



HAL
open science

Les rapports et regards de la territorialité de l'impôt sur les sociétés avec l'économie

Jean-Marie Monnier

► **To cite this version:**

Jean-Marie Monnier. Les rapports et regards de la territorialité de l'impôt sur les sociétés avec l'économie. Revue française de finances publiques, 2019, 146, pp.37-57. <hal-02276269>

HAL Id: hal-02276269

<https://hal.science/hal-02276269v1>

Submitted on 29 Apr 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

**LES RAPPORTS ET REGARDS DE LA TERRITORIALITE DE L'IS AVEC
L'ECONOMIE**

Jean-Marie MONNIER

Professeur d'économie

Centre d'Économie de la Sorbonne. CNRS et Université Paris1 Panthéon-Sorbonne

Résumé

La révolution de l'internet et du numérique provoque l'érosion des bases taxables. Le déplacement de la création de valeur des biens tangibles vers des productions intangibles ou immatérielles aboutit à la disparition de l'assiette de l'impôt. Mais l'identification de ce phénomène ne débouche pas nécessairement sur une mise en cause radicale de la pertinence des instruments fiscaux hérités de la période fordiste. Elle peut aussi conduire simplement à la proposition de règles nouvelles ou de prélèvements nouveaux compensant les pertes de recettes. La première partie de l'article est consacrée à une revue des approches économiques de la fiscalité du numérique pour lesquelles la mobilité des activités et l'érosion des bases taxables sont un enjeu essentiel. Cela place immédiatement la question fiscale à un niveau international et interpelle sur la taxation des rentes massivement captées par les entreprises du numérique. Dans une seconde partie et après une rapide présentation des caractéristiques de l'architecture des prélèvements obligatoires héritées de la période fordiste, on étudie les principales évolutions intervenues au cours de cette période. Enfin on distingue les caractéristiques majeures de la mutation du capitalisme en cours qui contribuent à l'actuel défaut d'ajustement entre les nouvelles bases économiques du capitalisme et le système fiscal. Ce nouveau capitalisme fonctionne par déterritorialisation des bases taxables.

Abstract

The consequence of the revolution of internet and digital is the erosion of tax bases. The creation of value has shift from the production of tangibles to intangibles. This resulted in the disparition of tax bases. But the recognition of this phenomenon does not imply to radically question the relevance of tax instruments inherited from the fordist period. It may simply lead to the proposition of new rules or new taxes aiming to compensate revenue losses.

The first part of the paper is devoted to a review of the economic approaches of the taxation of digital for which the mobility of activities and the erosion of tax bases are essential issues. This immediately puts the tax issue on an international level and raises the question of the taxation of rents massively captured by digital companies.

Article version auteur

Publié dans : *Revue française de finances publiques*, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

In the second part, and after a brief presentation of the main characteristics of the tax system inherited from the Fordist period, we study the main developments that took place during this period. Finally, we emphasize the main lines of the changes affecting capitalism. They cause the present lack of adjustment between the economic bases of capitalism and the tax system.

This new capitalism works by deterritorializing the tax bases.

En moins de trente ans, la révolution de l'internet et du numérique a provoqué un profond bouleversement des structures économiques. Non seulement elle a donné naissance à de nouvelles activités qui ont largement modifié la vie des citoyens et la société dans son ensemble, mais de surcroît elle a transformé l'organisation de la production et le travail lui-même.

Comme nombre d'institutions de la vie économique, la fiscalité est bousculée par cette révolution. Elle représente en effet globalement un double défi pour le système de prélèvements : défi quant à son aptitude à préserver le flux des recettes fiscales nationales face aux risques de captation et de détournement de celles-ci par les oligopoles de l'internet ; défi pour sa capacité à faire évoluer ses outils traditionnels et à imaginer et mettre en œuvre des instruments fiscaux nouveaux lui permettant d'intégrer effectivement à son domaine de compétence les changements associés à la numérisation de l'économie.

La mise en lumière de l'érosion des bases taxables interroge sur la capacité de l'administration fiscale à appréhender une juste part de la valeur créée dans une économie où l'évitement semble se généraliser. Mais l'identification du phénomène d'érosion des bases taxables comme l'une des principales manifestations négatives de la numérisation de l'économie ne conduit pas nécessairement à reconsidérer la pertinence des règles de territorialité dans la transformation vers l'économie de la connaissance, en particulier s'agissant de l'impôt sur les sociétés. Elle peut aussi conduire simplement à la proposition de règles nouvelles ou de prélèvements nouveaux compensant les pertes de recettes, comme on peut le voir dans nombre de travaux économiques ou de rapports publics¹.

Dans un premier temps, la présente contribution propose une revue des approches économiques de la fiscalité du numérique pour lesquelles la mobilité des activités et l'érosion des bases taxables sont un enjeu essentiel. Il convient cependant de prendre en compte la structure du système fiscal pour y saisir l'importance des règles de territorialité dans la diminution des

¹ Voir Eloi Diarra (2016), "La fiscalité numérique : quel avenir ?", *Revue française de finances publiques*, n° 134, mai, pp. 3-23.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

ressources fiscales. C'est l'un des objets de la seconde partie. La crise de la territorialité de l'impôt constitue en effet l'une des principales manifestations du défaut d'ajustement apparu entre le système fiscal et un capitalisme en pleine mutation. Les caractéristiques majeures de ce nouveau capitalisme sont finalement présentées au regard des enjeux fiscaux et de la déterritorialisation des bases imposables.

I- Les approches économiques de la fiscalité du numérique et l'érosion des bases taxables

Confrontée aux multiples défis soulevés par la numérisation de l'économie et aux dangers qu'elle fait courir aux budgets publics, l'analyse économique s'est principalement emparée de la problématique de la fiscalité du numérique à partir de deux approches méthodologiques. La première de ces approches est issue d'un ensemble de réflexions théoriques et pratiques sur les conséquences de la globalisation dans les années 1990.

I-1. Mondialisation, mobilité des activités du numérique et taxes globales

Deux questionnements concomitants se sont combinés autour d'une même problématique centrée sur les nouvelles formes de financements fiscalisés internationaux.

La montée en puissance des travaux sur les "biens publics mondiaux" et l'élaboration de la Déclaration du Millénaire de l'ONU ont permis de formaliser les 8 objectifs du millénaire pour le développement : lutter contre la faim dans le monde, la mortalité infantile, la pauvreté, les pandémies etc. Tout en pointant l'ampleur des périls cette initiative n'a finalement pas débouché sur la proposition et la mise en œuvre concrète de financements adaptés². Cette préoccupation a en fait été portée par des recherches visant à permettre l'émergence de nouveaux prélèvements en phase avec la globalisation de l'économie, les taxes globales, qui pourraient servir à financer les besoins engendrés par l'action contre les fléaux mondiaux. Il ne s'agit pas seulement de taxes qui seraient levées et gérées à l'échelle sinon mondiale, du moins entre un ensemble de pays³.

² Marie Thorndahl (2003), "Financements et partage des richesses : des sujets tabous", *Annuaire suisse de politique de développement*, Vol. 22, n° 2, pp. 201-206.

³ Comme le suggère le rapport du groupe de travail présidé par Jean-Pierre Landau (2004), *Les nouvelles contributions financières internationales*, Rapport au Président de la République, La documentation française, Paris.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

Il s'agit aussi de prélèvements dont l'adoption par un pays produit des effets sur au moins un autre pays, et qui ont une assiette plus efficacement appréhendée à un niveau global⁴.

La question de l'assiette est cruciale dans la mise en place des taxes globales, car comme le souligne Howard Wachtel⁵, "la globalisation détruit les frontières nationales de sorte que les pays, développés ou non, découvrent que leurs bases fiscales s'érodent". Cela signifie en particulier, que les facteurs de production mobiles, comme le capital, peuvent se soustraire à la fiscalité ce qui reporte la charge fiscale effective sur les facteurs non mobiles, le travail et la consommation notamment. La fonction des taxes globales n'est donc pas seulement de procurer aux Etats de nouvelles ressources fiscales, elle est aussi de contrecarrer les effets délétères de la globalisation. La taxe Tobin a ainsi pour fonction de lutter contre la spéculation et réduire la mobilité excessive des capitaux. La fiscalité environnementale vise pour sa part non seulement à favoriser la réparation des dégâts environnementaux provoqués par la pollution et surtout à mettre un terme aux comportements responsables de ces dégâts. Quant à la fiscalité du numérique elle trouve son origine dans les bouleversements issus de la numérisation de l'économie car, comme le rappellent Luc Soete et Karin Kamp lorsqu'ils proposent la bit-tax⁶, la mutation engendrée par l'économie de la connaissance et la numérisation prend la forme d'un déplacement de la création de valeur des biens tangibles vers des productions intangibles ou immatérielles. Une part de plus en plus importante de la chaîne de valeur "disparaît" en s'incorporant dans des biens et services immatériels. On aboutit ainsi à l'érosion la base fiscale des ressources publiques de sorte qu'il "est pertinent de se demander si l'assiette fiscale actuelle reste adéquate"⁷. En d'autres termes, il faut ajuster l'assiette fiscale aux transformations de la structure économique dans une économie de la connaissance.

⁴ Voir Dominique Plihon (2007), "Les taxes globales : un instrument nécessaire face à la mondialisation", Regards croisés sur l'économie, n° 1, pp. 252-260 et Dominique Plihon (2015), "L'émergence d'une fiscalité globale pour réguler la mondialisation", in Jean-Marie Monnier (dir.), Finances publiques, La documentation française, Paris, pp. 163-168.

⁵ Howard Wachtel (2000), "Tobin and Other Global Taxes", *Review of International Political Economy*, Vol. 7, N° 2, pp. 335-352.

⁶ Soete Luc and Kamp Karin (1996), "The «BIT TAX» : the case for further research", *Science and Public Policy* Vol. 23 n° 6 pp. 353-360, <https://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/.../rm1996-019.pdf>.

⁷ *Ibid*, p. 3.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

Pour Howard Wachtel, la cause de l'érosion des bases taxables doit également être recherchée dans la capacité des firmes multinationales à manipuler les prix de transfert. Ceux-ci affectent la définition conventionnelle du profit en bouleversant celle des coûts puisqu'ils ne reposent pas sur une transaction marchande, mais sur une évaluation issue d'un transfert interne effectuée par l'entité qui paye l'impôt. Au bout de la chaîne c'est la définition du pays compétent pour taxer, c'est-à-dire de la juridiction d'origine du profit qui est questionnée. C'est pourquoi, pour compenser les pertes de recettes fiscales Wachtel propose d'associer trois taxes, une taxe Tobin, une taxe sur les investissements directs des entreprises et une taxe unitaire sur les bénéficiaires reposant sur des catégories comptables peu manipulables, bénéfice mondial, chiffre d'affaires mondial et chiffre d'affaires réalisé dans un pays donné⁸.

I-2. La dynamique concurrentielle dans l'économie numérique

Les travaux plus récents sont souvent de nature plus microéconomique et reprennent une démarche traditionnelle consistant à partir des déterminants du comportement des acteurs pour en venir à la forme des marchés et au nouveau jeu de la concurrence. Même si certaines réflexions prolongent les pistes ouvertes dans les analyses des défenseurs d'une fiscalité globale, d'autres se situent en proximité de la théorie de la taxation optimale avec pour objectif de proposer une stratégie d'adaptation de la fiscalité au numérique⁹.

Les contours de l'économie numérique ne sont pas aisés à définir puisqu'elle ne se réduit pas aux dimensions d'un seul secteur. La dynamique impulsée par les technologies de l'information et de la communication, a en effet provoqué la diffusion à toute l'économie des innovations, des connaissances et des méthodes nouvelles qui y sont attachées. A cela il faut ajouter qu'avec la numérisation de l'économie, la part de l'immatériel dans les actifs et les productions est devenue dominante de sorte que, par exemple, le coût de reproduction des biens culturels numérisés, des logiciels etc. est très faible et tend vers zéro. Ces conditions spécifiques de production favorisent la mobilité des facteurs de production et la forte décentralisation des activités au niveau

⁸ Howard Wachtel (2002), "Tax Distortion in the Global Economy", Paper presented at the Global Crisis Seminar, TNI, Amsterdam, 17-18 February 2002, <https://www.tni.org/my/node/8659>.

⁹ France stratégie (2015), *Taxation and the digital economy : A survey of theoretical models. Final report*, https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/ficalite_du_numerique_9_mars_13_h.pdf

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

mondial. Les entreprises du numérique sont d'emblée confrontées au marché mondial sur lequel elles proposent sans difficultés leurs services à distance ou mettent en relation des partenaires localisés de manière lointaine les uns des autres. Il leur est dès lors loisible de choisir de déclarer leurs activités là où la législation fiscale est la plus avantageuse et de déplacer leurs bases imposables en fonction de critères fiscaux.

A cet égard, pour comprendre le comportement des firmes du numérique et le jeu concurrentiel, il faut décrypter les caractéristiques majeures¹⁰ de l'économie numérique. Elles sont au cœur de la transformation des rapports économiques, et expliquent aussi la rente captée par les grandes entreprises de l'internet et du numérique. Une première caractéristique prend la forme d'avantages spécifiques liés à la réduction des coûts de coordination.

1-2-1. La baisse des coûts de coordination, l'efficacité productive et la marchandisation d'activités nouvelles

Les coûts de transaction théorisés initialement par Ronald Coase¹¹, sont engendrés d'une part par la recherche d'information, l'accès au marché, la recherche de clients (ou de fournisseurs) et par la négociation contractuelle, et d'autre part par les sommes dépensées pour assurer la mise en œuvre des contrats, la surveillance de leur bon déroulement etc. Ils résultent principalement du fait que les agents opèrent en rationalité et information limitées ce qui peut affecter les comportements et favoriser l'opportunisme¹².

Plus généralement cependant et dans la continuité de Coase, la coordination par le marché entraîne des coûts, coûts de transaction mais aussi coûts d'organisation. Les technologies du numérique abaissent fortement ces coûts de coordination de sorte qu'ils tendent vers zéro. Il en résulte deux conséquences importantes. D'une part cela favorise les structures hiérarchiques car

¹⁰ Voir notamment *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, European Commission, 28/05/2014, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf

¹¹ Ronald Coase, "The nature of the firm", *Economica*, Novembre 1937, pp. 386-405 ; traduction française, 1987, "La nature de la firme", *Revue française d'économie*, Vol. 2, n° 1, pp. 133-163.

¹² Voir Eric Brousseau (1992), "Coûts de transaction et impact organisationnel des technologies d'information et de communication", *Réseaux*, vol. 10, n° 54, pp. 31-55.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

ceux qui maîtrisent mieux ces technologies ont un avantage sur leurs concurrents¹³. Mais la quasi-disparition des coûts de coordination a également provoqué une extension du domaine marchand en permettant l'organisation de transactions dans des champs dont le marché était naguère exclu. AirBnB ou BlaBlaCar sont de bons exemples de cet élargissement de la marchandisation¹⁴.

1-2-2. L'intensification des effets de réseaux

Une seconde source d'avantages spécifiques résulte des effets de réseau qui forment une catégorie particulière d'effets externes. Les effets de réseaux ne sont pas particuliers au numérique et ont été décrits et analysés avant l'émergence de la digitalisation de l'économie, la téléphonie traditionnelle par exemple¹⁵. Leur mise en évidence à travers la loi de Metcalfe résulte d'une observation simple : l'intérêt d'un réseau ou d'une plateforme numérique pour un utilisateur ou pour un publicitaire est lié au nombre de ses utilisateurs¹⁶. Plus précisément, l'utilité d'un réseau ou d'une plateforme numérique pour un utilisateur, croît avec le nombre des utilisateurs.

Si l'on observe généralement des effets externes liés aux interactions dans les industries de réseaux¹⁷, il existe des spécificités propres à l'économie numérique et notamment aux

¹³ Céline Abecassis (1997), "Les coûts de transaction : état de la théorie", *Réseaux*, Vol. 15, n° 84, pp. 9-19.

¹⁴ Nikos Smyrnaio (2017), *Les GAFAM contre l'internet. Une économie politique du numérique*, INA Éditions, pp. 54-55.

¹⁵ Michael L. Katz and Carl Shapiro (1985), "Network Externalities, Competition, and Compatibility", *American Economic Review*, Vol. 75, n° 3, pp. 424-440.

¹⁶ Carlo Vercellone, Francesco Brancaccio, Alfonso Giuliani Federico Puletti, Giulia Rocchi, Pierluigi Vattimo (2018), *Data driven disruptive commons-based models*, https://www.researchgate.net/publication/329775498_Data-driven_disruptive_commons-based_models_DECODE_D24_Data_Driven_disruptive_commons-based_models_DECODE_DEcentralised_Citizens_Owned_Data_Ecosystem_D24_Data_driven_disruptive_commons-based_models

¹⁷ Nathalie Sonnac (2006), "Médias et publicité ou les conséquences d'une interaction entre deux marchés", *Le temps des médias*, n° 6, pp. 49-58.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

plateformes. Non seulement l'économie numérique amplifie ces effets, mais en outre, ceux-ci sont au cœur de la création de valeur¹⁸.

Par exemple, les réseaux sociaux comme Facebook, Twitter, Instagram ou LinkedIn permettent la présentation et le partage d'informations et de contenus de nature très variée¹⁹ avec tous les membres du réseau et jouent de plus en plus le rôle de média sociaux. Ils sont en outre devenus un enjeu très important pour le développement de l'activité des annonceurs publicitaires. Certains de ces réseaux sociaux sont généralistes et d'autres plus spécialisés, mais tous bénéficient pleinement des effets de réseaux qui croissent avec le nombre de leurs membres multipliant les possibilités d'interactions, y compris de nature commerciale.

Les plateformes numériques jouent un rôle essentiel dans l'intensification des effets de réseau puisqu'elles mettent en relation deux ou plusieurs groupes d'utilisateurs distincts. Ce sont des marchés bi-ou multi-faces qui assurent la coordination de "diverses catégories d'usagers produisant de la valeur"²⁰. Initialement utilisée pour étudier certains marchés du travail²², la notion de marché bi-face a été reprise par Rochet et Tirole et étendue aux marchés présentant des effets de réseau, les plateformes numériques notamment²³.

¹⁸ Comme le relèvent Vercellone *et al.* (*op. cit.* p. 9) il existe une confusion dans le langage utilisé pour traiter des effets de réseaux. Dire que l'utilité croît pour les utilisateurs d'une plateforme numérique avec le nombre de ses utilisateurs ne devrait pas être confondu avec l'idée selon laquelle la valeur créée croît avec le nombre des utilisateurs ou même que la valeur de la plateforme croît avec le nombre des utilisateurs comme le soutiennent Peter C. Evans, Annabelle Gawer (2016), "The Rise of Platform Enterprise; A Global Survey", *The Emerging Platform Economy Series*, n°1, p. 5.

¹⁹ Incluant des photos, des vidéos etc.

²⁰ Antonio A. Casilli (2019), *En attendant les robots*, Le Seuil, p.64.

²¹ Parmi les caractéristiques des plateformes, le Conseil d'État souligne que leur modèle économique est fondé quasi exclusivement sur l'individualisation des services rendus et la baisse des coûts de transaction qui tendent vers zéro ; Conseil d'État, *Étude annuelle 2017. Puissance publique et plateformes numériques : accompagner l'«ubérisation»*, <https://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/174000714.pdf>

²² Alvin A. Roth (1985), "Common and conflicting interests in two-sided matching markets", *European Economic Review*, Vol. 27, pp. 75-96.

²³ Jean-Charles Rochet et Jean Tirole (2003), "Platform competition in two-sided markets", *Journal of the European Economic Association*, Vol. 1, n° 4, pp. 990-1029.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

Parallèlement au développement des plateformes, l'intensification des effets de réseau est aussi le résultat de la multiplication de nouveaux services ou de la création de nouvelles applications qui attirent de nouveaux utilisateurs.

La littérature a montré qu'il existe une diversité d'effets de réseau dont profitent les différentes plateformes numériques : effets de réseau simples, lorsque l'utilité d'un consommateur pour un bien croît avec la taille de la demande pour ce bien et qui correspondent aux effets de club exploités par les réseaux sociaux ; croisés, lorsque l'utilité d'un consommateur d'un bien vendu sur un marché est dépendante de la taille du marché d'un autre bien²⁴, dont bénéficient les *market places* (comme Amazon ou Cdiscount) qui dépendent aussi bien du nombre des consommateurs que de celui des marchands ; indirects quand l'utilité des utilisateurs dépend des services complémentaires proposés (comme les applications pour les smartphones) etc.

Le cumul de la baisse des coûts de coordination et de l'intensification des effets de réseaux a eu pour première conséquence le basculement d'activités anciennes vers le numérique. C'est bien sûr le cas de la téléphonie, mais il en va aussi de même, par exemple sur les marchés de la photographie²⁵ que l'irruption du numérique et des plateformes a totalement révolutionné. Finalement, ce processus est également l'un des principaux facteurs de l'émergence des oligopoles mondiaux du numérique.

1-2-3. Vers des monopoles mondiaux

Souvent issues de l'intuition de pionniers capables de porter sur le marché des innovations rendues possibles par les technologies nouvelles, les entreprises du numérique ont initialement bénéficié d'un avantage compétitif les plaçant dans une position privilégiée pour attirer les utilisateurs. Elles ont progressivement bénéficié d'une dynamique de *winner take all*²⁶ en raison de leur capacité à maîtriser mieux que leurs concurrents plus tardifs les technologies employées, d'améliorer leur efficacité interne grâce à la réduction des coûts de coordination mais aussi grâce aux gains engendrés par les effets de réseaux. Elles ont pu ainsi mobiliser une force de frappe financière leur permettant finalement de manière cumulative de dresser des

²⁴ Voir Nathalie Sonnac, *op. cit.*

²⁵ Dominique Sagot-Duvaurox (2010), "Quels modèles économiques pour les marchés de la photographie à l'heure du numérique ?", *Cahier Louis-Lumière*, n° 7, pp. 85-95.

²⁶ David Campbell and Ron Hulme (2001), "The winner-takes all economy", *The McKinsey Quarterly*, n° 1, pp. 82-93.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

barrières à l'entrée contre leurs éventuels concurrents. On aboutit à la mise en œuvre de stratégies anticoncurrentielles leur permettant de conforter leur position dominante²⁷ et à l'émergence d'oligopoles mondiaux qui peuvent par ailleurs être entourés d'une frange concurrentielle exploitant les niches laissées vacantes par ces géants. Des firmes de taille moindre voire des petites entreprises, très intensives en technologies, ont en effet mis en œuvre un modèle d'affaire leur permettant de réaliser des gains à l'international en termes de productivité et de parts de marché.

1-2-4. La captation des données personnelles

Les réseaux sociaux, les places de marché (*market places*) du e-commerce et l'ensemble des entreprises de l'internet sont devenus des espaces de captation et d'accumulation de données personnelles. C'est aussi l'une des caractéristiques majeure de l'économie numérique. Elle forme la base de ce qu'il est désormais convenu d'appeler le *big data*. Plus précisément, les informations issues des "traces" laissées par les internautes, leurs e-mails ou leurs "posts" sur les réseaux sociaux peuvent être exploitées par ces entreprises pour comprendre les comportements de leurs clients et mieux anticiper comment faire évoluer leur offre. Alors que le volume des données a crû de manière exponentielle, que leur qualité s'est affinée, le coût du traitement a baissé fortement parce qu'il est devenu de plus en plus rapide, ce qui en facilite l'exploitation commerciale. Cette valorisation commerciale des données est ainsi devenue l'un des principaux enjeux de l'économie numérique. Grâce aux marchés des données personnelles, les rentes captées par les entreprises du numérique ont également bondi sans que cela se traduise dans leurs résultats déclarés dans les pays d'origine des données.

Les stratégies fiscales des entreprises du numérique sont donc finalement au cœur des questions que suscite cette profonde mutation de l'économie mais aussi l'aptitude des systèmes fiscaux nationaux à taxer ces firmes.

La dimension mondiale de la transformation en cours et la capacité des oligopoles du numérique à se jouer des frontières nationales et déplacer les bases taxables place la question fiscale à un niveau international. Cela redonne non seulement sa pertinence à l'interrogation sur la fiscalité globale, mais interpelle aussi les États sur l'urgence d'une coordination internationale des

²⁷ Voir Julia Charrié et Lionel Janin (2015), "Fiscalité du numérique", *La note d'analyse*, mars, n° 26, http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

politiques fiscales et la mise en œuvre de règles communes. Les entreprises du numérique parviennent à capter d'importantes rentes accumulées grâce aux avantages technico-économiques dont elles jouissent qui favorisent notamment l'émergence des effets de réseau mais aussi grâce aux distorsions de concurrence dont elles profitent. Dans la mesure où elles bénéficient de l'avantage du premier entrant et maîtrisent mieux les technologies utilisées, elles se protègent derrière des barrières à l'entrée et accumulent les rentes non taxées. A ces rentes il faut en outre adjoindre celles qui trouvent leur origine dans l'activité gratuite des internautes et l'exploitation des données personnelles. Il convient enfin d'ajouter un modèle d'affaire propice à l'évitement fiscal. En réduisant le plus possible la présence d'un établissement permanent dans les pays à fiscalité élevée et en jouant sur la concurrence fiscale que se livrent notamment les nations européennes, les entreprises du numérique provoquent l'érosion des bases taxables et déstabilisent les structures fiscales. Cela ne conduit pas nécessairement à disqualifier les instruments fiscaux hérités de la période fordiste, mais incite à en faire le bilan.

II- L'architecture de la fiscalité, le fordisme et la crise du fordisme

Comprendre les relations existant entre la territorialité de l'impôt sur les sociétés, ainsi d'ailleurs que l'IS lui-même, et l'économie implique de replacer cet impôt lors de sa création et de sa montée en puissance dans l'architecture générale du système de prélèvements. L'IS est créé alors que s'épanouit le fordisme, au début d'une longue période de croissance que l'on désigne habituellement comme les 30 glorieuses, au lendemain de la seconde guerre mondiale.

II-1. L'architecture des prélèvements obligatoires durant les trente glorieuses

Pour synthétiser, durant ce long après-guerre, l'architecture générale des prélèvements présente notamment deux caractéristiques fortes :

En premier lieu une spécialisation institutionnelle des prélèvements fondée sur certaines spécificités de leur assiette. Elle sépare d'une part les impôts dérivés de la fiscalité foncière héritée de la fin du 18^e et du 19^e siècles affectés au financement des dépenses locales, des prélèvements issus de la formation du capitalisme industriel et de l'expansion du fordisme d'autre part que l'on peut à leur tour regrouper en deux sous-ensembles : d'un côté, les cotisations sociales dévolues au financement de la protection sociale selon la logique de la socialisation du salaire indirect, de l'autre côté l'impôt sur le revenu qui est le produit du capitalisme industriel, l'impôt sur les sociétés plus directement lié au fordisme, la TVA (etc.)

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

affectés aux finances de l'Etat, dont la montée en puissance s'opère avec le déploiement du fordisme.

En second lieu, dans un contexte où le développement économique s'opère dans un cadre national, l'articulation des prélèvements à la base économique taxable est assurée par des dispositifs rigoureux de territorialisation. Le rendement de la fiscalité et en particulier de l'impôt sur les sociétés dépend de la bonne santé du capitalisme industriel national et se fonde sur des règles de territorialité et de contrôle qui évitent au maximum les fuites.

Pour les firmes ayant une activité à l'étranger, la gestion du partage des bénéfices et donc du droit de taxer entre juridictions nationales à travers les conventions fiscales ou les traités adoptés dans le cadre des organisations internationales, vise tout à la fois à préserver la souveraineté des États et le principe de libre concurrence tout en "collant" au plus près des dispositifs de territorialisation nationaux. La notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéfices et le principe de pleine concurrence pour traiter fiscalement la problématique du commerce intra-firme et des prix de transfert en sont le produit²⁸.

Ce système fiscal est le résultat d'un lent processus de sédimentation par lequel il a été adapté aux transformations du capitalisme. En effet, l'évolution des instruments fiscaux et la création de nouveaux impôts ne résultent pas spontanément de la dynamique économique et sociale. Elle procède d'un processus politico institutionnel qui opère avec retard. C'est la raison pour laquelle de la fiscalité libérale du 19^e siècle à la fiscalité fordiste de la fin du 20^e siècle, les évolutions systémiques se sont réalisées progressivement, laissant apparaître à certains moments des désajustements comme ce fut le cas lors de la crise financière de la fin du 19^e siècle et du début du 20^e siècle. De la même façon, la période actuelle se caractérise par un défaut d'ajustement important entre les transformations du capitalisme et le système fiscal, en particulier les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés.

II-1. 2. La montée en puissance de l'État-providence en France

La transformation du système de prélèvement au lendemain de la seconde guerre mondiale est étroitement associée à la mutation vers l'État-providence et la place nouvelle que l'État occupe dans la régulation de l'économie avec l'avènement du fordisme. Robert Delorme et Christine

²⁸ Voir Pascal Saint-Amans et Michel Taly (2018), "Adapter la fiscalité à une économie globale et digitalisée", *Revue d'économie financière*, n° 131, pp. 233-242.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

André ont ainsi bien montré à partir d'une analyse des dépenses publiques sur longue période²⁹, comment s'opère à partir de 1945 une "véritable responsabilisation économique et sociale de l'État, (...) une insertion de l'État dans l'économie et le social"³⁰. Ils précisent ainsi les processus réciproques d'organisation et de mise en cohérence d'ensemble dont les finances publiques sont l'un des instruments à travers les flux de dépenses et de recettes et qui aboutissent à une "adaptation réciproque de l'État et de l'économie"³¹. Cette période voit la montée en puissance des prélèvements obligatoires, aussi bien ceux qui sont destinés à l'État et à l'ensemble des administrations centrales que ceux qui sont destinés aux administrations de sécurité sociale. Mais, à partir des années 1980 on constate un reflux relatif de la part dévolue à l'État et aux administrations centrales tandis que les prélèvements opérés pour les administrations de sécurité sociale continuent de croître en % du PIB. Cela traduit notamment le mouvement de fiscalisation de la protection sociale amorcé au début des années 1990.

Prélèvements des administrations publiques en % du PIB						
	1938	1947	1970	1980	2000	2017
État/APUC*	11,8	17,4	19,1	18,7	17,1	14,9
Sécurité sociale/ASSO**	0,9	7,4	12,4	17,1	20,9	24
Total	16,1	27,6	33,6	39,6	43,2	44,9

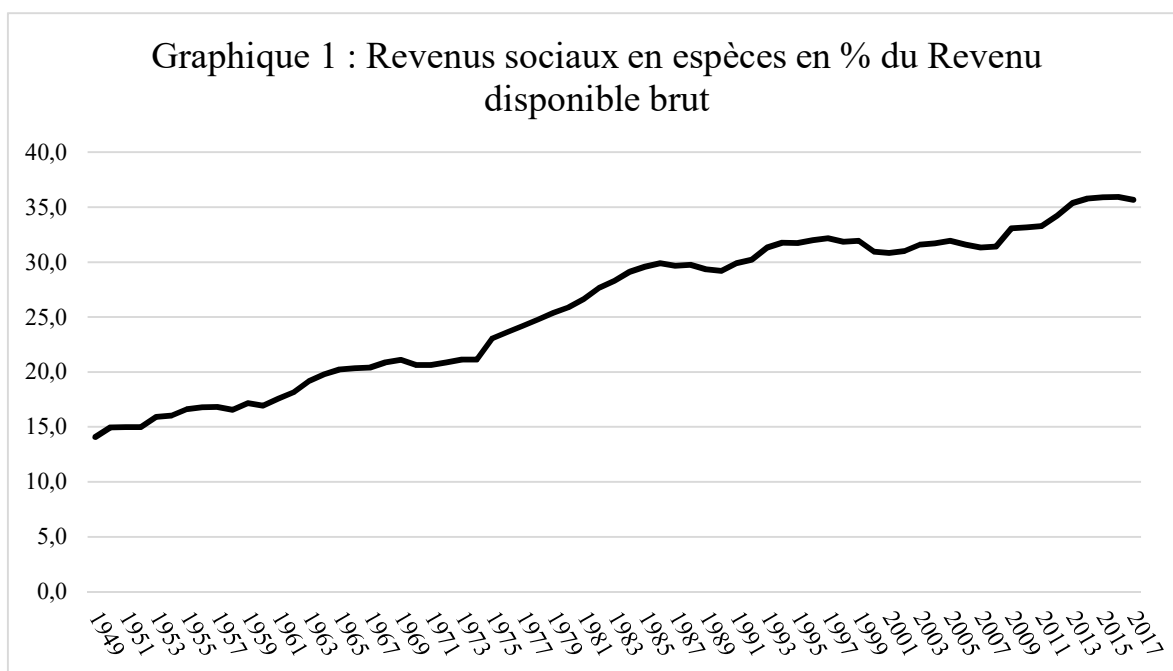
Sources : Delorme et André (1991) pour les années 1938 et 1947, Comptes de la Nation pour les autres années.
Notes : *Administrations publiques centrales ** Administrations de sécurité sociale

Cette évolution différenciée des prélèvements obligatoires doit être mise en relation avec l'essor des services de l'Etat-providence qui constitue un fait marquant de la période fordiste. En particuliers, ces services ont pris une part de plus en plus importante dans le revenu disponible des ménages. C'est ce que montrent les graphiques 1 et 2 ci-dessous. Le graphique 1 illustre la croissance de la part des prestations sociales en espèces dans le revenu disponible brut (monétaire) des ménages, passée de moins de 15% à la fin des années 1940 à plus de 35% en 2017.

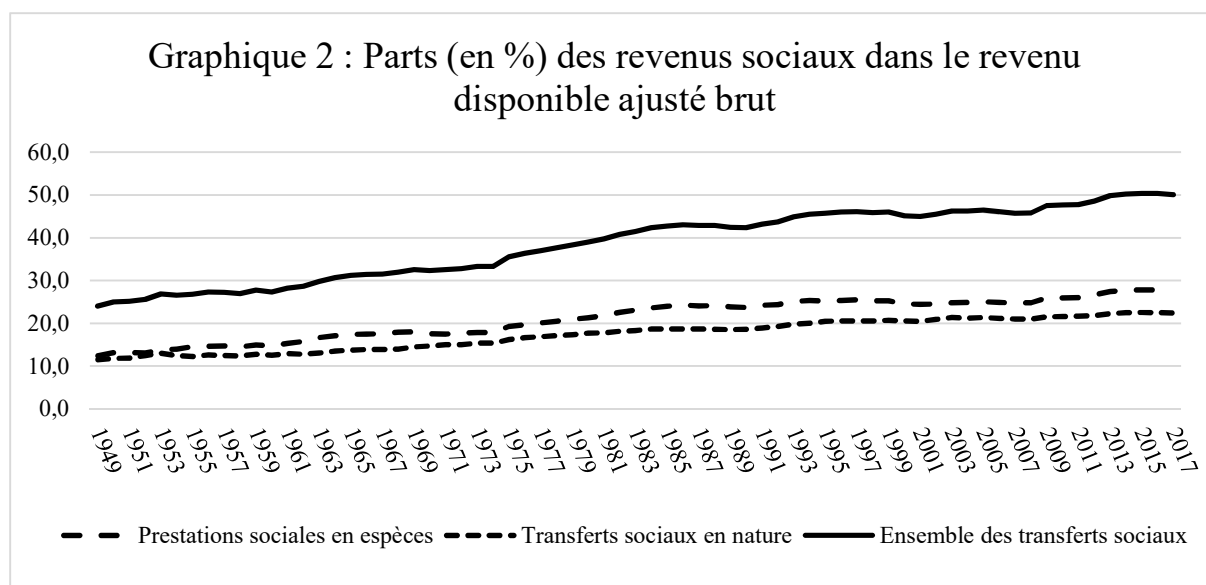
²⁹ Robert Delorme, Christine André, (1983), *L'État et l'économie*, Le Seuil.

³⁰ Robert Delorme, (1984), "Compromis institutionnalisé, État inséré et crise de l'État inséré", *Critique de l'économie politique*, n° 26/27, janvier-juin p. 154-155.

³¹ Robert Delorme et Christine André (1991), "Deux siècles de finances publiques : de l'État circonscrit à l'État inséré", *Revue d'économie financière*, Hors-série, pp. 51-64.



Quant au graphique 2 il repose sur une définition élargie du revenu disponible des ménages incluant des éléments en nature. Plus précisément, il inclut notamment les services de santé en nature (remboursements de soins de santé et de médicaments) et les services d'éducation sous la rubrique des "transferts sociaux en nature". Considérés de ce point de vue, les transferts sociaux sont passés de 24% du revenu disponible ajusté brut à la fin des années 1940 à un peu plus de 50% en 2017.



Le développement des secteurs de l'éducation et de la santé a constitué l'un des moteurs du fordisme mais également une condition de base du développement d'une économie de la connaissance dans laquelle s'épanouie la numérisation. En effet, la santé pour tous préserve la qualité de la force de travail sur toute la durée de la vie active tandis que la scolarisation de

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

masse, associée à la démocratisation de l'enseignement supérieur, ainsi que l'élévation progressive du niveau général de formation ont permis une forte amélioration qualitative des compétences. Cela a constitué un terreau éminemment favorable à l'émergence de cette économie capitaliste de la connaissance qui se déploie aujourd'hui, en assurant le développement d'une intelligence collective capable de mobiliser les nouveaux instruments techniques dont l'apparition remonte aux années 1980, alors que la révolution numérique connaît ses balbutiements³².

II-1-3. Mondialisation et nouvelles formes de développement sous le fordisme

A partir des années 1960 déjà, des mutations importantes liées à la mondialisation de l'économie s'opèrent qui préfigurent les défis auxquels l'impôt sur les sociétés est aujourd'hui confronté. L'expansion spatiale du capitalisme dans le cadre de la globalisation a provoqué la décomposition des frontières physiques et des barrières réglementaires. Elle a favorisé l'extension du commerce international par les échanges intra-firmes ainsi que le recours à des fournisseurs multiples situés dans différents pays. Les stratégies et l'organisation des firmes multinationales ont visé à s'émanciper de plus en plus des règles liées à leur territoire d'origine et des territoires sur lesquels elles se sont implantées, vécues comme des contraintes pesant sur leur développement³³. Progressivement, de la délocalisation de la production à la firme réseau ou à la firme globale qui se constitue à l'échelle mondiale avec une vision mondiale de ses marchés et de sa concurrence, les multinationales ont cherché à rendre la variable territoriale de plus en plus secondaire. Même si elles maîtrisent l'ensemble du processus de production à l'échelle mondiale, la fragmentation de celui-ci entre différents pays a débouché sur la question de la localisation réelle de la création de la valeur³⁴. A cet égard, la problématique des prix de transfert comme instruments d'optimisation fiscale émerge avec l'internationalisation croissante des firmes. Les règles nationales et accords internationaux sur le sujet nés avec les origines du

³² Voir Jean-Marie Monnier et Carlo Vercellone (2007), "Travail, genre et protection sociale dans la transition vers le capitalisme cognitif", *European Journal of Economic and Social Systems*", Vol. 20, n° 1, pp. 15-35.

³³ Wladimir Andreff (2003), *Les multinationales globales*, Nouvelle édition, Éditions La Découverte.

³⁴ Wladimir Andreff (1996), "La déterritorialisation des multinationales : firmes globales et firmes réseaux", *Culture et conflits*, n° 21-22, pp. 1-17, <http://conflits.revues.org/159>.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

fordisme visant à éviter la double-imposition se sont progressivement révélés incapables d'offrir une solution satisfaisante à l'accroissement de l'évitement.

La fragmentation de la chaîne de création de la valeur n'est pas indépendante de la financiarisation de l'économie marquée notamment par le développement des restructurations financières qui s'est accompagné d'une mondialisation des banques et des services financiers. En conséquence, la frontière entre activité industrielle et activité financière a eu tendance à s'estomper au sein des firmes.

La décomposition des frontières nationales et la dispersion géographique de l'activité des firmes multinationales n'est donc pas une nouveauté. De fait, la révolution numérique n'a pas joué comme le déclencheur de l'évolution des structures productives et des modèles d'affaire. Mais elle amplifie et complexifie cette transformation. Par conséquent elle intervient désormais comme l'un des principaux éléments d'une transformation plus fondamentale du capitalisme.

II-2. L'économie de l'information et la mutation du capitalisme

Depuis la crise du fordisme dans les années 1970, le capitalisme connaît une nouvelle mutation marquée notamment par la révolution informationnelle. Avec les NTIC (Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication) elle a joué un rôle majeur dans la création des instruments du savoir adéquats à une économie de la connaissance. Il faut bien sûr se garder de tout déterminisme technologique car, comme on vient de le relever, ces technologies n'auraient pu, sans l'amélioration du capital humain, connaître une diffusion aussi large et provoquer la transformation des structures technico-économiques dont nous sommes aujourd'hui les témoins. Le déploiement d'une intelligence collective précédemment souligné a en effet permis le développement d'une intellectualité diffuse et de routines communes qui, avec les technologies du numérique ont favorisé la transformation du travail et de la division du travail. On peut ici proposer de distinguer trois des caractéristiques majeures du nouveau capitalisme qui contribuent à mettre en cause les fondements territoriaux de l'impôt sur les sociétés.

II-2-1. La transformation du travail et de la division du travail

Contrairement à la période fordiste, l'efficacité productive ne dépend plus de la seule décomposition du processus de production en opérations répétitives et prescrites se déroulant dans l'entreprise. En premier lieu, l'image du travail enfermé dans l'entreprise et effectuant des

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

tâches répétitives est révolue. Car le travail s'effectue désormais n'importe où et n'importe quand, il se déroule sur tous les temps de vie, si bien que le temps de travail officiel, réalisé à l'intérieur des limites de l'entreprise, n'est plus qu'une fraction plus ou moins importante du temps effectif de travail. On peut en outre observer que l'activité même des agents individuels, sans être nécessairement accomplie dans un cadre économique peut devenir de plus en plus productive ou source de valeur. Par ailleurs, la compétitivité des entreprises se fonde sur les savoirs et la polyvalence du facteur travail et dépend dorénavant de leur capacité à mobiliser les savoirs de leurs salariés, et à obtenir l'implication active de leurs connaissances n'importe où et n'importe quand.

Puisque les frontières entre travail et non travail sont de plus en plus poreuses, les frontières entre les activités de la vie tendent également à s'estomper. Les nouvelles activités numériques, la consommation sur internet et l'usage de services numériques, amènent les consommateurs à laisser des traces exploitées directement par les algorithmes. Ainsi, on peut en même temps être consommateur ou usager de services numériques et les co-produire en fournissant des données ou des contenus sur le net mais aussi en laissant des traces exploitées par exemple par le marketing comportemental.

A côté et associés dans le même travail de "production" opère une nouvelle catégorie de "tacherons"³⁵, travailleurs du clic faiblement rémunérés et chargés par exemple de "modérer" et "nettoyer" les contenus ou encore de les trier ou de les analyser. La plateforme Amazon Mechanical Turk est l'exemple le plus connu de cette mise en réseau de milliers de micro-travailleurs. La révolution numérique a donc introduit une réorganisation du travail dans laquelle différentes formes de travail co-existent.

On désigne par *Digital labor* ce travail du clic gratuit ou faiblement rémunéré et créateur de valeur qu'une multitude d'individus effectue sur internet, pour les uns souvent inconsciemment, fréquemment collectivement au sein de réseaux relationnels dont le développement est favorisé par le web au profit des entreprises du numérique³⁶, pour d'autres au sein des fermes à clic et

³⁵ L'expression est empruntée à Antonio Casilli (2019), *op. cit.*, p. 207 et s.

³⁶ Comme Antonio Casilli le propose, dans la controverse sur les deux définitions du *Digital Labor*, nous écartons la définition qui a cours dans "le milieu des consultants" selon qui le *Digital Labor* désignerait "l'automatisation complète des séquences de travail et des processus métier". Dans la définition que nous retenons, "le *Digital Labor* se rapporte, au contraire, à l'élément humain que les technologies numériques contribuent à mettre au travail", de manière certes spécifique. Antonio Casilli (2019), *En attendant les robots*, *op. cit.*, p. 34.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

des usines à influence. Car pour reprendre Antonio Casilli, là où en apparence les algorithmes opèrent seuls de manière automatique, il y a toujours derrière du travail humain³⁷. Ce travail invisible est l'une des sources des rentes captées par les firmes du numérique. Il constitue l'une des formes de la réorganisation de la production au sein de la *gig economy*, car il faut bien sûr ne pas oublier l'activité des "nouveaux travailleurs *freelance*", ce travail à la tâche, totalement flexible et précarisé que l'on regroupe aussi souvent sous le terme d'uberisation et qui contribue amplement à éroder les finances publiques et celles de la protection sociale.

II-2-2. Capital immatériel et renforcement des droits de propriété

Une seconde caractéristique du nouveau capitalisme tient à la formidable croissance du capital immatériel, qui occupe désormais une place prépondérante dans le capital des entreprises et est aussi devenu un facteur décisif de leur compétitivité. A cela s'ajoute le déplacement de la source de la valeur en amont vers le travail de conception et d'élaboration de prototypes (création de logiciels, de nouvelles molécules).

En conséquence, comme cela a été souligné dans la première partie, pour nombre de productions, notamment les productions intensives en connaissances (logiciels, biens culturels numérisés, médicaments) le temps de travail et donc les coûts marginaux de reproduction sont très faibles et tendent vers zéro. En toute logique économique, ces biens devraient être vendus à des prix très faibles. Mais la mise en œuvre de stratégies de renforcement des droits de propriété intellectuelle crée artificiellement la rareté des ressources, et devient un enjeu clé pour les oligopoles de la connaissance mais aussi pour nombre d'entreprises du numérique détentrices à un titre ou à un autre de droits de propriété immatérielle. On trouve ici une autre source des rentes captées par les firmes de l'économie digitale.

Enfin, on peut aussi rappeler que les actifs immatériels sont un enjeu central dans la problématique des prix de transfert comme l'a souligné l'Inspection générale des finances³⁸. La montée en puissance de ces actifs dans le processus de création de la valeur des firmes

³⁷ Voir Dominique Cardon et Antonio Casilli (2015), *Qu'est-ce que le Digital Labor ?*, INA éditions.

³⁸ Inspection Générale des Finances, "Note de la Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale *via* les échanges économiques et financiers intra-groupe", établie par Nicolas Colin, Pierre Painault, Nathanaël Mason-Schuler, sous la supervision de François Auvigne, 2013, <http://www.economie.gouv.fr/files/2013-note-IGF-evasion-fiscale.pdf>, p. 10.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

multinationales leur confère d'ailleurs un rôle de premier ordre dans la configuration des stratégies d'optimisation fiscale. En particulier, les réorganisations d'entreprises permettent "la centralisation des actifs incorporels dans les pays où l'imposition est la plus avantageuse pour les contribuables"

II-2-3. Plateformisation du capitalisme et déterritorialisation des bases imposables

Les technologies du numérique ouvrent sur l'abolition des frontières entre travail et non travail, d'un travail qui peut s'effectuer dans et hors de l'entreprise, n'importe où et n'importe quand. Avec ces technologies s'accroît le processus de rupture avec les frontières territoriales, favorisant la nomadisation des bases imposables.

Le renouvellement des structures économiques, des modes de production et de l'organisation du travail s'effectue aujourd'hui principalement autour des plateformes numériques. Si elles sont le produit de la transformation numérique, les plateformes ne constituent pas une avancée technologique. Leur succès est lié à l'évolution des mentalités provoquée par la numérisation et l'arrivée à maturité de l'économie capitaliste de la connaissance déjà évoquée. Associée aux smartphones, aux tablettes et à la multiplication des applications, les plateformes ne permettent pas seulement la mise en relations d'individus distants, mais aussi la formation de groupes, de communautés qui coopèrent et créent de la valeur. Cette association a amplifié les effets de réseau.

Le principal changement enregistré ces dernières années est l'extension de la sphère d'influence économique des plateformes soit en raison de la création de nouveaux marchés plateformisés soit en raison de l'adoption du modèle de la plateforme dans des secteurs et marchés anciens. Dans le premier cas, les plateformes dites "coopératives" ont été l'instrument de l'extension de la marchandisation à des domaines de la vie qui naguère relevaient du jeu de la socialisation. Dans le second cas l'adoption du modèle de la plateforme par des secteurs entiers de l'ancienne économie ne signifie pas nécessairement la disparition de celle-ci mais la recherche d'une nouvelle dynamique. En d'autres termes, les plateformes ne forment pas une catégorie unique de dispositif. Le Conseil d'État en a bien montré la diversité³⁹.

³⁹ Voir notamment la taxonomie proposée : Conseil d'Etat (2017), *op. cit.*, pp. 48-49.

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

Pourtant, du point de vue économique, le modèle des plateformes est en rupture avec celui de l'entreprise fordiste et repose sur trois piliers principaux⁴⁰. Leur actif le plus essentiel est intangible et constitué en particulier d'un algorithme occupant une place centrale dans leur capacité à calculer et à traiter les informations. Leur principale matière première est également intangible puisqu'elle trouve sa source dans le *big data*. Enfin, si l'on exclue les plateformes du e-commerce, les plateformes numériques font un usage très faible de l'emploi salarié mais fonctionnent principalement grâce au *digital labor* et au *freelancing*.

Dès lors, les plateformes présentent au plus haut degré cette caractéristique de l'économie digitale, celle de développer une activité immédiatement transnationale qui ignore les régulations nationales. Comme on l'a déjà souligné, le caractère intangible de la nature de leur activité combiné à l'usage intensif d'internet leur permet de faire "disparaître" la chaîne de valeur selon les propos de Luc Soete et Karin Kamp, et avec elle, la base fiscale. La rupture avec l'assiette territorialisée est donc consommée. En d'autres termes, le capitalisme de plateformes fonctionne du point de vue fiscal par "déterritorialisation" des bases taxables. Ce concept d'origine philosophique a été introduit par Gilles Deleuze et Félix Guattari⁴¹, puis

⁴⁰ Pour une analyse des trois principaux piliers du modèle économique des plateformes, voir Carlo Vercellone *et al.* (2018), *op. cit.*, pp. 12 et s.

⁴¹ Gilles Deleuze, Félix Guattari (1972/1973), *L'anti-Œdipe*, Les Éditions de minuit. Selon ces auteurs, le capitalisme, pris dans l'histoire, peut être compris comme un système de déterritorialisation. Voir Charles Ramond, "Deleuze -Schizophrénie, Capitalisme et Mondialisation", *Cités*, 2010/1, n° 41, p. 106 : "Le mouvement de l'histoire est ainsi conçu comme un mouvement de "déterritorialisation", c'est-à-dire d'abstraction progressive". Pour Deleuze et Guattari, la mondialisation signifierait la marchandisation universalisée par "la circulation ininterrompue et frénétique des gens, des biens, des objets, une sorte de nomadisation généralisée, valorisée et favorisée par les développements du "télé" sous toutes ses formes : télévision, Internet, ordinateurs portables, téléphones sans fils, avions etc." (p. 101).

Article version auteur

Publié dans : Revue française de finances publiques, n° 146, mai 2019, pp. 37-57

utilisé par différents auteurs⁴², y compris dans le champ de l'analyse économique⁴³. Considéré du point de vue des conséquences de l'économie numérique, et singulièrement des plateformes, sur le système fiscal, il est entendu ici au sens où il n'y a pas seulement déplacement des bases taxables, il y a rupture avec les caractéristiques retenues en droit fiscal pour territorialiser l'assiette de l'impôt et l'impôt lui-même de sorte que, en apparence, c'est l'assiette elle-même qui semble disparaître. Cette "disparition" de l'assiette résulte finalement d'un double processus mis en œuvre par le nouveau capitalisme : la captation non marchande de valeur (données personnelles et *digital labor*) et la déterritorialisation de l'assiette imposable.

Conclusion

De même que l'émergence de la firme industrielle fordiste n'a pas provoqué la complète disparition de formes plus archaïques de production, le capitalisme de plateforme reste encore un capitalisme industriel même s'il se plateforme. Les règles fiscales héritées de la période fordiste ne sont donc pas obsolètes mais doivent être adaptées. Il s'agit de rendre "appréhensible" par le droit l'assiette de l'impôt et son contrôle dans un cadre international. Une question doit être posée, celle du traitement fiscal des rentes liées à l'appropriation de l'activité gratuite des internautes et à l'exploitation des données personnelles. La captation des ressources en résultant par les entreprises du numérique sans contrepartie pour les internautes interroge sur la mise en place d'une nouvelle fiscalité et la création concomitante d'un revenu universel.

⁴² En particuliers, chez Michael Hardt et Antonio Negri (2000), Mondialisation et déterritorialisation sont étroitement liées, mais les nouvelles technologies amplifient la déterritorialisation : "la tendance à la déterritorialisation de la production est encore plus prononcée dans le processus de travail immatériel impliquant la manipulation de processus de connaissance et d'information", *Empire*, Exils, Coll. 10/18, p. 361.

⁴³ En économie, comme on l'a vu précédemment, Wladimir Andreff (1996), *op. cit.*, définit la déterritorialisation comme "processus d'émancipation des firmes de leur territoire d'origine, puis de tout autre territoire" (p. 3). Il s'agit d'un processus dans lequel les firmes rendent "la variable "exogène" territoire de plus en plus secondaire ou négligeable, en tout cas de moins en moins contraignante, dans leurs stratégies".