



**REMARQUES ET PROPOSITIONS DE LA COMPUTER & COMMUNICATIONS
INDUSTRY ASSOCIATION (CCIA) FORMULEES DANS LE CADRE DE LA
CONSULTATION SUR LE CHAMP D'APPLICATION ET LE CALCUL DU
MONTANT A PAYER DE LA TAXE SUR CERTAINS SERVICES FOURNIS PAR
LES GRANDES ENTREPRISES DU SECTEUR NUMÉRIQUE
(BOI-TCA-DST)**

La Computer & Communications Industry Association (CCIA) est une association internationale, sans but lucratif, représentant un large éventail de fournisseurs de services numériques. Depuis plus de 40 ans, la CCIA s'engage à promouvoir l'innovation et à maintenir une concurrence pleine, équitable et ouverte au sein de notre industrie.¹

Le 24 juillet 2019, une loi imposant une taxe de 3% sur les sommes encaissées par les grandes entreprises du secteur numérique en contrepartie de certains services fournis a été instaurée, avec un effet rétroactif à compter du 1^{er} janvier 2019 (ci-après, la « TSN »).

Le 30 mars 2020, les autorités fiscales françaises ont publié un projet d'instruction administrative portant sur le champ d'application de la TSN et aux modalités de calcul du montant à payer (ci-après, le « **projet d'instruction** »).

La CCIA se réjouit de pouvoir faire part de ses commentaires sur le projet d'instruction relatif à la mise en œuvre de la taxe française sur les services numériques.

La CCIA soulève trois principales préoccupations concernant le projet d'instruction : (1) le projet d'instruction étend considérablement le champ d'application de la TSN française, et ce en dehors des dispositions législatives desquelles le projet émane ; (2) le projet d'instruction contredit la loi sur la TSN en restreignant la portée de certaines exonérations et exceptions ; et (3) le manque de clarté de certains concepts dans le projet d'instruction rend la mise en œuvre effective plus difficile.

Ces commentaires généraux sont suivis de commentaires et de modifications proposées sur des aspects spécifiques dans le projet d'instruction.

¹ CCIA figure sur le registre de Transparence de l'UE : 15987896534-82. Une liste complète des membres de la CCIA est disponible sur : www.cciagnet.org/members

Bien cordialement,



Christian Borggreen
Vice President & Head of Office
Computer & Communications Industry Association (CCIA)
Rue de la Loi 227, 1st floor, 1040 Brussels, Belgium
Email: cborggreen@ccianet.org

1. Le projet d'instruction étend considérablement le champ d'application de la TSN française au-delà de ce qui est prévu par la loi sur la TSN

Le cas des opérations économiques indépendantes illustre ce problème (voir l'Annexe 5 pour plus de détails).

La loi sur la TSN prévoit que les sommes versées par les utilisateurs d'une interface numérique en contrepartie d'un service qui constitue, sur le plan économique, un service indépendant de l'accès et de l'utilisation de l'interface numérique elle-même, ne sont pas soumises à la TSN. A cet égard, la CCIA rappelle qu'« utiliser » l'interface numérique, au sens des dispositions de la loi sur la TSN, correspond, pour un utilisateur, au fait « *d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux* »².

Cependant, le projet d'instruction prévoit que sont soumises à la TSN un certain nombre d'activités telles que les prestations de service de transport et de logistique, alors que ces services sont clairement indépendants de l'accès et de l'utilisation de l'interface numérique. En effet, ces prestations ne sont ni indispensables ni déterminantes pour accéder à l'interface numérique ou utiliser cette dernière. En outre, elles ne sont même pas accessoires à l'interface numérique. Même si ces services sont susceptibles de faciliter ou d'améliorer les conditions d'accès ou d'utilisation de l'interface, ils constituent une fin en soi pour la clientèle (et non un simple moyen de bénéficier de l'interface numérique dans les meilleures conditions).

Le projet d'instruction étend également le champ d'application de la TSN bien au-delà de son objectif lorsqu'il prévoit que lorsqu'une opération est composée de plusieurs composants, l'un d'entre eux n'impliquant pas l'accès et l'utilisation de l'interface numérique, l'ensemble de l'opération devrait être soumis à la TSN (voir annexe 6).

² Article 299 II 1^oCGI.

2. Le projet d'instruction contredit la loi sur la TSN en limitant la portée de certaines exonérations et exceptions.

La loi sur la TSN prévoit un certain nombre d'exceptions où la TSN française n'est pas applicable. Cependant, le projet d'instruction restreint la portée de certaines de ces exceptions en ajoutant plusieurs conditions qui ne sont pas mentionnées dans ladite loi.

C'est notamment le cas de l'exclusion applicable aux **services fournis entre les membres d'un groupe**.

Conformément à la logique retenue par la proposition de directive UE concernant la taxe sur les services numériques³, qui est à l'origine de l'exclusion prévue pour les services intragroupe, la loi sur la TSN exclut des services taxables la fourniture d'une interface numérique destinée à une entreprise appartenant au même groupe que l'exploitant, quand bien même ce service d'intermédiation constituerait un service taxable s'il était fourni à des entreprises indépendantes.

En contradiction avec l'esprit de la loi sur la TSN, le projet d'instruction ajoute **une condition qui n'est pas prévue par la loi sur la TSN** pour bénéficier de cette exclusion (voir Annexe 2 pour plus de détails).

De même, en contradiction avec la loi sur la TSN, le projet d'instruction restreint la **portée** de l'exception applicable aux services de paiement et au contenu numérique (voir Annexes 3 et 4).

3. Le manque de clarté de certains concepts dans le projet d'instruction rend leur mise en œuvre plus difficile

Une illustration de ce manque de clarté est la notion d'« exploitant » d'une interface numérique (voir Annexe 1) en particulier dans le contexte d'un groupe de sociétés où **l'exploitation de l'interface numérique** (par exemple l'exploitation du site Internet) et **la fourniture d'un service numérique visé par la loi sur la TSN** sont opérées par **deux entités distinctes** du même groupe.

³ Commission européenne, Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, 21 mars 2018, COM (2018), 148 final.

ANNEXE 1 - Notion d'« exploitant » de l'interface numérique

Référence: BOI-TCA-TSN-10-10-10-20200323, n° 60

« L'interface numérique est mise à disposition par une personne, ci-après « l'exploitant », au bénéfice d'utilisateurs, personnes physiques. L'utilisateur peut agir pour son compte ou pour le compte d'un tiers, notamment une personne morale. Il peut agir à titre privé ou dans le cadre d'une activité économique. L'exploitant n'est jamais un utilisateur de l'interface numérique, ce qui implique que les interactions qu'il a avec les utilisateurs ne caractérisent pas un service taxable d'intermédiation numérique. »

Commentaires de la CCIA:

La notion d'« exploitant », telle que définie par le paragraphe ci-dessus, mériterait d'être **clarifiée**, notamment dans l'hypothèse où **l'exploitation de l'interface numérique** (ex. exploitation du ou des sites internet, la gestion de la capacité des centres de données, la vérification et la transmission d'informations concernant les commandes etc.) et la **fourniture d'un service numérique visé par la loi sur la TSN** sont opérées par **deux entités distinctes** du même groupe. Il pourrait ainsi être précisé que l'« exploitant » est l'entité qui fournit le service numérique taxable, même dans les cas où une autre entité assure l'exploitation de l'interface numérique. Une telle précision aurait aussi l'avantage de clarifier les énonciations contenues dans d'autres chapitres du Projet d'instruction faisant référence aux notions d'« exploitant » ou d'« exploitant de l'interface ».

ANNEXE 2 - Exclusion des services fournis entre membres d'un groupe

Référence : BOI-TCA-TSN-10-10-10-20200323, n° 80

« Un même service ne pouvant être artificiellement décomposé (§ 10), la condition d'exclusion est appréciée globalement, sans qu'il ne soit possible de l'appliquer seulement pour une fraction de la clientèle. Il en résulte notamment que lorsqu'un service taxable est fourni à l'ensemble des entreprises, il ne bénéficie pas de l'exclusion, même si certaines d'entre elles s'avèrent être liées avec le fournisseur »

Commentaires de la CCIA:

Le paragraphe n° 80 devrait être **supprimé** dès lors qu'**il restreint l'exclusion applicable aux services fournis entre membres d'un groupe**, en contradiction avec la loi sur la TSN. En effet, d'après la loi, la mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique à destination d'une entreprise membre du même groupe que l'exploitant est exclue des services taxables, quand bien même ce service d'intermédiation constituerait un service taxable s'il était rendu entre entreprises indépendantes. Le paragraphe n° 80 ajoute au bénéfice de cette exclusion **une condition qui n'est pas prévue par la loi**, cette condition étant que **les services doivent être fournis « exclusivement » entre des sociétés appartenant à un même groupe**.

En tant qu'il prévoit, dans certaines hypothèses, l'assujettissement à la TSN de prestations de service intragroupe, le paragraphe n° 80 nous semble également **contraire à l'intention du législateur**. En effet, l'étude d'impact de la loi et le rapport de la Commission des Finances de l'Assemblée nationale excluent tous deux clairement toutes les prestations de service intragroupe du champ de la TSN⁴.

Le paragraphe n° 80 apparaît enfin contraire à la logique retenue par la proposition de directive européenne concernant la taxe sur les services numériques⁵, qui est à l'origine de l'exclusion prévue pour les services intragroupe.

⁴ Références:

- Etude d'impact, Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, p. 10

- J. Giraud, Rapport sur le projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, Assemblée nationale, XVe législature, n° 1838, 3 avril 2019, p. 136.

⁵ Commission européenne, Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, 21 mars 2018, COM (2018), 148 final.

ANNEXE 3 - Exception relative à la mise à disposition d'une interface numérique pour fournir à titre principal des services de paiement

Référence : BOI-TCA-TSN-10-10-20-20200330, n° 210

« Les services de paiement sont énumérés au II de l'article L. 314-1 du code monétaire et financier (CoMoFi), sous réserve des exclusions prévues au III de ce même article »

Commentaires de la CCIA:

Le paragraphe n° 210 devrait être **modifié** dès lors qu'il semble restreindre le **champ d'application** de l'exclusion applicable aux services de paiement, en contradiction avec la loi.

Ainsi, aux termes de la loi, les services concernés par l'exception applicable aux services de paiement sont les services de paiement « **au sens** » de l'**article L. 314-1 du code monétaire et financier** alors que les énonciations commentées font référence aux services de paiements « **énumérés** » à l'article L. 314-1 du code monétaire et financier. La formulation de la loi permet ainsi d'inclure dans le champ de l'exception **des services de même nature** que ceux mentionnés au II de l'article L. 314-1 du code monétaire et financier mais qui procèdent d'une **réglementation étrangère équivalente**⁶. Or, le paragraphe n° 210 semble limiter arbitrairement le champ de l'exception aux services de paiement qui procèdent **exclusivement de la réglementation française** en la matière.

Par conséquent, il conviendrait de préciser que les services concernés par l'exception applicable aux services de paiement sont les services de paiement « au sens » du II de l'article L. 314-1 du Code monétaire et financier, à savoir les services de paiement visés au II de l'article L. 314-1 du Code monétaire et financier, mais également les services de paiement au sens de l'annexe I de la 2^{ème} directive sur les services de paiement ainsi que **tout service de paiement de nature équivalente soumis à un droit étranger, que ceux-ci soit fournis depuis la France ou depuis l'étranger.**

⁶ Tel est notamment le cas des services de paiement rendus depuis un Etat de l'Union Européenne qui a transposé la 2^{ème} directive sur les services de paiement dont l'annexe I (que le II de l'article L. 314-1 du code monétaire et financier codifie) définit les services de paiement.

Directive (UE) 2015/2366 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2015 concernant les services de paiement dans le marché intérieur, modifiant les directives 2002/65/CE, 2009/110/CE et 2013/36/UE et le règlement (UE) no 1093/2010, et abrogeant la directive 2007/64/CE.

ANNEXE 4 - Exception relative à la mise à disposition d'une interface numérique pour fournir à titre principal du contenu numérique

Référence : BOI-TCA-TSN-10-10-20, n° 150

« La fourniture de contenus numériques s'entend de la fourniture, au moyen de l'interface numérique de toute donnée sous forme numérique, que détient l'exploitant ou pour laquelle il dispose des droits de distribution. »

Commentaires de la CCIA:

La loi sur la TSN prévoit une exception pour le contenu numérique : la mise à disposition d'une interface numérique n'entre pas dans le champ de la TSN lorsque la personne qui met à disposition l'interface numérique utilise cette dernière pour fournir à titre principal du contenu numérique aux utilisateurs.

Le paragraphe n°150 du projet de lignes directives prévoit une condition afin de bénéficier de cette exception, selon laquelle les droits de distribution du contenu numérique doivent être détenus ou possédés par l'exploitant de l'interface numérique fournissant ce contenu. Une telle condition **ne figure pas dans la loi sur la TSN** et devrait en conséquence être **supprimée**.

En outre, cette condition apparaît excessive dans la mesure où les entreprises vendant des contenus numériques dont elles détiennent les droits ne rentrent pas dans le champ d'application de la loi sur la TSN. En effet, lorsqu'une interface numérique est utilisée par l'exploitant pour commercialiser les biens qu'il détient (achat-revente) ou ses propres prestations de services, l'exploitant ne fournit pas un service d'intermédiation numérique taxable. Les travaux parlementaires sont d'ailleurs très clairs à ce propos:

« Sont exclus la vente en ligne pour compte propre ainsi que la fourniture de contenus numériques. En d'autres termes, Amazon, pour ses activités de vente directe, et Netflix n'y seraient, par exemple, pas assujettis. »⁷

⁷ Rapport n° 496 (2018-2019) de M. Albéric de MONTGOLFIER, fait au nom de la commission des finances, déposé le 15 mai 2019

ANNEXE 5 - Exception relative aux opérations économiques indépendantes

1. Frais de transport

Référence : BOI-TCA-TSN-20-20200330, n° 140

« Exemple 2 : L'exploitant d'une place de marché permettant des livraisons de biens entre des commerçants et des particuliers propose aux acheteurs diverses offres de transport des biens livrés (livraison standard, livraison express, livraison premium, etc.). À cette fin, il facture aux acheteurs, en son nom, des frais de livraison dont le montant varie selon la solution retenue. Les acheteurs qui souhaitent que les biens leur soient livrés ne peuvent recourir qu'à ces solutions. Ces offres de transport ne sont pas indépendantes de l'accès ou de l'utilisation de l'interface numérique ».

Commentaires de la CCIA:

L'exemple 2 du paragraphe 140 devrait être **supprimé** puisqu'il **étend le champ d'application de la TSN en contradiction avec la loi**.

Pour rappel, selon la loi sur la TSN, les encaissements versés en contrepartie de la fourniture d'un service taxable s'entendent de l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de cette interface, à l'exception de celles versées en contrepartie de livraisons de biens ou de fournitures de services qui constituent, sur le plan économique, des opérations indépendantes de l'accès et de l'utilisation du service taxable⁸.

Ainsi, pour l'application de ces dispositions dans le cas d'une place de marché, une prestation de transport devrait être considérée comme **indépendante de l'accès et de l'utilisation de l'interface numérique, en tant que telles**, et ce pour au moins deux raisons.

D'une part, une telle prestation n'est en principe ni indispensable ni déterminante pour accéder à l'interface numérique ou « utiliser » cette dernière.

On rappelle à cet égard qu'« utiliser » l'interface numérique, au sens des dispositions précitées, correspond, pour un utilisateur, au fait « d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux »⁹. Même si cet échange d'information permet, notamment dans le cadre d'une place de marché, de réaliser des livraisons physiques de biens, l'interaction et la livraison doivent cependant être considérées comme des activités et concepts distincts.

⁸ Souligné par nos soins.

⁹ 1° du II de l'article 299 du CGI.

D'autre part, la prestation de transport est la composante accessoire d'une prestation globale qu'elle forme avec la livraison du bien¹⁰, elle-même indépendante de l'accès et de l'utilisation de l'interface numérique.

En tant que transactions « sous-jacentes » du service d'intermédiation, les livraisons de biens et fournitures de services permises par l'interface numérique constituent des opérations indépendantes de l'accès et de l'utilisation du service d'intermédiation taxable, et ce, sans tenir compte des encaissements, ou non, formellement effectués par l'exploitant du service d'intermédiation¹¹.

2. Abonnements

Références : BOI-TCA-TSN-20-20200330, n° 140 et 150

« Exemple 3 : Un utilisateur acquiert, auprès de l'exploitant d'une place de marché, une offre permettant, notamment, de bénéficier, pendant certaines périodes, d'exclusivités sur la place de marché. Cette offre n'est pas indépendante, sur le plan économique, de l'accès ou de l'utilisation de la place de marché ».

« Exemple : L'exploitant d'une place de marché commercialise, pour un prix forfaitaire, une offre donnant, pendant une période déterminée, accès à un service de fourniture de contenus numériques ainsi qu'un accès privilégié à la place de marché. L'offre ne peut être artificiellement décomposée et le prix forfaitaire est taxé dans son intégralité ».

Commentaires de la CCIA:

Les exemples ci-dessus relatifs aux abonnements devraient être **supprimés** puisqu'ils **étendent le champ d'application de la taxe sur les services numériques en contradiction avec la loi**. En effet, **l'offre décrite dans ces exemples**, devrait, au vu des circonstances exposées, être regardée comme **indépendante de l'accès ou de l'utilisation du service taxable**, au sens de la loi sur la TSN. À cet égard, la CCIA rappelle qu'en vertu de la **jurisprudence afférente aux opérations complexes en matière de TVA**, qui ont directement inspiré ces dispositions, plusieurs prestations distinctes peuvent être considérées comme n'étant pas indépendantes :

¹⁰ Voir en sens les développements en matière de TVA : Mémento fiscal Lefebvre, n° 35850.

¹¹ Cette interprétation est d'ailleurs reprise par l'exemple publié sous la référence BOI-TCA-TSN-20-20200330, n° 100, aux termes duquel « [l]'exploitant d'une place de marché permet le paiement de la transaction par son intermédiaire et encaisse, au nom et pour le compte du vendeur, la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de services versée par l'acheteur : cette contrepartie n'est pas taxable. ».

- Lorsqu'elles sont si étroitement liés qu'[elles] forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Pour être considérées comme indissociables, les prestations doivent constituer, chacune, une composante indispensable ou déterminante de la prestation globale¹².
- Lorsque l'une peut être considérée comme constituant la prestation principale et que les autres sont comme une ou des prestations accessoires partageant le même sort fiscal que la prestation principale. Une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier du service principal dans les meilleures conditions par le prestataire¹³.

Dans ce cas, une offre, telle que décrite dans les exemples précités, devrait être considérée comme **indépendante de l'accès et de l'utilisation du service taxable**, (i) puisque l'offre n'est ni indispensable ni déterminante pour accéder ou utiliser l'interface numérique, et (ii) parce que l'offre, donnant par ailleurs accès à un service de fourniture de contenus numériques, ne saurait être regardée comme une prestation accessoire à la prestation principale que constituerait l'accès et l'utilisation de la place de marché.

3. Prestations logistiques

Références: BOI-TCA-TSN-20-20200330, n° 140

« Exemple 2 : L'exploitant d'une place de marché permettant des livraisons de biens entre utilisateurs commercialise auprès des vendeurs des prestations logistiques dédiées à l'acheminement auprès des acheteurs des biens acquis au moyen de la place de marché. Les vendeurs peuvent ne pas recourir à ces prestations logistiques ou faire appel à d'autres prestataires et le recours à ces prestations n'a pas pour effet de modifier les conditions, notamment tarifaires, de l'accès à la place de marché. Les recettes tirées de ces prestations logistiques ne sont pas taxables »

« Exemple 4 : Reprise de l'exemple 1 ci-dessus. Toutefois, les vendeurs peuvent recourir à d'autres prestataires logistiques. L'acquisition des prestations logistiques auprès du redevable leur permet cependant de bénéficier de conditions tarifaires plus avantageuses dans l'utilisation de la place de marché (réduction sur les frais d'accès,

¹² CJCE, 27 octobre 2005, Levob Verzekering BV, OV Bank NV, C-41/04, point 22 ; CJCE, 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed BV, C-461/08 ; CJCE, 11 juin 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 ; V. B. Bohnert, conclusions sur CE, 24 juin 2015, Société Center Parc Resorts France, n° 365849.

¹³ V. CJUE, 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam CV, C-463/16, point 21 ; V. CJUE, 10 mars 2011, Bog e.a., C-497/08, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, point 54 ; CJUE, 17 janvier 2013, BGZ Leasing sp. zoo, C-224/11.

les frais de publication d'annonces ou encore la commission appliquée, affichage privilégié des annonces par rapport aux autres vendeurs, etc.). Les prestations logistiques ne sont pas, sur le plan économique, indépendantes de l'accès ou de l'utilisation de la place de marché »

Commentaires de la CCIA:

Les exemples ci-dessus devraient être **supprimés** ou, à tout le moins, **modifiés** en tant qu'**ils étendent le champ d'application de la TSN en contradiction avec la loi**. En effet, conformément à la jurisprudence afférente aux opérations complexes en matière de TVA, telle que rappelée *supra*, **les prestations logistiques facultatives** devraient, en tout hypothèse, être regardées comme **des opérations indépendantes** de l'accès et de l'utilisation du service taxable.

En tout état de cause, les commentaires afférents aux prestations logistiques mériteraient d'être clarifiés afin de préciser que seules les prestations logistiques ayant un impact sur les conditions tarifaires ne sont pas indépendante de l'accès et de l'utilisation d'interface numérique.

ANNEXE 6 - Modalités de taxation des opérations non indépendantes

Références: BOI-TCA-TSN-20-20200330, n° 150

« Dès lors qu'une livraison de biens ou une prestation de services ne peut bénéficier de l'exclusion commentée à l'alinéa suivant, l'intégralité de la contrepartie versée par l'utilisateur de l'interface numérique devrait être taxée.

Il n'est pas possible de décomposer cette dernière en une première composante qui serait étroitement liée, sur le plan économique, à l'accès ou l'utilisation de l'interface numérique et une seconde composante qui ne le serait pas.

[...]

Il n'est pas non plus possible de bénéficier de l'exclusion au motif que, au sein de la livraison de biens ou de la prestation de services, les éléments qui sont étroitement liés, sur le plan économique, à l'accès ou l'utilisation de l'interface numérique présenteraient un caractère non prépondérant ».

Commentaires de la CCIA :

Les paragraphes ci-dessus devraient être **supprimés** dans la mesure où ils ajoutent à la loi et étend la portée de la TSN bien au-delà de son objet.

En effet, il résulterait de la Référence n° 150 des lignes directives que toute opération composite dont l'une des composantes pourrait être regardée comme n'impliquant pas d'accéder à ou d'utiliser l'interface numérique serait, automatiquement et sans examen d'espèce, regardée comme une opération unique, dont toutes les composantes devraient suivre le même traitement fiscal (à savoir l'assujettissement à la TSN).