

1.2

# Actualité de la taxe française sur les services numériques (TSN)



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

Les commentaires administratifs relatifs à la TSN, dont la version finalisée avait été publiée en avril 2021, ont été modifiés le 18 mai 2022 pour tirer les conséquences de la décision du Conseil d'État du 31 mars 2022 dans l'affaire *Amazon Online France* qui a invalidé certains d'entre eux relatifs :

- à l'exclusion des services numériques fournis entre entreprises liées (BOI-TCA-TSN-10-10-10, 8 avr. 2021, § 80) (V. § 3) ;
- à l'exclusion des services de mise à disposition d'une interface numérique lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques, en ce qui concerne notamment les jeux multi-joueurs en ligne (BOI-TCA-TSN-10-10-20, 8 avr. 2021, § 170, al. 5 et 6) (V. § 5) ;

- à la définition des encaissements servant de base à l'assiette à la taxe, liée à la notion d'opérations économiques indépendantes de l'accès à une interface numérique ou de son utilisation dans la mesure où les encaissements correspondants sont exclus de l'assiette de la taxe (BOI-TCA-TSN-20, 8 avr. 2021, § 140, al. 5 à 7 et § 150, al. 5) (V. § 7 à 10).

L'administration a ainsi soit supprimé soit modifié les paragraphes litigieux. Elle par ailleurs complété ses commentaires de précisions concernant son analyse de la jurisprudence de la CJUE en matière d'opérations économiques indépendantes (V. § 10).

Si ces modifications offrent à certains contribuables des opportunités de réclamations, les débats ne sont pas clos car l'article 30 de la loi de finances pour 2023 a été adopté afin de limiter certains des effets de la décision du Conseil d'État (V. § 4 et 6).

## Introduction

1. En octobre 2021, dans le prolongement de l'accord intervenu au niveau international pour la mise en œuvre des Piliers 1 et 2 de l'OCDE, plusieurs États dont la France s'étaient engagés à envisager la suppression de la taxe sur les services numériques (TSN, ou « taxe GAFA ») créée en 2019, lors de l'entrée en vigueur des règles correspondantes. Néanmoins, cette entrée en vigueur, initialement prévue en 2023, a d'ores et déjà été reportée à 2024 (au plus tôt) et des incertitudes demeurent notamment à la suite du résultat des élections américaines de « *mid-term* ».

La TSN pourrait donc perdurer pendant plusieurs années encore, d'autant que cette taxe, dont les recettes annuelles attendues avaient été estimées à 400 M€ en régime de croisière, devrait représenter environ 670 M€ en 2023.

2. Le présent article fait le point sur les dernières actualités concernant la TSN, dans le prolongement du *vade mecum* que nous avons publié en octobre 2021<sup>1</sup>. Les commentaires administratifs, dont la version finalisée avait été publiée en

<sup>1</sup> A. Bailleul-Mirabaud, C. Leclère et A. Retureau, La taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : *vade-mecum* après la publication des commentaires administratifs définitifs : FI 4-2021, n° 1.2.

avril 2021, ont en effet été modifiés le 18 mai 2022 pour tirer les conséquences de la décision du Conseil d'État du 31 mars 2022 dans l'affaire *Amazon Online France*<sup>2</sup>.

Cette société avait demandé le 30 septembre 2021 l'abrogation de plusieurs paragraphes de la doctrine administrative concernant le champ d'application de la TSN, et notamment la définition des services taxables et la territorialité de la taxe, ainsi que le calcul de la taxe à acquitter. En l'absence de réponse de l'administration fiscale, la société a formé un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'État contre la décision implicite de rejet de sa demande d'abrogation. Seul le recours pour excès de pouvoir contre le refus du ministre de procéder à l'abrogation de la dernière version de ces commentaires publiée le 8 avril 2021 a été jugé recevable. Dans sa décision du 31 mars 2022, le Conseil d'État a annulé certains commentaires administratifs relatifs :

- à l'exclusion des services fournis entre entreprises liées (BOI-TCA-TSN-10-10-10, 8 avr. 2021, § 80) ;

- à l'exclusion des services de mise à disposition d'une interface numérique lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques, en ce qui concerne notamment les jeux multi-joueurs en ligne (BOI-TCA-TSN-10-10-20, 8 avr. 2021, § 170, al. 5 et 6) ;

- à la définition des encaissements servant d'assiette à la taxe, liée à la notion d'opérations économiques indépendantes de l'accès à une interface numérique ou de son utilisation dans la mesure où les encaissements correspondants sont exclus de l'assiette de la taxe (BOI-TCA-TSN-20, 8 avr. 2021, § 140, al. 5 à 7 et § 150, al. 5).

La Haute Juridiction a enjoint le ministre d'abroger les commentaires annulés dans un délai de deux mois. Le BOFiP a en conséquence été modifié le 18 mai 2022.

## I. Les services fournis entre entreprises liées

**3.** Le dernier alinéa du II de l'article 299 du CGI exclut du champ de la TSN les services taxables dès lors qu'ils sont fournis entre entreprises liées<sup>3</sup>.

Selon les commentaires administratifs publiés le 8 avril 2021, 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 les services proposés par une société à une autre société du même groupe ne peuvent bénéficier de cette exclusion lorsque ces services sont également fournis à des entreprises tierces (BOI-TCA-TSN-10-10-10, 8 avr. 2021, § 80).

La société Amazon Online France soutenait que ce paragraphe

méconnaissait l'article 299 du CGI en tant qu'il subordonnait cette exclusion à une condition non prévue par la loi.

Le Conseil d'État a jugé que les commentaires administratifs attaqués ajoutaient à la loi, alors qu'ils doivent avoir pour seul objet de l'éclairer.

Tirant les conséquences de cette décision, l'administration a supprimé la totalité de ce paragraphe dans la dernière version du BOFiP (BOI TCA-TSN-10-10-10, 18 mai 2022).

**4.** Ce n'est pas la fin de l'histoire car l'article 30 de la loi de finances pour 2023<sup>4</sup> prévoit que l'exclusion des services fournis entre entreprises appartenant à un même groupe ne porte plus que sur les services exclusivement rendus aux entreprises du même groupe, à compter de la TSN due au titre de l'année 2022. Les effets de la décision du Conseil d'État sur ce point sont donc limités à la TSN due au titre des années antérieures. En pratique, compte tenu des règles applicables en matière de réclamation qui renvoient à celles applicable à la TVA, seule la TSN payée au cours des années 2021 et 2022 (pour la partie due au titre de l'année 2021) peut encore donner lieu à réclamation (jusqu'au 31 décembre 2023 pour la TSN payée en 2021 et jusqu'au 31 décembre 2024 pour la TSN payée en 2022).

## II. Les jeux multi-joueurs en ligne

**5.** L'article 299, II, 1° du CGI exclut du champ des services soumis à la TSN les services de fourniture de contenu numérique à titre principal<sup>5</sup>.

Les 5° et 6° alinéas du § 170 du BOI-TCA-TSN-10-10-20 publié le 8 avril 2021 énonçaient que l'exclusion ne concerne pas la mise à disposition d'une interface numérique qui permet la fourniture des logiciels constituant eux-mêmes des interfaces numériques permettant aux utilisateurs d'interagir entre eux, notamment les jeux multi-joueurs en ligne, sauf si cette interaction est minime ou que le principal objet du jeu est la progression d'un joueur en solitaire.

Amazon Online France soutenait que ce paragraphe méconnaissait l'article 299 du CGI en tant que la seule fourniture de jeux multi-joueurs ne permet pas de bénéficier de l'exclusion du champ des services soumis à la TSN applicable à la fourniture de contenu numérique.

Le 31 mars 2022, le Conseil d'État a jugé que les commentaires administratifs attaqués, en restreignant le bénéfice de l'exclusion des services taxables aux seuls jeux proposant des interactions minimales entre les joueurs ou ayant pour principale fonctionnalité le jeu en solitaire, indépendamment du contenu numérique qu'ils proposent, ajoutent à la loi qu'ils ont pour seul objet d'éclairer.

Ces deux alinéas ont également été supprimés des commentaires administratifs modifiés publiés le 18 mai 2022.

<sup>2</sup> CE, 31 mars 2022, n° 461058, SASU Amazon Online France, concl. K. Ciavaldini : V. annexe 1.

<sup>3</sup> V. notre *vade mecum* précité : FI 4-2021, n° 1.2, § 12.

<sup>4</sup> V. annexe 2.

<sup>5</sup> V. notre *vade mecum* précité : FI 4-2021, n° 1.2, § 19.

6. En revanche, l'article mentionné ci-dessus (V. § 4) a également modifié l'article 299 du CGI en vue de préciser que (i) ne doivent être exclus du champ des services taxables que les services de mise à disposition d'une interface numérique pour lesquels les interactions entre utilisateurs ne présentent qu'un caractère accessoire au regard des services qu'ils proposent et que (ii) l'exclusion de certains services taxables soit sans préjudice de l'assujettissement de ces contenus à la taxe lorsqu'ils constituent par eux-mêmes une interface numérique relevant du champ de la TSN. La portée de cette modification applicable à la TSN due au titre des années 2022 et suivantes n'apparaît pas de manière évidente.

### III. Les opérations économiques indépendantes

7. L'article 299 bis, I, 3° du CGI exclut de la base de calcul de l'assiette de la TSN les encaissements correspondant à des opérations économiques indépendantes (au sens de l'article 257 ter du CGI) de l'accès à une interface numérique ou de son utilisation<sup>6</sup>.

8. La société Amazon Online France a demandé l'annulation des 4<sup>e</sup>, 5<sup>e</sup>, 6<sup>e</sup>, et 7<sup>e</sup> alinéas du § 140 du BOI-TCA-TSN-20 publié le 8 avril 2021 relatifs aux **prestations de transport proposées aux acheteurs et aux prestations logistiques proposées aux vendeurs**.

S'agissant du 4<sup>e</sup> alinéa, le Conseil d'État a jugé qu'il éclairait le régime fiscal applicable lorsqu'un exploitant d'une place de marché impose aux acheteurs d'avoir recours aux offres de transport des biens qu'il propose, en leur facturant des frais de livraison dont le montant varie en fonction de la solution de livraison retenue, et qu'en énonçant que cette prestation obligatoire de transport ne peut être regardée comme indépendante de l'accès à l'interface numérique elle-même ou de son utilisation, les commentaires administratifs ne méconnaissent pas la loi fiscale qu'ils avaient pour objet d'éclairer. Cet alinéa a par conséquent été maintenu par l'administration dans la version de ses commentaires publiée le 18 mai 2022.

Les 5<sup>e</sup>, 6<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> alinéas des commentaires administratifs attaqués indiquaient quant à eux que ne peuvent, en aucun cas, être considérées comme indépendantes de l'accès ou de l'utilisation de l'interface les prestations dont l'acquisition permet de bénéficier de fonctionnalités additionnelles ou améliorées, ou encore d'avantages commerciaux et qu'en particulier, lorsqu'un exploitant d'une place de marché propose aux vendeurs des services logistiques revêtant un caractère optionnel et en concurrence avec d'autres entreprises, mais qui leur permettent de bénéficier de conditions tarifaires plus avantageuses dans l'utilisation de cette place de marché, ces prestations ne sont pas, sur le plan économique, indépendantes de l'accès à la place de marché ou de son utilisation.

Le Conseil d'État a jugé que la simple existence d'une offre promotionnelle conjointe ne saurait caractériser, à elle seule, l'existence de prestations associées ou indispensables au sens des dispositions précitées et que par conséquent le refus du ministre de les abroger devait être annulé.

La référence aux avantages commerciaux faite au 5<sup>e</sup> alinéa, ainsi que l'exemple relatif à l'offre permettant de bénéficier d'exclusivités sur la place de marché et celui relatif à l'offre de services logistiques aux vendeurs revêtant un caractère optionnel et en concurrence avec d'autres entreprises, mais qui leur permettent de bénéficier de conditions tarifaires plus avantageuses dans l'utilisation de cette place de marché, ont été supprimés dans la version des commentaires administratifs publiée le 18 mai 2022.

L'administration a en revanche introduit un nouvel exemple pour illustrer la situation dans laquelle des services proposés par l'exploitant d'une place de marché auprès des vendeurs ont pour objet une meilleure utilisation de la plateforme et n'en sont donc pas indépendants selon son analyse : il s'agit des services permettant notamment d'accroître la visibilité de leur offre, de mettre en avant la qualité de la livraison physique des biens aux consommateurs ou de permettre un positionnement privilégié dans les recherches (§ 140, 6<sup>e</sup> al.).

9. La société Amazon Online France a également demandé l'annulation des commentaires concernant les **offres commerciales constituées de plusieurs éléments pour un prix forfaitaire** (§ 110 et § 150).

La demande d'annulation était en premier lieu fondée sur le fait que ces paragraphes indiquaient que lorsqu'une même opération intègre de façon indissociable l'utilisation d'une interface numérique entrant dans le champ de la taxe et d'autres services indépendants de celle-ci, l'ensemble des encaissements reçus en contrepartie de cette opération entrent dans la base de calcul de l'assiette de la taxe, même si l'utilisation d'une interface numérique revêt un caractère accessoire.

Le Conseil d'État a rejeté l'argument de la société en se fondant sur la lettre du texte.

En second lieu, la société soutenait que les paragraphes attaqués étaient entachés d'incompétence en tant qu'ils énoncent que lorsque l'exploitant d'une place de marché commercialise, pour un prix forfaitaire, une offre commerciale comportant un service d'accès à la plateforme ainsi qu'un service non taxable, les sommes versées en contrepartie de ce dernier service doivent être prises en compte pour le calcul de la taxe.

Le Conseil d'État a validé le dernier alinéa du § 110 et les deux premiers alinéas du § 150 car ils se bornaient à énoncer que lorsqu'une offre commerciale propose à un prix forfaitaire une prestation indissociable comportant une composante taxable et une composante non taxable, le 3<sup>e</sup> du I de l'article 299 bis ne fait pas obstacle à ce que l'ensemble des sommes versées soit intégré à la base de calcul de l'assiette de la taxe.

En revanche, le troisième alinéa du § 150 du BOI-TCA-TSN-20 de la version publiée le 8 avril 2021, qui indiquait que lorsque l'exploitant d'une place de marché commercialise, pour un prix forfaitaire, une offre donnant, pendant

6 V. notre *vade mecum* précité : FI 4-2021, n° 1.2, § 47 à 51.

une période déterminée, accès à un service de fourniture de contenus numériques ainsi qu'un accès privilégié à la place de marché, cette offre ne peut être artificiellement décomposée, a été invalidé par le Conseil d'État au motif que l'existence d'une offre commerciale conjointe ne saurait faire obstacle, à elle seule, à ce que les prestations qu'elle rassemble puissent être considérées comme indépendantes au sens de l'article 257 ter du CGI.

Ce paragraphe a été modifié dans la version des commentaires administratifs publiée le 18 mai 2022 pour faire référence au caractère indissociable des éléments de l'offre. Il comporte un nouvel exemple au 5<sup>e</sup> alinéa visant le cas de services commercialisés auprès de vendeurs permettant notamment d'accroître la visibilité de leur offre, de mettre en avant la qualité de la livraison physique des biens aux consommateurs ou de permettre un positionnement privilégié dans les recherches, intégrés dans une offre plus globale comprenant également des prestations logistiques dédiées au transport des biens vendus sur la place de marché. L'exemple précise que l'offre ne peut être artificiellement décomposée et que le prix forfaitaire est taxé dans son intégralité si, à l'issue d'une analyse circonstanciée réalisée dans les conditions exposées au **I-A-2 § 120 (V. § 10 ci-dessous)**, il est constaté que ces différents éléments ne sont pas indépendants, par exemple car les premiers sont accessoires des seconds.

**10.** L'administration a par ailleurs profité du remaniement du 18 mai 2022 pour préciser son **analyse de la jurisprudence de la CJUE en matière d'opérations indépendantes** (§ 120, al. 1<sup>er</sup> et 3). Elle fait référence au faisceau d'indices utilisé par la Cour afin d'identifier les éléments caractéristiques de l'opération en cause du point de vue du bénéficiaire et parmi eux :

- les éléments décisifs tenant, d'une part, au caractère objectivement indissociable sur le plan matériel des éléments en cause de sorte que, dans la perception du consommateur, il n'existe qu'une seule prestation et, d'autre part, à la finalité économique de l'opération pour l'abonné, c'est-à-dire aux éléments objectifs qui traduisent son intention de rechercher ou non spécifiquement la combinaison des éléments en cause, compte tenu des caractéristiques propres à cette opération ;

- et les éléments non décisifs qui comprennent, notamment, le fait que l'abonné n'aurait pas la faculté d'acquiescer séparément les services compris dans l'offre qu'il souscrit en dehors du cadre de celle-ci, ou encore l'existence d'une facturation unique.

En outre, l'administration précise que sont notamment des indices du caractère indissociable de plusieurs éléments des modalités de tarification indépendantes de la consommation respective de chacun de ces éléments, l'impossibilité pour les clients de les résilier séparément, ou encore la latitude pour le fournisseur de suspendre l'exécution de l'ensemble du contrat si le client manque à ses obligations uniquement pour l'un des éléments.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Ces actualités donnent du grain à moudre aux contribuables dans le champ ou potentiellement dans le champ de la TSN, ainsi que des opportunités de réclamation. À cet égard, compte tenu du renvoi aux règles applicables en matière de TVA pour les réclamations relatives à la TSN, les paiements de TSN effectués en 2021 doivent donner lieu à réclamation d'ici à la fin de l'année 2023.

En parallèle, il faudra rester attentif à l'avenir de la TSN au regard de l'état d'avancement des travaux en vue de la mise en œuvre du dispositif prévu par le Pilier 1. À cet égard, l'OCDE a publié, le 20 décembre 2022, un document de consultation publique sur l'Instrument multilatéral visant à mettre en œuvre le montant A du Pilier 1, pour la partie relative aux taxes sur les services numériques<sup>7</sup>. Ce document contient un projet de dispositions de l'Instrument multilatéral mettant en œuvre les engagements des États membres du Cadre inclusif relatifs (i) au retrait des taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes existantes et (ii) à l'absence d'introduction de telles mesures à l'avenir. Les commentaires, attendus au plus tard le 20 janvier 2023, permettront aux membres du Cadre inclusif d'affiner et de finaliser les dispositions pertinentes.

A. BAILLEUL-MIRABAUD ■

<sup>7</sup> V. FI 1-2023, n° 2, § 13.

### Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 31 mars 2022, n° 461058, SASU Amazon Online France, concl. K. Ciavaldini

**Annexe 2 :** L. n° 2022-1726, 30 déc. 2022 de finances pour 2023, art. 30 : JO 31 déc. 2022, texte n° 1 (texte et travaux préparatoires)