

La taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : *vade-mecum* après la publication des commentaires administratifs définitifs



**Annabelle
BAILLEUL-
MIRABAUD**
Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre



**Christophe
LECLÈRE**
Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre



**Amélie
RETUREAU**
Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre

La taxe française sur les services numériques (TSN), introduite en 2019, pourrait perdurer malgré l'accord intervenu en octobre 2021 au niveau international pour la mise en œuvre, à l'horizon 2023, d'une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie (V. § 1 à 3). Au-delà des interrogations quant à sa compatibilité avec les normes supérieures, cette taxe soulève des interrogations liées à sa mise en œuvre pratique. La doctrine administrative, dont la version définitive a été publiée le 8 avril 2021, apporte des précisions utiles à cet égard même si des incertitudes demeurent.

Le présent article fait le point sur le champ d'application de la TSN, son assiette et enfin les obligations déclaratives et comptables y afférentes.

Champ d'application - La TSN est due à raison des sommes encaissées par les grandes entreprises du secteur numérique en contrepartie de la fourniture en France, au cours d'une année civile, de l'un ou plusieurs services numériques taxables.

Les services concernés sont les services d'intermédiation numérique (services de places de marché et de mise en relation rendus via la mise à disposition d'une

interface numérique, V. § 13 à 16), sous réserve de certains exceptions (V. § 17 à 23), ainsi que les services de publicité ciblée (services de transmission de données des utilisateurs et services de placement sur une interface numérique) (V. § 24 à 28). Les services intra-groupe sont exclus (V. § 12).

Les conditions aux termes desquelles les services taxables sont considérés comme fournis en France varient selon la nature des services taxables en cause (V. § 30 à 32).

Seules sont soumises à la taxe les entreprises françaises ou étrangères pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile précédant l'année d'imposition excède les deux seuils suivants (seuils d'assujettissement) :

- 750 M€ au titre des services fournis au niveau mondial,
- 25 M€ au titre des services fournis en France.

Le dépassement de ces seuils est apprécié, le cas échéant, à l'échelle de l'ensemble des entreprises liées entre elles, directement ou indirectement, par une relation de contrôle (V. § 34 à 39).

...

Assiette - Le montant de la TSN due est calculé par service taxable, en effectuant le produit des trois termes suivants :

- la totalité des sommes encaissées, au niveau mondial, en contrepartie de la fourniture de ce service taxable ;
- un pourcentage représentatif de la part rattachée à la France de ce service (« coefficient de présence nationale ») ;
- le taux de 3 % (V. § 40 à 44).

En ce qui concerne les sommes encaissées, il s'agit (V. § 45 à 51) :

- pour les services d'intermédiation numérique, de l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de l'interface numérique, à l'exclusion (i) des sommes versées par les utilisateurs à d'autres personnes que le redevable ou encaissées par le redevable au nom et pour le compte de tiers et (ii) des sommes versées par des utilisateurs en contrepartie de livraisons de biens ou de fournitures de services qui constituent des opérations économiques indépendantes de l'accès et de l'utilisation du service taxable ;
- pour les services de publicité ciblée, de l'ensemble des sommes versées par les annonceurs, ou leurs mandataires, en contrepartie de la réalisation effective du placement des messages publicitaires ou de toute autre opération qui lui est étroitement liée sur le plan économique.

Le coefficient de présence nationale par lequel sont multipliées ces sommes avant l'application du taux de 3 % est déterminé selon des règles propres à chaque sous-catégorie de service taxable (V. § 55 à 61).

Obligations déclaratives et comptables - La TSN est déclarée et liquidée selon des modalités qui dépendent du régime de TVA dont relèvent, le cas échéant, les redevables de la taxe (V. § 62 et 63). De manière générale, Les redevables de la TSN doivent s'acquitter de la taxe due au titre d'une année N au moyen de deux acomptes versés au cours de l'année N, le solde étant régularisé au mois d'avril de l'année N+1 lors du dépôt de la déclaration liquidant la TSN due au titre de l'année N. (V. § 64 et 65).

Lorsque plusieurs entreprises appartenant à un même groupe au sens de la TSN sont redevables de la taxe, elles peuvent désigner une entreprise « redevable de référence » pour accomplir les formalités déclaratives et de paiement de l'ensemble d'entre elles (V. § 66).

La TSN est soumise aux règles de contrôle et de contentieux applicables en matière de TVA sous réserve, principalement, de l'application d'une obligation spécifique de conservation des informations nécessaires à la détermination du montant de la taxe, et d'un droit de reprise de l'administration allongé jusqu'à la fin de la sixième année de celle au titre de laquelle la taxe est due (V. § 67 à 71).

Introduction

1. Partant du constat que le critère de la présence physique n'est plus un critère pertinent pour répartir l'imposition des bénéfices tirés de l'économie numérique, et à la suite de l'échec des négociations menées au sein de l'Union européenne pour tenter d'y remédier, certains États, dont la France, ont mis en place des taxes nationales sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique.

L'article 1^{er} de la loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 a ainsi introduit, aux articles 299 et suivants du code général des impôts (CGI), une taxe sur les services numériques (TSN), applicable depuis le 1^{er} janvier 2019 aux recettes tirées par les multinationales des services numériques d'intermédiation et de ciblage publicitaire¹.

2. Bien que cela n'ait pas été inscrit dans la loi, la taxe française sur les services numériques a en principe vocation à être temporaire, dans l'attente de la mise en œuvre de la solution globale adoptée au niveau de l'OCDE (Piliers 1 et 2)².

Dans un contexte de négociations internationales, la France avait autorisé les entreprises redevables de la taxe au titre de l'année 2020 à reporter le paiement des acomptes normalement dus en avril et octobre 2020 afin qu'ils soient remplacés, en l'absence d'un accord international avant la fin de l'année 2020, par un paiement unique en décembre 2020³. Au-delà des négociations au niveau de l'OCDE, cette suspension a également été mise en place afin d'éviter une guerre douanière avec les États-Unis, après la menace de majorations de droits de douanes sur les importations de produits français. Le 12 octobre 2020, le Cadre inclusif sur le BEPS réunissant 139 pays a toutefois publié une déclaration indiquant qu'aucun accord ne serait conclu avant la fin de

1 L. n° 2019-759, 24 juill. 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés : JO 25 juill. 2019, texte n° 1 ; FI 4-2019, n° 1.2.

2 RM Janvier, n° 33146 : JOAN 26 janv. 2021, p. 730.

3 DGFiP, communiqué de presse n° 960, 10 févr. 2020.

l'année 2020, bien que des progrès substantiels vers l'élaboration d'un consensus sur les propositions de réforme de la taxation des entreprises aient été réalisés⁴. Les redevables de la TSN due au titre de l'année 2020 ont donc finalement dû payer un acompte en décembre 2020, puis le solde en avril 2021, en même temps que le premier acompte de TSN due au titre de 2021.

Le 8 octobre 2021, après une première déclaration en juillet 2021⁵, 136 juridictions impliquées dans les travaux de l'OCDE ont adhéré à la « Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie » qui vise une mise en œuvre des Piliers 1 et 2 en 2023. Dans le prolongement de cette déclaration, le 21 octobre 2021, la France, l'Autriche, l'Italie, l'Espagne, le Royaume-Uni et les États-Unis ont annoncé un accord sur la transition des taxes existantes sur les services numériques vers la nouvelle solution multilatérale convenue dans le cadre de l'OCDE et du G20. Les six pays ont indiqué dans un communiqué commun qu'ils « se sont engagés à poursuivre de manière constructive les discussions sur cette question ».

3. Dès lors que les seuils d'application des mesures prévues dans le cadre du Pilier 1 ont été considérablement relevés par rapport à ceux envisagés initialement (cette mesure avait initialement vocation à concerner les entreprises dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros, mais concerne désormais celles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 20 milliards d'euros et dont la marge est supérieure à 10 % du chiffre d'affaires), on peut néanmoins penser que ces discussions pourraient donner lieu à débat concernant la situation des multinationales du numérique soumises à des taxes sur les services numériques et qui rempliraient les critères d'application du Pilier 2 (chiffre d'affaires mondial supérieur à 750 millions d'euros) sans remplir ceux du Pilier 1.

Dans ce contexte, il n'est pas exclu que la TSN continue à s'appliquer au moins à moyen terme à celles des entreprises qui échapperaient à une solution commune.

4. Au moment de son adoption, nous avons souligné que la compatibilité de la TSN avec les normes supérieures (conventions fiscales internationales, droit de l'Union européenne et Constitution)⁶ soulevait certaines interrogations. Il en va de même pour sa mise en œuvre pratique.

Nous vous proposons de faire l'état des lieux après plus de deux années d'application et à la suite de la publication le 8 avril 2021 des commentaires administratifs définitifs y afférents.

Les premiers commentaires administratifs relatifs à cette

taxe avaient été publiés le 16 octobre 2019. Ils concernaient d'une part, les obligations déclaratives et comptables, le recouvrement, le contrôle et le contentieux et, d'autre part, le régime de consolidation au sein du groupe de la déclaration et du paiement. Ces commentaires ont fait l'objet d'une première consultation publique du 16 octobre 2019 au 29 novembre 2019. Les commentaires administratifs relatifs au champ d'application et au calcul du montant à payer ont été publiés le 23 mars 2020, les précédents commentaires étant également modifiés par la même occasion. Des modifications à la marge ont été apportées à l'occasion d'une nouvelle publication du 30 mars 2020. Ces commentaires ont fait l'objet d'une consultation publique entre le 23 mars et le 23 mai 2020. Dès leur publication respective en octobre 2019 et mars 2020, ces commentaires dits « intermédiaires » étaient opposables, jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue des consultations publiques.

Après revue des commentaires reçus dans le cadre de la seconde consultation publique, l'administration fiscale a mis à jour ses commentaires et publié leur version « définitive » le 8 avril 2021. Les commentaires se présentent désormais comme suit :

Présentation de la division relative à la TSN : BOI-TCA-TSN, 23 mars 2020

Titre 1 : Champ d'application : BOI-TCA-TSN-10, 23 mars 2020

Chapitre 1 : Définition des services taxables : BOI-TCA-TSN-10-10, 23 mars 2020

Section 1 : Règles communes : BOI-TCA-TSN-10-10-10, 8 avr. 2021

Section 2 : Services d'intermédiation numérique : BOI-TCA-TSN-10-10-20, 8 avr. 2021

Section 3 : Services de publicité ciblée : BOI-TCA-TSN-10-10-30, 8 avr. 2021

Chapitre 2 : Territorialité, encaissements et seuils : BOI-TCA-TSN-10-20, 8 avr. 2021

Titre 2 : Calcul du montant à payer : BOI-TCA-TSN-20, 8 avr. 2021

Titre 3 : Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux : BOI-TCA-TSN-30, 23 mars 2020

Chapitre 1 : Règles générales : BOI-TCA-TSN-30-10, 8 avr. 2021

Chapitre 2 : Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement : BOI-TCA-TSN-30-20, 8 avr. 2021

5. Ces commentaires sont très détaillés et émaillés de nombreux exemples. Pour faciliter la lecture et suivre la logique du texte et de l'exposé des commentaires administratifs, nous aborderons en premier lieu le champ d'application de la TSN (I), puis son assiette (II) et enfin les obligations déclaratives et comptables y afférentes (III). La référence correspondante du BOFIP est indiquée après le titre de chaque partie.

4 Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Déclaration liminaire relative aux rapports sur les *blueprints* des Piliers 1 et 2 (telle qu'approuvée les 8 et 9 octobre 2020), 12 oct. 2020 : FI 4-2020, n° 2, § 1, comm. J. Monsenego.

5 Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 1^{er} juill. 2021 : FI 3-2021, n° 2, § 1, comm. A. Maitrot de la Motte.

6 A. Rétureau, A. Bailleul-Mirabaud et C. Leclère, Le projet de taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : un caractère temporaire autorise-t-il tous les risques ? : FI 2-2019, n° 1.3.

I. Champ d'application de la TSN (BOI-TCA-TSN-10, 23 mars 2020)

6. L'article 299, I du CGI a institué une taxe due à raison des sommes encaissées par les grandes entreprises du secteur numérique en contrepartie de la fourniture en France, au cours d'une année civile, de services numériques taxables.

L'application de la TSN à une année civile donnée (année d'imposition) est subordonnée à la réunion des **quatre conditions cumulatives** suivantes :

- l'**existence d'un service taxable** ;
- la **territorialisation en France du service taxable** au cours de cette année civile ;
- l'**encaissement de revenus** en contrepartie du service taxable au cours de cette année civile ;
- le **dépassement de seuils d'assujettissement** évalués à partir des revenus encaissés au cours de l'année précédant cette année civile et appréciés, le cas échéant, à l'échelle de l'ensemble des entreprises liées entre elles, directement ou indirectement, par une relation de contrôle.

7. À cet égard, l'administration précise dans ses commentaires qu'aucun autre élément, par exemple l'absence effective ou supposée de valorisation directe des données des utilisateurs français ou l'absence de mobilisation d'effets de réseau à l'échelle mondiale, ne peut être excipé pour écarter la taxation d'un service remplissant ces quatre conditions (BOI, § 30). Ce faisant, l'administration s'en tient à une interprétation littérale du texte, et tente de « tuer dans l'œuf » les velléités de certains redevables potentiels de se prévaloir d'une interprétation téléologique du texte fondée sur (i) les travaux parlementaires qui indiquaient clairement que l'objectif du texte était de taxer les services caractérisés par le rôle déterminant des utilisateurs dans la création de la valeur notamment par le biais de l'exploitation des données qu'ils génèrent⁷, ainsi que sur (ii) l'avis du Conseil d'État qui a validé la constitutionnalité de la taxe en considérant notamment que les seuils de chiffre d'affaires mondial et national qui déclenchent son application sont justifiés par le fait que les grands groupes profitent d'effets de réseau à l'échelle mondiale⁸.

A. Définition des services taxables

1° Règles communes aux services taxables (BOI-TCA-TSN-10-10-10, 8 avr. 2021)

8. L'article 299, II du CGI définit les services taxables comme :
> « la mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs

⁷ V. Étude d'impact du 5 mars 2019 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, p. 8-10. - Exposé des motifs du projet de loi n° 1737 déposé à l'Assemblée nationale le 6 mars 2019. - AN, Comm. fin., Rapport 3 avr. 2019, p. 12-13. - Sénat, Comm. fin., rapport 15 mai 2011, p. 11.

⁸ CE, sect. fin., avis sur un 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, Conseil d'Etat, Section des Finances, n° 396878, 28 févr. 2019.

d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs », sauf lorsque :

- la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques, des services de communications ou des services de paiement au sens de l'article L. 314-1 du code monétaire et financier,

- ou l'interface numérique est utilisée pour gérer certains systèmes ou services financiers,

- ou l'interface a pour objet de permettre l'achat ou la vente de prestations visant à placer des messages publicitaires.

> et « les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction de données relatives à l'utilisateur qui la consulte et collectées ou générées à l'occasion de la consultation de telles interfaces ».

Le dernier alinéa du II de l'article 299 exclut en outre du champ de la TSN les services taxables dès lors qu'ils sont fournis entre entreprises liées.

◇ Définition générale des services taxables

9. S'agissant de la première catégorie de services taxables visés par le texte qui couvre les services d'intermédiation numérique, l'administration les subdivise en deux sous-catégories : (i) les places de marché, lorsque les utilisateurs peuvent techniquement réaliser entre eux des transactions sur des biens ou des services et (ii) les services de mise en relation, dans les autres cas.

S'agissant de la deuxième catégorie couvrant les services de publicité ciblée, l'administration distingue (i) les services de placement et (ii) les services se limitant à la transmission de données des utilisateurs.

10. Selon l'administration, les définitions des services taxables sont des **définitions autonomes** qui ne font pas référence à des définitions déjà existantes pour d'autres impositions ou pour l'application d'autres législations. Ainsi, un service taxable ne correspond pas à une transaction donnée mais davantage à un ensemble de moyens matériels présentant une unité sur le plan fonctionnel, mis en œuvre pour assurer des fonctions déterminées, se distinguant ainsi notamment de la notion de prestations de services utilisée en matière de TVA (BOI, § 10). On note toutefois que le dispositif renvoie aux critères dégagés par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en ce qui concerne, d'une part, la notion d'élément accessoire par rapport à un service principal (V. § 18 à 21) et, d'autre part, le caractère dissociable ou non des différents éléments constituant une opération complexe, dont les critères sont désormais repris, pour l'application de la TVA, par l'article 257 ter du CGI (V. § 47 à 51).

◇ Notion d'interface numérique

11. Les deux catégories de services taxables se réfèrent à la notion d'interface numérique, qui n'est pas définie par la loi. L'administration indique à cet égard qu'il s'agit de **tout**

logiciel permettant à un ou plusieurs utilisateurs (personnes physiques agissant pour leur compte ou pour le compte d'un tiers, à titre privé ou dans le cadre d'une activité économique), **à la fois d'envoyer et de recevoir des informations** (l'envoi et la réception pouvant être actifs ou passifs -y compris à l'insu de l'utilisateur-) **et qui peut être accessible par différents types de terminaux** (ordinateur, tablette, téléphone mobile, etc.)⁹. Une même interface numérique peut être constituée de plusieurs logiciels qui fonctionnent ensemble lorsqu'ils constituent un tout cohérent caractérisé par un ensemble de fonctionnalités communes et une exploitation coordonnée (BOI, § 40 à 60).

◇ Exclusion des services fournis entre entreprises liées

12. Selon l'administration, un même service ne pouvant être artificiellement décomposé, 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 (mise à disposition d'une place de marché par exemple), il ne bénéficie pas de l'exclusion même si certaines d'entre elles s'avèrent liées avec le fournisseur (BOI, § 80).

2° Services d'intermédiation numérique (BOI-TCA-TSN-10-10-20, 8 avr. 2021)

◇ Définition des services taxables d'intermédiation numérique

13. Selon l'administration (BOI, § 30) :

- la prise de contact et l'interaction correspondent à des échanges réciproques d'information entre utilisateurs, peu important que les échanges soient anonymes ou impersonnels ;

- les échanges peuvent être écrits ou oraux et s'étendent à tout dispositif technique qui permet à un utilisateur de réagir au moyen d'une interface à une action. Semblent ainsi notamment visées les actions consistant à « liker » ou à commenter une action.

14. En outre, les dénominations commerciales attachées aux services commerciaux sous-jacents ne constituent pas un critère pertinent et les circonstances suivantes, qui ne sont pas explicitement prévues par la loi, sont inopérantes pour la caractérisation d'une intermédiation (BOI, § 50) :

- l'existence ou non d'une rémunération de l'exploitant,
- la gratuité totale ou partielle pour les utilisateurs,
- les conditions commerciales d'utilisation de l'interface (abonnement, commission, achat d'un logiciel, etc.),
- la circonstance que tout ou partie de l'interface ne soit pas accessible à l'ensemble des utilisateurs ou ne soit accessible

qu'à partir de certains terminaux, ou le fait que l'interface permette des accès différenciés, et

- la qualité des parties aux transactions (consommateurs ou professionnels).

En ce qui concerne les jeux multi-joueurs, l'administration précise dans ses commentaires définitifs que l'interface est constituée de l'ensemble des logiciels utilisés par chacun des utilisateurs, indépendamment des conditions de leur acquisition (téléchargement, achat du logiciel sur un support physique, etc.), et a le caractère d'un seul et même service taxable (BOI, § 40).

◇ Catégories de services taxables d'intermédiation numérique

15. Places de marché - Il s'agit notamment, selon l'administration, de la mise à disposition des sites et applications permettant (BOI, § 70) :

- à des commerçants de vendre des biens ;
- à des transporteurs, par exemple des taxis ou des véhicules de transport avec chauffeur, de proposer des prestations de transport à la réservation ;
- à des artisans de vendre diverses prestations de réparation, aménagements, travaux ;
- à des restaurateurs de livrer des plats préparés ;
- à des hôteliers de proposer des nuitées à la réservation ;
- à des particuliers de partager l'utilisation d'un bien ou le bénéfice d'une prestation de service, sous réserve que ce partage donne lieu à une transaction au moyen de l'interface, par exemple pour couvrir le partage des coûts ;
- à des particuliers de s'acheter ou de se vendre des biens ou de se rendre des services contre rémunération ;
- à des agences de voyage de réserver des prestations de transport ou d'émettre des titres de transport. Tel est notamment le cas, lorsqu'ils possèdent l'une de ces deux fonctionnalités, des systèmes informatisés de réservation (SIR), au sens du 4 de l'article 2 du règlement (CE) n° 80/2009 du Parlement européen et du Conseil du 14 janvier 2009 instaurant un code de conduite pour l'utilisation de systèmes informatisés de réservation et abrogeant le règlement (CEE) n° 2299/89 du Conseil ; à cet égard, les travaux parlementaires avaient laissé entendre que les activités des SIR pourraient être traitées par le biais de rescrits administratifs¹⁰ ; l'administration a finalement pris position en faveur de leur inclusion dans les services taxables ;
- à des éditeurs d'applications ou de logiciels (y compris des applications mobiles, jeux, etc.) de vendre ou de mettre à disposition ces applications ou logiciels à des utilisateurs mobiles ;
- à des ayants-droit de commercialiser des œuvres auprès du public, y compris des vidéos ou des œuvres musicales.

Il est précisé que l'encadrement par l'exploitant des conditions commerciales et contractuelles des opérations réalisées entre utilisateurs sur l'interface ou le fait qu'il soit soumis à

⁹ Dès lors que l'exploitant ne peut être considéré comme un utilisateur, les interactions entre l'exploitant et les utilisateurs ne peuvent jamais caractériser un service taxable d'intermédiation.

¹⁰ Commission mixte paritaire, rapport, 26 juin 2019. - Intervention d'Emilie Cariou lors des débats devant l'Assemblée nationale le 4 juillet 2019.

une obligation de neutralité est sans incidence sur la caractérisation d'une place de marché. Ce faisant, l'administration écarte toute considération particulière (BOI, § 90).

16. Services de mise en relation - Sont cités à titre d'exemples par l'administration (BOI, § 100) :

- les réseaux sociaux ;
- les services publiant des annonces pour des livraisons de biens ou des prestations de services et permettant des échanges entre les vendeurs et les acheteurs potentiels lorsque la transaction ne peut pas être conclue au moyen de l'interface ;
- les services ayant pour objet de mettre en relation des utilisateurs ayant des intérêts communs ou complémentaires (relations amicales ou amoureuses, centres d'intérêt partagés, recherche d'emploi, etc.) ;
- les services permettant aux utilisateurs de partager des avis ou commentaires sur un produit (y compris un simple système de notation), un service, un événement ou tout autre sujet ; à cet égard, il est précisé qu'une interface exploitée pour commercialiser les propres biens d'une entreprise et sur laquelle les utilisateurs peuvent partager des avis et commentaires est un service taxable, mais que les sommes versées par les utilisateurs au titre de l'achat des biens ne sont pas taxables ;
- les services permettant aux utilisateurs de partager ou d'échanger des contenus numériques ;
- les services permettant à des utilisateurs de jouer ensemble. Sont visés selon l'administration l'ensemble des jeux multi-joueurs en ligne, quel que soit le mode d'accès, ainsi que les services permettant d'accéder au mode multi-joueur en ligne d'un jeu qui n'offre pas un tel accès dans sa version de base.

Les commentaires définitifs précisent utilement que les sites comparant des biens et des services sont exclus dès lors que ces sites ne permettent aucune interaction, le simple renvoi vers un autre site proposant la commercialisation n'étant pas considéré comme une interaction (BOI, § 105).

◊ **Exclusions relatives aux services taxables d'intermédiation**

17. L'article 299, II, 1° du CGI prévoit **trois catégories d'exclusions** relatives aux services d'intermédiation :

- la fourniture à titre principal de contenus numériques, de services de communications et de services de paiement ;
- la gestion de certains services financiers ; et
- les services permettant l'achat ou la vente de prestations visant à placer des messages publicitaires ciblés en ligne.

18. Première catégorie d'exclusion : la fourniture à titre principal de contenus numériques, services de communications ou services de paiement - Il résulte de l'article 299, II, 1° que deux conditions cumulatives doivent être respectées pour les besoins de l'exclusion :

- l'exploitant doit lui-même fournir ces services particuliers ; et
- le service d'intermédiation doit avoir un caractère

accessoire par rapport à la fourniture de ces services. Cela signifie selon l'administration que les interactions ne doivent pas constituer une fin en soi pour les utilisateurs mais un moyen de bénéficier du service principal ou d'en bénéficier dans de meilleures conditions. À cet égard, celle-ci renvoie à la jurisprudence de l'Union européenne en matière de TVA et permet aux contribuables d'invoquer les éléments d'analyse sur l'appréciation du caractère accessoire dégagés par ladite jurisprudence (BOI, § 130).

L'exclusion doit toujours être appréciée selon l'administration au niveau de chaque interface (BOI, § 140).

19. Concernant la fourniture de contenus numériques (textes, images, vidéos, logiciels, etc. que détient l'exploitant ou pour laquelle il dispose des droits de distribution), la doctrine précise, s'agissant du critère principal, que les données doivent être directement exploitables par l'utilisateur et ne pas être le simple support d'un autre service, et que de ce fait la fourniture de contenus numériques intégrés dans un service d'intermédiation (même payante) ne permet pas de bénéficier de l'exclusion, lorsque ces contenus numériques participent du trafic dégagé sur l'interface et de la multiplication des interactions entre utilisateurs.

Par ailleurs, la fourniture de logiciels constituant eux-mêmes des interfaces numériques permettant aux utilisateurs d'interagir (comme les jeux multi-joueurs en ligne) est également expressément écartée de l'exclusion par l'administration. Néanmoins, les jeux dont la fonctionnalité multi-joueurs en ligne présente un caractère accessoire sont susceptibles d'être exclus des services taxables (BOI, § 170).

20. S'agissant de la fourniture de services de communication, il est expressément confirmé que n'est notamment pas taxable un service permettant à ses utilisateurs qui se connaissent préalablement de s'envoyer, de façon bilatérale ou dans le cadre d'un groupe déterminé, des messages instantanés, des messages vocaux, des vidéos ou des courriers électroniques (BOI, § 180 et 190).

En revanche, eu égard au caractère principal que doit revêtir la fourniture de ce service, la doctrine précise notamment qu'un site d'annonces qui intégrerait un service de communication afin de permettre aux acheteurs et vendeurs de communiquer entre eux ou un réseau social qui intégrerait un service de communication serait taxable, même si le service de communication présente un intérêt propre (BOI, § 200).

21. En ce qui concerne la fourniture de services de paiement, bien que l'article 299, II, 1°, a du CGI vise les services de paiement au sens de l'article L. 314-1 du code monétaire et financier, les commentaires administratifs définitifs élargissent de manière bienvenue cette exclusion à la fourniture de services de paiement régis par une réglementation étrangère et présentant des caractéristiques similaires aux services listés à cet article.

En revanche, une place de marché intégrant un service de paiement ne peut bénéficier de l'exclusion dès lors que le service de paiement n'est pas sa finalité principale (BOI, § 220).

22. Deuxième catégorie d'exclusion : la gestion de certains services financiers - Les services financiers visés par l'article 299, II, 1^o, b du CGI sont :

- les systèmes de règlements interbancaires ou de règlement et de livraison d'instruments financiers, au sens de l'article L. 330-1 du code monétaire et financier ;

- les plates-formes de négociation définies à l'article L. 420-1 du même code (système multilatéraux de négociation « MTF » ou systèmes organisés de négociation « OTF ») ou les systèmes de négociation des internalisateurs systématiques définis à l'article L. 533-32 du même code ;

- les activités de conseil en investissements participatifs, au sens de l'article L. 547-1 du même code, et, s'ils facilitent l'octroi de prêts, les services d'intermédiation en financement participatif, au sens de l'article L. 548-1 du même code ;

- les autres systèmes de mise en relation, mentionnés dans un arrêté du ministre chargé de l'économie, dont l'activité est soumise à autorisation et l'exécution des prestations soumise à la surveillance d'une autorité de régulation en vue d'assurer la sécurité, la qualité et la transparence de transactions portant sur des instruments financiers, des produits d'épargne ou d'autres actifs financiers. Aucun arrêté du ministre chargé de l'économie n'a été pris à la date de rédaction du présent article (15 oct. 2021). À cet égard, l'administration précise que l'exclusion s'appliquera, le cas échéant, aux services fournis à compter du 1^{er} janvier de l'année d'entrée en vigueur de l'arrêté (BOI, § 300).

23. Troisième catégorie d'exclusion : les services permettant l'achat ou la vente de prestations visant à placer des messages publicitaires ciblés en ligne - Cette exclusion a été introduite afin d'éviter un double assujettissement à la TSN des services d'intermédiation numériques en matière de publicité ciblée. L'administration précise qu'elle s'applique y compris lorsque les services de publicité ciblée ne sont pas effectivement soumis à la taxe, soit parce qu'ils ne sont pas commercialisés auprès des annonceurs ou leurs mandataires, soit parce que la condition tenant aux seuils d'assujettissement n'est pas remplie (BOI, § 310).

Exemple : À titre d'exemple, sont citées les plateformes automatisées du secteur de la publicité programmatique : bourses de vente et d'achat d'espaces (« *ad-exchanges* »), plateformes d'optimisation et d'automatisation de la vente ou de l'achat d'espaces (« *supply-side platforms* » et « *demand-side platforms* »), plateformes technologiques utilisées par les annonceurs ou les producteurs d'espaces publicitaires pour héberger et diffuser les créations publicitaires ou les inventaires publicitaires (« *ad-server* ») (BOI, § 320).

3^o Services de publicité ciblée (BOI-TCA-TSN-10-10-30, 8 avr. 2021)

◇ Définition des services de publicité ciblée

24. L'article 299, II, 2^o du CGI vise les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer

sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction de données relatives à l'utilisateur qui la consulte et collectées ou générées à l'occasion de la consultation de telles interfaces, y compris lorsqu'ils sont réalisés au moyen d'interfaces dont la mise à disposition est exclue des services taxables d'intermédiation. Le texte précise que ces services peuvent notamment comprendre les services d'achat, de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance ainsi que les services de gestion et de transmission de données relatives aux utilisateurs.

25. Les commentaires administratifs identifient et explicitent les trois conditions caractérisant un service de publicité ciblée :

- la première tient au positionnement de ces services dans la chaîne économique, ces services devant être commercialisés auprès des annonceurs ou de leurs mandataires (régie publicitaire, agence média, intermédiaire à l'achat de services de publicité programmatique ou « *trading desk* », lorsque ce service n'est pas intégré à celui d'une plateforme technologique d'optimisation et d'automatisation d'achat des espaces publicitaires « *demand-side platform* ») ; l'administration indique que sont exclus les services fournis aux annonceurs par ces mandataires (ex. : prestations de conseil en matière de diffusion de message publicitaire, recommandation de certaines technologies de ciblage publicitaire, etc.) ; elle précise également que si un même service de publicité ciblée est commercialisé, d'une part, auprès d'annonceurs ou de mandataires et, d'autre part, auprès d'autres personnes, ce service est taxable (BOI, § 10 à 30) ;

- la deuxième tient au support des messages publicitaires, ces derniers devant être placés sur une interface numérique ;

- la troisième tient aux conditions dans lesquelles les messages publicitaires sont ciblés, ces derniers devant être ciblés en fonction de données qui, d'une part, sont relatives à l'utilisateur qui consulte l'interface numérique sur laquelle est placée le message publicitaire et, d'autre part, ont été collectées ou générées à l'occasion de la consultation d'interfaces numériques. Lorsque les données sont collectées ou générées sur une interface numérique autre que celle sur laquelle le message publicitaire est placé, la condition de ciblage est remplie notamment lorsqu'un dispositif de traçage permet d'associer les données à cet utilisateur (BOI, § 100).

26. Selon l'administration, les critères en fonction desquels les messages publicitaires sont ciblés doivent prendre en compte, « *au moins partiellement* », des données de l'utilisateur de l'interface numérique sur laquelle le message est placé ; la condition de ciblage reste remplie même si sont prédominantes parmi les données utilisées d'autres données que celles de l'utilisateur (BOI, § 80).

À cet égard, l'administration fiscale définit largement les **données de l'utilisateur** comme toute information communiquée, de manière active ou passive, par l'utilisateur de l'interface numérique sur laquelle le message est placé, indépendamment du fait que l'anonymat de cet utilisateur soit ou non préservé (par exemple les mots-clés renseignés par l'utilisateur dans un moteur de recherche ou encore l'information selon laquelle un utilisateur s'est identifié à un service donné) (BOI, § 90).

◇ **Catégories de services de publicité ciblée**

27. La doctrine administrative distingue deux sous-catégories de services de publicité ciblée sur le fondement de l'article 299 bis, III du CGI relatif à la territorialité qui distingue, d'une part, les ventes de données générées ou collectées à l'occasion de la consultation d'interfaces numériques par les utilisateurs et, d'autre part, les placements de messages publicitaires ciblés sur une interface numérique :

- les services de transmission de données, définis comme ceux qui se limitent à la transmission de données des utilisateurs en vue de placer des messages publicitaires ; et
- les services de placement, définis comme ceux ne se limitant pas à une telle transmission, qu'ils intègrent ou non l'accès à une base de données des utilisateurs.

◇ **Typologie indicative des services de publicité ciblée**

28. L'administration fournit par la suite une typologie indicative des services de publicité ciblée taxables, en distinguant :

- les services situés en aval de la chaîne de valeur du secteur de la publicité programmatique proposant des solutions technologiques permettant d'acheter en temps réel des espaces publicitaires (« *demand-side platforms* »), d'assurer l'affichage des messages sur ces espaces (« *ad servers* » du côté de la demande), d'accéder à des données d'utilisateurs en vue de cibler les achats d'espaces publicitaires (« *data management platforms* »), la mesure en temps réel de la performance des messages (« *ad verification* ») (BOI, § 130) ;
- les services autres remplissant les trois conditions susmentionnées (V. § 25), les sites de comparaison d'offres ou les sites d'annonces ou annuaires dès lors qu'ils se rémunèrent auprès des personnes promouvant ces offres/publiant ces annonces ou figurant dans ces annuaires et que celles-ci sont présentées à l'utilisateur en fonction d'informations qu'il a renseignées, et plus largement tout autre services de placement ciblé donnant lieu à rémunération par le bénéficiaire du placement (BOI, § 140).

B. Territorialité, encaissements et seuils d'assujettissement (BOI-TCA-TSN-10-20, 8 avr. 2021)

29. L'article 299, I du CGI prévoit que la taxe est due à raison des sommes encaissées par les entreprises du secteur numérique en contrepartie de la fourniture en France, au cours d'une année civile, de services numériques taxables, lorsque les sommes encaissées au cours de l'année précédente par ces entreprises en contrepartie de services taxables excèdent certains seuils à la fois au niveau mondial et français.

L'administration a commenté les conditions de territorialité, d'encaissement et de seuils d'assujettissement.

1° Condition de territorialité

30. En application de l'article 299, I du CGI, **ne sont taxés en France que les services taxables fournis en France.**

31. Les II et III de l'article 299 bis du CGI prévoient les conditions aux termes desquelles les services taxables sont considérés comme fournis en France. Ces conditions varient selon la nature des services taxables en cause : place de marché, service de mise en relation, service de transmission de données et services de placement.

La doctrine administrative précise qu'un service taxable est fourni en France au cours d'une année d'imposition si, durant cette même année, **au moins un utilisateur de l'interface est situé en France**, selon les règles propres à chacune des quatre sous-catégories de services numériques taxables. À cet égard, la circonstance que cette condition ne soit remplie que lors de certaines périodes de l'année est sans incidence (BOI, § 10).

En application de l'article 299 bis, I, 2° du CGI, l'utilisateur d'une interface numérique est localisé en France s'il la consulte au moyen d'un terminal situé en France, la localisation en France de ce terminal étant déterminée par tout moyen, y compris en fonction de son adresse IP (protocole internet), dans le respect des règles relatives au traitement de données à caractère personnel.

Selon l'administration, un « terminal » peut être un ordinateur, fixe ou portable, une tablette, un téléphone mobile multifonctions ou tout autre dispositif permettant d'accéder à l'interface numérique.

En ce qui concerne les **modalités de localisation du terminal**, l'administration cite au titre des moyens permettant également de localiser un terminal en France les données de géolocalisation, et permet également le recours à un faisceau d'indices concordants (ex. : données figurant dans un compte client) en vue d'établir une localisation avec un niveau de probabilité élevé. À cet égard, bien que ces indices ne soient pas déterminants à eux seuls, le lieu de domicile habituel de l'utilisateur ou le lieu de l'établissement de l'entreprise pour le compte de laquelle l'utilisateur agit peuvent notamment être pris en compte. La nationalité de l'utilisateur n'est en revanche jamais un critère pertinent (BOI, § 30). Aucune précision n'est en revanche apportée par l'administration sur les conséquences en cas d'indices discordants, par exemple une adresse IP dans un État et le lieu de domicile habituel dans un autre.

32. En application de l'article 299 bis, II et III du CGI, **sont considérés comme fournis en France** (BOI, § 40) :

- les **services de places de marché** lorsque, pour au moins une livraison de biens ou une prestation de services pour laquelle la transaction est réalisée au moyen de l'interface numérique au cours de cette année, soit le vendeur, soit l'acheteur est situé en France ;
- les **services de mise en relation** lorsqu'au moins un des utilisateurs de l'interface numérique dispose, au cours de cette année, d'un compte ayant été ouvert, lors de cette même année ou d'une année antérieure, depuis le territoire de la France et qui lui a permis d'accéder à tout ou partie des fonctionnalités de l'interface numérique au cours de l'année d'imposition ;
- les **services de placement** lorsque, au cours de cette année, au moins un message publicitaire a été placé sur une interface numérique à laquelle un utilisateur a accédé au moyen d'un terminal situé en France ;

- les **services de transmission de données** lorsque, d'une part, tout ou partie de ces données ont été transmises au cours de cette même année et, d'autre part, au moins l'un des utilisateurs auxquels se rapportent ces données était situé en France lorsque ces données ont été générées ou collectées (l'administration précise que cela comprend les données générées ou collectées au cours d'une année antérieure).

2° Condition relative aux encaissements

33. L'article 299, I du CGI prévoit que la taxe s'applique aux **sommes encaissées en contrepartie de la fourniture d'un service taxable**. Ces encaissements sont définis à l'article 299 bis, I, 3° et 4° du CGI :

- pour les services d'intermédiation, comme l'ensemble des sommes versées par les utilisateurs de l'interface, à l'exception de celles versées en contrepartie de livraisons de biens ou de fournitures de services qui constituent, au sens des I et II de l'article 257 ter du CGI, des opérations indépendantes de l'accès et de l'utilisation du service taxable (sur cette notion, V. § 47 à 51) ;

- pour les services de publicité ciblée, comme l'ensemble des sommes versées par les annonceurs ou leurs mandataires, en contrepartie de la réalisation effective du placement des messages publicitaires ou de toute autre opération qui lui est étroitement liée au sens des I et II de l'article 257 ter du CGI.

Ainsi, la TSN ne peut effectivement s'appliquer à un service numérique taxable que si ce service donne lieu à l'encaissement de sommes en contrepartie, à un moment quelconque au cours de l'année civile considérée, que ces sommes proviennent d'utilisateurs situés en France ou non (BOI, § 50). Par conséquent, **si l'exploitant d'une interface fournit des services numériques à titre gratuit, ces services ne seront pas considérés comme taxables**.

3° Condition relative aux seuils d'assujettissement

34. Sont concernées par la TSN les entreprises du secteur numérique, définies au III de l'article 299 du CGI, comme celles, quel que soit leur lieu d'établissement, pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l'année civile précédant l'année d'imposition excède les deux seuils suivants (seuils d'assujettissement) :

- **750 millions d'euros au titre des services fournis au niveau mondial** ;

- **25 millions d'euros au titre des services fournis en France** au sens de l'article 299 bis du CGI.

Ce même article prévoit que pour les entreprises liées, directement ou indirectement, au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce, le respect des seuils d'assujettissement doit s'apprécier au niveau du groupe qu'elles constituent (groupe TSN).

◇ Périmètre d'appréciation des seuils

35. Les seuils d'assujettissement doivent être déterminés **au niveau du groupe TSN comprenant l'ensemble des entreprises liées à une entreprise redevable de la taxe**, les liens devant selon l'administration être appréciés au 31

décembre de l'année d'application de la taxe (BOI, § 80). En outre, ces seuils sont appréciés globalement, c'est-à-dire en faisant **masse de l'ensemble des sommes encaissées** en contrepartie de services taxables (et non pour chaque catégorie ou sous-catégorie de services taxables).

36. L'administration précise que :

- pour le **seuil mondial**, il convient d'additionner les sommes encaissées au niveau mondial au titre des services taxables pour lesquels un membre du groupe est redevable de la taxe, sans application du coefficient de présence nationale (sur ce coefficient, V. § 55), et

- pour le **seuil national**, il convient d'additionner les sommes encaissées au niveau mondial au titre des services taxables pour lesquels un membre du groupe est redevable de la taxe, après application du coefficient de présence nationale.

37. À cet égard, l'administration indique que les sommes taxables prises en compte sont déterminées selon les mêmes règles que pour le calcul du montant de TSN dû (V. § 40). Dans la mesure où le calcul du montant de TSN s'effectue au niveau de chaque entité redevable, un exemple de calcul aurait été bienvenu pour faciliter la compréhension des modalités de calcul du seuil d'assujettissement au niveau d'un groupe dans les hypothèses dans lesquelles plusieurs entités d'un groupe encaissent des sommes en contrepartie de services taxables.

38. S'agissant de la **notion de sociétés liées** devant être prise en compte pour déterminer le périmètre du groupe TSN, l'article 299, III du CGI commande de tenir compte de toutes les entreprises liées, directement ou indirectement, au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce. Cet article définit le contrôle exclusif par une société sur une autre comme :

- la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote ;

- la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance. La société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;

- le droit d'exercer une influence dominante en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet.

Le renvoi au II de l'article L.233-16 du code de commerce, qui traite uniquement du contrôle exclusif, aurait dû *a priori* conduire à écarter l'hypothèse du contrôle conjoint, défini, lui, au III. La doctrine administrative y fait pourtant référence en indiquant que « *plusieurs entreprises en contrôlent conjointement une autre lorsque l'une des trois conditions visées au II de l'article L.233-16 du code de commerce est susceptible d'être remplie du fait de l'action conjointe de ces entreprises, indépendamment du fait que cette action conjointe intervienne effectivement* » (BOI, § 90). La prise en compte d'une entreprise faisant l'objet d'un tel contrôle conjoint irait selon nous au-delà de la règle prévue par la loi.

◇ Année de référence pour l'appréciation des seuils

39. Comme indiqué précédemment, l'article 299, III du CGI prévoit que le dépassement des seuils d'assujettissement doit être apprécié au titre de l'**année civile précédant l'année d'imposition**.

L'administration précise qu'il résulte de cette règle que (BOI, § 120) :

> les sommes taxables, prises en compte pour déterminer si les seuils d'assujettissement ont été dépassés, ont pu être encaissées par une personne qui, au cours de N-1, n'était pas encore membre du groupe TSN ;

> les sommes taxables encaissées par une personne qui était membre d'un groupe TSN en N-1 seront prises en compte pour les besoins du groupe TSN dont elle est membre au 31 décembre de l'année N, qui est potentiellement un autre groupe TSN ;

> en cas de transfert d'exploitation d'un service taxable entre deux entreprises de telle sorte que l'entreprise cédante n'a encaissé aucune somme taxable en année N et l'entreprise cessionnaire n'a encaissé aucune somme taxable en année N-1 :

- si l'entreprise cédante et l'entreprise preneuse ne sont pas dans le même groupe TSN, les sommes taxables encaissées en N-1 ne seront prises en compte pour déterminer si les seuils d'assujettissement ont été dépassés ni au titre du premier groupe ni au titre du second ;

- si l'entreprise cédante et l'entreprise preneuse sont dans le même groupe TSN, les sommes taxables prises en compte pour déterminer si les seuils d'assujettissement ont été dépassés pour ce groupe seront celles encaissées par l'entreprise cédante alors que celles prises en compte pour le calcul du montant de TSN dû seront celles encaissées par l'entreprise preneuse.

II. Calcul du montant à payer (BOI-TCA-TSN-20, 8 avr. 2021)

40. Le **redevable de la taxe** est la personne qui encaisse les sommes versées en contrepartie du service taxable.

Lorsque plusieurs personnes encaissent des sommes se rapportant à un même service taxable, concomitamment ou successivement, chaque personne est redevable à hauteur des sommes qu'elle encaisse (BOI, § 10). La taxe globale due est égale à la somme des taxes dues au titre des différents services taxables.

41. Pour chaque service taxable, la **taxe est égale au produit des trois termes suivants** (BOI, § 20) :

- la **totalité des sommes encaissées, au niveau mondial**, en contrepartie de la fourniture du service taxable, dénommée par l'administration « sommes taxables » ;

- un **pourcentage représentatif de la part rattachée à la France** de ce service, dénommé par l'administration « coefficient de présence nationale » ;

- le **taux de 3 %** prévu au II de l'article 299 quater du CGI¹¹.

¹¹ Le taux retenu est le même que celui proposé par la Commission européenne dans sa proposition initiale de directive de mars 2018.

A. Sommes taxables

42. Conformément à l'article 299 quater du CGI, la base d'imposition est constituée par le **montant, hors TVA, des encaissements reçus au cours d'une année d'imposition en contrepartie de la fourniture des services taxables fournis en France**, quelles que soient les modalités de rémunération (abonnement, commission, etc.) et la localisation du payeur.

L'administration précise que les sommes restituées par le redevable à celui qui les a versées viendront en déduction des sommes encaissées au cours de l'année d'imposition où intervient la restitution (BOI, § 40).

43. En application de l'article 299 quinquies du CGI, les sommes taxables reçues dans une **devise autre que l'euro** doivent être converties en utilisant le taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne du premier jour du mois de l'encaissement des sommes. L'administration admet néanmoins de manière bienvenue, à titre de simplification, que lorsqu'un redevable recourt à plusieurs devises et tient sa comptabilité dans une devise autre que l'euro, il puisse réaliser la conversion exigée pour les besoins de la TSN à partir de cette devise plutôt qu'à partir de chacune des devises des encaissements réalisés (BOI, § 50).

En revanche, malgré les réserves émises sur ce point par les groupes concernés, aucune atténuation n'est apportée quant à une possibilité de se référer au chiffre d'affaires plutôt qu'aux encaissements. Cela aurait pourtant permis de faciliter le calcul des seuils ainsi que du montant dû au niveau de ces groupes, ainsi que l'exercice par l'administration de son pouvoir de contrôle.

44. Les règles de détermination des sommes taxables **diffèrent selon la catégorie de service taxable** réalisé (service d'intermédiation numérique ou service de publicité ciblée).

1° Sommes encaissées en contrepartie d'un service d'intermédiation numérique (CGI, art. 299 bis, I, 3°)

◇ Principe

45. En application de l'article 299 bis, I, 3° du CGI et sous réserve des exceptions ci-après, les sommes taxables s'entendent de l'ensemble des **sommes versées par les utilisateurs de l'interface numérique**. L'administration précise à cet égard que sont sans incidence les modalités de calcul de ces sommes (abonnement, commission par transaction) ainsi que la circonstance que certaines sommes ne soient perçues qu'auprès de certains utilisateurs, ou certaines catégories d'utilisateurs (vendeur et acheteur pour les places de marché) (BOI, § 90). En revanche, il est confirmé de manière bienvenue que les sommes versées par les utilisateurs à d'autres personnes que le redevable, notamment les sommes versées par les acheteurs à l'exploitant d'une place de marché qui les encaisse au nom et pour le compte du vendeur en contrepartie d'une livraison de bien (et du transport de ce bien) ou d'une prestation de service n'est pas taxable au nom de l'exploitant de la place de marché (BOI, § 100).

46. Ces sommes incluent les sommes versées en contrepartie de la fourniture de contenus numériques, de services de communication ou de services de paiement, si ces services ne remplissent pas les conditions d'exclusion du champ des services taxables évoquées ci-avant (V. § 17) (BOI, § 80).

◇ Deux exceptions

47. Opérations économiques indépendantes - En application de l'article 299 bis, I, 3^e du CGI, les sommes versées par des utilisateurs en contrepartie de livraisons de biens ou de fournitures de services qui constituent, au sens de l'article 257 ter du CGI applicable aux opérations complexes en matière de TVA, des opérations indépendantes de l'accès et de l'utilisation du service taxable, sont exclues des sommes taxables¹².

Ainsi, ne constituent pas des opérations économiques indépendantes de l'accès ou de l'utilisation de l'interface numérique :

- l'opération qui est si étroitement liée à l'accès ou à l'utilisation de l'interface qu'elles forment objectivement, une seule opération économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel ;

- l'opération qui ne constitue pas une fin en soi, mais un accessoire à l'accès ou à l'utilisation de l'interface, c'est-à-dire un moyen d'en bénéficier dans de meilleures conditions, notamment sur le plan technique, tarifaire ou commercial (BOI, § 110).

L'administration précise également que la condition d'indépendance est appréciée du point de vue de la clientèle des livraisons de biens ou des prestations de services, sur la base de critères objectifs. À ce titre, l'ensemble des circonstances dans lesquelles se déroule l'opération devront être prises en compte (en particulier les modalités de tarification, les clauses contractuelles et l'environnement commercial) (BOI, § 120).

La circonstance que l'interface numérique facilite l'opération économique (en incluant des messages commerciaux promouvant l'offre, en permettant de réaliser la transaction pour acquérir l'offre ou en incluant des fonctionnalités permettant de gérer la relation contractuelle) est en revanche indifférente.

48. Selon l'administration, constituent des opérations économiques indépendantes de l'accès ou de l'utilisation de l'interface numérique (BOI, § 130) :

- la livraison de biens par l'exploitant, y compris lorsque la vente est réalisée au moyen de l'interface (hypothèse du commerçant vendant ses produits en ligne sur son site internet en permettant aux utilisateurs de commenter gratuitement les produits achetés) ;

- la vente de contenus numériques (livres numériques ou vidéos à la demande) par l'exploitant, y compris lorsque la vente est réalisée au moyen de l'interface et lorsque l'interface constitue le support physique de délivrance de ce contenu, notamment par téléchargement ou par diffusion en flux continu (*streaming*) ;

- les prestations de services fournies par l'exploitant et matériellement réalisées sans qu'il ne soit recouru à l'interface numérique. La doctrine administrative donne l'exemple de prestations de nettoyage non rendues par l'intermédiaire de la place de marché, ou de prestations logistiques d'acheminement des biens acquis par l'intermédiaire de la place de marché auprès des acheteurs, pour autant que les vendeurs puissent renoncer à ces prestations logistiques ou faire appel à d'autres prestataires et que le recours à ces prestations ne modifie pas les conditions, notamment tarifaires, de l'accès à la place de marché.

49. Toutefois, même dans les trois hypothèses précédentes, ne pourront constituer des opérations économiques indépendantes de l'accès ou de l'utilisation de l'interface numérique (BOI, § 140) :

- les livraisons de biens et prestations de services indispensables à l'accès et à l'utilisation de l'interface numérique en cause, ou sans lesquelles cet accès ou cette utilisation s'effectuent dans des conditions dégradées par rapport aux conditions dans lesquelles les utilisateurs qui les acquièrent accèdent ou utilisent l'interface (cas de prestations logistiques pour lesquelles les vendeurs ne pourraient pas recourir à d'autres prestations que celles proposées par l'exploitant de la plateforme ou des offres de transport facturées par l'exploitant en son nom et pour lesquelles les acheteurs ne peuvent recourir qu'à ces solutions) ; si les vendeurs peuvent recourir à d'autres prestataires pour les prestations logistiques mais bénéficient de conditions tarifaires plus avantageuses dans l'utilisation de la place de marché lorsqu'ils recourent aux prestations proposées par le redevable, les prestations logistiques ne sont pas non plus considérées comme indépendantes ;

- celles dont l'acquisition permet de bénéficier de fonctionnalités additionnelles ou améliorées, ou encore d'avantages commerciaux (notamment des tarifs plus bas ou une priorité sur certaines offres par rapport à d'autres utilisateurs) ;

- celles dont le tarif, ou les modalités de calcul du tarif, dépendent explicitement de l'acquisition de biens ou de services qui ne sont pas indépendants de l'accès ou de l'utilisation de l'interface numérique ;

- et, enfin, celles qui sont directement destinées à accroître les interactions sur l'interface numérique en cause. La doctrine administrative donne pour exemple la vente de smileys, d'images, de vidéos ou de jeux ayant pour finalité d'être utilisés, commentés ou échangés sur l'interface numérique.

50. S'il n'est pas possible de décomposer la livraison de biens ou la prestation de services en deux composantes, la première qui serait étroitement liée sur le plan économique à l'accès ou à l'utilisation de l'interface numérique, et la seconde qui ne le serait pas (par exemple dans l'hypothèse d'un prix forfaitaire pour les deux services), alors l'intégralité de la

¹² Dans sa version initiale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020, cet article faisait référence aux sommes 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 taxable ». Dans sa doctrine initiale, l'administration se référait, pour interpréter cette notion, à la jurisprudence de la CJUE en matière d'opérations complexes au regard de la TVA. Dans la mesure où l'article 257 ter a été introduit dans le CGI précisément pour prendre en compte cette jurisprudence de la CJUE, l'article 299 bis, I, 3^e du CGI a été modifié corrélativement.

contrepartie versée par l'utilisateur de l'interface numérique sera taxée (BOI, § 150).

51. Il faut donc procéder à une analyse précise de la situation en cause afin d'apprécier l'indépendance des opérations économiques.

52. Produits soumis à accises (CGI, art. 299 quater, I, 2°) - En application du second alinéa du I de l'article 299 quater du CGI, les sommes versées en contrepartie d'un service d'intermédiation numérique qui facilite la vente de produits soumis à accises ne sont pas taxables lorsqu'elles présentent un lien direct et indissociable avec le volume ou la valeur de ces ventes.

Les produits soumis à accises sont ceux énumérés au 1 de l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise : les produits énergétiques (essences, gazoles, fioul, charbon, etc.) et l'électricité, l'alcool et les boissons alcooliques, les tabacs manufacturés (BOI, § 160).

Cette exclusion couvre les sommes dont le mode de calcul fait intervenir le prix ou le volume des produits soumis à accises. Ainsi, si la rémunération consiste en une commission proportionnelle à la valeur de la transaction, il sera possible d'exclure des sommes taxables la part de la commission prélevée sur les livraisons de biens soumis à accises. Si la place de marché se rémunère également au moyen d'un abonnement acquitté par les vendeurs, ou d'un prix dépendant du nombre d'annonces publiées, ces sommes ne pourront pas être exclues des sommes taxables (BOI, § 170).

2° Sommes encaissées en contrepartie d'un service de publicité ciblée (CGI, art. 299 bis, I, 4°)

53. En application de l'article 299 bis, I, 4° du CGI, les sommes encaissées en contrepartie de la fourniture d'un service de publicité ciblée s'entendent de l'ensemble des **sommes versées par les annonceurs, ou leurs mandataires, en contrepartie de la réalisation effective du placement des messages publicitaires ou de toute autre opération qui lui est étroitement liée sur le plan économique** au sens des I et II de l'article 257 ter du CGI.

La réalisation effective du placement des messages publicitaires inclut toutes les prestations techniques ou commerciales qui participent de ce placement et du ciblage. Selon l'administration, sont ainsi notamment concernées les sommes versées en contrepartie d'un service de transmission de données qui ne suffirait pas, à lui seul, à assurer le placement du message de manière ciblée.

Toutes les sommes versées sont taxables quelles que soient leurs modalités de calcul : droit d'accès forfaitaire et abonnement ; coût par action, par clic, pour mille ou par vue ; services facturés sous la forme d'une option ou d'une amélioration d'un service de base (BOI, § 190).

Lorsque les prestations techniques ou commerciales participant du placement et du ciblage sont étroitement liées au sens de l'article 257 ter du CGI, l'intégralité de la contrepartie versée pour cette opération sera prise en compte, sans possibilité de la ventiler entre ces deux éléments (BOI, § 200).

3° Sommes encaissées en contrepartie d'un service mixte

54. L'administration clarifie le traitement des sommes encaissées en contrepartie d'un service mixte, c'est-à-dire en contrepartie d'un service pouvant être analysé comme un service d'intermédiation numérique et comme un service de publicité ciblée. Dans ce cas, les sommes ne sont taxables qu'une seule fois (BOI, § 210).

Ces sommes seront taxées uniquement, en principe, au titre du service de publicité ciblée et par exception, au titre du service d'intermédiation numérique si le service de publicité ciblée ne peut être dissocié du service d'intermédiation.

Dans ses premiers commentaires, l'administration considérait que les sommes encaissées par l'exploitant d'une place de marché en contrepartie du placement sur son site d'annonces auprès d'acheteurs potentiels en fonction de leurs données étaient uniquement taxables au titre du service d'intermédiation numérique. La nouvelle version précise davantage la nature des sommes encaissées par l'exploitant d'une place de marché :

- sont taxables au titre du service de publicité ciblée, les sommes encaissées en contrepartie du placement de messages publicitaires ciblés accessibles à l'ensemble des annonceurs, bien qu'il s'agisse de sommes versées par un utilisateur de la place de marché ;

- sont taxables au titre du service d'intermédiation numérique, les sommes encaissées en contrepartie du placement d'annonces en fonction des données d'acheteurs potentiels (par exemple en fonction des termes renseignés dans le moteur de recherche de la place de marché). L'administration considère que, dans ce cas, le service de publicité ciblée n'a pas d'autre vocation que d'assurer la mise en œuvre de l'intermédiation entre les acheteurs et les vendeurs.

B. Coefficient de présence nationale

55. Le coefficient de présence nationale est défini comme le **pourcentage représentatif de la part des services taxables rattachée à la France évalué sur l'ensemble de l'année d'imposition.**

Pour l'année 2019, il résultait de la loi que ce coefficient devait être évalué sur la période comprise entre le 26 juillet et le 31 décembre 2019. L'administration admet que la même période de référence soit retenue pour déterminer l'assujettissement au titre de l'année 2020.

Le coefficient de présence nationale est déterminé à partir de la localisation en France des utilisateurs des interfaces numériques (V. § 31).

Un coefficient de présence nationale est calculé de façon distincte pour chacun des services identifiés comme taxables. Pour chacun de ces services, l'évaluation du coefficient de présence nationale est en revanche réalisée globalement, sans décomposer entre les différentes opérations économiques réalisées par le contribuable dans le cadre de l'exploitation du service (BOI, § 250).

L'article 299 bis, IV du CGI définit la méthodologie à suivre pour calculer le coefficient de présence nationale, pour chaque sous-catégorie de services taxables.

1° Places de marché (CGI, art. 299 bis, IV, 1°)

56. En application de l'article 299 bis, IV, 1° du CGI, le coefficient de présence nationale afférent aux places de marché est égal à la **proportion des opérations de livraison de biens ou de fourniture de services réalisées entre utilisateurs et pour lesquelles l'un des utilisateurs de l'interface numérique est localisé en France**. La doctrine administrative, dans sa dernière version, insiste sur le fait que les opérations réalisées entre un utilisateur et l'exploitant de l'interface n'ont pas lieu d'être prises en compte à ce titre (BOI, § 270).

Exemple : L'administration donne l'exemple d'une entreprise qui a réalisé 50.000 ventes sur sa place de marché, dont 10.000 concernent des acheteurs localisés en France et des vendeurs localisés à l'étranger, 5.000 des vendeurs localisés en France et des acheteurs localisés à l'étranger et 2.000 pour lesquelles à la fois le vendeur et l'acheteur sont localisés en France. Le coefficient est égal à $(10.000+5.000+2.000) / 50.000 = 34 \%$. Chaque vente est comptabilisée, indépendamment de la circonstance que plusieurs ventes puissent être effectuées à partir du même compte client.

57. Les livraisons de biens ou prestations de services rattachées à la France qui seraient par la suite annulées viendront en déduction des opérations comptabilisées dans le coefficient au cours de l'année d'imposition pendant laquelle intervient l'annulation. Sont prises en compte pour l'évaluation du coefficient les livraisons de biens ou prestations de services, qu'elles soient réalisées à titre gratuit ou à titre onéreux (BOI, § 280).

2° Services de mise en relation (CGI, art. 299 bis, IV, 2°)

58. En application de l'article 299 bis, IV, 2° du CGI, le coefficient de présence nationale afférent aux services de mise en relation est égal à la **proportion des utilisateurs qui disposent d'un compte ayant été ouvert depuis la France et permettant d'accéder à tout ou partie des services disponibles à partir de l'interface et qui ont utilisé cette interface durant l'année civile concernée**.

L'administration précise que le renouvellement, y compris tacite, d'un compte ouvert pour une durée déterminée, est assimilé à une ouverture (BOI, § 310).

Exemple : L'administration donne l'exemple d'une entreprise exploitant un site de rencontres, auquel 100.000 utilisateurs ont accédé en N, dont 20.000 ont ouvert leur compte depuis la France et ont utilisé ce compte au cours de l'année N. Le coefficient est alors de $20.000/100.000 = 20\%$ (BOI, § 300).

3° Services de placement (CGI, art. 299 bis, IV, 3°)

59. En application de l'article 299 bis, IV, 3° du CGI, le coefficient de présence nationale afférent aux services de placement est égal à la **proportion des messages publicitaires placés sur une interface numérique en fonction de données relatives à un utilisateur qui consulte cette interface en étant localisé en France**.

Exemple : La doctrine administrative donne l'exemple d'une entreprise commercialisant un service de placement, par l'intermédiaire duquel 300 milliards de messages ont été placés en N, dont 100 milliards ciblés vers un utilisateur situé en France. Le coefficient est égal à $100/300 = 33,33 \%$ (BOI, § 320).

60. Le fait que l'utilisateur ait visualisé ou non le message ou cliqué ou non sur ce dernier, ainsi que le mode de rémunération du service sont sans incidence.

L'administration ajoute, dans la dernière version de sa doctrine, que lorsque des services taxables, notamment de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance, viennent en complément d'un service qui procède techniquement au placement, le coefficient est déterminé en fonction du placement effectif des messages réalisés au moyen du service en complément duquel ils sont proposés. À titre de règle pratique, lorsque l'ensemble de ces services sont proposés par une même personne auprès des mêmes acteurs, il est admis que le calcul du coefficient soit réalisé globalement pour ces services et appliqué au cumul des sommes taxables relatives à chacun d'entre eux (BOI, § 335).

4° Services de transmission de données (CGI, art. 299 bis, IV, 4°)

61. En application de l'article 299 bis, IV, 2° du CGI, le coefficient de présence nationale afférent aux services de transmission de données est égal à la **proportion des utilisateurs pour lesquels tout ou partie des données vendues ont été générées ou collectées à l'occasion de la consultation, lorsqu'ils étaient localisés en France, d'une interface numérique**.

Selon l'administration, cette règle ne s'applique cependant pas lorsque la transmission de données s'intègre dans un service plus complet de placement de publicité ciblée (BOI, § 340).

Exemple : L'administration donne l'exemple d'une entreprise vendant des données de navigation d'utilisateurs, recueillies en N auprès de 275.000 utilisateurs différents, dont 25.000 utilisateurs pour lesquels une partie des données de navigation a été collectée lors de la consultation d'une interface numérique depuis la France. Le coefficient est alors égal à $25.000 / 275.000 = 9\%$ (BOI, § 335).

III. Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux (BOI-TCA-TSN-30, 23 mars 2020)

A. Déclaration, paiement et contrôle (BOI-TCA-TSN-30-10, 8 avr. 2021)

1° Déclaration et paiement de la TSN

62. La TSN est un impôt déclaré et liquidé selon des **modalités qui dépendent du régime de TVA** dont relèvent, le cas échéant, les redevables de la taxe (CGI, art. 300).

Dans toutes les hypothèses où le redevable souscrit une déclaration de TVA, le montant de la TSN est déterminé en utilisant le formulaire Cerfa n°10960*31 qui est une annexe à la déclaration de TVA et qui est souscrite concomitamment à cette dernière. Pour les non-redevables de la TVA, le même formulaire est utilisé de manière isolée ou avec une déclaration de TVA qui ne comporte que les éléments chiffrés relatifs à la TSN.

Les redevables soumis au régime réel normal d'imposition, mensuel ou trimestriel (lorsque la TVA exigible annuellement est inférieure à 4 000 €), déclarent et liquident la TSN due au titre d'une année civile considérée sur leur déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année suivante.

Les redevables relevant du régime simplifié d'imposition déclarent et liquident la TSN sur la déclaration annuelle de TVA déposée au titre de la période considérée, soit lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile, le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivante, sinon dans les trois mois suivant sa clôture (CGI, art. 1692).

63. Pour les **redevables ne relevant pas de l'un de ces deux régimes, tels que ceux non immatriculés à la TVA en France ou ceux bénéficiant de la franchise en base** (CGI, art. 293 B), la TSN est déclarée et liquidée sur l'annexe à la déclaration de TVA, déposée au plus tard le 25 avril de l'année suivante.

En ce qui concerne plus particulièrement les redevables étrangers non immatriculés à la TVA en France, on soulignera que deux situations doivent être distinguées selon leur lieu d'établissement :

> si ces redevables sont établis dans un État membre de l'UE ou dans tout autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt (*i.e.* Islande ou Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein), ils doivent se déclarer pour les besoins de la TSN auprès du SIEE de la Direction des impôts des non-résidents (DINR) en utilisant le formulaire EEO (« Déclaration d'une entreprise étrangère sans ouverture

d'établissement en France ») ; c'est également de ce service que ces redevables devront se rapprocher pour solliciter l'ouverture d'un compte professionnel sur le site impots.gouv.fr afin de pouvoir télédéclarer l'annexe requise ; cette démarche est nécessaire dans la mesure où, la TSN étant déclarée comme en matière de TVA, l'absence de télédéclaration justifierait l'application de la majoration de 0,2 % du montant des droits à payer (CGI, art. 1695 quater et 1738, 1) ; n revanche, une telle démarche aux fins exclusives de la déclaration de la TSN n'aura pas pour conséquence l'attribution d'un numéro d'immatriculation à la TVA en France au contribuable ;

> si les redevables de la TSN ne sont pas établis dans un État membre de l'UE, en Islande ou en Norvège, ils doivent faire accréditer un représentant assujéti à la TVA et établi en France, auprès de son service des impôts, qui s'engage à accomplir les formalités et obligations au nom et pour le compte du redevable. En pratique, la désignation obligatoire d'un représentant fiscal concerne tous les redevables établis dans un État tiers à l'UE autre que l'Islande et la Norvège.

64. Les redevables de la TSN, autres que ceux soumis au régime réel simplifié d'imposition ou ceux soumis au régime réel normal d'imposition mais admis à déposer leurs déclarations par trimestre civil qui en sont dispensés, doivent s'acquitter de la taxe due au titre d'une année au moyen de **deux acomptes** versés cette même année, le solde étant régularisé l'année suivante lors du dépôt de la déclaration mentionnée ci-dessus.

Le montant de chacun des deux acomptes est égal au moins à la moitié du montant de la TSN due au titre de l'année civile précédente.

Le premier acompte est déclaré et versé sur la même déclaration que celle permettant le paiement du solde de la TSN de l'année précédente (V. § 62 et 63), le second acompte est déclaré et versé en octobre de la même année, soit pour les redevables de la TVA en même temps que la déclaration de TVA du mois de septembre, soit, dans le cas contraire, avant le 25 octobre.

S'agissant des redevables non immatriculés par ailleurs à la TVA en France, une attention particulière doit être portée à l'identification du statut de l'entreprise sur l'espace professionnel du site impots.gouv.fr afin qu'une période déclarative soit ouverte pour leur permettre de s'acquitter du deuxième acompte avant son échéance sous peine de se voir appliquer la majoration pour défaut de téléversement équivalent à 0,2 % du montant des droits à payer (CGI, art. 1695 quater et 1738, 3).

Lorsque le paiement d'un acompte conduit à excéder le montant de la taxe définitivement dû, le contribuable est autorisé à surseoir au paiement de ce dernier ou minorer son montant. Il doit alors être en mesure d'établir, à la date d'exigibilité des acomptes, que l'évolution de ses recettes justifie cette suspension ou minoration. Si le montant de la taxe finalement dû est supérieur de plus de 20 % du montant du ou des acomptes versés, l'intérêt de retard de 0,2 % par mois ainsi que la majoration de 5 % pour retard de paiement s'appliqueront sur la différence positive la somme

des acomptes qui aurait dû être versée et en l'absence de modulation, et celle effectivement versée (CGI, art. 1727 et 1731. - BOI, § 220).

65. Le montant de taxe est régularisé lorsqu'elle est déclarée à l'issue du premier trimestre de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

Le cas échéant le surplus à restituer au redevable est imputé sur l'acompte acquitté lors de cette déclaration puis, si nécessaire, sur celui acquitté postérieurement la même année ou, en cas d'absence ou d'insuffisance des acomptes, remboursé (CGI, art. 1693 quater, III). L'administration précise que cette demande de remboursement est présentée sur papier libre dans les mêmes délais que la déclaration de liquidation auprès du service dont relève le contribuable (BOI, § 240).

66. Soulignons que lorsque plusieurs **entreprises appartenant à un même groupe** au sens de la TSN (V. § 38) sont redevables de la taxe, elles peuvent désigner une entreprise « redevable de référence » pour accomplir les formalités déclaratives et de paiement de l'ensemble d'entre elles (CGI, art. 1693 quater B).

Contrairement aux indications contenues dans les commentaires de l'administration fiscale publiés en 2019 et réitérés en mars 2020¹³, le fait que le redevable de référence soit établi en France ne dispense plus les autres membres du groupe d'avoir à désigner un représentant fiscal le cas échéant.

Les règles applicables au **régime de consolidation** au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement de la TSN sont détaillées au BOI-TCA-TSN-30-20, 8 avr. 2021 (avec un tableau récapitulatif au § 240 et des modèles de lettres utilisables lors des différents événements susceptibles d'affecter le groupe : ouverture du régime, fin du régime, modification du groupe consolidé et modification du redevable de référence : BOI-LETTRE-000254, 23 mars 2020).

2° Contrôle de la TSN

67. La complexité de la détermination du montant de la TSN a conduit le législateur à mettre expressément en place des obligations de conservation des informations et un mécanisme de demande de justification spécifiques. Pour le reste, à savoir les règles de contrôle et de contentieux, les dispositions applicables sont, sous réserve de quelques ajustements, celles des taxes sur le chiffre d'affaires.

◆ Obligation spécifique de conservation et demandes de justifications

68. Du fait de la spécificité de l'assiette de la TSN, les redevables sont soumis à une obligation spécifique de conservation des informations nécessaires à la détermination du montant de la taxe, tant que court le droit de reprise de l'administration (CGI, art. 300, III).

Cette obligation recouvre l'ensemble des informations nécessaires pour retracer les services taxables qu'ils soient ou non fournis en France, de manière distincte et non agrégée, le cas échéant entre plusieurs services taxables.

Pour chaque service effectivement fourni en France au cours de l'année, doivent en outre être conservés à l'appui de la comptabilité, pour chaque mois, les éléments permettant de contrôler la liquidation de la taxe, tels que, s'agissant par exemple de la détermination du coefficient de présence nationale pour les services de mise en relation, le nombre total de comptes qui ont été ouverts depuis la France ou depuis un autre pays et en distinguant, dans l'un et l'autre cas, les comptes utilisés pour consulter l'interface depuis le début de l'année et les autres comptes (BOI, § 20).

69. Enfin, le contribuable doit conserver les informations liées aux sommes encaissées dans une monnaie autre que l'euro (montant de la monnaie d'encaissement, montant converti en euro et taux de change retenu, et, le cas échéant, précision du recours à la simplification de la devise de tenue de la comptabilité).

70. L'administration fiscale est en droit de demander au redevable des justifications sur tous les éléments servant de base au calcul de cette taxe sans que cette demande constitue le début d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité (LPF, art. L. 16 C). Une telle demande ne peut, toutefois, pas avoir un délai de réponse fixé à moins de 2 mois.

◆ Contrôle

71. La TSN est contrôlée selon les **mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires sous réserve de deux spécificités** (CGI, art. 300, II).

> En effet, en matière de TSN, le **droit de reprise** de l'administration est allongé puisqu'il s'exerce jusqu'à la fin de la sixième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (LPF, art. L. 177 A). Dans l'hypothèse où un procès-verbal de flagrance fiscale a été dressé ou une activité occulte exercée, le droit de reprise court jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (LPF, art. L. 177 A, al. 2 et L. 176 A, al. 2).

> En outre, le défaut de réponse, ou la réponse insuffisante, à une demande de justification sur le fondement de l'article L. 16 C du LPF peut donner lieu à l'envoi d'une mise en demeure susceptible de conduire, si le contribuable n'y donne pas suite de manière satisfaisante dans un délai de 30 jours, à l'application de la **procédure de taxation d'office** (LPF, art. L. 70 A).

Cette taxation d'office constitue alors un manquement, pouvant justifier l'application de la sanction du « *name and shame* » consistant à la publication sur Internet de l'identité de la plateforme ne respectant pas, de manière réitérée, les

¹³ BOI-TCA-TSN-30, 16 oct. 2019 et BOI-TCA-TSN-30-10, 23 mars 2020.

obligations auxquelles l'astreint le droit fiscal français (CGI, art. 1740 D).

B. Contentieux

72. À nouveau, les règles relatives aux réclamations et à la procédure contentieuse applicables pour la TSN sont **celles qui sont prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires**.

Conclusion

73. Malgré le caractère très détaillé des commentaires administratifs, la spécificité des modalités de calcul de la TSN (notamment le calcul des seuils d'assujettissement, la référence aux encaissements et l'utilisation d'un coefficient de présence nationale) ainsi que la multiplicité des modèles économiques impliqués laissent des questions ouvertes pour les groupes assujettis, qui pourraient donner lieu à des débats supplémentaires en cas de contrôle fiscal.

**A. BAILLEUL-MIRABAUD,
C. LECLÈRE et A. RETUREAU ■**

