numérique par chacune des entreprises associées de cette entreprise au niveau consolidé:

- a) la part du total des produits tirés au cours de cette période d'imposition et résultant de la fourniture de ces services numériques à des utilisateurs situés dans cette juridiction au cours de cette période d'imposition est supérieure à [...] * EUR;
- b) le nombre d'utilisateurs de l'un ou de plusieurs de ces services numériques, qui sont situés dans cette juridiction au cours de cette période d'imposition est supérieur à [...] *;
- c) le nombre de contrats commerciaux pour la fourniture de tels services numériques qui sont conclus au cours de cette période d'imposition par les utilisateurs situés dans cette juridiction est supérieur à [...] *.

* Les seuils utilisés pour déterminer à partir de quel moment une présence numérique significative constitue un établissement stable devraient être définis dans les conventions en matière de double imposition et correspondre à ceux fixés par les règles nationales des États membres, en tenant compte de la proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative [COM(2018) 147 final].

3. En ce qui concerne l'utilisation des services numériques, un utilisateur est réputé être situé dans une juridiction au cours d'une période d'imposition si l'utilisateur utilise un appareil dans cette juridiction au cours de cette période d'imposition pour accéder à l'interface numérique par l'intermédiaire de laquelle les services numériques sont fournis.

4. En ce qui concerne la conclusion de contrats portant sur la fourniture de services numériques:

- a) un contrat est considéré comme un contrat commercial si l'utilisateur conclut le contrat au cours de l'exercice d'une activité;
- b) un utilisateur est réputé être situé dans une juridiction au cours d'une période d'imposition si l'utilisateur est résident aux fins de l'impôt sur les sociétés dans cette juridiction au cours de cette période d'imposition ou dispose d'un établissement stable dans cette juridiction au cours de cette période d'imposition.

5. La juridiction dans laquelle l'appareil d'un utilisateur est utilisé est déterminée en fonction de l'adresse IP (protocole internet) de l'appareil ou, si elle est plus précise, de toute autre méthode de géolocalisation.

6. La part du total des produits visée au paragraphe 2, point a), est déterminée par rapport au nombre de fois où ces appareils sont utilisés au cours de cette période d'imposition par des utilisateurs situés n'importe où dans le monde pour accéder à l'interface numérique par l'intermédiaire de laquelle les services numériques sont fournis.»

b) règles d'attribution des bénéfices à une présence numérique significative ou au regard d'une présence numérique significative:

«1. Les bénéfices attribuables à la présence numérique significative ou au regard de la présence numérique significative sont ceux que la présence numérique aurait réalisés, s'il s'était agi d'une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'intermédiaire d'une interface numérique.

2. Aux fins du paragraphe 1, la détermination des bénéfices attribuables à la présence numérique significative ou au regard de la présence numérique significative repose sur une analyse fonctionnelle. Afin de déterminer les fonctions de la présence numérique significative et de lui attribuer la propriété économique des actifs et les risques, les activités économiquement significatives exercées par cette présence par l'intermédiaire d'une interface numérique sont prises en considération. Pour ce faire, les activités réalisées par l'entreprise par l'intermédiaire d'une interface numérique en relation avec des données ou des utilisateurs sont considérées comme des fonctions économiquement significatives de la présence numérique significative qui attribuent les risques et la propriété économique des actifs à cette présence.

3. Lors de la détermination des bénéfices attribuables conformément au paragraphe 2, il est dûment tenu compte des activités économiquement significatives exercées par la présence numérique significative qui sont pertinentes pour le développement, l'amélioration, la maintenance, la protection et l'exploitation des actifs incorporels de l'entreprise.

4. Les activités économiquement significatives exercées par la présence numérique significative par l'intermédiaire d'une interface numérique comprennent, entre autres, les activités suivantes:

- a) la collecte, le stockage, le traitement, l'analyse, le déploiement et la vente de données au niveau de l'utilisateur;
- b) la collecte, le stockage, le traitement et l'affichage du contenu généré par l'utilisateur;
- c) la vente d'espaces publicitaires en ligne;
- d) la mise à disposition de contenu créé par des tiers sur un marché numérique;
- e) la fourniture de tout service numérique non énuméré aux points a) à d).

5. Pour déterminer les bénéfices attribuables au titre des paragraphes 1 à 4, le contribuable utilise la méthode du partage des bénéfices, à moins que le contribuable ne prouve qu'une autre méthode fondée sur des principes acceptés au niveau international est plus adéquate eu égard aux résultats de l'analyse fonctionnelle. Les facteurs de partage peuvent comprendre les dépenses engagées pour la recherche, le développement et la commercialisation, ainsi que le nombre d'utilisateurs et de données collectées par juridiction.»

3. Interaction avec d'autres actes de l'Union

Il est recommandé, afin d'assurer une application cohérente à l'échelle internationale, que les dispositions des conventions en matière de double imposition conclues entre les États membres et les juridictions hors Union tiennent compte des définitions et des autres conditions relatives à une présence numérique significative, ainsi que des règles d'attribution des bénéfices à une présence numérique significative ou au regard d'une présence numérique significative, énoncées dans les dispositions de la proposition de directive du Conseil

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

4. Suivi

Il convient que les États membres informent la Commission des mesures prises afin de se conformer à la présente recommandation ainsi que des modifications apportées à ces mesures.

5. Destinataires

Les États membres sont destinataires de la présente recommandation.

Fait à Bruxelles, le 21.3.2018

Par la Commission

Membre de la Commission

