



Commerce électronique et fiscalité

MISE EN ŒUVRE DES
CONDITIONS CADRES
D'OTTAWA SUR LA FISCALITÉ

FISCALITÉ

OCDE 

© OCDE, 2001.

© Logiciel, 1987-1996, Acrobat, marque déposée d'ADOBE.

Tous droits du producteur et du propriétaire de ce produit sont réservés. L'OCDE autorise la reproduction d'un seul exemplaire de ce programme pour usage personnel et non commercial uniquement. Sauf autorisation, la duplication, la location, le prêt, l'utilisation de ce produit pour exécution publique sont interdits. Ce programme, les données y afférentes et d'autres éléments doivent donc être traités comme toute autre documentation sur laquelle s'exerce la protection par le droit d'auteur.

Les demandes sont à adresser au :

Chef du Service des Publications,
Service des Publications de l'OCDE,
2, rue André-Pascal,
75775 Paris Cedex 16, France.

Commerce électronique et fiscalité

Mise en œuvre
des conditions cadres
d'Ottawa sur la fiscalité



ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

En vertu de l'article 1^{er} de la Convention signée le 14 décembre 1960, à Paris, et entrée en vigueur le 30 septembre 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) a pour objectif de promouvoir des politiques visant :

- à réaliser la plus forte expansion de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays Membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale ;
- à contribuer à une saine expansion économique dans les pays Membres, ainsi que les pays non membres, en voie de développement économique ;
- à contribuer à l'expansion du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire conformément aux obligations internationales.

Les pays Membres originaires de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. Les pays suivants sont ultérieurement devenus Membres par adhésion aux dates indiquées ci-après : le Japon (28 avril 1964), la Finlande (28 janvier 1969), l'Australie (7 juin 1971), la Nouvelle-Zélande (29 mai 1973), le Mexique (18 mai 1994), la République tchèque (21 décembre 1995), la Hongrie (7 mai 1996), la Pologne (22 novembre 1996), la Corée (12 décembre 1996) et la République slovaque (14 décembre 2000). La Commission des Communautés européennes participe aux travaux de l'OCDE (article 13 de la Convention de l'OCDE).

Also available in English under the title:

TAXATION AND ELECTRONIC COMMERCE
Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions

© OCDE 2001

Les permissions de reproduction partielle à usage non commercial ou destinée à une formation doivent être adressées au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris, France, tél. (33-1) 44 07 47 70, fax (33-1) 46 34 67 19, pour tous les pays à l'exception des États-Unis. Aux États-Unis, l'autorisation doit être obtenue du Copyright Clearance Center, Service Client, (508)750-8400, 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923 USA, ou CCC Online : www.copyright.com. Toute autre demande d'autorisation de reproduction ou de traduction totale ou partielle de cette publication doit être adressée aux Éditions de l'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.

Préface du Président du Comité des affaires fiscales commerce électronique : concrétiser son potentiel

L'OCDE a réalisé des progrès sensibles dans l'obtention d'un consensus international sur le traitement fiscal du commerce électronique.

Le commerce électronique est susceptible de modifier considérablement nos modes de travail et de loisirs ainsi que nos conditions de vie. Il modifie déjà le mode de fonctionnement des entreprises multinationales – en faisant de la mondialisation une réalité – et il a permis aux consommateurs ainsi qu'aux petites entreprises d'effectuer des opérations et des achats au-delà de leurs frontières nationales.

Si nous souhaitons concrétiser pleinement ce potentiel, il nous faut prévoir un cadre pour la fiscalité qui assure la certitude, l'équité et la neutralité et évite la mise en place de nouveaux obstacles fiscaux au développement de cette nouvelle manière de faire du commerce. En même temps, ce cadre doit faire en sorte que les contribuables payent le montant d'impôt approprié, dans les juridictions appropriées et au moment approprié.

Cette publication représente un progrès important vers la mise en œuvre des conditions cadres pour la fiscalité adoptées à Ottawa en 1998. Les conditions cadres d'Ottawa pour la fiscalité fixent les principes qui doivent guider les gouvernements dans leur approche du commerce électronique. Elles indiquent par ailleurs que le commerce électronique doit être traité de la même manière que le commerce traditionnel et soulignent la nécessité d'éviter tout traitement discriminatoire. Ces conditions cadres ont été accueillies favorablement par les pays Membres et par les pays non membres, ainsi que par les milieux d'affaires.

Les conclusions de cette publication répondent au besoin de certitude des entreprises et des administrations. Je me félicite tout particulièrement que les propositions qui y sont énoncées résultent de discussions entre les gouvernements des pays de l'OCDE, ceux de pays non membres et les milieux d'affaires. Il est nécessaire de faire participer les économies non membres aux travaux de l'OCDE dans la mesure où le commerce électronique requiert des normes admises au niveau mondial. Il est également nécessaire d'y faire participer les

représentants des entreprises dans la mesure où en définitive celles-ci devront appliquer les dispositions fiscales mises en place par les gouvernements.

Cette publication couvre tous les aspects des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité :

- Fiscalité internationale.
- Impôt sur la consommation.
- Administration fiscale.
- Service aux contribuables.

Plusieurs chapitres de cette publication ont aussi été récemment diffusés pour commentaires. Cela traduit la volonté de transparence de l'OCDE et permet de faire en sorte que les décisions soient prises dans le cadre d'une large consultation.

Le Comité des affaires fiscales qui est l'organe de l'OCDE chargé de la direction des travaux assurera désormais leur suivi. Il a décidé de maintenir les Groupes techniques consultatifs et de renforcer la participation des économies non membres et des entreprises à nos travaux.

Gabriel Makhoul

Président, Comité des affaires fiscales

Table des matières

Partie I. Conclusions et recommandations qui se dégagent des travaux du comité des affaires fiscales	7
<i>Chapitre 1.</i> Vue d'ensemble des progrès réalisés depuis la conférence d'Ottawa de 1998	9
<i>Chapitre 2.</i> Commerce électronique et impôts sur la consommation : mise au point de principes directeurs et de recommandations au niveau international	19
<i>Chapitre 3.</i> Aspects du commerce électronique touchant à l'administration de l'impôt : relever les défis, saisir les chances.....	57
<i>Chapitre 4.</i> Application de la notion d'établissement stable	91
4.1. Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5.....	91
4.2. Questions relatives à la classification des paiements dans le cadre des conventions.....	98
4.3. Imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique (Un document de travail du Groupe technique consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises).....	116
4.4. Incidence de la révolution des communications sur l'application du « siège de direction effective » comme règle de départage (document de travail du Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions à l'imposition des bénéfices des entreprises).....	162
Partie II. Contribution des groupes techniques consultatifs (GTC)	201
<i>Chapitre 5.</i> Vue d'ensemble de la procédure des groupes techniques consultatifs et de sa contribution aux travaux du comité des affaires fiscales	203
5.1. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur les impôts sur la consommation	204
5.2. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur la technologie.....	212
5.3. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur l'évaluation professionnelle des données	225

5.4. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes figurant dans les conventions fiscales pour l'imposition des bénéfices des entreprises	238
5.5. Principaux conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique.....	242
Partie III. Poursuite des travaux du Comité des affaires fiscales sur la fiscalité et le commerce électronique	251
<i>Chapitre</i> 6. Phase suivante de la mise en œuvre des conditions-cadres sur la fiscalité : poursuite des travaux et renforcement du dialogue international.....	253
<i>Annexes</i>	
I. Les conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique d'Ottawa.....	259
II. Schéma d'organisation du travail CAF en matière de commerce électronique (1999-2000)	267
III. Composition des groupes techniques consultatifs (GTC) (1999-2000)	268

Partie I

**CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS
QUI SE DÉGAGENT DES TRAVAUX DU COMITÉ
DES AFFAIRES FISCALES**

Vue d'ensemble des progrès réalisés depuis la conférence d'Ottawa de 1998

Le commerce électronique offre un moyen radicalement nouveau de réaliser des transactions commerciales. Il pourrait avoir de profondes incidences économiques et sociales dans de nombreux domaines, notamment l'environnement, la nature du travail et le rôle des pouvoirs publics. Les moyens reconnus pour faire du commerce seront profondément modifiés. La distance économique entre producteurs et consommateurs va diminuer, les intermédiaires traditionnels seront remplacés, de nouveaux produits et marchés vont être créés, des relations nouvelles et plus étroites se noueront entre les entreprises et les consommateurs, ainsi qu'entre les différentes composantes des entreprises de dimensions mondiales.

De nouveaux défis se poseront dans des domaines comme la fiscalité : les États continueront d'essayer de collecter des recettes fiscales tout en évitant de fausser les choix économiques et technologiques. Ces changements imposent un nouveau bilan de l'efficacité des dispositions prises par les pouvoirs publics en matière de commerce, ainsi que des pratiques et procédures commerciales traditionnelles, pour la plupart conçues à une époque où l'idée que l'on se faisait du commerce était fort différente.

Ce chapitre fait le point sur l'avancement des travaux consacrés à l'un des principaux domaines dans lesquels le commerce électronique pose des problèmes aux pouvoirs publics comme aux entreprises, celui de la **fiscalité**. Il décrit le vaste programme de travail auquel s'est attelé le Comité des affaires fiscales pour mettre en œuvre les conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité.

La question de savoir quelle réponse d'ensemble les gouvernements adopteront à l'égard de l'imposition du commerce électronique dans ce nouvel environnement complexe a donné lieu à de larges débats. L'une des positions extrêmes consistait à estimer que les transactions effectuées dans le cadre du commerce électronique devraient d'une certaine manière pouvoir être effectuées en franchise d'impôt – soit en vertu d'une législation spécifique, soit du fait de l'absence d'intervention du gouvernement. L'autre position extrême consistait à

envisager l'instauration de nouveaux impôts visant expressément le commerce électronique (par exemple la taxe à l'octet).

Aucune de ces positions n'a été considérée comme acceptable pour les gouvernements. La première ne leur permettrait pas de répondre aux demandes légitimes de services publics émanant de leurs citoyens. Elle entraînerait par ailleurs des distorsions d'origine fiscale dans la structure des échanges. La deuxième approche risquerait d'entraver le développement du commerce électronique et risquerait de faire dépendre les technologies utilisées de considérations fiscales. Il est certain que le commerce électronique constitue une innovation particulièrement intéressante. Toutefois, rien n'indique que la nature de ce commerce ou le désir de le voir se développer devrait exclure l'application d'une fiscalité normale.

À la Conférence de novembre 1997 intitulée *Démantèlement des obstacles au commerce électronique mondial*, qui s'est tenue à Turku, en Finlande, les représentants des administrations et des entreprises se sont réunis dans le cadre de discussions informelles sur les problèmes posés aux systèmes fiscaux par le commerce électronique mondial. Depuis cette réunion initiale, beaucoup de travaux ont été effectués par l'OCDE et par les autorités fiscales en vue de réduire l'incertitude sur le régime fiscal qui sera appliqué au commerce électronique, de clarifier les risques et d'identifier les opportunités.

Moins d'un an après la Conférence de Turku, à la suite de la Conférence d'Ottawa intitulée *Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique*, le Comité des affaires fiscales a publié les conditions-cadres sur la fiscalité qui ont été bien accueillies par les ministres et les milieux d'affaires. Depuis lors, ces conditions-cadres ont été généralement acceptées par la plupart des pays comme constituant une base solide pour les travaux en cours sur l'imposition du commerce électronique. L'OCDE, dans le cadre d'une coopération avec d'autres organisations internationales, a été reconnue à Ottawa comme l'Organisation la mieux placée pour coordonner et faire progresser ces travaux.

Rappel des conclusions d'Ottawa

Il y a lieu de rappeler brièvement les décisions prises à Ottawa en octobre 1998 dans la mesure où elles ont servi de fondement aux travaux effectués au cours des deux dernières années. Il a été convenu à Ottawa que les principes généraux suivants devraient s'appliquer à la fiscalité du commerce électronique :

Les mêmes principes que les États appliquent à la fiscalité du commerce conventionnel doivent l'être au commerce électronique, à savoir :

- **Neutralité** – la fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes

conventionnelles et les formes électroniques de commerce, et à éviter ainsi la double imposition ou la double exonération involontaire.

- **Efficienc**e – les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- **Certitude et simplicité** – les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables sachent à quoi s'en tenir.
- **Efficacité et équité** – l'imposition devrait procurer le montant normal de l'impôt à la date voulue, et les possibilités de fraude et d'évasion fiscales doivent être minimisées.
- **Flexibilité** – les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales

Comme cela avait été admis précédemment lors de la Conférence de Turku, ces principes fiscaux généraux peuvent entrer en conflit et les administrations ainsi que les entreprises peuvent avoir des vues différentes sur l'équilibre à réaliser et les priorités à adopter en vue de leur application dans des contextes particuliers. Cela dit, ces principes constituent une importante référence pour l'évaluation et la mise en œuvre des propositions formulées dans le domaine fiscal.

Le Comité des affaires fiscales a utilisé les principes concernant la fiscalité pour aboutir aux conclusions suivantes qui sont mentionnées dans les conditions-cadres sur la fiscalité :

- Les principes fiscaux qui guident les États en ce qui concerne le commerce conventionnel devraient également les guider dans le domaine du commerce électronique.
- Le Comité des affaires fiscales estime que les règles fiscales actuelles permettent de mettre en œuvre ces principes. Cette approche n'exclut pas l'adoption de nouvelles mesures administratives ou législatives ou de modifications des dispositions existantes en matière de commerce électronique sous réserve que ces dispositions aient pour objet de faciliter l'application des principes fiscaux existants et non d'imposer un traitement fiscal discriminatoire aux transactions du commerce électronique.
- L'application de ces principes au commerce électronique devrait être organisée de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les pays et à éviter toute double non-imposition involontaire.
- Le processus de mise en œuvre de ces principes suppose un dialogue approfondi avec les entreprises et les économies non membres.

La conférence d'Ottawa a également confirmé l'importance de la distinction entre droits de douane et impôts. La proposition selon laquelle les services de

commerce électronique ne devraient pas être soumis à des *droits de douane* recueille un large soutien. Pour autant, cela *ne revient pas* à dire que l'ensemble du commerce électronique doit s'inscrire dans un monde *sans impôts*, ce qui serait contraire au principe de neutralité énoncé dans les Conditions cadres d'Ottawa.

Depuis Ottawa, les Conditions cadres ont recueilli une large adhésion internationale (les ministres des Finances de la CEAP en ont pris acte à la conférence de Kuala Lumpur au printemps 1999 et plusieurs organisations fiscales régionales considèrent qu'elles constituent un bon point de départ pour le débat) et elles sont généralement reconnues comme une bonne référence pour l'élaboration d'une position commune sur le traitement des aspects fiscaux du commerce électronique.

Le programme de suivi de la réunion d'Ottawa

La note concernant les conditions-cadres sur la fiscalité a établi un « programme de suivi de la réunion d'Ottawa » qui a été adopté par les ministres. Elle a établi un programme de travail portant notamment sur les thèmes suivants :

- Service au contribuable.
- Besoins en matière d'administration, d'identification et d'information fiscales.
- Recouvrement de l'impôt et contrôle fiscal.
- Impôts sur la consommation.
- Accords fiscaux internationaux et coopération fiscale internationale.

Un programme de travail ambitieux a été mis au point par le Comité des affaires fiscales afin de maintenir la dynamique créée à Ottawa. Chacun des groupes de travail du Comité des affaires fiscales s'est vu confier la tâche de faire avancer divers aspects des conditions-cadres sur la fiscalité.

Cependant, il a été également admis qu'un renforcement de la participation des représentants des entreprises et des pays non membres serait nécessaire pour faire progresser et mettre en œuvre les conditions-cadres sur la fiscalité au niveau mondial.

Cinq groupes techniques consultatifs constitués de représentants des administrations des pays Membres comme des pays non membres et des entreprises ont été mis en place afin de renforcer la contribution des représentants des entreprises et des pays non membres aux débats des groupes de travail.

Le Comité a poursuivi une coopération constructive sur des questions d'intérêt commun avec d'autres organisations (telles que la Commission européenne sur les questions relatives aux impôts sur la consommation et l'Organisation mondiale des douanes sur les droits de douane) ; il a également continué à apporter sa contribution aux débats qui ont eu lieu au sein des pays Membres (par exemple, les travaux de l'OCDE sur les questions fiscales ont été présentés à la Commission

consultative sur le commerce électronique « Advisory Committee on E-Commerce » des États-Unis).

Le Comité a par ailleurs continué à utiliser activement d'autres méthodes pour renforcer la dimension internationale des débats – en plus du recours à la procédure des groupes techniques consultatifs. Quatre organisations fiscales régionales [l'Association des administrateurs fiscaux du Commonwealth (CATA), le Centre interaméricain d'administrateurs fiscaux (CIAT), le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF) et l'Organisation intra-européenne des administrations fiscales (IOTA)] ont décidé d'organiser, en coopération avec l'OCDE, la première conférence fiscale mondiale sur le thème : *Les administrations fiscales à l'ère de l'électronique*. Cette réunion sera organisée par le Canada en juin 2001 et rassemblera 106 pays et huit organisations internationales. Cette conférence d'un nouveau type sera le premier rassemblement aussi large d'administrations fiscales et fournira aux administrateurs fiscaux la possibilité de mettre en commun leurs expériences sur les modes d'application de la fiscalité au commerce électronique.

Participation des pays non membres et des entreprises dans le cadre des groupes techniques consultatifs

Lorsqu'ils ont été mis en place initialement au début de 1999, les groupes techniques consultatifs se sont vu confier un mandat de deux ans afin de leur laisser le temps d'examiner un ensemble de questions de politique et de pratiques fiscales. La participation de représentants d'économies non membres de l'OCDE et du secteur privé était destinée à faire en sorte que les types de solutions politiques et administratives qui étaient mis au point soient à la fois compatibles avec les modes actuels et nouveaux d'organisation des activités des entreprises et, dans toute la mesure du possible, applicables au niveau mondial.

Il a été admis dès le départ que les participants représentant les entreprises avaient un rôle essentiel à jouer dans la mesure où ils apportaient aux débats des connaissances et une expertise très précieuses en matière commerciale et technologique. Par ailleurs, il a été admis qu'étant donné le caractère mondial du commerce électronique, la participation d'économies non membres à cette procédure était particulièrement nécessaire.

Les cinq groupes techniques consultatifs qui ont été créés étaient les suivants :

- Les travaux du **Groupe technique consultatif sur la définition dans la Convention** des paiements effectués au titre du commerce électronique ont porté essentiellement sur l'examen de l'application de la définition des redevances dans le contexte du commerce électronique. Dans le cadre de ses travaux, le Groupe technique consultatif a examiné la distinction qui peut être établie entre divers types de paiements pour déterminer si un

paiement particulier effectué dans le cadre du commerce électronique correspond à la vente ou à la location de biens, à une prestation de services ou à une redevance.

- Le **Groupe technique consultatif sur les bénéfiques des entreprises** a examiné la manière dont les dispositions actuelles des conventions fiscales en matière d'imposition des bénéfiques des entreprises s'appliquent dans le contexte du commerce électronique et les propositions de dispositions alternatives.
- Le **Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation** a eu essentiellement pour rôle de donner un avis sur l'application pratique du principe d'imposition au lieu de consommation énoncé à Ottawa. Ce groupe a présenté l'intérêt majeur de faire connaître le point de vue des milieux d'affaires dans les débats sur les différentes solutions possibles en matière de mécanisme de recouvrement de l'impôt et sur la manière dont les systèmes d'imposition indirecte pourraient être harmonisés et simplifiés dans le contexte du commerce électronique.
- Le **Groupe technique consultatif sur la technologie** a fourni essentiellement l'apport des experts en matière de technologies aux travaux des autres groupes techniques consultatifs.
- Le **Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données** a mis l'accent sur l'examen de la faisabilité et de la commodité de la mise au point de normes en matière d'information et de tenue de registres, ainsi que de dispositions en matière de recouvrement de l'impôt qui soient compatibles au niveau international.

Tous les groupes techniques consultatifs ont fourni un apport précieux aux débats des organes subsidiaires du Comité des affaires fiscales. L'apport des économies non membres et des entreprises à la procédure de conception des politiques s'est avéré très important dans la mesure où il a contribué à identifier des positions reposant sur des fondements plus solides et susceptibles de susciter une plus large adhésion.

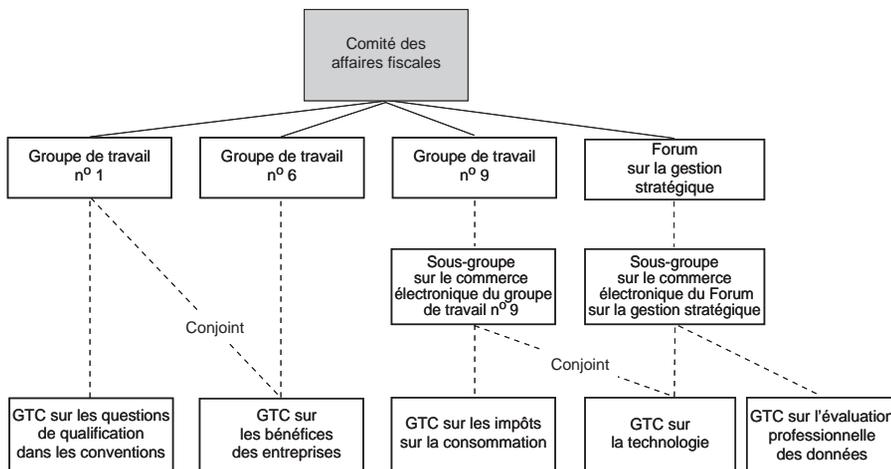
La figure 1 indique les relations entre les différents organes subsidiaires du Comité des affaires fiscales qui ont participé à la mise au point des conditions-cadres sur la fiscalité au cours des années 1999 et 2000.

Principaux éléments du programme de travail du Comité des affaires fiscales en 1999-2000

Le programme de travail portait sur trois domaines principaux :

- **Questions concernant les impôts sur la consommation** qui mettaient essentiellement l'accent sur l'application pratique du principe d'imposition au lieu

Figure 1. **Organes subsidiaires du Comité des affaires fiscales qui ont participé à la mise au point des conditions-cadres sur la fiscalité, 1999-2000**



Source : Secrétariat de l'OCDE.

de consommation énoncé à Ottawa (pour les transactions transfrontières) et sur les mécanismes de recouvrement qui permettraient le mieux d'assurer l'application effective de ce principe. Ces travaux ont été effectués en coopération étroite avec l'Union européenne.

- **Questions de fiscalité directe internationale** qui mettaient l'accent sur le suivi de l'application des règles actuelles d'imposition des bénéficiaires des entreprises et sur la qualification, du point de vue fiscal, des paiements correspondant aux différentes transactions du commerce électronique, ainsi que sur des travaux à plus long terme concernant l'avenir de la notion d'établissement stable. La notion d'établissement stable est un élément essentiel dans la détermination des compétences fiscales des différents États parties à des conventions et elle est définie dans le modèle de Convention fiscale de l'OCDE comme constituant essentiellement « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ».
- **Les problèmes d'administration fiscale** qui mettent l'accent à la fois sur l'examen des possibilités offertes par les technologies sur lesquelles repose le commerce électronique pour améliorer le service au contribuable, ainsi que pour faciliter et encourager la discipline fiscale ; les travaux porteront

également sur les problèmes que pose le commerce électronique aux méthodes existantes de vérification et de recouvrement de l'impôt et sur ses conséquences quant à l'aptitude des administrations fiscales à faire face à la fraude et à l'évasion fiscales. A cet égard, les principaux domaines de travail comprennent la mise au point de normes compatibles au niveau international en matière d'identification et d'information afin que les coûts de la discipline fiscale puissent être réduits et que celle-ci se trouve facilitée.

Résultats obtenus à ce jour

A ce jour, les travaux ont consisté dans une large mesure en un examen détaillé des options spécifiques offertes aux gouvernements en matière de mise en œuvre des conditions-cadres en vue d'aboutir à un consensus international *avant* que des initiatives nationales majeures ne soient prises.

Dans de nombreux domaines des travaux d'analyse importants sont encore en cours d'exécution mais déjà beaucoup de progrès ont été réalisés comme on peut le constater en examinant les documents qui constituent ce rapport. En deux ans seulement depuis la Conférence ministérielle d'Ottawa, le Comité des affaires fiscales :

- A pris une décision sur la clarifications des Commentaires sur le Modèle de convention fiscale (« le Modèle ») en ce qui concerne la définition de l'établissement stable. Il a également pris une décision sur la clarification des commentaires sur le Modèle en ce qui concerne la définition des revenus.
- A mis au point, en matière de fiscalité indirecte, des principes directeurs sur la définition du lieu de consommation et des recommandations sur les mécanismes de recouvrement de l'impôt correspondants.
- A clairement identifié les problèmes posés aux administrations fiscales par le commerce électronique et les méthodes par lesquelles elles pourraient continuer à recouvrer les impôts dans ce nouveau contexte.
- A identifié une série de bonnes pratiques qui peuvent guider les administrations fiscales dans le domaine de ces nouvelles technologies en vue d'améliorer le service fourni aux contribuables, de réduire le coût de la discipline fiscale, et les coûts administratifs de recouvrement des impôts.
- A plus généralement poursuivi, par la procédure des groupes techniques consultatifs, la mise en œuvre de relations de travail constructives avec les milieux d'affaires internationaux et avec les économies non membres, et constitué ainsi les fondements d'un authentique consensus international fondé sur les conditions-cadres sur la fiscalité.
- A instauré des partenariats stratégiques avec des organisations régionales ainsi qu'avec d'autres organisations fiscales de manière à assurer le suivi de la réunion d'Ottawa.

- A ciblé plus précisément les principaux domaines de travaux futurs en identifiant un certain nombre de problèmes clés, notamment :
 - En ce qui concerne *la fiscalité directe*, l'attribution de revenus à un établissement stable.
 - En ce qui concerne *les impôts sur la consommation*, le rôle des systèmes fondés sur les nouvelles technologies dans le recouvrement des impôts.
 - En ce qui concerne *l'administration fiscale*, les moyens de traiter des problèmes de discipline fiscale importants et d'utiliser les possibilités offertes en matière de service aux contribuables.

Note sur les types de documents utilisés dans ce rapport

Un ensemble de documents indiquant l'étendue des travaux interdépendants sur le commerce électronique entrepris par le Comité des affaires fiscales et ses organes subsidiaires constitue le reste de ce rapport. Ces documents peuvent être classés en quatre catégories :

- Les documents d'information des Groupes de travail du Comité des affaires fiscales dans lesquelles il a été possible de parvenir à un accord sur un point, tel que la clarification de l'application de la notion d'établissement stable et où le lecteur est informé de la démarche adoptée pour aboutir à cette conclusion.
- Des documents de travail des Groupes de travail du Comité des affaires fiscales dans lesquels des recommandations préliminaires sont proposées et où le lecteur est invité à faire part de ses commentaires sur les options et analyses.
- Des notes de synthèse contenant les principaux résultats et conclusions des groupes techniques consultatifs auprès des Groupes de travail et du Comité des affaires fiscales. Ces notes ont constitué une contribution importante à l'analyse des Groupes de travail du Comité des affaires fiscales sur ces questions. Le rapport complet de chacun de ces groupes techniques consultatifs sur la réalisation de son mandat est disponible à l'adresse électronique <http://www.oecd.org/daf/fa> à la rubrique « Diffusion publique des rapports de l'OCDE ».
- Des documents exposant les procédures utilisées dans la mise au point des conditions-cadres sur la fiscalité et les programmes concernant la prochaine phase de leur mise en œuvre.

Les lecteurs désireux de faire part de leurs commentaires sur la teneur de ces notes sont invités à faire part de leurs vues à Jeffrey Owens, Chef des affaires fiscales (daffa.contact@oecd.org).

Chapitre 2

Commerce électronique et impôts sur la consommation : mise au point de principes directeurs et de recommandations au niveau international¹

Le contexte et les justifications d'une approche concertée

Le contexte

Le Programme actuel de travail du Comité des affaires fiscales, qui traite des aspects fiscaux du commerce électronique, suit de très près les conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique d'Ottawa² adoptées par les ministres en octobre 1998.

Les principales conclusions des conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique sont les suivantes :

- Les principes fiscaux qui guident les gouvernements en ce qui concerne le commerce conventionnel doivent également les guider en ce qui concerne le commerce électronique.
- Le Comité des affaires fiscales estime que les règles existantes en matière de fiscalité permettent d'appliquer ces principes. Cette approche n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives concernant le commerce électronique, ni des modifications des dispositions existantes, à condition que ces mesures soient destinées à faciliter l'application des principes fiscaux en vigueur et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions du commerce électronique.
- L'application de ces principes au commerce électronique doit être organisée de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition involontaire.

- Le processus d'application de ces principes devrait comporter une intensification du dialogue avec les entreprises et les économies non membres.

Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique tels qu'ils sont identifiés dans les conditions cadres sur la fiscalité sont les suivants :

Neutralité

- i) La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.

Efficience

- ii) Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.

Certitude et simplicité

- iii) Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.

Efficacité et équité

- iv) L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

Flexibilité

- v) Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

Dans ses travaux, le Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation (le « Groupe de travail ») s'est constamment efforcé de réaliser un équilibre entre tous ces principes. Il reconnaît qu'il y a des cas dans lesquels les principes peuvent entrer en concurrence les uns avec les autres, et que les administrations et les milieux d'affaires peuvent avoir des conceptions différentes de l'équilibre à établir entre ces principes et des priorités à retenir pour leur application dans certains cas particuliers. Cela montre l'importance du dialogue entre les administrations et les entreprises. Les milieux d'affaires mettent particulièrement l'accent

sur la neutralité dans certains cas et la considèrent comme un principe prioritaire qui devrait guider l'interprétation de tous les autres. Le Groupe de travail, tout en étant conscient de l'importance de ce principe pour les entreprises, et fermement décidé à s'efforcer de parvenir le plus souvent possible à un consensus, juge néanmoins nécessaire d'accorder à tous les principes l'importance qui leur revient, en admettant qu'ils forment un tout.

Dans le domaine des impôts sur la consommation, les principaux éléments des conditions cadres sur la fiscalité ont été définis de la manière suivante :

- Les règles applicables en matière d'impôt sur la consommation dans le cas d'échanges transfrontières devraient aboutir à une imposition dans le pays où la consommation a lieu et il faudrait parvenir à un consensus international sur les conditions dans lesquelles les biens ou services sont considérés comme consommés dans un pays donné.
- Dans le cadre des impôts sur la consommation, la fourniture de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- Lorsque des entreprises et autres organismes acquièrent dans un pays des services et des biens incorporels auprès de fournisseurs à l'étranger, les pays devraient envisager le recours à l'autoliquidation, à l'auto-évaluation ou à d'autres mécanismes équivalents si cela permet de préserver immédiatement leur base d'imposition ainsi que la compétitivité des fournisseurs nationaux.
- Les pays devraient faire en sorte que des systèmes appropriés soient mis au point en collaboration avec l'Organisation mondiale des douanes (OMD) et en consultation avec les transporteurs et les autres parties intéressées en vue de recouvrer l'impôt sur l'importation de produits matériels, et veiller à ce que ces systèmes n'entravent pas indûment le recouvrement de l'impôt et la fourniture efficace des produits aux consommateurs.

Programme de travail du Groupe de travail n° 9

A la suite de la Conférence ministérielle d'Ottawa de 1998, un nouveau programme de travail sur les aspects du commerce électronique se rattachant à l'impôt sur la consommation a été mis en place par le Groupe de travail n° 9 et approuvé par le Comité des affaires fiscales en janvier 1999, dans le cadre de son programme de travail consolidé sur le commerce électronique.

Sous-groupe sur le commerce électronique du Groupe de travail n° 9

Pour avancer sur ces points du programme de suivi de la réunion d'Ottawa, le Groupe de travail n° 9 a mis en place un sous-groupe sur le commerce électronique³. En élaborant un mandat que le Groupe de travail a approuvé en

février 1999, le Sous-groupe a mis l'accent sur trois domaines principaux d'analyse : les applications pratiques du principe d'imposition au lieu de consommation ; l'analyse de divers mécanismes de recouvrement de l'impôt ; et l'examen des possibilités d'identification du contribuable et du consommateur, de l'accès aux informations et de la simplification administrative. Outre les fondements que constituent les conditions cadres sur la fiscalité, le Sous-groupe a examiné les différentes options en vue de leur application, qui sont identifiées dans le document parallèle intitulé : « Commerce électronique : document de travail sur les questions fiscales »⁴ (qui a également été diffusé au moment de la Conférence ministérielle d'Ottawa en 1998).

Le Sous-groupe et le Groupe de travail ont également bénéficié de l'apport de deux des cinq groupes techniques consultatifs dont l'un a examiné les aspects concernant la politique fiscale et les aspects administratifs (Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation), l'autre (soumis avec le Forum sur la gestion stratégique à une supervision conjointe) donnant des avis sur les aspects technologiques (Groupe technique consultatif sur la technologie). Ce rapport fait apparaître les conclusions du Groupe de travail et se réfère expressément à la contribution, ainsi qu'aux avis et recommandations des Groupes techniques consultatifs. (Les rapports transmis par les deux groupes techniques consultatifs sont disponibles séparément⁵.)

Principales conclusions et recommandations

Introduction

Sur la base des travaux analytiques détaillés entrepris par son sous-groupe sur le commerce électronique, les principales conclusions et recommandations du Groupe de travail, à ce stade de la procédure, sont exposées ci-dessous. Les projets de principes directeurs sur le lieu de consommation en vue de l'application de l'impôt sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels et les méthodes recommandées pour l'application pratique de ces principes sont joints à l'appendice I de ce chapitre.

Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

Les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique peuvent être appliquées d'une manière satisfaisante en se référant au principe d'imposition au lieu de consommation. Les dispositions existantes concernant les échanges internationaux de biens (par exemple le recouvrement de l'impôt dû au moment de l'importation) répondent actuellement aux besoins des gouvernements en termes de recouvrement efficace de l'impôt, bien que la nécessité soit reconnue de poursuivre les efforts pour simplifier et harmoniser ces systèmes (pour tenir

compte notamment de la croissance du volume de ces transactions). Il existe cependant une nécessité spécifique d'aborder le traitement international des échanges transfrontières de services et de biens incorporels en se référant aux principes suivants :

- i) Le meilleur moyen d'appliquer les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique aux échanges internationaux de services et de biens incorporels consiste : 1) à définir plus clairement le principe d'imposition au lieu de consommation et 2) à identifier les mécanismes de recouvrement qui permettent l'application pratique de ce principe.
- ii) Ce principe devrait donc être énoncé sous forme de « principes directeurs de l'OCDE sur la définition du lieu de consommation pour l'application de l'impôt sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels ». Le Groupe de travail a élaboré un projet de principes directeurs de ce type (voir appendice I de ce chapitre, partie A).
- iii) Ces principes devraient définir le lieu de consommation (et par conséquent d'imposition) par référence, pour les transactions entre entreprises (« business-to-business »), au pays dans lequel le bénéficiaire a établi sa présence commerciale et, pour les transactions entre entreprises et consommateurs (« business-to-consumer ») par référence au pays de résidence habituelle du bénéficiaire. Il sera nécessaire d'effectuer d'autres travaux sur les moyens appropriés de vérifier celui-ci.

Recommandations concernant les options en matière de mécanismes de recouvrement

Les mécanismes de recouvrement les plus viables pour permettre l'application pratique de ces principes sont les suivants :

- i) Un mécanisme d'autoliquidation ou d'auto-évaluation pour les transactions entre entreprises ; et
- ii) A court terme (en attendant l'adoption d'autres options facilitées par les nouvelles technologies) une forme de mécanisme fondée sur l'enregistrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs. Ce dernier mécanisme présente des inconvénients (voir la partie sur les « Possibilités de simplification » ci-dessous) et la nécessité est reconnue de promouvoir des approches simplifiées de l'enregistrement des fournisseurs non résidents.

Le groupe de travail a établi des projets de recommandations sur l'application pratique du principe d'imposition au lieu de consommation (voir appendice I de ce chapitre, partie B).

A moyen terme, en particulier dans le contexte des mécanismes de recouvrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs, les options fondées sur les nouvelles technologies (qui comportent plusieurs variantes, parmi lesquelles certaines comporteraient le recours à un tiers de confiance et/ou à l'utilisation de certificats numériques) offrent des possibilités réelles. Un examen plus détaillé de ces possibilités et des moyens dont disposent les gouvernements pour les favoriser et les utiliser au mieux, aussi bien pour faciliter la discipline fiscale que pour simplifier les systèmes fiscaux, constitue un domaine important des travaux futurs que le Groupe de travail recommande d'entreprendre d'urgence en 2001. Le Groupe de travail reconnaît que la réalisation de ce projet constitue un processus dynamique, dans la mesure où elle nécessite certains changements dans les systèmes existants qui sont en perpétuelle évolution, aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé. Le Groupe de travail reconnaît donc un besoin indispensable, dans ces travaux futurs, d'une coopération active avec les milieux d'affaires (en se fondant par exemple sur les avis qui ont été transmis par le Groupe technique consultatif sur la technologie), ainsi qu'avec d'autres groupes internationaux qui établissent ou coordonnent des normes concernant le commerce électronique.

Questions connexes

Coopération administrative internationale

La progression spectaculaire du commerce électronique transfrontières lance, au niveau mondial, de nouveaux défis aux autorités chargées de la fiscalité indirecte, et fait notamment apparaître la nécessité de renforcer sensiblement la coopération administrative internationale. En utilisant les travaux entrepris à ce jour sous les auspices du Comité des affaires fiscales, le Groupe de travail envisage d'examiner cette question plus en détail en 2001 et d'identifier les mesures pratiques qui peuvent être prises et/ou renforcées pour intensifier cette coopération administrative.

Dialogue avec les milieux d'affaires et les non-membres

Le dialogue avec les milieux d'affaires et les non-membres, dans le cadre du processus de suivi de la réunion d'Ottawa, s'est avéré très utile, notamment pour identifier les modèles et pratiques actuelles des entreprises et ceux qui sont en train d'apparaître. Ce dialogue devrait se poursuivre dans le cadre des travaux en cours sur un certain nombre de points. Les milieux d'affaires sont d'accord dans l'ensemble avec les conclusions qui se dégagent de ce rapport (notamment en ce qui concerne la définition du lieu de consommation et l'utilisation qui est recommandée des mécanismes d'auto-évaluation/d'autoliquidation pour les transactions

entre entreprises). Les milieux d'affaires sont soucieux de s'assurer que les mesures liées à la fiscalité n'entravent pas la croissance du commerce électronique et qu'elles tiennent dûment compte d'aspects importants tels que le respect de la vie privée du consommateur. Ils restent préoccupés par la charge que pourrait entraîner pour les contribuables l'application d'un modèle d'enregistrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs. Plus généralement, ils s'inquiètent de l'absence d'instruments technologiques susceptibles de constituer des appuis immédiats et solides des modèles de recouvrement de l'impôt qui ont été examinés. Les milieux d'affaires estiment que seule une coopération avec l'administration aboutira à des modèles viables de discipline fiscale permettant de préserver l'intégrité du système fiscal au moindre coût. Ils confirment leur engagement à poursuivre la coopération avec les administrations à cette fin.

Possibilités de simplification

Le Groupe de travail reconnaît le rôle important que la simplification pourrait jouer pour répondre aux préoccupations des entreprises, et pour réduire au minimum les coûts du respect des obligations fiscales ainsi que les coûts administratifs. En ce qui concerne les transactions entre entreprises, l'adoption d'une méthode d'autoliquidation/d'auto-évaluation aboutit à une simplification notable pour les fournisseurs. En outre, le Groupe de travail reconnaît les avantages que présenterait une certaine forme d'approche simplifiée de l'enregistrement telle qu'elle est préconisée par les milieux d'affaires. Il reconnaît aussi le désir des milieux d'affaires de voir adopter des mesures pratiques pour la simplification de certains éléments du régime de fiscalité indirecte internationale (qui consisteraient, par exemple, à faciliter la facturation électronique transfrontières). Un certain nombre de possibilités de simplification de ce genre ont été identifiées et nécessiteront des travaux supplémentaires. Le Groupe de travail recommande d'entreprendre ces travaux (en coopération étroite avec les milieux d'affaires) afin de définir des priorités concernant les différentes options offertes en matière de simplification et pour identifier celles qui nécessitent et méritent une action coordonnée sur le plan international pour améliorer l'efficacité de leur fonctionnement.

Travaux futurs

Le Groupe de travail recommande que de nouveaux travaux soient entrepris dans plusieurs domaines. Ceux-ci sont notamment les suivants :

- i) La recherche de moyens pratiques et efficaces pour la vérification du pays de résidence déclaré dans les transactions entre entreprises et consommateurs.
- ii) La recherche de moyens pratiques et efficaces pour vérifier le statut du bénéficiaire (entreprise/consommateur).

- iii) Le rôle des seuils d'enregistrement dans la réduction des contraintes auxquelles doivent faire face les fournisseurs non résidents pour se conformer à leurs obligations fiscales.
- iv) La faisabilité relative des mécanismes de recouvrement fondés sur les nouvelles technologies ; et l'utilisation de « réseaux intelligents », ainsi que d'instruments et de normes (telles que XML) pour faciliter le recouvrement et le paiement de l'impôt.
- v) Des mesures pratiques pour promouvoir la coopération administrative internationale.
- vi) Les options offertes et les initiatives adoptées en matière de simplification.
- vii) Les problèmes de discipline fiscale, en liaison avec le Forum sur la gestion stratégique, mettant l'accent sur les domaines qui comportent des risques pour l'efficacité du recouvrement de l'impôt.
- viii) L'éventualité à plus long terme d'une expansion des mécanismes fondés sur les technologies nouvelles vers des systèmes qui permettraient de traiter non seulement les services et les biens incorporels mais aussi un ensemble de transactions plus vaste (c'est-à-dire, plus généralement, les transactions sur les biens et les services) et qui offriraient une solution plus générale aussi bien pour les entreprises que pour les administrations.

Publication du rapport

Sous réserve de l'approbation du Comité des affaires fiscales, le Groupe de travail recommande que ce rapport soit publié et donne lieu à une période de consultation publique et appelle des commentaires, par exemple sur les conclusions qui s'en dégagent. Le rapport tirera aussi parti de la discussion qui aura lieu à la conférence mondiale de Montréal. « Les administrations fiscales à l'ère de l'électronique » au début du mois de juin 2001. Compte tenu de ces apports additionnels et à la lumière du dialogue qui se poursuivra avec les milieux d'affaires, le Groupe de travail révisera ensuite le rapport pour reprendre des propositions et recommandations définitives et les soumettre au Comité lors de sa prochaine réunion qui se tiendra à la fin du mois de juin 2001.

Analyses et arguments

Introduction

La discussion qui figure dans cette section porte seulement sur les impôts sur la consommation au niveau national. Il a été admis qu'il existe des régimes fiscaux infranationaux mais ils n'ont pas été examinés en détail. Au niveau international,

les autorités responsables des systèmes d'impôt sur la consommation devront tenir compte de ces aspects.

Le présent rapport met l'accent sur la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance. Les mécanismes existants de recouvrement de l'impôt qui s'appliquent aux échanges internationaux de biens fonctionnent d'une manière efficace, bien que la nécessité soit admise de poursuivre les efforts (et, en particulier, de soutenir le travail de l'OMD) pour simplifier et harmoniser ces systèmes afin de faire face à la croissance considérable du volume de ce trafic qui est induite par le commerce électronique.

Lieu de consommation

Contexte

Les conditions cadres sur la fiscalité ont conclu que l'application des réglementations en matière d'impôts sur la consommation au commerce électronique transfrontières devait aboutir à une imposition dans le pays où la consommation a lieu. L'imposition au lieu de consommation permet de réduire les incertitudes et empêche une double imposition ou une non-imposition involontaire lorsque deux pays appliquent des règles incompatibles concernant le lieu d'imposition (le principe de l'imposition à la source et au lieu de destination). Il est également important de noter que l'imposition au lieu de consommation contribuera à établir des règles du jeu équitables et qu'elle constitue par conséquent une méthode plus neutre dans le cadre des formes conventionnelles et électroniques de commerce.

Les conditions cadres sur la fiscalité chargeaient également les autorités fiscales de s'efforcer, par l'intermédiaire de l'OCDE, d'identifier des mesures concrètes en vue de l'application de ces conditions et d'examiner leur faisabilité et leur commodité, notamment sur les points suivants : obtention d'un accord sur la définition du lieu de consommation et sur des définitions compatibles au niveau international des services et des biens incorporels. Le résultat de ces analyses s'est traduit dans des principes directeurs sur la définition du lieu de consommation pour les échanges transfrontières de services et de biens incorporels.

Analyse

Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de biens conventionnels (par exemple un disque compact) peut être fondé sur l'adresse à laquelle le bien a été livré au destinataire. Si l'impôt n'est pas liquidé autrement, il peut être recouvré dans le cadre des systèmes douaniers appropriés lors de l'importation de biens corporels, sans entraver indûment la perception des recettes fiscales ni l'efficacité de la livraison des produits aux consommateurs. En

outre, il est relativement simple pour les fournisseurs de faire preuve de la diligence requise et pour les autorités fiscales d'effectuer des vérifications (la mise en œuvre de systèmes permettant par exemple la livraison rapide de colis constitue une amélioration supplémentaire).

Au contraire, lorsque des produits sont téléchargés par voie numérique ou fournis électroniquement par Internet, il n'est pas possible au fournisseur de se référer à une adresse physique. Par conséquent, ceci peut occasionner des difficultés aux autorités fiscales comme aux fournisseurs (par exemple pour démontrer qu'il y a dans ce cas « exportation » d'un produit et par conséquent exonération de celui-ci).

Les services peuvent être classés d'une manière générale en distinguant d'une part ceux qui sont *matériels*, pour lesquels le lieu de consommation peut être directement identifié et d'autre part ceux qui sont *immatériels*, pour lesquels ce lieu de consommation peut être incertain. Si cette classification n'est pas technique, elle contribue à illustrer, pour certaines transactions, les difficultés qui peuvent se présenter pour la détermination du lieu de consommation.

Comme exemple de *services immatériels*, on peut citer les services concernant des biens fonciers spécifiques, et notamment des bâtiments (agents immobiliers, hébergement dans des hôtels, et services d'architecte) ; les transports (y compris les services connexes tels que la manutention) ; et les services correspondant à une prestation matérielle (manifestations sportives, concerts, services de coiffure, et restaurants). Chacun de ces services est soit rendu matériellement, soit fourni en un lieu identifiable et peut donc être considéré comme consommé en ce lieu. Par conséquent, la détermination du lieu de consommation pour des services corporels peut souvent être définie comme le pays dans lequel la prestation de services a effectivement lieu.

Parmi les exemples de *services matériels*, on peut citer : les activités de conseil, de comptabilité, de conseil juridique et autres services « intellectuels » ; les transactions bancaires et financières ; la publicité ; les cessions de droits d'auteur ; la communication d'informations ; le traitement de données ; la radiodiffusion ; et les services de télécommunications. Ces services ne peuvent être aisément considérés comme prestés physiquement ou exécutés en un lieu donné et ils sont souvent considérés comme consommés à l'endroit où se trouve le fournisseur ou le client. Les services qui peuvent être fournis par des moyens électroniques (et qui comprennent un grand nombre de ceux qui sont mentionnés ci-dessus) sont également immatériels et posent par conséquent un problème délicat lorsqu'on cherche à définir un critère pratique concernant leur consommation. D'autres types de services immatériels se développeront sans aucun doute à mesure que les technologies progressent.

Les travaux effectués jusqu'à présent par le Groupe de travail ont porté essentiellement sur la question de l'imposition des services et biens incorporels qui, en vertu des conditions-cadres pour le commerce électronique, doit intervenir au lieu de consommation. L'imposition au lieu de consommation doit, d'un point de vue international, aboutir à une charge équivalente d'impôt sur la consommation pour les mêmes produits et sur le même marché. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur l'impôt sur la consommation sont d'accord avec ce principe. Dans cette perspective, l'identification d'une définition efficace de la consommation constituait une tâche essentielle.

- Définition pure de la consommation

Selon un critère de consommation pur, les services immatériels seraient considérés comme consommés au lieu où le client les consomme ou les utilise effectivement (indépendamment du contrat, du paiement, du bénéficiaire ou de la localisation du fournisseur ou du client au moment de la livraison). Selon une définition pure de la consommation, l'impôt devrait en principe être perçu par le pays dans lequel la consommation a effectivement lieu – pour toutes les transactions, qu'elles aient lieu entre entreprises⁶ ou entre entreprises et consommateurs.

Pendant, le caractère mondial du commerce électronique, joint à la mobilité actuelle des communications, pose la question de savoir s'il est possible d'appliquer un critère de consommation pur. Si, par exemple, une entreprise américaine conclut un contrat avec une autre entreprise acheteuse du Royaume-Uni pour la fourniture de services de conseils à ses succursales au Japon, il est possible de dire que la consommation a lieu au Royaume-Uni, où se trouve le siège social du client, dans la mesure où les services bénéficient à l'ensemble de l'entreprise. On pourrait aussi dire qu'elle a lieu dans les succursales situées au Japon du fait que les services y sont effectivement utilisés. Autre exemple, une entreprise française conclut un contrat avec une entreprise canadienne pour la fourniture de services par des moyens électroniques. Le personnel de l'entreprise canadienne utilise des ordinateurs portables et utilise ces services dans le monde entier. La consommation a lieu dans chaque pays où les membres du personnel utilisent effectivement ces services.

L'application d'un critère de lieu de consommation pur ferait peser aujourd'hui une charge importante, et dans certains cas insurmontable, sur les vendeurs pour se conformer à leurs obligations fiscales (notamment pour déterminer le lieu exact de consommation et évaluer la consommation qui a lieu dans des juridictions multiples) et occasionnerait des difficultés administratives aux autorités fiscales (notamment pour identifier et vérifier les opérations imposables). Le Groupe technique consultatif sur la technologie a cependant encouragé les gouvernements à rester ouverts à un transfert éventuel vers le lieu effectif de

consommation, notamment à la lumière du développement des télécommunications mobiles de la troisième génération et des autres évolutions technologiques qui pourraient faciliter à moyen terme la détermination du lieu de consommation au moment d'un achat en ligne.

- Les différentes solutions pratiques pour définir le lieu de consommation

Le Groupe de travail a confirmé que l'approche requise devrait tenir compte du principe du lieu de consommation tout en supprimant les incertitudes pour les entreprises et les administrations fiscales et en évitant les distorsions de concurrence par une exonération double ou involontaire. En particulier, les charges supportées pour se conformer aux obligations fiscales devraient être réduites au minimum et l'approche utilisée devrait favoriser un recouvrement facile et efficace de l'impôt par les administrations fiscales. La discipline fiscale risque d'être compromise si la charge du recouvrement de l'impôt n'est pas maintenue à un niveau minimum.

Pour les transactions entre entreprises, le Groupe de travail a envisagé un certain nombre de possibilités parmi lesquelles le lieu où les opérations du fournisseur génèrent un revenu, le lieu où est conclu le contrat ; la localisation du client ; et la localisation de l'entreprise du fournisseur ou du destinataire. Dans ce dernier cas, la localisation ou la « présence commerciale » du destinataire serait un établissement auquel les produits sont fournis. Ce terme pourrait s'appliquer au siège social, à une succursale, à un bureau principal ou à un siège d'activités économiques. Une autre méthode pourrait encore consister à imposer les services là où ils sont exécutés, mais lorsqu'ils sont rendus en plusieurs lieux, celui où se trouve le fournisseur serait considéré comme lieu d'imposition.

Pour les transactions entre entreprises et consommateurs, un certain nombre d'options ont été identifiées, parmi lesquelles l'adresse permanente du destinataire ou son lieu habituel (juridiction) de résidence ; le centre de ses intérêts vitaux ; et le pays dont il/elle est ressortissant(e). Le Groupe de travail a reconnu que les fournisseurs devraient être en mesure d'identifier facilement et avec certitude la localisation et le statut fiscal des clients privés. Il est cependant peu probable qu'un fournisseur dispose jamais d'informations suffisantes pour déterminer le « centre des intérêts vitaux » ou la nationalité d'un client privé.

Conclusions qui se dégagent – lieu de consommation

- Transactions entre entreprises

En ce qui concerne les transactions entre entreprises, le Groupe de travail confirme qu'il est souhaitable de traiter les services immatériels comme s'ils étaient consommés là où le destinataire a établi sa présence commerciale, et conclut par conséquent qu'un principe directeur devrait être établi en ces termes.

Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur l'impôt sur la consommation sont d'accord avec cette option, qui leur apparaît applicable et bien ancrée dans les pratiques existantes. Lorsqu'il existe un choix en matière de localisation, par exemple par l'existence d'un siège social dans un pays et d'une succursale dans un autre, la présence commerciale doit être considérée comme l'établissement (par exemple, le siège social, le bureau principal ou la succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée. Dans certaines circonstances, les autorités fiscales peuvent utiliser un critère différent pour déterminer le « lieu effectif de consommation » afin de s'assurer que la structure de l'entreprise ou la mobilité des communications n'est pas utilisée pour échapper à l'impôt en faisant transiter les services par le biais d'établissements temporaires dans des pays où la fiscalité est faible ou inexistante. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont souligné l'importance du contrat dans la détermination de la juridiction de taxation.

- Transactions entre entreprises et consommateurs

Le Groupe de travail conclut qu'un principe directeur fondé sur la juridiction où se trouve le lieu de résidence habituel du client constitue la définition la plus commode à appliquer, sinon la plus pure sur le plan théorique, du « lieu de consommation » pour les transactions entre entreprises et consommateurs. Lorsqu'un consommateur réside dans plus d'un pays, le lieu de consommation devrait être celui où le consommateur passe la plus grande partie de son temps. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation estiment que le principe qui consiste à considérer la juridiction de résidence habituelle du client comme le lieu d'imposition constitue un progrès important dans le sens de la neutralité entre les transactions du commerce électronique et les formes conventionnelles de transactions. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a mis en lumière les problèmes importants que l'on rencontre actuellement lorsqu'on s'efforce d'identifier le pays d'un client « virtuel ». Il soutient, sous réserve de l'exception majeure des certificats numériques, que les nouvelles technologies ne devraient être en mesure de permettre la détermination du lieu de consommation qu'à long terme. Il est par conséquent partisan de maintenir la possibilité de réexaminer à long terme l'application pratique du lieu de consommation aux transactions entre entreprises et consommateurs.

- Vérification

Après avoir défini le lieu de consommation en ce qui concerne les consommateurs privés, le Groupe de travail a examiné les modalités pratiques de la

détermination et de la vérification de cette structure. Il est important de souligner qu'une certaine forme de vérification est nécessaire, même dans les circonstances où le service immatériel ou le produit incorporel n'est pas soumis à l'imposition dans la juridiction du client. dans ces cas, le fournisseur peut être tenu de prouver « l'exportation » afin que sa prestation soit exonérée d'impôt. Cela a abouti à une analyse d'un certain nombre de méthodes/indices pour déterminer la juridiction de résidence habituelle comportant notamment : la juridiction de résidence telle qu'elle est déclarée par le destinataire au fournisseur ; le pays de résidence tel qu'il est mis en évidence par les informations concernant la carte de crédit ; un numéro personnel d'identification fiscale déclaré par le destinataire au fournisseur ; et l'identification des serveurs/fournisseurs de services Internet. Ces options ont été évaluées du point de vue de la simplicité pour les entreprises et les consommateurs, de la certitude d'application, de l'efficacité (c'est-à-dire si l'option pouvait refléter précisément le lieu de consommation) et de la faisabilité technologique.

La détermination du pays de résidence dans le contexte des transactions en ligne n'est pas sans difficulté. Le niveau actuel de vérification requis par les autorités fiscales peut varier selon la nature de la transaction. dans certains cas, il peut subsister une adresse de facturation (par exemple pour un service d'abonnement) à laquelle le relevé ou la facture est envoyé. dans de nombreux cas, le destinataire va identifier lui-même son pays de résidence (par exemple au moyen d'un menu déroulant). Cependant, cela risque d'être insuffisant compte tenu des objectifs poursuivis par les autorités fiscales.

Dans son étude des différentes méthodes possibles pour confirmer la juridiction à prendre en compte, le Groupe de travail a été conseillé d'une manière assez précise par le Groupe technique consultatif sur la technologie. Ce dernier a convenu qu'aucune des options technologiques possibles n'étaient suffisamment précises pour qu'elles puissent être viables au stade actuel et il a recommandé que l'accent soit mis sur les certificats numériques comme étant, à moyen terme, l'option la plus prometteuse (dans la mesure où ils font actuellement l'objet d'une application commerciale ; où leur justification est claire du point de vue des entreprises, sinon du point de vue des consommateurs ; où ils semblent susceptibles de se développer encore en étant intégrés dans les applications et pourraient par conséquent répondre aux attentes de l'administration fiscale). Après avoir procédé à des consultations approfondies avec des représentants du secteur des cartes de crédit, le Groupe technique consultatif sur la technologie a constaté que les informations tirées des cartes de crédit étaient imprécises comme preuve de la juridiction de résidence. Le maintien de cette option risquerait, selon le Groupe technique consultatif, d'entraîner des distorsions dans les transactions commerciales en ligne et ne servirait qu'à encourager l'utilisation d'autres méthodes de paiement. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a conclu en outre que l'utilisation de l'adresse IP (« Internet Protocol ») pour

vérifier le pays de résidence présentait des limites en termes de fiabilité et pouvait donner lieu à des manipulations (par exemple, en faisant apparaître une adresse IP incorrecte). Cela dit, certains membres du Groupe technique consultatif représentant les administrations ont estimé qu'il y avait lieu de poursuivre les recherches dans cette voie qui constituait un moyen provisoire, bien que limité, d'améliorer la recherche de renseignements sur la localisation. Les membres des milieux d'affaires se sont toutefois prononcés contre cette solution en faisant part de leurs préoccupations quant à sa fiabilité, quant à son incidence potentielle sur les temps de transaction et quant au coût potentiellement élevé de son application.

Les membres des milieux d'affaires et des administrations des Groupes techniques consultatifs sur la technologie et sur l'impôt sur la consommation admettent pleinement la nécessité d'identifier une solution pratique à court terme pour répondre aux besoins des administrations sans qu'il en résulte une incidence négative sur l'aptitude des entreprises à effectuer des transactions en ligne ni occasionner des charges excessives pour se conformer à la législation fiscale. Il est possible que des solutions intérimaires viables ne soient pas basées sur la technologie – par exemple elles pourraient se fonder sur l'utilisation de bases de données internes d'un commerçant ou sur des données accessibles au public ou commercialisées. Enfin, et plus généralement, le Groupe technique consultatif sur la technologie a mis en lumière la sensibilité croissante des consommateurs aux problèmes de respect de la vie privée et de protection des données et la capacité de l'industrie à répondre à ces préoccupations. La conception des systèmes commerciaux reflète ces préoccupations et les entreprises hésitent à collecter auprès de leurs clients plus de renseignements qu'ils n'en ont besoin à des fins commerciales. Cette tendance transparaît également dans l'évolution future des systèmes de paiement. Il est donc important que ce type de considérations soit pleinement pris en compte par les gouvernements dans la poursuite de leur étude des problèmes de vérification.

Le Groupe de travail reconnaît qu'il n'existe pas de réponse d'ensemble immédiate à la question particulière de la vérification des juridictions concernées par des transactions en ligne entre entreprises et consommateurs. Il reconnaît également que ce secteur représente actuellement une part relativement faible du commerce électronique total et accepte donc que la réponse aux « problèmes » actuels soit proportionnée (comme c'est le cas pour les mécanismes de recouvrement de ce secteur). Il reste donc important de chercher à identifier une approche pratique et pragmatique à court terme en attendant l'émergence, grâce aux nouvelles technologies, de méthodes mieux adaptées à ces vérifications. Tout en ayant présent à l'esprit l'avis du Groupe technique consultatif sur la technologie quant aux insuffisances des options technologiques examinées jusqu'à présent, le Groupe de travail estime néanmoins que de nouveaux travaux devraient être entrepris afin d'évaluer ces limitations d'une manière plus critique.

en particulier, le Groupe de travail devrait s'assurer que les limitations sont telles qu'elles excluent certaines options (telles que le recours à l'adresse IP ou aux indices donnés par les cartes de crédit) même comme dispositions provisoires (et imparfaites). Le Groupe de travail a l'intention d'entreprendre ces nouveaux travaux (afin d'examiner et d'évaluer les différentes options technologiques et non technologiques dans ce domaine) en priorité en 2001, en continuant à travailler en liaison très étroite avec les milieux d'affaires (pour tenir compte en particulier de ses préoccupations concernant les charges et coûts potentiels).

Mécanismes de recouvrement de l'impôt

Contexte

Les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique ont également amené le Groupe de travail à déterminer et à examiner la faisabilité et la commodité des options visant à permettre une gestion et un recouvrement efficace des impôts sur la consommation dans le contexte du commerce électronique. Les résultats obtenus à ce jour dans ce domaine grâce aux travaux du Groupe de travail se traduisent dans les méthodes d'application pratique des principes directeurs qui sont recommandées. Cela reflète la prise en compte du fait que si le principe du lieu de consommation lui-même doit tenir une place essentielle, les pays peuvent choisir divers mécanismes de recouvrement sans occasionner de distorsions internationales sur le marché.

Analyse

Le Groupe de travail a mis l'accent sur cinq mécanismes de recouvrement de l'impôt : l'auto-évaluation/autoliquidation, l'enregistrement des non résidents, l'imposition à la source et le transfert, le recouvrement par des tiers de confiance (tels que des intermédiaires financiers) et les solutions fondées sur les nouvelles technologies. Chacun des mécanismes de recouvrement a été évalué du point de vue de sa *facilité* d'application, de son *efficacité* dans la saisie des services et des biens incorporels importés, de la *charge imposée* aux entreprises pour se conformer à la législation fiscale et de sa *charge administrative* pour les gouvernements. En entreprenant son analyse de ces options, le Groupe de travail a largement bénéficié de l'avis du Groupe technique consultatif sur la technologie qui a entrepris un exercice parallèle très fructueux d'évaluation dans une perspective expressément axée sur les technologies.

- Auto-évaluation/autoliquidation

Dans le cadre d'un système d'auto-évaluation ou d'autoliquidation, les destinataires seraient tenus de déterminer l'impôt dû sur les importations de services et

de biens incorporels et de remettre la somme correspondante aux autorités fiscales nationales. dans les cas où il est actuellement utilisé pour les transactions entre entreprises (c'est-à-dire dans la plupart des pays Membres de l'OCDE) ce système s'est avéré pratique et efficace et il implique une charge faible pour se conformer à la législation fiscale, aussi bien pour les contribuables que pour les administrations. Toutefois, l'auto-évaluation/autoliquidation n'a pas été efficace dans la mise en œuvre du recouvrement de l'impôt sur les transactions faisant intervenir des destinataires privés (transactions entre entreprises et consommateurs).

Les membres des milieux d'affaires du Groupe consultatif sur les impôts sur la consommation se sont déclarés très favorables à l'adoption du système d'auto-évaluation/d'autoliquidation comme modèle pour les transactions entre entreprises. Le Groupe technique consultatif sur la technologie n'a pas identifié de problèmes technologiques spécifiques que poserait un tel modèle. Toutefois, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, ce groupe a conclu que l'auto-évaluation était la solution la moins pratique du point de vue de la technologie.

- Enregistrement

Un système d'enregistrement obligerait les entreprises non résidentes à s'enregistrer dans une juridiction, à y facturer, et recouvrer l'impôt sur la consommation et à le remettre aux autorités de ce pays. d'un point de vue administratif, cette option est pour l'essentiel applicable, efficace et permettrait une plus grande neutralité. Des problèmes se posent pour l'identification des fournisseurs non résidents, ainsi que pour l'imposition d'obligations en matière d'enregistrement et leur application effective aux non résidents. Cette option pourrait accroître le coût de la gestion de l'impôt (notamment en ce qui concerne l'enregistrement, la vérification, le recouvrement etc.). L'enregistrement ferait aussi peser sur les fournisseurs non résidents des coûts importants pour se conformer à la législation fiscale, notamment pour ceux qui approvisionnent de nombreuses juridictions et effectuent un nombre relativement faible de ventes dans chacune d'entre elles. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a émis des craintes particulières en ce qui concerne les mécanismes traditionnels de recouvrement fondés sur l'enregistrement, en insistant sur l'absence actuelle d'instruments technologiques sur lesquels il pourrait s'appuyer et sur la perspective de voir les méthodes d'enregistrement rendre plus complexe les systèmes appliqués par les entreprises.

Le Groupe de travail a examiné les avantages et les inconvénients des seuils d'enregistrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs en termes d'équité dans la concurrence entre fournisseurs nationaux et étrangers et de coûts de la discipline fiscale imposés aux parties prenantes du secteur privé. Le Groupe de travail a examiné trois types de seuils d'impôts sur la consommation : les

seuils applicables en matière d'enregistrement, les seuils applicables en matière de vente à distance, et les seuils applicables en matière d'imposition simplifiée et/ou d'obligations de déclaration.

Les seuils permettent de supprimer la charge de la discipline fiscale lorsque celle-ci réduirait ou supprimerait l'incitation à exercer une activité commerciale, notamment pour les petites et moyennes entreprises. Ils permettent par ailleurs de faciliter le respect des obligations fiscales en excluant des entreprises (qui ne sont pas nécessairement de petites dimensions) lorsque la quantité de biens ou services qu'elles fournissent dans la juridiction est faible. Cela est particulièrement important lorsque, dans son ensemble, l'activité en question peut apporter une contribution importante à l'économie de cette juridiction. En outre, les seuils peuvent contribuer à réduire la charge administrative en permettant aux administrations fiscales de cibler les ressources dont elles disposent dans les domaines où le rendement est susceptible d'être élevé. Le principal inconvénient des seuils d'enregistrement est cependant le risque qu'ils font peser sur la neutralité/l'équité dans la concurrence entre les contribuables qui se trouvent en dessous et au-dessus du seuil (bien qu'il ne s'agisse pas d'un « problème nouveau » pour les autorités fiscales qui appliquent déjà un seuil d'enregistrement en matière de fiscalité indirecte). Pour sa part, le Groupe technique consultatif sur la technologie s'est interrogé sur l'intérêt pratique des seuils d'enregistrement, étant donné le manque de techniques précises pour identifier les ventes aux consommateurs de produits numériques dans une juridiction donnée.

Le Groupe de travail a reconnu que le système des seuils est assez bien établi au niveau international. Il est probable que les administrations fiscales choisiront d'adopter une approche similaire pour le commerce électronique. En conséquence, le Groupe de travail recommande aux pays Membres d'accepter le principe selon lequel les seuils d'enregistrement devraient s'appliquer d'une manière non discriminatoire. D'autres questions, telles que le coût de la discipline fiscale pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales, devront également être prises en compte.

Le coût potentiel des formalités fiscales qui résulterait d'un mécanisme fondé sur l'enregistrement des non résidents a particulièrement préoccupé les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation. Ces charges pourraient résulter simplement du volume d'enregistrements requis (si l'on suppose que les ventes ont lieu dans un grand nombre de juridictions) ; ou de coûts indirects élevés (tels que l'obligation de rémunérer un représentant fiscal qui en outre serait incompatible avec les modèles applicables aux entreprises du commerce électronique). Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont donc demandé instamment aux gouvernements d'examiner les moyens de réduire sensiblement ces obligations en matière d'enregistrement (voir la partie sur « L'Approche

intérimaire simplifiée » ci-dessous). Le Groupe technique consultatif sur la technologie s'est associé à ces préoccupations concernant le coût de la discipline fiscale pour les entreprises et il a mentionné quelques mesures fondées sur les nouvelles technologies que les gouvernements pourraient adopter afin de réduire d'une manière générale les coûts du recouvrement de l'impôt. A cet égard, on peut citer comme exemple la possibilité d'utiliser des sources de données en ligne disponibles sur Internet (concernant par exemple l'assujettissement à l'impôt et les taux applicables). De telles initiatives (prises dans le cadre d'une concertation) de la part des gouvernements pourraient jouer un rôle essentiel pour faciliter l'application de plusieurs mécanismes possibles de recouvrement.

- Imposition à la source et transfert

Le Groupe de travail a également examiné la solution qui consiste à prélever l'impôt à la source et à le transférer comme autre dispositif de recouvrement permettant de réduire les importants coûts de discipline fiscale qu'entraînent le choix de l'enregistrement. une entreprise percevrait l'impôt sur la consommation sur les « exportations » vers les non résidents et remettrait les sommes en question à ses autorités fiscales nationales qui les transmettraient ensuite aux autorités fiscales du pays de consommation. L'augmentation considérable du coût de gestion de l'impôt, ainsi que la nécessité d'accords internationaux concernant l'application de la législation fiscale, le recouvrement et les transferts de recettes, met en doute la faisabilité de cette option, du moins à court et moyen terme. D'un point de vue purement technologique, le Groupe technique consultatif sur la technologie a estimé qu'un tel mécanisme de recouvrement était applicable, en soutenant qu'il était possible d'aménager les technologies d'une manière créative afin de faciliter une telle approche et de faire face aux problèmes qu'elle semble pouvoir poser. Par exemple, les coûts administratifs pourraient être réduits par l'utilisation de « réseaux intelligents » qui permettraient d'acheminer les paiements vers les autorités fiscales appropriées. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a recommandé de poursuivre les travaux dans ce domaine pour examiner plus systématiquement les possibilités offertes. une variante du modèle, sur laquelle le Groupe technique consultatif sur la technologie a également attiré l'attention, consisterait à faire intervenir un tiers de confiance qui se chargerait de la (des) fonction(s) de recouvrement. Cependant, pour le Groupe de travail cette variante posait elle-même un certain nombre de problèmes importants tels que la manière dont les coûts seraient assumés/partagés, et dont les recettes seraient perçues.

- Recouvrement par des tiers

En outre, le Groupe de travail a envisagé un système entièrement nouveau dans lequel des tiers (tels que des intermédiaires financiers) seraient désignés

pour recouvrer les impôts sur la consommation sur les paiements effectués entre les destinataires et fournisseurs de produits numériques. Le tiers remettrait ensuite l'impôt au pays de consommation. L'adoption de ce système entraînerait des coûts de démarrage importants et modifierait fondamentalement le fonctionnement de la plupart des systèmes d'impôt sur la consommation. Le Groupe de travail a reconnu que le système pourrait être efficace mais que le principal problème qui restait posé était de savoir s'il était possible de transférer la charge du recouvrement par exemple aux institutions financières. De même, le Groupe technique consultatif sur la technologie a soutenu que la responsabilité du recouvrement de l'impôt ne devait pas être imposée à un tiers intermédiaire ou à une série d'intermédiaires. Selon le Groupe technique consultatif, toute participation d'un tiers devrait être volontaire et fondée sur une viabilité commerciale conforme aux mécanismes du marché tout en admettant qu'un tel modèle pourrait être efficace si les incitations appropriées étaient fournies aux tiers.

- Options fondées sur les technologies et/ou facilitées par les technologies

Enfin, une discussion importante a eu lieu sur les différentes solutions fondées sur les technologies ou facilitées par les technologies aux problèmes de recouvrement de l'impôt. L'une de ces méthodes consisterait à utiliser des logiciels inviolables qui calculeraient automatiquement l'impôt dû sur une transaction et le remettraient (via un intermédiaire financier ou un tiers de confiance) au pays de destination. Des accords bilatéraux prévoiraient la vérification par les autorités fiscales du pays « fournisseur » (pour le compte du pays « consommateur ») de l'installation et du fonctionnement de ce logiciel. Les fournisseurs de logiciels du secteur privé seraient probablement les mieux positionnés pour mettre au point le logiciel avec la contribution nécessaire des administrations fiscales. Dans certains cas, les administrations fiscales pourraient même prendre la direction des opérations. Le Groupe de travail a reconnu qu'en principe ce type d'approche pourrait constituer une option à moyen ou long terme et il recommande par conséquent que l'évaluation du potentiel et de la faisabilité relative des mécanismes de recouvrement fondés sur la technologie et/ou facilités par celle-ci, dans le cadre des stratégies globales de discipline fiscale menées dans ce domaine, soit entreprise comme un élément prioritaire des travaux futurs qui commenceront au début de 2001. Cette évaluation devrait continuer à s'appuyer sur les avis et sur l'expérience des milieux d'affaires.

Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont souligné qu'il ne fallait pas compter sur les technologies en elles-mêmes pour fournir des « solutions » aux problèmes qui se posent aux autorités fiscales bien qu'elles puissent aider à mettre au point à l'avenir d'autres mécanismes de recouvrement de l'impôt. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont également émis l'avis qu'à

long terme une option cohérente pourrait résulter d'une combinaison des éléments étudiés par le Groupe de travail. en d'autres termes, les tiers, les autorités fiscales du pays du vendeur, ainsi que les technologies utilisées pourraient avoir un rôle à jouer. Les technologies pourraient faciliter le fonctionnement de certains éléments du modèle d'ensemble de discipline fiscale mais il importe avant tout de préserver l'intégrité du système fiscal considéré globalement.

Pour sa part, le Groupe technique consultatif sur la technologie a de même encouragé les gouvernements à ne pas considérer les modèles examinés comme s'excluant mutuellement et à étudier les hybrides qu'il pourrait être possible d'élaborer à partir des différents modèles. ainsi, par exemple, sur la base des options envisagées jusqu'à présent, l'approche qui aurait la faveur du Groupe technique consultatif sur la technologie, dans une perspective technologique, consisterait à combiner les éléments de modèles d'enregistrement au niveau mondial, d'imposition à la source et de transfert et de recours à un tiers de confiance. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a en outre fait observer que toutes les mesures prises à court terme devraient éviter d'hypothéquer les possibilités offertes à plus long terme. Si possible, elles devraient même les renforcer, par exemple en prévoyant une mise en œuvre initiale limitée d'une méthode particulière. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a conclu qu'une approche hybride/combinée constituait l'option la plus souhaitable et il a par conséquent recommandé de la poursuivre résolument. Enfin, le Groupe technique consultatif sur la technologie a souligné la nécessité de poursuivre les travaux en liaison étroite avec les groupements d'entreprises afin par exemple de déterminer les risques et les possibilités associés aux modèles fondés sur le recours à des tiers de confiance.

Abordant dans une optique plus générale le débat sur les mécanismes de recouvrement, le Groupe technique consultatif sur la technologie a souligné que le commerce en ligne entre entreprises et consommateurs en était à ses premiers balbutiements et il a soutenu en conséquence que les coûts de la discipline fiscale devaient être évalués d'une manière très critique en tenant compte des recettes fiscales attendues : c'est-à-dire qu'un équilibre devrait être recherché entre ces deux éléments. A court terme, on courrait des risques en cherchant à appliquer un modèle de recouvrement qui ne permettrait pas de maintenir les coûts de la discipline fiscale à un niveau suffisamment bas, notamment parce qu'actuellement les techniques disponibles sont d'une efficacité limitée pour réduire les coûts administratifs. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a constamment fait observer aux gouvernements qu'ils ne devaient rechercher que des « solutions » répondant à des objectifs commerciaux ainsi qu'aux objectifs de l'administration fiscale.

- Approche intérimaire simplifiée

Tout en préconisant le recours à l'auto-évaluation/autoliquidation comme constituant de manière permanente une option cohérente à court terme pour les transactions entre entreprises, et sans préjudice de la recherche de solutions à plus long terme ayant recours aux nouvelles technologies, les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont estimé que, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, seule l'option de l'enregistrement était applicable, bien que l'on puisse s'interroger sur sa viabilité à long terme.

Tout en admettant la nécessité actuelle où se trouvent les gouvernements de traiter les problèmes posés par les transactions entre entreprises et consommateurs, les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont proposé une « approche intérimaire simplifiée » de l'enregistrement comme constituant à court terme la meilleure approche provisoire des transactions entre entreprises et consommateurs. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont soutenu que la simplicité était le principal moyen de favoriser un degré élevé de discipline fiscale. A cette fin, ils ont suggéré que les fournisseurs non résidents soient tenus de s'enregistrer selon une procédure simplifiée (électronique) ne portant que sur des données de base (par exemple, le nom, l'adresse et la nature de l'activité). Selon une telle procédure simplifiée, c'est le fournisseur qui resterait redevable de l'impôt. Ils ont souligné que les obligations en matière de déclaration d'impôt devraient être à la fois simples et claires – et comporter notamment un calcul direct (par exemple recettes encaissées dans la juridiction multipliées par le taux d'imposition). L'un des principaux aspects de cette approche serait que la récupération de l'impôt versé en amont ne serait pas possible. un enregistrement normal complet, avec notamment une déclaration complète faisant apparaître la récupération de l'impôt versé en amont, resterait possible pour les entreprises intéressées. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont estimé que dans les cas où les entreprises enregistrées étaient de bonne foi, et pouvaient démontrer qu'elles avaient fait des efforts raisonnables mais infructueux pour déterminer exactement la juridiction de consommation, le contribuable qui s'était enregistré ne devrait pas être considéré comme imposable. De même, ils ont fait observer que les autorités fiscales devaient attendre des entreprises qu'elles s'efforcent dans toute la mesure du possible de se conformer de bonne foi aux réglementations fiscales et qu'en retour elles devaient accepter les déclarations transmises par les contribuables. Enfin, ils ont invité les autorités fiscales à concentrer leurs efforts sur les contribuables qui ne respecteraient pas leurs obligations en utilisant les instruments existants ainsi que d'autres dispositifs de coopération administrative mutuelle, et en prenant collectivement la responsabilité de diffuser des informations sur les obligations fiscales respectives des contribuables afin d'informer les vendeurs qui ignorent leurs obligations vis-à-vis de pays étrangers.

Beaucoup de Membres du Groupe de travail se sont inquiétés du fait que le système appliqué dans le cadre de l'approche provisoire envisagée au paragraphe précédent – qui limite les obligations à la « bonne foi » de la personne qui s'enregistre – risquait d'avoir des conséquences quant à la crédibilité du régime fiscal. Néanmoins, le Groupe de travail a estimé que la recherche d'une forme d'enregistrement simplifié conformément aux suggestions des membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif présentait de nombreux avantages. Des travaux supplémentaires sur certains points spécifiques seront nécessaires pour déterminer le meilleur moyen de poursuivre une telle approche. Cela constitue un thème prioritaire des travaux futurs en 2001.

Conclusions qui se dégagent – mécanismes de recouvrement de l'impôt

- Transactions entre entreprises

Le Groupe de travail se félicite de l'approbation, par les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation, du modèle d'auto-évaluation/autoliquidation pour les transactions entre entreprises. Conformément aux conditions cadres sur la fiscalité, le Groupe de travail recommande que dans les cas où le fournisseur n'est pas enregistré et n'est pas tenu de s'enregistrer dans le cadre des dispositifs existants applicables aux transactions entre entreprises, les pays aient recours à un système d'autoliquidation ou d'auto-évaluation afin de préserver à la fois les recettes et la compétitivité des fournisseurs nationaux.

- Transactions entre entreprises et consommateurs

Les travaux du Groupe de travail sur les mécanismes de recouvrement ont identifié les avantages et les inconvénients de chacun des mécanismes possibles de recouvrement de l'impôt. En outre, le Groupe de travail a examiné les approches qui pourraient être utilisées pour rectifier les insuffisances de chaque option. Néanmoins, à court terme, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, il n'existe pas une seule option qui soit sans présenter des difficultés importantes. Cela dit, à court terme, le Groupe de travail recommande d'utiliser, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, un système d'enregistrement simplifié pour les fournisseurs non résidents, ce qui permet de faire en sorte que la charge potentielle entraînée par les obligations fiscales soit réduite au minimum, et que le recouvrement de l'impôt soit plus efficace. À moyen et long terme, il faudrait envisager une évolution vers des options fondées sur les nouvelles technologies et de nouveaux travaux détaillés devraient être entrepris en 2001 pour évaluer leur faisabilité relative et identifier les mesures

qui devraient être prises au niveau international pour les promouvoir et/ou les faciliter.

Dans la mesure où l'approche qui est recommandée pour le recouvrement de l'impôt fait intervenir deux modèles différents (l'un pour les transactions entre entreprises et l'autre pour les transactions entre entreprises et consommateurs), il est nécessaire de donner aux fournisseurs les moyens appropriés de faire la distinction entre les deux types de clients. En ce qui concerne les transactions entre entreprises, il sera évidemment nécessaire de confirmer le statut « d'entreprise » du client afin de justifier l'exonération des exportations du fournisseur. Le Groupe de travail reconnaît que diverses approches peuvent être adoptées concernant cette question pratique, la distinction étant fondée sur les critères qui pourraient être considérés comme acceptables par les autorités fiscales compétentes. Ces critères pourraient être un numéro d'enregistrement au titre de la TVA, un certificat de statut fiscal établi par les autorités fiscales du pays destinataire, ou d'autres informations disponibles dans le cadre de la transaction (telles que la nature du produit qui est fourni). D'autres travaux sont nécessaires dans ce domaine pour confirmer les critères pratiques qui peuvent être appliqués directement par les entreprises tout en offrant des garanties suffisantes aux autorités fiscales (par exemple en ce qui concerne la justification de l'exonération fiscale des opérations d'exportation).

Certains membres des milieux d'affaires ont soutenu qu'en raison du montant limité des recettes fiscales actuellement en jeu en ce qui concerne les transactions en ligne entre entreprises et consommateurs, ainsi que du peu d'instruments actuellement disponibles pour permettre d'assurer le respect des obligations fiscales et leur mise en œuvre effective, il y a lieu d'envisager l'application d'un taux de TVA égal à zéro à ces transactions numériques pendant une période limitée en attendant qu'un dispositif d'ensemble fondé sur les nouvelles technologies soit mis au point et utilisé. Le Groupe de travail ne peut soutenir une telle proposition. Celle-ci introduirait sur le marché une distorsion de la concurrence induite par l'impôt en opérant une discrimination positive en faveur de la distribution numérique par comparaison avec la distribution conventionnelle. Cela serait fondamentalement contraire au principe de neutralité. Les mesures visant à surmonter ces distorsions en appliquant également le taux nul aux produits conventionnels équivalents aboutirait à une érosion inacceptable de la base d'imposition.

Discipline fiscale et coopération administrative

Le contexte

Les conditions cadres sur la fiscalité chargeaient les autorités fiscales de réduire au minimum, dans la mesure du possible, les coûts de la discipline fiscale

pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales. en même temps, elles admettaient la nécessité de réduire au minimum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales tout en maintenant les contre-mesures proportionnelles aux risques en cause. L'application de toute mesure nécessaire pour assurer la discipline fiscale devrait viser non seulement à réduire le risque de perte de recettes mais aussi, en même temps, à éviter toute distorsion de concurrence au détriment des contribuables qui se conforment volontairement à leurs obligations.

Les conditions cadres sur la fiscalité ont conclu par ailleurs que les autorités fiscales devraient rester en mesure d'accéder à des informations fiables et vérifiables sur les contribuables, améliorer l'utilisation des accords bilatéraux et multilatéraux existants en matière d'assistance administrative et mettre au point des mécanismes internationaux d'assistance dans le recouvrement de l'impôt.

Analyse

En ce qui concerne l'estimation des pertes de recettes qui risqueraient d'être subies dans le cadre du commerce électronique, le Groupe de travail a conclu qu'il était possible, en retenant des hypothèses plausibles, de s'attacher plus précisément à l'importation par des consommateurs privés de produits et services imposables reçus par voie numérique. Les entreprises risquent moins de chercher à échapper aux impôts sur la consommation sur ce type d'achats du fait que la plupart d'entre elles seraient en mesure de bénéficier d'un crédit d'impôt/d'une déduction au titre des intrants ainsi que de la possibilité de qualifier l'achat de dépense venant en déduction du revenu imposable déclaré. L'examen des produits actuellement disponibles sur Internet qui sont destinés aux consommateurs privés aboutit à des estimations des pertes de recettes potentielles qui ne sont pas très élevées par rapport aux recettes totales de l'impôt sur la consommation. Toutefois, il est important de ne pas sous-estimer les effets sur la concurrence d'une absence de prise en compte de ces transactions dans le cadre du système fiscal.

Le Groupe de travail a noté par ailleurs que les instruments favorisant la discipline fiscale ou les mesures qui pourraient être prises dépendaient dans une large mesure des mécanismes de recouvrement de l'impôt qui étaient adoptés. Pour les transactions entre entreprises, l'utilisation de mécanismes d'auto-évaluation ou d'autoliquidation réduirait sensiblement le risque de fraude et d'évasion fiscales. Pour les mécanismes de recouvrement de l'impôt qui comportent également l'application conditionnelle d'un taux zéro aux « exportations » de services et de biens incorporels, certains instruments de discipline fiscale ont été examinés. Cela a abouti à une analyse des indices possibles du lieu de résidence du client tels que les informations données par les cartes de crédit, le numéro personnel

d'identification ou l'identification du serveur/du fournisseur de services Internet. L'incidence de logiciels favorisant la discipline fiscale produits par le secteur privé a également été examinée, de même que les possibilités offertes par les nouvelles technologies pour améliorer les mécanismes de recouvrement de l'impôt.

Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont insisté sur le fait que ces modèles de discipline fiscale concentraient toute la responsabilité sur le fournisseur. Ils ont invité les gouvernements à envisager des mécanismes permettant d'imputer la responsabilité des divers aspects de la discipline fiscale aux différentes parties concernées par les transactions, y compris le client. Ils ont par ailleurs souligné la nécessité de maintenir un système aussi simple que possible, adapté aux différentes catégories d'entreprises, et nécessitant une charge minimale pour se conformer aux obligations fiscales afin d'encourager la discipline fiscale volontaire.

Le Groupe de travail et les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation se sont montrés d'accord dans l'ensemble avec l'évaluation générale du rôle que pourraient jouer les nouvelles technologies pour faciliter le fonctionnement des modèles de recouvrement et de discipline fiscale. Ce rôle devrait être examiné d'une manière novatrice, en reconnaissant que dans certains cas ces technologies elles-mêmes auraient besoin d'un soutien actif des gouvernements (par exemple par la mise à disposition de données en ligne sur l'assujettissement à l'impôt et les taux d'imposition).

Autre aspect du débat plus large sur la discipline fiscale : la nécessité reconnue d'un renforcement de la coopération administrative internationale. Le Groupe de travail a noté l'apparition d'instruments techniques permettant des échanges de renseignements intervenant en temps voulu et sûrs entre les autorités fiscales. Il est par ailleurs reconnu qu'une meilleure utilisation des instruments existants de coopération administrative (telles que les conventions fiscales bilatérales et la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du conseil de l'Europe/de l'OCDE) pourrait contribuer à atténuer la charge qu'impose la discipline fiscale aux entreprises et à améliorer l'efficacité de l'administration fiscale. Il note par ailleurs que les milieux d'affaires ont souligné l'importance qu'ils attachent à la nécessité, pour les gouvernements, de réaliser des progrès vers une amélioration de la coopération internationale.

Conclusions qui se dégagent – discipline fiscale et coopération administrative

- Discipline fiscale

Pour les transactions entre entreprises, le Groupe de travail conclut que l'adoption d'un mécanisme de recouvrement fondé sur l'auto-évaluation/l'autoli-

quidation permet de répondre dans une large mesure aux principaux problèmes de discipline fiscale qui se posent dans ce domaine.

Pour les transactions entre entreprises et consommateurs, le Groupe de travail reconnaît qu'il est moins facile d'assurer une discipline fiscale effective. un équilibre réaliste doit être recherché entre les besoins des autorités fiscales et les intérêts des entreprises et des clients (par exemple du point de vue de la rapidité des transactions et des coûts de la discipline fiscale). Cela est particulièrement important en ce qui concerne le degré de vérification du statut et du pays de résidence déclaré du consommateur. dans ce domaine, de nouveaux travaux sont nécessaires pour déterminer plus sûrement un mécanisme acceptable. Les milieux d'affaires ont insisté sur le fait que, selon eux, lorsqu'on évalue ces mécanismes, il y a lieu de tenir particulièrement compte de l'équilibre entre les coûts de la discipline fiscale et du recouvrement de l'impôt ainsi que du rendement effectif et prévu de l'impôt.

- **Coopération administrative**

La nécessité de renforcer la coopération administrative internationale entre les autorités fiscales est évidente. Le Groupe de travail recommande que les instruments juridiques existants pour cette coopération administrative fassent l'objet d'une nouvelle évaluation, en particulier compte tenu du développement du commerce électronique et des divers mécanismes de recouvrement de l'impôt qui ont été examinés. Il reconnaît le lien étroit entre une coopération efficace et efficiente entre les autorités fiscales et la possibilité de mise en place de mécanismes alternatifs de recouvrement de l'impôt étant donné que la plupart de ceux-ci nécessiteraient un degré très élevé de coopération administrative.

Simplification

La simplification est apparue comme un thème important tout au long de l'étude du Groupe de travail sur les aspects du commerce électronique concernant l'impôt sur la consommation. Ce thème a été identifié de manière claire et constante par les milieux d'affaires (par l'intermédiaire du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation mais aussi d'une manière plus générale) comme une préoccupation prioritaire. Les représentants des entreprises soutiennent que la simplification de certains éléments des régimes d'impôts indirects constitue un moyen essentiel de supprimer les obstacles potentiels d'ordre fiscal au développement du commerce électronique transfrontières et de faciliter ainsi la discipline fiscale. Grâce à la simplification, soutiennent-ils, le degré de discipline fiscale volontaire augmente, les coûts de cette discipline fiscale se réduisent pour les entreprises et, corollaire logique, les coûts administratifs se réduisent aussi pour les gouvernements.

En premier lieu, il est important de reconnaître que l'adoption de la méthode de l'autoliquidation/auto-évaluation dans le contexte des transactions entre entreprises permet une simplification appréciable. Dans le cadre de cette approche, les vendeurs non résidents qui effectuent exclusivement des transactions avec des entreprises et qui ne sont pas tenus d'être enregistrés dans le cadre des dispositifs existants auront peu ou même pas du tout d'obligations supplémentaires en matière d'impôts sur la consommation.

Par conséquent, la question de la simplification pour les entreprises non résidentes se pose dans deux contextes : pour les entreprises qui effectuent des transactions avec les consommateurs privés et pour celles qui sont établies dans plus d'un pays. Comme cela a été indiqué dans la partie du « Recouvrement par des tiers », les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont proposé une « approche intérimaire simplifiée » de l'enregistrement. Celle-ci mérite un examen approfondi.

Le Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation a présenté un certain nombre d'autres initiatives et suggestions en matière de simplification. On peut notamment mentionner les suivantes :

- Faciliter la facturation électronique, par une standardisation des formats des factures et des procédures correspondantes – qui pourrait être fondée de préférence sur un « modèle » établi par l'intermédiaire de l'OCDE (et qui pourrait s'appuyer sur les travaux actuellement menés au sein de la Communauté européenne).
- Faciliter et promouvoir plus généralement les systèmes électroniques de déclaration/de tenue de comptes en matière de TVA, avec le soutien des gouvernements – là encore si possible en respectant une « norme » OCDE.
- Standardiser les conditions exigées en matière de vérification ainsi que, de préférence, les procédures, en faisant appel chaque fois que possible aux nouvelles technologies.
- Introduire des mécanismes en ligne, avec le soutien des gouvernements, par lesquels les entreprises pourraient vérifier la validité des numéros d'enregistrement de TVA et accéder aux autres données fiscales (notamment sur l'assujettissement à l'impôt et les taux d'imposition).
- Supprimer l'obligation, pour les entreprises non résidentes, de faire appel à des représentants fiscaux et/ou de produire des garanties (garanties bancaires).
- Standardiser les déclarations fiscales (TVA/TPS) en ce qui concerne les principaux domaines sur lesquels doivent porter les données requises et les procédures correspondantes (telles que la transmission et le stockage

électroniques) – là encore sur la base d'un « modèle » et/ou de recommandations de l'OCDE.

- Rechercher des dispositifs permettant de prendre des décisions administratives anticipées contraignantes en matière de TVA, de simplifier les procédures d'arbitrage afin de réduire les différends entre autorités fiscales (par exemple quant à la question de savoir dans quel pays l'impôt est dû), et s'efforcer de tendre aux impôts sur la consommation les procédures internationales faisant intervenir les autorités compétentes dans le cadre de l'OCDE.

En raison du vaste champ de ces suggestions, il sera nécessaire que le Groupe de travail établisse un ordre de priorité entre ces options et initiatives afin d'envisager d'une manière réaliste les mesures qui peuvent et doivent être prises en priorité au niveau international dans le cadre des travaux futurs pilotés par l'OCDE. Le Groupe de travail et les milieux d'affaires sont d'accord sur l'importance capitale des mesures de procédure pratiques permettant de faciliter le respect volontaire des obligations fiscales. Il se félicite par ailleurs du fait que les milieux d'affaires ont admis que certaines de leurs suggestions s'inscrivent par leur nature même dans une perspective à long terme (lorsque, par exemple, elles nécessiteraient des négociations internationales en tant que telles). Cela met en lumière la nécessité d'examiner les priorités relatives.

Conclusions qui se dégagent – simplification

Le Groupe de travail reconnaît le rôle essentiel de la simplification pour faciliter la discipline fiscale et plus généralement pour répondre aux préoccupations des entreprises. Il note également que, dans de nombreux cas, l'initiative incombe au niveau national (intérieur) et qu'il existe des limitations inhérentes aux résultats qu'il serait réaliste d'envisager au niveau international. Cela dit, le Groupe de travail recommande la mise en œuvre d'une évaluation (en coopération étroite avec les milieux d'affaires) de la faisabilité relative des options de manière à identifier celles qu'il est possible de promouvoir au niveau international (par exemple par des recommandations portant sur les bonnes pratiques administratives) ou celles dont il faut poursuivre la mise au point concertée dans le cadre de l'OCDE.

Évaluation de la procédure des groupes techniques consultatifs

Les relations de travail étroites avec les représentants des entreprises et les économies non membres, facilitées par le fonctionnement des groupes techniques consultatifs, se sont avérées très utiles au Groupe de travail dans la mise en œuvre du programme de suivi de la réunion d'Ottawa. La contribution des représentants des entreprises aux débats a été particulièrement importante, aussi bien

de la part du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation que du Groupe technique consultatif sur la technologie. La mise en commun de documents, et les réunions conjointes sont apparues comme des moyens très utiles de faire progresser les débats et de susciter de nouvelles idées et perspectives. Ce dialogue, qui s'est renforcé et approfondi au fil du temps, a beaucoup aidé les gouvernements dans leur examen de ces questions. La contribution des non-membres s'est de même avérée précieuse, et elle a permis d'envisager les questions qui sont examinées dans une perspective globale.

Nonobstant certaines variations du niveau de participation réelle, la procédure des groupes techniques consultatifs a donc constitué un élément important du programme de travail jusqu'à présent et doit être poursuivie – à condition d'apporter certaines améliorations à la composition, à la structure et au mandat de ces groupes techniques consultatifs (dont le Comité des affaires fiscales s'occupera séparément). Pour sa part, le Groupe de travail recommande de faire des efforts pour renforcer la participation des non-membres aux groupes techniques consultatifs futurs, en faisant intervenir un plus grand nombre de pays et en suscitant une participation plus active. Il pourrait par ailleurs être utile de réexaminer la participation des entreprises afin d'accorder une plus large place aux intérêts des petites et moyennes entreprises. Enfin, la participation aux Groupes techniques consultatifs pourrait aussi être élargie afin de faire intervenir d'autres intérêts/perspectives (notamment le point de vue des universitaires et des représentants des consommateurs).

Domaines de travaux futurs

Ce rapport indique l'état d'avancement, à la fin de l'année 2000, du programme du Groupe de travail faisant suite à la réunion d'Ottawa. En tant que tel, il constitue en partie un rapport sur les travaux en cours. Cependant, il est également destiné à constituer un signal clair concernant les moyens qui pourraient permettre de progresser dans un proche avenir sur les principaux points. La publication du rapport, sous réserve de l'approbation du Comité des affaires fiscales, offrira une occasion de formuler d'autres commentaires sur les conclusions qui se dégagent du rapport.

Le Groupe de travail reconnaît que de nouveaux travaux devraient être effectués dans un certain nombre de domaines et recommande de les poursuivre activement en 2001. Ces travaux sont nécessaires dans les domaines suivants :

- i) ***Vérification du pays de résidence déclaré par le consommateur dans les transactions en ligne entre entreprises et consommateurs*** – identifier des méthodes pratiques et efficaces permettant de faire correspondre de manière appropriée les besoins des autorités fiscales aux intérêts des entreprises/consommateurs.

- ii) **Vérification de la situation juridique du client** – identifier des options pratiques et efficaces pour opérer une distinction entre les entreprises et les particuliers, en donnant des garanties suffisantes aux autorités fiscales tout en réduisant au minimum les contraintes spécifiques qui pèsent sur les entreprises.
- iii) **Seuils d'enregistrement** – mieux clarifier le rôle qu'ils peuvent jouer dans la réduction des obligations fiscales qui pèsent sur les fournisseurs non résidents.
- iv) **Mécanismes de recouvrement fondés sur les technologies et facilités par celles-ci** – évaluer leur faisabilité relative, leur calendrier et le rôle que les normes et les instruments correspondants peuvent jouer pour faciliter le fonctionnement de l'administration fiscale.
- v) **Coopération administrative internationale** – identifier plus clairement le rôle que cette coopération peut jouer en contribuant à l'efficacité et à l'efficacité de l'administration fiscale, ainsi que les mesures d'ordre pratique qu'il serait réaliste de prendre pour renforcer et développer cette coopération.
- vi) **Options et initiatives en matière de simplification** – évaluer avec rigueur les priorités relatives, en tenant compte en particulier des vues des entreprises et identifier les options qui méritent une action internationale concertée.
- vii) **Questions liées à la discipline fiscale** – identifier les domaines particuliers dans lesquels il existe des risques concernant la sécurité et la discipline fiscales et examiner les mesures qui pourraient si nécessaire être adoptées pour faire face à ces risques.
- viii) **Stratégies à plus long terme pour exploiter les possibilités offertes par les mécanismes fondés sur la technologie** – Afin d'évaluer les modalités selon lesquelles ces mécanismes pourraient aller au-delà de la préoccupation immédiate des échanges internationaux de services et de produits numériques et fournir des « solutions » facilitées par la technologie qui permettraient de recouvrer l'impôt sur un ensemble beaucoup plus vaste de transactions (c'est-à-dire plus généralement les transactions sur biens et services). Les initiatives émanant des entreprises qui sont déjà menées en ce qui concerne les transactions internationales entre entreprises et consommateurs portant sur des biens devraient être examinées dans ce contexte.

Notes

1. Ce chapitre a été publié en février 2001 pour une période de commentaire par le public (jusqu'en juin 2001). Il ne s'agit par conséquent pas d'un texte définitif, qui ne doit être ni considéré ni cité comme tel.
2. OCDE (1998), « Conditions cadres pour l'imposition de commerce électronique », un Rapport du Comité des affaires fiscales, comme présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial » le 8 octobre 1998. Voir l'annexe I de cette publication.
3. Les membres du Sous-groupe sont les suivants : Allemagne, Australie, Canada (Président), Corée, États-Unis, France, Irlande, Italie, Japon, Norvège, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède, Suisse, Commission européenne et Singapour.
4. Voir <<http://www.oecd.org.daf/fa>> pour un lien à ce document. Voir « Electronic Commerce », puis « 1998 Ottawa Ministerial », puis « Taxation Discussion Paper ». Le document existe en français.
5. Voir <<http://www.oecd.org/daf/fa>> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») pour un lien à ces rapports de TAGs, publiés séparément (en anglais seulement) : i) « Report by the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) » ; et ii) « Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG) ».
6. Dans ce contexte, le terme « transactions entre entreprises » désigne des transactions qui font intervenir non seulement des entités commerciales mais aussi d'autres entités qui sont tenues de s'enregistrer et de faire une déclaration d'impôt ou d'être identifiées en vue de l'imposition.

Appendice I

Application des impôts sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels dans le contexte du commerce électronique

A. Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

Introduction

1. En 1998, les ministres de l'OCDE ont accueilli favorablement un certain nombre de conditions cadres sur la fiscalité concernant les impôts sur la consommation applicables au commerce électronique dans un contexte d'échanges transfrontières ; ces conditions étaient notamment les suivantes :

- i) Afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, les règles d'imposition de la consommation dans le cadre des échanges transfrontières doivent aboutir à l'application de l'impôt sur le territoire où la consommation a lieu.
- ii) Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- iii) Lorsque les entreprises acquièrent des services et des biens incorporels auprès d'un vendeur non résident, il y a lieu d'envisager le recours à l'autoliquidation, à l'auto-évaluation ou à d'autres mécanismes équivalents.

2. Les principes directeurs ci-dessous ont pour objet de permettre l'application pratique des conditions cadres sur la fiscalité afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, en particulier dans le cadre du commerce électronique transfrontières. Les pays Membres sont invités à réexaminer leurs législations nationales existantes afin de rechercher si elles sont compatibles avec ces principes directeurs et à examiner les réformes législatives nécessaires pour aligner cette législation sur les objectifs des principes directeurs. En même temps, les pays Membres devraient examiner les mesures de contrôle et d'exécution nécessaires à leur mise en œuvre.

Transactions entre entreprises

3. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non résidente¹ doit être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale².

1. Ce terme désignera normalement un « assujetti à l'impôt » ou une entité qui est enregistrée ou tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt. Il peut aussi désigner une autre entité qui est identifiée à des fins fiscales.

2. La « présence commerciale » est en principe l'établissement (par exemple le siège social, un bureau principal ou une succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée.

4. Dans certaines circonstances, les pays peuvent cependant utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation lorsque l'application de l'approche visée au paragraphe 3 aboutirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale³.

Transactions entre entreprises et consommateurs privés

5. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à un destinataire privé non résident⁴ doit être le pays dans lequel le destinataire a sa résidence habituelle⁵.

Application⁶

6. Dans le contexte des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée ou d'autres impôts généraux sur la consommation, ces principes directeurs ont pour objet de définir le lieu de consommation (et par conséquent le lieu d'imposition) en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels par des vendeurs/fournisseurs non résidents qui ne sont pas par ailleurs enregistrés ni tenus de s'enregistrer dans le pays de destination en vertu des dispositifs existants^{7, 8}.

7. Ces principes s'appliquent à la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels, qui sont susceptibles d'être fournis à distance, en particulier dans le contexte du commerce électronique transfrontières.

8. Les principes directeurs ne s'appliquent donc pas aux services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance (par exemple, l'hébergement à l'hôtel, les transports ou la location de véhicules). Ils ne sont pas non plus applicables dans les cas où le lieu de consommation peut être déterminé directement, comme c'est le cas lorsqu'un service est rendu en présence physique du fournisseur et du client (par exemple dans le cas de la coiffure) ou lorsque le lieu de consommation peut être déterminé d'une manière plus appropriée par référence à un critère particulier (par exemple, les services liés à des biens ou produits immobiliers particuliers). Enfin, il est admis que certains types spécifiques de services, comme par exemple certains services de télécommunications, peuvent nécessiter des approches plus spécifiques pour déterminer leur lieu de consommation⁹.

3. Une telle approche ne devrait normalement s'appliquer que dans le contexte d'un mécanisme d'autoliquidation ou d'auto-évaluation.

4. En d'autres termes, une « personne non imposable » ou une entité non enregistrée et non tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt.

5. Il est admis que l'application de ce principe directeur n'aboutira pas toujours à l'imposition au lieu réel de consommation. Selon un critère « pur » du lieu de consommation, les services immatériels sont consommés au lieu où le client les utilise effectivement. Cependant, la mobilité des communications est telle que l'application d'un critère pur du lieu de consommation entraînerait pour les vendeurs de lourdes charges pour se conformer à la législation fiscale.

6. Conformément aux conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, des dispositions spécifiques, adoptées en matière de lieu d'imposition par un groupe de pays lié par un cadre juridique commun pour leurs systèmes d'impôts sur la consommation, peuvent bien entendu s'appliquer aux transactions entre ces pays.

7. Bien que ces principes directeurs ne soient pas destinés à s'appliquer aux taxes sur la valeur ajoutée ni aux taxes générales sur la consommation au niveau infranational, il y aura lieu d'examiner les problèmes qui se posent dans le cadre international en ce qui concerne ces impôts.

8. L'objectif est d'assurer la certitude et la simplicité pour les entreprises et les administrations fiscales, ainsi que la neutralité sous la forme d'un traitement fiscal équivalent pour les mêmes produits sur le même marché (c'est-à-dire d'éviter les distorsions de concurrence qui résulteraient d'une non-imposition involontaire).

9. Lorsque de telles approches spécifiques sont utilisées, le Groupe de travail reconnaît que de nouveaux travaux devraient être entrepris et qu'une coordination internationale de ces accords est nécessaire pour éviter le double imposition ou la non-imposition involontaire.

Imposition de la consommation de services et de biens incorporels transfrontières dans le cadre du commerce électronique

B. Méthodes recommandées pour l'application pratique des principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

Introduction

1. Trois mécanismes de recouvrement de l'impôt sont généralement utilisés dans les systèmes d'impôts sur la consommation : l'enregistrement, l'autoliquidation/auto-évaluation et le recouvrement d'impôts par les autorités douanières sur l'importation de biens corporels. Dans le cadre d'un système d'enregistrement, le vendeur de biens et services s'enregistre auprès des autorités fiscales et, selon le dispositif fiscal applicable, il doit soit payer l'impôt dû sur la transaction aux administrations fiscales, soit recouvrer l'impôt dû par le client et le remettre aux administrations fiscales. Dans le cadre du système d'autoliquidation/d'auto-évaluation, le client paie directement l'impôt aux administrations fiscales. La troisième approche, qui consiste à faire recouvrer l'impôt sur l'importation de biens corporels par les autorités douanières est commune à presque tous les systèmes nationaux d'impôts sur la consommation, lorsqu'il existe des frontières nationales qui sont soumises à un contrôle douanier.

2. Comme les mécanismes d'enregistrement et d'auto-évaluation/autoliquidation sont actuellement utilisés dans la majorité des systèmes d'impôts sur la consommation, ils représentent un point de départ logique dans la détermination des méthodes dont l'application serait la plus appropriée dans le contexte des transactions du commerce électronique pour la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels.

3. Bien que les nouvelles technologies promettent de favoriser la mise au point de méthodes novatrices pour le recouvrement de l'impôt et, qu'en raison de la nature mondiale du commerce électronique, les méthodes fondées sur une collaboration entre les administrations fiscales soient appelées à prendre une importance croissante, les pays Membres conviennent qu'à court terme les deux approches traditionnelles du recouvrement de l'impôt restent les plus prometteuses. Toutefois, les pays Membres conviennent que leur application varie selon le type de transaction.

Méthodes recommandées

Transactions entre entreprises

4. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises (du type mentionné dans les principes directeurs), il est recommandé d'appliquer un mécanisme d'auto-évaluation

ou d'autoliquidation, dans les cas où l'entreprise qui fournit les biens ou services n'est pas enregistrée et n'est pas tenue de s'enregistrer au titre de l'impôt sur la consommation dans le pays de l'entreprise destinataire, lorsque ce mécanisme est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôt sur la consommation.

5. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises portant sur des services et des biens incorporels, le mécanisme d'auto-évaluation/d'autoliquidation présente un certain nombre d'avantages majeurs. En premier lieu, il peut être rendu effectif du fait que les administrations fiscales du pays de consommation peuvent le vérifier et le faire appliquer. En second lieu, étant donné qu'il s'applique au client, la charge que la discipline fiscale fait peser sur le vendeur ou le fournisseur du service ou bien incorporel est minime. Enfin, il réduit les risques que comporte pour les recettes publiques le recouvrement de l'impôt par des vendeurs non résidents, que les clients de ce vendeur soient ou non habilités à déduire l'impôt sur les intrants ou à le récupérer dans le cadre de crédits d'impôt.

6. Les pays Membres pourraient aussi envisager l'exemption de l'auto-évaluation ou de l'autoliquidation de l'impôt lorsque le client bénéficierait d'un droit à récupération intégral de celui-ci sous forme de déduction ou de crédit d'impôt.

Transactions entre entreprises et consommateurs

7. La recherche d'un dispositif efficace de recouvrement de l'impôt dans le cas de transactions transfrontières entre entreprises et consommateurs portant sur des services et des biens incorporels présente des défis particuliers. Les pays Membres reconnaissent que parmi les options examinées dans le cadre des débats internationaux, aucune n'est sans présenter des difficultés importantes. A moyen terme, les options fondées sur la technologie sont susceptibles de contribuer dans une large mesure à faciliter l'application des nouvelles méthodes de recouvrement de l'impôt. Les pays Membres s'engagent expressément à poursuivre l'examen détaillé de ces possibilités afin de se mettre d'accord sur les meilleurs moyens de faciliter leur application et leur développement.

8. En attendant, lorsque les pays l'estiment nécessaire (par exemple à cause du risque de distorsions de concurrence ou de pertes de recettes importantes présentes ou futures), un système d'enregistrement (lorsqu'il est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôts sur la consommation) devrait être envisagé pour assurer le recouvrement de l'impôt sur les transactions entre entreprises et consommateurs.

9. Lorsque les pays jugent souhaitable de mettre en œuvre un système d'enregistrement pour les vendeurs de services et de biens incorporels non résidents, qui ne sont pas encore enregistrés et ne sont pas tenus de s'enregistrer auprès de leurs autorités fiscales, il est recommandé de tenir compte d'un certain nombre de considérations. En premier lieu, dans le souci d'assurer un recouvrement efficace et efficient de l'impôt, les pays devraient s'assurer que la charge potentielle de la discipline fiscale est réduite au minimum. Par exemple, les pays pourraient souhaiter envisager des régimes d'enregistrement comportant des obligations simplifiées en matière d'enregistrement pour les fournisseurs non résidents (y compris les procédures électroniques d'enregistrement et de déclaration), combinées éventuellement avec des limitations de la récupération de l'impôt sur les intrants afin de réduire les risques pour les autorités fiscales. En second

lieu, les pays devraient s'efforcer d'appliquer les seuils d'enregistrement d'une manière non discriminatoire. Enfin, les pays Membres devraient envisager des mesures de contrôle et d'exécution appropriées pour assurer le respect des obligations fiscales et admettre dans ce contexte la nécessité d'un renforcement de la coopération administrative internationale.

Aspects du commerce électronique touchant à l'administration de l'impôt : relever les défis, saisir les chances¹

Contexte dans lequel s'inscrivent les travaux du Forum sur la gestion stratégique consacrés au commerce électronique

Cadre général

A l'occasion de la conférence intitulée « Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial » qui s'est tenue à Turku, en Finlande, en novembre 1997, les représentants des pouvoirs publics et du secteur privé se sont réunis pour examiner de manière informelle les problèmes posés aux systèmes fiscaux par le commerce électronique mondial. Depuis cette première réunion, l'OCDE et les autorités fiscales ont beaucoup travaillé pour parvenir à cerner de manière plus précise de quelle manière le commerce électronique sera considéré du point de vue fiscal, en précisant les risques et en identifiant les points positifs.

Moins d'un an après la conférence de Turku, le Comité des affaires fiscales a formulé des « Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique »² qui ont été accueillies favorablement par les ministres réunis à la conférence Ottawa et qui ont été depuis généralement acceptées dans le monde comme constituant un point de départ satisfaisant pour les travaux en cours. L'OCDE, en collaboration avec d'autres organisations internationales, a été reconnue comme l'institution la mieux à même de coordonner ces travaux et d'en assurer la progression.

Un autre constat a été fait à Ottawa : il est nécessaire que le monde de l'entreprise et les économies non membres s'impliquent davantage pour qu'il soit possible de faire appliquer, au niveau mondial, les grands principes fiscaux et les autres éléments constitutifs du Cadre sur la fiscalité qui ont été identifiés.

Un programme de travail ambitieux a été élaboré pour entretenir la dynamique enclenchée à Ottawa. Chacun des organes subsidiaires du Comité des affaires fiscales a été chargé d'étudier et de développer des aspects particuliers des

Conditions-cadres sur la fiscalité. Cinq Groupes techniques consultatifs (Bénéfices des entreprises, Définition du revenu, Impôts sur la consommation, Technologie et Évaluation des données professionnelles) ont été constitués, avec des participants issus des gouvernements (de pays Membres et non-membres) et des représentants du secteur privé. Ils ont été chargés d'apporter leur contribution aux délibérations des Groupes de travail.

Rappel des conclusions d'Ottawa

Il serait utile de rappeler brièvement ici ce qui a été approuvé à Ottawa en octobre 1998, car ce sont sur ces éléments que se fondent les travaux entrepris au cours des deux dernières années. Il a ainsi été convenu que les grands principes fiscaux suivants devaient s'appliquer au commerce électronique : neutralité, efficacité, certitude et simplicité, efficacité et équité, enfin, flexibilité.

Comme les participants à la conférence de Turku l'avaient déjà admis, il peut arriver que ces grands principes fiscaux entrent en conflit, et les pouvoirs publics et les entreprises ont quelquefois des vues divergentes sur leur équilibre et sur la priorité qui doit être donnée à leur application dans des contextes spécifiques. Cela étant, il n'en reste pas moins que ces principes constituent une référence importante à l'aune de laquelle il est possible de mesurer et développer les propositions relevant de la fiscalité, en particulier lorsqu'elles ont trait à l'administration des impôts.

Le Comité des affaires fiscales s'est inspiré de ces principes fiscaux pour formuler les conclusions suivantes, reflétées dans les Conditions-cadres sur la fiscalité :

- Les principes fiscaux qui guident d'action des gouvernements en matière de commerce conventionnel doivent également les inspirer lorsqu'il s'agit du commerce électronique.
- Le Comité des affaires fiscales estime que les règles fiscales existantes permettent de mettre ces principes en application. Cette approche n'exclut ni l'adoption de nouvelles mesures administratives ou législatives en matière de commerce électronique, ni la modification de mesures existantes, à condition que ces mesures aient pour vocation de faciliter l'application des principes fiscaux existants et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire aux transactions commerciales électroniques.
- L'application de ces principes au commerce électronique doit être conçue de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition involontaire.

- La procédure de mise en œuvre de ces principes doit s'accompagner d'un renforcement du dialogue avec les milieux d'affaires et avec les économies non membres.

Dans le domaine de l'administration de l'impôt, ces principes et conclusions trouvent leur concrétisation dans les volets suivants des Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique :

Service au contribuable

- Les autorités fiscales devraient utiliser la technologie disponible et tirer parti des évolutions commerciales pour administrer leur système fiscal de façon à améliorer en permanence le service au contribuable.

Administration de l'impôt, identification et besoins d'information

- Les autorités fiscales devraient maintenir leur capacité d'accéder à des renseignements fiables et vérifiables afin d'identifier les contribuables et d'obtenir les informations nécessaires pour gérer leur système d'imposition.

Recouvrement et contrôle

- Les pays devraient veiller à ce que des systèmes appropriés soient en place pour assurer le contrôle et le recouvrement des impôts.
- Il faudrait élaborer des mécanismes internationaux d'assistance au recouvrement de l'impôt, notamment par des propositions d'insertions dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Beaucoup restant à faire, les Conditions-cadres sur la fiscalité ont été assorties d'un programme de travaux futurs qui, dans le domaine de l'administration de l'impôt, porte sur les points suivants :

Service au contribuable

- Parvenir à un consensus international sur les moyens de simplifier les systèmes fiscaux afin de minimiser le coût de la discipline fiscale, en particulier pour les petites et moyennes entreprises (PME).

Administration de l'impôt, identification et besoins d'information

- Adopter des pratiques d'identification conventionnelles pour les entreprises pratiquant le commerce électronique.
- Élaborer des lignes directrices acceptables au plan international sur les niveaux d'identification suffisants pour permettre que les signatures numé-

riques soient considérées comme des preuves acceptables de l'identité en matière fiscale.

- Élaborer des obligations d'information compatibles au plan international, notamment en ce qui concerne l'acceptation des déclarations électroniques, la présentation des déclarations, l'accès aux renseignements sur des tiers et d'autres accords d'accès, ainsi que les dispositions relatives à la durée de rétention et au recouvrement de l'impôt.

Recouvrement et contrôle

- Élaborer des stratégies et des mesures de discipline fiscale appropriées pour les opérations de commerce électronique, y compris des mesures destinées à améliorer le respect volontaire des obligations fiscales.

Approfondir les aspects liés à l'administration de l'impôt – Le rôle du Forum sur la gestion stratégique

Le Forum sur la gestion stratégique (FGS) constitue un forum « virtuel » ouvert aux responsables des autorités fiscales de tous les pays Membres de l'OCDE ou à leurs adjoints. Créé en 1997 par le Comité des affaires fiscales, il a pour vocation d'examiner des questions de gestion stratégique importantes du point de vue de l'administration de l'impôt. Le commerce électronique a été reconnu comme étant l'une de ces questions stratégiques méritant d'être examinée. Le Comité des affaires fiscales a donc chargé le FGS de superviser les travaux sur le commerce électronique qui ont trait à l'administration de l'impôt découlant des Conditions-cadres sur la fiscalité.

En février 1999, le FGS a constitué un Sous-groupe sur le commerce électronique³ (ci-après « le Sous-groupe ») pour faire avancer les travaux sur les questions de discipline fiscale, de service au contribuable et d'administration de l'impôt liées au commerce électronique. En particulier, le Sous-groupe devait examiner différentes options de mesures à prendre évoquées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Commerce électronique : document de travail sur les questions fiscales » (diffusé à Ottawa en même temps que les Conditions-cadres sur la fiscalité).

Ces « options de mesures à prendre », exposées ci-dessous, étaient destinées à stimuler les discussions sur les mécanismes offerts aux gouvernements pour faire appliquer les Conditions-cadres sur la fiscalité :

1. Les autorités fiscales pourraient envisager de mettre en place des sites Internet sur lesquels des informations concernant par exemple la législation, les décisions et la jurisprudence en matière fiscale, ainsi que des statistiques et des formulaires fiscaux peuvent être consultés et téléchargés.

2. Les autorités fiscales pourraient envisager des systèmes interactifs de réponse téléphonique à un certain nombre de questions courantes.
3. Les autorités fiscales pourraient envisager un point d'accès unique au courrier électronique pour les contribuables très mobiles.
4. Les autorités fiscales pourraient envisager de recevoir des questions et d'y répondre par courrier électronique dans le cadre du service aux contribuables.
5. Les autorités fiscales pourraient envisager des programmes de dépôt direct pour les paiements et les remboursements d'impôts.
6. Les autorités fiscales pourraient envisager d'accepter que les données figurant dans les déclarations d'impôt et d'autres informations leur soient transmises en utilisant les nouvelles technologies.
7. Les autorités fiscales pourraient envisager d'automatiser les paiements de cotisations de sécurité sociale, de taxes sur les salaires et d'autres retenues similaires.
8. Les autorités fiscales pourraient envisager de coopérer avec d'autres administrations afin de rechercher les avantages de guichets uniques de l'administration sur Internet.
9. Les autorités fiscales pourraient envisager d'exiger que les entreprises qui participent au commerce électronique se fassent connaître auprès d'elles selon des modalités comparables à celles qui s'appliquent aux entreprises effectuant des transactions commerciales conventionnelles dans le même pays.
10. Les autorités fiscales pourraient envisager d'encourager des pratiques commerciales permettant d'identifier les entreprises qui participent au commerce électronique.
11. Les autorités fiscales pourraient envisager des mécanismes permettant de retrouver plus facilement, à des fins d'imposition, la trace de sites Internet et autres installations d'affaires électroniques mal identifiés.
12. Les autorités fiscales pourraient envisager de donner leur avis sur l'identité des utilisateurs à d'autres organismes jouant un rôle dans la détermination de l'identité des participants au commerce électronique.
13. Les autorités fiscales devraient faire part de leurs vues aux organismes concernés pour faire en sorte que les caractéristiques des systèmes de paiement électronique n'aggravent pas les problèmes posés par l'économie des transactions en liquide.
14. Les autorités fiscales devraient coopérer avec les entreprises pour mettre au point des codes pratiques ou d'autres instruments facilitant une utili-

sation accrue des technologies appropriées, tels que les résumés de messages ou le notariat électronique, afin d'assurer l'intégrité des dossiers.

15. Les autorités fiscales pourraient envisager de faire part de leurs vues sur les obligations en matière de communication d'informations aux organismes compétents qui mettent au point des normes ou des protocoles concernant le commerce électronique.
16. Les autorités fiscales pourraient inviter les contribuables qui utilisent le chiffrement ou d'autres techniques de sécurité à envisager aussi la reconstitution de clé, le recours à un tiers de confiance ou d'autres dispositifs de garantie contre la perte involontaire de clés de chiffrement.

Ces « options de mesures à prendre » ont été passées en revue par le Sous-groupe, avec la contribution de deux des Groupes techniques consultatifs (GTC) mixtes gouvernements/entreprises : le GTC sur la technologie et le GTC sur l'évaluation professionnelle des données, qui ont tous deux documenté et fait rapport au Sous-groupe.

Objet principal des travaux du Sous-groupe sur le commerce électronique du FGS

Au début de 1999, le Groupe de direction du FGS a décidé que, pour poursuivre les travaux sur les différentes options de mesures à prendre, le Sous-groupe devrait également :

- a) Décider si les options concernant la discipline fiscale et l'administration de l'impôt évoquées dans le document d'octobre 1998, « Commerce électronique : document de travail sur les questions fiscales » permettraient, une fois mises en œuvre, de donner aux autorités fiscales une réponse aux difficultés soulevées par le commerce électronique.
- b) Déterminer quelles sont les options qui pourraient être adoptées par les autorités fiscales sans modification de l'action des pouvoirs publics, quelles sont celles qui requièrent une telle modification et celles qui nécessiteraient la participation d'autres administrations.
- c) Examiner les difficultés administratives spécifiques soulevées par le commerce électronique dans le domaine de la concurrence fiscale dommageable.
- d) Piloter les travaux du GTC sur la l'évaluation professionnelle des données et du GTC sur la technologie.
- e) Gérer les relations avec les autres organes subsidiaires du Comité des affaires fiscales, et
- f) Faire participer des économies non membres aux travaux du Sous-groupe.

Selon les conclusions et recommandations du FGS, les travaux de l'OCDE sur le service au contribuable, la discipline fiscale et l'administration de l'impôt exposés ci-dessous, devront être poursuivis, sur la base des travaux effectués par le Sous-groupe.

Conclusions et recommandations

Synthèse des principales recommandations du présent rapport

- Les pays Membres devraient étudier de manière approfondie les options exposées dans ce rapport pour mettre en œuvre les Conditions-cadres sur la fiscalité en ce qui concerne le service au contribuable.
- Les autorités fiscales devraient continuer à faciliter l'échange de pratiques et de connaissances entre les administrations des pays Membres et avec les non-membres grâce à l'organisation de réunions ciblées, notamment, si nécessaire, de réunions d'experts, grâce aussi au Groupe de discussion électronique du FGS et à la poursuite de la mise au point du site Internet Échange d'information FGS⁴.
- Il conviendrait de veiller particulièrement à aider les petites et moyennes entreprises à atteindre et conserver un bon niveau de discipline fiscale, et à inclure ce point dans le plan de travail futur du Sous-groupe.
- Les autorités fiscales devraient étudier de manière approfondie et appliquer de manière appropriée les options destinées à mettre en œuvre les Conditions-cadres sur la fiscalité en ce qui concerne l'administration des impôts et la discipline fiscale.
- Il conviendrait d'envisager la création d'un comité d'experts en technologie, constitué de membres des milieux d'affaires, de représentants du secteur public (pays Membres et pays non membres) et du Comité de la politique de l'information, de l'informatique et des communications (PIIC), afin de pouvoir par exemple transmettre de manière plus opportune des informations appropriées en matière d'administration de l'impôt aux organismes chargés de fixer des « normes ». Ce comité pourrait exploiter les travaux remarquables accomplis par le GTC sur la technologie, dont il pourrait aussi accueillir certains de ses membres.
- Il conviendrait de créer un nouveau GTC qui travaillerait sur l'administration fiscale, dont le rôle serait plus étendu que celui du GTC sur l'évaluation professionnelle des données, de manière à couvrir un éventail de problèmes d'administration professionnelle et fiscale plus large. Sa composition pourrait comprendre un certain nombre de participants de l'actuel GTC sur l'évaluation professionnelle des données, ainsi que quelques participants supplémentaires.

- Il conviendrait de rechercher d'autres manières d'obtenir une participation active de non-membres dans l'élaboration de dispositifs pour l'imposition du commerce électronique, par exemple en organisant d'autres réunions et travaux conjoints avec d'autres forums internationaux tels que le CIAT (Centre interaméricain d'administrateurs fiscaux), le CATA (*Commonwealth Association of Tax Administrations*), l'IOTA (*Intra-European Organisation of Tax Administrations*) et le CREDAF (Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales).
- D'autres activités destinées à faire mieux comprendre les problèmes liés à la fiscalité du commerce électronique aux pays non membres devraient être poursuivies dans le cadre du programme d'ouverture de l'OCDE/Comité des affaires fiscales au cours de l'année 2001.
- Quelques pays non membres importants devraient être invités à participer au Sous-groupe.
- Le Sous-groupe, se fondant sur les résultats déjà obtenus, devrait préparer un plan de travail de manière à favoriser l'aboutissement de ces recommandations et à concrétiser les propositions de travaux futurs exposées dans la troisième partie du présent rapport.

Points a) et b) – Options de mesures à prendre en matière fiscale

Pour s'acquitter de sa mission, le Sous-groupe, à sa réunion inaugurale de juin 1999, a soumis un ambitieux programme de travail pour favoriser non seulement les mesures à prendre en matière de discipline fiscale et d'administration de l'impôt, mais aussi les mesures concernant le service au contribuable identifiées dans le document de travail.

A l'époque, les délégués étaient divisés quant à un programme aussi vaste. Il a été néanmoins décidé que le Sous-groupe s'intéresserait à tous les aspects des travaux de l'OCDE relevant du service au contribuable, de la discipline fiscale et de l'administration de l'impôt. Les délégués ont remarqué que, dans la mesure où les questions liées au service au contribuable et celles concernant la discipline fiscale et l'administration de l'impôt étaient généralement traitées par des services différents dans la plupart des administrations fiscales, des participants différents seraient également nécessaires pour traiter correctement les options relatives au service au contribuable. Cette approche a été adoptée avec succès.

Le Sous-groupe a commencé ses travaux en se demandant si les mesures proposées en matière de discipline fiscale et d'administration de l'impôt évoquées dans le document de travail pourraient permettre aux autorités fiscales de réagir efficacement aux difficultés soulevées par le commerce électronique. Il a également essayé de déterminer quelles sont les options qui pourraient être mises en œuvre par les autorités fiscales sans changement de politique, quelles

sont celles qui requièrent un tel changement et celles qui nécessiteraient la participation d'autres administrations.

Comme il est apparu que de nombreuses mesures relevant de l'administration de l'impôt nécessiteraient des avis techniques, le Sous-groupe a sollicité la contribution des GTC sur la technologie et sur l'évaluation professionnelle des données. Le Sous-groupe a aussi chargé certains membres⁵ de fournir un document sur le contexte fiscal au GTC sur la technologie.

Afin de faire progresser l'étude des mesures concernant le service au contribuable, le Sous-groupe a organisé des réunions de spécialistes concernés et entrepris d'étudier quelles techniques de service électronique avaient été utilisées par les pays Membres. La première réunion a été organisée à Copenhague en mars 2000 où des spécialistes du service au contribuable se sont réunis pour partager leurs expériences de la fourniture de services électroniques et apprendre des autres membres comment ils utilisaient les nouvelles technologies pour améliorer le service au contribuable. Une seconde réunion s'est tenue en mai 2000 à l'occasion d'une étude sur les initiatives en matière de service au contribuable qui utilisent les nouvelles technologies dans les différents pays Membres. Un document sur les tendances émergentes figure en appendice I de ce chapitre.

Le Sous-groupe a également chargé certains de ses membres de préparer une note détaillant les caractéristiques et les difficultés spécifiques rencontrées et posées par les PME, par comparaison avec grandes entreprises dans le domaine du commerce électronique. Sur une telle base, le Sous-groupe a également chargé certains de ses membres, sous la coordination du Royaume-Uni, de rédiger une note examinant la possibilité de proposer des conseils en matière fiscale aux PME engagées dans le commerce électronique. Pour illustrer un témoignage de la façon dont de tels conseils pourraient être prodigués, le Royaume-Uni a publié des conseils destinés aux PME sur le site Internet de l'Inland Revenue (www.inlandrevenue.gov.uk).

Dans le domaine de la discipline fiscale, le Sous-groupe a chargé trois pays Membres⁶ de préparer un manuel générique de l'OCDE destiné aux agents des autorités fiscales concernant la collecte de renseignements sur l'Internet. Ce manuel sera diffusé à la conférence de juin 2001 à Montréal et pourra être utilisé par les agents d'autres administrations fiscales pour les aider à mener à bien leurs travaux en matière de discipline fiscale pour les entreprises actives dans le domaine du commerce électronique.

Afin de mieux comprendre les risques potentiels en matière de discipline fiscale, le Sous-groupe a demandé à la France de coordonner une opération d'identification des sites Internet vantant les mérites de la planification fiscale dans des paradis fiscaux.

Le Sous-groupe a également demandé que soit dressée une première liste d'organismes chargés de fixer des « normes » pour l'Internet, afin qu'il soit possible d'influer sur la mise au point et la mise en œuvre de protocoles et de pratiques propres à favoriser l'accès des autorités fiscales à des renseignements pertinents sur les contribuables ou à faciliter l'adoption de mécanismes de recouvrement de l'impôt d'un bon rapport coût/efficacité.

Le FGS remarque qu'au cours des 18 derniers mois, plusieurs pays Membres ont consacré du temps et des efforts à des projets spéciaux destinés à faire avancer les travaux de l'OCDE en matière de discipline fiscale et d'administration de l'impôt et il les en félicite. Ces travaux illustrent avec force la valeur du Forum en tant qu'instrument de partage d'expériences.

Le FGS salue également la multiplication des initiatives spontanées de coopération bilatérale et multilatérale entre les délégués du Sous-groupe et les bons résultats ainsi obtenus. Dès la création du Sous-groupe, il a été évident que les pays Membres pourraient bénéficier des conseils prodigués par les participants issus de pays où les travaux sur le commerce électronique sont les plus avancés. Ceci a permis à de nombreux pays de mieux prendre conscience de l'importance des enjeux et d'exploiter la position privilégiée de l'OCDE pour concrétiser ces efforts mondiaux.

Conclusions et recommandations

- Concernant les mesures à prendre en matière de service au contribuable

En ce qui concerne le service au contribuable, l'étude demandée par le Sous-groupe a permis de relever des signaux encourageants : les nouvelles technologies sont désormais largement adoptées par les autorités fiscales. La quasi-totalité des personnes interrogées ont fait état de l'existence de sites Internet permettant de télécharger des formulaires et de répondre aux questions fréquemment posées. La majorité de ces sites offraient la possibilité de remplir des formulaires en ligne. L'appendice I de ce chapitre présente un document de synthèse sur les évolutions et tendances du service au contribuable basé sur cette étude.

Un certain nombre de tendances se dégagent très nettement en matière de prestation électronique de services et sont exposées au tableau 1 ci-après. Elles consistent en un transfert.

La généralisation de la technologie électronique se heurte encore toutefois à un certain nombre d'obstacles, dont la sécurité et les signatures électroniques, qui en sont à différents stades de développement et de généralisation. Parmi les autres obstacles identifiés figure la possibilité, pour les contribuables, d'avoir accès à un ordinateur. Plusieurs pays y ont remédié en autorisant les contribuables à remplir des formulaires par téléphone, en installant dans les lieux

Tableau 1. Tendances pour les prestations électroniques de services

De	Vers
Utilisation de supports papier	Communications électroniques
Rédacteur/vérificateur	Aide en ligne/systèmes experts
Espèces/chèques	Transfert électronique de fonds
Réponses personnalisées	Messagerie vocale ou courrier électronique
Saisie des données par l'administration	Saisie des données par les contribuables
Segmentation des services	Services intégré/guichet unique

publics des « kiosques informatiques » où il est possible de remplir des formulaires et en ayant recours à des tiers, par exemple la poste et ses agents. L'apparition d'une nouvelle génération d'outils mobiles relativement bon marché permettant l'accès à l'Internet (les téléphones WAP⁷ par exemple) pourra également contribuer à réduire la fracture numérique dans le domaine fiscal.

Le FGS a trouvé extrêmement précieux l'échange multilatéral de pratiques et d'expériences dans le domaine de l'utilisation des moyens électroniques pour améliorer les services.

Le FGS reconnaît que pour adopter les mesures proposées ci-dessous en matière de service au contribuable, chaque pays devra adapter sa stratégie de mise en œuvre pour tenir compte de sa législation et du cadre dans lequel s'inscrit l'action de ses pouvoirs publics. Cela étant, le FGS recommande que les pays Membres s'efforcent d'adopter les mesures suivantes pour mettre en œuvre les Conditions-cadres sur la fiscalité dans le domaine du service au contribuable :

1. Mettre en place des sites Internet sur lesquels peuvent être consultés et téléchargés des informations concernant par exemple la législation, les décisions et la jurisprudence en matière fiscale, ainsi que des statistiques et des formulaires fiscaux.
2. Envisager des systèmes interactifs de réponse téléphonique à un certain nombre de questions courantes.
3. Étudier la faisabilité d'un point d'accès unique au courrier électronique pour les contribuables très mobiles.
4. Envisager de recevoir des questions et d'y répondre par courrier électronique dans le cadre du service au contribuable.
5. Envisager des programmes de dépôt direct pour les paiements et les remboursements d'impôts.
6. Envisager d'accepter que les données figurant dans les déclarations d'impôt et d'autres informations leur soient transmises en utilisant les nouvelles technologies.

7. Envisager d'automatiser les paiements de cotisations de sécurité sociale, de taxes sur les salaires et d'autres retenues similaires.
8. Coopérer avec d'autres administrations afin d'étudier les avantages de guichets uniques de l'administration sur Internet.

Les travaux du FGS ont mis en lumière l'importance croissante des moyens électroniques pour rendre des services au contribuable et réduire le coût de la discipline fiscale. Le FGS salue la tendance marquée à un recours accru aux outils électroniques tels que messagerie, bases de données fiscales sur l'Internet, transfert électronique de fonds, etc. pour améliorer le service rendu aux contribuables par les administrations.

Le FGS recommande que les autorités fiscales continuent à faciliter l'échange de pratiques et de connaissances entre les administrations des pays Membres et des pays non membres, grâce à l'organisation de réunions ciblées, y compris le cas échéant de réunions d'experts, au Groupe de discussion électronique du FGS et à la mise au point du site Internet du FGS pour l'échange d'information. En particulier, le FGS entend encourager les pays Membres à participer à une « exposition » sur les initiatives en matière de prestation de services électroniques aux contribuables qui sera organisée en marge de la Conférence de Montréal sur le commerce électronique de juin 2001.

Notant les difficultés particulières rencontrées par les plus petites entreprises liées à l'Internet qui opèrent sur un marché mondialisé, le FGS suggère de veiller tout particulièrement à les aider à atteindre et à conserver un bon niveau de discipline fiscale et à l'inclure dans le futur plan de travail du Sous-groupe. À cet égard, le FGS note et salue la proposition de l'Université de Bath, au Royaume-Uni, cosponsorisée par l'OCDE, d'évaluer les informations diffusées sur l'Internet par les autorités fiscales du point de vue des PME.

- Concernant les mesures administratives à prendre en matière de respect des obligations fiscales

S'il reste beaucoup à faire concernant les mesures à prendre en matière d'administration de l'impôt, le FGS estime qu'il peut d'ores et déjà encourager les autorités fiscales à examiner et chercher à faire appliquer les mesures suivantes visant à mettre en œuvre les Conditions-cadres sur la fiscalité du point de vue de l'administration de l'impôt. Il est évident que les progrès réalisés dans l'application de ces mesures varieront d'un pays à l'autre en fonction de leur environnement public et législatif et de leurs pratiques administratives :

9. Les entreprises qui participent au commerce électronique devraient se faire connaître auprès des autorités fiscales selon des modalités comparables à celles qui s'appliquent aux entreprises effectuant des transactions commerciales conventionnelles dans le même pays.

10. Les autorités fiscales devraient encourager des pratiques commerciales permettant d'identifier les entreprises qui participent au commerce électronique.
11. Les autorités fiscales devraient envisager des mécanismes permettant de retrouver plus facilement, à des fins d'imposition, la trace de sites Internet et autres installations d'affaires électroniques mal identifiés.
12. Le CFA devrait donner son avis sur l'identité des utilisateurs à d'autres organismes jouant un rôle dans la détermination de l'identité des participants au commerce électronique.
13. Les autorités fiscales devraient faire part de leurs vues aux organismes concernés pour faire en sorte que les caractéristiques des systèmes de paiement électronique n'aggravent pas les problèmes posés par l'économie des transactions en liquide.
14. Les autorités fiscales devraient coopérer avec les entreprises pour mettre au point des codes pratiques ou d'autres instruments facilitant une utilisation accrue des technologies appropriées, tels que les résumés de messages ou le notariat électronique, afin d'assurer l'intégrité des dossiers.
15. Le CFA devrait faire connaître ses vues sur les obligations en matière de communication d'informations aux organismes compétents qui mettent au point des normes ou des protocoles concernant le commerce électronique.
16. Les contribuables qui utilisent le cryptage ou d'autres techniques de sécurité devraient être incités à envisager aussi la constitution de clé, le recours à un tiers de confiance ou d'autres dispositifs de garantie contre la perte involontaire de clés de chiffrement.

De l'avis du FGS, l'option 9 pourrait bien sûr être étudiée à l'échelle nationale par chaque autorité fiscale, mais pour les contribuables participant au commerce électronique transfrontières, il serait intéressant du point de vue du coût de la discipline fiscale que les administrations s'efforcent de mieux coordonner leurs approches et leurs pratiques.

En ce qui concerne les autres mesures à prendre en matière de discipline fiscale et d'administration de l'impôt (points 10 à 16), le FGS estime que, bien qu'elles puissent être également étudiées au plan national, leur adoption serait rendue plus rapide par une coopération internationale entre les différentes administrations fiscales.

Selon le FGS, l'option 10 qui consiste à encourager les pratiques commerciales permettant d'identifier plus facilement les entreprises qui participent au commerce électronique suppose que les administrations fiscales travaillent en étroite collaboration avec d'autres organismes, chargés par exemple de la protection

des consommateurs ou de l'enregistrement des sociétés, afin d'harmoniser leurs points de vue.

En ce qui concerne les mesures 11 à 16 incluses, le FGS servira de cadre à un échange d'expériences entre administrations fiscales. Dans le cas des mesures 12 à 16, le FGS fera la synthèse des vues collectives des administrations fiscales qui disposeront grâce à lui de l'outil le mieux approprié pour faire connaître leur point de vue aux autres organismes concernés par le commerce électronique. Le FGS recommande que les autorités fiscales continuent à faciliter l'échange d'informations et de pratiques en matière de respect des obligations fiscales entre administrations de pays Membres et avec les pays non membres grâce à l'organisation de réunions ciblées, y compris de réunions d'experts, grâce au groupe de discussion électronique du FGS et au développement en cours du site Internet pour l'échange d'informations du FGS.

Certains progrès initiaux ont été enregistrés (par le Sous-groupe, aidé en cela par les conseils des GTC sur la technologie et l'évaluation professionnelle des données) en matière d'identification des parties impliquées dans la définition des normes et pratiques de l'Internet. Bien qu'une liste des organismes concernés ait été établie par le Sous-groupe, il ne lui a pas été possible d'assurer une veille sur les propositions de normes nouvelles, ni de préparer une synthèse utile des avis des administrations fiscales qui auraient pu être communiquée à ces organismes.

Le FGS remarque que certaines administrations ont réussi à suivre sur une base *ad hoc* l'évolution des normes. Cependant, il est peu probable que l'intervention d'un individu ou d'une administration auprès d'une instance de normalisation ait autant de poids qu'une intervention du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, qui est la voix d'un grand nombre d'administrations fiscales de pays Membres (et si possible non-membres).

En conséquence, le FGS recommande d'envisager la création d'un comité d'experts en technologie constitué de membres de milieux d'affaires, de représentants des gouvernements (des pays Membres et non membres) et du Comité de la politique de l'information, de l'informatique et des communications, afin que l'avis des administrations fiscales puisse être pris en compte de manière plus opportune. Ce groupe pourrait exploiter les travaux remarquables accomplis par le GTC sur la technologie dont il pourrait en outre accueillir certains membres. Il est à l'évidence important que les pouvoirs publics puissent faire entendre leur voix de manière appropriée avant qu'une norme soit « fixée » et largement appliquée.

Point c) – Difficultés administratives spécifiques soulevées par le commerce électronique dans le domaine de la concurrence fiscale dommageable

Il est admis que la mobilité du commerce électronique et sa sensibilité géographique à la diversité des traitements fiscaux risque d'aviver la concurrence

fiscale dommageable. Déjà, un grand nombre de sites Internet ayant pour vocation de faciliter une planification fiscale agressive ont été identifiés, et certains de ces sites deviennent d'ailleurs de plus en plus « professionnels » dans leur manière de solliciter des clients.

Conclusions et recommandations

Un grand nombre de sites Internet proposant une planification fiscale intense ont été identifiés, mais il semble en fait qu'ils soient l'émanation un nombre restreint d'entités, souvent installées dans des paradis fiscaux. Physiquement, la plupart des sites sont hébergés sur des serveurs situés dans des pays Membres, probablement pour des raisons techniques de largeur de bande et de fiabilité des infrastructures de télécommunications.

Le FGS en conclut que le développement continu du commerce électronique souligne l'importance, pour tous les pays, qu'ils soient Membres ou non-membres, de faire reculer la concurrence fiscale dommageable.

Point d) – Piloter les travaux du GTC sur l'évaluation professionnelle des données et du GTC sur la technologie

Le Sous-groupe, associé en cela au Groupe de travail n° 9 sur le commerce électronique, dirige les travaux du GTC sur la technologie depuis sa création. On trouvera dans le rapport du GTC sur la technologie une présentation détaillée des résultats des travaux de ce Groupe⁸.

Le FGS note que la contribution du GTC sur la technologie a été précieuse en ce qui concerne les éléments d'identification juridictionnelle pouvant être associés aux transactions de commerce électronique et la faisabilité pratique des mécanismes de recouvrement proposés pour les impôts indirects (un résumé des principaux résultats du GTC sur la technologie est joint à la fin de ce chapitre en appendice II).

Le Sous-groupe a également piloté les travaux du GTC sur l'évaluation professionnelle des données et des détails complets figurent dans le rapport du GTC sur l'évaluation professionnelle des données⁹.

Le GTC sur l'évaluation professionnelle des données a mené des recherches intéressantes dans les domaines suivants : normes et protocoles de vérification du commerce électronique ; mécanismes visant à garantir l'authenticité et la fiabilité des données ; accès à distance aux données sur les contribuables ; mécanismes de gestion et de récupération des clés de cryptage ; données souhaitables pour le commerce électronique. Le GTC a par ailleurs analysé les risques de vérification spécifiquement liés aux opérations de commerce électronique *via* l'Internet.

Le FGS a pris note des conclusions du GTC sur l'évaluation professionnelle des données, dont un résumé est joint en annexe au présent rapport (appendice III de ce chapitre) et recommande aux administrations membres de les étudier et de faire connaître leurs commentaires au Sous-groupe lors de sa prochaine réunion.

Conclusions et recommandations

Le FGS remercie le GTC sur la technologie et le GTC sur l'évaluation professionnelle des données pour leur précieuse contribution à ses travaux. Il considère que la participation des entreprises à la procédure d'élaboration de l'action des pouvoirs publics a été très importante et qu'il est nécessaire de se doter d'un mécanisme permettant de garantir que l'avis du monde des affaires sur les conséquences pratiques des différentes mesures à prendre sera amplement examiné.

Le FGS estime que le GTC sur la technologie comme le GTC sur l'évaluation professionnelle des données ont certes apporté une contribution précieuse aux délibérations du Forum et du Sous-groupe du Groupe de travail n° 9 (GT9), mais que les attentes initiales étaient trop optimistes. Tous les membres des GTC n'ont pas été en mesure de fournir des contributions de qualité égale et finalement, on s'est rendu compte que les réunions physiques ou les conférences téléphoniques permettaient souvent de mieux faire avancer les analyses que le courrier électronique ou les groupes de discussion électronique. L'actuelle procédure utilisée pour les GTC, si elle est utile pour recueillir l'avis des entreprises, s'est révélée assez lourde et incapable de contribuer à temps à la réflexion sur la mise au point de normes pour l'Internet telles que IOTP ebXML, IPv6, etc.

Le FGS recommande que les entreprises et les pays non membres continuent à apporter leur contribution et que pour les questions de technologie, on opte pour la constitution d'un « comité d'experts » constitué de membres des milieux d'affaires, de représentants des gouvernements (pays Membres et pays non membres) et du Comité de l'OCDE pour la politique de l'information, de l'informatique et des communications qui participera aux décisions sur l'action des pouvoirs publics. Il serait souhaitable qu'un certain nombre de membres du GTC sur la technologie participent à ce comité. Ce comité technologique fournirait l'information nécessaire aux Groupes de travail, aux Sous-groupes et aux GTC.

Il est également proposé de créer un nouveau GTC qui travaillera sur l'administration fiscale, dont le rôle serait plus étendu que celui du GTC sur l'évaluation professionnelle des données, de manière à couvrir un éventail de problèmes d'administration professionnelle et fiscale plus large. Sa composition pourrait comprendre un certain nombre de participants de l'actuel GTC sur l'évaluation professionnelle des données, ainsi que quelques participants supplémentaires. Avec une composition plus large et un champ plus étendu, il serait possible de créer des équipes par sujet au sein du GTC, sans une structure formelle de GTC

séparés. Les problèmes nouveaux pourraient y être traités de manière plus rapide que par un groupe plus large de participants. Le GTC ferait rapport au Sous-groupe du FGS.

Point e) – Gérer les relations avec les autres organes subsidiaires du CFA

En effectuant les travaux dont il a été chargé, le Sous-groupe a noué des relations étroites avec les autres organes du CFA, en particulier le Sous-groupe sur le commerce électronique du GT9. Plusieurs réunions combinées ont été tenues de manière à faciliter ces travaux tout en minimisant les coûts. Il s'est avéré que ces réunions constituaient le meilleur moyen d'examiner les contributions des GTC et de fixer des orientations pour les travaux futurs.

Conclusions et recommandations

L'importance des réunions physiques a été soulignée, de même que la nécessité de coordonner soigneusement les calendriers afin de faciliter les réunions conjointes entre différents groupes. Le FGS recommande que la pratique des réunions conjointes entre le Groupe de travail n° 9 et les Sous-groupes du FGS soit poursuivie, car ce mécanisme garantit que chaque organe reste informé des activités des autres.

Point f) – Faire participer des économies non membres aux travaux du Sous-groupe

Un certain nombre de non-membres ont été invités à se joindre aux Groupes techniques consultatifs et au Sous-groupe. Si le niveau de participation active des pays non membres au sein des GTC a été dans l'ensemble inférieur à ce qui était prévu, il n'en reste pas moins que plusieurs participants ont apporté une contribution précieuse aux travaux des GTC. (Le Secrétariat passe actuellement en revue les leçons de cette procédure afin que le dialogue avec les non-membres puisse être intensifié et leur implication accrue.)

Conclusions et recommandations

Le FGS considère qu'il est très important de connaître l'avis des pays non membres sur l'imposition du commerce électronique mondial, et recommande de rechercher d'autres moyens pour s'assurer la participation active de ces pays à la mise au point de mécanismes d'imposition du commerce électronique. Il remarque que dans le cadre du processus de renforcement de la participation des non-membres, plus de 100 pays et huit organisations internationales seront invitées à une partie de la conférence sur « *Les administrations fiscales à l'ère de l'électronique* » qui doit se tenir à Montréal en juin 2001 sous l'égide conjointe de l'OCDE, du CIAT, de la CATA, de l'IOTA, du CREDAF et du CCRA canadien. Cette

réunion mondiale d'autorités fiscales constituera une première et il sera très important d'en profiter pour imposer et faire mieux entendre la voix de ces autorités dans le domaine des activités du commerce électronique. Le FGS suggère que davantage d'accords de travail et de réunions de ce genre soient organisés.

Le FGS recommande par ailleurs que d'autres activités visant à faire prendre davantage conscience des problèmes liés à l'imposition des transactions commerciales électroniques avec des non-membres soient poursuivies dans le cadre du programme de coopération de l'OCDE et du CFA.

Enfin, le FGS propose qu'un petit nombre d'économies non membres jouant un rôle essentiel soient invités à participer au Sous-groupe.

Proposition de travaux futurs

Des premières mesures importantes ont été prises en vue d'un renforcement de la coopération entre autorités fiscales à l'échelle mondiale. Les travaux sur le commerce électronique constituent un excellent exemple de l'évolution du rôle du Comité des affaires fiscales et de ses relations avec les autorités fiscales dans le contexte de la mondialisation.

Les autorités fiscales sont désormais bien plus au fait des implications du commerce électronique « sans frontières ». Les travaux du Sous-groupe et des Groupes techniques consultatifs du FGS y ont contribué. En ce qui concerne les options de mesures à prendre en matière d'administration de l'impôt définies à Ottawa, des progrès marquants ont été accomplis en vue de la définition d'une position commune autorités fiscales/CFA. Le FGS félicite tous les acteurs de ces avancées. De plus en plus, toutes les parties concernées comprennent et admettent la nécessité de trouver des solutions qui soient à la hauteur des enjeux de la mondialisation, mais en même temps susceptibles d'être mises en œuvre au plan local.

Il reste encore beaucoup à faire. Le FGS pense que les travaux positifs du Sous-groupe doivent se poursuivre et que, sans répéter dans le détail ses recommandations de la deuxième partie, ces travaux futurs devraient s'articuler autour de quelques fils conducteurs stratégiques :

Mieux comprendre ce que signifie le commerce électronique

- Le FGS recommande que de nouveaux travaux visant à comprendre et à quantifier les risques entraînés par le commerce électronique soient effectués et que le Sous-groupe continue à coordonner et faciliter les activités entre les membres dans ce domaine.
- Le FGS recommande que le Sous-groupe passe en revue les structures et les approches retenues par les autorités fiscales des pays membres pour

répondre aux questions soulevées par le commerce électronique mondialisé et qu'il en rende compte, dans l'optique d'un partage d'expériences.

- Le FGS recommande que le Sous-groupe continue à coordonner et lance également de nouvelles études dans des domaines où une connaissance plus approfondie de l'environnement technologique et commercial s'impose, par exemple en ce qui concerne les méthodes de vérification juridictionnelle utilisables dans le contexte du commerce électronique.
- Le FGS recommande en particulier que le Sous-groupe coordonne un nouvel examen des données dont il serait souhaitable de disposer en liaison avec les transactions commerciales électroniques qui ont été identifiées par le GTC sur l'évaluation professionnelle des données, en collaboration avec les professionnels, notamment de grands cabinets comptables, des organismes de normalisation comptable et l'ISO.

Améliorer le service au contribuable

- Le FGS recommande aux administrations fiscales de tout mettre en œuvre pour étudier les options de mesures à prendre en matière de service au contribuable identifiées à Ottawa, en reconnaissant que chaque pays devra adapter sa stratégie et son calendrier d'application en fonction de sa législation nationale et du cadre dans lequel s'inscrit l'action de ses pouvoirs publics.
- Le FGS pense que l'objectif consistant à rechercher à long terme une plus grande cohérence entre les obligations de déclaration des autorités fiscales contribuerait à abaisser le coût de la discipline fiscale transfrontières et recommande en conséquence que le Sous-groupe y contribue, en se fondant sur l'expérience de la réunion de Copenhague.
- Le FGS recommande que le Sous-groupe rédige des instructions destinées aux entreprises sur la manière dont on peut utiliser les nouvelles technologies pour réduire le coût de la discipline fiscale, par exemple en établissant la fiabilité et l'authenticité des données électroniques et en gérant bien les clés de chiffrement.

Conditions-cadres sur la fiscalité d'Ottawa : faire progresser les travaux

- Le FGS recommande que les autorités fiscales examinent de manière approfondie et appropriée les options de mesures à prendre en matière d'administration de l'impôt et de discipline fiscale proposées à Ottawa. Ces options devraient permettre aux autorités d'arrêter leur position et de définir des bonnes pratiques qui pourraient être publiées en tant que telles. Ceci pourrait consister, dans certains cas, à énoncer dans le détail des

propositions qui seraient reconnues comme « normes » de l'autorité fiscale, en collaboration avec d'autres parties intéressées.

- Le FGS recommande que le Sous-groupe coordonne les contributions en matière d'administration de l'impôt (en particulier avec le Sous-groupe du GT9) qui doivent être soumises aux organismes de « standardisation » et aux leaders similaires en matière de commerce électronique.
- Le FGS recommande que le Sous-groupe coordonne les discussions avec les concepteurs de logiciels afin d'examiner comment les progiciels comptables pourraient être améliorés pour donner aux entreprises comme aux autorités fiscales les assurances dont ils ont besoin quant à la fiabilité et à l'authenticité des données électroniques, et contribuer ainsi à réduire le coût de la discipline fiscale (par exemple, par l'inclusion d'entrées obligatoires dans les journaux comptables des mouvements des comptes de bilan, des résumés automatiques de messages datés, l'usage de la technologie WORM¹⁰, etc.).
- Le FGS recommande au Sous-groupe de continuer à faciliter le bon déroulement du travail des administrations, en collaboration à la mise au point de formations et d'outils (par exemple vérification assistée par ordinateur) utilisables dans le contexte du commerce électronique.

Le FGS espère que la Conférence de Montréal apportera un éclairage significatif sur ses débats futurs concernant les travaux requis par les autorités fiscales.

Enfin, le FGS demande au Sous-groupe de préparer un programme de travail, en partant des réalisations déjà obtenues, et de donner suite à ses recommandations et propositions de travaux futurs exposées dans les deuxième et troisième parties du présent chapitre. Il devrait être disponible pour le Comité des affaires fiscales de juin 2001.

Notes

1. Ce chapitre a été publié en février 2001 pour une période de commentaire par le public (jusqu'en juin 2001). Il ne s'agit par conséquent pas d'un texte définitif, qui ne doit être ni considéré ni cité comme tel.
2. OCDE (1998), « Conditions cadres pour l'imposition de commerce électronique », un Rapport du Comité des affaires fiscales, comme présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial » le 8 octobre 1998. Voir l'annexe I de cette publication.
3. Les membres de ce Sous-groupe sont : Allemagne, Australie, Canada, Danemark, Espagne, États-Unis, France, Irlande, Italie, Japon, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni (Présidence) et Suisse.
4. Le site Web pour l'échange d'information du FGS (FSMKE) est une initiative destinée à fournir un mécanisme basé sur Internet de partage d'information et de connaissances entre les administrations fiscales des Membres de l'OCDE.
5. Australie, Canada et Royaume-Uni
6. Australie, États-Unis et Royaume-Uni.
7. *Wireless Application Protocol*. Il s'agit d'un service qui permet aux appareils portables, comme les téléphones, d'accéder à Internet.
8. Voir <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») pour un lien à ce rapport du GTC, publié séparément (en anglais seulement) : « Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG) ».
9. Voir <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») pour un lien à ce rapport du GTC, publié séparément (en anglais seulement) : « Report by the Professional Data Assessment Technical Advisory Group (TAG) ».
10. *Write Once, Read Many* – Technologie DVD/CD qui ne permet qu'un enregistrement unique.

Appendice I

**Initiatives de service au contribuable utilisant
les nouvelles technologies : tendance observées**

Présentation, dans leurs grandes lignes, des tendances observées

L'étude sur les initiatives de service au contribuable utilisant les nouvelles technologies (*Survey of Taxpayer Service Initiatives Using New Technology*) a été distribuée en mai 2000 aux 29 pays Membres de l'OCDE. Elle a été réalisée dans le but de dresser un inventaire des initiatives technologiques permettant d'offrir un meilleur service et d'améliorer l'administration de l'impôt. On trouvera ci-dessous les conclusions de la partie de cette étude consacrée à la réduction de la charge administrative pour les contribuables et des coûts de l'administration de l'impôt.

L'Internet et les technologies connexes ont radicalement modifié la manière de faire des affaires. Cette transformation a eu pour effet non seulement de naviguer dans une économie dont la mondialisation ne se dément pas, mais aussi d'exacerber les attentes des clients. Ceux-ci, toujours plus au fait des nouvelles possibilités, s'attendent à ce que des concepts novateurs soient appliqués dans tous les domaines de leur vie, et les impôts n'échappent pas à ce phénomène. Il est intéressant de constater que si les attentes du public ont augmenté, leur utilisation et leur acceptation des solutions électroniques de remplacement des supports papier n'ont pas « décollé » aussi rapidement qu'espéré. Certaines des initiatives recensées répondent à cette préoccupation et s'inscrivent dans le cadre plus large d'un programme visant à lever les obstacles pesant sur les transactions électroniques, à en accroître les avantages et à inciter un plus grand nombre d'utilisateurs à y recourir.

Parmi les projets lancés par les pays Membres, nombreux sont ceux qui ont été rendu possibles par l'existence de l'Internet et des technologies émergentes, mais certaines initiatives résultent directement d'un changement de point de vue sur le contribuable, désormais considéré comme un « client ». Cette nouvelle perspective débouche sur une approche entièrement nouvelle de l'administration de l'impôt. De fait, emprunter au secteur privé des méthodes conçues pour améliorer le service à la clientèle a donné aux autorités fiscales une pléthore d'idées novatrices.

Le présent document recense les tendances identifiées dans les initiatives de qualité prises par les pays de l'OCDE pour réduire la charge administrative des contribuables et les coûts de l'administration de l'impôt pour les autorités. Il convient de noter qu'un bon nombre de ces initiatives ont été conçues pour répondre en même temps à ces deux objectifs.

D'une manière générale, les tendances observées sont les suivantes :

Ancienne formule	Nouvelle formule
Supports papier	Communications électroniques
Rédacteur/vérificateur	Aide en ligne/systèmes experts
Espèces/chèques	Transfert électronique de fonds
Réponses manuelles	Messagerie vocale/courrier électronique
Mesures réactives	Mesures d'anticipation
Segmentation des services	Service intégré/guichet unique
Contribuable	Client

Globalement, les éléments humains et les supports papier sont peu à peu supprimés et remplacés par des réponses automatiques et des systèmes-experts utilisant l'intelligence artificielle. Lorsque la composante humaine subsiste, des efforts sont faits pour en améliorer l'efficacité et donner aux agents le pouvoir de prendre des mesures susceptibles de répondre aux demandes et résoudre les problèmes sans qu'il soit nécessaire de multiplier les démarches. Ceci suppose notamment d'autoriser les agents à accéder aux ordinateurs centraux sur lesquels les données relatives aux contribuables sont stockées dans leur intégralité, de s'équiper de systèmes-experts permettant de trouver rapidement la réponse attendue par le contribuable, d'accéder à des moyens de correspondance électronique pour fournir des réponses rapides et de procéder à l'intégration de tous les systèmes fiscaux en vue de leur intercommunication.

Des supports papiers aux communications électroniques

Les autorités fiscales se sont dotées de processus qui utilisent des supports électroniques en remplacement des formulaires papier et des méthodes manuelles actuellement en usage. Parallèlement, les technologies facilitant le respect de la vie privée et la sécurité des données en sont à différents stades d'essai et d'utilisation. Actuellement, une administration fiscale possède un programme fonctionnel grâce auquel les entreprises peuvent remplir électroniquement leurs déclarations d'impôts sur les salaires. Par ailleurs, il existe un programme qui permet aux personnes physiques de remplir leurs déclarations de revenus par téléphone.

Du préparateur/vérificateur à l'aide en ligne/aux systèmes-experts

De plus en plus, les contribuables ont la possibilité d'effectuer eux-mêmes des recherches sur des questions fiscales et de remplir des déclarations, sans assistance ou avec une assistance minimale. On citera comme exemple l'essai actuellement en cours au sein d'une autorité fiscale de mise à disposition d'ordinateurs publics à écran tactile que les contribuables pourront utiliser pour remplir leurs déclarations. Ils seront guidés en cela par des messages s'affichant à l'écran.

Des chèques/espèces au transfert électronique de fonds

Utilisant les technologies mises au point pour les transactions commerciales de détail, les autorités fiscales permettent aux contribuables de s'acquitter de leurs obligations au moyen de transmissions électroniques.

Des réponses manuelles à la messagerie vocale/courrier électronique

Les observations font ressortir une tendance qui privilégie le recours à des logiciels d'intelligence artificielle, à des systèmes d'appels centralisés et aux ressources offertes par l'Internet pour améliorer le service plutôt que d'augmenter le personnel pour répondre aux besoins des contribuables. L'une de ces initiatives utilise un système de gestion automatique du courrier électronique qui lit, achemine et traite les demandes transmises par messagerie.

Des mesures réactives aux mesures d'anticipation

Une foule d'initiatives ont vu le jour pour anticiper les besoins et les souhaits des clients. Plutôt que d'essayer de réagir aux événements au fur et à mesure qu'il se produisent, les autorités fiscales s'efforcent de les prévoir afin d'essayer d'éliminer les problèmes risquant de survenir. Par exemple, des ressources plus importantes sont consacrées à la mise au point de sites fiscaux interactifs pour les adolescents ou de sites de planification spécifiquement conçus pour les jeunes (animation, etc.) ou les personnes âgées (grand format, etc.).

De la segmentation des services au service intégré/guichet unique

Pour s'efforcer de réduire la charge administrative incombant aux contribuables, les autorités fiscales étudient différents moyens de réduire à la fois le nombre des contacts avec leurs « clients » et la durée de ces contacts. Différentes méthodes sont actuellement à l'étude, comme celle consistant à établir, *via* l'Internet, un registre unique des informations sur les entreprises à l'usage des administrations et entités issues d'un partenariat avec le secteur public.

Du contribuable au client

Les observations montrent que la tendance consiste à offrir des services plus nombreux à l'utilisateur final, le contribuable. En élaborant des stratégies et en structurant l'administration de l'impôt de manière à mieux servir leurs « clients », les autorités fiscales se montrent plus attentives à leur « marché » et ce phénomène peut revêtir plusieurs formes : organisation de groupes de défense des citoyens, programmation de jours de travail consacrés exclusivement aux contribuables rencontrant des problèmes chroniques ou encore incitations à remplir les déclarations sous forme électronique, pour n'en citer que quelques exemples.

Synthèse des initiatives spécifiques

Les initiatives communiquées par les pays Membres ont été regroupées dans les différentes catégories recensées ci-avant dans la partie A. La plupart de ces mesures entrent dans plusieurs catégories à la fois, mais dans le présent document, elles sont été classées dans la catégorie à laquelle elles sont le plus fortement associées.

La synthèse qui suit présente un grand nombre d'excellentes idées destinées à réduire la charge administrative des contribuables et les coûts de l'administration de l'impôt. Cela étant, il est possible que pour des raisons juridiques et/ou des motifs relevant de l'action des pouvoirs publics, toutes les autorités fiscales ne soient pas en mesure de les appliquer de la même manière, ou avec la même intensité. Il n'en reste pas moins que ces réponses indiquent toutes que des efforts considérables sont déployés en vue d'atteindre ces objectifs.

Des supports papiers aux communications électroniques

- Préparation d'une version électronique des droits de douane intégrés et un d'un système expert de classement pour les services des douanes.
- Vaste programme de modernisation destiné à toutes les administrations visant à ce que toutes les démarches administratives puissent être accomplies sous forme électronique d'ici 2005.
- Possibilité de remplir électroniquement les déclarations de revenus des personnes physiques.
- Utilisation de l'Internet pour transmettre aux professionnels et aux contribuables les nouvelles et informations fiscales les plus récentes. L'idée est de démultiplier l'accès au site pour promouvoir les déclarations électroniques.
- Envoi de formulaires fiscaux par télécopie.
- Utilisation de numéros attribués aux contribuables et recours à leurs ordinateurs personnels pour éviter tout envoi de document sur support papier aux autorités fiscales.
- Utilisation du numéro d'identification fiscale (NIF) en guise de signature du contribuable pour éviter d'avoir à déposer une fiche de spécimen de signature.
- Utilisation des réseaux téléphoniques publics commutés et transactions cryptées sur l'Internet.
- Appel à un distributeur privé pour procéder à un essai avec les agents de l'administration fiscale en utilisant des technologies avancées, afin de développer des signatures électroniques et d'améliorer la sécurité du courrier électronique. Ce faisant, l'administration se familiarisera avec la technologie de l'infrastructure à clé publique et sera à même de déterminer si elle peut compter sur cette infrastructure pour garantir et vérifier électroniquement ses échanges avec les contribuables et leurs représentants, et de quelle manière elle peut le faire.
- Mise au point d'éditions électroniques de formulaires fiscaux personnalisés destinés aux entreprises, sur la base des informations fournies par les entreprises concernées et des renseignements figurant déjà dans leurs dossiers.
- Mise en place d'un système de retenue à la source grâce auquel le montant des impôts sur les salaires, pensions de retraite et prestations sociales est prélevé électroniquement et une déclaration est préparée et envoyée au contribuable pour signature (ou modifications éventuelles).
- Projet d'utilisation d'entités financières pour permettre au public de remplir des déclarations électroniques.
- Service en ligne pour aider les entreprises à remplir leurs déclarations.
- Recours à des prestataires de services d'établissement des fiches de paie pour remplir sous forme électronique les déclarations d'impôts sur les salaires.
- Autoriser les conseillers fiscaux à déposer électroniquement des déclarations auprès des services fiscaux pour le compte de tiers. L'administration fiscale considère ces conseillers fiscaux comme des distributeurs de produits et de services qui sont gérés et motivés en conséquence. Pour encourager ce système, qui est fondamental, l'administration fiscale s'efforce d'aider les conseillers fiscaux de plusieurs manières : en créant un site Internet offrant des informations sur la gestion et des ressources en matière de comptabilité et de droit fiscal ; en élargissant la gamme des outils commerciaux qui sont mis à leur disposition, notamment des kits nationaux de publicité et de

promotion ; en appliquant un programme d'incitations, de récompenses et de distinctions spéciales lorsqu'ils réussissent à vendre des produits ou services fiscaux électroniques ; enfin, en instituant des programmes de gestion de comptes.

- Mise en œuvre d'un système de gestion des correspondances qui scanne et classe le courrier des contribuables et procède à son affectation automatique sur une base nationale. Cette gestion est assurée de manière électronique et un système d'émission de rapports de gestion y a été intégré.

Du rédacteur/vérificateur à l'aide en ligne et aux systèmes-experts

- Envoi par Internet de déclarations d'autoliquidation.
- Logiciel permettant de présenter des règles fiscales complexes dans un format facilement accessible, avec aide complète en ligne.
- Vérification automatique des fautes de frappe les plus courantes et émission d'accusés de réception des déclarations fiscales.
- Ouverture de sites Internet où les contribuables peuvent trouver des informations et de l'aide sur des questions fiscales.
- Manuels de fiscalité disponibles en ligne.
- Système interactif de questions-réponses en ligne.
- Possibilité, pour les personnes physiques, de remplir leurs déclarations par téléphone.
- Possibilité, pour les petites entreprises, de remplir par téléphone leurs déclarations d'impôts sur les salaires.
- Ouverture, par une administration fiscale, d'un site Internet avec gestion de messages, forum de discussion interactif et conseils aux contribuables, centre de formation en ligne et aide en ligne très complète fondée sur une base de données.
- Calculateurs et formulaires en ligne : cette initiative va continuer à mettre au point des systèmes de calcul en ligne afin d'alléger la charge administrative et de réduire les erreurs.
- Élaboration d'une base de données des questions-réponses les plus fréquentes : ce système sera développé principalement à partir des questions et réponses sur le droit fiscal envoyées par courrier électronique. Les messages seront examinés et des réponses standard seront élaborées pour être inclus dans une base où il sera possible de faire des recherches. Cette base sera utilisée de trois manières : premièrement, pour servir d'aide à la recherche et assister les contribuables (fourniture de réponses cohérentes et exactes). Deuxièmement, elle sera en permanence utilisée pour alimenter des supports électroniques destinés au public. Enfin, troisièmement, les questions et réponses les plus fréquentes seront communiquées aux services concernés de l'administration fiscale afin d'améliorer immédiatement la qualité des produits et des services.
- Service d'aide interactive : grâce à cette initiative, l'administration fiscale fournira des services d'aide avec possibilité de hiérarchisation des priorités. L'administration fiscale testera ainsi la possibilité d'entrer « en direct » en interaction avec les contribuables *via* l'Internet pour résoudre les problèmes.
- Système-expert (intelligence artificielle) devant permettre aux contribuables et aux agents de l'administration fiscale d'obtenir des réponses à la plupart des questions fiscales.

- Projet visant à installer des ordinateurs publics à écran tactile que les contribuables pourront utiliser pour préparer leurs déclarations électroniques. Ils seront guidés en cela par des messages s'affichant à l'écran.
- Préparation d'un sous-site permettant de signaler les principaux événements de la vie ayant une incidence fiscale : mariage, concubinage, contrat civil de vie commune, ou achat d'un logement.
- Passage d'un système de liquide/chèques au transfert électronique de fonds.
- Service de paiement par Internet.
- Versement électronique de fonds à l'administration fiscale.
- Paiement électronique des soldes restant dus.
- Traitement, par un distributeur du secteur privé, d'opérations de paiement par carte de crédit au téléphone. Après avoir rempli une déclaration électronique, par ordinateur (soit de son domicile, soit par l'intermédiaire d'un conseiller fiscal) ou par téléphone, le contribuable pourra verser le montant dû au moyen d'un appel gratuit.
- Création d'un site Internet d'aide au contribuable, et permettant son inscription dans le système de paiement électronique des taxes.

Des réponses manuelles à la messagerie vocale/courrier électronique

- Autoriser les conseillers fiscaux à résoudre les problèmes de leurs clients par courrier électronique.
- Centres d'appel offrant une assistance téléphonique gratuite 24 heures sur 24, 7 jours sur 7. Ce système répartit les appels lorsque les capacités le permettent.
- Ligne automatisée diffusant des renseignements fiscaux, avec des informations enregistrées sur 148 thèmes fiscaux, et information automatisée sur les remboursements.
- Page d'accueil d'une administration fiscale utilisée pour donner des informations et promouvoir des initiatives telles que le service au contribuable par courrier électronique, etc.
- Services de type « lettre d'information » offerts par courrier électronique, abordant des thèmes intéressant l'ensemble de l'administration fiscale et comportant une rubrique locale consacrée à des questions régionales.
- Communautés d'intérêts virtuelles destinées à des partenaires pour l'échange de renseignements, par exemple services destinés aux professionnels de la fiscalité. Ces services seront d'abord offerts sur CD-ROM et *via* l'Internet puis développés de manière à devenir de plus en plus interactifs, permettant l'échange électronique de renseignements et d'idées, avec un retour plus immédiat des informations et une amélioration des services.
- Système automatique de gestion du courrier électronique pour lire et acheminer les messages et répondre aux demandes qu'ils contiennent.
- Utilisation de serveurs de listes pour l'enregistrement automatique et la fourniture de formulaires, publications et bulletins électroniques aux clients inscrits.
- Base de lettres fiscales standard qui peuvent être consultées et personnalisées pour permettre aux contribuables d'apporter des réponses spécifiques à l'administration fiscale.

- Programme visant à permettre aux contribuables d'éditer un état de leurs comptes fiscaux aux guichets automatiques de banques (GAB).
- Programme d'envoi de nouvelles fiscales par courrier électronique.

Des mesures réactives aux mesures d'anticipation

- Coopération avec des acteurs du secteur privé (éditeurs de logiciels, cabinets comptables et leurs clients, etc.) pour étudier les utilisations d'Internet qui semblent encourageantes, les difficultés soulevées en termes d'administration de l'impôt, etc.
- Des sociétés d'édition de logiciels offrent gratuitement, ou pour un coût très faible, des services nationaux/locaux de préparation et de dépôt électronique des déclarations *via* l'Internet.
- Étude de protections supplémentaires en matière de sécurité et de respect de la vie privée pour aider à promouvoir l'utilisation de l'Internet.
- Constitution d'un comité de parties prenantes du secteur privé qui commenteront les initiatives futures.
- Création d'un site Internet interactif pour les adolescents.
- Programmes d'ouverture sur l'extérieur destinés à des publics ciblés.
- Résolution systémique des problèmes.
- Création d'un centre de formation en ligne : grâce à cette initiative, l'administration fiscale va améliorer les programmes de formation des contribuables, en particulier pour ceux qui paient des impôts pour la première fois et pour les lycéens de 13 à 18 ans qui étudient la fiscalité au lycée. Le centre de formation en ligne aborde de nombreux sujets, notamment les raisons pour lesquelles les personnes physiques paient des impôts, ou comment les contribuables peuvent s'acquitter de leurs obligations. Ce système se distingue en particulier par la possibilité de remplir des déclarations en ligne et des démonstrations sur la manière de remplir ces déclarations.
- Projets de sites Internet spécialement conçus pour les jeunes (animation, etc.) et pour les personnes âgées (grand format, etc.).
- Projet de centre d'affaires spécifiquement conçus pour les jeunes entreprises.

De la segmentation des services au service intégré/guichet unique

- Procédures de demande/d'enregistrement électroniques uniques pouvant servir pour plusieurs administrations.
- Installation de centres d'assistance aux entreprises. Service interactif offert *via* l'Internet comprenant notamment la création de portails comme moyen unique et intégré d'accéder à différents types de renseignements et de services administratifs. Présentation unique standardisée *via* l'Internet, assortie de procédures adéquates d'authentification pour accéder aux sites.
- Projet de constitution d'une infrastructure « e-business » commune à toutes les administrations afin de faciliter la tâche des contribuables qui pourront poser des questions, recevoir des réponses et envoyer des notifications à différentes administrations.
- Mise en place, au sein de l'administration fiscale, d'une entité chargée exclusivement de gérer et de superviser les programmes existants et futurs.

- Regroupement géographique des activités et remplacement des ordinateurs dépassés.
- Partenariats dans le secteur public.
- Collaboration entre l'administration fiscale et d'autres administrations nationales et avec les autorités fiscales locales pour réduire la charge administrative des employeurs : amélioration du service, établissement d'une base de données harmonisée sur les codes salariaux et élaboration d'un projet-pilote de guichet unique pour déposer les déclarations salariales nationales et locales.
- Tous les agents affectés au service au contribuable ont accès à un ordinateur central, d'où un service en guichet unique pour les contribuables. Des notes personnalisées et informations sur les contacts avec les contribuables peuvent être entrées.
- Collaboration entre les autorités centrales et locales pour fournir aux contribuables les services dont ils ont besoin.
- Constitution d'un registre unique d'informations sur les entreprises utilisable par toutes les administrations, accessible principalement par Internet.
- CD-ROM destiné aux petites entreprises : l'administration fiscale prendra un certain nombre d'initiatives touchant à autres administrations pour constituer un guichet unique, à commencer par un CD-ROM destiné aux entreprises nouvellement créées. Ce CD-ROM sera utile à toute personne qui démarre une entreprise et contiendra des informations provenant de diverses administrations.

Du contribuable au client

- Réduction d'impôt pour les déclarations transmises par Internet.
- Attitude « commerciale » dynamique de l'administration fiscale : recours à la publicité payante, élargissement du programme de manifestations, lancement d'une stratégie de placement de produits destinés aux entreprises.
- Incitations à la remise électronique des déclarations.
- Adopter un mode de fonctionnement s'inspirant davantage du secteur privé.
- Conclusion de partenariats avec le secteur privé.
- Permanence d'assistance les samedis.
- Programmes de volontariat.
- Programmes de défense des contribuables.
- Groupes de défense des citoyens.
- Journées spéciales consacrées à la résolution des problèmes.
- Proposer au contribuable de cocher une case sur sa déclaration autorisant l'administration fiscale à prendre directement contact avec la personne ayant préparé la déclaration en cas de questions éventuelles.
- Relever le seuil des acomptes sur impôts.
- Favoriser l'accès public à l'Internet dans les bibliothèques, écoles et lieux publics pour les contribuables ne disposant pas d'un accès à leur domicile.
- Programme de partenariat avec les entreprises : dans le cadre de ce programme, des CD-ROM contenant des produits proposés par l'administration fiscale sont remis aux grandes entreprises qui les placent sur leurs réseaux internes et offrent un accès

gratuit à leurs salariés. D'autres administrations nationales et locales peuvent adhérer à ce programme.

- Services proposés par les bibliothèques publiques et privées : actuellement, des CD-ROM de l'administration fiscale sont fournis aux bibliothèques publiques dans le cadre de ce programme. L'administration fiscale prévoit d'y adjoindre des services Internet et services de messagerie pour aider les bibliothécaires à diffuser l'information fiscale.
- Projet d'utilisation de sessions de discussion assistées et de mise en œuvre de techniques permettant l'envoi automatique d'informations pertinentes pour garantir que les clients qui utilisent/se connectent sur le site Internet peuvent bénéficier d'un service personnalisé.
- Disque contenant un programme fiscal destiné à être distribué au public pour calculer et estimer les revenus et impôts annuels.
- Projet de grande campagne fiscale en plusieurs langues visant certains « publics-cibles » qui sera diffusée sur différents supports : télévision, radio, disques, cassette vidéo, Internet, etc.

Appendice II

Synthèse des conclusions du Groupe technique consultatif sur la technologie

Le FGS n'a pas disposé de suffisamment de temps pour examiner ces conclusions dans le détail, mais il estime qu'elles constituent un excellent point de départ pour la prochaine phase des travaux.

Le GTC sur la technologie, avec le GTC sur les impôts sur la consommation et le Sous-groupe sur le commerce électronique du Groupe de travail n° 9, a entrepris un certain nombre de travaux pour examiner les conséquences techniques des différents modèles de recouvrement envisagés à propos des transactions commerciales électroniques transfrontières. Le présent appendice dresse une synthèse des conclusions auxquelles le GTC sur la technologie est parvenu à ce jour.

Conclusions du Groupe technique consultatif sur la technologie à propos des modèles de recouvrement des impôts sur la consommation

Le GTC sur la technologie considère que le modèle d'autoliquidation ne se prête pas aux transactions entre les entreprises et les consommateurs.

Les autres propositions, qui présentent des avantages à certains égards, ont aussi des faiblesses inhérentes. Par exemple, le modèle de l'enregistrement réussit bien à minimiser les coûts pour les administrations, mais les entreprises doivent faire face à de lourdes charges pour pouvoir identifier correctement la juridiction d'un consommateur de manière à prélever convenablement l'impôt sur la consommation. Les coûts entraînés par l'obligation potentielle de s'enregistrer et de respecter jusqu'à 120 systèmes fiscaux nationaux différents sont également rédhibitoires pour les entreprises. En fait, le modèle de l'enregistrement est considéré comme un frein au développement de l'activité électronique. Ce maillon faible du point de vue des entreprises est considéré comme un atout pour le modèle d'imposition et transfert.

Les travaux du GTC sur les processus ou les activités nécessaires pour calculer et collecter les impôts sur la consommation l'ont amené à concevoir un modèle hybride reprenant certains éléments des modèles de recouvrement, combinés de manière à aboutir à un modèle de recouvrement plus pratique. Les travaux de mise au point de ce modèle hybride nécessitent un approfondissement de l'analyse des différentes possibilités technologiques pour pouvoir appliquer avec succès chacun des six grands modules ou activités identifiés.

Proposition de travaux futurs

Les membres du GTC sur la technologie ont débattu de la direction que devaient prendre leurs travaux futurs. Selon eux, un certain nombre de facteurs devaient être pris en compte :

- Actuellement, les recettes fiscales générées par les téléchargements en ligne entre entreprises et consommateurs (B2C) sont faibles.
- La technologie sous sa forme et sa diffusion commerciale actuelle ne propose pas de méthode valable d'identification ou de vérification juridictionnelle pour ces téléchargements. Des technologies prometteuses ont été identifiées, qui devraient être diffusées à moyen terme.
- Il est nécessaire de continuer à travailler sur ces questions de manière prioritaire afin de mettre sur un pied d'égalité tous les acteurs des transactions transfrontières et de garantir qu'il sera possible de collecter des recettes lorsque ces échanges deviendront plus soutenus.
- L'accent doit être mis sur des solutions qui permettraient une discipline fiscale d'un bon rapport coût/efficacité. Les membres du GTC ont fermement mis en garde contre l'adoption de solutions qui ne permettent pas une vérification satisfaisante, qui sont extrêmement lourdes en termes de coût ou de complexité ou qui ne reposent pas sur des raisonnements commerciaux indépendants de collecte de renseignements.

Dans ce contexte et fort de l'expérience de ses participants, le GTC a estimé que les points suivants présentaient un potentiel et méritaient d'être approfondis :

- Examiner des solutions à court terme viables qui ne soient pas forcément des solutions « technologiques » en tant que telles (par exemple utilisation des bases de données internes des commerçants).
- Étudier de manière plus approfondie la numérotation IPv6 mondiale, avec examen du potentiel de liens géographiques qui seront inhérents aux numéros IPv6.
- Établir un catalogue des tiers prestataires de services fiscaux afin de dresser un état des lieux et de transmettre ces informations aux commerçants.
- Approfondir l'étude des certificats numériques et des modèles que les autorités fiscales pourraient utiliser.
- Questions liées à l'utilisation et l'acceptation des certificats numériques dans le contexte transfrontières ; rôle des pouvoirs publics et du secteur privé pour la fourniture de services d'enregistrement.
- Examen plus détaillé de l'impact des technologies sans fil et de la possibilité d'utiliser des réseaux à plus large bande.
- Assurer un suivi permanent visant à garantir que :
 - les orientations prises par l'OCDE sont conformes à l'évolution de la technologie et des modèles commerciaux ; et
 - les nouvelles technologies susceptibles de contribuer à résoudre les problèmes fiscaux soulevés par le commerce électronique seront identifiées.

Appendice III

Synthèse des recommandations du Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données

On trouvera ci-dessous les recommandations formulées par le Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données. Le FGS n'a pas disposé de suffisamment de temps pour examiner ces conclusions dans le détail, mais il estime qu'elles constituent un point de départ solide pour la prochaine étape des travaux. Il compte sur les gouvernements et les entreprises pour lui adresser leurs commentaires sur l'utilité et la faisabilité des propositions formulées par le GTC sur l'évaluation professionnelle des données.

Accès aux données

Les contrôleurs et les réviseurs comptables doivent continuer à suivre de près l'utilisation des techniques d'accès à distance afin d'inclure l'examen de l'accès à distance dans les normes ou supports de formation.

Afin de répondre aux préoccupations concernant la protection des données confidentielles, toutes les parties concernées, notamment les réviseurs et les dirigeants, devraient être formés aux pratiques exemplaires du commerce électronique et de la sécurité sur l'Internet, en particulier aux mécanismes permettant de minimiser les risques liés à l'accès à des données professionnelles.

Les entreprises devraient être incitées à utiliser des mécanismes prudentiels pour gérer les clés de chiffrement.

Contrôle interne

En ce qui concerne les petites et moyennes entreprises, les administrations fiscales devraient collaborer avec les concepteurs de logiciels pour encourager l'adjonction de mécanismes de contrôle interne qui pourraient être utilisés dans les transactions commerciales électroniques.

Les administrations fiscales devraient encourager le recours à de nouvelles technologies de garantie, par exemple le marquage temporel, au motif que leur adoption donne des garanties plus grandes sur l'intégrité des données lorsqu'elles sont utilisées en combinaison avec d'autres contrôles.

Les administrations fiscales devraient également s'allier aux concepteurs de logiciels pour les encourager à inclure, dans leurs produits, des technologies de marquage temporel.

Enfin, les administrations fiscales devraient encourager les entreprises à adopter de solides mesures d'authentification en utilisant des technologies telles que le standard PKI par exemple.

Vérification de la réalité des opérations

Dans les entreprises disposant de contrôles internes satisfaisants, les vérificateurs devraient envisager de se fier davantage à ces contrôles et de procéder à des contrôles moins « invasifs ».

Dans les entreprises où les contrôles internes sont médiocres, les vérificateurs devraient envisager le recours à des techniques de vérification assistée par ordinateur dans les cas où elles peuvent donner une assurance raisonnable à un coût réduit pour le client.

Normes et lignes directrices de vérification actuellement en vigueur

Les administrations fiscales devraient se tenir au courant de l'adoption de nouveaux standards émanant des organismes de normalisation, des pratiques exemplaires adoptées dans le secteur privé et des nouveaux protocoles.

Les administrations fiscales devraient communiquer chaque fois que nécessaire avec les organismes de normalisation et autres parties concernées.

Méthodes de vérification et formation des vérificateurs et réviseurs comptables

Les vérificateurs et réviseurs comptables travaillant dans un environnement de commerce électronique doivent recevoir la formation nécessaire afin de mieux comprendre cet environnement, d'utiliser les outils et techniques informatiques de vérification adéquats, y compris les techniques basées sur l'Internet, et de pouvoir procéder à des vérifications de systèmes.

Les vérificateurs et réviseurs comptables doivent être formés aux techniques de confirmation des données et comprendre quelles sont les garanties données par ces mécanismes dans le contexte d'une vérification. Ils doivent également savoir comment vérifier les mécanismes concernés.

L'OCDE devrait envisager de mener d'ici quelque temps une étude supplémentaire pour évaluer le niveau d'expérience du commerce électronique des vérificateurs et des réviseurs.

Données souhaitables

La liste des données dont il serait souhaitable de disposer pour la facturation devrait être fournie aux organes qui, à l'OCDE ou ailleurs, s'occupent des questions d'impôts sur la consommation pour les aider à poursuivre leurs travaux.

Cette liste devrait être publiée par l'OCDE sous la forme d'une note d'information ou note sur des pratiques exemplaires.

Cette liste devrait être affinée puis intégrée dans un protocole de fait tel que XML ou d'autres protocoles.

Les administrations fiscales devraient prendre contact avec les concepteurs de logiciels et les organismes de normalisation afin de s'assurer que la liste des données souhaitables sera prise en compte lors de la mise au point de systèmes ou normes approuvés.

Application de la notion d'établissement stable

4.1. Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'Article 5

Introduction

Cette section contient les modifications aux Commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE adoptées par le Comité des Affaires fiscales le 22 décembre 2000 sur la question de l'application de la définition actuelle de l'établissement stable dans le contexte du commerce électronique. Il fait suite à deux versions provisoires publiées pour commentaires par le Groupe de travail n° 1¹ en octobre 1999 et mars 2000.

Le Comité tient à remercier les personnes, les organisations et les pays non membres qui ont fait parvenir leurs commentaires sur les versions précédentes. Ces contributions ont aidé le Groupe de travail à élaborer les modifications aux Commentaires sur l'Article 5 incluses dans cette section. Les commentaires qu'il a reçus des pays non membres conduisent le Comité à penser que ces modifications reflètent des interprétations bénéficiant d'un large soutien à la fois dans les pays de l'OCDE et dans les pays non membres.

Les conclusions exprimées dans cette section ont été établies à l'issue d'une analyse exhaustive des diverses conditions associées à la présente définition de l'établissement stable dans la Convention, compte tenu des travaux réalisés ces dernières années par le Groupe de travail sur les établissements stables. Lors de la rédaction des modifications incluses dans cette section, le Groupe de travail a veillé à ce que son interprétation de ces conditions dans le contexte du commerce électronique reste entièrement compatible avec les vues de ses pays Membres sur l'application de ces conditions aux activités d'entreprise plus traditionnelles.

Le Comité tient à souligner que les modifications incorporées dans cette section ne concernent que la définition de l'établissement stable telle qu'elle figure actuellement à l'Article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Groupe technique consultatif (GTC) sur le suivi de l'application, dans le cadre du commerce

électronique, des règles conventionnelles existantes concernant l'imposition des bénéficiaires des entreprises a pour mandat général « d'examiner les modalités d'application, dans le cadre du commerce électronique, des règles conventionnelles existantes concernant l'imposition des bénéficiaires des entreprises et d'examiner des propositions de dispositions alternatives ». Le Comité attend l'avis du GTC sur la question plus importante de savoir si des modifications devraient être apportées à cette définition ou si le concept d'établissement stable devrait être abandonné. Les travaux de ce groupe aideront le Comité à décider s'il convient d'apporter des modifications au Modèle de convention fiscale pour traiter cette question de plus large portée.

Le Comité attend aussi l'avis de ce GTC et les conclusions du Groupe de travail n° 6 sur l'imposition des entreprises multinationales concernant la question de savoir quelle proportion des revenus devrait être imputée aux opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique dans des circonstances où il existerait un établissement stable.

Comme en témoigne cette section, le Comité est parvenu à un consensus sur les diverses questions concernant l'application de la définition actuelle de l'établissement stable dans le contexte du commerce électronique (sous réserve des deux opinions divergentes exposées ci-dessus). Ce consensus couvre des points importants, à savoir qu'un site Web ne peut pas en lui-même constituer un établissement stable, qu'un accord d'hébergement sur un site Web ne se traduit pas normalement par un établissement stable pour l'entreprise qui exerce des activités par l'intermédiaire de ce site Web et que, sauf circonstances très exceptionnelles, un FSI ne constitue pas un agent dépendant d'une autre entreprise et ne saurait donc constituer un établissement stable de cette entreprise. Toutefois, l'Espagne et le Portugal ne considèrent pas la présence physique comme une condition de l'existence d'un établissement stable dans le contexte du commerce électronique ; en conséquence, ces pays estiment aussi que dans certaines circonstances une entreprise exerçant une activité dans un État par l'intermédiaire d'un site Web peut être considérée comme ayant un établissement stable dans cet État. C'est pourquoi l'Espagne et le Portugal attendent les résultats des travaux du GTC sur le suivi de l'application, dans le cadre du commerce électronique, des règles conventionnelles existantes ayant trait à l'imposition des bénéficiaires des entreprises (voir ci-dessus) concernant la question de savoir si des modifications devraient être apportées à la définition d'établissement stable afin de tenir compte des particularités du commerce électronique.

Comme l'ont noté un certain nombre de commentateurs et de délégués, il est peu probable qu'un volume important de recettes fiscales dépende de la question de savoir si un équipement informatique sur un site donné constitue ou non un établissement stable. Dans nombre de cas, la capacité de déplacer l'équipement informatique sur un autre site réduirait les risques de voir des redevables

au titre d'opérations de commerce électronique être considérés comme ayant des établissements stables lorsque telle n'est pas leur intention. En outre, dans les circonstances où un contribuable souhaiterait voir des revenus imputés sur un pays où son équipement informatique est installé, il est possible d'y parvenir par le recours à une filiale même si aucun établissement stable n'est réputé exister. Toutefois, il est crucial que les contribuables et les autorités fiscales sachent où se situent les lignes de démarcation et que les contribuables ne soient pas mis en position d'avoir un établissement stable dans un pays sans savoir qu'ils y ont une présence commerciale (résultat qui peut être évité si l'on considère qu'un site Web ne peut pas en lui-même constituer un établissement stable).

Étant donné qu'une grande partie de la version diffusée en mars 2000 portait sur un point de vue minoritaire selon lequel une certaine intervention humaine est requise pour qu'un établissement stable existe, et comme beaucoup de commentateurs ont fait valoir qu'il en était ainsi, le Comité souhaite expliquer la position adoptée sur ce point, telle qu'elle apparaît dans les modifications ci-jointes.

La conclusion d'un examen plus approfondi de cette question est que l'intervention humaine n'est pas une condition de l'existence d'un établissement stable.

Il n'y a pas de référence spécifique à une intervention humaine au paragraphe 1 de l'Article 5, mais on a fait valoir que les Commentaires sur l'Article 5, en particulier aux paragraphes 2 et 10, impliquent la nécessité d'une intervention humaine pour qu'un établissement stable existe. Cependant, le Comité a conclu que les Commentaires ne valident pas ce point de vue.

Le passage pertinent du paragraphe 2 est le suivant :

« Cette définition comporte donc les critères suivants :

[...]

l'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires ; ce qui signifie habituellement que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe. »

Même si le commerce électronique se développe rapidement, cette proposition demeure exacte : en règle générale les entreprises qui ont des installations fixes d'affaires exercent leurs activités par l'intermédiaire du personnel. Toutefois, cela n'exclut pas, et n'entend pas exclure, qu'une entreprise puisse exercer au moins partiellement ses activités sans personnel.

La même remarque vaut pour le paragraphe 10. Selon le Comité, l'exemple donné dans ce paragraphe confirme clairement la conclusion selon laquelle aucune intervention humaine n'est nécessaire pour qu'un établissement stable existe. En outre, la première phrase (« l'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des

relations de salarié à employeur (personnel) ») reste une description exacte de la façon dont une entreprise opère mais, ici encore, cela n'exclut pas que les activités d'une entreprise puissent être exercées au moins partiellement sans personnel. Enfin, le Comité considère qu'un critère d'intervention humaine pourrait signifier que, en dehors du cadre du commerce électronique, les fonctions importantes et essentielles de l'entreprise pourraient être exercées par l'intermédiaire d'un équipement automatisé fixe installé de façon permanente sur un site donné sans qu'un établissement stable soit présumé exister, résultat qui serait contraire à l'objet de l'Article 5.

Les modifications des Commentaires sur l'Article 5 qui apparaissent ci-après indiquent clairement que, dans nombre de cas, la question de savoir si un équipement informatique installé sur un site donné constitue un établissement stable dépend elle-même du point de savoir si les fonctions exercées au moyen de cet équipement dépassent ou non le seuil des activités préparatoires ou auxiliaires, ce qui ne peut être déterminé que par une analyse cas par cas. Certains pays n'étaient pas en faveur d'un tel résultat et de l'incertitude qui peut en résulter. Ils ont estimé que, dans le cas des cybermarchands, il aurait mieux valu conclure simplement qu'un serveur ne peut en lui-même constituer un établissement stable. Toutefois, afin de parvenir à un consensus, la plupart de ces pays ont accepté le point de vue exprimé ci-dessus, en faisant observer qu'ils prendront en compte la nécessité d'établir une règle claire et sûre pour leur propre appréciation de ce que sont des activités préparatoires ou auxiliaires pour un cybermarchand. Pour sa part, le Royaume-Uni est d'avis que les serveurs, considérés en eux-mêmes ou associés à des sites Web, ne constituent en aucune circonstance des établissements stables de cybermarchands, et il entend formuler une observation à cet effet lorsque les Commentaires sur l'Article 5 seront modifiés.

Afin de montrer qu'il est possible que les fonctions exercées au moyen d'un équipement informatique puissent dépasser le cadre des activités préparatoires ou auxiliaires, un exemple a été inclus dans la dernière phase du paragraphe 42.9. Au cours du débat, on a fait observer que cet exemple n'a qu'une valeur indicative et ne saurait être considéré comme définissant le point auquel le seuil des activités préparatoires ou auxiliaires est franchi, nombre de pays estimant que ce pourrait être le cas même si quelques-unes seulement des fonctions décrites dans cet exemple étaient exercées au moyen de l'équipement en question.

Modifications des commentaires sur l'Article 5

Ajouter le titre et les paragraphes 42.1 à 42.10 suivants immédiatement après le paragraphe 42 des Commentaires sur l'Article 5.

« Commerce électronique »

42.1 La question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays peut constituer un établissement stable a donné lieu à quelques discussions. Cette question soulève un certain nombre de problèmes au regard des dispositions de l'article.

42.2 Même si un site où un équipement automatique est exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où il est situé (voir ci-après), une distinction doit être faite entre l'équipement informatique, qui pourrait être installé sur un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines circonstances, et les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci. A titre d'exemple, un site Web, qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a donc pas d'emplacement qui puisse constituer une « installation d'affaires » car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage » (voir paragraphe 2 ci-dessus) en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site Web. En revanche, le serveur sur lequel le site Web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette localisation peut donc constituer une « installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur.

42.3 La distinction entre un site Web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site Web. Par exemple, il est courant que le site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site Web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 4 ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site Web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier. En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site Web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site Web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site Web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est

situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

42.4 Un équipement informatique à un endroit donné ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Dans le cas d'un serveur, ce qui importe n'est pas la possibilité de le déplacer, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé. Pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens du paragraphe 1.

42.5 Une autre question est celle de savoir si l'activité d'une entreprise peut être considérée comme étant totalement ou partiellement exercée à un endroit où l'entreprise a un équipement tel qu'un serveur à sa disposition. La question de savoir si une entreprise exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cet équipement doit être examinée au cas par cas, en se demandant si l'on peut dire que, du fait de cet équipement, l'entreprise a à sa disposition une installation où des fonctions de cette entreprise sont exercées.

42.6 Lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique à un endroit particulier, il peut exister un établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement. La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités d'entreprise. Cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles.

42.7 Par ailleurs, aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsque les opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique situé à un endroit donné d'un pays se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par le paragraphe 4. La question de savoir si des activités particulières exercées à un tel endroit tombent sous le coup du paragraphe 4 demande à être examinée au cas par cas, compte tenu des diverses fonctions exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet équipement. On peut citer les exemples suivants d'activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

- Assurer un lien de communication – à l'instar d'une ligne téléphonique – entre fournisseurs et clients.
- Faire la publicité de biens ou services.
- Relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience.

- Collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise.
- Fournir des informations.

42.8 Toutefois, lorsque ces fonctions constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble, ou que d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, elles vont au-delà des activités visées au paragraphe 4, et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise (telle qu'elle est décrite aux paragraphes 42.2 à 42.6 ci-dessus), il existe un établissement stable.

42.9 La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. A titre d'exemple, certains fournisseurs de services sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites Web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des services à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « cybermarchand ») qui se consacre à la vente de produits *via* l'Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit donné n'est pas suffisant pour conclure que les activités exercées à cet endroit sont davantage que des activités préparatoires et auxiliaires. Dans pareil cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Si ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits *via* l'Internet (par exemple, l'endroit est utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site Web, lequel, comme c'est souvent le cas, est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels), le paragraphe 4 est applicable et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit (par exemple, si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

42.10 Une dernière question est celle de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites Web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible

d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites Web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites Web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats ou parce qu'ils constituent des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites Web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'Article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site Web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe. »

4.2. Questions relatives à la classification des paiements dans le cadre des conventions

Introduction

Le Groupe technique consultatif (GTC) sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique a été créé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE en janvier 1999, avec pour mandat général d' « examiner la définition des différents types de paiements effectués au titre du commerce électronique dans le cadre des conventions fiscales afin d'apporter les clarifications nécessaires aux Commentaires »².

Le GTC s'est réuni à quatre reprises, du 22 au 24 septembre 1999, les 17-18 février 2000, les 3-4 juillet 2000 et les 7-8 novembre 2000. Lors de ses deux premières réunions, il a défini un certain nombre de transactions de commerce électronique courantes et analysé les diverses questions de classification des revenus qui pourraient en découler. Le document consécutif, qui présentait la description de 26 catégories de transactions ainsi que l'analyse et les conclusions préliminaires du Groupe, a été publié pour commentaires le 24 mars 2000.

A sa réunion des 3-4 juillet, le GTC a poursuivi ses travaux sur la base des commentaires reçus. Il a pu ainsi réduire les divergences de vues entre ses membres, réviser sa liste de transactions et élaborer quelques conclusions générales sur les problèmes de classification des revenus. Ces réflexions ont abouti à un document publié pour commentaires le 1^{er} septembre 2000. Ce document décrivait les diverses questions de classification des revenus mises en évidence par le

Groupe et exposait ses vues à ce sujet ; il renfermait aussi une analyse révisée des diverses catégories de transactions courantes de commerce électronique définies dans le projet de rapport précédent.

Après une nouvelle analyse, et compte tenu des commentaires reçus, à sa dernière réunion le Groupe est parvenu à un consensus et a adopté la version finale de ce rapport au Groupe de travail.

La présente section s'articule comme suit :

- La sous-section ci-après comprend la recommandation générale que le GTC formule à l'intention du Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes (« Groupe de travail n° 1 »).
- La sous-section suivante, qui forme la partie principale du rapport, contient une description des diverses questions de classification conventionnelle identifiées par le Groupe, ainsi que les conclusions du Groupe sur la manière de traiter chacune d'elles et, le cas échéant, des propositions de modifications des Commentaires sur le Modèle de convention fiscale.
- L'appendice I à ce chapitre reproduit toutes les propositions de modifications des Commentaires sur le Modèle de convention fiscale qui figurent dans la partie principale du chapitre.
- L'appendice II est une version révisée du document diffusé pour la première fois le 24 mars, qui inclut désormais l'analyse par le Groupe de 28 catégories types de transactions de commerce électronique³.
- L'appendice III reproduit le mandat donné au Groupe par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE ainsi que la liste des participants à ses réunions.

Recommandations au Groupe de travail n° 1

Durant ses travaux, le Groupe a examiné les questions de classification qui concernent le Modèle de convention fiscale de l'OCDE dans sa version actuelle mais aussi quelques questions intéressant d'autres dispositions conventionnelles qui ne figurent pas dans le Modèle. Sa recommandation couvre les deux séries de questions.

Le GTC recommande au Groupe de travail n° 1 de publier un document précisant, compte tenu des principaux éléments de cette section, comment devraient être résolues les diverses questions de classification conventionnelle découlant du commerce électronique. Ce faisant, et vu que le GTC avait pour mandat d'examiner ces questions de classification « afin d'apporter les clarifications nécessaires aux Commentaires », le Groupe de travail est invité à prendre en compte les propositions de modification des Commentaires du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui sont exposées dans cette section (ces propositions sont également reproduites à l'appendice I à ce chapitre). Le Groupe de travail est également invité à prendre en compte les conclusions de cette section concernant diverses

dispositions qui ne font pas partie du Modèle de convention fiscale de l'OCDE mais qui figurent dans quelques conventions bilatérales.

Questions de classification conventionnelle découlant des transactions de commerce électronique

Cette section décrit les diverses questions de classification conventionnelle mises en évidence par le Groupe au cours de ses travaux et présente les vues du Groupe sur ces mêmes questions.

Tout au long de ses travaux, le Groupe a présumé que tous les paiements effectués lors des transactions de commerce électronique identifiées étaient reçus dans le cadre des activités d'une entreprise, alors que les payeurs eux-mêmes n'exerçaient pas nécessairement une activité d'entreprise. Il s'ensuit que tous ces paiements sont susceptibles d'entrer dans le champ de l'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui porte sur les bénéfices des entreprises. Toutefois, quelques paiements peuvent être exclus du champ de l'Article 7 en vertu du paragraphe 7 de l'Article 7, qui donne préséance à tout autre article renvoyant expressément au type spécifique de revenu concerné. C'est le cas de l'Article 12, qui porte sur les redevances. Se fondant sur son analyse, le Groupe estime qu'aucun des paiements qu'il a examinés ne tombe sous le coup de l'Article 21, qui traite des autres revenus.

Bénéfices des entreprises et redevances

La définition des redevances que donne, dans sa version actuelle, le paragraphe 2 de l'Article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est la suivante :

« Le "terme redevances" employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. »

Dans la Convention de 1977 sur la double imposition, cette définition incluait en plus « les paiements [...] au titre de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » et quelques conventions bilatérales s'appuient encore sur cette ancienne définition des redevances.

Cette section analyse les problèmes de classification soulevés par l'application éventuelle de différents éléments de ces deux définitions aux paiements effectués dans le cadre de transactions de commerce électronique. Elle étudie aussi les problèmes de classification découlant d'autres dispositions conventionnelles qui traitent de la prestation de services ou des rémunérations pour services techniques.

Bénéfices des entreprises et paiements effectués au titre de l'usage ou de la concession de l'usage d'un droit d'auteur

- Analyse et conclusions

Le Groupe a constaté que l'un des principaux problèmes de classification liés au commerce électronique est la distinction entre les bénéfices des entreprises et l'élément de la définition des « redevances » dans la convention qui fait référence aux paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur. Initialement, cette question avait suscité des divergences de vues au sein du Groupe (comme en témoignent les projets pour commentaires de mars et septembre 2000), mais de nouvelles discussions à la lumière des commentaires reçus ont permis au Groupe d'adopter à l'unanimité les conclusions ci-après. Elles s'accordent entièrement avec les vues que le Groupe a unanimement approuvées et qui sont exprimées aux paragraphes 14 à 14.2 des Commentaires sur l'Article 12 concernant les paiements au titre de logiciels.

Étant donné que la définition des redevances vise les « paiements au titre de » l'un quelconque des divers éléments énumérés dans cette définition, le Groupe a conclu que, dans une transaction donnée, la principale question à résoudre est celle de la contrepartie du paiement. Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des logiciels ou d'autres contenus numériques peuvent faire intervenir l'usage d'un droit d'auteur, par exemple si le contrat permet de faire une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si la contrepartie principale du paiement porte sur autre chose que l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur (par exemple l'acquisition d'autres types de droits contractuels, de données ou de services) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et utilisation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage du droit d'auteur ne doit pas être pris en compte dans la détermination de la nature du paiement aux fins de la convention. Tel est le cas, par exemple, d'une personne qui paie pour pouvoir télécharger et utiliser une copie d'un programme informatique. Tandis que le téléchargement électronique du logiciel peut ou non constituer un usage d'un droit d'auteur par l'utilisateur (et non par le fournisseur), en fonction du droit applicable en matière de droit d'auteur et des dispositions contractuelles, la principale contrepartie du paiement n'est pas cet usage éventuel d'un droit d'auteur.

Dans le cas de transactions qui autorisent le client à télécharger des produits numérisés (logiciels, images, sons, texte), le paiement est effectué pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique en vue de l'utilisation ou de la jouissance de l'acquéreur⁴. C'est ce qui constitue la contrepartie

essentielle du paiement. Dans la mesure où l'action de copier le produit numérique sur le disque dur du client ou sur un autre support d'archivage (à l'inclusion des transferts sur d'autres dispositifs de stockage, d'exécution ou d'affichage) constitue un exercice du droit d'auteur par le client en vertu du droit et des dispositions contractuelles applicables, il ne s'agit là que d'un élément accessoire du processus de saisie et de stockage du signal numérique. Cet élément accessoire n'intervient pas dans la classification car il ne correspond pas à la contrepartie essentielle du paiement (à savoir, acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances dans la convention.

- Modifications proposées des Commentaires

Le Groupe propose que les modifications suivantes soient apportées aux Commentaires sur l'Article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

Ajouter les paragraphes 17.1 à 17.4 ci-dessous immédiatement après le paragraphe 17 des Commentaires sur l'Article 12 :

17.1 Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numériques tels que des images, des sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la contrepartie du paiement.

17.2 Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si la contrepartie essentielle porte sur autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne doit pas être pris en compte dans la détermination de la nature du paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique pour l'utilisation

ou la jouissance de l'acquéreur. Il s'agit là de la contrepartie essentielle de la rémunération, qui ne correspond donc pas à des redevances mais relève de l'Article 7 ou de l'Article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client constitue un exercice d'un droit d'auteur par le client, il ne s'agit là que d'un élément accessoire du processus de saisie et de stockage du signal numérique. Cet élément accessoire ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à la contrepartie essentielle du paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

17.4 En revanche, lorsque la contrepartie essentielle du paiement est l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image protégée par un droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, la contrepartie essentielle du paiement est l'acquisition de droits d'usage du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique. »

Bénéfices des entreprises et rémunération du savoir-faire

- Analyse et conclusions

Les transactions de commerce électronique donnant lieu à des rémunérations au titre d'un savoir-faire (*know-how*) sont relativement rares, mais dans quelques cas il faut déterminer si le paiement est justifié par une prestation de services ou par la fourniture d'un savoir-faire (c'est-à-dire d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique).

Le Groupe a noté que le paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12 fait référence aux éléments clés suivants pour identifier les transactions correspondant à la fourniture d'un savoir-faire :

- L'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le « know-how » est l'ensemble non divulgué des

informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ».

- « Dans le contrat de know-how, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte ».
- Dans le contrat de know-how, « le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules "...” et n'en garantit pas le résultat ».
- La fourniture de know-how se distingue des contrats supposant des « prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie ».

Ce paragraphe présente également les exemples suivants de paiements qui ne doivent pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

- Rémunérations obtenues pour les services après-vente.
- Rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur.
- Rémunérations pour une pure assistance technique.
- Rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable.

Appliquant ces critères et ces exemples aux transactions de commerce électronique, le Groupe conclut que, par exemple, les consultations en ligne, les échanges avec des techniciens et la consultation d'une base de données de dépannage constituent incontestablement une prestation de services à la demande, et non une fourniture de savoir-faire.

Le Groupe reconnaît que la distinction entre des rémunérations pour prestation de services et pour fourniture de savoir-faire peut parfois poser des difficultés pratiques. Il considère que les critères suivants, énoncés dans une décision de l'Australian Tax Office, peuvent être utiles à cet égard :

- Dans un contrat de savoir-faire :
 - a) Un « produit » (c'est-à-dire un savoir, des informations, des techniques, des formules, des compétences, des procédés, des plans, etc.) préalablement créé ou mis au point, ou existant déjà, est transféré.
 - b) Le produit qui fait l'objet du contrat est transféré pour être utilisé par l'acheteur (c'est-à-dire qu'il lui est fourni).

- c) Sauf disposition stipulant que le vendeur se départ complètement de tout intérêt dans le produit à l'avenir, le vendeur conserve la propriété du produit. L'acheteur n'obtient que le droit d'utiliser le produit. Sous réserve des dispositions du contrat, le vendeur conserve le droit d'utiliser le produit pour son propre compte et de le transférer à d'autres.
- Par opposition, dans un contrat supposant une prestation de services :
 - d) Le cédant s'engage à fournir des services qui auront pour résultat la création, l'élaboration ou la formation d'un produit (qui peut ou non être du savoir-faire).
 - e) Au cours du travail de développement du produit, le cédant applique un savoir, une compétence et une expertise qui existent – il n'y a pas de transfert en tant que tel (c'est-à-dire de fourniture) de savoir-faire du cédant vers l'acheteur, mais uniquement l'utilisation par le cédant de son savoir pour son propre compte.
 - f) Le produit de ces services devient la propriété de l'acheteur, lequel peut en faire usage sans avoir à se procurer d'autres droits sur celui-ci. Toutefois, dans la majorité des cas, au cours de cette prestation de services le vendeur réalise également de manière accessoire un travail (plan, conception, spécification, compte rendu, etc.) contenant des connaissances, brevetables ou non, inconnues jusqu'alors de l'acheteur, et toujours soumises à droit d'auteur. Sauf accord contraire, le vendeur demeure propriétaire de ce droit d'auteur, et ni l'acheteur ni aucune autre personne n'est légalement habilité, sauf à obtenir l'autorisation préalable du vendeur, à utiliser le produit faisant l'objet du droit d'auteur à une autre fin que celle pour laquelle il a été prévu initialement. Même dans ce dernier cas, la nature du contrat n'est pas affectée : son objet reste la prestation d'un service.
 - Autre facteur très important : l'incidence des coûts, c'est-à-dire du niveau et de la nature des frais engagés par le vendeur :
 - g) Le plus souvent, lorsqu'il y a fourniture d'un savoir-faire existant déjà, le fournisseur n'a guère d'autre travail à effectuer que de copier des documents existants [...]. En revanche, un contrat de services suppose en général un niveau de dépenses beaucoup plus élevé.
 - h) Selon la nature des services, un contrat de services suppose que le vendeur encourt des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer ces services, etc.

- Tous ces facteurs mettent en évidence la caractéristique dominante du savoir-faire : il s'agit d'un actif et, en tant que tel, c'est un bien qui existe déjà et n'est pas créé dans le but d'honorer un contrat en particulier⁵.

Le Groupe estime également que l'extrait suivant des « dispositions relatives aux logiciels » (« software regulations ») publiées en 1998 par les services fiscaux des États-Unis et l'US Treasury au sujet de la classification des recettes provenant de transactions internationales liées aux logiciels, donne des critères utiles en matière de transactions de commerce électronique portant sur des logiciels informatiques, pour distinguer les paiements liés aux contrats de services de ceux qui relèvent de contrats de savoir-faire. Ce texte traite de la distinction entre la fourniture de services (pour le développement ou la modification de logiciels informatiques) et la fourniture de savoir-faire (en matière de techniques de programmation) dans les termes suivants :

« Prestation de service. » Pour déterminer si une transaction liée à un logiciel développé ou modifié récemment est considérée comme une prestation de services ou comme une autre des transactions décrites [ci-dessus], tous les éléments et toutes les conditions de la transaction doivent être pris en considération, y compris, le cas échéant, l'intention des parties (telle qu'elle ressort de leurs accords et de leurs actes) quant à savoir laquelle détient les droits d'auteur sur le logiciel et comment les risques de pertes sont répartis entre elles.

Fourniture de savoir-faire. La fourniture d'informations concernant un logiciel informatique ne sera considérée comme de la fourniture de savoir-faire... que si ces informations :

1. Portent sur des techniques de programmation informatique.
2. Sont soumises à des conditions, expressément prévues au contrat entre les parties, interdisant la divulgation non autorisée ; et
3. Sont considérées comme un bien soumis à la protection du secret commercial. »

Exemple...

- i) Exposé des faits. La société A, société anonyme des États-Unis, et la société I, société anonyme d'un État Z, conviennent qu'un développeur salarié de la société A se rendra dans le pays Z pour fournir du savoir-faire concernant certaines techniques non connues de la plupart des informaticiens, qui permettront à la société I de produire des logiciels plus efficacement. Ces techniques sont le fruit de l'expérience acquise par la société A en travaillant sur de nombreux projets de programmation informatique, et elles sont communiquées à la société I sous condition de

non-divulgarion. Ces informations constituent un bien soumis à la protection des secrets commerciaux.

- ii) Analyse. Cette transaction présente les caractéristiques du savoir-faire énoncées [ci-dessus]. Par conséquent, elle sera considérée comme de la fourniture de savoir-faire. »

- Modifications proposées des Commentaires

Le Groupe juge souhaitable que les Commentaires fournissent des indications plus détaillées, en fonction des critères et facteurs ci-dessus, sur la distinction à établir entre les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services. Il propose donc que les modifications suivantes soient apportées aux Commentaires sur l'Article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12 par les paragraphes 11 à 11.5 ci-après (les ajouts au texte existant du paragraphe 11 apparaissent en italiques gras) :

« 11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de « know-how ». Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du « know-how » qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions, donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le « know-how » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique.

11.1. Dans le contrat de know-how, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.

11.2. Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services, où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. **Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'Article 7.**

11.3. **La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour le know-how et les paiements pour la prestation de services, pose**

parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :

- *Les contrats pour la fourniture de know-how concernent des informations qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.*
- *Dans le cas de contrats pour la prestation de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger l'utilisation par ce fournisseur de connaissances, d'une compétence ou d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ces connaissances, de cette compétence ou de cette expertise spécifiques.*
- *Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de know-how, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. A titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.*
- *Dans le cas particulier d'un contrat entraînant la fourniture, par le cédant, d'informations concernant une programmation informatique, en règle générale le paiement ne sera considéré comme la rémunération d'informations constituant du know-how que lorsqu'il est effectué en vue d'acquérir des informations constituant les idées et principes à la base du programme, notamment la logique, les algorithmes ou les langages techniques de programmation, lorsque ces informations sont fournies sous réserve que le client ne les divulgue pas sans autorisation et lorsqu'elles sont soumises aux dispositions applicables en matière de protection du secret commercial.*

11.4. *Les exemples suivants décrivent quelques paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de know-how, mais à la fourniture de services :*

- *Rémunérations obtenues pour des services après-vente.*
- *Rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur.*
- *Rémunérations pour une pure assistance technique.*
- *Rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable.*

- **Rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage.**

11.5. Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un savoir-faire et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise, par lequel le cédant (*franchiseur*) communique au concessionnaire (*franchisé*) ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale. [*Des modifications proposées à cette dernière phrase sont examinées ci-après.*]

Bénéfices des entreprises et rémunérations au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique

- Analyse et conclusions

Ainsi qu'on l'a déjà noté, dans plusieurs conventions bilatérales figure une définition des redevances qui couvre les « rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », même si ces mentions ont été supprimées de la définition des redevances dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE⁶.

Produits numériques

Le Groupe a étudié quelques transactions pour lesquelles on pouvait se demander si les termes « rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » incluaient les paiements pour l'utilisation de produits numériques à durée de vie limitée (par exemple, la catégorie 5, traitant des logiciels à durée de vie limitée et autres licences sur des produits numériques).

Tous les membres du Groupe sont convenus que les rémunérations pour l'usage de ces produits numériques ne peuvent être assimilées à des paiements

« pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », et ce pour au moins une des raisons suivantes :

- Un produit numérique ne peut être assimilé à un « équipement », soit parce le terme « équipement » ne peut s'appliquer qu'à un produit matériel et non à un produit numérique. (même si le produit numérique est fourni sur un support physique, l'objet de la transaction reste l'acquisition du droit d'utiliser le contenu numérique, et non du droit d'utiliser le support physique), soit parce que le mot « équipement », dans le contexte de la définition des redevances, s'applique à un bien conçu pour être un accessoire dans un processus industriel, commercial ou scientifique, et ne peut donc pas s'appliquer à un bien comme un disque compact de musique ou de vidéo, qui est utilisé par et pour lui-même.
- Un tel produit ne saurait être qualifié de produit « industriel, commercial ou scientifique », du moins s'il est fourni à un consommateur privé. Compte tenu de la nature du produit et de la finalité de son acquisition par l'utilisateur, quelques membres estiment qu'un bien tel qu'un jeu, de la musique ou une vidéocassette ne peut être considéré comme un produit « industriel, commercial ou scientifique ».
- Les paiements intervenant dans ce type de transaction ne peuvent être considérés comme étant « pour l'usage ou la concession de l'usage » du produit acheté car ces termes ne peuvent s'appliquer à un paiement effectué pour acquérir définitivement un bien prévu pour avoir une durée de vie utile brève, ce qui est le cas de la plupart de ces produits (par exemple un jeu vidéo sur cédérom qui est programmé pour devenir inutilisable passé un certain laps de temps).

Équipement informatique

Le Groupe a également étudié quelques transactions dans lesquelles on peut considérer qu'un équipement informatique physique (matériel) est utilisé par un client de telle manière que le paiement relatif soit caractérisé comme une rémunération « pour l'usage, ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » (voir catégories 7, 8, 9, 11 et 13 à l'appendice II de ce chapitre).

Le Groupe a examiné les différents éléments pris en compte pour distinguer les contrats de location des contrats de services aux fins de l'Article 7701(e) du Code fiscal des États-Unis et estimé que ces éléments constituent une base utile pour déterminer si une rémunération doit être considérée comme étant « pour l'usage, ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou

scientifique ». Ces facteurs, adaptés pour s'appliquer aux transactions examinées, dénotent une location plutôt qu'une fourniture de services :

- a) Le client est physiquement en possession du bien.
- b) Le bien est sous le contrôle du client.
- c) Le client détient sur le bien un droit économique ou possessoire substantiel.
- d) Le fournisseur ne supporte pas le risque de voir ses revenus notablement diminués ou ses dépenses notablement accrues en cas de non-exécution du contrat.
- e) Le fournisseur n'utilise pas le bien pendant la même période pour fournir des services substantiels à une entité sans rapport avec le bénéficiaire du service.
- f) Enfin, la rémunération totale n'est pas considérablement supérieure à la valeur locative de l'équipement informatique pour la période couverte par le contrat.

Il s'agit d'une liste non exhaustive d'éléments, et certains d'entre eux peuvent être sans objet dans quelques cas particuliers. Pour déterminer si l'accord est un contrat de service ou une location, il faut prendre en considération tous les éléments pertinents qui influent sur la nature de la transaction.

Appliquant ces éléments aux transactions des fournisseurs de services applicatifs, le Groupe a conclu qu'en règle générale, ces activités donnent lieu à une rémunération pour prestation de services, plutôt qu'à des loyers. Dans une transaction-type, le fournisseur de services utilise le logiciel pour fournir des services à des clients, assure la maintenance du logiciel, possède l'équipement sur lequel fonctionne le logiciel et en assure la maintenance, offre à de nombreux clients l'accès au même équipement, et a toute latitude pour mettre à jour le logiciel ou le remplacer. Le client n'est pas en possession du logiciel ni du matériel et ne le contrôle pas, il peut utiliser le logiciel en même temps que d'autres clients, et le paiement qui lui est demandé peut être lié au volume des transactions traitées au moyen du logiciel.

De même, les transactions liées à l'entreposage de données doivent être considérées comme des transactions de services. Le vendeur utilise un équipement informatique pour fournir à ses clients des services d'entreposage de données, il possède les équipements sur lesquels sont stockées les données et en assure l'entretien, il utilise le même équipement pour de nombreux clients, et il a toute latitude pour supprimer ou remplacer les équipements comme il le souhaite. Le client ne détient pas l'équipement et ne le contrôle pas, et plusieurs clients peuvent utiliser le même équipement en même temps.

Prestation de services

- Analyse et conclusions

Tandis que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE ne traite pas séparément les rémunérations pour prestation de services, la distinction entre ces rémunérations et les paiements justifiés par l'acquisition d'un bien est importante dans certaines conventions bilatérales, ainsi qu'aux fins de certains droits fiscaux nationaux. Le Groupe a donc estimé utile d'examiner la distinction entre la prestation de services et l'acquisition d'un bien, la sous-section précédente traitant déjà précisément de la distinction entre la location d'un bien et la prestation de services.

La distinction fondamentale entre, d'une part, une transaction aboutissant à l'acquisition d'un bien et, d'autre part, une transaction de services tient au fait que, selon le cas, la contrepartie du paiement est ou non l'acquisition d'un bien auprès du fournisseur. A cet égard, une transaction aboutissant à l'acquisition d'un bien devrait s'entendre à l'inclusion d'une transaction dans laquelle un produit numérique (copie de données électroniques, logiciel, musique ou images vidéo numérisées, et autres formes d'informations et de contenus numériques), qu'il soit fourni sur un support physique ou sous la forme d'un signal numérique, est acquis par un client.

En règle générale, si le client est propriétaire du bien après la transaction, mais que le bien n'a pas été acquis auprès du fournisseur, alors la transaction doit être considérée comme une prestation de services. Par exemple, si une partie demande à l'autre de produire un bien dont la première sera propriétaire dès le moment de sa création, la première partie n'a pas acheté de bien à la seconde et la transaction doit être considérée comme une prestation de services.

Le Groupe a reconnu que, même si une partie achète un bien à une autre partie, la transaction doit malgré tout être considérée comme une prestation de services, dans la mesure où la finalité principale de la transaction est la prestation de services, l'acquisition du bien n'étant qu'accessoire. C'est le cas, par exemple, si le bien lui-même a une faible valeur intrinsèque et que le fournisseur crée de la valeur en usant de ses talents et de ses compétences spécifiques pour produire un résultat unique pour l'acquéreur. La consultation en ligne ou d'autres services professionnels constituent des exemples de transactions de commerce électronique qui donnent généralement lieu à des paiements en rémunération de services. Dans ces transactions, le client n'acquiert en général aucune forme de bien auprès de l'autre partie. Si le client acquiert effectivement un bien, par exemple un compte rendu, il est probable que celui-ci a été créé spécialement pour ce client et on peut considérer qu'il est la propriété du client dès sa création. En revanche, si le client acquiert un compte rendu ou un autre bien de valeur qui n'a

pas été créé spécialement pour lui, le paiement correspondant est assimilable au produit de la vente d'un bien. Par exemple, la vente à plusieurs clients d'une même étude financière ou d'une même information à forte valeur ajoutée doit être considérée comme la vente d'un bien, et non comme une prestation de services. Même si le client a obtenu le document par voie électronique en le téléchargeant depuis une base de données tenue sur le serveur du vendeur, la justification principale reste l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique pour l'utilisation ou la jouissance de l'acquéreur, et non l'obtention d'un service.

Rémunérations pour services techniques

- Analyse et conclusions

Le Groupe a examiné la question du traitement des différents paiements liés au commerce électronique dans le cadre des dispositions figurant dans certaines conventions autorisant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ».

Ces dispositions, dont la formulation exacte peut varier, comprennent généralement la définition suivante :

« Le terme de "rémunérations pour services techniques" tel qu'il est utilisé dans cet article désigne des versements effectués au profit de toute personne autre qu'un employé de la personne qui effectue ces versements, en contrepartie de tout service de nature technique, de gestion ou de conseil ».

D'autres formulations des dispositions relatives aux rémunérations pour services techniques limitent normalement l'application de ces dispositions à quelques catégories de services susceptibles d'entrer dans le champ de la définition ci-dessus⁷. Le Groupe a donc décidé de restreindre son analyse à cette définition afin de préciser les limites de l'application de ces dispositifs. Ce faisant, le Groupe a examiné séparément les trois catégories différentes de services mentionnées, à savoir les services de nature technique, les services de gestion et les services de conseil.

Services de nature technique

Selon le Groupe, des services ont une nature technique lorsque des compétences ou savoirs spécifiques liés à un domaine technique sont nécessaires pour assurer la prestation. Tandis que les techniques relatives à la science appliquée ou à la connaissance d'un métier correspondent généralement à ces compétences ou savoirs spécifiques, ce n'est pas le cas de la fourniture d'un savoir acquis dans des domaines tels que les lettres ou les sciences humaines. Ainsi, les services d'ingénierie ont une nature technique, mais pas les services d'un psychologue.

Le fait que la technologie est utilisée pour fournir un service n'indique pas si ce service a une nature technique. De même, la fourniture d'un service par des moyens technologiques ne rend pas ce service technique pour autant. Ce facteur est particulièrement important dans le commerce électronique, car la technologie de l'Internet est souvent utilisée pour fournir des services qui ne sont pas par eux-mêmes techniques (par exemple pour offrir des services en ligne de jeux de hasard sur l'Internet).

A cet égard, il est crucial de déterminer à quel stade la compétence ou le savoir spécifique est utilisé. Une compétence ou un savoir spécifique peut être utilisé pour développer ou créer des intrants destinés à une entreprise de services. Toutefois, la redevance au titre de la prestation de services n'est pas une redevance technique, à moins qu'une compétence ou un savoir spécifique ne soit requis au moment précis où le service est fourni au client. Par exemple, une compétence ou un savoir spécifique est nécessaire pour développer le logiciel et les données utilisés dans un jeu informatique, qui seront ultérieurement utilisés pour l'exercice d'une activité consistant à autoriser des consommateurs à pratiquer ce jeu à titre payant sur l'Internet. De même, on met en œuvre une compétence ou un savoir spécifique pour créer une base de données de dépannage payante que les clients consulteront sur l'Internet. Dans ces exemples, toutefois, la compétence et le savoir spécifiques en question ne sont pas utilisés au moment de la prestation du service pour lequel la redevance est acquittée, à savoir permettre aux consommateurs de pratiquer le jeu sur ordinateur ou de consulter la base de données de dépannage.

De nombreuses catégories de transactions de commerce électronique impliquent également l'utilisation de données et de logiciels ou l'accès à ces données et logiciels (voir par exemple les catégories 7, 8, 9, 11, 13, 15, 16, 20 et 21 à l'appendice II de ce chapitre). La mise à disposition, à titre payant, de ces données et logiciels, ou de la fonctionnalité de ces données et logiciels, n'est toutefois pas un service de nature technique. Le fait que le développement des données et logiciels nécessaires puisse lui-même exiger des compétences techniques substantielles est sans importance car le service fourni au client n'est pas le développement de ces données et logiciels (qui peut être assuré par quelqu'un d'autre que le fournisseur) mais la mise à disposition de ce client des données et logiciels. A titre d'exemple, la simple fourniture d'un accès à une base de données de dépannage n'exige rien d'autre que la mise à disposition de cette base de données et du logiciel nécessaire pour la consulter. Un paiement lié à la fourniture de cet accès n'est donc pas lié à un service de nature technique.

Services de gestion

Le Groupe estime que les services à caractère de gestion sont des services rendus dans l'exercice de fonctions de gestion. Le Groupe n'a pas tenté de donner

une définition de la gestion à cet effet mais il a noté que ce terme devrait être pris dans son sens commercial normal. Ainsi, il vise les fonctions liées à la manière dont une activité est conduite par opposition aux fonctions intervenant dans l'exercice de cette activité. Pour prendre un exemple, si les fonctions de recrutement et de formation d'agents commerciaux sont liées à la gestion, les fonctions exercées par ces mêmes agents (c'est-à-dire la vente) ne le sont pas.

Les commentaires des paragraphes ci-dessus sont également pertinents pour distinguer les services de gestion de la mise à disposition, à titre payant, de données et logiciels (même liés à la gestion) ou de la fonctionnalité de ces données et logiciels. Le fait que ces données et logiciels pourraient être utilisés par le client pour l'exercice de fonctions de gestion ou que le développement des données et logiciels nécessaires, et la gestion de l'activité consistant à les fournir à la clientèle, pourraient eux-mêmes exiger une expertise de gestion substantielle, est sans importance car le service fourni au client ne consiste ni à gérer les affaires du client, ni à gérer les affaires du fournisseur, ni à développer ces données et logiciels (ce qui peut être réalisé par quelqu'un d'autre que le fournisseur), mais à mettre ces données et logiciels à disposition de ce client. La simple fourniture d'un accès à ces données et logiciels n'exige pas autre chose que la mise à disposition de la base de données et des logiciels nécessaires. Une rémunération liée à la fourniture de cet accès n'est donc pas liée à un service à caractère de gestion.

Services de conseil

Selon le Groupe, les « services de conseil » sont des services qui consistent en la fourniture de conseils par une personne, par exemple un professionnel, qui possède des qualifications spécifiques à cet effet. Il a été reconnu que ce type de services chevauche les catégories des services de nature technique et de gestion, dans la mesure où ceux-ci sont susceptibles d'être fournis par un consultant.

Paievements mixtes

- Analyse et conclusions

Le Groupe a identifié un certain nombre de transactions de commerce électronique dans lesquelles la contrepartie du paiement se compose d'éléments de nature différente (par exemple les transactions de maintenance logicielle décrites sous la catégorie 12). Il a noté que les principes applicables aux contrats mixtes sont énoncés au paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12.

Toutefois, le Groupe a également souligné que la dernière phrase du paragraphe dispose qu'il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale » si « les autres prestations [...] n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable ». Le Groupe considère qu'il

serait plus pratique, et plus conforme aux conclusions énoncées dans les modifications des Commentaires sur l'Article 12 récemment approuvées, de prévoir que, dans de telles circonstances, le régime applicable à l'élément principal de la transaction est généralement appliqué à l'ensemble de la transaction.

Quelques membres du Groupe ont estimé qu'il faudrait étendre cette règle à la plupart des transactions de commerce électronique, et affecter à la totalité du paiement la même classification que celle de son élément prédominant. Ils ont noté que, si du point de vue commercial la transaction est considérée comme une opération unique, exiger de décomposer le paiement correspondant serait imposer un fardeau excessif aux contribuables, surtout pour les transactions de consommation qui portent sur des sommes relativement faibles. Le Groupe a sollicité des commentaires sur ce point, mais n'en a pas reçu. En conclusion, seule la modification proposée au paragraphe précédent devrait être recommandée par le Groupe.

- Propositions de modifications des Commentaires

Le Groupe propose que les modifications suivantes soient apportées aux Commentaires sur l'Article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

Remplacer la dernière phrase du paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12 par la phrase suivante (les modifications par rapport au texte existant sont dénotées par des suppressions ou des italiques gras).

« Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, **alors le régime applicable à la prestation principale devrait généralement être appliqué à la totalité de la rémunération.** » ~~il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale.~~

4.3. Imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique (Un document de travail du Groupe technique consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises⁸)

Avant-propos

Jusqu'à présent, beaucoup d'attention a été accordée à la question de savoir dans quelles circonstances les activités du commerce électronique, plus spécialement l'exploitation d'un serveur au sein d'une juridiction particulière, conduisent à la reconnaissance de l'existence d'un établissement stable au sein de ladite juridiction (problème du seuil) aux termes de l'Article 5 du Modèle de convention

fiscale de l'OCDE sur les types d'opérations devant être soumis à imposition. En effet, le Comité des affaires fiscales a récemment publié un rapport exposant les modifications devant être apportées aux commentaires relatifs à l'Article 5 en vue de clarifier l'application des dispositions de cet article s'agissant des sites Web et des serveurs. Cette clarification sera incluse dans la prochaine mise à jour du Modèle de convention fiscale.

Maintenant que la question du seuil a été réglée, au moins en ce qui concerne l'application des règles juridiques existantes, l'attention se tourne naturellement vers l'imputation des bénéfices aux activités du commerce électronique qui ont dépassé le seuil prévu à l'Article 5, ce qui conduit à déclarer l'existence d'un établissement stable. La répartition des droits d'imposition entre la juridiction dont relève l'entreprise et celle de l'établissement stable est déterminée conformément à l'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le présent document de travail constitue une première tentative d'examen de l'interprétation et de l'application de l'Article 7 à un établissement stable exerçant des activités de vente au consommateur final dans le cadre du commerce de détail électronique (« e-tailing »).

Le présent document a été élaboré par le Groupe technique consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises (« GTC sur les bénéfices des entreprises »). Ce groupe a été créé en vue d'accompagner la mise en œuvre des conditions-cadres d'Ottawa avec mission d'examiner comment les réglementations fiscales actuelles sur l'imposition des bénéfices des entreprises s'appliquent dans le contexte du commerce électronique et de proposer éventuellement d'autres règles. Il s'agit seulement d'un document de travail qui ne reflète pas l'existence d'un consensus des gouvernementales ou des entreprises membres du GTC sur les bénéfices des entreprises. Cependant, l'objectif poursuivi par la publication de ce document de travail est de stimuler le débat sur la question de l'imputation des bénéfices à un établissement stable dans le contexte du commerce électronique. Il devrait s'inscrire dans le processus d'élaboration d'un consensus au niveau international sur l'interprétation et l'application de l'Article 7 au sein du monde des affaires, des gouvernements Membres et non membres de l'OCDE.

Les commentaires sur cette étude sont les bienvenus, et vivement souhaités. Les parties du document où les remarques seraient plus particulièrement appréciées sont soulignées dans le texte. Les commentaires peuvent être adressées sur le site EDG public <http://appli1.oecd.org/daf/taxandel.nsf>, ou pour s'enregistrer comme membre de l'EDG : http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_rego.htm ou transmis par courrier électronique à Jeffrey Owens, chef de la Division des affaires fiscales (daffa.contact@oecd.org) avec copie à John Neighbour, chef de l'unité d'étude sur les transactions financières et l'évaluation des prix de transfert (john.neighbour@oecd.org).

Résumé

La présente étude, émanant du Groupe technique consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises fournit une analyse détaillée des problèmes de prix de transfert liés à l'imputation de bénéfices à un établissement stable réalisant des activités de commerce électronique de détail, dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité de distribution au consommateur final de produits de divertissement. L'étude présente un panorama général des règles aujourd'hui en vigueur en matière d'imputation des bénéfices à un établissement stable aux termes de l'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Elle se réfère par ailleurs aux travaux en cours dans ce domaine au Comité des affaires fiscales, qui tente d'établir une interprétation commune de l'Article 7 qui soit en conformité avec le principe de pleine concurrence figurant dans les Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert. L'étude évoque également certaines des questions soulevées dans le cadre de cet examen dans le *Rapport de référence sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables*⁹ publié le 8 février 2001 par le Comité des affaires fiscales (CFA). Ce dernier document traite des questions relatives à l'imputation des bénéfices aux établissements stables en général et ne se limite pas au secteur du commerce électronique (« Rapport de référence du CFA »).

Cette étude illustre les différents niveaux d'analyse qui sont requis pour imputer les bénéfices à un établissement stable, grâce à l'exemple d'une entreprise distribuant des produits sur Internet par l'intermédiaire d'un site hébergé sur un serveur implanté dans un établissement stable dans un autre pays. Quatre variantes différentes de l'exemple sont développées et analysées. La première variante est le cas extrême d'un ordinateur serveur indépendant programmé pour exécuter des fonctions automatiques (en particulier le traitement en ligne des transactions et la transmission de produits numériques) sans la présence de personnel dans l'établissement stable. La seconde variante examine le cas de serveurs multiples exécutant des tâches identiques. La troisième variante postule la présence de personnel au sein de l'établissement stable pour fournir des services en ligne et s'occuper de la maintenance du serveur. La dernière variante part de l'hypothèse selon laquelle le développement des applications informatiques et des logiciels en fonction dans l'établissement stable a été entièrement effectué au sein de celui-ci.

L'étude présente une analyse du résultat probable de l'application du principe de pleine concurrence dans les quatre exemples et identifie certaines questions liées à l'interprétation actuelle de l'Article 7 susceptibles d'empêcher, dans certaines circonstances, une imputation de bénéfices à l'établissement stable qui soit parfaitement cohérente avec le principe de pleine concurrence. Ces questions sont développées de façon plus approfondie dans le *Rapport de référence* du CFA.

En résumé, on constate que, en vertu du principe de pleine concurrence, le montant de bénéfices à imputer à l'établissement stable sera lié à la nature des activités qu'il exerce (en prenant en compte les actifs employés et les risques supportés). Étant donné l'importance des actifs incorporels dans les profits tirés des activités de commerce électronique, il est également essentiel de déterminer quelle division de l'entreprise est économiquement « propriétaire » ou a créé les actifs incorporels utilisés par l'établissement stable. Dans le contexte de l'ordinateur-serveur indépendant (et la variante serveurs multiples), une analyse fonctionnelle et factuelle va probablement montrer que l'établissement stable exerce seulement des fonctions de routine et est dépendant des autres divisions de l'entreprise pour les actifs incorporels nécessaires à la plupart, sinon à l'ensemble de ces activités. Par conséquent, il est peu probable que les activités de l'établissement stable puissent donner droit à l'imputation d'une part substantielle des bénéfices découlant des activités de distribution de l'entreprise exercées par l'intermédiaire du serveur. De plus, on est porté à penser que la nature de ce type d'établissement stable-serveur, particulièrement son absence de personnel, signifie probablement que les activités exercées par le serveur le sont en vertu d'un accord de « contrat de prestation de services » qui laisse tous les actifs et risques importants au siège central et affecte à l'établissement stable les bénéfices associés à l'exploitation physique de l'ordinateur-serveur. Selon une autre interprétation de l'accord, en vertu de laquelle on considère qu'il existe un établissement stable au lieu d'un « fournisseur de services indépendant », la conclusion serait identique, étant donné le besoin pour l'établissement stable de pouvoir distinguer, en calculant ses bénéfices, la valeur de pleine concurrence des actifs corporels et incorporels qu'il utilise et qui lui ont été apportés par les autres divisions de l'entreprise.

Quand du personnel est présent au sein de l'établissement stable pour assurer la maintenance et les fonctions de services en ligne, la part de bénéfices attribuable à l'établissement stable serait à la mesure de ce que des fournisseurs de services indépendants s'attendraient à percevoir dans une situation identique. Finalement, la dernière variante (développement en interne du serveur et du site Web) se traduit probablement par l'imputation d'une part plus substantielle des bénéfices en faveur de l'établissement stable, dans la mesure où il assume suffisamment de risques de développement pour être considéré comme le propriétaire économique des actifs incorporels liés à l'exploitation du serveur et du site Web et, de ce fait, peut légitimement réclamer les bénéfices associés à l'exploitation de ces actifs.

La présente étude se limite à l'analyse d'une situation de vente au consommateur final dans le cadre du commerce électronique de détail. Les implications pour l'Article 7 des questions de prix de transfert soulevées par d'autres types d'activités pourraient nécessiter des analyses complémentaires. L'étude s'est

également limitée à une analyse des questions de prix de transfert et ne traite pas des problèmes de conformité à la législation ou autres aspects administratifs. Enfin, cette étude est destinée à présenter une analyse technique des règles actuelles en vertu du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et ne fournit pas une évaluation de l'efficacité et du caractère adéquat des réglementations. Ces questions sont en cours d'examen par le GTC sur les bénéfices des entreprises.

Les commentaires sont les bienvenus sur l'analyse contenue dans ce document et sur les domaines où des travaux complémentaires pourraient être engagés par le GTC. (On se reportera à l'avant-propos pour de plus amples détails sur la procédure de transmission de commentaires.)

Introduction

Le but de cette étude est d'examiner les questions relatives à l'imputation de bénéfices à un établissement stable opérant dans le domaine du commerce électronique. En particulier, l'étude fournit une analyse détaillée des étapes nécessaires pour déterminer l'imputation, conformément au principe de pleine concurrence, de bénéfices à un établissement stable dont l'existence serait considérée, en vertu de l'Article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE¹⁰, comme un produit de l'utilisation par une entreprise d'un ordinateur-serveur indépendant dans une juridiction étrangère et réalisant des transactions au détail en ligne. L'hypothèse selon laquelle l'exploitation d'un ordinateur-serveur par une entreprise dans un pays donné peut se traduire par l'existence d'un établissement stable dans ce pays repose sur les conclusions du Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes, et en particulier sur les additifs récemment publiés que celui-ci a proposé d'apporter aux Commentaires sur le Modèle de convention fiscale. Le champ couvert par cette étude est limité à une interprétation technique et à une mise en application du principe de pleine concurrence au cas d'un établissement stable. La question plus vaste portant sur le point de savoir si les stipulations actuelles du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant l'imposition des établissements stables sont les plus appropriées pour traiter des questions relatives au développement du commerce électronique n'est pas étudiée dans cette note et constitue un autre élément du programme de travail du GTC sur les bénéfices des entreprises.

Le point de départ de l'analyse contenue dans cette étude est le Commentaire actuellement proposé de l'article relatif aux bénéfices des entreprises (Article 7) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Toutefois, l'analyse prend également en compte les résultats préliminaires d'un examen actuellement en cours au sein du Comité des affaires fiscales (CFA), dont l'objectif est de tester et de développer une interprétation de l'Article 7 qui soit plus cohérente avec l'interprétation du principe de pleine concurrence figurant dans l'article sur les

entreprises associées (Article 9) et qui prene également compte l'évolution importante contenue dans la révision de 1995 du Manuel sur l'évaluation des prix de transfert¹¹. Les résultats préliminaires de l'examen, effectué sur la base d'une « hypothèse de travail » ne liant pas les pays Membres de l'OCDE, peuvent être trouvés dans le Rapport de référence sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables, publié par le CFA le 8 février 2001. Ce document (« Rapport de référence ») examine les questions relatives à l'imputation de bénéfices à un établissement stable en général et n'est pas limité à ceux relevant du secteur du commerce électronique.

La section suivante met en lumière les principes pertinents pour l'imputation de bénéfices aux établissements stables en général. La troisième partie commence avec un exemple détaillé d'une entreprise de commerce de détail basée sur un ordinateur-serveur indépendant pour loger son site Web et le traitement des transactions en ligne avec les clients. Ensuite, une analyse détaillée de l'application du principe de pleine concurrence est effectuée sur la base des paramètres choisis dans l'exemple, en décrivant les étapes qui doivent être suivies afin d'imputer le bénéfice à un tel établissement stable. Ce premier cas d'espèce fait l'objet d'une analyse particulièrement approfondie. Trois variantes supplémentaires à l'exemple de base sont ensuite examinées afin de montrer comment différents facteurs peuvent affecter l'analyse. La seconde variante pose comme hypothèse l'existence de plusieurs serveurs dans autant de juridictions étrangères et exerçant des activités identiques. La troisième variante suppose la présence de personnel technique dans l'établissement stable. La dernière variante illustre l'imputation de bénéfices quand le matériel informatique et le logiciel utilisés pour l'exploitation sont développés au sein de l'établissement stable.

Plusieurs autres variantes auraient pu être considérées. De même, il est admis que le commerce électronique peut s'effectuer à partir d'autres modèles d'entreprise. L'exemple examiné dans cette étude illustre une opération dite de fourniture au consommateur final. D'autres modèles recouvrent le « B2B » (transactions d'entreprise à entreprise), le système de mise aux enchères (dans la mesure où un espace virtuel est créé pour que les acheteurs et les fournisseurs puissent faire leurs offres) et l'hébergement de sites Web. Les principes mis en application dans cette étude s'agissant de la vente au consommateur final dans le cadre du commerce électronique pourraient également être mis en application dans d'autres formes de commerce électronique mais auraient besoin d'être adaptés à la situation particulière.

Cette étude ne traite pas des questions de respect des obligations fiscales par les contribuables et de gestion par les autorités fiscales qui peuvent être soulevées dans le cadre de l'exemple analysé dans la troisième section. Ces questions doivent être examinées dans le cadre d'une analyse plus vaste actuellement conduite par le GTC sur les bénéfices des entreprises.

Principes généraux pour l'imputation de bénéfices à un établissement stable

L'objet de cette section est de fournir un panorama des règles en vigueur pour l'imputation des bénéfices aux établissements stables en vertu de l'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, en incluant les derniers développements intervenus sur l'interprétation et l'application de l'Article 7, tels qu'ils sont reflétés dans le Rapport de référence du CFA publié le 8 février 2001. La description figurant dans la présente section des règles actuelles et des derniers développements sus-mentionnés servira de point de départ à une analyse plus approfondie dans la partie suivante, quant à leur possible application à des formes variées d'établissements stables exerçant des activités de commerce électronique. Certains des défis auxquels on peut être confronté pour l'imputation de bénéfices à un établissement stable dans le secteur du commerce électronique apparaissent déjà dans cette section. Les lecteurs peuvent se référer au Rapport de référence du CFA pour une analyse plus détaillée des problèmes et l'explication du contexte de l'examen de l'Article 7. En résumé, le CFA a noté qu'il n'existe pas aujourd'hui de consensus parmi les pays Membres de l'OCDE s'agissant de l'interprétation correcte de l'Article 7. Cette absence d'interprétation commune de l'Article 7 peut conduire à une double imposition, ou à l'absence totale d'imposition. Le développement du négoce de produits financiers au niveau international et du commerce électronique a contribué à attirer l'attention sur les inconvénients de cette situation et sur la nécessité de parvenir à une position consensuelle en ce qui concerne l'interprétation et la mise en application pratique de l'Article 7.

A titre de première étape pour parvenir à une position consensuelle, une hypothèse de travail a été posée comme approche privilégiée pour l'imputation de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'Article 7. L'hypothèse de travail est testée en considérant comment celle-ci pourrait s'appliquer pour l'imputation de bénéfices aux établissements stables en général et, en particulier, à ceux des entreprises opérant dans le secteur financier, domaine où le négoce par l'intermédiaire de ce type d'entités est largement répandu. Le CFA a publié une étude qui contient les résultats du test de la mise en application de l'hypothèse de travail aux établissements stables en général et à ceux des entreprises bancaires en particulier.

L'analyse présentée dans cette étude repose sur l'hypothèse de travail et sur la façon dont celle-ci pourrait être appliquée pour l'imputation de bénéfices à un établissement stable d'une entreprise de commerce électronique opérant avec le consommateur final (« *e-tailer* »). Les différences entre les résultats de la mise en application de l'hypothèse de travail et celle de l'interprétation actuelle de l'Article 7 sont recensées et discutées. Il convient de noter que l'utilisation de l'hypothèse de travail dans cette analyse ne doit pas être interprétée comme un élément militant implicitement pour l'adoption de celle-ci par les entreprises ou

les représentants des gouvernements membres du GTC sur les bénéfices des entreprises.

Le reste de cette section fournit des détails sur l'interprétation existante des trois premiers paragraphes de l'Article 7 et sur la façon dont l'hypothèse de travail pourrait s'appliquer à ces paragraphes.

Article 7(1) – le calcul des bénéfices à imputer à un établissement permanent

L'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE fixe les règles d'imputation des bénéfices à un établissement stable. L'Article 7(1) stipule que seule la fraction des bénéfices d'une entreprise qui est attribuable à un établissement stable dans un pays donné peut être taxée dans ce pays. Le commentaire relatif à ce paragraphe confirme que les bénéfices attribuables à un établissement stable n'incluent pas les bénéfices qu'une entreprise peut retirer autrement que par l'intermédiaire dudit établissement. Cela limite les droits d'imposition du pays hôte, dans la mesure où les bénéfices d'une entreprise non résidente qui ne sont pas attribuables à l'établissement stable ne peuvent pas être soumis à imposition, par exemple en vertu du principe de « force d'attraction ».

Le commentaire du modèle de convention de l'OCDE fournit peu d'indications supplémentaires s'agissant de l'interprétation qu'il convient de faire du terme « bénéfices d'une entreprise » ; en particulier, sur le point de savoir si les bénéfices attribuables à l'établissement stable sont limités par les bénéfices globaux de l'entreprise. Historiquement, il existe une absence de consensus parmi les différents pays sur la prise en compte de l'approche d'« entreprise distincte et séparée » prévue par l'Article 7(2). Certains pays s'attachent davantage à traiter un établissement stable autant que possible comme si c'était une entreprise séparée, c'est à dire l'approche « entreprise séparée », tandis que d'autres accordent plus d'importance au fait que l'établissement stable est seulement une partie d'une entité juridique unique, soit l'approche « entité juridique unique ». Entre ces deux approches opposées, plusieurs nuances sont également possibles.

Afin de réaliser son objectif d'obtention d'un consensus international sur l'interprétation et la mise en application pratique de l'Article 7, l'hypothèse de travail adopte une interprétation unique (l'approche « entité fonctionnellement séparée »). Cette approche stipule que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que celui-ci aurait perçus dans des conditions normales de concurrence comme s'il s'était s'agi d'une entreprise séparée exerçant les mêmes activités dans les mêmes conditions et ce, en appliquant le principe de pleine concurrence prévu à l'Article 7(2). L'expression « bénéfices d'une entreprise » figurant dans l'Article 7(1) ne devrait par conséquent pas être interprétée comme affectant la détermination de la fraction des bénéfices pouvant être attribuée à l'établissement stable mais plutôt comme limitant les bénéfices à « uniquement

ce qui est attribuable à cet établissement stable » et en particulier comme fournissant une confirmation de ce que « le droit d'imposition ne s'étend pas aux bénéficiaires que l'entreprise peut retirer de ce pays autrement qu'à travers l'établissement stable » (c'est-à-dire qu'il ne devrait pas y avoir de principe de « force d'attraction »).

- **Modèle de convention des Nations Unies**

Un certain nombre de conventions fiscales bilatérales adoptent le cadre fixé par le Modèle de convention des Nations Unies. L'Article 7 du Modèle de convention des Nations unies suit généralement les principes de l'article correspondant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE s'agissant de l'imputation de bénéfices à un établissement stable. Cependant, il existe des différences entre les deux modèles. La principale est que le Modèle des Nations Unies étend les droits d'imposition du pays à la source au-delà de la stricte imputation du bénéfice à un établissement stable et donne à un pays hôte le droit d'imposer les bénéfices attribuables aux ventes effectuées par l'entreprise non résidente sur le territoire du pays « des biens ou marchandises du même type que ceux vendus par le biais de cet établissement stable ». Cela constitue le principe dit de « force d'attraction limitée ». La présente étude n'examine pas les implications de la mise en application de ce principe aux transactions du commerce électronique. Il est plutôt rédigé en partant de l'hypothèse selon laquelle le principe de pleine concurrence est à privilégier pour l'imputation de bénéfices à un établissement stable dans le contexte tant du commerce électronique que du commerce traditionnel.

Article 7(2) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE

Le paragraphe 2 de l'Article 7 pose le principe de pleine concurrence dans le contexte des établissements stables et constitue le paragraphe-clé pour l'imputation des bénéfices à un établissement stable. Il stipule que les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont ceux qui auraient été perçus s'il s'était agi d'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités, dans les mêmes conditions, et traitant avec d'autres parties de l'entreprise de façon totalement indépendante.

Le Commentaire confirme que l'Article 7(2) doit être considéré comme une affirmation du principe de pleine concurrence de l'Article 9 dans le contexte d'établissements stables. Les Principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert contiennent des orientations détaillées sur l'application du principe de pleine concurrence figurant à l'Article 9 dans le contexte des entreprises associées. En vertu de l'hypothèse de travail, l'orientation relative à l'application du principe de pleine concurrence de l'Article 9 donnée par les Principes directeurs devrait s'appliquer à l'imputation des bénéfices à un établissement stable en utilisant le principe de pleine concurrence en vertu de l'Article 7(2).

Toutefois, il convient de les appliquer par analogie plutôt que directement étant donné qu'elle repose sur une évaluation des transactions (« *transactions* ») entre entreprises associées plutôt que sur des opérations (« *dealings* ») au sein de la même entreprise.

L'interprétation privilégiée de l'Article 7(2) en vertu de l'hypothèse de travail est qu'il convient de recourir à une analyse en deux étapes : premièrement, une analyse fonctionnelle et factuelle, afin de poser une hypothèse appropriée pour l'établissement stable et le reste de l'entreprise ou une (ou plusieurs divisions de celle-ci) comme s'il s'agissait d'entreprises associées, chacune exerçant des activités, utilisant des actifs et assumant des risques; deuxièmement, une analyse des Principes directeurs pertinents concernant l'application du principe de pleine concurrence aux entreprises pour lesquelles on a posé cette hypothèse et qui exercent des activités, utilisent des actifs et assument des risques. Chacune de ces étapes est examinée ci-dessous.

- Première étape : déterminer les caractéristiques et activités de l'entreprise distincte et séparée par hypothèse.

En suivant, par analogie, l'approche adoptée dans les Principes directeurs, on peut avoir recours à la technique de l'analyse fonctionnelle pour déterminer quelles activités économiquement importantes sont exercées par l'entreprise considérée dans son ensemble. L'analyse fonctionnelle doit permettre de déterminer lesquelles des activités ainsi identifiées sont associées à l'établissement stable et dans quelle mesure.

L'analyse fonctionnelle doit aussi tenir compte des actifs utilisés et des risques encourus par l'établissement stable. En ce qui concerne les actifs, l'hypothèse de travail consiste à entreprendre une analyse fonctionnelle prenant en compte les « actifs *utilisés* » (italiques ajoutés), aucune référence n'étant faite à la propriété juridique. Les faits et circonstances doivent être examinés afin de déterminer la mesure dans laquelle les actifs de l'entreprise sont utilisés dans le cadre de l'activité commerciale de l'établissement stable. Dans la mesure où des actifs servent à l'activité exercée par l'établissement stable, l'utilisation de ces actifs doit être prise en compte lorsque l'on détermine la part des bénéfices ressortissant aux activités exercées par l'établissement stable. Les actifs de l'entreprise qui ne sont pas utilisés par l'établissement permanent ne doivent pas être pris en compte dans le calcul des bénéfices à imputer à celui-ci.

A la suite de l'analyse des actifs, l'hypothèse de travail consiste à considérer que l'établissement stable supporte certains risques, même si juridiquement, c'est l'entreprise considérée dans sa globalité qui assume les risques. De fait, l'établissement stable doit être considéré comme supportant tout risque inhérent à, ou découlant de ses propres activités (c'est-à-dire aux fins de l'établissement

stable) ainsi que tout risque directement lié à ses activités. La distinction entre les risques supportés et les activités exercées par le siège et par l'établissement stable respectivement peut être établie par écrit de même que les risques et activités peuvent faire l'objet de dispositions contractuelles entre entités juridiques distinctes. Toutefois, en l'absence de dispositions contractuelles entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise dont il fait partie, la détermination des risques supportés par l'établissement stable dépendra largement de l'examen précis des faits dans chaque cas d'espèce. En suivant, par analogie, le paragraphe 1.28 des Principes directeurs, la répartition des risques et responsabilités au sein de l'entreprise devra être « déduite de la conduite (des différentes parties) et des principes économiques régissant les relations entre entreprises indépendantes ». On pourra s'aider à cet égard des pratiques internes de l'entreprise (ex : accords sur la compensation), en effectuant une comparaison entre ce que des entreprises indépendantes similaires feraient et en examinant les données ou documents internes suggérant quelle répartition des risques a été décidée.

De même, dans la mesure où l'on constate que des risques ont été supportés par l'entreprise du fait d'une activité exercée par l'établissement stable, l'existence de ces risques devrait être prise en compte au moment de l'imputation des bénéfices à l'activité de l'établissement stable. Si l'on constate que des risques n'ont pas été supportés par l'entreprise du fait d'une activité exercée par l'établissement stable, l'hypothèse relative à ces risques ne doit pas être prise en compte aux fins d'imputation des bénéfices à celui-ci. Il convient de noter que le débat sur les risques ne porte que sur l'hypothèse relative aux risques, inhérents à, ou générés par, l'exercice d'une activité.

- Seconde étape : déterminer les bénéfices de l'entreprise considérée comme une entité distincte et séparée sur la base d'une analyse comparative

En vertu de l'hypothèse de travail, le choix et l'application des méthodes décrites dans les Principes directeurs sont applicables lorsque l'on détermine les bénéfices à imputer à l'établissement permanent en se basant sur les activités exercées (en prenant en compte les actifs utilisés et les risques supportés). Le rendement attendu par l'établissement stable pour les activités qu'il exerce devrait être conforme au principe de pleine concurrence, en prenant en compte les actifs utilisés et les risques assumés, de la même façon qu'une entreprise indépendante comparable.

Une analyse fonctionnelle de l'établissement stable aura déjà été effectuée dans le cadre du processus d'élaboration d'une hypothèse posant l'existence d'une entreprise « distincte et séparée » conformément à la première étape de l'analyse. En outre, l'hypothèse de travail consiste à effectuer une comparaison

des *opérations* entre l'établissement stable et l'entreprise dont il fait partie et les *transactions* entre entreprises indépendantes. Cette comparaison doit être réalisée en suivant, par analogie, l'analyse comparative décrite dans les Principes directeurs. Par analogie avec les Principes directeurs, la comparabilité dans le contexte de l'établissement stable signifie soit qu'il n'existe pas de différences affectant matériellement la mesure utilisée pour l'imputation des bénéfices à l'établissement stable, soit que des ajustements assez exacts peuvent être effectués pour faire disparaître les incidences matérielles de ces différences.

Une question importante à cet égard consiste à savoir si des transactions ont eu lieu entre différents établissements de l'entreprise et si elles doivent dès lors être prises en compte aux fins d'imputation des bénéfices. Dans le cas d'une entreprise associée, le fait qu'une transaction ait eu lieu sera généralement évident, celle-ci ayant des implications autres que les seules conséquences fiscales. Cependant, une opération intervenant au sein d'une seule et même entité juridique n'est pas quelque chose d'évident, mais relève d'une construction, dont l'existence est souvent inférée uniquement aux fins de déterminer une imputation des bénéfices conforme au principe de pleine concurrence. Dès lors, il faudra, dès le départ, déterminer l'existence de telles transactions avant de décider si l'opération ainsi identifiée doit servir de base à l'analyse utilisée pour déterminer une imputation des bénéfices respectant le principe de pleine concurrence.

En vertu de l'hypothèse de travail, l'existence d'une transaction sera constatée, aux fins d'imputation des bénéfices, lorsqu'elle a trait à un événement identifiable et ayant effectivement lieu (transfert physique d'un élément du stock, fourniture d'un service, utilisation d'un actif incorporel, modification de la partie de l'entreprise utilisant un bien d'équipement, transfert d'un actif financier etc.). Il conviendrait de recourir à une analyse fonctionnelle afin de déterminer si un tel événement a effectivement eu lieu et doit être pris en compte en tant que transaction intragroupe présentant une importance économique. Il faudra pour cela déterminer si un transfert économiquement significatif de risques, responsabilités et bénéfices a bien eu lieu du fait de cette transaction. En ce qui concerne les transactions entre entreprises indépendantes, déterminer l'existence d'un transfert de risques, responsabilités et bénéfices supposerait normalement une analyse des dispositions contractuelles de ladite transaction, conformément aux indications relatives aux dispositions contractuelles figurant aux paragraphes 1.28 et 1.29 des Principes directeurs. Cette orientation devrait être appliquée par analogie dans le contexte de l'établissement stable.

Une fois que le seuil ci-dessus a été franchi et une opération reconnue comme effective, l'hypothèse de travail applique, par analogie, les orientations figurant en 1.36-1.41 des Principes directeurs. Celles-ci s'appliquent non aux transactions mais aux opérations intervenant entre l'établissement stable et d'autres divisions de l'entreprise. Dès lors, l'examen d'une opération doit se baser sur

l'opération effectivement engagée par l'établissement permanent et l'autre division de l'entreprise comme si elle avait été initiée par eux, en utilisant les méthodes appliquées par le contribuable dans la mesure où elles sont conformes à celles décrites aux chapitres II et III des Principes directeurs. A l'exception de deux cas, décrits au paragraphe 1.37, les autorités fiscales devraient appliquer l'orientation prévue au paragraphe 1.36 lors de l'imputation des bénéfices à l'établissement stable et ne devraient donc pas « ignorer les opérations effectivement intervenues ou leur en substituer d'autres ».

Lorsque l'établissement stable effectue des opérations avec d'autres parties de l'entreprise, celles-ci sont un facteur important qu'il convient de considérer et elles auront une incidence sur la répartition des bénéfices dans la mesure où elles concernent les activités exercées par l'établissement stable et les autres divisions de l'entreprise, en prenant en compte les actifs utilisés et les risques encourus. Ces opérations intervenant au sein d'une même entité devraient avoir la même incidence sur l'imputation des bénéfices entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise que des transactions comparables intervenant entre entreprises indépendantes. Toutefois, celles-ci sont postulées **uniquement** aux fins d'imputer la proportion appropriée de bénéfices à l'établissement stable.

L'analyse comparative pourrait permettre de déterminer s'il y a eu fourniture de biens, services ou actifs entre deux parties d'une même entreprise qui soit comparable à la fourniture de biens, services ou actifs entre entreprises indépendantes. Dès lors, la division de l'entreprise à l'origine de cette fourniture devrait percevoir à ce titre un revenu équivalent à ce qu'une entreprise indépendante recevrait pour une fourniture comparable dans le cadre d'une transaction en vertu du principe de pleine concurrence. L'analyse comparative pourrait produire un autre résultat : l'établissement stable et la partie de l'entreprise traitant avec celui-ci pourraient s'avérer agir de façon comparable à des participants économiques à une activité correspondant théoriquement à un accord de contribution aux coûts (ACC). Si l'établissement et l'autre partie de l'entreprise se révèlent être des participants à une telle activité, les opérations réalisées entre eux devraient donner lieu à une répartition des bénéfices comparable aux transactions réalisées entre deux entreprises associées dans le cadre d'un accord de contribution aux coûts. L'analyse comparative pourrait donner d'autres résultats et ceux-ci seraient également susceptibles de faire l'objet d'une analyse, par analogie, avec l'orientation contenue dans les Principes directeurs.

Article 7(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE

Historiquement, certains pays ont interprété l'Article 7(3) comme impliquant une répartition des coûts (sans aucun élément de bénéfices). Cependant, la plupart des pays Membres, y compris ceux qui interprètent l'Article 7(3) comme

imposant des modifications au principe de libre concurrence, estiment qu'il serait préférable que cet article ne se traduise pas par des modifications du principe de pleine concurrence qui y figure. Dès lors, l'hypothèse de travail consiste à dire que le rôle de l'Article 7(3) devrait uniquement être de faire en sorte que les dépenses liées à l'activité de l'établissement stable ne soient pas refusées pour des raisons inappropriées, en particulier parce que ces dépenses sont supportées hors de la juridiction de l'établissement stable, ou parce qu'elles ne sont pas supportées exclusivement par celui-ci.

Considérations spécifiques relatives à l'imputation des bénéfices à un établissement stable dans le contexte du commerce électronique

Un serveur crée un établissement stable

Cette section repose sur un exemple hypothétique, comportant un cas d'espèce de base et un certain nombre de variantes. Cet exemple ne s'intéresse qu'au serveur en tant qu'instrument assurant une fonction de distribution auprès du consommateur final. On suppose, en vertu des additifs proposés aux Commentaires sur l'Article 5 du Modèle de convention fiscale, que ce serveur constitue un établissement stable de l'entreprise, de sorte que la juridiction dont il relève est habilitée à imposer les bénéfices de l'entreprise non résidente dont dépend l'établissement stable.

- Variante 1 : serveur unique

Starco Inc., une entreprise hypothétique résidente du pays A est un distributeur en ligne de produits vidéo et musicaux à l'échelle mondiale. Starco achète le droit de distribuer de la musique et des films à plusieurs producteurs dans plusieurs pays et diffuse divers types de produits au consommateur final sur le réseau mondial d'Internet *via* son site, bien connu.

Le site Web de Starco, à l'instar d'un catalogue, présente toute la gamme des produits de Starco et permet aux visiteurs du site d'acheter ses produits en ligne. Les consommateurs ont le choix entre commander un exemplaire du produit qu'ils souhaitent acquérir (disponible sur plusieurs supports, CD, DVD, cassettes vidéo, etc.) ou télécharger une version numérique du produit en ligne à partir du serveur vers l'ordinateur du client, une fois que le paiement est confirmé. La plupart des produits proposés par Starco sont disponibles sous forme numérique.

Starco héberge son site Web sur un serveur unique dans le pays B. Ce serveur a été installé vers la fin de 1998 et est opérationnel depuis le 1^{er} janvier 1999, début de l'exercice de Starco. Ce site a acquis sa notoriété grâce à la campagne de publicité très active à l'échelle mondiale menée par Starco avant et au moment de son lancement. Ce serveur ne nécessite pas l'emploi de personnel sur

l'exercice 1999 et ses résultats se sont révélés conformes aux attentes. Il s'agit d'un puissant ordinateur équipé d'un logiciel programmé pour :

- i) Présenter les diverses pages du site de Starco.
- ii) Traiter les commandes des clients pour l'achat de produits physiques.
- iii) Traiter les commandes des clients pour l'achat de produits numériques.
- iv) Tenir une copie sous forme numérique de tous les produits proposés.
- v) Transmettre en ligne les produits numériques vers les ordinateurs des clients.

Voici comment se déroule généralement une transaction :

1. Le client étudie la liste de produits disponibles sur le site Web et sélectionne les produits qu'il souhaite acheter et le mode de livraison – support physique ou sous forme numérique.
2. Le client remplit un formulaire de commande en indiquant toutes les informations requises et fournit un numéro de carte de crédit pour payer les produits.
3. Le client transmet la commande en ligne.
4. Le client reçoit, en ligne, en l'espace de deux minutes, confirmation de la réception de sa commande et de l'acceptation de son paiement par carte de crédit. Si la commande porte sur un produit physique, le message fournit une estimation du délai de livraison par courrier. Si c'est un produit numérique qui a été commandé, il se peut que le téléchargement du produit débute avant que le client ait reçu confirmation de l'achat. En cas de problème technique, le client peut contacter Starco, soit grâce à un numéro vert, soit par e-mail.

Voici comment le serveur opère en règle générale lors d'une transaction de ce type :

1. La commande est reçue par le serveur dans le pays B. Le serveur est programmé pour contacter par téléphone la société de carte de crédit du client afin de s'assurer immédiatement du paiement. Une fois la transaction acceptée par la société de carte de crédit, elle effectue le paiement en créditant un compte bancaire de Starco dans le pays A. Lorsque le paiement est effectué, le serveur passe à l'étape suivante. Si le paiement n'est pas autorisé, pour une raison quelconque, le client reçoit notification que la transaction ne peut avoir lieu.
2. L'étape suivante dépend de la forme du produit commandé. S'il s'agit d'un produit physique, le serveur notifie au client le délai de livraison par courrier. Parallèlement, un message est envoyé à l'ordinateur de l'entrepôt central de Starco dans le pays A, demandant la livraison des produits

choisis par le client à l'adresse figurant sur la commande. Dans la plupart des cas, les produits à livrer peuvent être directement prélevés sur le vaste stock de l'entrepôt. Toutefois, il peut arriver, pour satisfaire une commande, que l'on doive acheter le produit auprès de fournisseurs.

3. Si la commande porte sur un produit numérique, le serveur autorise le client à télécharger une copie du produit immédiatement. Le téléchargement suppose l'envoi en ligne d'une copie du produit numérique commandé, qui est présente en format numérique sur le serveur. Le client peut effectuer le téléchargement une fois. Lorsque le téléchargement est intervenu avec succès, le serveur notifie que la transaction a été effectuée. Si le téléchargement est interrompu avant d'être terminé, le client peut continuer jusqu'à achèvement de l'opération. Le serveur fournit un menu des options permettant de résoudre les problèmes les plus communément rencontrés par les clients au cours du processus de téléchargement.
4. En se fondant sur l'interprétation de l'Article 5 récemment émise par le Comité des affaires fiscales, on suppose, dans le cas d'espèce décrit ci-dessus, que le serveur de Starco dans le pays B constitue, à des fins fiscales, un établissement stable de Starco.

Considérations générales

L'analyse ci-dessous traite de l'imputation des bénéfices à l'établissement stable pour l'exercice financier 1999. L'imputation des bénéfices à un établissement stable commence par une analyse fonctionnelle, qui établit le rôle dudit établissement au sein de l'entreprise et sert de fondement à l'étape suivante, qui implique que l'on postule les attributions de l'établissement stable comme étant du ressort d'une entreprise distincte et séparée ainsi que la nature des opérations entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise afin d'appliquer la méthode appropriée de fixation des prix de transfert pour imputer les bénéfices à l'établissement stable.

Première étape : déterminer les conditions relatives à l'entreprise distincte et séparée posée comme hypothèse

Activités exercées

L'analyse fonctionnelle montrera que l'établissement stable exerce les activités suivantes de façon autonome :

- L'établissement d'une connexion Internet entre le serveur et toute personne disposant d'un ordinateur, d'un modem et d'un navigateur Internet

via une interface créée par l'exploitation conjointe des logiciels et matériels informatiques de l'établissement stable, le site Web.

- La présentation de Starco, des produits de Starco, des instructions destinées aux visiteurs pour s'engager dans une transaction commerciale avec Starco, des numéros de téléphone pour obtenir une réponse à toute demande relative aux produits ou aux transactions en ligne.
- Le traitement des commandes transmises par les clients en ligne, la validation immédiate des paiements effectués par les clients avec les sociétés de cartes de crédit, l'approbation ou le refus immédiat des commandes en ligne, le traitement des instructions destinées à Starco pour la fourniture matérielle ultérieure des produits, la transmission en ligne des produits numériques, l'élimination des problèmes en ligne.
- Actifs utilisés

L'analyse fonctionnelle et factuelle montrera que l'établissement stable nécessite des actifs, sous forme tant de logiciels que de matériel informatique pour exercer les activités susmentionnées. L'établissement stable de Starco dans le pays B est constitué à la fois des logiciels et du matériel informatique installé dans des bureaux loués par Starco. Le matériel informatique, soit un actif physique, est un ordinateur puissant doté des derniers équipements de communication à même de traiter un trafic important en volume. Le logiciel, qui est un actif incorporel, soit acquis, soit développé par Starco¹², est constitué de la somme de tous les programmes requis pour faire en sorte que *a*) l'ordinateur soit opérationnel de façon autonome ; *b*) l'ordinateur puisse être relié *via* des lignes de communication à un ou plusieurs ordinateurs de Starco implantés à d'autres endroits, y compris le siège et les entrepôts de Starco dans le pays A ; *c*) l'ordinateur puisse être relié *via* un modem (ou des moyens de communication similaires) avec toute personne cherchant à avoir accès au site Web de Starco ; *d*) l'ordinateur puisse maintenir le site Web et *e*) que l'ordinateur soit en mesure d'effectuer des opérations relatives au traitement des transactions commerciales avec les clients, notamment l'obtention d'une autorisation auprès de l'institution financière pour le paiement à effectuer. Le terme de « logiciel » aura dès lors un sens large dans les développements ci-dessous et ne se limitera pas à la notion de logiciel commercial largement disponible sur le marché (par exemple, le système d'exploitation d'un ordinateur), mais il recouvre le produit résultant des travaux de développement nécessaires à la création et tous les aspects du fonctionnement du site Web de Starco. Ces travaux de développement sont spécifiquement adaptés aux besoins de Starco et se traduisent par la création de logiciels achetés. Le coût de ces travaux de développement (qu'ils soient réalisés en interne ou

sous contrat avec des experts extérieurs) doit représenter l'essentiel du coût des logiciels installés dans l'établissement stable.

Les logiciels et matériels informatiques ne suffisent pas, en eux-mêmes, à générer des activités commerciales sur un site Web. L'établissement stable doit également avoir recours aux autres actifs incorporels de Starco. Parmi ceux-ci, le marketing associé à l'entreprise joue un rôle-clé. La composante essentielle de cet élément incorporel est le nom ou la marque qui attire les clients potentiels sur le site et, dès lors, se traduit par des transactions commerciales intervenant *via* l'établissement stable. Un autre actif incorporel (un « actif incorporel-marketing dans le cadre du commerce électronique ») peut avoir directement trait à l'exploitation du site. Par exemple, sa présentation est claire, il est convivial, il présente des interviews avec des groupes ou des musiciens à la mode, il gère les achats de ses fournitures et traite les commandes des clients rapidement et efficacement. Ces deux actifs incorporels ont un impact direct sur le succès d'un site Web commercial.

Il n'est pas suffisant, aux fins d'imputer des bénéfices à l'établissement stable de Starco, de déterminer quels sont les actifs incorporels qu'il utilise. Il faut établir quelles divisions de l'entreprise est habilitée à percevoir les bénéfices liés à l'utilisation des actifs incorporels par l'établissement stable. Les bénéfices au titre d'un actif incorporel ne sont pas nécessairement perçus par la partie de l'entreprise qui les utilise, mais plutôt par celle qui l'a développé ou a contribué à la création de cet actif incorporel.

- Risques encourus

Ayant déterminé les activités exercées et les actifs (y compris les actifs incorporels), « utilisés » par l'établissement stable, il faut également déterminer les risques supportés respectivement par l'établissement stable et le reste de l'entreprise.

Juridiquement, ces risques sont supportés par l'entreprise considérée dans son ensemble. Le défi consiste, aux fins d'imputation des bénéfices, à déterminer quels sont éventuellement les risques qu'il convient d'imputer à l'établissement stable par opposition au reste de l'entreprise Starco. En vertu de l'hypothèse de travail, l'analyse fonctionnelle et factuelle déterminera la mesure dans laquelle l'établissement stable doit être considéré comme supportant tout risque inhérent ou découlant des activités qu'il exerce ou ayant directement trait à ces fonctions. Le reste de cette sous-section examine les différents types de risques inhérents à l'activité de Starco.

- Risques de crédit

L'ampleur du risque de crédit supporté par Starco dépend de la façon dont sont traitées les transactions. Dans la grande majorité des cas, les paiements seront

vraisemblablement effectués par carte de crédit. Lorsque Starco cherche à obtenir des assurances, par exemple une confirmation du numéro, auprès de l'émetteur de la carte avant de traiter la transaction, le paiement de la transaction sera effectivement garanti. Dans ce cas, le risque de crédit est probablement négligeable. Toutefois, quand cette procédure de validation n'est pas effectuée systématiquement, par exemple lorsque des paiements isolés à Starco portent sur de faibles montants, Starco supportera un risque de crédit au titre de ces transactions.

En vertu de l'hypothèse de travail, le risque de crédit associé serait considéré comme étant supporté par la division de l'entreprise en charge de la fonction donnant lieu à la création de ce risque. La question est donc de savoir quelle est la division de l'entreprise qui exerce cette fonction. S'agit-il de l'établissement stable parce qu'il accepte l'ordre transmis par le client ou s'agit-il du siège parce qu'il a fourni les logiciels permettant à l'établissement stable d'accepter cette commande? En bref, des risques peuvent-ils être supportés du fait des actions exécutées par un système informatique ou bien une intervention humaine est-elle requise ? L'hypothèse de travail pose l'existence d'un lien entre le fait de supporter un risque et l'exercice d'activités. Il semblerait donc qu'elle soit indifférente au fait de savoir si la fonction donnant lieu à l'apparition d'un risque a été exercée avec ou sans intervention humaine. Des avis sur ce point seraient particulièrement bienvenus.

- Risques de marché

Les coûts liés à la détention d'un stock physique dépendent de la nature des accords passés entre Starco et ses fournisseurs. Si l'accord autorise Starco à retourner le stock invendu après une période donnée, alors le risque de marché est essentiellement supporté par les fournisseurs de Starco – la part de risque supportée par Starco serait proportionnée aux coûts de transactions qui peuvent être engagés en retournant le stock invendu. Si une telle possibilité n'est pas prévue, la totalité du risque de marché est supporté par Starco. La mesure de ce risque de marché, en revanche, dépend de la nature de l'importance attachée par Starco à l'actif incorporel acquis auprès de ses fournisseurs. Faisons l'hypothèse que tant pour les produits numériques que physiques, un règlement est effectué aux fournisseurs chaque fois qu'un produit est acheté par un client. Les risques de marché incluent les coûts de transaction associés à l'éventualité d'avoir à remplacer un produit défectueux – le coût du produit défectueux lui-même ne serait pas normalement supporté par Starco dans la mesure où les accords passés avec les fournisseurs garantiraient le remplacement sans frais de tels produits.

Dans le cas de produits numériques, le coût de portage n'est pas pertinent. Le serveur est en mesure de fournir une version numérique de chaque produit et

de transférer ce produit au client chaque fois qu'une transaction en ligne est initiée avec un client.

Par conséquent, aux termes d'un accord de paiement à l'unité, le risque de marché de Starco est limité au coût de portage des produits acquis auprès des fournisseurs, puisque les redevances ne sont payables que lorsque les produits sont vendus sur le marché au détail. Le coût de portage marginal est infinitésimal dans le cas de produits numériques (en faisant l'hypothèse que cette activité est couronnée de succès). Ainsi, le risque supporté par Starco d'avoir à remplacer un produit numérique défectueux est égal aux redevances supplémentaires qui peuvent devenir exigibles (selon la nature des accords passés avec les fournisseurs de Starco) quand le client est autorisé à charger à nouveau le produit.

A l'inverse, le risque de crédit de Starco est la somme du coût de portage et du règlement effectué en liaison avec la livraison d'un produit pour lequel les revenus de la transaction peuvent ultérieurement se révéler inexistant, soit parce que le client a fait un usage frauduleux d'une carte de crédit, soit parce qu'il n'y a pas eu validation de la transaction par la compagnie de carte de crédit. Dans le cas d'une transmission numérique, le coût se limite aux redevances versées par Starco.

- Risques technologiques

L'exemple ci-dessus a également des implications sur l'identification de la division de l'entreprise qui supporte les risques technologiques associés à l'exploitation d'un serveur dans le pays B. Deux grandes catégories de risques technologiques peuvent être distinguées. La première comprend les risques qui affectent directement le volume d'activité des entreprises, par exemple lorsque le mauvais fonctionnement du matériel informatique ou du logiciel du serveur se traduit par une perte d'activité pour l'établissement stable. La seconde catégorie inclut les autres risques liés aux fonctions automatiques de routine, par exemple lorsque le serveur est utilisé par des « pirates informatiques » pour répandre des propos diffamatoires sur un des artistes présentés sur le site, ou lorsque un numéro de carte de crédit d'un client est obtenu à partir du site et utilisé frauduleusement. On peut soutenir que les activités menées par l'établissement stable génèrent cette seconde catégorie de risques et qu'ainsi l'établissement stable devrait être traité comme assumant ceux-ci.

Si l'établissement stable est considéré comme assumant seul la première catégorie de risques, la position économique du siège ne serait pas affectée par la réalisation de ces risques – par exemple, dans le cas où des biens périssables sont transférés à un établissement stable et que celui-ci assume totalement le risque de portage du stock. Il peut être soutenu que tel n'est pas le cas pour l'établissement stable de Starco, dans la mesure où la perte de chiffre d'affaire par

l'établissement stable qui serait occasionnée par l'activité propre de celui-ci est, en fait, une perte de revenu pour le siège, étant donné la nature du « stock » détenu par l'établissement stable – des produits numériques sur disque dur ne constituent pas un « stock » et l'établissement stable n'a aucun stock de produits physiques. D'un autre côté, on peut avancer que les activités exercées par l'établissement stable sont telles qu'elles exposent l'entreprise à un risque de marché au moins limité – si un échec est constaté, alors l'entreprise peut être privée de revenus et éventuellement, en raison de la prime donnée à la disponibilité immédiate des derniers produits à la mode, de clients futurs. Parce que l'établissement stable est la source de tels risques, il peut être judicieux de lui imputer un risque de marché limité. Dans d'autres circonstances, lorsque l'établissement stable est en mesure, par exemple par le biais de logiciels¹³ sophistiqués, d'exécuter une activité comparable à celle d'un distributeur de plein exercice, le partage des risques peut être différent.

- Implications de l'analyse fonctionnelle

Afin d'élaborer une hypothèse appropriée sur l'établissement stable en tant qu'entreprise distincte et séparée, par exemple comme l'équivalent d'un point de vente ou d'un prestataire de services, il est nécessaire de considérer le résultat de l'analyse fonctionnelle et factuelle, et de faire une comparaison avec les activités habituellement associées à de telles entreprises, ce qui inclut la division des risques inhérentes à ces activités. Les activités ordinairement associées à un point de vente incluent : la prise de décisions s'agissant des commandes de stock et du niveau de stock à détenir; la négociation des conditions avec les fournisseurs; les décisions relatives aux prix de vente des produits, le marketing et la publicité; l'établissement des contacts avec les clients; la conclusion des contrats avec les clients; la distribution physique des marchandises; la surveillance des crédits, y compris les décisions sur les accords de crédit pour les clients ; la gestion de la trésorerie; les fonctions comptables comme la surveillance de la trésorerie. Une analyse fonctionnelle doit permettre de déterminer dans quelle mesure ces activités sont exercées dans l'établissement stable de Starco.

Il est probable qu'une analyse fonctionnelle de Starco révélera que le siège dans le pays A, et non l'établissement stable dans le pays B, assure une large part de ces activités de manière exclusive. Le manque d'intelligence humaine ou artificielle dans l'établissement stable enlève toute capacité à négocier, prendre des décisions importantes ou exécuter la plupart des éléments inhérents à l'activité normale de vente ou de distribution. Il y a aussi probablement des difficultés d'ordre conceptuel à considérer les données numériques sur le serveur de l'établissement stable comme un « stock », ce qui pourrait être la conclusion implicite si ledit établissement stable était considéré comme équivalent à un point de vente indépendant. Par conséquent, si l'établissement stable peut être considéré

comme exécutant les aspects routiniers (autonomes) d'une activité de vente, il ne peut pas être traité comme possédant tous les attributs d'un point de vente conventionnel ni exercer les différentes activités qui donnent lieu à des risques de marché et de crédit autonomes. Dès lors, il ne serait pas cohérent avec l'analyse fonctionnelle et factuelle de poser l'hypothèse selon laquelle l'établissement stable a notionnellement « acquis » le stock de produits numériques du siège. On pourrait parvenir à la même conclusion en ce qui concerne les risques de marché associés à la vente de produits physiques. Ils découlent clairement de, et sont associés, aux activités exercées par le siège de Starco. L'analyse factuelle et fonctionnelle tendrait à montrer que l'établissement stable pourrait ne pas être considéré comme détenant un titre de propriété virtuel sur les produits physiques vendus par le biais de son serveur. En effet, les activités de vente de l'établissement stable n'incluent pas la manipulation effective des produits physiques obtenus auprès des fournisseurs et acheminés aux acheteurs (l'acheminement effectif est exécuté par le siège), qui est une fonction centrale de la plupart des points de vente conventionnels. La situation est moins tranchée s'agissant des risques de crédit et technologiques, dans la mesure où ceux-ci apparaissent davantage associés aux fonctions routinières consistant à recevoir et à mener à bien les transactions des clients qui sont réalisées par l'établissement stable.

L'analyse qui précède permet de penser que, dans le contexte de cet exemple, les activités de l'établissement stable sont plus proches de celles d'un prestataire de services.

Cependant, dans le cadre d'une telle caractérisation, plusieurs types d'accords sont possibles, qui dépendent essentiellement du partage des risques entre le prestataire de services et le bénéficiaire de ces services. La question est de savoir si l'établissement stable peut être considéré comme supportant la totalité du risque technologique associé à l'exploitation de son serveur. Dans un accord similaire entre deux parties en situation de pleine concurrence, on ne s'attendrait pas à ce que l'acheteur du service rémunère un prestataire incapable, pour une période de temps donnée, de fournir le service dont il a été chargé. D'un autre côté, on ne s'attendrait pas à ce que le prestataire de services dédommage entièrement l'acheteur pour des transactions perdues.

Une possibilité est que l'établissement stable agisse comme l'équivalent d'un prestataire de services indépendant. Selon ce modèle, l'établissement stable est considéré avoir acquis aux conditions du marché le matériel informatique et le logiciel nécessaire à la prestation de services et, surtout, il assume les risques habituellement associés à l'exploitation d'une telle entreprise.

Toutefois, il est également possible que l'établissement stable agisse en tant que « prestataire contractuel de services ». Selon ce modèle, le siège de Starco est considéré comme conservant le contrôle (« la propriété économique ») de

tous les actifs (corporels et incorporels) transférée à l'établissement stable. Ceci signifie que les risques associés à l'usage de ces actifs sont également considérés comme étant conservés par le siège. Le seul risque pour l'établissement stable est de ne pas percevoir une rémunération adéquate pour les services qu'il a fournis.

Entre des entreprises indépendantes, une analyse des conditions contractuelles serait très utile pour déterminer comment les responsabilités, les risques et les profits d'un accord de prestation de services doivent être répartis entre les parties et, dès lors, si l'accord est celui d'un prestataire contractuel de services ou celui d'un prestataire de services indépendant. Comme il a été noté dans la section concernant l'Article 7(2) supra, l'hypothèse de travail applique les orientations sur ce sujet figurant dans les Principes directeurs (paragraphe 1.28) par analogie et par référence au comportement des parties et aux principes économiques qui régissent les relations entre des entreprises indépendantes. Le fait de suivre les orientations fournies dans l'hypothèse de travail devrait permettre de déterminer si l'établissement stable agit en tant que prestataire contractuel de services ou prestataire de services indépendant.

- Conclusions

Le résultat de l'analyse fonctionnelle et factuelle, et en particulier la détermination des risques supportés par l'établissement stable, permettra de définir la vraie nature des opérations menées par le dit établissement stable. Pour un établissement stable exécutant des activités de fourniture de biens au consommateur final dans le cadre du commerce de détail électronique, l'analyse peut révéler que celui-ci exerce des activités, emploie des actifs et assume des risques semblables à ceux d'un point de vente traditionnel, c'est à dire l'achat et la distribution de produits dans un but lucratif. Ou bien l'analyse peut révéler que les activités exercées, les actifs employés et les risques assumés par l'établissement stable sont identiques à ceux d'un prestataire de services, fournissant des services¹⁴ pour le compte et au nom d'une autre division de l'entreprise.

Cependant, il semblerait peu probable, au vu des éléments de cet exemple, que l'analyse factuelle et fonctionnelle permette de montrer que l'établissement stable exerce une large part des activités, ou assume beaucoup des risques, d'un point de vente indépendant. L'absence de personnel dans l'établissement stable, en vertu du cas d'espèce retenu dans cet exemple, rend difficile d'envisager que l'établissement stable assume des risques autres que les risques les plus routiniers directement liés aux fonctions automatiques qu'il exécute. Ces activités sont plus semblables à des fonctions d'assistance ou de « back-office » dans une entreprise de vente générale. Dès lors, le modèle de « prestataire de services » est probablement l'instrument le plus utile pour analyser ce type de serveur-établissement stable et pour trouver des éléments comparables aux termes de la

seconde étape de l'analyse présentée ci-dessous. Dans le cas de Starco, la fonctionnalité limitée de l'établissement stable signifie que l'on pourrait caractériser de façon crédible l'accord comme étant semblable à celui d'un « prestataire contractuel de services », accord par lequel l'établissement stable est chargé de fournir des services au siège en utilisant des actifs corporels et incorporels fournis par celui-ci, et tout en restant sous le contrôle et la responsabilité du siège.

Sur la base de ces conclusions, les attributs propres de l'établissement stable et la nature des « opérations » qu'il est censé effectuer avec le reste de l'entreprise peuvent être établis aux fins d'application des principes de l'Article 7 du Modèle de convention fiscale.

Seconde étape : déterminer les bénéfices de l'entreprise distincte et séparée posée comme hypothèse

Étant donné que l'établissement stable de Starco dans le pays B ne possède pas d'existence juridique distincte, les transactions effectuées par un client sur son site Web hébergé sur son serveur dans le pays B sont juridiquement conclues avec l'entreprise Starco considérée dans son ensemble. Toutefois, l'aspect juridique de la transaction est peu pertinent pour l'imputation des bénéfices à l'établissement stable. La question qui se pose est de savoir quels bénéfices celui-ci percevrait, dans des circonstances similaires, s'il effectuait des transactions en situation de pleine concurrence avec les autres divisions de Starco, en vertu du modèle d'entreprise pertinent en l'espèce. En raison de l'absence de personnalité juridique de l'établissement stable, il ne peut effectuer de transactions ayant force juridique contraignante avec les autres divisions de Starco parce qu'une entreprise ne peut effectuer de transactions avec elle-même. Toutefois, afin de fournir une réponse à la question soulevée ci-dessus, il convient d'établir si des « opérations » sont intervenues entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise et de déterminer leur véritable nature afin de pouvoir appliquer le principe de pleine concurrence, tout comme si une transaction avait eu lieu entre des entreprises totalement distinctes.

La réponse à la question ci-dessus sera différente selon que les opérations de l'établissement stable pourront être comparées à des transactions effectuées par un « distributeur au consommateur final », un « fournisseur indépendant de services » ou un « fournisseur de contrat de services ». Dans le cas d'espèce examiné dans le présent document, l'analyse figurant dans la section précédente permettait de penser que les activités exercées, les actifs utilisés et les risques assumés par l'établissement stable ne pouvaient vraisemblablement pas être comparés à ceux d'un « distributeur au consommateur final », même si cette conclusion peut varier selon les circonstances. Le reste de cette section portera

donc essentiellement sur la comparaison entre les opérations effectuées par l'établissement stable et les deux variantes du modèle de « fournisseur de services ».

- Modèle de « prestataire contractuel de services »

En vertu de ce modèle, une analyse fonctionnelle et comparative établira vraisemblablement que peu d'opérations ont eu lieu entre l'établissement stable et le siège. Durant la phase de pré-exploitation, le patrimoine (logiciels et matériels informatiques) a été transféré du siège vers l'établissement stable. Comme mentionné dans la section relative à l'Article 7, ci-dessus, une opération est reconnue comme telle si elle se traduit par un transfert économiquement significatif de risques et de responsabilités entre les parties. L'existence de tout transfert de ce type devrait, en l'absence de dispositions contractuelles, être déduite du comportement des parties et des principes économiques régissant les relations entre entreprises indépendantes. Une fois de plus, la nature limitée des activités pouvant être exercées par l'établissement permanent du fait qu'aucun personnel ne lui est attaché conduit à conclure provisoirement que l'analyse ne pourra vraisemblablement pas faire apparaître le siège comme cédant notionnellement ce capital à des fins fiscales mais plutôt comme en conservant le contrôle et la « propriété économique ». Dès lors, on ne considère pas comme probable qu'une « opération » ait pu avoir lieu à cette époque entre les deux divisions de l'entreprise. Durant le stade de l'exploitation commerciale, l'établissement stable est prestataire de services au profit de Starco et, de ce fait, il est probable que l'analyse fonctionnelle et comparative caractérisera les opérations comme un contrat de services notionnel entre le siège et l'établissement permanent, le siège conservant l'essentiel des responsabilités, risques et bénéfices de l'accord de services. Cet accord donne lieu à une opération qu'il convient de considérer en fonction du principe de pleine concurrence.

- Modèle du « prestataire indépendant de services »

En vertu de ce modèle, les analyses fonctionnelle et comparative vont vraisemblablement identifier un certain nombre d'opérations intervenues entre les différentes divisions de l'entreprise.

Comme dans le modèle précédent, un transfert d'actifs corporels et incorporels a eu lieu avant la phase d'exploitation du site Web hébergé par l'établissement stable. Lorsque l'on considère que l'établissement stable exerce des activités, utilise des actifs et assume des risques de la même façon qu'un prestataire indépendant de services, ces transferts donnent lieu à des opérations en ce sens que l'établissement stable est considéré acquérir notionnellement des actifs, ou le droit d'utiliser des actifs, selon le cas, d'une façon largement comparable à ce qui se passerait s'il s'agissait d'un prestataire de services indépendant. Dans une situation classique où de tels transferts ont lieu, l'établissement stable calculerait ses bénéfices de façon à reconnaître un dédommagement, conforme au

principe de pleine concurrence, au profit du siège en considération des actifs fournis par celui-ci. Cela s'explique par le fait qu'initialement, c'est le siège qui a acquis les matériels et les produits numériques et développé les logiciels mis à disposition de l'établissement stable et que, dans une situation de libre concurrence, les parties concernées chercheraient à s'assurer une compensation pour le transfert desdits éléments de capital.

Le paragraphe suivant traite en détail des questions soulevées par le transfert à l'établissement stable de chacun des différents éléments de capital fournis.

Logiciel

La question de la nature exacte des droits acquis par l'établissement stable peut se poser lorsque le siège lui transfère des logiciels. Étant donné la nature limitée de l'établissement stable du fait de l'absence de personnel, il est probable que l'analyse factuelle et fonctionnelle révèle un abandon significatif de droits au profit de l'établissement permanent par le siège, si ce n'est le droit d'utiliser le logiciel. Il est vraisemblable que l'entreprise continuera d'utiliser le logiciel au siège, dans d'autres établissements stables ou dans les filiales dont il peut détenir le contrôle. En outre, il est clair que l'établissement n'a pas acquis le droit de revendre ou de modifier le logiciel, étant donné la nature même de son activité (et *a fortiori* en raison de l'absence d'intelligence humaine ou artificielle dans le lieu d'implantation de l'établissement permanent). De ce fait, l'analyse correcte de la nature de cette opération consiste à considérer que l'établissement permanent a notionnellement acquis un droit d'utiliser le logiciel. En calculant ses bénéfices, l'établissement stable déduirait donc un montant représentant ce que des parties paieraient pour l'acquisition de ce droit dans une situation de pleine concurrence.

Actifs incorporels de marketing

On peut s'interroger sur l'opportunité de recourir à une analyse similaire dans le cas des actifs incorporels de marketing (par exemple, la marque) utilisés sur le site Web hébergé sur le serveur de l'établissement stable. Alors qu'il serait judicieux de supposer que l'établissement stable avait acquis le droit notionnel d'utiliser les actifs incorporels de marketing de Starco s'il avait été considéré comme l'équivalent d'un point de vente, il ne semble pas que cette hypothèse conserve sa pertinence lorsque l'établissement stable est considéré comme l'équivalent d'un prestataire fournissant des services au reste de Starco, la raison en étant que c'est le siège qui est considéré exploiter l'actif incorporel de marketing – des prestataires de services indépendants comparables n'auraient pas besoin d'acquérir un actif incorporel de marketing aux fins de fournir des services à Starco – et Starco, de son côté, n'aurait pas besoin de céder le droit de l'utiliser

s'il traitait avec un fournisseur de services dans une situation de pleine concurrence. En outre, il est difficile d'établir clairement comment le prestataire de services exploiterait ou tirerait profit de cet actif incorporel. Si l'existence d'une transaction était reconnue, une entreprise indépendante utilisant un actif incorporel de marketing (ou tirant profit d'une autre forme d'expertise organisationnelle) développé par une autre entreprise devrait, en vertu du principe de pleine concurrence, fournir à celle-ci une compensation pour l'utilisation d'un tel actif et, dès lors, conformément au principe de pleine concurrence, un montant équivalent serait déduit lors du calcul des bénéfices de l'établissement stable. Des avis seraient les bienvenus sur le traitement qu'il convient d'appliquer aux actifs incorporels de marketing dans le contexte de cet exemple et d'une manière plus générale.

Une question subsidiaire qui se pose, en supposant l'existence d'une opération dans le cas d'actifs incorporels de marketing, consiste à savoir si les activités de l'établissement stable pourraient jamais accroître la valeur d'un actif incorporel fourni par le siège et, dès lors, habiliter l'établissement stable à se voir imputer une partie des bénéfices découlant de l'utilisation de cet actif (dans la mesure observée dans le cadre d'entreprises associées). Des avis sur ce point seraient appréciés, notamment dans le contexte de cet exemple.

Se pose également la question de savoir quelle division de l'entreprise détiendrait la propriété économique de tout « actif incorporel de marketing dans le cadre du commerce électronique » lié au site Web. Des questions similaires pourraient se faire jour s'agissant d'autres actifs incorporels de marketing : par exemple où l'établissement stable recueille-t-il des informations sur les clients, cela signifie-t-il que l'établissement stable est considéré comme détenant la « propriété » économique de l'actif incorporel de marketing qui en résulte, c'est-à-dire un listing-clientèle ? Si l'établissement permanent est traité comme le seul « propriétaire » économique de ces actifs incorporels, alors il est inutile de reconnaître l'existence d'opérations ayant trait à ces actifs, à moins que d'autres divisions de l'entreprise ne se mettent à les exploiter.

Des questions similaires se posent s'agissant des produits numériques sur le serveur de l'établissement stable. Si ces actifs sont considérés comme restant la propriété économique du siège (comme ce serait probablement le cas pour un prestataire de services), aucune opération ne serait reconnue.

Application de l'Article 7 dans le cas d'actifs incorporels

Les éléments de discussion exposés ci-dessus permettent de penser que lorsque l'existence d'opérations s'agissant des logiciels, d'actifs incorporels de marketing ou autres actifs incorporels doit être reconnue, le traitement de ces opérations doit être déterminé conformément au principe de pleine concurrence. Cependant, l'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ne permet pas,

en l'état actuel, de parvenir à ce résultat pour ce qui est des logiciels informatiques et des actifs incorporels. Alors que les Commentaires prévoient expressément une tarification conforme au principe de pleine concurrence, le fonds de commerce étant transféré d'une division de l'entreprise à l'autre, tel n'est pas le cas s'agissant d'autres éléments de patrimoine, notamment les actifs incorporels. Les Commentaires dans leur forme actuelle ne permettent pas explicitement d'évaluer à la valeur de marché le transfert de valeur économique (autre que les stocks) du siège vers l'établissement stable en vertu du principe de pleine concurrence. Examinons ce qui est actuellement envisagé dans les Commentaires sur le Modèle de convention fiscale s'agissant des actifs incorporels :

« Dans le cas d'actifs incorporels, les règles relatives aux relations entre entreprises du même groupe (ex: versement de redevances ou accords de partage des coûts) ne sont pas applicables s'agissant des relations entre divisions de la même entreprise. De fait, il peut être extrêmement difficile d'imputer la « propriété » d'un actif incorporel à une seule division de l'entreprise et de soutenir que celle-ci devrait percevoir des droits de la part des autres divisions comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes. Etant donné qu'il n'existe qu'une seule entité juridique, il n'est pas possible d'imputer la propriété juridique à une division de l'entreprise en particulier et, en pratique, il sera souvent difficile d'imputer les coûts de la création exclusivement à une division de l'entreprise. Il peut donc être préférable de considérer les coûts de création des actifs incorporels comme devant être imputés à toutes les divisions de l'entreprise qui les utiliseront et de considérer qu'ils sont supportés pour le compte des diverses divisions de l'entreprise auxquelles ils ressortissent. Dans ces circonstances, il serait judicieux de répartir les coûts effectifs de la création de ces actifs incorporels entre les différentes divisions de l'entreprise sans appliquer aucune tarification pour les bénéfices ou aucune redevance¹⁵. »

Cela implique que ces transferts sont valorisés au coût d'acquisition. Dans notre exemple, cela produit un résultat quelque peu pervers, étant donné que cela revient à traiter le nouvel établissement stable comme détenant la « propriété » économique effective du logiciel et d'autres actifs incorporels pertinents qui ont été créés avant la mise en place de l'établissement stable. En ce sens, l'établissement stable bénéficie gratuitement en quelque sorte des efforts consentis par le siège et de son expertise.

Le problème de cette approche est que la valeur de marché du logiciel ou d'autres actifs incorporels peut être largement déconnectée de leur coût de création. C'est notamment un problème dans le cas d'éléments de la propriété intellectuelle comme les logiciels, qui reposent en fait directement sur des idées et dont la création ne nécessite pas forcément la présence d'une infrastructure importante. En outre, le coût initial peut avoir subi une dépréciation avant la mise

en place de l'établissement stable de sorte qu'il ne reste plus de coût de l'entreprise à imputer à l'établissement stable.

Les conséquences non souhaitables de l'approche assez démodée figurant dans la version actuelle des Commentaires apparaissent si l'on pose comme hypothèse que Starco a mis en place un serveur identique exerçant des activités identiques dans le pays Z mais qu'il constitue une filiale pour la détention et l'exploitation du serveur. Si la valeur de marché de l'actif incorporel est largement supérieure à son coût de création, alors la filiale implantée dans le pays Z devra, en vertu du principe de pleine concurrence, verser à Starco – en contrepartie du droit permanent d'utiliser cet actif incorporel – un montant bien supérieur à ce que l'établissement stable installé dans le pays B devra payer pour rembourser à Starco sa part des coûts historiques de création de l'actif incorporel. Bien évidemment, la situation serait inversée si la valeur de marché de l'actif incorporel était inférieure à son coût historique de création.

Dans les deux cas, on aboutit à un résultat différent, en matière fiscale, selon que la même fonction économique est exercée par un établissement stable ou une filiale. Cela ne semble guère sensé du point de vue de la politique fiscale et cela révèle une limite des Commentaires actuels sur l'Article 7. Alors qu'il est exact que cette situation n'est pas circonscrite au seul domaine du commerce électronique, ces divergences de résultat suivant qu'il s'agit d'une filiale ou d'un établissement stable seront vraisemblablement plus importantes et plus fréquentes dans ce contexte en raison de l'importance de la place occupée par les actifs incorporels, notamment ceux qui reposent sur des idées. Ces questions sont traitées plus en détail dans le Rapport de référence du Comité des affaires fiscales et celui-ci examine actuellement les questions relatives à l'imputation des bénéfices aux établissements permanents. Des remarques sur ces questions importantes seraient les bienvenues.

Enfin, un partage des coûts (par exemple, en vertu d'un accord de contribution aux coûts) pourrait effectivement être judicieux lorsque l'établissement permanent existe au moment où les actifs incorporels sont développés et si l'entreprise a l'intention de permettre à l'établissement permanent de les utiliser, lorsque, et dans l'hypothèse où ils seraient développés.

Matériel informatique

Enfin, il convient d'examiner les faits et circonstances (y compris toute documentation interne) relatifs au transfert de matériel informatique à l'établissement stable afin de déterminer la nature de ce transfert (« opération ») et, en particulier, la répartition entre les parties des risques et responsabilités ressortissant à la propriété dudit matériel. En vertu de l'hypothèse de travail, il faut à cet effet effectuer un examen complet des faits et circonstances entourant la modification

de l'utilisation, y compris le comportement ultérieur des parties concernées ainsi que toute documentation pertinente. L'intention de l'entreprise en procédant à ce changement dans l'utilisation du matériel informatique, ainsi qu'il est corroboré par son comportement et attesté par des documents, sera un élément permettant de déterminer la nature de l'opération. Une fois tous les faits et circonstances pleinement établis, la nature de cette opération intra-groupe (vente, location-vente ou licence d'exploitation) serait déterminée par référence à la nature des transactions comparables intervenant entre entreprises indépendantes. Dans ce contexte, il peut être pertinent d'établir si l'entreprise elle-même détient les actifs, si elle les loue ou les acquiert en location-vente auprès d'un fournisseur indépendant et de savoir comment des parties indépendantes agiraient dans des circonstances similaires. Tandis que les documents relatifs à l'accord vont aider à déterminer ce qu'il en est, si le comportement des parties ne correspond pas à ce qui figure dans la documentation, il convient de prendre en compte le comportement effectif de l'établissement stable et du reste de l'entreprise afin d'établir la véritable nature de l'accord. Cet examen pourra avoir comme résultat de caractériser le transfert comme un contrat de location-vente entre le siège et l'établissement stable, auquel cas un versement au titre de ce contrat, conformément au principe de pleine concurrence, serait déductible lors du calcul des bénéfices de l'établissement stable. Un autre résultat envisageable pourrait consister à caractériser l'opération comme une vente ferme, c'est-à-dire que le siège se serait défait du matériel informatique et que l'établissement stable l'aurait acquis à sa valeur de marché. Dans ce cas, une provision pour dépréciation, conformément aux règles en vigueur en matière d'amortissement dans le pays B, serait déduite lors du calcul des bénéfices de l'établissement stable. La question de savoir comment rendre compte d'un transfert d'actifs corporels entre deux divisions d'une même entreprise est traitée en détail dans la Partie I du *Rapport de référence* du Comité des affaires fiscales, document dans lequel est examinée la question plus vaste de l'imputation des bénéfices à un établissement permanent. La question consiste ici à savoir si l'orientation exposée ci-dessus est bien pertinente dans un cas d'espèce semblable, étant donné l'absence de personnel affecté à l'établissement stable, ce qui rend toute analyse des intentions des parties uniquement pertinente du point de vue du siège.

Lors de la phase d'exploitation commerciale, une opération est supposée intervenir, en vertu du modèle de « prestataire de services indépendant » entre l'établissement stable et le siège sous forme d'un contrat de services conclu notionnellement entre les deux parties, l'établissement permanent étant considéré avoir exercé des activités pour le compte du siège et au profit de celui-ci. Ces activités recouvrent l'hébergement d'un site Web, le traitement de transactions avec des clients et l'acheminement des revenus des transactions à Starco. La valeur de la commission à verser en vertu de ce contrat notionnel doit être déterminée conformément au principe de pleine concurrence.

Dès lors, en vertu du modèle de « prestataire de services indépendant », la mise en place d'un serveur dans le pays B par Starco, peut être caractérisée comme une fourniture initiale d'actifs corporels et incorporels à l'établissement stable afin de lui permettre de fournir, à son tour, un service au reste de l'entreprise. Ayant établi les attributs de l'établissement stable et la nature de ses « opérations » (« *dealings* ») avec le reste de l'entreprise, il est désormais possible d'appliquer une analyse classique de prix de transfert à ces « opérations » en vue de déterminer le montant du dédommagement à verser pour chacune de ces opérations, conformément au principe de pleine concurrence.

Application des méthodes de détermination des prix de transfert

- Modèle du « prestataire de services contractuel »

Selon ce modèle, la seule charge conforme à des conditions de pleine concurrence qu'il faut déterminer concerne la prestation de services au profit du siège. La rémunération entre des entreprises indépendantes pour de tels services prendrait la forme d'une commission reflétant la valeur des activités exécutées par le prestataire et la nature relativement dépourvue de risque de l'accord selon son point de vue.

Le point de départ de l'analyse consisterait à examiner si des transactions comparables ont été effectuées par des prestataires de services contractuels agissant dans des conditions de pleine concurrence, permettant ainsi l'application d'un prix non réglementé comparable. Les transactions devraient être comparables en termes d'activités exercées, d'actifs utilisés et de risques (en fait d'absence de risques) assumés. Les opinions sur la probabilité de disposer de prix non réglementés comparables sont les bienvenues. Là où la méthode des prix non réglementés comparables ne peut être appliquée de façon fiable, on pourrait envisager de recourir à la méthode du prix de revient majoré afin de déterminer un revenu dans des conditions de pleine concurrence pour ce type d'établissements stables. Les coûts à prendre en compte seraient les coûts directs et indirects supportés par l'établissement stable dans le cadre de ses prestations de services (location, assurances, électricité, lignes de communications, etc.), mais n'intégreraient pas les coûts financiers relatifs aux actifs corporels et incorporels, dans la mesure où le siège est censé conserver la « propriété » économique de ces éléments de patrimoine. Une marge bénéficiaire, selon les conditions normales de la concurrence, pourrait être déterminée en considérant la tarification appliquée dans le cadre d'accords semblables conclus entre des entreprises indépendantes. D'autres méthodes de détermination des prix de transfert figurant dans les Principes directeurs peuvent également être appliquées là où elles satisfont à la règle de comparabilité présentée au chapitre 1.

- Modèle du « prestataire de services indépendant »

Dans ce modèle, les dépenses encourues dans des conditions de pleine concurrence doivent être établies pour les « opérations » censées avoir eu lieu entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise avant et pendant la phase d'exploitation commerciale. Ces opérations recouvrent la fourniture du matériel informatique et d'actifs incorporels du type logiciel informatique par le siège à l'établissement stable.

L'application du principe de pleine concurrence suppose que l'on puisse trouver des produits et des services comparables échangés dans le cadre de transactions comparables entre des parties indépendantes ou, à tout le moins, des activités comparables exercées par des parties indépendantes.

Déterminer un prix non réglementé comparable tant pour le matériel informatique que pour le logiciel (dans le cadre autorisé par le Modèle de convention fiscale, comme analysé précédemment) est possible. Cependant, évaluer le dédommagement versé, dans des conditions normales de concurrence, en contrepartie du transfert du droit d'utiliser le logiciel risque d'être un exercice délicat, étant donné qu'il est difficile de trouver des produits qui soient suffisamment comparables. Là où aucun prix non réglementé comparable ne peut être trouvé, on pourrait tenter de trouver le prix appliqué, dans des conditions normales de concurrence, pour le logiciel utilisé dans l'exercice d'activités comparables.

Les dépenses engagées par l'établissement stable ne se limitent pas aux coûts, conformes à des conditions normales de concurrence, qui doivent être constatés en considération de l'utilisation des actifs corporels et incorporels. Des dépenses sont engagées par l'établissement stable sous la forme de paiements pour l'utilisation des locaux, frais de consommation d'électricité et de lignes de communication, règlement des primes d'assurance, etc. Contrairement aux situations classiques, ces paiements ne sont pas effectivement déduits du revenu final effectivement perçu par l'établissement stable mais sont vraisemblablement réglés par le siège. On peut s'interroger sur le point de savoir si ces dépenses sont celles de l'établissement stable ou celles supportées par le siège au profit de l'établissement stable, et devant être prises en compte, conformément à l'Article 7(3) du Modèle de convention fiscale, lors du calcul des bénéfices de l'établissement stable. En pratique, il s'agit d'une question de peu d'importance puisque, dans chacun des cas, ces dépenses devraient se traduire par une réduction du bénéfice imposable de l'établissement stable.

Durant la phase d'exploitation commerciale, il convient de déterminer le montant d'une compensation, selon des conditions normales de concurrence, pour le service fourni au siège par l'établissement stable. Il peut exister des entreprises indépendantes faisant l'usage de matériels informatiques et de logiciels similaires et fournissant des services d'hébergement de site Web similaires à

d'autres entreprises. Si de telles entreprises comparables peuvent être trouvées, un prix non réglementé comparable pour un type de transactions identique constituerait la meilleure estimation d'un prix conforme à des conditions normales de concurrence. Si un prix non réglementé comparable n'est pas disponible, une évaluation des dépenses sur la base du prix de revient majoré pour la fourniture de services comparables constituerait une méthode appropriée. Les fournisseurs de services Internet constitueraient une source évidente pour déterminer, soit un prix non réglementé comparable, soit une marge brute bénéficiaire comparable, dans le cadre d'accords de prestation de services similaires, pourvu que des ajustements soient effectués afin de rendre compte des différences entre le type de services fournis par un prestataire de service Internet et ceux fournis par l'établissement stable. Il conviendrait également de veiller à ce l'assiette des dépenses servant de base au calcul de la marge brute soit identique à celle utilisée pour l'établissement stable. Contrairement à la méthode de détermination employée dans le modèle du « prestataire de services contractuel », l'assiette de dépenses à prendre en compte pour appliquer la méthode du prix de revient majoré devrait prendre en compte les dépenses notionnelles associées au transfert et à l'utilisation par l'établissement stable des actifs corporels et incorporels fournis par le siège.

L'utilisation d'une méthode de calcul des bénéfices, en particulier une méthode de marge nette par transaction ne devrait pas être négligée là où il n'apparaît pas possible d'appliquer avec fiabilité les méthodes classiques fondées sur les transactions. Une analyse de la marge nette après prise en compte des coûts est envisageable.

L'analyse présentée ci-dessus du modèle de « prestataire de services indépendant » montre qu'il est nécessaire de postuler plusieurs types d'opérations intra-groupe soulevant des questions délicates d'évaluation en vertu du principe de pleine concurrence. De surcroît, la référence aux conditions normales de la concurrence à l'appui de ces estimations peut être mise en doute aux termes de l'interprétation actuelle de l'Article 7. Cela tendrait à suggérer que ce modèle peut ne pas être le plus judicieux ou le plus pratique à appliquer au cas d'espèce figurant dans cette section¹⁶. Toutefois, il n'est pas exclu que ce modèle puisse être approprié dans des circonstances différentes.

Conclusion

Bien qu'il soit théoriquement difficile de déterminer quelle devrait être la part de bénéfices affectée à l'établissement stable de Starco, un certain nombre d'observations peuvent être avancées.

Selon le modèle du « prestataire de services indépendant », la marge bénéficiaire de l'établissement stable est calculée comme la différence entre la

compensation aux conditions normales de concurrence qui peut être facturée au marché pour le service fourni au siège et les dépenses supportées, selon les conditions normales de la concurrence, qui doivent être constatées pour l'utilisation des actifs corporels et incorporels apportés par le siège. Un tel calcul n'est pas nécessairement représentatif de la marge bénéficiaire que percevrait une entreprise indépendante dont l'activité consiste à fournir des services similaires à des tierces parties, étant donné qu'une telle entreprise serait probablement propriétaire du matériel informatique et développerait le logiciel par ses propres moyens (cf. variante 4). La marge bénéficiaire de cette entreprise indépendante serait principalement attribuable à la valeur ajoutée associée au développement du logiciel et à la location du matériel informatique ou bien d'un espace sur le serveur. Il est probablement juste de dire que les bénéfices acquis à un fournisseur classique de services Internet seraient supérieurs à ceux revenant à l'établissement stable dans cette variante de l'exemple. Un fournisseur de services Internet hébergera habituellement le logiciel développé ou acquis par ses clients, mais utilisera son propre logiciel (qu'il a développé ou acquis par ses propres moyens) afin de fournir un portail sur l'internet. Dans cette variante de l'exemple, le siège a fourni à l'établissement stable tous les logiciels, y compris celui dont il a besoin pour établir un portail sur Internet.

En fin de compte, les bénéfices générés par l'établissement stable proviennent de deux sources. La première est l'exploitation du matériel informatique et du logiciel constituant le serveur et la base du site Web. Si la compensation pour le transfert de cet ensemble d'éléments par le siège à l'établissement stable était effectuée selon les conditions normales de la concurrence, pratiquement tous les bénéfices associés à l'exploitation de ces actifs devraient effectivement revenir au siège. La seconde source a trait à l'exploitation des éléments incorporels, y compris les « actifs incorporels-marketing ». Une fois encore, l'essentiel des bénéfices liés à l'exploitation de ces actifs reviendrait au siège, à condition que les « actifs incorporels » soient détenus par celui-ci. Il semblerait que ce soit le cas pour les actifs incorporels relatifs au marketing comme la marque, mais cela paraît moins clair en ce qui concerne les actifs incorporels-marketing dans le cadre du commerce électronique, ceux-ci étant plus étroitement liés à l'exploitation du site Web.

Ce résultat est clairement atteint avec le modèle du « prestataire de services contractuel », en vertu duquel le bénéfice de l'établissement stable sera probablement déterminé par référence à un calcul du prix de revient majoré établi sur la base des charges directes d'exploitation engagées par l'établissement stable. Par conséquent, le calcul de la compensation attribuable à l'établissement stable ignore spécifiquement la valeur des éléments d'actifs corporels et incorporels utilisés par celui-ci, ce qui, *de facto*, attribue le revenu tiré de ces actifs au siège¹⁷.

Par conséquent, pour cet exemple, l'application des analyses fonctionnelles et factuelles décrites dans les orientations sur le principe de pleine concurrence de l'Article 9 figurant dans les Principes directeurs devrait, selon toute probabilité, laisser l'établissement stable avec une part des bénéfices insignifiante par comparaison avec, soit la valeur des transactions traitées par l'intermédiaire de celui-ci, soit la charge selon les conditions normales de la concurrence de sécuriser l'utilisation du matériel informatique et du logiciel nécessaire pour garantir la continuité de l'exploitation du serveur sans intervention humaine. Une entreprise indépendante fournissant le même logiciel et matériel informatique à l'établissement stable insisterait pour obtenir une rémunération selon les conditions normales de la concurrence pour l'exploitation de ces deux types d'actifs. Selon ce scénario, l'établissement stable exécute seulement des fonctions automatiques de bas niveau qui ne constituent qu'une petite proportion de celles nécessaires pour agir en tant que point de vente/distribution ou prestataire de services de plein exercice. Le montant de bénéfices acquis sera probablement proportionnellement faible et significativement moindre que celui réalisé par un point de vente/distributeur ou un prestataire de services de plein exercice.

Compte tenu de ces observations, la question à laquelle il faut répondre est : les réglementations fiscales internationales pour l'imposition des bénéfices des entreprises (Articles 7 et 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) autorisent-elles ce résultat ? Les Orientations sur la mise en application de cet article trouvées dans les Principes directeurs utilisent le principe de pleine concurrence de l'Article 9 sans restriction et d'une manière qui se fonde sur la réalité économique. Cependant, bien que l'Article 7 contienne une stipulation semblable au principe de pleine concurrence envisagé dans l'Article 9 [Article 7(2)], le Commentaire sur le Modèle apparaît restreindre l'application de ce principe dans un certain nombre de cas (voir remarques précédentes sur le transfert du logiciel et des « actifs incorporels marketing »). On trouvera de plus amples détails sur cette question dans le Rapport de référence du Comité des affaires fiscales publié le 8 février 2001. Les opinions sur ce point sont les bienvenues.

L'interdiction de déduire, dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable, un montant équivalent à la valeur de marché du logiciel et des actifs incorporels développés par le siège, si elle est exigée en vertu de l'interprétation actuelle de l'Article 7, conduirait à une imputation excessive de bénéfices à l'établissement stable, là où cette valeur de marché dépasse l'imputation des coûts liés à l'élément de patrimoine incorporel en vertu de l'interprétation actuelle de l'Article 7. Si l'on applique une analyse comparative avec des transactions entre entreprises indépendantes (méthode des prix non réglementés comparables), l'établissement stable serait traité comme ayant le droit d'utiliser le logiciel et les « actifs incorporels de marketing » et ainsi le prix de pleine concurrence devrait refléter l'usage de ce patrimoine. De façon semblable, lorsque l'on effectue une comparaison

avec les marges brutes dégagées par les entreprises indépendantes (méthode du prix de revient majoré ou des prix de revente), la marge brute – selon les conditions normales de la concurrence – dégagée par l'établissement stable devrait refléter l'utilisation qui est faite du patrimoine incorporel.

Pendant, il semble découler de l'interdiction ci-dessus que, même si l'établissement stable obtenait le même prix ou marge brute que les entreprises indépendantes (bases sur l'utilisation du logiciel et de l'actif incorporel), il serait capable de dégager un bénéfice net supérieur dans la mesure où il n'aurait pas à reconnaître, en calculant ses bénéfices pour l'imposition fiscale, la valeur de marché de ces éléments de patrimoine (en faisant l'hypothèse que la valeur de marché est supérieure aux coûts historiques du développement de ces éléments). Dans de tels cas, l'établissement stable serait un bénéficiaire indu, puisqu'il serait rémunéré pour des fonctions et des activités qu'il n'a pas réalisées et qu'il ne pourra jamais réaliser étant donné l'absence d'intelligence humaine ou artificielle qui lui est attachée. Dans les cas où la valeur de marché de l'actif incorporel est inférieure aux coûts historiques de développement de celui-ci, l'établissement stable percevrait un moindre bénéfice en raison de facteurs échappant à son contrôle (inefficacité de la fonction de recherche et développement du siège).

Une autre question porte sur le point de savoir si les problèmes évoqués ci-dessus se posent quand, dans des situations de dernier ressort, des méthodes de calcul des bénéfices sont utilisées de telle manière que l'on compare une marge nette plutôt qu'une marge brute. La marge nette comparable aura été calculée en déduisant les dépenses d'exploitation (y compris les versements effectués au titre de l'utilisation du patrimoine incorporel) des marges brutes. Pour être cohérent avec l'interprétation actuelle de l'Article 7, serait-il nécessaire de rajouter les versements au titre de l'utilisation du patrimoine incorporel afin d'arriver à la marge nette comparable ?

En conclusion, on peut se demander si, selon le modèle du « prestataire de services indépendant », les règles actuelles de l'Article 7 sont en mesure de produire un résultat conduisant à une imputation de bénéfices pleinement cohérente avec le principe de pleine concurrence ainsi qu'il est présenté dans les Principes directeurs (quand il est appliqué aux établissements stables par analogie). Dans la mesure où ces règles ne le permettraient pas, les résultats diffèreraient selon que la fonction économique particulière est exercée à travers une filiale ou par l'intermédiaire d'un établissement stable. On peut soutenir qu'un tel résultat n'est pas souhaitable sur le plan de la politique fiscale et que, de ce fait, le Commentaire de l'Article 7 du Modèle devrait être modifié. Ainsi qu'il est décrit dans la section ci-dessus relative à l'Article 7(2), il pourrait être plus indiqué d'appliquer le principe de pleine concurrence de l'Article 7 d'une façon aussi similaire que possible à l'orientations sur l'application du principe de pleine concurrence de l'Article 9 figurant dans les Principes. Les opinions sont invitées à s'exprimer sur ce point

important dans le contexte d'un établissement stable assurant des activités de commerce électronique.

- Variante 2 : serveurs multiples

Les faits sont les mêmes que dans l'exemple précédent, excepté les modifications suivantes :

La page Web de Starco est hébergée sur quatre serveurs différents implantés dans le pays B (Amérique), le pays C (Europe de l'Ouest), le pays D (Europe de l'Est et Asie) et le pays E (Hémisphère Sud). Quand une personne tente de se connecter au site Web de Starco, elle est reliée à un serveur donné selon une procédure pré-déterminée, programmée et dirigée par le serveur implanté dans le pays B, qui prend en compte la proximité géographique de la personne et le trafic sur chaque serveur. Une fois qu'une connexion a été établie entre un client potentiel et un serveur donné, tous les aspects des transactions sont exécutés sur le même serveur¹⁸.

Les avantages que présente, du point de vue de Starco, le fait de s'appuyer sur des serveurs multiples sont les suivants : accélérer l'accès des clients et l'interaction avec le site Web; fournir une sécurité supplémentaire tant pour l'entreprise que pour ses clients; et réduire les risques associés aux pannes de la technologie.

La principale différence à prendre en compte, d'un point de vue fiscal, entre cet exemple et le précédent est que les activités qui étaient exclusivement exercées par le serveur de Starco dans le pays B sont maintenant dupliquées sur plusieurs serveurs. Cependant, le nombre de fonctions exécutées par chacun des serveurs pour une transaction (à partir du moment où le client potentiel établit la communication avec le site Web de Starco jusqu'à ce qu'il reçoive livraison des produits) demeure le même. Mais le volume de transactions sera maintenant partagé entre les serveurs dans différents pays. L'existence de plusieurs serveurs exécutant des fonctions identiques contribue à réduire les risques associés à l'exploitation de chaque serveur.

Les principes développés dans la section précédente sur la variante 1 demeurent valables pour cet exemple, même si que les questions administratives et de conformité aux réglementations peuvent s'avérer plus délicates. Le modèle du « prestataire contractuel de services », selon lequel les bénéfices seront probablement affectés à l'établissement stable sur la base de la méthode du prix de revient majoré, apparaît comme le plus approprié au regard des faits et des circonstances. Autrement, le modèle du « prestataire de services indépendant » peut être pris en considération. L'analyse fonctionnelle et factuelle pourrait déterminer si et dans quelle mesure la mise en commun *de facto* des risques au niveau de plusieurs serveurs affecterait la part de revenu attribuable à chaque établissement stable. Naturellement, les questions les plus délicates concernant la détermina-

tion des prix de transfert entre le siège et l'établissement stable aux termes de ce modèle, comme la détermination du prix adéquat facturé pour le droit d'utiliser le logiciel et les « actifs incorporels de marketing », seraient multipliés par quatre.

Cet exemple pose comme hypothèse que toutes les étapes des transactions commerciales sont exécutées par un seul serveur, une fois que l'un d'entre eux a été sélectionné. Par conséquent, aucun problème de prix de transfert n'est soulevé en liaison avec des « opérations » entre deux serveurs ou davantage parce qu'aucune opération de ce type n'a lieu. En revanche, si l'on avait fait l'hypothèse que la facturation de la transaction a lieu dans un serveur alors que la livraison électronique d'un produit numérique intervient à partir d'un autre serveur, il faudrait considérer comment imputer la rémunération associée à chaque étape aux différents établissements stables.

Le serveur constitue une partie d'un établissement stable

On examinera brièvement deux variantes de l'exemple initial en vertu desquelles du personnel est présent dans l'établissement stable dans le pays B et participe à l'exploitation du serveur. Dans la première variante, le personnel a installé le matériel informatique spécifié par le siège ainsi que le logiciel créé par le siège dans le pays A. Dans la seconde variante, il est fait l'hypothèse que tout le travail de programmation et de développement du logiciel est intervenu au sein de l'établissement stable dans le pays B, les améliorations au site Web étant également exécutées par l'établissement stable.

- Variante 3 : personnel d'assistance technique présent dans l'établissement stable

Les faits relatifs aux activités menées par Starco ainsi que les caractéristiques du serveur dans le pays B sont les mêmes que dans la première variante. Cependant, du personnel est présent dans le pays B pour exécuter les tâches suivantes: assurer la maintenance du serveur, effectuer les réparations sur le matériel informatique et traiter tous les problèmes affectant l'exploitation du site Web. Le personnel est également responsable du traitement de la résolution des problèmes avec les clients ou les visiteurs du site Web pour l'ensemble du monde rencontrant des difficultés avec celui-ci, en particulier pour les transactions en ligne. Enfin, le personnel fournit des services après vente et d'assistance aux clients. Les interactions avec les clients, y compris les clients potentiels, interviennent soit en ligne, soit, exceptionnellement, par téléphone.

Considerations générales

Cet exemple se démarque de la situation extrême dans laquelle une combinaison d'actifs corporels et incorporels peut, en soi, constituer un établissement

stable et présente une situation plus répandue dans le cadre des accords commerciaux. Une particularité subsiste néanmoins : les contacts entre les clients et l'établissement stable restent virtuels, étant donné qu'ils interviennent en ligne et ne prennent pas la forme de rencontres physiques. Cela ne constitue néanmoins pas une considération déterminante dans l'analyse qui suit.

Analyse fonctionnelle et situation de l'entreprise distincte et séparée posée comme hypothèse

La présence de personnel dans l'établissement stable afin d'assurer la continuité de l'exploitation du serveur et de fournir une assistance technique aux clients en ligne modifie la nature des activités exercées par les différentes composantes de l'entreprise et ajoute de nouvelles activités aux fonctions automatisées de routine déjà effectuées par l'établissement stable. Alors que, dans les exemples précédents, c'est du personnel situé au siège de Starco qui effectuait des fonctions additionnelles, elles sont désormais exécutées par l'établissement stable.

Une analyse fonctionnelle et factuelle révélerait également que la présence de personnel dans l'établissement stable est requise pour utiliser tant les actifs corporels (par exemple, les ordinateurs) que les actifs incorporels (par exemple, le logiciel) bien au-delà de ce qui est prévu pour l'établissement stable dans la variante 1 afin de fournir une assistance technique aux clients. Dans les deux cas, ces actifs auront été soit fournis par l'entreprise, soit acquis par le personnel de l'établissement stable auprès de parties tierces. En fonction de la nature des accords conclus entre le siège et l'établissement stable, il se peut que l'on doive reconnaître l'existence « d'opérations » entre le siège et l'établissement stable afin de tenir compte de l'utilisation des actifs de l'entreprise par l'établissement stable.

Un important élément à prendre en compte est le fait que les services fournis par le personnel de l'établissement stable aux clients ne leur sont pas facturés séparément. Le coût de la fourniture de services par Starco est internalisé dans les prix facturés aux clients pour ses produits. Dès lors, toute fourniture supplémentaire de services n'accroît pas directement les recettes de Starco – même si cela peut indirectement contribuer à accroître sa part de marché en assurant à cette entreprise de commerce électronique une réputation d'efficacité en raison du support de service provenant de l'établissement stable, ce qui conduit à la création d'un actif incorporel de marketing dans le cadre du commerce électronique.

De même, la fourniture additionnelle de services n'accroît pas les coûts de Starco étant donné que le personnel est essentiellement présent en permanence, c'est-à-dire qu'il est disponible à tout moment pour traiter les demandes des consommateurs.

Étant donné la nature de l'exploitation de l'établissement stable, et à la lumière de l'analyse de la situation décrite dans la section précédente relative à

la variante 1, il est peu vraisemblable que des analyses fonctionnelle et comparative caractérisent un établissement stable comme exerçant des activités, utilisant des actifs et assumant des risques comparables à ceux d'un point de vente traditionnel. Dès lors, les remarques suivantes portent essentiellement sur les deux variantes du modèle de « prestataire de services » qui semblent constituer les résultats les plus probables de ces analyses. Des avis seraient particulièrement appréciés sur le point de savoir si le point de vente traditionnel peut constituer un résultat probable.

En vertu de ce modèle, les fonctions exercées par le serveur restent un service fourni par l'établissement stable au reste de l'entreprise. Les fonctions additionnelles, la fourniture de services aux clients de Starco, représentent des services qui sont soit fournis au reste de l'entreprise, soit fournis à de tierces parties pour le compte de l'entreprise. On ne peut pas affirmer que l'établissement stable supporte des risques importants du fait de la fourniture de ces services (si ce n'est le faible risque que la rémunération additionnelle perçue au titre de la fourniture de ces services supplémentaires pourrait ne pas couvrir les coûts additionnels qui y sont liés). Comme dans le modèle précédent, le siège supporte l'intégralité du risque de marché associé à la perte potentielle d'activité du fait de l'incapacité à aider des clients potentiels. Les recettes de l'établissement stable au titre de la fourniture de services en ligne aux clients ne serait pas fonction du résultat de l'exécution de services particuliers, mais seraient structurés en tant que commission pour la continuité du service offert.

Comme dans les deux premiers exemples, l'analyse fonctionnelle et factuelle pourrait révéler que la nature de l'accord est semblable à celle d'un « prestataire contractuel de services ». Dans de tels cas, la seule opération qu'il soit besoin de prendre en compte est la rémunération de l'établissement stable pour les services qu'il fournit à, et pour le compte du reste de l'entreprise. Toutefois, cette même analyse pourrait également révéler que l'établissement stable est caractérisé de façon plus adéquate comme étant un « fournisseur de services indépendant », entièrement équipé pour fournir les services recherchés par Starco et cherchant à couvrir à la fois les frais financiers et d'exploitation et à s'assurer un bénéfice. Dans de tels cas, comme exposé précédemment, il conviendrait de reconnaître des opérations relatives au transfert d'actifs corporels et incorporels à l'établissement permanent, tout comme pour la fourniture de services par celui-ci. Des commentaires sur les conclusions figurant ci-dessus seraient les bienvenus.

Application des méthodes de détermination des prix de transfert

Cette partie de l'analyse se rapproche beaucoup de celle exposée à la précédente section sur la variante 1. Cependant, selon cette version du modèle de

« prestataire contractuel de services », la rémunération de l'établissement stable sera plus substantielle que dans les deux premières variantes, en raison des activités supplémentaires exercées au sein de l'établissement stable. Lorsque que l'on applique la méthode du prix de revient majoré, l'assiette de coûts servant de référence à un calcul en fonction des coûts réels rendrait compte des coûts directs et indirects supplémentaires supportés par l'établissement stable (essentiellement la rémunération des employés). De même, la marge de pleine concurrence applicable reflèterait la différence de nature et de fonctions de l'établissement stable.

Selon le modèle de « prestataire de services indépendant », un prix non réglementé comparable, si tant est qu'il soit disponible, constituerait la meilleure estimation d'un prix de pleine concurrence et il conviendrait, dans un premier temps, de chercher à en identifier un, en supposant que l'on puisse déterminer le prix de marché pour des services de nature identique (ou de nature suffisamment semblable pour pouvoir effectuer des ajustements afin de le rendre suffisamment comparable). Fournis sur le marché par des prestataires indépendants. Lorsqu'un prix non réglementé comparable n'est pas disponible, il serait judicieux de recourir à une commission de services, déterminée en fonction du prix de revient majoré, et basée sur la tarification brute associée à la provision de services similaires. Sinon, une méthode de marge nette par transaction pourrait être envisagée s'il s'avère impossible d'appliquer de façon suffisamment fiable une des méthodes classiques reposant sur les transactions. L'établissement stable se verrait également imputer, en vertu de ce modèle, une proportion des bénéfices plus importante que dans les deux premières variantes, étant donné les fonctions additionnelles exercées ici.

- Variante 4 : site Web site entièrement développé dans l'établissement stable

Les faits relatifs aux opérations de Starco et les caractéristiques du serveur dans le pays B sont les mêmes que dans la variante 1. Toutefois, l'historique de la création du site Web diffère. On suppose que le serveur a été mis en place en 1997 et que le personnel dans le pays B a réalisé tout au long de 1997 et 1998 de nouveaux développements du logiciel, en améliorant progressivement la configuration du site Web jusqu'à sa forme actuelle. Durant cette période, d'importants coûts de développement ont été supportés au sein de l'établissement stable dans le pays B.

Considérations générales

Il existe une différence fondamentale entre cet exemple et les précédents. Dans les exemples précédents, les gains découlant du développement du logiciel requis pour créer un serveur opérationnel et un site Web dans un endroit éloigné

devaient clairement être attribués au siège de Starco, là où avait eu lieu la totalité des efforts de développement et où les coûts de développement avaient été supportés.

Le présent exemple suppose (de façon, certes, quelque peu irréaliste) que l'intégralité des efforts de développement et des coûts en vue du développement du serveur et du site Web ont été réalisés et supportés dans le pays B, aux fins d'exploitation ultérieure du serveur et d'hébergement du site Web ainsi développé¹⁹. Dès lors, en vertu de l'hypothèse de travail, l'établissement stable est traité comme détenant la « propriété » économique des actifs incorporels. Il convient de noter que l'hypothèse de travail envisage un certain nombre de facteurs, outre l'endroit où le site Web a été développé, pour déterminer quelle partie de l'entreprise est le « propriétaire » économique d'un actif incorporel. On se reportera au *Rapport de référence* pour de plus amples détails. La détermination du « propriétaire » économique des actifs incorporels a une incidence significative sur la répartition au sein de l'entreprise des gains attribuables à la création de ces éléments de patrimoine en vertu du principe de pleine concurrence.

Analyse fonctionnelle et situation de l'entreprise distincte et séparée posée comme hypothèse

A la différence de l'exemple précédent, les actifs corporels et incorporels (à l'exception des actifs incorporels de marketing) ne sont pas transférés du siège vers l'établissement stable. Starco met en place un site d'opération entièrement nouveau dans le pays B (vraisemblablement en raison de la présence de facteurs externes favorables, comme la proximité d'entreprises similaires, la présence d'une main-d'œuvre formée ou des conditions fiscales intéressantes) et apporte le capital en se servant des ressources financières requises pour le développement des matériels et logiciels informatiques nécessaires pour lancer et exploiter un site Web commercial au profit de Starco.

Une analyse fonctionnelle et factuelle va vraisemblablement révéler que l'établissement stable a pour fonction de fournir des services liés aux activités de Starco en matière de fourniture de biens au consommateur final dans le cadre du commerce électronique. Les activités et fonctions exercées par l'établissement stable durant la phase d'exploitation commerciale sont inchangées par rapport à la Variante 3. La différence essentielle tient au fait que l'établissement stable peut être considéré, à des fins fiscales, comme utilisant des logiciels dont il détient la propriété économique afin d'exercer ces fonctions et que cette situation doit se refléter dans l'imputation des bénéfices.

La phase de développement conduisant à la création d'un site Web comporte le développement d'actifs incorporels, tout comme pour un projet de recherche-développement. Suivant l'orientation figurant à la section consacrée à l'Article 7(2), sur la détermination du partage des responsabilités, risques et

bénéfices d'une transaction en l'absence de dispositions contractuelles, le risque financier associé au développement de ce logiciel a été supporté par l'établissement stable. Celui-ci étant considéré comme étant le « propriétaire » économique du site Web, il s'ensuit que les bénéfices économiques retirés de l'exploitation commerciale de ce site devraient lui revenir. C'est-à-dire que l'établissement stable serait considéré, en vertu de l'hypothèse fictive d'entreprise distincte requise par l'Article 7 du Modèle de convention fiscale, comme le propriétaire économique du logiciel servant de support au site Web. Cet exemple diffère de celui de la variante 1, dans lequel l'établissement stable ne pouvait pas être considéré comme étant le propriétaire économique de ces actifs incorporels. Dans cet exemple, la marge bénéficiaire de l'établissement stable était calculée soit sur la base du prix de revient majoré, ou comme la différence entre *a*) la compensation, conforme au principe de pleine concurrence, du service fourni au siège et *b*) le montant, conforme au principe de pleine concurrence, facturé pour l'utilisation des actifs corporels et incorporels fournis par le siège. Dans la variante de l'exemple présentée ici, ce dernier élément serait nul (aucune opération n'ayant besoin d'être prise en compte) ou du moins très réduite de sorte que la compensation versée à l'établissement stable comprenne *a*) net des coûts de développement du logiciel supportés par l'établissement stable.

On peut considérer que l'établissement stable tire des bénéfices de l'exploitation des actifs corporels et incorporels qu'il détient « virtuellement », dans un sens économique. Contrairement au problème soulevé dans la discussion relative à la variante 1 concernant le transfert économique de logiciel, il ne fait aucun doute que ce cadre d'analyse est cohérent avec l'Article 7 et son interprétation actuelle telle qu'elle figure dans les Commentaires sur le Modèle de l'OCDE. Dès lors, les bénéfices de l'établissement stable devraient être égaux à ce qu'une entité distincte retire de l'exploitation de la même « combinaison » d'actifs. Cependant, des problèmes semblables se feraient jour s'agissant de l'Article 7 lorsque l'établissement stable met ses actifs incorporels à la disposition d'autres divisions de Starco, par exemple, lorsque de nouveaux serveurs/sites Web sont mis en place dans d'autres juridictions.

On pourrait également imaginer une situation intermédiaire à celles décrites en vertu de la variante 1 et de la présente section, dans laquelle une partie du travail de développement en vue de la création de, disons, un logiciel serait effectuée au siège, un développement ultérieur intervenant dans l'établissement stable. L'analyse de base développée dans les deux sections resterait applicable: une proportion appropriée des bénéfices directement associés à l'exploitation du logiciel serait impartie au siège et une autre à l'établissement stable. La proportion appropriée traduirait la valeur relative de la contribution apportée, respectivement, par l'établissement stable et le siège en vue du développement du logiciel.

Application des méthodes de détermination des prix de transfert

La meilleure estimation des bénéfices à imputer à l'établissement stable serait obtenue à partir de la commission de services facturée dans le cadre d'opérations similaires par des entreprises indépendantes pour un service similaire (prix non contrôlé comparable). Il peut être possible, à cet effet, de trouver des opérations présentant des caractéristiques similaires, ou un degré de comparabilité suffisant pour permettre d'effectuer des ajustements appropriés. Une comparaison avec le service traditionnellement fourni par un prestataire de services Internet est utile à cet égard. Dans cette variante, il est probablement juste de dire que le montant perçu par l'établissement stable dépasserait celui qu'un prestataire classique de services sur Internet serait censé gagner. Ce dernier héberge généralement le logiciel développé ou acquis par ses clients mais utilise son propre logiciel (qu'il a développé ou acquis lui-même) afin de fournir un portail sur l'Internet. Dans cette variante, l'établissement stable fait davantage: il développe le logiciel du « client » hébergé sur son serveur et fournit un portail sur l'Internet. Quoi qu'il en soit, un prestataire de services Internet peut fournir un élément de comparaison acceptable dans ce cas, à condition que des ajustements suffisamment fiables puissent être effectués pour rendre compte des différences fonctionnelles.

Lorsqu'un prix non contrôlé comparable n'est pas disponible pour la commission de services, d'autres méthodes de détermination des prix de transfert autorisées par les Principes directeurs seraient appliquées. Il peut notamment s'agir de méthodes fondées sur les bénéfices qui imposent la tâche difficile de parvenir à une évaluation conforme à des conditions de pleine concurrence du revenu des actifs incorporels utilisés dans le cadre des opérations de Starco.

Conclusions

Ce document de travail a présenté une analyse détaillée des questions relatives à l'imputation des bénéfices à différents types d'établissements stables réalisant des activités de fourniture de biens au consommateur final par voie électronique au sein d'une entreprise. Il est admis que la notion de commerce électronique ne se limite pas à cette fourniture de biens au consommateur final et qu'il existe d'autres modèles d'entreprise (entreprise à entreprise – B2B –, procédure d'enchères). Une analyse des implications fiscales pour tous les types de modèles d'entreprise aurait dépassé le cadre du présent document de travail. Néanmoins, les principes généraux développés dans cette étude, en particulier le scénario dans lequel l'établissement stable opère de façon autonome sans personnel, sont susceptibles d'être appliqués à d'autres modèles. Ces principes doivent néanmoins être adaptés à chaque cas de figure.

L'analyse que nous avons présentée, qui visait à déterminer comment et dans quelle mesure il convient d'imputer des bénéfices à un établissement stable impliqué dans des activités de commerce électronique, qu'il nécessite ou non la présence de personnel, a donné les résultats provisoires suivants en se fondant sur l'hypothèse de travail :

- Lorsque, comme dans les variantes 1 et 2, un établissement stable recouvre uniquement un serveur hébergeant un site Web par le biais duquel sont réalisées des transactions commerciales et la transmission de produits numériques, l'essentiel des bénéfices générés par l'établissement stable provient de l'exploitation des matériels et logiciels informatiques utilisés par celui-ci et d'actifs incorporels relevant du marketing. En vertu d'un « contrat de fournisseur de services », il est probable que la propriété économique et la majorité des risques liés aux immobilisations et aux actifs incorporels relevant du marketing resteront du ressort du siège. En vertu d'un « contrat de fournisseur indépendant de services », dans le cadre duquel le siège transfère ces actifs à l'établissement stable, la prise en compte de ce transfert en vertu du principe de pleine concurrence reviendrait à imputer au siège pratiquement tous les bénéfices directement associés à ces actifs, l'établissement stable ne se voyant imputer qu'une part relativement faible des bénéfices par rapport à la valeur des activités commerciales réalisées par son intermédiaire. Le serveur informatique dans l'établissement stable ne réalise que des fonctions automatiques d'assistance de faible niveau qui ne contribuent que dans de faibles proportions aux activités nécessaires pour faire effectivement office de point de vente/distributeur ou de fournisseur de services à part entière. Le niveau de bénéfices dégagé sera vraisemblablement faible, tant proportionnellement qu'en valeur absolue, au regard de celui associé à une fonction de distributeur ou de fournisseur de services à part entière. Se pose néanmoins la question de savoir si une part des revenus liés à l'utilisation des actifs incorporels de marketing dans le cadre du commerce électronique et au fait de supporter des risques de crédit et de risques technologiques, devrait être attribuée à l'établissement stable au motif qu'ils sont liés à l'exploitation du site Web lui-même et aux activités exercées par l'établissement stable.
- Lorsque, comme dans la variante 3, du personnel est présent dans l'établissement stable afin de veiller à la continuité de l'exploitation du site Web et de fournir une assistance technique aux consommateurs, l'établissement stable devrait se voir imputer les bénéfices liés à l'exercice de ces activités de services, conformément au principe de la libre concurrence. Cependant, les bénéfices directement liés à l'exploitation d'équipements et de logiciels informatiques créés par l'entreprise et résultant des actifs incorporels

de marketing devraient, pour l'essentiel, rester impartis au siège, comme dans les exemples précédents.

- Enfin, lorsque, comme dans la variante 4, les équipements et les logiciels informatiques sont entièrement développés et construits par le personnel de l'établissement stable, de sorte que celui-ci est considéré comme détenant la propriété économique des actifs incorporels, les bénéfices directement liés à l'exploitation commerciale de ces actifs doivent revenir à l'établissement stable, en vertu des principes de l'Article 7 et du principe de libre concurrence. Lorsque le logiciel est développé en partie par le siège et en partie par l'établissement permanent, la part des bénéfices – déterminée en fonction du principe de libre concurrence – directement associée à l'exploitation commerciale dudit logiciel doit être attribuée à l'établissement stable. Cette imputation partielle des bénéfices reflèterait ainsi la valeur des contributions respectives de l'établissement stable et du siège.

L'analyse de la dernière variante a démontré la difficulté de développer une analyse factuelle et fonctionnelle dans l'hypothèse extrême où un serveur informatique est considéré comme constituant un établissement stable et d'appliquer le principe de pleine concurrence. En particulier, il peut s'avérer difficile de déterminer quelle partie de l'entreprise doit être traitée comme le propriétaire « économique » des « actifs incorporels de marketing du commerce électronique » liés à l'exploitation du site Web lui-même. Il peut également être difficile d'appliquer le principe de libre concurrence aux opérations (« dealings ») impliquant le transfert d'éléments de patrimoine incorporels entre deux parties de l'entreprise, étant donné qu'évaluer ce type d'actifs, en particulier lorsqu'il s'agit de trouver des transactions comparables appropriées, peut être une tâche ardue. Par ailleurs, l'un des exercices-clés, et également l'un des plus délicats, dans le contexte des établissements stables concerne l'imputation des risques et la répartition des risques supportés globalement par l'entreprise entre ses différentes divisions. L'approche généralement retenue en vertu de l'hypothèse de travail consiste à appliquer celle utilisée pour les entreprises associées, c'est-à-dire le concept de termes contractuel, par analogie avec les rapports entre, disons, l'établissement stable et le siège. Cela suppose une analyse du comportement des parties et des relations économiques régissant généralement les relations entre entreprises indépendantes. En l'absence de personnel affecté à l'établissement stable, cette approche est difficilement applicable. Une possibilité pourrait consister à dire que l'établissement stable ne peut véritablement assumer des risques à l'exception de ceux résultant directement des fonctions qu'il exerce. Ainsi, lorsque l'établissement stable accepte et exécute des transactions-clients, on peut considérer qu'il assume le risque de crédit lié à ces transactions.

Des problèmes semblables à ceux exposés dans le présent document de travail se feraient jour dans des situations où le serveur est détenu et exploité par

une filiale de Starco, de sorte que le paradigme passe de l'Article 7 à l'Article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. De fait, les conclusions auxquelles on a abouti ici reposent davantage sur une analyse du principe de pleine concurrence figurant à l'Article 9 (approfondi par les Principes directeurs) que sur le Commentaire à l'Article 7. Il est, dès lors, possible que ces conclusions ne soient pas compatibles avec l'interprétation actuelle de l'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Cependant, comme on l'a mentionné ci-dessus, l'interprétation actuelle de l'Article 7 ne semble pas produire un résultat cohérent avec le principe de pleine concurrence développé dans les Principes directeurs, en vertu duquel les « opérations » (dealings) impliquant des actifs incorporels doivent être prises en compte pour l'imputation des bénéfices à l'établissement stable. En outre, le résultat sera différent selon que la fonction économique spécifique est exercée par le biais d'une filiale ou d'un établissement stable. Un tel résultat n'est pas souhaitable pour des raisons de politique fiscale et peut rendre nécessaire une modification du Commentaire sur l'Article 7 du Modèle. Il conviendrait plutôt d'appliquer le principe de pleine concurrence figurant à l'Article 7 d'une façon aussi proche que possible de celle prévue par l'orientation relative à l'application du principe de pleine concurrence de l'Article 9 figurant dans les Principes. Le caractère souhaitable d'une telle approche et, dans l'affirmative, les modalités les meilleures pour son application font actuellement l'objet d'un examen attentif par le Comité des affaires fiscales.

Le présent document de travail ne prétend pas offrir de réponse définitive à la question de l'imputation de bénéfices au type d'établissement stable examiné ici. L'objet de ce document est de susciter un débat sur les aspects pertinents à cet égard et d'inviter les parties intéressées à faire partager leurs points de vue sur ce sujet important en vue d'un examen par le Groupe technique consultatif sur l'imposition des bénéfices des entreprises et par le Comité des affaires fiscales.

4.4. Incidence de la révolution des communications sur l'application du « siège de direction effective » comme règle de départage (document de travail du Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions à l'imposition des bénéfices des entreprises)²⁰

Introduction

L'objet de ce chapitre (4.4) est d'identifier les obstacles auxquels nous risquons de nous heurter dans l'application de la règle de départage pour déterminer le « siège de direction effective » dans le contexte actuel et futur du commerce et des technologies électroniques et d'identifier des solutions possibles.

Cette section est divisée en quatre grandes parties. La première partie rappelle brièvement les principes fiscaux, la double imposition et le rôle de la règle de départage fondée sur la résidence. La seconde partie examine les indications disponibles sur le mode de détermination du « siège de direction effective » dans un contexte traditionnel. Elle s'efforce d'établir, à partir d'un certain nombre de sources différentes, la liste des principaux facteurs de détermination du « siège de direction effective ». La troisième partie de cette section examine les modalités d'application de ces facteurs clés dans l'environnement actuel de haute technologie. Enfin, cette section identifie les options possibles pour surmonter les obstacles tenant aux règles de départage. Ce faisant, certaines questions spécifiques destinées à faire l'objet d'un examen plus approfondi sont identifiées et des commentaires sont demandés sur ces options et ces questions.

Principes fiscaux et double imposition

Il existe deux grands principes selon lesquels les pays imposent les revenus – le principe de la source et le principe de la résidence.

Les revenus perçus par une personne peuvent être imposés par un pays en raison d'un lien entre ce pays et l'origine des revenus (juridiction de la source). Par exemple, des activités d'entreprise sont exercées dans le pays, des biens immobiliers sont situés dans le pays ou un salarié y travaille. Certains pays affirment que c'est à la juridiction de la source d'imposer les revenus du fait que ceux-ci sont générés par une activité économique exercée dans le pays.

Des pays peuvent également imposer les revenus (quelle que soit leur origine) parce que la personne qui les perçoit est un de leurs résidents (juridiction de résidence). La justification, pour un pays, du prélèvement de l'impôt en vertu du principe de résidence, peut être considérée comme reposant sur la nécessité de financer ses biens collectifs et ses infrastructures sociales et sur le fait que ces biens publics et ces infrastructures sociales sont utilisés par des personnes résidentes qui ont, globalement, la capacité de payer l'impôt.

La plupart des pays imposent les revenus à la fois sur la base de la source et sur celle de la résidence. Par conséquent, une personne résidente est généralement imposée aussi bien sur ses revenus de source nationale que de source étrangère, tandis que les non résidents ne sont imposés que sur leurs revenus de source nationale.

La plupart des cas de double imposition résultent de conflits entre la juridiction de la résidence et celle de la source. Cependant, une double imposition peut aussi résulter de conflits résidence-résidence lorsque les deux États contractants traitent une personne comme « résidente » du point de vue fiscal en vertu de leur législation nationale (la personne en question se trouvant de ce fait intégralement imposable dans les deux États).

Le principal objectif des conventions fiscales est d'éviter une telle double imposition qui, en l'absence de mesures appropriées, risque d'entraver les flux transfrontières d'échanges, d'investissements et de capitaux.

Résolution des conflits résidence-résidence

Le modèle de Convention fiscale de l'OCDE traite des conflits résidence-résidence par les règles d'arbitrage de l'Article 4 qui attribuent la résidence des personnes « double résidentes » à l'un de ces États, de sorte que cette personne est considérée comme résidant uniquement dans cet État aux fins de la Convention. Dans le cas d'un particulier, les règles de départage envisagent divers indices de liens personnels avec un État en vue de déterminer à quel État « l'attribution du droit de lever l'impôt paraît normal ». ²¹

Dans le cas de sociétés et autres organismes, il est évident qu'une règle d'arbitrage fondée sur les liens personnels n'est pas appropriée. Les Commentaires rejettent également une règle fondée sur des critères purement formels tels que l'enregistrement. En donnant la préférence à l'État dans lequel l'entité est « effectivement dirigée » ²², il semblerait que l'intention soit de choisir un critère faisant apparaître le lieu où les principales décisions de gestion sont prises.

Le paragraphe 3 de l'Article 4 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE précise qu'une personne autre qu'une personne physique :

« est considérée comme un résident seulement de l'État où son **siège de direction effective** est situé. » [Les caractères gras ont été ajoutés.]

Comment détermine-t-on un « siège de direction effective » dans un contexte traditionnel ?

La signification du terme « siège de direction effective » n'est pas définie dans l'Article 4 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Toutefois, le nouveau paragraphe 24 suivant des Commentaires sur l'Article 4, qui a été inséré dans la mise à jour 2000 du modèle, donne des indications sur la signification de ce terme.

« 24. ... Le **siège de direction effective** est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité. Le **siège de direction effective** sera d'ordinaire le lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple un conseil d'administration) prend officiellement ses décisions, le lieu où sont arrêtées les mesures qui doivent être prises par l'entité dans son ensemble. Toutefois, il n'est pas possible d'établir une règle précise et tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le **siège de direction effective**. Une entité peut avoir plus d'un **siège de direction** mais elle ne peut avoir qu'un seul **siège de direction effective**. »

Le nouveau paragraphe renforce l'affirmation selon laquelle la détermination d'un siège de direction effective est une question de fait.

Le terme « siège de direction effective » est également utilisé à l'Article 8 (navigation maritime, intérieure et aérienne) du modèle de Convention fiscale de l'OCDE comme le critère clé pour déterminer la répartition du droit d'imposer les revenus tirés de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international. Le terme est également utilisé aux Articles 13(3), 15(3) et 22(3) pour la répartition des droits d'imposition des gains en capital ou des revenus de services personnels dépendants tirés de la navigation maritime, intérieure et aérienne.

Toutefois, le terme « siège de direction effective » n'est défini dans aucun des articles mentionnés ci-dessus. Par ailleurs, aucune autre indication n'est donnée sur sa signification.

En l'absence de définition spécifique du « siège de direction effective », beaucoup de commentateurs ont été influencés par les concepts utilisés dans les règles de résidence de la législation fiscale interne tels que « la direction et le contrôle central »²³ et « le siège de direction »²⁴, lorsqu'on examine la signification du terme « siège de direction effective ».

Indications tirées de la notion de « Centre de direction et de contrôle » (« Central Management and Control »)

La notion de centre direction et de contrôle est l'un des critères de résidence adoptés dans un certain nombre de pays²⁵ pour les personnes autres que des personnes physiques. Par exemple, en vertu de l'Article 6(1) de l'*Income Tax Assessment Act* de 1936 de l'Australie, une société est résidente de l'Australie si :

- elle a été constituée en Australie ; ou
- elle exerce ses activités en Australie et elle y a son centre de direction et de contrôle ; ou
- elle exerce ses activités en Australie et ses droits de vote sont contrôlés par des actionnaires qui résident en Australie.

La compréhension des facteurs qui déterminent un centre de direction et de contrôle pourrait faciliter la détermination du siège de direction effective.

En Australie, l'expression « Centre de direction et de contrôle » n'est pas définie dans la législation fiscale interne. Toutefois, il existe un certain nombre de décisions de justice qui donnent des indications sur la manière dont le centre de direction et de contrôle doit être déterminé.

Selon un certain nombre de décisions de justice, si la détermination du centre de direction et de contrôle est une question de fait, ce centre coïncide en général avec le lieu où les dirigeants de l'entreprise exercent leur pouvoir et leur autorité (et qui est généralement le lieu où ils se réunissent)²⁶. La principale

affaire sur laquelle se fonde cette jurisprudence est l'affaire *De Beers Consolidated Gold Mines* (1906) AC 455. Dans cette affaire, une entreprise enregistrée en Afrique du Sud exploitait des mines de diamants, avait son siège et tenait ses assemblées générales d'actionnaires en Afrique du Sud. Son conseil d'administration se réunissait à la fois en Afrique du Sud et au Royaume-Uni, mais il est apparu que c'était au cours des réunions tenues au Royaume-Uni que le contrôle réel de la société était exercé. En conséquence, il a été jugé que la société résidait au Royaume-Uni.

Dans un certain nombre d'affaires jugées au Canada²⁷, les tribunaux, se fondant sur la déclaration du Lord chancelier dans l'affaire *De Beers*, ont estimé que le centre de direction et de contrôle était le lieu où la société « est réellement installée et exerce ses activités ». Les facteurs pris en compte pour la détermination de ce lieu sont notamment les suivants :

- Le lieu où la société a été constituée.
- Le lieu de résidence des actionnaires et administrateurs.
- Le lieu où les opérations commerciales sont effectuées.
- Le lieu où les transactions financières de la société sont effectuées ; et
- Le lieu où se trouvent les sceaux et où sont tenus les registres des délibérations de la société.

Toutefois, cette règle générale n'est nullement concluante. Les tribunaux ont également pris en compte certains autres facteurs pour déterminer le centre de direction et de contrôle. Dans l'affaire *North Australian Pastoral Co Ltd v FCT* (1946) 71 CLR 623, la société contribuable a été considérée comme résidant dans le Territoire du Nord (« Northern Territory ») où étaient effectuées ses opérations commerciales malgré le fait que les réunions du Conseil d'administration avaient lieu dans un autre État. Cette conclusion s'est fondée sur les faits suivants :

- L'entreprise dans son ensemble était située dans le Territoire du Nord, c'est-à-dire qu'elle y a été constituée, y a son siège, y accueille le public et y tient toute sa comptabilité.
- Le conseil d'administration se tient à Brisbane, Queensland, pour des raisons de commodité.
- Le gestionnaire des biens situés dans le territoire en question était responsable de la réussite ou de l'échec de l'entreprise ; et
- Il a été admis que la présence des membres du Conseil d'administration dans les locaux de l'entreprise et les consultations avec le dirigeant étaient importantes pour la prise de décisions stratégiques.

Cependant, dans l'affaire *Malayan Shipping Co Ltd v FC of T* (1946) 71 CLR 156, la cour a estimé que la société résidait en Australie du fait que son directeur général

exerçait à partir d'Australie l'intégralité de la direction et du contrôle des opérations de cette société, nonobstant le fait que les opérations commerciales étaient effectuées à l'étranger.

Dans certaines circonstances exceptionnelles, le lieu où un actionnaire majoritaire (tel qu'une société mère) prend ses décisions peut avoir de l'importance pour la détermination du centre de direction et de contrôle. Dans l'affaire *Unit Construction Co Ltd v Bullock (l'Inspecteur des impôts)* (1959) 3 ALL ER 831, trois sociétés filiales à cent pour cent avaient été constituées au Kenya. D'après leurs statuts, les pouvoirs de direction étaient attribués aux membres du conseil d'administration qui étaient établis au Kenya et qui ne pouvaient pas tenir des réunions valables au Royaume-Uni. Toutefois, ces pouvoirs de direction n'étaient pas exercés en fait par les administrateurs locaux qui étaient tenus à l'écart de toutes les questions réellement importantes de sorte que c'était le conseil d'administration de la société mère du Royaume-Uni qui prenait en fait toutes les décisions. De ce fait, les filiales ont été considérées comme résidant au Royaume-Uni.

Le critère du « siège de direction »

La notion de siège de direction constitue un autre critère de résidence adopté par un certain nombre de pays ayant conclu des conventions²⁸ pour déterminer la résidence des personnes autres que des personnes physiques. Certains pays tels que la Suisse utilisent la notion de « siège de direction effective » dans leur législation interne.

En pratique, la Suisse établit une distinction entre le siège de direction effective et la gestion ou la prise de décisions purement administratives par des organes d'exécution (par exemple lorsque les décisions d'un conseil d'administration sont limitées au contrôle de la société et aux décisions de base). Bien qu'il n'y ait pas de décisions judiciaires concernant la signification du terme « siège de direction effective », on peut s'attendre à ce que la même interprétation s'applique au terme tel qu'il est utilisé dans les conventions conclues par la Suisse et dans sa législation interne.

En indiquant la signification du terme « siège de direction effective », le professeur Vogel²⁹ est d'avis que cette signification est similaire à celle de « siège de direction » utilisée dans la législation interne de l'Allemagne.

Selon la jurisprudence allemande, un siège de direction est considéré comme le lieu où les décisions stratégiques importantes de la direction sont effectivement prises. K. Vogel estime que « ce qui est décisif ce n'est pas le lieu où les directives sont appliquées mais plutôt le lieu où elles sont adoptées »³⁰. C'est le centre de la direction générale, c'est-à-dire le lieu auquel la personne autorisée à représenter la société exerce ses activités de direction. Si un actionnaire qui détient le contrôle de la société assure en fait la conduite de ses activi-

tés, il peut être considéré comme étant chargé de sa direction générale et le lieu où ces décisions sont prises apparaît comme le siège de l'entreprise. Toutefois, K. Vogel indique que le lieu où les activités de l'entreprise sont seulement contrôlées ne remplit pas les conditions requises.

K. Vogel indique également qu'en vertu de la législation allemande, si le lieu de direction ne peut être déterminé par l'application de ces critères, le lieu de résidence du principal dirigeant peut déterminer celui de la société.

L'analyse effectuée dans cette sous-section est fondée sur l'expérience d'un nombre limité de pays. Des commentaires sont particulièrement souhaités sur l'expérience d'autres pays qui utilisent la notion de centre de direction et de contrôle ou de siège de direction ou d'autres notions similaires qui pourraient fournir des indications sur la signification de la notion de siège de direction effective.

Résumé des principaux facteurs qui déterminent le siège de direction effective

Le siège de direction effective est en général le lieu où sont prises les principales décisions en matière de gestion et en matière commerciale qui sont nécessaires à la conduite de l'entreprise. Il s'agira généralement du lieu où les administrateurs se réunissent pour prendre les décisions relatives à la gestion de l'entreprise mais la détermination du siège de direction effective est une question de fait et les tribunaux ont notamment pris en compte les autres facteurs suivants :

- Le lieu où se trouve la direction générale.
- Le lieu où les opérations commerciales sont réellement effectuées.
- Des critères juridiques tels que le lieu où l'entreprise a été constituée, le lieu où se trouve le siège, le lieu où se trouve le responsable officiel, etc.
- Le lieu où les actionnaires qui détiennent le contrôle de l'entreprise prennent les principales décisions concernant l'entreprise sur le plan de la gestion et sur le plan commercial ; et
- Le lieu où résident les dirigeants.

Il y a lieu de noter que si la notion de *centre de direction et de contrôle* et celle de *siège de direction* indiquent que le siège de direction effective est généralement celui où résident les dirigeants, dans certaines circonstances ces décisions et pouvoirs stratégiques peuvent être exercés par d'autres. Par exemple, les indications données au paragraphe 24 des Commentaires sur l'Article 4 précisent que la question importante est de savoir où sont prises les décisions au plus haut niveau. Si cette fonction est exercée par des personnes autres que les membres du conseil d'administration, il y a lieu de déterminer le lieu où ces personnes prennent leurs décisions.

Autrefois, dans un contexte où les dirigeants exerçaient souvent leurs activités et se réunissaient en un lieu unique, tel que le siège social, la détermination du lieu où les décisions clés en matière de gestion et en matière commerciale étaient prises n'était pas trop difficile. Le lieu où étaient exercées les activités de direction générale coïncidait en général avec celui où la société avait été constituée et avait son siège, où les activités commerciales étaient exercées et où les administrateurs ou les principaux dirigeants résidaient. Par conséquent, comme l'indiquent les Commentaires il était « dans la pratique assez rare qu'une société, etc. soit assujettie à l'impôt, en raison de sa résidence, dans plus d'un État »³¹.

Cependant, la révolution des communications et des technologies modifie fondamentalement les modes d'activité des entreprises. Du fait du perfectionnement des technologies de télécommunications et de l'existence de transports rapides, efficaces et relativement bon marché, il n'est plus nécessaire à une personne ou à un groupe de personnes d'être établis physiquement ou de se réunir en un lieu particulier pour diriger une entreprise. Ce renforcement de la mobilité et de la décentralisation fonctionnelle pourrait avoir une incidence considérable sur le fonctionnement des sociétés doubles résidentes et sur l'application des règles de départage concernant le siège de direction effective.

Limites dans un environnement moderne de haute technologie

Du fait de la modernisation, l'application des facteurs ci-dessus pourrait ne pas se traduire par une détermination claire de l'État auquel la préférence devrait être donnée dans la détermination de la résidence ou pourrait aboutir à un résultat ne correspondant pas à l'objet de la disposition.

Siège de direction effective dans plusieurs juridictions

Étant donné que le « siège de direction effective » est déterminé en faisant prévaloir le fond sur la forme, en théorie, cette notion devrait toujours aboutir à des résultats reflétant l'objet réel de la règle de départage.

Cependant, le fait de disposer de technologies avancées et en perpétuelle évolution dans le domaine des communications, telles que les vidéoconférences ou la mise en place de groupes de discussion électronique au moyen d'Internet, signifie qu'il n'est plus nécessaire pour un groupe de personnes d'être localisées physiquement ou de se rencontrer en un lieu pour tenir des discussions et prendre des décisions. Dans un contexte moderne, l'application de l'approche traditionnelle peut aboutir à des résultats qui ne correspondent pas à l'objet de la règle de départage. On en verra des exemples ci-dessous.

Si les dirigeants de haut niveau décident de tenir des conférences au moyen d'Internet, par exemple, comme principal moyen de gérer leur entreprise et de prendre des décisions commerciales et si ces dirigeants sont établis dans le

monde entier, il peut être difficile de déterminer un siège de direction effective. Dans de tels cas, on pourrait considérer qu'un siège de direction existe dans chaque juridiction où se trouve un dirigeant au moment de la prise de décision mais il peut être difficile (sinon impossible) de désigner un lieu particulier comme étant le siège de direction effective.

La jurisprudence allemande suggère que la résidence d'une société peut être déterminée sur la base de celle de son principal dirigeant dans les cas où le siège de direction ne peut être déterminé. Il pourrait être possible d'étendre cette approche aux sociétés dirigées par un conseil d'administration ou par des cadres de haut niveau. Cependant, il est probable qu'on observera de plus en plus de cas dans lesquels ces personnes ne résident pas toutes dans le même pays.

Comment détermine-t-on, par exemple, un siège de direction effective lorsque la moitié des dirigeants réside dans le pays A, alors que l'autre moitié réside dans le pays B ? Ce scénario pourrait devenir plus fréquent à l'avenir à mesure que le nombre de sociétés inscrites à la cote de plusieurs places boursières augmentera et si le projet récemment annoncé d'instaurer un marché de valeurs mobilières négociables au niveau mondial se réalise³².

Bien que l'utilisation des technologies soit susceptible d'accroître le nombre de cas où un siège de direction effective peut exister simultanément dans des juridictions multiples, cette possibilité a également été reconnue dans le cadre d'opérations commerciales traditionnelles. Voir par exemple la déclaration de Lord Radcliffe dans l'affaire *Bullock v The Unit Construction Co Ltd* 38 TC à la page 739, ... *on a pu constater que dans certains cas particuliers il était impossible d'identifier un seul pays comme constituant le centre de direction et de contrôle d'une entreprise. Bien que de tels exemples doivent être rares, la direction et le contrôle peuvent être répartis entre plusieurs pays ou même, du moins en théorie, être itinérants.*

Mobilité

Le nombre croissant d'entreprises effectuant des transactions transnationales, combiné avec l'amélioration rapide des systèmes de transport au niveau mondial, devrait également avoir une incidence sur la notion de siège de direction effective. En particulier, les sièges de direction effective mobiles devraient prendre une importance croissante.

Il n'est pas difficile, par exemple, d'envisager une situation dans laquelle le directeur général d'une société qui est responsable de sa gestion est constamment en déplacement. Dans certains cas extrêmes, cette personne pourrait prendre continuellement des décisions pendant ses voyages en avion ou en visitant différents sites dans différentes juridictions où son entreprise exerce des activités.

De même, un conseil d'administration peut faire en sorte de se réunir en différents lieux au cours de l'année. Par exemple, le conseil d'administration d'une

entreprise multinationale peut décider de se réunir par rotation dans des locaux de l'entreprise situés dans différents pays du monde. On peut également se trouver en présence d'une entreprise dont le siège de direction effective est mobile.

Anomalies

Dans le contexte traditionnel, on peut observer le cas où la société est traitée comme résidente en vue de l'imposition selon la législation interne de deux États contractants, alors que le siège de direction effective se trouve dans un État tiers. Cela peut se produire par exemple lorsque, du fait du recours accru aux technologies modernes, cette solution peut se concrétiser.

Les solutions possibles à ces problèmes

La nécessité de régler les conflits entre pays de résidence est généralement admise et la plupart des conventions fiscales y parviennent grâce à une règle de départage en matière de résidence qui évite l'application d'une double imposition. Dans l'évaluation des options examinées, nous devrions fixer comme condition de l'efficacité d'une règle de départage dans le cadre d'une convention que la règle adoptée ait pour effet de ne désigner qu'un seul des États contractants comme État de résidence.

Siège de direction effective dans plusieurs juridictions

Comme on l'a noté ci-dessus, les caractéristiques de la direction effective peuvent exister dans un certain nombre de juridictions et il est possible qu'elles existent simultanément dans plusieurs d'entre elles sans qu'une seule juridiction particulière tienne une place prédominante. Par conséquent, dans la mesure où le critère du siège de direction effective ne permet pas de désigner un seul pays comme État de résidence, même si ce n'est que dans un nombre de cas limités, cette règle peut être considérée comme inefficace.

Afin de déterminer une règle de départage permettant de désigner un territoire unique dans tous les cas, on pourrait envisager les options suivantes :

- A) Remplacer la notion de siège de direction effective.
- B) Préciser le critère du siège de direction effective.
- C) Établir une hiérarchie de critères, comme dans le cas de la règle de départage concernant les particuliers, de manière que si un critère ne donne pas de résultat, le critère suivant s'applique ; ou
- D) Une combinaison du B et du C ci-dessus.

Une autre possibilité consiste à refuser aux sociétés double résidentes le bénéfice de la Convention. Bien que cette option ne permette pas de régler les

problèmes de conflits résidence-résidence qui aboutissent à une double imposition, elle a bien pour effet de dissuader les sociétés double résidentes de se livrer à un usage abusif des conventions fiscales.

A) Remplacer la notion de siège de direction effective

Diverses solutions possibles ont été proposées comme règle de départage alternative :

- i) Lieu où la société a été constituée ou, dans le cas d'un groupement non constitué en société, lieu où le droit des sociétés s'applique à l'établissement de l'entreprise.
- ii) Lieu où résident les administrateurs/actionnaires ; et
- iii) Lieu où les liens économiques sont les plus forts.

i) Lieu où la société a été constituée ou, dans le cas d'un groupement non constitué en société, lieu où le droit des sociétés s'applique à l'établissement de l'entreprise

Si le critère du lieu où la société a été constituée présente l'avantage d'être facilement compréhensible et de réduire au minimum les coûts administratifs et les coûts de discipline fiscale, on peut néanmoins invoquer certains arguments contre son adoption comme critère de départage.

Dans le contexte actuel, l'acte de constitution d'une entreprise ou d'une association est relativement simple. En fait, beaucoup de juridictions autorisent la constitution ou l'établissement en ligne de sociétés. De ce fait, il peut arriver que le seul lien qu'ait une entreprise avec la juridiction où elle a été constituée ou établie soit un lien formel. Par exemple, la société Z, constituée dans le pays A, peut avoir localisé dans le pays B l'ensemble de ses fonctions de gestion et fonctions commerciales, ainsi que ses actifs. Pour cette raison, le lieu où la société a été constituée a été rejeté comme critère d'arbitrage au paragraphe 22 des Commentaires sur l'Article 4.

« 22. Ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement... »

Autre remarque. Supposons que la société Z, constituée dans le pays A, répartisse l'ensemble de ses fonctions de gestion et fonctions commerciales, ainsi que ses actifs, entre les pays B et C. S'il existe une convention entre les pays B et C, et si ceux-ci soutiennent tous les deux que la société réside sur leur territoire, une règle fondée uniquement sur le lieu où la société a été constituée ne permettra pas de départager le pays B et le pays C. Par conséquent, l'objectif recherché ne sera pas atteint et une double imposition pourrait avoir lieu.

De même, le critère du lieu de constitution de la société risque de ne pas permettre la prise en compte des changements intervenus dans la situation de la

société au fil du temps. Par exemple, il est possible que la société Z, constituée dans le pays A et ayant son siège de direction, ses activités et ses actifs dans ce pays, les transfère progressivement dans un autre pays. Dans de tels cas, les liens économiques et commerciaux avec le pays A pourraient se trouver réduits au minimum mais, selon une règle de départage fondée sur le lieu de constitution de la société, les compétences fiscales fondées sur le lieu de résidence seraient attribuées uniquement à ce pays. Un tel résultat ne paraît pas satisfaisant.

De plus, dans la mesure où la procédure de constitution d'une société a un caractère formel, il est possible de transférer ultérieurement le lieu de constitution de la société vers un autre pays, en utilisant un certain nombre de méthodes. Bien que de telles pratiques ne soient pas très fréquentes, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir une incidence sur l'imposition des gains en capital, il est relativement facile de changer de résidence en créant une nouvelle entité et en y transférant les activités, ou en procédant à un nouvel enregistrement dans un autre pays.

Enfin, certaines juridictions autorisent les sociétés à être constituées dans plusieurs pays, ce qui aurait pour effet de rendre inefficace une telle règle de départage.

En utilisant le lieu de constitution ou d'établissement des sociétés comme règle de départage, on aboutirait au même résultat qu'en tenant compte du lieu de naissance d'un individu plutôt que du lieu où il vit. Si l'on applique à un individu ce schéma de changement du lieu de constitution en société, cela reviendrait à admettre que le lieu de naissance est le seul critère de résidence.

ii) Lieu où résident les administrateurs/actionnaires

Comme on l'a noté ci-dessus, un critère reposant uniquement sur le lieu de résidence des administrateurs/cadres dirigeants ou actionnaires ne donnera pas toujours un résultat clair. Même un critère fondé sur le lieu de résidence de la majorité des actionnaires ou administrateurs/cadres dirigeants risquerait de ne pas toujours permettre de dégager des conclusions certaines et d'aboutir à des résultats limites lorsque les actionnaires ne sont pas des personnes physiques.

iii) Lieu où les liens économiques sont les plus forts

Les liens économiques avec un État peuvent être caractérisés par l'ampleur des moyens utilisés par la société en terrains, main-d'œuvre, capital matériel et capital humain (les facteurs de production) pour réaliser ses bénéfices. En utilisant ces caractéristiques, la règle de départage permettrait de déterminer l'État avec lequel la société a les liens les plus forts et à en déduire qu'elle réside uniquement dans cet État.

S'il peut sembler au premier abord qu'une telle option correspond plutôt à un principe d'imposition en fonction de la source, elle peut aussi présenter des rapports avec le principe d'imposition en fonction de la résidence. On peut soutenir que si l'État fournit certains équipements et infrastructures à ses résidents, ceux qui bénéficient le plus de ceux-ci devraient apporter leur contribution à cet État sous forme d'impôts prélevés selon le principe de la résidence. Par conséquent, si une société utilise les infrastructures juridiques, consomme ou utilise les équipements etc. dans cet État, il y a des raisons de penser qu'elle doit être traitée comme un résident. Si elle les utilise dans plus d'un État, une règle d'arbitrage fondée sur les liens économiques obligerait à déterminer (comme pour les particuliers) l'État dans lequel ses liens/sa consommation sont les plus forts. Cependant, on peut aussi soutenir que l'utilisation, par une société, des équipements et infrastructures d'un État, est un argument en faveur d'une imposition selon le principe de la source plutôt que de la résidence. Néanmoins, la notion de lien économique pourrait encore être utilisée comme règle de départage même si elle ne sert pas de base à une imposition selon le principe de la résidence. Il faut noter qu'un tel concept a déjà été utilisé pour la détermination de la résidence. Par exemple, au niveau de l'individu, la règle de départage utilise le « *centre des intérêts vitaux* » comme facteur décisif dans la détermination de la résidence.

Il est possible que cette option nécessite un examen plus approfondi de la question de savoir si ce critère est approprié pour déterminer la résidence. Dans l'affirmative, il y a lieu d'examiner ce qui caractérise les liens économiques avec un État. Il y a lieu de se demander si un tel critère risque d'être excessivement difficile à appliquer du fait qu'il impliquerait des comparaisons subjectives. Il pourrait aussi entraîner une discrimination à l'encontre des entreprises résidant dans des petits pays.

B) Préciser le critère du siège de direction effective

Pour préciser le critère existant du siège de direction effective, deux options ont été suggérées. Soit le déterminer à partir d'un ou de plusieurs facteurs prédominants, soit attribuer une pondération aux différents facteurs.

La structure du paragraphe 24 des Commentaires 2000 suppose que la détermination ait lieu sur la base des facteurs prédominants suivants : le lieu où sont prises au fond, les principales décisions en matière de gestion et en matière commerciale ; le lieu où la personne ou le groupe de personnes les plus haut placées prend ses décisions et où sont déterminées les mesures à prendre par l'entreprise dans son ensemble. Il est possible que, dans la majorité des cas faisant intervenir le critère de détermination de la résidence de la société, ces trois facteurs permettent de prendre directement une décision correspondant à l'objectif poursuivi. Ceux-ci peuvent être considérés comme la norme.

Cependant, lorsque l'analyse de ces facteurs ne permet pas de déterminer un siège de direction effective unique, il peut être nécessaire d'envisager d'autres facteurs additionnels, comme l'indique le paragraphe 24 des Commentaires : « *toutefois, il n'est pas possible d'établir une règle précise, et tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective* ». Les autres éléments à envisager à côté des facteurs principaux pourraient être les suivants :

- La localisation du siège social et les fonctions qui y sont exercées.
- Les informations sur la localisation du centre de direction et de contrôle de la société qui figurent dans les documents constitutifs de la société (statuts, etc.).
- Lieu où la société a été constituée ou enregistrée.
- Importance relative des fonctions exercées dans les deux États ; et
- Lieu de résidence de la majorité des administrateurs.

Des commentaires sont souhaités sur les questions suivantes : serait-il utile de mentionner ces éléments dans les Commentaires ? Dans l'affirmative, quelle devrait être la pondération à donner aux différents facteurs et y aurait-il lieu de prendre en compte d'autres facteurs ?

Prise en compte de la mobilité

L'Article 4 ne donne pas d'indications concernant ce type de situation. Cependant, l'Article 8 du modèle de Convention de l'OCDE donne un exemple de siège de direction effective mobile. On peut lire au paragraphe 3 de l'Article 8 :

« 3. *Si le siège de direction effective ... est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.* »

En fait, ces dispositions reconnaissent qu'un siège de direction effective qui se trouve à bord d'un navire est mobile, et pour résoudre ce problème, elles considèrent que le siège de direction effective se trouve dans la juridiction avec laquelle l'entreprise de transport maritime a les liens les plus étroits.

Il pourrait être possible de concevoir une disposition similaire pour traiter d'autres situations dans lesquelles le siège de direction effective est mobile, c'est-à-dire dans lesquels un conseil d'administration unique se réunit dans différents lieux. Cette disposition ne prendra cependant pas en compte les cas où l'on peut considérer qu'un siège de direction effective existe simultanément dans plusieurs juridictions, par exemple lorsque des administrateurs de différents pays se réunissent dans le cadre de vidéoconférences.

C) Établir une hiérarchie de critères, comme dans le cas d'un particulier

L'Article 4, paragraphe 2, du modèle de Convention établit une hiérarchie de critères pour la détermination du lieu de résidence d'une personne physique. Une approche similaire pourrait être utile dans l'application de la règle de départage aux personnes morales.

Cependant, il serait peut-être souhaitable de réexaminer la méthode qui consiste à établir une hiérarchie de critères. Si l'on admet qu'une analyse des facteurs prépondérants (c'est-à-dire le lieu où sont prises au fond les principales décisions en matière de gestion et en matière commerciale ; le lieu où la personne ou le groupe de personnes les plus haut placées prend ses décisions et où sont déterminées les mesures à prendre par l'entreprise dans son ensemble) permettra en général d'obtenir un résultat satisfaisant, ceci pourrait constituer le premier niveau de la hiérarchie dans la mesure où il donnerait dans la plupart des cas un résultat conforme aux objectifs poursuivis.

Le ou les niveau(x) mentionnés ci-dessous permettraient donc de trancher dans les cas considérés comme exceptionnels. La structure de cette hiérarchie pourrait être la suivante :

- Siège de direction effective.
- Lieu où la société a été constituée.
- Lien économique ; et
- Accord entre les parties.

Des commentaires sont souhaités en ce qui concerne cette approche, et notamment sur la question de savoir si un tel critère rendrait plus difficile le départage dans les cas considérés comme « des exceptions » dans la mesure où une approche consistant à hiérarchiser les critères constituerait un facteur de rigidité.

D) Combinaison des options B et C

Un certain nombre d'options différentes ont été identifiées ci-dessus, et si certaines d'entre elles pourraient s'avérer inefficaces isolément, elles pourraient être efficaces en étant combinées avec d'autres. Il faudrait donc continuer à s'efforcer d'identifier les combinaisons qui pourraient aboutir à un critère de départage efficace.

Refuser le bénéfice de la Convention aux sociétés double résidentes

Un certain nombre de pays ont formulé des réserves sur l'Article 4 en vue de refuser aux sociétés double résidentes le bénéfice de la Convention dans certaines circonstances³³. Si les raisons pour lesquelles les différents pays ont formulé ces réserves peuvent différer, une telle option peut être considérée comme incitant le

ou les responsables du contrôle d'une société double résidente à prendre les mesures appropriées pour empêcher la double résidence.

Cependant, comme on l'a noté ci-dessus, il peut y avoir double résidence ou même résidences multiples d'une société par suite de conflits entre les règles de résidence. Par exemple, il peut y avoir conflit entre le lieu où la société a été constituée et celui où se trouve son centre de direction et de contrôle. Dans un tel cas, la société peut être soumise à une double imposition de ses revenus, même si l'organisation de son centre de direction et de contrôle peut répondre à des motifs commerciaux valables.

Les solutions possibles

Dans la majorité des cas, le critère du siège de direction effective donnera le résultat approprié. Cependant, il faut que ce critère puisse être appliqué efficacement dans **tous** les cas où un problème de double résidence se pose.

Parmi les solutions proposées à ce jour pour remplacer le critère actuel, seul le lieu de constitution de la société permet une certitude (sauf dans les rares cas de double constitution en société). Toutefois, ce critère ne donne pas toujours un résultat satisfaisant car il peut correspondre à des liens commerciaux ou économiques limités ou inexistants et peut facilement donner lieu à des manipulations.

Il pourrait être utile de préciser davantage les facteurs permettant de déterminer le siège de direction effective. En conséquence, cette section identifie les options suivantes qui devraient faire l'objet d'un examen plus approfondi :

- « Lieu où les liens économiques sont les plus forts » :
Développement des Commentaires 2000 afin d'identifier une nouvelle série de facteurs qui pourraient être utiles dans la détermination du siège de direction effective.
- Pour tenir compte de la mobilité des sièges de direction effective, on pourrait envisager une approche similaire à celle qui figure au paragraphe 3 de l'Article 8 : « Si le siège de direction effective... est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident ».
- Établissement d'une hiérarchie de critères ; et
- Utilisation d'une combinaison des options envisagées de manière à mettre au point un critère efficace.

Des commentaires sont souhaités en ce qui concerne ces options, ainsi que sur la question de savoir si d'autres possibilités non évoquées dans cette note devraient être envisagées. **Les commentaires peuvent être communiqués dans**

le cadre du Groupe de discussion électronique(<http://appli1.oecd.org/daf/taxandel.nsf> et/ou s'enregistrer pour participer au groupe de discussion électronique : http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_rego.htm) ou adressés par courrier électronique à Jeffrey Owens, Chef des affaires fiscales (daffa.contact@oecd.org) en adressant une copie à Jacques Sasseville, Chef de l'Unité des conventions fiscales (jacques.sasseville@oecd.org).

Notes

1. Le Groupe de travail n° 1 sur la double imposition et les questions connexes est un organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, chargé de l'élaboration du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.
2. Le mandat détaillé et la composition du GTC figurent à l'appendice III de ce chapitre.
3. Le Groupe n'a pas cherché à couvrir toutes les catégories de transactions de commerce électronique actuelles et futures. Il s'est plutôt efforcé de définir les principes requis pour analyser les diverses questions de classification au regard des conventions, de façon qu'ils puissent être appliqués en tant que de besoin aux transactions existantes et nouvelles.
4. Le résultat serait le même si le paiement était effectué pour le téléchargement d'un produit spécifique ou s'il prenait la forme d'un abonnement donnant un droit d'accès à un site Web où ce produit numérique pourrait être téléchargé.
5. Le libellé de ces critères correspond, à quelques adaptations près, aux paragraphes 28 à 33 de la décision fiscale IT 2660 de l'Australian Tax Office, « Income Tax : Definition of Royalties », que l'on peut consulter en version originale à l'adresse suivante : <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?basic=know-how&&docid=ITR/IT2660/NAT/ATO/00001>.
6. Le paragraphe 9 des Commentaires sur l'Article 12 précise que cette suppression avait pour but « d'exclure ces revenus de location [de ces équipements] de la définition des redevances et, par conséquent, de faire en sorte que ces revenus échappent à l'application de l'Article 12 afin d'assurer que ceux-ci soient visés par les dispositions concernant l'imposition des bénéfices des entreprises... ».
7. Voir, par exemple, la disposition de la Convention fiscale entre l'Inde et les États-Unis relative aux « services inclus ».
8. Ce chapitre a été publié en février 2001 pour une période de commentaire par le public (jusqu'en juin 2001). Il ne s'agit par conséquent pas d'un texte définitif, qui ne doit être ni considéré ni cité comme tel.
9. Voir <<http://www.oecd.org/daf/fa>> pour un lien au *Rapport de référence sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables*, publié le 8 février 2001, ou bien voir <<http://electrade.gfi.fr/cgi-bin/OECDBookShop.storefront/EN/product/232001061E1>> pour un lien au livre électronique (« e-book » en format PDF).
10. *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Comité des affaires fiscales, Paris.
11. *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Comité des affaires fiscales, Paris.
12. Aux fins de la présente note, le logiciel correspond à des actifs « incorporels », sans considération de la question plus vaste portant sur le point de savoir comment il est

- caractérisé dans le Modèle de convention fiscale ou la législation nationale. Tandis que le logiciel peut ou non être la propriété intellectuelle de l'entreprise (selon, par exemple, qu'il a été acquis sur le marché ou développé par l'entreprise), le présent document évite de faire la distinction. Bien évidemment, cette distinction peut être potentiellement importante pour déterminer la compensation conforme au principe de pleine concurrence associée à une transaction impliquant un tel élément de patrimoine.
13. On pourrait imaginer une situation dans laquelle le serveur de l'établissement stable avait un logiciel identifiant les dernières tendances de consommation, effectuait des commandes auprès des fournisseurs en se fondant sur les résultats de ces recherches et sur la base du coût le plus faible possible. La question se pose de savoir si, dans une telle situation, l'analyse fonctionnelle et factuelle permettrait de montrer que l'établissement stable supportait effectivement une certaine forme de risque de marché.
 14. Le modèle de « prestataire de services » ne doit pas être confondu avec l'approche consistant à traiter les transactions portant sur des produits numériques comme des « services » aux fins de taxes sur la valeur ajoutée. Ce modèle signifie simplement que les recettes de l'établissement stable prennent la forme d'une commission pour des services effectués au profit du siège. La question de la caractérisation des transactions sur produits numériques intervenant entre Starco et ses clients n'est pas pertinente s'agissant de la question de l'imputation de revenus à l'établissement stable et, dès lors, n'est pas traitée plus avant dans ce document de travail.
 15. Paragraphe 17.4 des Commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.
 16. Le lecteur pourrait se demander pourquoi une si grande partie de l'analyse est consacrée à des approches qui peuvent se révéler peu pratiques ou inappropriées dans ces circonstances. Il y a deux réponses à cette question : premièrement, ce document est censé illustrer le processus de réflexion qui intervient lorsque l'on procède à une analyse fonctionnelle et factuelle dans laquelle il n'est pas nécessairement possible d'anticiper le résultat dès le départ. Deuxièmement, alors que le débat figurant dans cette note repose sur un exemple simple et spécifique et pourrait, alors, permettre une analyse précise conduisant à des conclusions spécifiques, le fait de s'appuyer sur un tel exemple spécifique est également, par nature, réducteur parce que l'on ne peut pas obligatoirement inférer que l'analyse et les conclusions peuvent avoir une application générale. C'est pourquoi il est utile d'identifier dans ce document les différentes directions susceptibles d'être adoptées dans le cadre d'une analyse fonctionnelle et factuelle lorsque le cas d'espèce est différent et plus complexe.
 17. Le serveur-établissement stable est particulier en ce sens que, au contraire de situations plus classiques, les deux types d'actifs ne sont pas utilisés en tant qu'intrants dans un processus humain de création de valeur ajoutée – la simple exploitation autonome des deux types d'actifs est créatrice de valeur ajoutée. Par exemple, lorsqu'un actif incorporel de l'activité manufacturière développé par une entreprise est confié soit à un établissement stable, soit à une filiale de l'entreprise pour exploitation commerciale, la valeur qui en résulte créée par l'activité manufacturière utilisant l'actif incorporel est la somme de la valeur ajoutée attribuable à l'activité manufacturière pure et de la valeur ajoutée associée à l'exploitation de l'actif incorporel. L'activité manufacturière, en l'absence d'actif incorporel, ne se traduirait pas par la même création de valeur et la valeur ne pourrait être extraite par l'actif incorporel que lorsqu'il est utilisé dans le cadre de l'activité manufacturière. Dans le cas du serveur informatique, l'exploitation de la combinaison constituée par le matériel et le logiciel informatiques est essentiellement une fonction passive, en ce sens qu'il n'est pas besoin

- d'autres facteurs de production importants. Une exception possible est constituée par l'utilisation de la fonction de collecte de l'information pour créer des actifs incorporels de marketing comme les listings-clients et les actifs incorporels de marketing dans le cadre du commerce électronique. La valeur de ces actifs incorporels dépendra respectivement de la nature des informations obtenues et de l'exploitation du site Web. Les deux sont fonction de la complexité du logiciel concerné.
18. On pourrait également examiner une autre variante, dans laquelle différents aspects d'une transaction sont exécutés par différents serveurs. Cependant, cette hypothèse soulève la question du seuil, c'est-à-dire pose la question de savoir si l'exercice de certaines activités et non pas d'autres permettrait encore de qualifier les serveurs particuliers d'établissements stables en vertu de l'Article 5 du Modèle de convention fiscale.
 19. En d'autres termes, le développement a été entrepris avec l'intention de fournir un bénéfice à long terme à Starco pour l'établissement stable lui-même et n'a pas été développé pour le compte de, ou au bénéfice d'autres divisions de Starco.
 20. Cette section a été publiée en février 2001 pour une période de commentaire par le public (jusqu'en juin 2001). Il ne s'agit par conséquent pas d'un texte définitif, qui ne doit être ni considéré ni cité comme tel.
 21. Paragraphe 10 des Commentaires sur l'Article 4 du modèle de Convention fiscale.
 22. Paragraphe 22 des Commentaires sur l'Article 4 du modèle de Convention fiscale.
 23. Voir R. Hamilton et R. Deutsch, *Guidebook to Australian Taxation*, Legal Books Looseleaf Service, paragraphe [6.140].
 24. Voir Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 3^e édition, Kluwer Law International, page 262.
 25. Par exemple, l'Australie, l'Irlande et le Royaume-Uni.
 26. Voir *Waterloo Pastoral Co Ltd v FCT* (1946) 72 CLR 262, *Capitol Life Insurance Co v R* (1984) CTC 141 et *Gurd's Products Co v R* (1985) CTC 85.
 27. *Birmount Holdings Ltd v R* (1978) CTC 358, *Tara Exploration & Development Co Ltd v MNR* (1970) CTC 557 et *Capitol Life Insurance Co v R* (1984) CTC 141.
 28. Par exemple, l'Allemagne et les Pays-Bas.
 29. Voir Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 3^e édition, Kluwer Law International, page 262 où il déclare « Le terme de siège de direction' utilisé dans la législation interne allemande est très proche de la notion de siège de direction effective qui figure dans les conventions conclues par l'Allemagne, et cela d'autant plus que le premier terme est interprété par les tribunaux comme se référant aux conditions factuelles ».
 30. *Supra*, page 262.
 31. Paragraphe 21 des Commentaires sur l'Article 4 du modèle de Convention fiscale.
 32. Voir <<http://www.computershare.com>>.
 33. Pour plus de précisions, voir les réserves formulées par le Canada, le Mexique et les États-Unis.

Appendice I

Propositions de modifications des commentaires sur le modèle de convention fiscale de l'OCDE

[Les modifications du texte existant des Commentaires sont dénotées par des **italiques gras** pour les ajouts et par des **surlignements** pour les suppressions.]

Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12 par les paragraphes 11 à 11.5 ci-après :

« 11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de « know-how ». Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du know-how qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions, donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le « know-how » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique. »

11.1. Dans le contrat de know-how, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.

11.2. Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services, où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. **Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'Article 7.**

11.3. **La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour le know-how et les paiements pour la prestation de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :**

- **Les contrats pour la fourniture de know-how concernent des informations qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.**
- **Dans le cas de contrats pour la prestation de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger l'utilisation par ce fournisseur de connaissances, d'une compétence ou d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ces connaissances, de cette compétence ou de cette expertise spécifiques.**

- *Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de know-how, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. A titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.*
- *Dans le cas particulier d'un contrat entraînant la fourniture, par le cédant, d'informations concernant une programmation informatique, en règle générale le paiement ne sera considéré comme la rémunération d'informations constituant du know-how que lorsqu'il est effectué en vue d'acquérir des informations constituant les idées et principes à la base du programme, notamment la logique, les algorithmes ou les langages techniques de programmation, lorsque ces informations sont fournies sous réserve que le client ne les divulgue pas sans autorisation et lorsqu'elles sont soumises aux dispositions applicables en matière de protection du secret commercial.*

11.4. *Les exemples suivants décrivent quelques paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de know-how, mais à la fourniture de services :*

- Rémunérations obtenues pour des services après-vente.
- Rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur.
- Rémunérations pour une pure assistance technique.
- Rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable.
- *Rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage.*

11.5. Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un know-how et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise, par lequel le cédant (*franchiseur*) communique au concessionnaire (*franchisé*) ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, **alors le régime applicable à la prestation principale devrait généralement être appliqué à la totalité de la rémunération.** » il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale.

Ajouter les paragraphes 17.1 à 17.4 suivants immédiatement après le paragraphe 17 des Commentaires sur l'Article 12 :

« 17.1. *Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numéri-*

ques tels que des images, des sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la contrepartie du paiement.

17.2. Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si la contrepartie essentielle porte sur autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne doit pas être pris en compte dans la détermination de la nature du paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

17.3. Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique pour l'utilisation ou la jouissance de l'acquéreur. Il s'agit là de la contrepartie essentielle de la rémunération, qui ne correspond donc pas à des redevances mais relève de l'Article 7 ou de l'Article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client constitue un exercice d'un droit d'auteur par le client, il ne s'agit là que d'un élément accessoire du processus de saisie et de stockage du signal numérique. Cet élément accessoire ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à la contrepartie essentielle du paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

17.4. En revanche, lorsque la contrepartie essentielle du paiement est l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image protégée par un droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, la contrepartie essentielle du paiement est l'acquisition de droits d'usage du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique. »

Appendice II

Analyse de différentes catégories de transactions de commerce électronique

Cet appendice offre une version actualisée du projet présenté par le GTC le 24 mars 2000 et révisé une première fois le 1^{er} septembre 2000. Cette dernière version reflète les conclusions du Groupe sur les différentes questions de classification définies à la deuxième partie du chapitre 4.2.

Catégorie 1 : Traitement électronique de commandes de produits matériels

Définition

Le client choisit un article sur un catalogue en ligne de produits matériels et le commande directement à un fournisseur commercial par voie électronique. L'utilisation du catalogue en ligne ne donne pas lieu à un paiement distinct. Le produit est physiquement livré au client par un transporteur.

Analyse et conclusions

Le Groupe considère cette catégorie de transaction comme un point de départ utile, mais estime qu'elle ne pose aucun problème de définition dans le cadre des conventions. Dans ce type de transaction, le paiement effectué par le client est un élément qui relève sans équivoque de l'Article 7 (Bénéfices des entreprises) et non de l'Article 12 (Redevances), puisqu'il ne porte pas sur un droit d'auteur.

Catégorie 2 : Commande électronique et téléchargement de produits numériques

Définition

Le client choisit un article – logiciel ou autre produit numérique – sur un catalogue en ligne et le commande directement à un fournisseur commercial. L'utilisation du catalogue en ligne ne donne pas lieu à un paiement séparé de la part du client. Le produit numérique est téléchargé sur le disque dur du client ou sur un autre support d'archivage.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que cette catégorie de transactions pose le problème fondamental de définition évoqué précédemment, à savoir celui de la distinction entre les bénéfices des entreprises d'une part, et les « redevances » d'autre part, dans la partie de la Convention où elles sont définies comme des paiements en contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un droit d'auteur. Il conclut que dans le cas de transactions qui permettent au

client de télécharger par voie électronique des produits numérisés (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client, le paiement est effectué pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique. Puisqu'il s'agit là de la contrepartie essentielle de la rémunération, ce paiement ne peut pas être considéré comme étant effectué pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur de manière à constituer une redevance. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client constitue un exercice du droit d'auteur par le client, il ne s'agit là que d'un élément accessoire du processus de saisie et de stockage du signal numérique. Cet élément accessoire ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à la contrepartie principale du paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances.

Catégorie 3 : Commande électronique et téléchargement de produits numériques aux fins d'exploitation du droit d'auteur

Définition

Le client choisit un article dans un catalogue en ligne de logiciels ou d'autres produits numériques et commande directement le produit par voie électronique à un fournisseur commercial. L'utilisation du catalogue ne donne pas lieu à un paiement distinct. Le client achète le droit d'exploiter commercialement le droit d'auteur lié au produit numérique (par exemple, un éditeur acquiert une image soumise à un droit d'auteur pour l'inclure sur la couverture d'un livre qu'il publie).

Analyse et conclusions

Le Groupe considère qu'il est utile de se référer à cette catégorie de transactions comme exemple de cas où tous les membres s'accordent à qualifier le paiement de redevance. Dans ce cas, la contrepartie du paiement est la concession de l'usage du droit d'auteur lié au produit numérique. Dans cet exemple, cet usage prend la forme de la reproduction et de la vente, à des fins commerciales, de l'image soumise au droit d'auteur.

Catégorie 4 : Mises à jour et modules complémentaires

Définition

Le fournisseur du logiciel ou du produit numérique s'engage à fournir au client les mises à jour et les modules complémentaires du produit numérique. Il n'y a pas d'engagement à produire des mises à jour ou des modules complémentaires spécifiquement pour un client donné.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que cette catégorie de transactions doit être traitée :

- Comme les transactions décrites à la catégorie 1 ci-dessus si les mises à jour ou les modules complémentaires sont fournis sur un support physique.
- Comme les transactions décrites à la catégorie 2 ci-dessus si les mises à jour et les modules complémentaires sont livrés par voie électronique.

Étant donné que les catégories 1 et 2 donnent lieu à des paiements qui relèvent de l'Article 7, les paiements effectués par le client au titre de cette catégorie de transaction doivent faire l'objet d'un traitement similaire.

Catégorie 5 : Logiciels à durée limitée et autres licences sur des produits numériques

Définition

Le client reçoit la concession de l'usage d'un logiciel ou d'un autre produit numérique pendant une période inférieure à la durée de vie utile du produit. Ce produit est, soit téléchargé par voie électronique, soit livré sur un support physique – disque compact, par exemple. A l'expiration de la licence, toutes les copies du produit numérique sont effacées ou deviennent inutilisables.

Analyse et conclusions

Le Groupe a considéré à l'unanimité que, dans les termes actuels du Modèle de convention de l'OCDE, cette transaction doit être traitée exactement comme les transactions relevant des catégories 1 et 2, c'est-à-dire que le paiement effectué au fournisseur commercial du produit numérique d'utilisation limitée relève de l'Article 7 (Bénéfices des entreprises).

Par ailleurs, s'agissant des conventions qui définissent les redevances comme comprenant les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », le Groupe a conclu que ces paiements ne peuvent pas être assimilés à des paiements « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », pour les raisons exposées à la troisième partie du chapitre 4.2.

Catégorie 6 : Logiciels à usage unique et autres produits numériques

Définition

Le client acquiert le droit d'utiliser un logiciel ou un autre produit numérique à une seule reprise. Le produit peut être soit téléchargé soit utilisé à distance (il peut s'agir par exemple, d'un logiciel stocké sur un serveur distant). Le client n'acquiert pas le droit de produire de copies du produit numérique autres que celles qui sont nécessaires pour utiliser le produit numérique selon l'usage qui en est prévu.

Analyse et conclusions

Tandis que quelques membres du Groupe considèrent ce type de transactions comme des contrats de services, et que d'autres les jugent similaires aux transactions visées aux catégories 1 et 2, ci-dessus, le Groupe estime à l'unanimité que les paiements au titre de ces transactions relèvent de l'Article 7 en tant que bénéfices des entreprises.

Catégorie 7 : Hébergement d'applications – licence distincte

Définition

Un utilisateur dispose d'une licence perpétuelle d'utilisation d'un produit logiciel. L'utilisateur passe avec une entité d'hébergement un contrat par lequel l'entité d'hébergement charge la copie du logiciel sur des serveurs qu'elle possède et dont elle assure le fonctionnement. L'hébergeur assure une assistance technique couvrant les pannes du système. L'utilisateur peut accéder au logiciel d'application, l'exécuter et le faire

fonctionner à distance. L'application est exécutée, soit en local sur l'ordinateur du client après avoir été téléchargée en mémoire vive, soit à distance sur le serveur d'hébergement. Ce type de contrat existe notamment pour la gestion financière, le contrôle d'inventaire, la gestion des ressources humaines ou d'autres logiciels de gestion des ressources des entreprises.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que, dans la formulation actuelle du Modèle de l'OCDE, les paiements relatifs à ce type de transaction sont des bénéfices d'entreprise, et relèvent donc de l'Article 7.

Toutefois, lorsque, dans une convention particulière, les redevances sont définies comme incluant « les paiements relatifs à l'usage ou à la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » on peut se demander si ces termes peuvent être appliqués à tout ou partie des paiements liés à ces transactions.

Comme on l'a vu à la troisième partie du chapitre 4.2, le Groupe considère qu'en règle générale, ces activités donnent lieu à une rémunération pour des services, plutôt qu'à des loyers. Dans une transaction typique, le prestataire de services utilise le logiciel pour fournir des services à des clients, assure la maintenance du logiciel, possède l'équipement sur lequel fonctionne le logiciel et en assure la maintenance, offre l'accès au même équipement à de nombreux clients, et a toute latitude pour mettre à jour le logiciel ou le remplacer comme bon lui semble. Le client n'est pas en possession du logiciel ni du matériel et ne les contrôle pas et il utilise le logiciel en même temps que d'autres clients.

Le Groupe a également examiné la question de savoir si les paiements liés à ce type de transactions peuvent être traités comme des paiements correspondant à des services « de nature technique » dans le cadre de dispositions figurant dans certaines conventions autorisant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ». Dans la mesure où le principal service fourni est simplement le stockage des données et des logiciels des clients, il s'apparente à un simple entreposage, et l'exercice de cette fonction n'exige pas la mise en œuvre directe d'une compétence technique ou d'un savoir spécifiques.

Catégorie 8 : Hébergement d'applications – contrat global

Définition

Moyenant un paiement unique global, l'utilisateur passe un contrat par lequel le fournisseur, qui est aussi propriétaire du droit d'auteur, lui permet d'accéder à une ou plusieurs applications logicielles, héberge les applications logicielles sur un serveur qu'il possède et administre, et offre une assistance technique matérielle et logicielle. L'utilisateur peut accéder à distance à l'application, l'exécuter et la faire fonctionner. L'application est exécutée soit par un ordinateur du client après avoir été chargée en mémoire vive, soit à distance, depuis le serveur où elle est hébergée. Le contrat est renouvelable annuellement moyennant un versement supplémentaire.

Analyse et conclusions

Le Groupe s'accorde à dire que, d'après la formulation actuelle du Modèle de l'OCDE, il n'y a pas lieu de décomposer le paiement décrit dans cet exemple, car il constitue en totalité des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7.

Toutefois, aux termes de l'actuel paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12, la nécessité de ventiler le paiement en différentes composantes pourrait se présenter dans

l'application de certaines conventions bilatérales comprenant les dispositions mentionnées pour la catégorie précédente (voir la troisième partie du chapitre 4.2). Ce sera le cas si une fraction du paiement concerne la fourniture d'une assistance technique pour le logiciel qui constitue un service de nature technique. Dans ce cas, cette fraction sera traitée différemment des composantes concernant l'offre d'accès à une ou plusieurs applications logicielles et l'hébergement de ces applications, car ces fonctions n'exigent pas la mise en œuvre de compétences ou d'un savoir spécifiques (elles exigent essentiellement la détention de l'équipement et des droits logiciels appropriés qui sont mis à disposition).

Catégorie 9 : Fournisseur de services applicatifs (ASP)

Définition

Le fournisseur acquiert la licence d'utilisation d'une application logicielle dans le cadre d'une activité de fournisseur de services applicatifs. Il fournit à son client l'accès à une application logicielle hébergée sur des serveurs informatiques qu'il détient et dont il assure le fonctionnement. Le logiciel effectue une tâche spécifique d'arrière-guichet pour le client. Par exemple, le logiciel peut automatiser l'approvisionnement, la commande, le paiement et la livraison de biens ou de services nécessaires à l'activité du client, comme les fournitures de bureau ou les réservations de voyages. Le fournisseur ne fournit pas les biens et les services. Il ne fait que donner au client les moyens d'automatiser et de gérer ses interactions avec des fournisseurs tiers de ces biens et services. Le client n'a pas le droit de faire une copie du logiciel ou de l'utiliser sur un autre serveur que celui du fournisseur et n'a pas la possession ou le contrôle d'une copie du logiciel.

Analyse et conclusions

Pour le paiement effectué par le client, le Groupe convient que les questions soulevées sont les mêmes que dans la catégorie précédente.

Catégorie 10 : Paiement des licences d'ASP

Définition

Dans l'exemple ci-dessus, l'ASP paie au fournisseur du logiciel d'application un montant représentant un pourcentage des sommes versées par les clients. Le contrat est d'une durée d'un an.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que ce type de transaction, qui correspond en fait à la fourniture d'un logiciel destiné à être utilisé par l'entreprise du client, relève de l'Article 7. Le Groupe convient que le fait que le client de l'ASP ait accès à la copie du logiciel hébergé sur des serveurs possédés par le fournisseur et dont il assure l'entretien, peut techniquement impliquer que l'ASP mette à la disposition de ses clients des informations soumises au droit d'auteur (par exemple des formulaires de saisie des données). Le Groupe estime néanmoins que s'il est vrai que, en donnant accès à ces informations, l'ASP fait usage d'un droit relevant du droit d'auteur (par exemple, le droit de montrer un logiciel au public ou un autre droit), cet usage constitue une partie tellement infime de la contrepartie du paiement effectué par l'ASP au profit du fournisseur du logiciel, qu'il ne doit pas être pris en compte pour la définition du paiement au regard des conventions.

Catégorie 11 : Hébergement de sites Web

Définition

Le fournisseur met à la disposition de ses clients de l'espace sur ses serveurs afin qu'ils puissent y héberger des sites Web. Le fournisseur n'a aucun droit de droit d'auteur sur le contenu créé par le développeur du site Web. Le propriétaire du contenu protégé placé sur le site peut intervenir à distance sur ce site, et notamment apporter des modifications à son contenu. Le fournisseur est rémunéré à la durée.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que, dans la formulation actuelle du Modèle de convention de l'OCDE, ce type de transaction donne lieu à des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7. Le Groupe note également que lorsqu'une convention spécifique définit les redevances comme comprenant les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », ou qu'elle comprend des dispositions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques », ce type de transactions ne donne pas lieu à ces deux formes de revenu, dans les circonstances et pour les raisons énoncées sous la catégorie 7, consacrée à l'hébergement d'applications.

Catégorie 12 : Maintenance logicielle

Définition

Les contrats de maintenance logicielle incluent généralement la mise à jour des logiciels et l'assistance logicielle moyennant un paiement annuel. Le plus souvent, l'objet principal du contrat est la fourniture des mises à jour.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que les observations formulées à la troisième partie du chapitre 4.2 sur les contrats mixtes, qui s'appuient sur les principes énoncés au paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12, s'appliquent aux transactions de ce type. Lorsque, dans le cadre de ces principes, une partie du paiement est considérée comme relevant de la fourniture d'assistance technique, on retrouve les mêmes questions que dans la catégorie 14 ci-après concernant les dispositions existant dans certaines conventions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ».

Catégorie 13 : Entreposage de données

Définition

Le client entrepose des données informatiques sur des serveurs informatiques détenus par le fournisseur, lequel en assure le fonctionnement. Le client peut consulter, télécharger, extraire ces données et intervenir à distance sur elles. Cette transaction ne comprend pas de licence d'utilisation de logiciels. On peut citer comme exemple le cas d'un distributeur qui entrepose des données relatives à ses stocks sur les machines du fournisseur, les collaborateurs du distributeur accédant à distance à ces informations pour déterminer si les stocks en cours permettent de prendre de nouvelles commandes.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que, selon la formulation actuelle du Modèle de l'OCDE, ce type de transaction donne lieu à des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7. Le Groupe note également que lorsqu'une convention spécifique définit les redevances comme comprenant les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », ou qu'elle comprend des dispositions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques », ce type de transactions ne donne pas lieu à ces deux formes de revenu, dans les circonstances et pour les raisons énoncées sous la catégorie 7, qui concerne l'hébergement d'applications.

Catégorie 14 : Assistance aux clients par l'intermédiaire d'un réseau informatique

Définition

Le fournisseur assure au client une assistance technique en ligne, comprenant notamment des conseils d'installation et de dépannage. Cette assistance peut prendre la forme d'une documentation technique en ligne, d'une base de données de dépannage ou d'échanges (par exemple par courrier électronique) avec des techniciens.

Analyse et conclusions

Compte tenu de cette description et de la formulation du Modèle de convention de l'OCDE, le Groupe conclut que les versements effectués dans le cadre de ce type de transactions relèvent de l'Article 7. Pour parvenir à sa conclusion, le Groupe a examiné dans quelle mesure le paiement pourrait être considéré comme une rémunération pour « des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel » (know-how), et constituerait donc une redevance.

Se fondant sur les paragraphes de la troisième partie du chapitre 4.2, et particulièrement sur les critères énoncés, le Groupe a convenu que les conseils en ligne, les échanges avec des techniciens et l'utilisation de la base de données de dépannage sont indéniablement assimilables à une prestation de services à la demande plutôt qu'à une fourniture de know-how.

La fourniture de documentation technique peut, selon les circonstances, être considérée comme une fourniture de know-how, mais il faut pour cela qu'il s'agisse de « connaissances (...) non révélées au public », comme le précise le paragraphe 11 des Commentaires sur l'Article 12. Par ailleurs, comme il est indiqué dans le même paragraphe, le know-how est « nécessaire à la reproduction industrielle (...) d'un produit ou d'un procédé ». Dans la mesure où le know-how doit constituer de l'information technique relative à la reproduction industrielle d'un produit ou d'un processus, le Groupe estime que l'information qui ne porte que sur le fonctionnement ou l'utilisation de produits, et non à leur fabrication, n'entre pas dans le cadre de la définition du know-how.

Le Groupe a noté que les observations reprises dans la troisième partie du chapitre 4.2, qui concernent les contrats mixtes, pourraient s'appliquer si le contrat était considéré à la fois comme un contrat de service et comme un contrat de know-how.

Le Groupe examine enfin la manière dont seraient traitées les rémunérations versées au titre de ce type de transaction dans les conventions comprenant des dispositions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ».

Tandis que la fourniture de conseils en ligne au moyen d'échanges avec des techniciens peut exiger la mise en œuvre de compétences et de savoirs spécifiques et serait donc susceptible de constituer un service de nature technique, la simple fourniture de l'accès à une base de données de dépannage n'exigerait rien d'autre que la mise à disposition de cette base de données et du logiciel nécessaire pour y accéder. La fraction du paiement liée à la fourniture de cet accès ne concernerait donc pas un service de nature technique.

Catégorie 15 : Systèmes de recherche de données

Définition

Le fournisseur constitue un corpus d'informations dans lequel ses clients peuvent rechercher et extraire des informations. Le principal intérêt du service pour les clients est de pouvoir rechercher et extraire un élément d'information spécifique parmi un vaste corpus de données déjà largement accessible.

Analyse et conclusions

Tous les membres du Groupe considèrent que les paiements effectués dans le cadre de ce type de transactions relèvent de l'Article 7. Une partie d'entre eux parvient à cette conclusion parce que, comme le principal intérêt d'une telle base de données est la possibilité d'y rechercher des documents et de les en extraire, il s'agit selon eux d'un contrat de service. D'autres estiment que, dans cette transaction, le client paie pour obtenir en fin de compte les données qu'il recherche. Pour eux, la transaction est donc similaire à celles de la catégorie 2 et le paiement est donc assimilable à des bénéfices d'entreprise.

Le Groupe a également examiné la question de savoir si ces services sont considérés comme étant « de nature technique » au regard des dispositions de certaines conventions sur les rémunérations pour services techniques précédemment citées. Il estime que l'offre à un client de l'utilisation d'un logiciel de recherche et d'extraction et de l'accès à une base de données n'implique pas la mise en œuvre de compétences ou de savoirs spécifiques lorsque le logiciel et la base de données sont livrés au client. Il n'a pas été tenu compte du fait que le développement du logiciel et de la base de données nécessaires requiert en soi des compétences techniques substantielles, car le service fourni au client n'est pas le développement du logiciel et de la base de données (ce développement peut d'ailleurs être effectué par quelqu'un d'autre que le fournisseur) mais la mise à disposition de ce client du logiciel et de la base de données complets.

Catégorie 16 : Fourniture de données exclusives ou d'autres données à forte valeur ajoutée

Définition

Comme dans l'exemple qui précède, le fournisseur met à la disposition de ses clients un corpus d'informations, mais dans ce cas, les données sont d'une plus grande utilité pour les clients que les moyens mis en œuvre pour les rechercher et les extraire. Le fournisseur apporte une importante valeur ajoutée en termes de contenu (par exemple en analysant les données brutes) mais le résultat n'est pas préparé pour un client particulier et les clients ne sont pas tenus de ne pas divulguer les informations. On peut citer en exemple les rapports sectoriels ou les rapports d'investissement. Ces rapports peuvent être soit envoyés aux abonnés par voie électronique soit vendus sur un catalogue ou un index en ligne et téléchargés.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que ces transactions posent les mêmes problèmes de définition que celles de la catégorie précédente. Par conséquent, il estime que les paiements liés à ces transactions relèvent de l'Article 7 et ne constituent pas une rémunération pour services techniques pour la même raison.

Catégorie 17 : Publicité

Définition

Les annonceurs paient pour que leurs publicités soient diffusées auprès des utilisateurs d'un site Web donné. Les « bannières publicitaires » sont des images de taille réduite que l'on inclut dans une page Web et qui, lorsque l'utilisateur clique dessus, donnent accès à une page Web spécifiée par l'annonceur. Les tarifs sont le plus souvent calculés en milliers d'affichages (c'est-à-dire en fonction du nombre de fois que la bannière est montrée à un utilisateur), mais peuvent aussi l'être en nombre de « clics », (c'est-à-dire en fonction du nombre de fois où un utilisateur clique sur la publicité).

Analyse et conclusions

Tous les membres du Groupe sont d'avis que les paiements liés à ces transactions constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7, et non des redevances, même lorsque les conventions incluent dans la définition des redevances les paiements « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ».

Catégorie 18 : Accès électronique à des conseils professionnels (services de conseil, par exemple)

Définition

Un consultant, un avocat ou un autre fournisseur de services professionnels dispense des conseils à des clients par l'intermédiaire du courrier électronique, de la vidéoconférence ou d'un autre moyen de communication à distance.

Analyse et conclusions

Ici encore, tous les membres du Groupe conviennent que les paiements liés à ces transactions constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7, et non des redevances. Comme indiqué précédemment, la fourniture de conseils à la demande représente un service et non une fourniture de know-how.

Comme ces transactions sont liées à la fourniture de services de conseil, le Groupe a examiné également la question de savoir si ces services peuvent être considérés comme des services tombant dans le cadre des dispositions de certaines conventions sur les rémunérations pour services techniques, évoquées précédemment. Le Groupe a conclu que, dans la mesure où les services sont rendus par une personne agissant en qualité de consultant, ils constituent des services de conseil et entrent dans le champ de la définition citée à la troisième partie du chapitre 4.2.

Catégorie 19 : Information technique

Définition

Le client reçoit des informations techniques non divulguées au sujet d'un produit ou d'un processus (ex. description et diagrammes illustrant un secret de fabrication).

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que les paiements liés à cette catégorie de transaction constituent des redevances, car ils correspondent à la fourniture de know-how, c'est-à-dire « d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

Catégorie 20 : Envoi d'informations

Définition

Le fournisseur envoie périodiquement par voie électronique des données à ses abonnés, en se conformant à leurs préférences individuelles. Le principal intérêt pour les clients est de recevoir des informations déjà largement diffusées dans un format établi sur mesure conformément à leurs besoins spécifiques.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que ce type de transaction soulève les mêmes questions que la catégorie 15 ci-dessus. Les membres du Groupe considèrent par conséquent que les paiements liés à ces transactions constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7, et ne sont pas des rémunérations pour services techniques pour la même raison.

Catégorie 21 : Accès interactif à un site Web réservé aux abonnés

Définition

Le fournisseur met à la disposition de ses abonnés un site Web présentant un contenu numérique, qui peut être de l'information, de la musique, de la vidéo, des jeux ou des activités (développés ou non par le fournisseur). Les abonnés versent une somme forfaitaire périodique pour accéder au site. La principale finalité du site pour les abonnés est de pouvoir intervenir sur le site de manière interactive pendant qu'ils sont en ligne, plutôt que d'obtenir un produit ou des services sur le site.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que les frais d'abonnements versés dans les transactions de ce type constituent un paiement pour des services. Comme ce paiement correspond essentiellement à l'interactivité avec le site dans une finalité de divertissement, et non à la fourniture d'un service du domaine de la technique, de la gestion ou du conseil, il n'entre pas dans la définition énoncée plus haut des « rémunérations pour services techniques » et ne relève donc pas des dispositions de certaines conventions pour ces catégories de paiements. Le Groupe considère également que tout paiement versé par le fournisseur au propriétaire du droit d'auteur attaché au contenu numérique, en contrepartie du droit de montrer ce contenu à ses abonnés, constituerait une redevance.

Catégorie 22 : Portails commerciaux en ligne

Définition

L'opérateur d'un site Web héberge sur ses serveurs les catalogues électroniques de plusieurs commerçants. Les utilisateurs du site peuvent sélectionner des produits sur ces catalogues et les commander en ligne. L'opérateur du site Web n'a pas de relation contractuelle avec les consommateurs. Il ne fait que transmettre les commandes aux commerçants qui sont chargés de réceptionner et de traiter les commandes. Les commerçants versent à l'opérateur du site Web une commission égale à un certain pourcentage des commandes passées par l'intermédiaire du site.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que ces paiements constituent des recettes publicitaires ou des revenus de services similaires, et sont donc des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7.

Catégorie 23 : Enchères en ligne

Définition

Le fournisseur affiche un grand nombre d'articles mis aux enchères. Les utilisateurs achètent les articles directement à leur propriétaire, et non à l'entreprise qui gère le site. Le vendeur reverse au fournisseur soit un pourcentage sur le prix de vente, soit une commission forfaitaire.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que ces paiements constituent des revenus de services assimilables à ceux d'une salle des ventes et sont donc des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7.

Catégorie 24 : Programmes d'affiliation

Définition

Un commerçant en ligne verse des commissions sur les ventes à l'opérateur d'un site Web qui lui envoie des prospects. L'opérateur du site Web cite dans son site un ou plusieurs produits vendus par le commerçant. Si un utilisateur clique sur l'un de ces produits, il appelle une page Web du site du commerçant sur laquelle ce produit peut être acheté. Lorsque le lien situé sur la page Web de l'opérateur est suivi, le commerçant peut identifier la source du prospect et verse à l'opérateur une commission calculée en pourcentage du prix du produit si l'utilisateur achète le produit.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que ces paiements constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7.

Catégorie 25 : Transactions liées à l'acquisition de contenu

Définition

L'opérateur d'un site Web rémunère un certain nombre de fournisseurs de contenu pour afficher des articles, des informations et d'autres types de contenus afin de générer de l'audience sur son site. Il se peut aussi que l'opérateur d'un site Web demande à un fournisseur de contenu de créer du contenu spécialement pour son site.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime qu'il convient de distinguer entre les deux formules décrites ci-dessus. Si l'opérateur du site Web rémunère le fournisseur de contenu pour avoir le droit d'afficher sur son site un contenu soumis à un droit d'auteur, le paiement correspond à la définition des redevances, dans la mesure où l'affichage public du contenu est une concession d'un droit relevant du droit d'auteur du propriétaire du contenu. En revanche, si l'opérateur rémunère la création de contenu et, selon les dispositions contractuelles applicables, devient le propriétaire du droit d'auteur lié au contenu ainsi créé, le paiement n'est pas une redevance et entre dans le champ d'application de l'Article 7.

Catégorie 26 : Diffusion sur le Web en flux continu (en temps réel)

Définition

L'utilisateur accède à une base de données de contenu audio, visuel ou audiovisuel faisant l'objet d'un droit d'auteur. L'entité qui la diffuse est rémunérée par le prix des abonnements ou par des recettes publicitaires.

Analyse et conclusions

Le Groupe estime que le prix des abonnements ou les recettes perçues constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7.

Catégorie 27 : Paiements au titre de la présentation de contenus sur le Web

Définition

Un fournisseur de contenu rémunère l'opérateur d'un site Web ou d'un réseau afin que cet opérateur de site Web ou de réseau affiche un certain contenu.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que, dans ce type de transaction, l'opérateur du site Web ou du réseau fournit un service commercial moyennant une rémunération, qui doit être considérée comme des bénéfices d'entreprise relevant de l'Article 7. Dans ces transactions, à la différence de celles de la catégorie 25, c'est le propriétaire du contenu faisant l'objet de droit d'auteur qui paie, ce qui exclut clairement l'application de l'Article 12.

Catégorie 28 : Abonnement à un site Web permettant le téléchargement de produits numériques

Définition

Le fournisseur met à la disposition des abonnés un site Web offrant un contenu numérique (par exemple de la musique) soumis à droit d'auteur. Les abonnés acquittent une redevance périodique fixe pour accéder au site. A la différence de la catégorie 21, la principale finalité du site pour les abonnés est la possibilité de télécharger ces produits numériques.

Analyse et conclusions

Le Groupe convient que les frais d'abonnement acquittés dans ce type de transaction relèvent de l'Article 7. Comme indiqué ci-dessus, les transactions qui autorisent le client à télécharger par voie électronique des produits numérisés (dans ce cas, de la musique) aux fins d'utilisation ou de jouissance par le client ne donnent pas lieu à des redevances. Le Groupe convient également que cette catégorie de transaction est plus proche de la catégorie 2 que de la catégorie 21, car la contrepartie principale du paiement n'est pas l'interaction temporaire avec le site mais l'acquisition des données musicales transmises sous la forme d'un signal numérique.

Appendice III

Mandat et composition du GTC

[Le GTC avait reçu le mandat suivant du Comité des affaires fiscales.]

Mandat général

Le mandat général du Groupe technique consultatif sur la définition dans la convention des paiements effectués au titre du commerce électronique est le suivant :

« examiner la définition des différents types de paiements effectués au titre du commerce électronique dans le cadre des conventions fiscales afin d'apporter les clarifications nécessaires aux Commentaires ».

Mandat spécifique

Les travaux du Groupe technique consultatif sur la définition dans la convention des paiements effectués au titre du commerce électronique comprendront essentiellement, mais non exclusivement, un examen de l'application de la définition des redevances dans le contexte du commerce électronique.

Il a déjà été décidé de demander aux parties intéressées de faire part de leurs commentaires sur la question de savoir dans quelle mesure les principes qui sous-tendent les modifications proposées aux Commentaires sur les paiements effectués au titre de logiciels peuvent être utiles dans l'examen des modalités d'application de cette définition dans le cas des transactions du commerce électronique faisant intervenir un contenu numérique. La première responsabilité du Groupe technique consultatif sera donc d'examiner ces commentaires et de formuler les suggestions appropriées.

Au cours de ses travaux, le Groupe technique consultatif sera invité à examiner et à commenter la distinction qui peut être établie entre les différents types de paiements pour déterminer si un paiement particulier effectué au titre du commerce électronique, par exemple un paiement effectué pour la recherche électronique d'une base de données informatisées et le téléchargement d'un document à partir de celle-ci, correspond à une vente ou à une location d'actif, à une prestation de services ou à une redevance. En particulier :

- a) Le Groupe technique consultatif est invité à identifier les différents types de transactions de commerce électronique et les caractéristiques particulières de ces transactions qui pourraient permettre d'établir des distinctions entre les paiements effectués au titre de prestations de services et les revenus de la vente ou de la location d'actifs.
- b) Le Groupe technique consultatif est invité à identifier les caractéristiques des transactions de commerce électronique qui pourraient permettre d'établir la distinction entre les bénéfices industriels ou commerciaux et les redevances, et en particulier les circonstances éventuelles dans lesquelles les paiements effectués au titre du commerce

électronique peuvent être considérés comme des paiements en vue de l'utilisation d'un droit d'auteur ou d'un know-how.

- c) Le Groupe technique consultatif est invité à faire part de ses commentaires sur la question de savoir s'il y a des raisons de préférer une définition à une autre.
- d) Le Groupe technique consultatif est invité à identifier les circonstances dans lesquelles les transactions de commerce électronique peuvent être considérées comme donnant lieu à des paiements au titre d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

Composition du GTC

Les personnes suivantes ont participé aux activités du GTC et assisté à une ou plusieurs de ses réunions. On notera que le chapitre 4.2 reflète les opinions personnelles des participants au moment où ce texte a été établi. Ces opinions ne doivent donc pas être attribuées aux gouvernements, entreprises ou organisations dans lesquels ces participants exercent leurs fonctions.

ALLEMAGNE

M. Helmut Krabbe
Ministère fédéral des Finances

M. Martin Kreienbaum
Ministère fédéral des Finances

AUSTRALIE

Mme Ariane Pickering (Co-présidente du GTC)
Australian Taxation Office

Mme H.K. Holdaway
Australian Taxation Office

CHILI

Mme Liselott Kana (Co-présidente du GTC)
Ministère des Finances

CHINE

Mr. Wang Yukang
Ministère des Finances

ÉTATS-UNIS

M. Michael Mundaca
Ministère du Trésor

INDE

M. Vijay Mathur
Ministère des Finances

ISRAËL

M. Yehoshua Sherman
Israel Income Tax and Property Tax Commission
*Mr. Sherman a quitté cette organisation
avant l'achèvement du rapport*

Mme Frida Israeli
Israel Income Tax and Property Tax Commission
M. Yuval Cohen
Israel Income Tax and Property Tax Commission

JAPON

M. Hiroyuki Iguchi
Ministère des Finances
M. Akihiko Yoshida
Ministère des Finances

M. Isao Watanabe
Ministère des Finances
M. Katsumi Shinagawa
Ministère des Finances

NORVÈGE

M. Gjert Melsom
Ministère des Finances

ROYAUME-UNI

M. Mike Waters
Inland Revenue

ENTREPRISES

M. Gary Sprague (Co-président du GTC)

Baker & McKenzie

États-Unis

M. Frank Steimel

SIEMENS

Allemagne

M. Yasushi Ogasawara

NTT Data

Japon

M. David Fuller

REED ELSEVIER plc

Royaume-Uni

M. Charles Fontaine

REED ELSEVIER Inc.

États-Unis

Mme Anne Buettner

WALT DISNEY Co.

États-Unis

Mme Carol Felepchuk

IMB Canada Ltd.

Canada

M. Mark E. Nebergall

SOFTEC

États-Unis

M. M. Onodera

NTT Data

Japon

M. Mark Williams

WALT DISNEY Co.

États-Unis

Les représentants du gouvernement d'Israël ont participé aux travaux du Groupe, mais ils tiennent à souligner qu'ils n'appuient pas nécessairement les conclusions que celui-ci a formulées, plus particulièrement en ce qui concerne le sens des termes « paiements au titre de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ».

Partie II

**CONTRIBUTION DES GROUPES TECHNIQUES
CONSULTATIFS (GTC)**

Vue d'ensemble de la procédure des groupes techniques consultatifs et de sa contribution aux travaux du Comité des affaires fiscales

Lorsqu'ils ont été mis en place au début de 1999, les Groupes techniques consultatifs ont reçu un mandat de deux ans pour leur laisser le temps d'examiner toute une série de questions de politique et de pratique fiscales. La participation des économies non membres de l'OCDE et du secteur privé était destinée à faire en sorte que les types de solutions politiques et administratives qui étaient élaborées soient à la fois compatibles avec les modèles commerciaux actuels et en devenir et, dans toute la mesure du possible, applicables au niveau mondial. Il a été admis dès le départ que les participants issus des entreprises avaient un rôle essentiel à jouer en apportant aux débats des connaissances et une expertise commerciales et technologique appréciables. En outre, il a été admis qu'étant donné le caractère mondial du commerce électronique, la participation des économies non membres à cette procédure était essentielle.

Cinq Groupes techniques consultatifs ont été créés :

- **Le Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation** était essentiellement chargé de donner des avis sur l'application pratique du principe de l'imposition au lieu de consommation énoncé à Ottawa. Le Groupe technique consultatif a permis d'apporter au débat les vues très intéressantes des entreprises sur les différentes solutions possibles en matière de mécanismes de recouvrement et sur la manière dont les systèmes d'imposition indirecte pourraient être harmonisés et simplifiés dans le contexte du commerce électronique.
- Les travaux du **Groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique** ont consisté essentiellement à examiner l'application de la définition des redevances dans le contexte du commerce électronique.
- **Le Groupe technique consultatif sur les bénéficiaires des entreprises** a examiné la manière dont les règles actuelles des conventions fiscales pour

l'imposition des bénéfices des entreprises s'appliquent dans le contexte du commerce électronique et les propositions de dispositions alternatives.

- **Le Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données** a mis l'accent sur l'examen de la faisabilité et de la commodité de la mise au point de normes en matière d'information et de tenue de registres ainsi que de dispositions en matière de recouvrement de l'impôt qui soient compatibles au niveau international.
- **Le Groupe technique consultatif sur la technologie** a fourni essentiellement l'apport des experts en technologie aux travaux des autres Groupes techniques consultatifs.

Tous les Groupes techniques consultatifs ont fourni un apport précieux aux activités menées par l'OCDE dans un cadre plus large. L'apport des économies non membres et des entreprises à la procédure de conception des politiques s'est avéré très important dans la mesure où il a contribué à identifier des positions reposant sur des fondements plus solides et susceptibles de susciter une plus large adhésion. Le Comité des affaires fiscales est décidé à maintenir la procédure des Groupes techniques consultatifs (voir chapitre 6).

Ce chapitre expose les principaux résultats et/ou conclusions et recommandations de chacun des cinq Groupes techniques consultatifs. Les rapports succincts qui figurent ici sont complétés dans tous les cas (sauf celui du Groupe technique consultatif sur la définition, dans la convention, des paiements effectués au titre du commerce électronique) par des rapports intégraux accompagnés d'annexes qui peuvent être obtenus électroniquement au moyen du site Web de l'OCDE à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/daf/fa> : « Aspects fiscaux du commerce électronique : diffusion publique des rapports de l'OCDE ».

5.1. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur les impôts sur la consommation

Rappel

Composition du GTC sur les impôts sur la consommation

Les membres du Groupe technique consultatif (GTC) sur les impôts sur la consommation venaient d'horizons géographiques très divers. La participation des gouvernements était ouverte aux pays non-membres de l'OCDE et les participants du secteur privé représentaient un large éventail de professions et d'activités. Le rôle du GTC, tel que défini dans son mandat, était d'appuyer les travaux du Groupe de travail n° 9 en étudiant plus particulièrement le volet impôts sur la consommation des conditions cadres sur la fiscalité adoptées à la réunion ministérielle d'Ottawa, en octobre 1998 (le « cadre d'Ottawa »)¹.

Méthodes de travail

Dès le départ, les représentants des entreprises comme ceux des gouvernements (ainsi que les membres du Sous-groupe sur le commerce électronique du Groupe de travail n° 9 – le « Sous-groupe ») ont décidé que la meilleure façon pour le GTC de contribuer à l'ensemble du processus (et notamment de conseiller le Sous-groupe) était de le faire fonctionner avant tout comme un mécanisme visant à recenser les préoccupations et les priorités des entreprises. Concrètement, cela permettait d'instaurer un dialogue suivi (avec échange de documents et réunions conjointes) entre le GTC (représentant globalement le point de vue des entreprises) et le Sous-groupe. De cette façon, il était plus facile pour le GTC de réagir aux documents émanant du Sous-groupe et de formuler ses propres idées, en se faisant directement l'écho du secteur privé. Le Sous-groupe, de son côté, a jugé cette démarche très utile pour recueillir les réactions et les contributions du GTC, dont il a rendu compte dans le rapport du Groupe de travail n° 9² au Comité de affaires fiscales (qui expose clairement les problèmes, priorités, points d'accord et divergences).

Étant donné cette méthode de travail, le présent rapport est inévitablement porté à privilégier les documents que les représentants des entreprises ont préparés et qui reflètent, principalement mais en aucun cas exclusivement, leur point de vue. Bien souvent, la démarche suivie a permis de dégager un large terrain d'entente entre les entreprises et les administrations (voir ci-après et dans le rapport du Groupe de travail n° 9 au Comité des affaires fiscales).

Avancement des travaux

Le GTC sur les impôts sur la consommation a tenu cinq réunions entre avril 1999 et octobre 2000. Après les premières séances consacrées à étudier de plus près le mandat, les représentants des entreprises, avec l'accord et le soutien des membres appartenant aux administrations, se sont fixé diverses tâches, se traduisant concrètement par la rédaction de documents, et se sont ensuite répartis en « mini-groupes » pour les mener à bien. Malgré certaines évolutions en cours de route, quatre grandes questions ont été étudiées et les documents auxquels ce travail a abouti ont été soumis à l'ensemble du GTC puis au Sous-groupe. Le GTC a été invité à trois réunions conjointes avec le Sous-groupe pour examiner ces documents et débattre des questions soulevées. Ces rencontres, organisées dans un esprit très ouvert, ont été saluées par les membres du secteur privé, et le débat qu'elles ont suscité a été jugé particulièrement constructif. Les thèmes abordés par le GTC sont exposés ci-après et apparaissent également en divers points du rapport que le Sous-groupe a préparé pour le compte du Groupe de travail n° 9 à l'intention du Comité des affaires fiscales. Les représentants des

entreprises prennent note de ce point et sont heureux de constater que leur contribution a été jugée utile et constructive.

Questions abordées et recommandations

Lieu de consommation

Le cadre d'Ottawa pose comme principe général que l'imposition doit intervenir dans le pays où a lieu la consommation. Dans leurs délibérations, l'ensemble des membres du GTC ont très vite noté qu'il ne serait pas possible d'identifier ou de retracer individuellement chaque acte de consommation et qu'il faudrait donc trouver un critère, peut-être moins précis mais plus pratique, pour déterminer dans quel pays doit être taxée une transaction passible d'un impôt sur la consommation. Sur ce point, les représentants des entreprises, rejoints ensuite par ceux des administrations, sont parvenus à la conclusion que la solution la plus réaliste consiste à prendre pour référence l'adresse permanente du consommateur ou le lieu de sa résidence habituelle. Le rapport du Groupe de travail n° 9 se fait l'écho de cette option. On s'est ensuite posé la question de savoir comment vérifier cette localisation. Les représentants des administrations ont estimé qu'il serait difficile d'accepter les informations fournies par les clients à ce sujet, sans avoir la possibilité d'en vérifier l'exactitude. Toutefois, comme l'on fait remarquer avec fermeté les représentants des milieux d'affaires, les entreprises doivent pouvoir se fier aux meilleures informations dont elles disposent au moment de la transaction, et l'obligation d'utiliser des moyens de vérification qui retarderaient l'exécution d'une opération ou dont l'application entraînerait à elle seule des coûts élevés compromettrait la croissance du commerce électronique et serait incompatible avec les principes adoptés à Ottawa.

D'après les représentants des entreprises, la qualité des informations dont on dispose au moment d'une transaction est appelée à évoluer. A court terme, il faudra sans doute s'accommoder d'éléments tels que les déclarations du client, l'adresse de facturation communiquée par le client pour sa carte de crédit, la langue du produit ou du service numérique livré ou encore le marché cible de ce produit ou service. A plus long terme, en revanche, il existera peut-être des options beaucoup plus efficaces, notamment des moyens permettant d'identifier le domicile fiscal de l'acheteur.

Le cadre d'Ottawa ayant pour but de faire en sorte que la fiscalité ne constitue pas une entrave à la croissance du commerce électronique, il faut espérer qu'une approche pragmatique sera adoptée et que l'option de la vérification en temps réel ne sera adoptée par les gouvernements que lorsqu'il existera des mécanismes spécialement conçus à cet effet. Le GTC se félicite que le rapport du

Groupe de travail n° 9 reconnaisse la nécessité d'entreprendre de nouveaux travaux dans ce domaine.

Recouvrement de l'impôt

Le recouvrement des impôts sur la consommation dans le contexte du commerce électronique est une grande question à laquelle tant les membres du GTC représentant les entreprises que les membres du Sous-groupe représentant les administrations ont indéniablement consacré beaucoup de temps. Tous ont reconnu qu'il n'existe pas de solution « évidente » dans ce domaine, du moins pour les transactions en ligne entre entreprises et consommateurs. Ils considèrent d'un commun accord le recours à l'« auto-évaluation » ou à l'« autoliquidation » comme un moyen logique pour recouvrer l'impôt sur les transactions entre entreprises. Dans le cas des transactions entre entreprises et consommateurs, plusieurs modèles ont été étudiés, notamment dans une perspective technologique ; les principales réflexions qu'ils ont suscitées sont récapitulées ci-après :

a) Autoliquidation (entreprises et particuliers)

Le GTC estime que l'auto-évaluation est un système simple et parfaitement indiqué pour l'imposition des transactions entre entreprises. En ce qui concerne les transactions faisant intervenir des particuliers, en revanche, ce n'est pas un modèle de discipline fiscale susceptible d'être efficace à court terme. Les représentants des entreprises recommandent toutefois de poursuivre l'étude de ce mécanisme à la lumière de l'évolution des technologies et des modèles économiques. A la faveur des changements technologiques motivés par d'autres facteurs (protection de la vie privée, prévention de la fraude et du piratage, par exemple), l'autoliquidation pourrait en effet devenir un moyen viable de recouvrement des impôts sur la consommation pour les transactions visant le grand public, aussi devrait-on ne préjuger en rien de ses possibilités d'application.

b) Enregistrement des fournisseurs non résidents

Le GTC estime que l'application de ce modèle suppose une action coordonnée au niveau international. En l'absence d'une telle coopération, les représentants des entreprises sont d'avis que les procédures d'enregistrement et les formalités fiscales doivent rester aussi simples que possible – voir également la partie sur l'approche intérimaire simplifiée ci-après. La formule lourde et coûteuse du représentant fiscal doit en particulier être évitée. Les représentants des entreprises notent par ailleurs qu'il sera peut-être possible à terme de combiner un modèle d'enregistrement avec les formules fondées sur le « tiers de confiance » actuellement en cours d'élaboration. Il

est important que ces diverses options restent ouvertes aux vendeurs le cas échéant.

c) Imposition à la source et transfert

Le GTC estime que le modèle du prélèvement de l'impôt à la source et de son transfert suppose une coopération internationale extrêmement poussée entre les administrations fiscales et qu'il paraît donc non seulement irréaliste à court terme, mais difficile à appliquer à plus longue échéance. Le problème essentiel, à propos de cette question, est qu'elle est envisagée sous un angle assez restreint et que cela a peut-être conduit à conclure un peu trop vite que l'option en question n'offrait guère de perspectives.

d) Recouvrement par des tiers (comme les établissements financiers)

Après la publication du document du GTC sur la technologie à ce sujet, un certain nombre d'entreprises de services financiers (notamment dans le secteur des cartes de crédit) ont soumis des contributions à l'OCDE sur une série de points et de problèmes importants. Le GTC se félicite de ces informations et il y renvoie chaque fois que les arguments exposés ci-après reflètent un avis divergent. Le GTC partage la conclusion du GTC sur la technologie selon laquelle le cadre proposé n'est pas réaliste.

Résumé des obstacles au développement du commerce électronique liés aux impôts sur la consommation

Les représentants des entreprises ont pris note des principes d'efficacité, de certitude et de simplicité énoncés dans le cadre d'Ottawa concernant la fiscalité du commerce électronique. Toutefois, comme dans la pratique les règles qui régissent les impôts à la consommation dans le contexte du commerce conventionnel ne présentent pas ces caractéristiques, ils ont estimé que la complexité des systèmes existants pouvait faire obstacle aussi bien au commerce conventionnel qu'au commerce électronique. Un petit groupe de membres du GTC a donc rédigé un document sur ces obstacles et formulé quelques recommandations générales en vue d'une simplification. Les représentants des entreprises constatent avec satisfaction la mention faite, dans le rapport du Groupe de travail n° 9, au rôle important que pourrait jouer la simplification, et ils encouragent les gouvernements à s'attaquer à quelques problèmes urgents, au premier rang desquels notamment ceux que posent les systèmes électroniques de facturation et de déclaration, ainsi que les procédures de représentation, de paiement et de remboursement.

Approche intérimaire simplifiée

Vu la difficulté que présente le choix d'une option viable de recouvrement de l'impôt (voir la partie ci-dessus), les représentants des entreprises ont avancé l'idée, dans une présentation orale tout d'abord, puis sur papier, d'un système fiscal simplifié qui devrait en principe encourager les vendeurs non résidents d'un pays donné à recouvrer l'impôt et à en remettre le produit aux autorités concernées. Cette approche, considérée comme provisoire, ne s'appliquerait que jusqu'à ce qu'une ou plusieurs des options de recouvrement décrites ci-dessus, ou toute autre solution nouvelle, devienne applicable. Le rapport du Groupe de travail n° 9 reconnaît les avantages potentiels de cette approche, et les membres du GTC représentant les entreprises recommandent vivement aux gouvernements de l'examiner de manière plus approfondie.

L'approche intérimaire simplifiée insiste sur la nécessité de simplifier tous les aspects des règles fiscales en matière de TVA auxquelles doivent se conformer les fournisseurs non résidents en matière d'enregistrement, d'identification des recettes et de calcul de l'impôt, de soumission électronique des déclarations et de vérification. Elle préconise en outre la communication en ligne des informations fiscales pertinentes et des modifications qui peuvent leur être apportées.

L'idée maîtresse de l'approche intérimaire simplifiée est de rendre les modalités d'assujettissement à la TVA tellement faciles à appliquer que les vendeurs non résidents seront encouragés à s'enregistrer.

Prochaines étapes et travaux futurs

Comme on l'a indiqué précédemment, les membres du GTC sur les impôts sur la consommation estiment que leur groupe a joué un rôle utile et constructif pour la poursuite de la réflexion amorcée dans le cadre d'Ottawa. Ils espèrent que le GTC pourra continuer à fonctionner en tant que mécanisme permettant aux représentants des gouvernements et des entreprises d'apporter ensemble leur contribution à la nécessaire mise au point d'une politique d'imposition pour le commerce électronique. A cet égard, le GTC a recensé plusieurs domaines dans lesquels de nouveaux travaux pourraient être entrepris, à savoir :

Lieu de consommation

Extension et mise au point de la liste des moyens utilisables pour déterminer l'adresse permanente ou le lieu habituel de résidence d'un consommateur. Ce travail pourrait gagner à être effectué en collaboration avec les membres du GTC sur la technologie.

Évaluation des options de recouvrement de l'impôt en cours d'élaboration

Poursuite de ce travail de manière à suivre le rythme des évolutions dans ce domaine.

Obstacles actuels liés aux impôts sur la consommation

Reprise de la coopération entre représentants des entreprises et des administrations en vue de développer les options proposées à des fins de simplification, en privilégiant celles qui pourraient avoir le plus d'avantages pour les entreprises et le plus de chances d'être adoptées au plan international.

Approche intérimaire simplifiée

Élaboration plus poussée des idées initiales afin de mettre au point à un modèle général.

Conclusions

Le GTC sur les impôts sur la consommation approuve les conclusions du rapport du Groupe de travail n° 9, à savoir :

A. Principes pour la définition du lieu de consommation

- i) Que le meilleur moyen d'appliquer les conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique aux échanges internationaux de services et de biens incorporels consiste : 1) à définir plus clairement le principe d'imposition au lieu de consommation, et 2) à identifier les mécanismes de recouvrement qui permettent l'application pratique de ce principe.
- ii) Que ce principe doit être énoncé sous la forme de « lignes directrices de l'OCDE sur la définition du lieu de consommation pour l'application de l'impôt sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels ».
- iii) Que ces lignes directrices devraient définir le lieu de consommation :
 - a) Pour les transactions entre entreprises (B2B), par référence au pays dans lequel le bénéficiaire a établi sa présence commerciale ; et
 - b) Pour les transactions entre entreprises et consommateurs (B2C), par référence au pays de résidence habituelle du bénéficiaire. Et qu'il sera nécessaire d'effectuer d'autres travaux sur les moyens appropriés de vérifier celui-ci.

B. Recommandations concernant les options en matière de mécanismes de recouvrement

- iv) Que les mécanismes de recouvrement les plus viables pour permettre l'application pratique de ces principes sont les suivants :
 - a) Un mécanisme d'autoliquidation ou d'auto-évaluation pour les transactions entre entreprises ; et
 - b) A court terme (en attendant l'adoption d'autres options facilitées par les nouvelles technologies), une forme de mécanisme fondée sur l'enregistrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs, étant entendu que des efforts spécifiques doivent être faits pour promouvoir des approches simplifiées de l'enregistrement des fournisseurs non résidents.
- v) Qu'à moyen terme, en particulier dans le contexte des mécanismes de recouvrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs, les options fondées sur les nouvelles technologies offrent des possibilités réelles et méritent un examen plus détaillé avec la coopération active des entreprises.

C. Questions connexes

- vi) Que la progression du commerce électronique transfrontières lance, au niveau mondial, de nouveaux défis aux autorités chargées de la fiscalité indirecte, et fait notamment apparaître la nécessité de renforcer sensiblement la coopération administrative internationale.
- vii) Que le dialogue avec les représentants des entreprises et les non-membres, dans le prolongement de la réunion d'Ottawa, devrait se poursuivre dans le cadre des travaux en cours sur certains points.

Que la simplification a un rôle important à jouer pour répondre aux préoccupations des entreprises, et pour réduire au minimum les coûts du respect des obligations fiscales ainsi que les coûts administratifs, et que de nouveaux travaux sont nécessaires pour évaluer et explorer plus à fond diverses idées et options.

Résumé des commentaires des membres issus des entreprises

Les membres du GTC issus des entreprises sont convaincus que plus les solutions seront simples, plus les obligations fiscales seront respectées, et que les règles futures devront stimuler le développement des modèles de commerce électronique. Ces modèles sont en train d'évoluer et il est donc important que les entreprises et les administrations examinent ensemble les nouvelles possibilités qu'ils offrent pour accroître l'efficacité et la solidité des mécanismes de recouvrement de l'impôt. Les membres issus des entreprises estiment qu'ils ont un rôle utile à jouer à cet égard.

5.2. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur la technologie

Introduction

Le Groupe technique consultatif sur la technologie (GTC) a entrepris une série de travaux, avec le Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation, le Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données et le Sous-groupe sur le commerce électronique du Groupe de travail n° 9, afin d'examiner les implications technologiques de divers modèles envisagés pour le recouvrement des impôts sur la consommation visant les transactions transfrontières de commerce électronique, ainsi que la fiabilité des systèmes d'indicateurs et du contrôle et du suivi des opérations. La présente partie résume les conclusions du Groupe technique consultatif sur la technologie au stade actuel de sa réflexion. Les cas échéant sont formulées dans les différentes sous-sections des suggestions quant à la suite qu'il conviendrait de donner aux travaux. Dans l'optique d'un autre mandat, le Groupe technique consultatif envisage de poursuivre ses travaux en vue de résoudre les dernières questions qui se posent au sujet des diverses technologies, dont la plupart évoluent rapidement comme l'ensemble du dispositif technologique sur lequel repose le commerce électronique.

Le présent résumé des principales conclusions du GTC sur la technologie est complété par des annexes détaillées, publiées dans le rapport complet, disponible sur le Web³.

Portée

Le mandat du Groupe technique consultatif sur la technologie est devenu celui d'un groupe d'experts prompt à s'adapter à l'évolution de la situation, qui fournit de l'information contextuelle concernant l'applicabilité de solutions techniques aux problèmes de contrôle, de suivi et de recouvrement. Au-delà de l'applicabilité générale, le Groupe technique consultatif sur la technologie a produit des estimations de fiabilité et évalué des solutions en se fondant sur la possibilité pratique de mise en œuvre. Il a ainsi pris en compte des facteurs tels que le coût, l'efficacité et la pertinence du point de vue commercial.

D'une façon générale, les questions intéressant le recouvrement des impôts que le GTC sur la technologie a été chargé d'examiner reposent implicitement sur quatre hypothèses fondamentales :

- Premièrement, la catégorie de transactions électroniques qui est la plus exposée à l'évasion fiscale et exige une solution de recouvrement d'impôt est celle des « produits virtuels »⁴ que les entreprises vendent aux consommateurs.

- Deuxièmement, le principal moyen par lequel les consommateurs auront accès à l'Internet pour l'achat de « produits virtuels » sera l'ordinateur ou la télévision interactive et, avec le temps, les appareils mobiles⁵, mais la plupart des produits virtuels ne se prêtent pas au téléchargement à partir des téléphones portables actuels⁶.
- Troisièmement, bien que la présente partie s'intéresse principalement à la TVA et aux impôts sur la consommation apparentés, l'élaboration de tout système devra tenir compte des autres systèmes possibles, comme le régime de taxes de vente et d'usage qui existe aux États-Unis, par exemple.
- Enfin, la question centrale en ce qui concerne les impôts sur la consommation est celle des transactions transfrontières⁷.

Modèles de recouvrement

Bien que cette partie examine les quatre principaux modèles qui ont été proposés pour le recouvrement des impôts sur la consommation visant les transactions transfrontières du commerce électronique, le GTC sur la technologie tient à souligner que ces modèles ne s'excluent pas mutuellement d'un point de vue technologique. Il importe de veiller à ce que toute démarche initiale axée sur la mise en œuvre d'un modèle de recouvrement soit compatible avec l'élaboration d'une solution à long terme. C'est là une condition nécessaire pour limiter au minimum les coûts de la discipline fiscale pour les entreprises et faciliter l'administration du modèle par les autorités fiscales.

Le GTC sur la technologie préconise également la mise en œuvre à petite échelle du modèle qui sera finalement adopté. Un point de départ viable à court terme pourrait être, par exemple, la vente de produits virtuels par les entreprises aux consommateurs. Des signaux clairs émanant des pouvoirs publics en ce qui concerne la solution privilégiée à long terme faciliteraient également la collaboration des entreprises avec les pouvoirs publics en évitant que leur attention ne soit indûment distraite par les propositions à court terme.

Le GTC sur la technologie souligne également le fait que les transactions virtuelles de bout en bout constituent actuellement un segment très restreint du commerce électronique. Ces sujets sont abordés essentiellement dans la présente partie en raison du contexte dans lequel s'inscrivent les questions qui se posent au GTC sur la technologie. Le GTC sur la technologie ne perd pas de vue, toutefois, le potentiel de forte croissance dans ce segment et reconnaissons que la complexité des questions qui lui sont propres et le rythme de l'innovation technologique et de maturation des modèles commerciaux nécessiteront une étude plus approfondie pour élaborer des solutions adaptées en prévision d'une telle croissance.

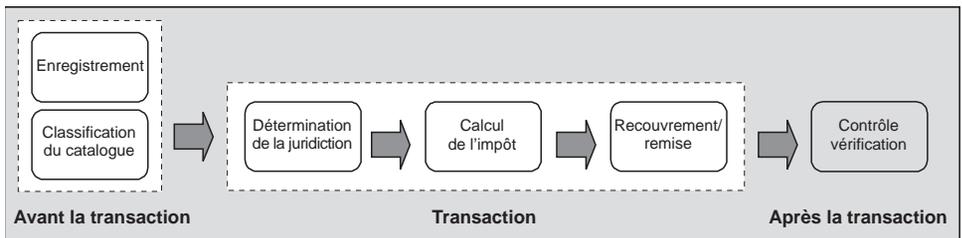
Technologies à considérer

Pour que la mise en œuvre d'un modèle viable de recouvrement des impôts sur la consommation donne les résultats escomptés, il importe de maîtriser les mêmes technologies que celles que les entreprises adoptent pour leurs initiatives en matière de commerce électronique. Il est donc indispensable de lier les mécanismes de recouvrement aux modèles commerciaux sous-jacents afin d'optimiser le rendement de l'investissement nécessaire à la fois pour les entreprises et pour l'État.

Éléments technologiques communs

Le GTC sur la technologie s'est penché sur un certain nombre d'éléments technologiques communs à de nombreux modèles de recouvrement/d'administration des impôts. D'un point de vue technologique, le GTC sur la technologie a jugé utile d'examiner les modèles sous l'angle des grands modules ou activités représentés dans la figure 1.

Figure 1. Éléments technologiques communs



Source : OCDE.

Les principales différences entre les modèles de recouvrement proposés se limitent ensuite à la façon dont ce modèle logique serait concrètement mis en œuvre (il s'agirait, par exemple, de déterminer à qui incomberaient les différentes activités).

Détermination de la juridiction

Le module qui a posé le plus de problèmes au Groupe technique consultatif sur la technologie est celui de la détermination de la juridiction. Commune à tous les modèles, la difficulté consiste à fournir aux commerçants un mécanisme qui

permet notamment de vérifier la juridiction dont relèvent leurs consommateurs. Cette information revêt un caractère essentiel pour satisfaire à l'une des conditions-cadres d'Ottawa, à savoir que l'imposition devrait intervenir dans la juridiction de consommation.

Le document, intitulé « Notions technologiques élémentaires pour l'identification des parties, et classification » qui est disponible dans le rapport complet du GTC sur la technologie⁸ examine les différentes technologies possibles ainsi que leurs avantages et leurs limites. Les principales conclusions du Groupe technique consultatif sur la technologie en ce qui concerne la détermination de la juridiction de consommation sont les suivantes :

1. La forme la plus simple de détermination de la juridiction consiste à accepter une **déclaration faite par le consommateur** lui-même au sujet de la juridiction dont il relève. Étant donné l'intérêt financier qu'un consommateur peut avoir à faire une fausse déclaration quant à sa juridiction afin d'éviter les impôts sur la consommation, cette solution, si elle est simple à mettre en œuvre du point de vue technologique, n'en comporte pas moins des lacunes évidentes du point de vue de l'État, car elle aggrave le risque d'érosion des recettes fiscales. Une forme ou une autre de vérification de la déclaration du consommateur sera nécessaire pour assurer un degré de fiabilité acceptable aux yeux des autorités fiscales.
2. En liaison avec les fournisseurs de systèmes de paiement, le Groupe technique consultatif sur la technologie a étudié les possibilités d'utilisation des numéros de cartes de crédit, des adresses de facturation de ces cartes, ou d'autres renseignements s'y rapportant pour vérifier la juridiction de consommation. Le GTC sur la technologie poursuit le dialogue avec les sociétés de cartes de crédit, mais nous sommes néanmoins parvenus à la conclusion que les processus commerciaux des cartes de crédit n'offrent pas de méthode de vérification applicable. En outre, les orientations selon lesquelles évoluent les modèles commerciaux des fournisseurs de systèmes de paiement sont telles que les limites qui existent actuellement en matière de vérification deviendront plus contraignantes avec le temps. Il est par conséquent peu probable que l'on puisse répondre aux attentes des autorités fiscales en matière de vérification de juridiction en empruntant cette voie, à moins que l'on puisse trouver une solide justification commerciale (impossible à distinguer actuellement) qui procure un rendement valable aux fournisseurs de systèmes de paiement.
3. Les adresses Internet (IP) offrent certaines possibilités dans la mesure où elles constituent un élément essentiel de tout point d'accès à l'Internet. Cependant, les traces IP ont certaines limites (utilisation de points d'accès collectifs à l'échelle mondiale par les usagers d'AOL, adresses de sociétés, utilisation d'anonymiseurs, remplacement envisagé du proto-

cole IPv4 par le protocole IPv6⁹ et possibilités d'usurpation de sites) qui font que les coûts de mise en œuvre ne seraient peut-être pas justifiés¹⁰. Compte tenu de la technologie dont nous disposons aujourd'hui, l'amélioration limitée des techniques de localisation qu'offrent les traces IP semble être la meilleure disponible, mais on note une grande hésitation de la part des entreprises à mettre en œuvre ces techniques, au motif qu'elles ne répondent pas à une nécessité commerciale, que leur utilité est limitée, que les traces IPv4 sont pratiquement vouées à l'obsolescence à court ou moyen terme, que leur utilisation coûte cher et qu'elle risque de perturber le service en cas de résultats mitigés. Enfin, bien que les enquêtes aient révélé que le protocole IPv6 ne comprend pas pour le moment de composante géographique, de plus amples travaux sont nécessaires pour mieux comprendre les possibilités qu'il offre pour la détermination de la juridiction. La technologie de localisation du protocole IPv6 devra être suivie au cours de son développement. Les gouvernements doivent savoir que le lien pseudo-géographique existant entre un numéro IP et une juridiction peut être considérablement renforcé. Cependant, cela deviendra plus difficile et plus coûteux une fois qu'aura commencé le véritable déploiement du protocole IPv6. Priorité doit être accordée à la recherche en ce domaine car le protocole IPv6 devrait être déployé au cours des deux prochaines années.

4. Les options basées sur la technologie qui font appel aux certificats numériques, seuls ou concurremment avec un service de tiers de confiance, pourraient ouvrir de véritables possibilités à moyen ou à long terme. Cela suppose que les consommateurs y souscrivent et que les modèles entreprises-consommateurs actuels soient modifiés. Cependant, la mise en œuvre commerciale de ce type de certificat est en cours et les entreprises commencent à investir dans des solutions axées sur le consommateur. Un examen plus approfondi de ces possibilités ainsi que des meilleures mesures que les pouvoirs publics pourraient prendre pour les appuyer et les utiliser occuperait une place importante dans des travaux futurs.
5. Le Groupe technique consultatif sur la technologie comprend la nécessité de trouver une solution pratique à court terme pour répondre aux besoins des gouvernements sans entraver la capacité des entreprises à s'engager dans le commerce en ligne ou leur imposer une discipline fiscale déraisonnable. Il est possible que **des solutions viables à court terme** ne soient pas de nature technologique (par exemple, l'utilisation de bases de données internes d'un marchand). La mise au point de solutions viables à court terme devrait constituer l'un des premiers sujets de réflexion du Groupe technique consultatif sur la technologie lorsqu'il se réunira de nouveau.

6. Toute solution doit également prendre en compte la sensibilité croissante des consommateurs à l'égard des questions concernant la protection de la vie privée et des données ainsi que la réceptivité de l'industrie à ces préoccupations. L'architecture de l'information de nombreux systèmes commerciaux conçus aujourd'hui est davantage fondée sur la nécessité d'accès et le marketing autorisé. Les entreprises se montrent donc plutôt réticentes à collecter plus de renseignements que ce dont elles ont besoin dans l'exercice de leurs activités commerciales. Cette tendance a également un impact sur l'évolution future des systèmes de paiement.

Le GTC sur la technologie estime que toute la question de la vérification de juridiction appelle des travaux plus approfondis. Pour que ces travaux soient effectués comme il se doit, il faudra peut-être les confier à une équipe de spécialistes. Le GTC sur la technologie insiste sur la nécessité de mener à bien les recherches de base avant de choisir un modèle ou une méthode de recouvrement nécessitant le déploiement de moyens technologiques. Principes et pratiques sont interdépendants et doivent être élaborés en parallèle. En formulant une politique indépendamment de la compréhension de la technologie requise, on risque de se heurter à l'impossibilité de la mettre en œuvre.

Ces limites amènent également le Groupe technique consultatif sur la technologie à déconseiller de remettre en question le principe selon lequel les impôts sur la consommation visant les produits numériques devraient être appliqués au lieu de consommation. En effet, une imposition qui serait fondée sur le lieu de résidence, voie vers laquelle semble vouloir s'orienter la réflexion du Sous-groupe du Groupe de travail n° 9, risquerait de limiter les possibilités de vérification faisant appel à des moyens technologiques à l'avenir. À l'exception notable des certificats numériques, la technologie permettrait à long terme de déterminer tout autant, voire davantage, le lieu de consommation que le lieu de résidence du consommateur. Le GTC sur la technologie conseille par conséquent de conserver à long terme la souplesse de la définition du « lieu de consommation ».

Les modèles de recouvrement

Les conclusions du Groupe technique consultatif sur la technologie en ce qui concerne chacun des quatre principaux modèles de recouvrement des impôts sur la consommation définis plus précisément à l'annexe II du rapport complet du GTC sur la technologie¹¹ sont formulées ci-après. Le GTC sur la technologie a examiné le modèle de recouvrement sous l'angle d'un modèle logique articulant les grands modules ou activités nécessaires à une mise en œuvre efficace (comme examiné ci-dessus). Le GTC sur la technologie formule également plus loin ses

observations sur « l'approche simplifiée intérimaire » préconisée par le Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation.

Bien que le GTC sur la technologie privilégie parmi les modèles examinés initialement une version des modèles d'imposition à la source et transfert/avec recours à un tiers de confiance¹², le GTC sur la technologie voudrait recommander que la réflexion future vise surtout à déterminer quel serait le meilleur moyen de mettre en œuvre chacun des six modules énumérés ci-dessus pour atteindre l'objectif qui consiste à définir un modèle efficace de recouvrement des impôts sur la consommation. La solution à long terme la plus efficace et la plus rationnelle doit prendre en compte l'ensemble de ces six éléments.

L'autoliquidation

L'autoliquidation est considérée comme une option viable pour les transactions interentreprises. Aucun problème d'ordre technologique n'a été mis en évidence.

La mise en œuvre d'un système d'autoliquidation au sens strict est peu coûteuse, mais les pouvoirs publics expriment de sérieuses réserves quant à la fiabilité des données que ce système permettrait d'obtenir. Les coûts technologiques et la faible probabilité d'une mise en œuvre commerciale efficace ou de la mise au point d'un système de vérification fiable nous amènent à conclure que cette option est celle qui est la moins envisageable dans la pratique, du point de vue technologique, pour les transactions entreprises-consommateurs. De l'avis du Groupe technique consultatif sur la technologie, un modèle d'autoliquidation que les organismes gouvernementaux jugeraient fiable pose sur le plan technique des problèmes de mise en œuvre pratiquement insurmontables. Les limites des possibilités actuelles d'enregistrement, les problèmes de vérification d'identité du consommateur et les difficultés liées à la vérification de nombreux petits paiements émanant de multiples sources sont autant d'éléments qui rendent ce modèle impossible à mettre en œuvre solidement dans l'état actuel de la technologie.

L'enregistrement

Les principaux problèmes que pose ce modèle du point de vue technologique sont la détermination de la situation du client au regard des impôts sur la consommation, la vérification de la juridiction dont relève le consommateur, l'identification des fournisseurs non résidents ainsi que l'élaboration de systèmes permettant de veiller au respect des obligations fiscales une fois ces facteurs établis¹³.

La technologie semble en mesure de fournir des solutions aux deux premiers problèmes à moyen terme. La résolution de ces problèmes est également nécessaire pour les modèles de recouvrement examinés ci-après. Des solutions sont

proposées pour l'identification des fournisseurs non-résidents, mais il est peu probable que le dispositif fiscal soit jamais totalement exempt de failles.

Le Groupe technique consultatif sur la technologie voit dans l'imposition d'une discipline fiscale coûteuse aux fournisseurs non-résidents, surtout à ceux qui exercent leurs activités dans plusieurs juridictions ou dont les livraisons sont d'un volume minime, un important inconvénient de ce modèle. Pour en améliorer la mise en œuvre, une solution technologique est envisagée, qui consiste à mettre à disposition une information facilement accessible sur le Web ou un système amélioré de classification des biens et de calcul sur le Web. (Ces solutions occupent également une place importante dans les modèles de recouvrement dont il est question ci-après.) S'agissant de simplifier les formalités et de répartir les exigences, des suggestions ont été faites en vue de mondialiser les applications, de simplifier les taux et les calculs et de répartir équitablement la charge de la discipline fiscale le cas échéant¹⁴.

Prélèvement de l'impôt à la source et transfert

Dans l'état actuel de la technologie, il serait possible de mettre en œuvre un modèle de prélèvement de l'impôt à la source et de transfert. En fait, les fournisseurs commerciaux offrent déjà des produits qui présentent toutes les caractéristiques du modèle. La principale limite du point de vue technologique à ce stade touche à la vérification de la juridiction de consommation, comme cela a déjà été évoqué. Le modèle offre également suffisamment de souplesse pour tirer parti des améliorations technologiques futures et de l'adoption de nouvelles technologies par les entreprises et les consommateurs.

La condition nécessaire pour mettre en œuvre ce modèle est que les gouvernements parviennent à s'entendre sur le recouvrement, le transfert et la remise des recettes de l'impôt sur la consommation. Il convient également d'envisager l'utilisation de technologies qui pourraient limiter les augmentations possibles des coûts de l'administration fiscale.

Le modèle faisant appel à un tiers de confiance/chambre de compensation

De l'avis du Groupe technique consultatif sur la technologie, le modèle faisant appel à un tiers de confiance est dans une large mesure identique au modèle de prélèvement de l'impôt à la source et transfert. La différence est que c'est à un tiers de confiance, et non à une autorité fiscale locale qu'il incombe de recouvrer l'impôt.

Ce modèle soulève la question des moyens devant permettre une mise en œuvre efficace et de la détermination des modalités de répartition des coûts et des avantages d'un modèle d'impôt sur la consommation entre les parties concernées, pour le transfert ou le recouvrement des recettes fiscales qui en découlent.

Panachage du modèle de prélèvement de l'impôt à la source et de transfert, et du modèle faisant appel à un tiers de confiance

Les avantages et les inconvénients de ces deux modèles se neutralisent mutuellement dans une certaine mesure. On pourrait envisager une approche mixte qui emprunterait des éléments au modèle de prélèvement de l'impôt à la source et de transfert et au modèle reposant sur une chambre de compensation. Ce type d'approche hybride est intéressante du point de vue technologique.

L'approche simplifiée intérimaire du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation

L'approche simplifiée intérimaire préconisée par le Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation fournit un certain nombre de suggestions pour résoudre bon nombre des problèmes actuellement associés au recouvrement des impôts sur la consommation visant les transactions transfrontières. Du point de vue du Groupe technique consultatif sur la technologie, cette approche simplifiée offre une solution non technologique intégrée aux problèmes actuels concernant l'impôt sur la consommation. La connaissance intime du GTC sur la technologie des questions soulevées le porte à croire qu'il n'existe aucun obstacle technique à la mise en œuvre de cette solution provisoire. Cependant, le GTC sur la technologie estime qu'il ne faut ménager aucun effort de simplification et qu'il convient d'élaborer une interface usagers et des formulaires uniformes pour en faciliter la mise en œuvre et l'utilisation ainsi que pour alléger les obligations fiscales. Enfin, on pourrait envisager que les gouvernements maintiennent des barèmes d'imposition en ligne, présentés de façon uniforme, ce qui contribuerait également au développement de systèmes de consultation en ligne pour le calcul en temps réel de l'impôt sur les transactions transfrontières. On trouvera des précisions à ce sujet dans les conclusions ci-après.

Conclusions relatives aux modèles de recouvrement

Le Groupe technique consultatif sur la technologie juge le modèle d'auto-évaluation inutilisable pour les transactions entreprises-consommateurs.

Les autres propositions offrent des avantages sur certains plans, mais ne sont pas non plus exemptes d'inconvénients. Par exemple, le modèle d'enregistrement est efficace pour limiter au minimum les coûts d'administration pour l'État mais laisse aux entreprises une lourde charge puisqu'elles doivent être en mesure de déterminer avec exactitude la juridiction de consommation afin de prélever correctement un impôt sur la consommation. Le coût lié à l'enregistrement et au respect des obligations au regard des régimes fiscaux de peut-être 120 juridictions relève de l'aberration pour les entreprises qui se trouvent face à cette éventualité. Le modèle reposant sur l'enregistrement est en outre considéré

comme un frein à la croissance du commerce électronique. Cet inconvénient, du point de vue des entreprises, milite en faveur du modèle de prélèvement à la source et de transfert.

Nous sommes ainsi amenés à l'idée d'examiner les éléments des modèles de recouvrement pour en tirer un modèle plus solide. Cette analyse devrait consister notamment à déterminer les possibilités technologiques devant permettre la mise en œuvre efficace de chacun des six grands modules ou activités retenus dans la figure 1.

Dans la mesure où le Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation et le Sous-groupe du Groupe de travail n° 9 ont recommandé d'examiner les modèles fondés sur l'enregistrement comme solution à court terme, le GTC sur la technologie insiste sur les mesures énumérées ci-après, qui sont de nature à alléger les coûts de la discipline fiscale :

- Élaborer des procédures mondiales normalisées (par exemple, formulaires, méthodes d'enregistrement) et l'accès au Web.
- Procéder à une simplification aussi poussée que possible.
- Étudier les moyens de répartir la charge des obligations fiscales, notamment en mettant au point des approches hybrides.
- Comprendre les limites actuelles de la technologie en matière d'identification et de vérification.
- Coopérer avec les entreprises pour étudier, dans les domaines de l'identification et de la vérification, les améliorations techniques revêtant une utilité commerciale indépendante, afin que les entreprises y consacrent les investissements nécessaires et les mettent en œuvre; et
- Veiller à ce que toute option intérimaire relative à l'enregistrement débouche sur un modèle de recouvrement plus acceptable à moyen terme.

Questions liées aux travaux du Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données

De nombreuses questions examinées par le Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données tournent autour de la vérification de l'identité des parties à la transaction, du lieu où se trouvaient les parties lorsque la transaction a eu lieu, du moment où la transaction a eu lieu et de l'information se rapportant à la transaction ou contenue dans celle-ci. Étant donné que le Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données se penche sur ces transactions *a posteriori*, d'importantes questions ont également été soulevées quant à la fiabilité des enregistrements et des systèmes qui établissent le qui, le quoi, le quand et le où de les transactions. Il est admis que les transactions virtuelles de bout en bout sont celles qui posent le plus de problèmes, mais

des préoccupations ont également été exprimées au sujet de la vérification des enregistrements électroniques des transactions. Par conséquent, dans la présente section, le GTC sur la technologie se borneait à examiner les questions qui sont sensiblement différentes de celles soulevées dans le cadre de l'évaluation du GTC sur la technologie des modèles de recouvrement, et notre réflexion sera centrée sur le moment où a lieu la transaction et sur la fiabilité de l'enregistrement de la transaction. En ce qui concerne le contexte d'analyse, le GTC sur la technologie souligne que dans le cadre de l'examen des facteurs ci-dessus, le GTC sur la technologie s'est également penché sur des questions de pertinence du point de vue commercial, sur les coûts de mise en œuvre et de conservation ainsi que sur la comparaison avec des équivalents non virtuels.

Le Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données a mis en évidence deux façons possibles d'établir ces facteurs. La première consiste à montrer que l'enregistrement proprement dit est digne de confiance et contient suffisamment d'informations. La seconde consiste à établir que les systèmes, les méthodes comptables et les procédures de vérification qui sont en place sont suffisants pour établir la fiabilité de ces systèmes. Il a été reconnu que cette seconde méthode conviendrait davantage aux grandes entreprises qui comptent parmi leur personnel des spécialistes de la comptabilité ayant examiné ces systèmes et pratiques. Compte tenu des préoccupations plus importantes que suscitaient les entreprises de plus petite taille non soumises à vérification, c'est sur cette catégorie que le GTC sur la technologie a concentré son attention.

Établissement du moment où a lieu une transaction

S'agissant des impôts sur la consommation, le Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données est d'avis qu'il est nécessaire d'établir le jour où a lieu une transaction. Les deux principales technologies examinées pour établir le moment où a lieu une transaction sont l'horodatage par un tiers et les services de stockage de documents ainsi que les technologies d'horodatage (par un tiers ou par l'horloge système) intégrées aux systèmes de commerce électronique. Les vérificateurs des services fiscaux ont exprimé une préférence pour les fournisseurs de services de tiers de confiance qui à la fois horodateraient et archiveraient les documents, mais il a été reconnu que ce service n'avait pas de vocation commerciale raisonnable et que ses coûts étaient prohibitifs pour la très grande majorité des transactions en ligne.

Les systèmes de commerce électronique intègrent les commandes passées dans des bases de données, lesquelles fournissent des entrées de données relatives¹⁵ que l'on peut extraire à partir de l'horloge système. Ces systèmes peuvent être complétés par des renvois à des services d'horodatage externes. Toutefois, ces services n'avaient pas de justification commerciale pour la grande

majorité des transactions de consommation sur Internet, et les vérificateurs des services fiscaux craignaient que les horloges système et les enregistrements électroniques ne puissent être altérés. Compte tenu de l'insuffisance présumée de la plupart des PME en matière de programmation, il a été jugé que le risque d'altération le plus important concernait les situations où des tiers créaient des programmes conçus pour dissimuler des transactions ou entraver d'une autre façon le bon fonctionnement des systèmes de commerce électronique en fin de processus.

On trouvera à l'annexe XIX du rapport complet du GTC sur la technologie un examen plus approfondi des aspects technologiques de l'intégrité des enregistrements électroniques.

Nécessité de la formation

Des craintes se sont manifestées quant aux attentes déraisonnables que risquaient de susciter la capacité des systèmes de commerce électronique à améliorer la fiabilité des systèmes comptables actuels, sur papier ou informatisés. Celles-ci découlent d'un manque de formation aux systèmes de commerce électronique chez les vérificateurs ainsi que de l'absence de systèmes-types à comparer. Dans un système où l'on utilise le papier, la fraude est la plupart du temps détectée non par une analyse de la légalité, mais par des preuves visibles de modification ou parce que la situation constatée ne correspond pas à ce à quoi l'on est en droit de s'attendre, compte tenu de l'examen d'entreprises en situation analogue. S'agissant des systèmes et des transactions électroniques, les vérificateurs doivent comprendre les traces électroniques qui sont laissées sur les systèmes ainsi que les modèles comparatifs pour les activités commerciales fondées sur l'Internet.

Enfin, parallèlement aux travaux concernant les signatures numériques, il convient d'étudier les technologies d'authentification et de vérification en rapport avec la fiabilité des documents.

Travaux futurs proposés

Ayant procédé à des échanges de vues sur l'orientation de leurs travaux futurs, les membres du Groupe technique consultatif sur la technologie estiment que ces travaux devraient prendre appui sur les constatations suivantes :

- Les recettes fiscales actuellement en jeu dans les téléchargements en ligne de bout en bout sont de peu d'importance.
- La technologie, telle qu'elle est diffusée commercialement aujourd'hui, ne fournit pas de méthodes d'identification et de vérification solides pour ces téléchargements, quelles que prometteuses que puissent être les technologies qui seront vraisemblablement mises au point à moyen terme.

- La poursuite des travaux sur ces questions doit être une priorité afin d'assurer l'égalité des chances à tous les participants au marché dans les transactions transfrontières ainsi que la capacité de percevoir les recettes fiscales lorsque ces types d'échanges prendront de l'ampleur.
- Il importe de privilégier l'identification de solutions pouvant être mises en œuvre en vue d'assurer le respect effectif des obligations fiscales. Le GTC sur la technologie exprime de sérieuses réserves à l'égard de solutions qui n'offrent pas la possibilité de contrôler la discipline fiscale et qui sont exagérément lourdes en termes de coûts ou de complexité, ou qui ne seraient pas appuyées par des justifications commerciales indépendantes de la collecte de l'information.

Dans ce contexte, et compte tenu de l'expérience du GTC sur la technologie à ce jour, le GTC sur la technologie est amené à mettre en évidence les domaines suivants qui offrent des perspectives intéressantes et dans lesquels il est justifié de poursuivre les travaux :

- Examiner les solutions viables à court terme qui ne seront peut-être pas d'ordre technologique (par exemple, l'utilisation de bases de données internes d'une entreprise).
- Poursuivre l'étude de la numérotation mondiale IPv6, y compris les possibilités de liens géographiques intégrés aux numéros IPv6.
- Dresser une liste des tiers fournisseurs de services fiscaux pour recenser ce qui est actuellement disponible et informer les entreprises.
- Poursuivre l'étude des signatures numériques et des modèles qui se prêteraient à leur utilisation par les autorités fiscales.
- Examiner les questions liées à l'utilisation et à la reconnaissance des signatures numériques dans les situations transfrontières ; ainsi que le rôle des pouvoirs publics et du secteur privé dans la prestation de services d'autorités de certification/d'enregistrement.
- Approfondir l'étude de l'impact des technologies sans fil et de celui de la disponibilité d'une plus grande largeur de bande.
- Assurer un suivi permanent en vue de veiller à ce que les orientations adoptées par l'OCDE dans ces travaux soient en prise avec les changements intervenant dans le domaine technologique ainsi que dans les modèles commerciaux ; et
- Identifier la nouvelle technologie qui pourrait être mise à contribution pour aider à relever les défis que pose l'imposition du commerce électronique.

5.3. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur l'évaluation professionnelle des données

Introduction et plan du rapport

La présente partie récapitule les résultats des travaux que les représentants des entreprises et des administrations mènent ensemble depuis plus de 18 mois sur une série de questions dont l'examen est prévu dans le mandat du Groupe technique consultatif (GTC) sur l'évaluation professionnelle des données. Il met l'accent sur les principaux résultats obtenus, parfois brièvement résumés, en les présentant de manière à donner une idée des délibérations des représentants du GTC sans faire appel à un vocabulaire trop technique. Les dix-huit recommandations formulées par le GTC à l'issue de ses travaux sont reproduites dans la partie « Conclusions » ci-après.

Pendant ses 18 mois d'existence, le GTC a fait avancer ses travaux, en produisant plusieurs notes détaillées ou des conclusions, sur les points suivants :

- a) Analyse des risques, traditionnels ou nouveaux, liés à la vérification des comptes dans le contexte du commerce électronique.
- b) Inventaire des normes ou des recommandations de pratiques optimales, existantes ou en cours d'élaboration, en ce qui concerne l'accès aux données électroniques et l'évaluation de leur fiabilité.
- c) Enquête, suivie d'un rapport, auprès de vérificateurs et commissaires aux comptes du secteur privé et du secteur public qui travaillent sur des données comptables informatisées, en vue de recueillir leur avis sur divers points.
- d) Inventaire, consigné dans un rapport, des données qu'il serait souhaitable, aux plans fiscal et comptable, de voir figurer dans les systèmes d'enregistrement des opérations commerciales, des paiements et des transactions.
- e) Mise au point d'un catalogue des mécanismes existants ou en cours d'élaboration qui visent à :
 - Vérifier l'authenticité et la fiabilité des données.
 - Faciliter les contrôles "« à distance »".
 - Se prémunir contre la perte de clés de chiffrement ou y remédier.
 - Et étude de leurs coûts et avantages respectifs.

Afin de rendre pleinement compte des travaux du Groupe technique consultatif et de donner aux spécialistes une idée plus précise des discussions techniques, ce rapport comporte un certain nombre d'annexes détaillées. En annexe figurent également le mandat, la composition et le programme de travail du Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données¹⁶.

Objet, champ d'activité et méthodes du Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données

L'objet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données est d'apporter une contribution aux travaux de l'OCDE sur les conditions d'administration de l'impôt mentionnées à la section V du rapport intitulé « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », qui a reçu un accueil favorable lors de la conférence ministérielle de l'OCDE à Ottawa (Canada), en octobre 1998¹⁷.

Le GTC sur l'évaluation professionnelle des données joue, comme son nom l'indique, un rôle de conseil. Ses travaux sont supervisés par le Forum sur la gestion stratégique, organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales responsable des questions relatives à l'administration de l'impôt.

L'objet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données a soulevé certaines controverses au sein du groupe lui-même et bien plus encore à l'extérieur. Le nom donné à cet organe visait à renseigner sur sa mission en indiquant qu'il s'agissait d'étudier les évaluations de données auxquelles procèdent certaines professions, en particulier la profession comptable et les métiers des technologies de l'information.

Au départ, l'idée était que les commissaires aux comptes externes du secteur privé avait mis au point des techniques et des méthodes particulières pour résoudre les problèmes de vérification soulevés par le commerce électronique sur Internet et que les vérificateurs des impôts devraient les étudier pour voir si elles peuvent s'appliquer aux contrôles opérés par le fisc, afin d'éviter que des approches conflictuelles ne s'instaurent dans les différentes professions concernées. Lors de la première réunion du GTC, les commissaires aux comptes externes du secteur privé ont indiqué qu'il n'existait pas encore, dans leur branche, de procédure d'audit « codifiée » pour le commerce électronique sur l'Internet, et que la vérification des états financiers des sociétés Internet se faisait en fait selon des règles mises au point et appliquées « au cas par cas ». Ces experts étaient toutefois très désireux d'étudier les différents aspects techniques et méthodologiques de la question, et leurs implications pour l'exercice de leur activité dans le contexte du commerce électronique.

A ce stade, il a alors été décidé de préciser la mission du GTC, celui-ci étant dorénavant chargé d'identifier les risques liés aux procédures de vérification comptable et fiscale dans le contexte du commerce électronique sur l'Internet, du point de vue de l'accès aux données, du contrôle des systèmes et de la qualité des informations, ainsi que de formuler des recommandations sur la base d'une évaluation de ces risques et en tenant compte des techniques disponibles.

Certains des risques en question ne sont pas nouveaux. Ils existent depuis l'informatisation des systèmes comptables, mais il n'est pas inutile de les rappeler. D'autres en revanche apparaissent pour la première fois ou sont en train de

prendre une ampleur inconnue jusqu'ici du fait de certaines caractéristiques du commerce électronique sur Internet, en particulier la facilité avec laquelle les systèmes peuvent désormais s'interconnecter.

Le commerce électronique soulève par ailleurs un certain nombre de questions importantes, de façon générale comme dans le cas spécifique des procédures de vérification comptable et fiscale, qu'il n'a pas été jugé bon d'inclure dans le champ d'activité du GTC sur l'évaluation professionnelle des données. La fraude, en particulier, est un sujet de préoccupation dominant, or le GTC n'a pas pour mandat d'examiner la question de la fraude.

En outre, tout en reconnaissant le rôle important des vérificateurs internes, les représentants des administrations comme des entreprises ont estimé que leur domaine de connaissance et d'intérêt commun était avant tout celui des procédures de vérification externe, envisagées toutefois dans les limites de l'entreprise. En effet, dans le cas d'un système comptable sur papier, la vérification ne porte pas sur les infrastructures extérieures à l'entreprise, par exemple sur le système postal qui délivre les pièces justificatives des sommes à payer ou à recevoir, et il n'y avait donc pas de raisons pour que, dans le contexte du commerce électronique sur l'Internet, les membres du GTC s'intéressent plus que d'ordinaire aux risques inhérents à ces infrastructures externes. Cela dit, de même que l'on utilise parfois le cachet de la poste comme preuve d'une date d'envoi dans un environnement comptable de type classique, de même les membres du GTC ont-ils jugé utile de se tenir informés des techniques et d'autres éléments extérieurs à l'entreprise, dans la mesure où ceux-ci sont à même de faciliter la vérification des données internes.

Enfin, le GTC ne met pas spécialement l'accent sur les questions d'ordre fiscal, telles que la déductibilité ou tout autre traitement des dépenses liées à la création d'un site Web, et il ne se préoccupe pas non plus de problèmes comme ceux que pose, par exemple, l'imputation des revenus à une période donnée, ces divers aspects relevant de la législation, de la réglementation et des interprétations en vigueur dans chaque pays. Ce qui intéresse surtout le GTC, c'est de garantir que les données se rapportant aux frais ou aux recettes des sites Web soient disponibles, fiables et vérifiables, afin que les lois, règles, normes et pratiques dont elles font l'objet puissent être respectées et correctement administrées.

Le GTC a mené à bien ses activités principalement dans le cadre de réunions, dont certaines avec d'autres GTC, mais il a aussi fait un large usage du groupe de discussion électronique créé par ses propres soins, ainsi que du courrier électronique, pour prolonger les débats. La création d'équipes (dirigées par des chefs d'équipe) s'est également avérée un bon moyen de faire progresser le travail.

Risques liés à la vérification

Lorsqu'il fait référence aux modalités permettant d'évaluer les données des entreprises « du point de vue de leur authenticité, de leur exhaustivité, de leur fiabilité et de la possibilité de les vérifier », le mandat général du GTC sur l'évaluation professionnelle des données renvoie implicitement à l'existence de certains risques que l'on cherche ainsi à maîtriser. Et c'est par rapport à ces mêmes facteurs de risque que les membres du GTC ont été plus spécifiquement chargés d'inventorier et de donner leur avis sur les normes internationales applicables en matière de comptabilité et de vérification des comptes, ainsi que sur les pratiques les plus appropriées dans ce domaine, notamment celles qui permettraient de réduire la charge imposée aux entreprises par les vérifications externes.

La nécessité de réduire la charge que représentent les opérations de vérification externe, tout en tenant compte des particularités des petites et moyennes entreprises, est un souci qui a accompagné tous les travaux du GTC sur l'évaluation professionnelle des données.

Lorsque l'on analyse les risques propres au commerce électronique sur l'Internet¹⁸, il est important de bien comprendre ce qui fait la particularité de ce nouvel environnement. Il y a des dizaines d'années que la vente par correspondance, par téléphone ou par télécopie se pratique dans de nombreux pays, et l'informatisation des systèmes comptables, tout comme l'échange de données informatisées, ne sont pas non plus de vraies innovations.

C'est la convergence de toutes ces pratiques et d'autres encore qui donne au commerce électronique sur l'Internet des caractéristiques uniques.

Dans la vente par correspondance, par téléphone ou par télécopie, il s'agit essentiellement de livrer des objets physiques à distance. Les infrastructures et les plates-formes utilisées sont déjà bien rodées : les informations qui en émanent, par exemple quant au territoire sur lequel se trouve le vendeur ou l'acheteur, sont assez fiables, et elles fournissent automatiquement les éléments justificatifs que recherche le travail de vérification, tels que les dates d'oblitération ou les indicatifs téléphoniques des pays. Le commerce électronique, quant à lui, n'est pas une activité aussi limitée, et ses infrastructures, encore jeunes, n'ont pas les mêmes propriétés.

Les systèmes comptables informatisés de la fin du XX^e siècle sont essentiellement des systèmes fermés qui fonctionnent à l'intérieur d'une entreprise, et dont les entrées de données sont liées aux documents sur papier de la comptabilité traditionnelle. Lorsqu'il s'agit de systèmes plus ouverts, comportant des liens électroniques avec d'autres entreprises, les échanges se font généralement sous la forme de messages EDI (échange de données informatisées) aux normes EDIFACT des Nations Unies. La création de ces messages standardisés et les protocoles qui régissent leur utilisation permettent en principe de disposer des justi-

ficatifs nécessaires à la vérification, et les risques que pourraient présenter les failles éventuelles de ce dispositif sont d'autant plus limités qu'il est lui-même d'un usage assez peu répandu.

Si le commerce électronique sur l'Internet peut modifier l'ampleur des risques connus jusqu'à présent dans le contexte de l'entreprise, il donne aussi naissance à de nouveaux types de risques. Ainsi, la possibilité de conduire une activité dans un contexte purement électronique *via* l'Internet change la nature des éléments destinés à servir de preuves et le degré de confiance que le vérificateur peut leur accorder. La complexité croissante des systèmes informatiques, et l'intégration plus étroite qui en découle notamment entre les réseaux d'entreprises associées, sont un écueil supplémentaire. En outre, la multiplication des petites transactions entre entreprises et consommateurs engendre ses propres risques. Les moyens d'y parer varient suivant les modèles économiques adoptés, mais il n'en existe pas toujours, et dans ce cas, il est indispensable de trouver des réponses adaptées.

Toutefois, hormis l'adoption de systèmes de paiement électronique ou de systèmes de paiement non comptabilisés, qui pourraient avoir des conséquences préjudiciables pour les contrôles de concordance, les risques liés à la vérification ne sont pas forcément les mêmes dans tous les modèles économiques ; d'où la nécessité de prendre en compte un certain nombre de variables différentes. La première est la présence ou l'absence de contrôles internes. En règle générale, les systèmes de contrôle interne existent moins ou sont moins rigoureux dans les petites entreprises que dans les grandes, et les risques que cela pose exigent en principe un plus gros travail de corroboration. Autre variable à considérer, le degré de confiance que la technologie elle-même est en mesure de donner quant à la fiabilité des preuves électroniques. Enfin, l'apparition de nouveaux modèles économiques dans le domaine du commerce électronique sur l'Internet pourrait être en soi la source de nouveaux risques.

Résultats

Le commerce électronique sur l'Internet modifie l'ampleur des risques qui existent dans le contexte de l'entreprise et présente de nouveaux risques.

Les documents électroniques de source extérieure, s'ils sont acceptés tels quels, pourraient s'avérer moins fiables que leurs équivalents sur papier. Ce défaut peut être compensé dans une certaine mesure par des contrôles internes suffisants pour s'assurer de la validité des données vérifiées. Toutefois, comme toutes les petites et moyennes entreprises ne disposent pas d'un système de contrôle interne adéquat, le vérificateur ne peut pas toujours s'appuyer sur les documents qu'elles produisent pour mener à bien sa mission. Par conséquent,

l'idée de fonder le travail de vérification sur des procédés d'analyse systémique ou de contrôle de réalité des opérations est peut-être sérieusement compromise.

L'apparition de nouveaux modèles économiques de commerce électronique pourrait aussi s'accompagner de nouveaux risques.

Les systèmes de paiement électronique et les systèmes de paiement non comptabilisés risquent d'empêcher dans une large mesure l'utilisation des techniques de mise en concordance pour comparer le chiffre d'affaires d'une entreprise et ses bénéfices déclarés.

Accès aux données

Avant de pouvoir vérifier des données, il faut être en mesure d'y accéder. Dans le document intitulé Commerce électronique : document de travail sur les questions fiscales, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE évoquait le risque que des données susceptibles d'être vérifiées puissent se trouver dans un pays autre que celui du client ou du contribuable concerné. Le mandat spécifique du GTC sur l'évaluation professionnelle des données envisage quant à lui la possibilité d'accéder à distance à ces données.

Il existe concrètement très peu de cas où l'on ait accédé à distance à des données pour les besoins d'une vérification externe¹⁹. L'analyse des techniques actuelles d'accès à distance et de leurs avantages montre qu'elles représentent à la fois un gain de temps et une plus grande commodité pour le client ; elles pourraient également faciliter la tâche du vérificateur et se traduire par des économies en limitant ses besoins de déplacement et peut-être aussi la durée de sa mission. Cela dit, la possibilité d'accéder à distance aux données empêcherait de procéder à certains contrôles de validation fondés sur l'observation, et l'on peut même craindre qu'il en découle un risque pour le client au plan de la sécurité.

En ce qui concerne ce dernier point, d'après les résultats d'une enquête conduite par l'ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*), et au vu des normes en vigueur, le fait de pouvoir accéder à distance à des données ne semble pas présenter de risque particulier, dès lors qu'il existe des mesures de sécurité appropriées. Pour les auteurs de l'enquête, néanmoins, et d'autres études vont dans le même sens, la consultation à distance de données à des fins de vérification poserait un problème de confidentialité.

Toujours à propos de l'accès aux données, le GTC a également étudié les conséquences, du point de vue des vérificateurs, de l'utilisation par certaines entreprises de techniques de chiffrement pour assurer la confidentialité de données commerciales sensibles²⁰. Le problème que peut poser cette pratique est celui de la perte, volontaire ou involontaire, des clés de chiffrement.

Résultats

D'après les documents publiés à ce sujet, l'accès à distance aux données n'est pas considéré comme un risque important du point de vue de la sécurité.

L'accessibilité à distance des données présente des avantages potentiels pour le vérificateur comme pour le client. Mais ces avantages ne se concrétiseront que lorsque les techniques en jeu seront parvenues à un stade bien plus évolué.

Le fait qu'un vérificateur puisse accéder à distance aux données d'une entreprise suscite de très vives craintes parmi les représentants du secteur privé, en raison des problèmes de confidentialité qui peuvent en découler.

Rien n'indique que le chiffrement de données destinées au stockage, à l'archivage ou à la validation soit une pratique très répandue dans la réalité.

Par rapport aux techniques de chiffrement, les obligations légales actuelles en matière de comptabilité semblent suffisantes à court et moyen terme.

Contrôle interne

Le GTC sur l'évaluation professionnelle des données, on l'a vu, a eu accès à de nombreux éléments d'information pour définir les risques liés au commerce électronique sur l'Internet. La collecte et l'analyse de toutes ces données ont notamment fait ressortir l'indispensable dimension de l'intégrité des données, qui doivent être complètes, exactes, à jour et vérifiables, dans les systèmes de commerce électronique.

On s'est également rendu compte qu'un système de commerce électronique sur Internet qui fonctionne bien peut offrir un degré d'intégrité plus élevé qu'un système de type classique fondé sur le papier. Et c'est pour pouvoir déterminer dans quelle mesure le fonctionnement des divers systèmes était satisfaisant qu'il a fallu analyser leurs procédures de contrôle interne.

La vérification des procédures de contrôle interne dans le contexte d'un système comptable informatisé n'est pas une chose nouvelle. Toutefois, comme on l'a vu plus haut, l'architecture ouverte des systèmes de commerce électronique sur l'Internet pose des problèmes inédits dans la mesure où il existe moins de preuves matérielles (les documents sur papier) pour étayer les entrées de données informatisées. Il faudra donc adapter les méthodes utilisées pour vérifier les procédures de contrôle interne. Étant donné que dans les systèmes comptables informatisés de type classique, ce travail sur le contrôle interne est le plus souvent effectué par des vérificateurs spécialisés, on peut penser qu'il en ira de même dans le cas du commerce électronique.

Parallèlement à la question du contrôle interne et de son évaluation, on s'est intéressé aux solutions techniques susceptibles de compenser la moindre fiabilité des enregistrements électroniques par rapport à leurs équivalents sur papier.

Certains mécanismes visant à assurer l'authenticité et la fiabilité des données, comme le chiffrement, les résumés de messages et le marquage de l'heure, ont ainsi été analysés du point de vue de leur intérêt pour les vérificateurs et des coûts éventuels de leur mise en place dans les entreprises²¹.

Résultats

L'évaluation des procédures de contrôle interne dans le contexte du commerce électronique sur Internet nécessitera des compétences spécialisées.

Le marché des solutions techniques susceptibles de garantir l'authenticité et l'intégrité des données est encore peu développé, mais le marquage de l'heure est une option qui pourrait néanmoins convenir pour le moment. Elle est toutefois d'un coût élevé et ses applications commerciales, pour certaines transactions de gros montants, sont donc très limitées.

En ce qui concerne l'authenticité et la fiabilité des données, les seuls mécanismes qui sont en train de voir le jour semblent insuffisants. Il faudra que les vérificateurs se perfectionnent et améliorent leur connaissance des systèmes, et adoptent éventuellement de nouvelles techniques d'audit.

Procédés de vérification de la réalité des opérations (contrôles de substance)

Lorsque les systèmes de contrôle interne laissent à désirer, les contrôles de substance et l'analyse de leurs résultats doivent jouer un rôle plus important. En règle générale, les procédures de contrôle interne sont moins développées dans les petites entreprises que dans les grandes, et rien ne prouve que le commerce électronique sur l'Internet changera cet état de choses. Les cabinets d'experts comptables notent qu'il ont en fait davantage recours aux contrôles de substance dans ce nouvel environnement, et l'on peut donc penser, par extrapolation, que cette tendance sera encore plus prononcée dans le cas des petites entreprises.

Lorsqu'il procède à des contrôles de substance, un commissaire aux comptes externe recherche généralement les éléments justificatifs qui lui permettront de contrôler la validité des données produites par l'entreprise. Ces éléments peuvent provenir de diverses sources, notamment de sources externes, d'autres systèmes d'information de l'entreprise ou d'inspections physiques, par exemple des stocks. L'une des caractéristiques qui distinguent le commerce électronique sur l'Internet d'autres formes de vente à distance, comme la VPC, réside dans sa capacité de livrer un produit numérique, c'est-à-dire immatériel. Or, lorsque le stock d'une entreprise se compose de produits numériques, aisément reproductibles, il est évidemment impossible d'effectuer des contrôles de validation sous forme d'inspections physiques.

Comme on l'a indiqué plus haut, une autre façon de contrôler la validité des données d'une entreprise consiste à rechercher des éléments probants auprès de sources externes. Dans le monde du commerce électronique sur l'Internet, il y a des chances pour que ces sources soient elles-mêmes de nature électronique. De l'avis du GTC sur l'évaluation professionnelle des données, les données électroniques d'origine externe sont probablement moins fiables que leurs équivalents physiques. L'existence de contrôles internes peu développés et, simultanément, d'un système de transactions électroniques dont les sources de validation externes produisent uniquement des données informatisées est un phénomène qui n'est pas apparu avec le commerce électronique sur l'Internet, mais qui tend à se généraliser dans ce contexte, et présente donc maintenant un risque plus important que dans le passé. Cela signifie que des contrôles de validation beaucoup plus poussés seront sans doute nécessaires, ainsi que le confirme l'expérience des experts comptables, avant que le vérificateur puisse se former une opinion.

Dans la mesure où les données externes électroniques pourraient être, sans mesures supplémentaires, moins fiables que les données externes physiques, à tous les niveaux de contrôle interne, il pourrait être nécessaire de recourir à des procédés de contrôle de substance plus appropriés lorsque ces données externes sont électroniques plutôt que physiques.

D'après les experts comptables consultés, le contrôle de substance fait désormais largement appel à des logiciels d'interrogation de fichiers et d'analyse de données, ainsi qu'à des techniques d'audit assisté par ordinateur. Comme il a été dit plus haut, toutefois, ces procédés de validation, en particulier lorsqu'ils s'appliquent à des données stockées dans le système soumis à vérification, peuvent être coûteux pour le client et poser des problèmes de confidentialité. Dans les entreprises dotées de bons systèmes de contrôle interne, les vérificateurs s'appuient davantage sur l'évaluation de ces systèmes que sur des procédés plus invasifs. Dans les autres, ils ont plus largement recours aux contrôles de substance. Comme les PME s'inscrivent dans cette deuxième catégorie, il s'ensuit que ce sont les entreprises les moins à même d'amortir les coûts de la discipline fiscale qui risquent d'avoir à les supporter.

En ce qui concerne la réduction des coûts de la discipline fiscale occasionnés par les contrôles de validation auxquels procèdent les vérificateurs des impôts, et par tous les audits en général, le GTC n'a pas mené très loin sa réflexion, mais il estime qu'avec l'aide des éditeurs de logiciels destinés au commerce électronique, il devrait être possible de réduire ces coûts. C'est là une question que le GTC pourrait envisager d'inclure dans son programme de travail futur.

Enfin, les données que produit le commerce électronique sur l'Internet se prêtent assez facilement à l'analyse. Pratiquer un examen analytique sur un système actif est certes une procédure délicate qui comporte un risque d'altération

accidentelle des données. Mais lorsqu'ils ont affaire à des systèmes comptables informatisés, les vérificateurs ont pris l'habitude de demander une copie des données à analyser, afin de déranger le moins possible leur client et de ne pas courir le risque d'altérer des originaux.

Résultats

Les vérifications menées dans des petites entreprises de commerce électronique exigeront généralement un travail de validation plus important que les entreprises de plus grande taille dotées de meilleurs systèmes de contrôle interne.

Lorsque les données de source externe sont des données électroniques, il est sans doute nécessaire de prévoir des contrôles de validation plus étendus.

Les experts comptables constatent qu'ils se servent désormais plus largement de logiciels d'interrogation de fichiers et d'analyse de données, ainsi que de techniques de vérification assistée par ordinateur.

Normes et principes en vigueur en matière de vérification

Outre l'apport de leurs propres connaissances de spécialistes, les membres du GTC ont analysé les normes nationales et internationales en vigueur en matière de comptabilité et de vérification, ainsi que les notes d'orientation publiées au sujet du commerce électronique²². Ils ont conduit une petite enquête auprès de commissaires aux comptes externes et de vérificateurs des impôts qui travaillent dans le secteur du commerce électronique sur l'Internet²³. Ils ont également consulté des cabinets d'expertise comptable et analysé une enquête plus approfondie réalisée par l'ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*).

Résultats

Il existe actuellement peu de normes spécialement consacrées aux problèmes du commerce électronique, mais leur nombre devrait s'étoffer au cours des prochaines années.

Les vérifications effectuées dans le secteur du commerce électronique ne permettent pas encore aux professionnels de disposer d'une expérience solide en la matière.

Méthodes de vérification et formation des vérificateurs

Comme on vient de l'indiquer, l'expérience acquise en matière de vérification dans le secteur du commerce électronique est pour le moment assez limitée. Le GTC estime néanmoins que, dans l'administration comme dans le secteur privé, les vérificateurs devraient peut-être revoir leur façon de procéder face à ce nouvel environnement, et se servir davantage de logiciels d'analyse de données

et d'interrogation de fichiers, et adopter de nouvelles techniques comme l'interrogation de journaux de transactions électroniques. Les vérificateurs des impôts, en particulier, pourraient s'appuyer plus largement sur les systèmes et les procédures de contrôle interne des entreprises. Autrement dit, les vérificateurs auront besoin d'acquérir de nouvelles qualifications pour s'adapter au changement de nature potentiel de leur métier. Il leur faudra aussi se familiariser avec l'environnement du commerce électronique et ses aspects techniques. Recyclage et perfectionnement des compétences seront donc nécessaires pour être efficaces dans ce nouvel environnement.

Résultats

Les vérificateurs devront peut-être adopter de nouvelles techniques pour retracer les données s'ils ne peuvent pas se servir des moyens habituels.

Les vérificateurs devront peut-être s'appuyer davantage sur les systèmes de contrôle interne.

Données à faire figurer dans les systèmes²⁴

Le travail du GTC sur l'évaluation professionnelle des données en ce qui concerne les risques liés à la vérification et les techniques visant à garantir l'authenticité et la fiabilité des données est pour l'essentiel un travail fondamental qui pourrait s'appliquer à toutes sortes de données et de systèmes. Toutefois, les membres du GTC étant conscients d'avoir affaire à des systèmes électroniques qui servent de support à des transactions commerciales auxquelles s'appliquent, en particulier, les impôts sur la consommation, ils se sont efforcés de définir, d'un point de vue pratique, les données utiles à la vérification qu'il serait souhaitable de voir figurer dans les systèmes de commerce électronique afin de renforcer leur fiabilité.

Ce travail n'avait pas pour but d'établir des prescriptions minimales, mais plutôt de récapituler les éléments génériques de la plupart des systèmes d'imposition directe et indirecte. Il visait à définir les données que l'on souhaiterait trouver dans un système générique.

La définition de ces données devrait également répondre, très largement sinon totalement, aux besoins de la grande majorité des systèmes d'impôts sur la consommation en vigueur dans les pays membres de l'OCDE. Les données à faire figurer dans les systèmes peuvent enrichir la base de connaissances de ceux qui envisagent de simplifier ces systèmes.

Conclusions

Depuis sa création, le GTC sur l'évaluation professionnelle des données a examiné un grand nombre de questions dans le cadre de son mandat et de son

programme de travail. Toutefois, le commerce électronique sur l'Internet ne cesse d'évoluer, avec l'apparition de nouveaux modèles économiques et de nouvelles techniques qui en repoussent constamment les frontières, et cela a des conséquences pour la fonction de vérification. En outre, à l'époque où le GTC menait ses travaux, le marché du commerce électronique en était encore à ses débuts. C'est pourquoi les membres du GTC estiment qu'il conviendrait de poursuivre à l'avenir le travail dans ce domaine, et suggèrent notamment ce qui suit :

- a) Suivi permanent de l'évolution des normes en matière de vérification, des mécanismes visant à garantir l'intégrité des données et des modèles économiques du commerce électronique sur l'Internet, dans la perspective de leur impact sur la fonction de vérification.
- b) Recherche et mise au point de nouvelles normes et de nouvelles méthodes en matière de vérification.
- c) Étude du stockage et de la conservation électroniques des données pouvant avoir valeur d'éléments probants du point de vue de leurs implications pour la fonction de vérification ; et
- d) Recherche de solutions tendant à réduire les coûts de l'application des règles fiscales liés aux vérifications dans le contexte du commerce électronique sur l'Internet.

Les membres du GTC sur l'évaluation professionnelle des données sont d'avis que le fonctionnement du groupe, qui fait travailler ensemble des vérificateurs du secteur public et du secteur privé, offre un cadre adéquat pour poursuivre et approfondir le travail présenté dans ce rapport. Ils prient donc les membres du Sous-groupe sur le commerce électronique du Forum sur la gestion stratégique de soumettre cette proposition au Forum lui-même puis au Comité des affaires fiscales.

Recommandations

Enfin, à l'issue de leurs délibérations, les membres du GTC sur l'évaluation professionnelle des données ont formulé les 18 recommandations suivantes.

Accès aux données

1. Les vérificateurs du secteur public et du secteur privé devraient surveiller en permanence l'évolution des techniques d'accès à distance, afin qu'il en soit tenu compte dans les normes et dans la formation.
2. Pour lever les craintes concernant la confidentialité des données, toutes les parties intéressées, notamment les vérificateurs et les dirigeants, devraient se familiariser avec les moyens les plus efficaces d'assurer la sécurité du commerce électronique et des transactions sur le Web, en

particulier les mécanismes visant à limiter les risques que présente l'accès aux données commerciales.

3. Les entreprises devraient être encouragées à mettre en place des systèmes prudentiels pour la gestion des clés de chiffrement.

Contrôle interne

4. S'agissant des petites et moyennes entreprises, les administrations fiscales devraient s'entendre avec les éditeurs de logiciels pour qu'ils incorporent dans leurs produits des contrôles internes applicables aux transactions commerciales électroniques.
5. Les administrations fiscales devraient encourager l'utilisation de nouvelles techniques de validation, telles que le marquage de l'heure, susceptibles de se combiner avec d'autres mesures de contrôle pour mieux garantir l'intégrité des données.
6. Les administrations fiscales devraient en outre encourager les éditeurs de logiciels à intégrer les techniques de marquage de l'heure à la conception de leurs produits.
7. Les administrations fiscales devraient aussi encourager les entreprises à adopter des mesures d'authentification reposant sur des techniques éprouvées, telles que l'infrastructure à clés publiques.

Procédés de corroboration

8. Chez les clients dotés de bons systèmes de contrôle interne, les vérificateurs des impôts devraient envisager de s'appuyer davantage sur l'évaluation de ces systèmes et sur des procédés non invasifs.
9. Chez les clients dotés de systèmes de contrôle interne peu développés, les vérificateurs des impôts devraient envisager d'utiliser des techniques de vérification assistée par ordinateur lorsque celles-ci leur procurent un niveau d'assurance raisonnable tout en réduisant les coûts de l'application des règles fiscales pour le client.

Normes et principes en vigueur en matière de vérification

10. Les administrations fiscales devraient continuer à se tenir au courant des nouvelles normes publiées par les organismes compétents, des pratiques optimales du secteur privé et des protocoles en cours d'élaboration.
11. Les administrations fiscales devraient apporter des informations, en tant que de besoin, aux organismes de normalisation et autres parties compétentes.

Méthodes de vérification et formation des vérificateurs

12. Les vérificateurs du secteur public et du secteur privé qui travaillent dans le secteur du commerce électronique devraient impérativement recevoir la formation qui leur permettra de comprendre cet environnement, d'utiliser les outils informatiques appropriés, y compris les techniques de l'Internet, et de procéder à la vérification des systèmes.
13. Les vérificateurs du secteur public et du secteur privé devraient se familiariser avec les mécanismes de validation des données et comprendre le type de garanties qu'ils sont susceptibles de fournir aux fins de vérification ; ils devraient aussi être capables d'évaluer ces mécanismes.
14. L'OCDE devrait envisager de conduire ultérieurement une nouvelle enquête permettant d'évaluer le niveau d'expérience des vérificateurs dans le domaine du commerce électronique.

Données à faire figurer dans les systèmes

15. La liste des données qu'il serait souhaitable de voir figurer dans les systèmes devrait être communiquée aux organes chargés de la question des impôts sur la consommation, à l'OCDE et ailleurs, pour les aider à faire avancer leurs travaux.
16. La liste des données devrait être publiée par l'OCDE sous la forme d'une note d'information ou d'orientation.
17. La liste de données devraient être affinée et intégrée à un protocole *de facto*, tel que le protocole XML ou autre équivalent.
18. Les administrations fiscales devraient s'entendre avec les éditeurs de logiciels et les organismes de normalisation pour qu'ils tiennent compte de la liste de données dans leur travail de mise au point.

**5.4. Principales conclusions du Groupe technique consultatif (GTC)
sur le suivi de l'application des normes figurant dans les conventions
fiscales pour l'imposition des bénéfices des entreprises**

Introduction

Le mandat général du Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes figurant dans les conventions fiscales pour l'imposition des bénéfices des entreprises (GTC sur les bénéfices des entreprises) consiste à « examiner les modalités d'application des dispositions actuelles des conventions concernant l'imposition des bénéfices des entreprises dans le contexte du commerce électronique et examiner des propositions de dispositions alternatives ». A cette fin, le GTC a identifié un certain nombre de questions pertinentes et conçu un programme de travail qui est présenté ci-dessous.

Composition du GTC

Le GTC sur les bénéficiés des entreprises s'est réuni à trois reprises, en septembre 1999, en juillet 2000 et en décembre 2000. Composé de délégués de pays Membres auprès du Groupe de travail n° 1 et du Groupe de travail n° 6, de représentants d'économies non membres et de représentants d'entreprises commerciales et industrielles, il est coprésidé par MM. Ron Haigh (pays Membres de l'OCDE), Ron van de Merwe (pays non membres) et John Clark (représentants des entreprises).

Les personnes figurant dans la liste qui suit (tableau 1) ont participé aux activités du GTC et assisté à l'une ou plusieurs de ses réunions :

Tableau 1. **La composition du GTC sur les bénéficiés des entreprises**

Nom	Entreprises/Administrations ou organisation
M. John CLARK (Coprésident du GTC représentant les entreprises)	British Telecom
M. Ron HAIGH (Coprésident du GTC représentant les pays Membres)	Inland Revenue, Royaume-Uni
M. Ron VAN DER MERWE (Coprésident du GTC représentant les pays non Membres)	Revenue Service, Afrique du Sud
Représentants des gouvernements	
M. Wolfgang BÜTTNER/M. Helmut KRABBE	Ministère fédéral des Finance, Allemagne
Mme Ariane PICKERING	Australian Taxation Office, Australie
M. Alain CASTONGUAY	Ministère des Finances, Canada
M. Michael MUNDACA	Trésor, États-Unis
M. Brendan McCORMACK	Office of the Revenue Commissioners, Irlande
M. Kenichiro ASAGAMI	Administration fiscale nationale, Japon
Mme Silvia FROHOFER	Administration fédérale des contributions, Suisse
M. Talmon DE FREITAS/Mme Iraci KAHAN	Ministère des Finances, Brésil
M. Shubin MU	Administration fiscale d'État, Chine
M. A. BALASUBRAMANIAN	Ministère des Finances, Inde
M. Vijay MATHUR	Conseil central des impôts directs, Inde
Représentants des entreprises	
Mme Carol CAYO	Vertex Inc., États-Unis
M. Matthias GEURTS	Bundesverband Deutscher Banken (Association fédérale des banques allemandes), Allemagne
M. Paul HUMHREYS	AMP, Australie
M. Dan KOSTENBAUDER	Hewlett-Packard Company, États-Unis
M. David OLIVE	Fujitsu Corporation, États-Unis
M. Torbjörn PERSSON	Volkswagen AG, Allemagne
Mme Heidrun ZIRFAS	Volkswagen AG, Allemagne
M. Pieter RIJKELS	EDS Belgique
M. William SAMPLE	Microsoft Corporation, États-Unis

Programme de travail du GTC

Le programme de travail du GTC sur les bénéfiques des entreprises s'articule autour de six volets principaux :

1. Examiner la manière dont les règles qui figurent actuellement dans les conventions fiscales pour l'imposition des bénéfiques des entreprises s'appliquent dans le contexte du commerce électronique. En particulier, on s'intéressera aux quatre points suivants :
 - a) Le « siège de direction effective ».
 - b) Le concept d'établissement stable.
 - c) L'attribution de bénéfiques à un établissement stable constitué d'un serveur.
 - d) Les prix de transfert.
2. Étudier les arguments plaidant en faveur ou, au contraire, en défaveur d'une application des règles conventionnelles existantes compte tenu de l'évolution attendue du commerce électronique.
3. Définir des critères pour faciliter l'évaluation des règles conventionnelles existantes dans le contexte du commerce électronique.
4. Étudier si les règles conventionnelles actuelles devraient être clarifiées à la lumière du commerce électronique et si oui, comment parvenir à cette clarification.
5. Identifier des dispositions susceptibles de remplacer les règles conventionnelles actuelles définissant les droits d'imposition du pays de la source et du pays de résidence et celles qui définissent la répartition des bénéfiques entre les juridictions ayant le droit d'imposer.
6. Évaluer les différentes solutions de remplacement des règles existantes en utilisant les critères d'évaluation retenus.

Le GTC sur les bénéfiques des entreprises s'apprête à achever deux documents qui seront publiés sur le groupe de discussion électronique public et sur le site Internet de l'OCDE²⁵. Ces documents se trouvent également aux chapitres 4.3 et 4.4 de cette publication, dans leur état au moment de mettre sous presse.

Le chapitre 4.3 traite de l'attribution de bénéfiques à un établissement stable qui effectue des transactions de commerce électronique. Il fait ressortir les problèmes liés à l'application du principe de pleine concurrence énoncé à l'Article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE pour attribuer des bénéfiques à un établissement stable constitué par un serveur de commerce électronique.

Le chapitre 4.4 porte sur l'application de la règle permettant de trancher les cas ambigus en matière de « siège de direction effective » dans le contexte du commerce électronique. Il identifie les limites prévisibles, compte tenu de l'évolution

actuelle et future du commerce électronique, de la règle énoncée à l'Article 4 du Modèle de convention fiscale pour déterminer, aux fins de l'application d'une convention, le lieu de résidence d'une personne résidente de deux États contractants. Ce document contient une analyse approfondie des problèmes soulevés et sollicite les commentaires des parties intéressées. Les deux notes reprennent les questions évoquées plus haut aux points 1a) et 1c).

Par ailleurs, le GTC travaille actuellement à un projet de note consacrée aux atouts et aux inconvénients des règles actuelles des conventions fiscales dans le contexte du commerce électronique, qui prend comme point de départ les conclusions préliminaires contenues dans les deux documents déjà cités. Ce travail consiste notamment à examiner les règles actuellement en vigueur dans les conventions fiscales et à identifier d'autres solutions possibles. Il répond ainsi aux questions soulevées plus haut aux points 2, 4 et 5 et pourra servir de base aux travaux futurs nécessités par les points 3 et 6.

Travaux futurs du GTC

Si le mandat du GTC est reconduit, il est prévu que ses travaux se poursuivront dans quatre directions principales :

- Poursuivre les travaux portant sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable constitué par un serveur et sur le concept de « siège de direction effective » dans la règle servant à trancher les cas ambigus, à la lumière des commentaires suscités par les documents mentionnés plus haut.
- Évaluer la pertinence des règles figurant actuellement dans les conventions fiscales dans le contexte du commerce électronique, en prenant en compte d'autres solutions possibles, puis, si on le juge nécessaire, étudier de quelle manière les règles actuelles pourraient être clarifiées ou modifiées.
- Étudier la question des prix de transfert évoquée ci-avant au point 1d), lorsqu'il s'agit de répartir des revenus entre entreprises associées exerçant des activités de commerce électronique. On pourrait rechercher auprès des entreprises un éclairage sur ces travaux en leur demandant quelles sont, à leur avis, les questions prioritaires.
- Enfin, suivre les évolutions du commerce électronique ayant des conséquences sur les règles d'imposition des bénéfices des entreprises inscrites dans les conventions fiscales.

5.5. Principaux conclusions du Groupe technique consultatif (GTC) sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique

Principaux résultats obtenus dans le cadre du mandat du Groupe technique consultatif

Le Groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique a examiné la classification des différents types de paiements effectués au titre du commerce électronique dans le cadre des conventions fiscales. En particulier, il a examiné et commenté la distinction qui peut être établie entre les bénéfiques d'entreprise et les redevances, ainsi que les distinctions spécifiques entre :

- Bénéfices d'entreprise *et* paiements effectués pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur.
- Bénéfices d'entreprise *et* paiements effectués au titre du savoir-faire.
- Bénéfices d'entreprise *et* paiements effectués pour l'usage ou la concession de l'usage d'équipement industriel, commercial ou scientifique ; et
- Bénéfices d'entreprise *et* honoraires de nature technique, y compris les honoraires payés au titre de services techniques, de gestion ou de conseil.

Le Groupe technique consultatif a par ailleurs examiné la distinction qui peut être établie entre les paiements effectués pour la prestation de services et les autres paiements.

Enfin, le Groupe technique consultatif a examiné le traitement des paiements mixtes qui peuvent intervenir dans le contexte du commerce électronique.

Le Groupe technique consultatif a identifié 28 catégories types de transactions de commerce électronique et appliqué aux revenus tirés de ces transactions les principes de classification tirés des analyses ci-dessus aux fins des conventions fiscales.

Le Groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique, est parvenu à un consensus sur l'ensemble des principales conclusions et recommandations qu'il avait proposées et il a accompli la totalité de son mandat dans les délais prévus.

Les conclusions et recommandations sont présentées sous forme de principes généraux. Cela signifie que ces principes devraient être applicables à toutes les catégories de transactions similaires dans le cadre du commerce électronique, y compris les transactions futures, en assurant dans chaque cas une qualification juridique appropriée. Néanmoins, il sera nécessaire d'assurer le suivi de l'application pratique de ces principes afin de déterminer s'il est nécessaire de les développer ou de les modifier périodiquement pour continuer à obtenir des résultats appropriés.

Le Groupe technique consultatif sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique, estime que les distinctions établies entre les différents types de paiements fourniront également des indications utiles pour les transactions ne relevant pas du commerce électronique.

Au cours de son mandat, le Groupe technique consultatif sur classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique, a également apporté les contributions majeures suivantes :

- Un document qui décrivait 26 catégories de transactions du commerce électronique accompagné de l'analyse et des conclusions préliminaires du Groupe technique consultatif a été diffusé pour commentaires le 24 mars 2000.
- Un document révisé a été diffusé pour commentaires le 1^{er} septembre 2000. Ce document décrivait les différents problèmes de classification conventionnelle qui ont été identifiés par le Groupe technique consultatif et exposait le point de vue de ce groupe en ce qui concerne ces problèmes. Lorsque des opinions différentes avaient été formulées dans le cadre du Groupe technique consultatif, toutes ces opinions ont été énoncées et des commentaires ont été demandés. Le document comportait également une analyse révisée des différentes catégories de transactions types du commerce électronique identifiées dans la version précédente.
- Le rapport final au Groupe de travail n° 1 a été diffusé le 1^{er} février 2001 (voir chapitre 4.2). Ce rapport inclut les parties suivantes :
 - Recommandation générale au Groupe de travail n° 1.
 - Analyse et conclusions sur les problèmes de classification conventionnelle qui peuvent être soulevés par les transactions qui résultent du commerce électronique.
 - Propositions de modifications des commentaires sur le modèle de Convention fiscale de l'OCDE.
 - Analyse de diverses catégories de transactions types du commerce électronique ; et
 - Mandat et composition.

Les coprésidents conviennent que la procédure des groupes techniques consultatifs constitue un moyen très utile pour identifier et résoudre les problèmes de définition qui se posent dans le contexte du commerce électronique. Les membres du Groupe technique consultatif félicitent le Comité des affaires fiscales pour cette initiative.

Principales conclusions et/ou recommandations

Les principales conclusions et recommandations du Groupe technique consultatif sont exposées dans son rapport au Groupe de travail n° 1. En résumé, le Groupe technique consultatif a conclu que :

- Pour toute transaction, la principale question qui se pose est celle de l'identification de la contrepartie du paiement.

En ce qui concerne le modèle de Convention fiscale de l'OCDE :

- L'un des problèmes de définition les plus importants que pose le commerce électronique est la distinction entre les bénéfices d'entreprise et la partie de la définition des « redevances » de la Convention qui traite des paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur. Dans le cas de transactions qui permettent au client de télécharger électroniquement des produits numériques, le Groupe technique consultatif a conclu que le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous forme d'un signal pour l'utilisation ou la jouissance personnelle de l'acquéreur. Dans la mesure où l'acte qui consiste à saisir le signal numérique constitue l'utilisation d'un droit d'auteur par le client, il s'agit simplement d'un élément accessoire de la transaction. Par conséquent, le paiement devrait relever des bénéfices d'entreprise plutôt que des redevances. Le Groupe technique consultatif recommande l'inclusion de clarifications additionnelles dans les Commentaires sur l'Article 12 pour tenir compte de cette analyse.
- Les transactions du commerce électronique qui aboutissent à des paiements au titre du savoir-faire (« know-how ») sont relativement rares. Toutefois, lorsqu'il est nécessaire d'opérer une distinction entre la fourniture de services et la fourniture de savoir-faire, le rapport prévoit un certain nombre de critères et d'exemples et recommande l'inclusion de clarifications additionnelles dans les Commentaires sur l'Article 12 pour tenir compte des critères et des exemples indiqués.
- Il existe un certain nombre de transactions du commerce électronique pour lesquelles le paiement peut être considéré comme couvrant divers éléments. Lorsque la majeure partie du paiement présente une certaine caractéristique et que les autres éléments n'ont qu'un caractère accessoire et de peu d'importance, il serait plus pratique d'appliquer le traitement afférent à la partie la plus importante de l'ensemble du paiement. En conséquence, le Groupe technique consultatif recommande l'inclusion de clarifications additionnelles dans les Commentaires sur l'Article 12 pour tenir compte de cette conclusion.

En ce qui concerne les différentes dispositions qui figurent dans certaines conventions mais non dans le Modèle actuel de Convention fiscale de l'OCDE :

- Les paiements effectués pour l'utilisation pendant une durée limitée de produits numériques ne peuvent être considérés comme des paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique (désignés sous le nom de « paiements locatifs ») pour au moins l'une des raisons suivantes :
 - Les produits numériques ne peuvent être considérés comme des « équipements » ;
 - Ces produits ne peuvent être considérés comme « industriels, commerciaux ou scientifiques », surtout s'ils sont fournis à un consommateur privé ; ou
 - Ces paiements peuvent en fait être effectués pour l'acquisition de biens destinés à avoir une brève durée d'utilisation.
- Une liste non exclusive des facteurs indiqués dans le rapport aidera à déterminer si un paiement est effectué pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. En appliquant ces facteurs aux transactions du commerce électronique concernant par exemple l'hébergement d'applications et l'entreposage de données, le Groupe technique consultatif a conclu que ces opérations devaient donner lieu à des revenus de services plutôt qu'au versement de loyers.
- Une distinction peut être établie entre des transactions portant sur des services et les transactions pour l'acquisition de biens. Le rapport donne des indications sur ce point dans le contexte du commerce électronique.
- En ce qui concerne les honoraires de nature technique, tels que les honoraires versés pour des services techniques, de gestion ou de conseil, on trouvera ci-après des indications permettant de déterminer si le paiement en question constitue un honoraire de nature technique.
 - Les services sont de nature technique lorsque des compétences ou des connaissances spécifiques dans le domaine technique sont requises pour la fourniture de tels services au client. Le fait que des technologies soient utilisées pour fournir un service n'est pas un indicateur du caractère technique de ce service.
 - Les « services de gestion » sont des services rendus dans l'exercice de fonctions de gestion ; et
 - Les « services de conseil » désignent les services qui consistent, par exemple, pour un membre de profession libérale, qui dispose de qualifications spécifiques à cette fin, à donner des conseils.

Travaux en cours dans le cadre du mandat du Groupe technique consultatif

Le mandat du Groupe technique consultatif a été accompli en totalité.

Questions spécifiques qui pourraient faire l'objet de travaux futurs en dehors du mandat initial du Groupe technique consultatif

Le Groupe technique consultatif souhaite souligner qu'une solution globale et viable à tous les aspects des problèmes posés par le commerce électronique est nécessaire et qu'il faudra assurer le suivi de l'application pratique des dispositions régissant la définition des recettes du commerce électronique afin qu'elles continuent à permettre d'obtenir les résultats souhaitables.

Notes

1. OCDE (1998), « Conditions cadres pour l'imposition de commerce électronique », un Rapport du Comité des affaires fiscales, comme présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial » le 8 octobre 1998. Voir l'annexe I de cette publication.
2. Voir chapitre 2.
3. Voir <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») pour un lien à ce rapport complet du GTC sur la technologie, publié séparément (en anglais seulement) : « Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG) ».
4. On entend dans la présente partie par « produits virtuels » tous les biens ou services qui sont fournis ou peuvent être fournis entièrement sur support électronique. Ce terme englobe les biens et services qui peuvent ne pas être soumis à l'impôt ou faire l'objet d'un désaccord ou d'une classification nationale ou infranationale manquant de cohérence. Il n'entre pas dans le propos de la présente note d'aborder ces questions.
5. Ce terme désigne une machine qui n'est pas tout à fait un ordinateur, mais cependant plus qu'un téléphone. La plupart de ces appareils seront dotés d'un écran tactile et d'un petit disque dur, comme les plus gros assistants personnels numériques que nous connaissons aujourd'hui (Palm, Psion, PC poche).
6. Toute solution proposée pour le recouvrement des impôts sur la consommation doit toutefois offrir suffisamment de souplesse pour englober l'accès mobile. Les produits virtuels ne sont pas téléchargeables à partir de portables, mais il existe divers services virtuels qui sont déjà accessibles à partir de portails sans fil. La plupart des observateurs (voir IDC.com, par exemple) prédisent une croissance massive du nombre d'utilisateurs accédant à l'Internet au moyen d'appareils sans fil au cours des prochaines années.
7. Étant entendu qu'il existe dans certaines juridictions, par exemple aux États-Unis, des régimes d'imposition des ventes et de l'utilisation au niveau infranational qui posent des problèmes analogues.
8. Voir <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») pour un lien au rapport complet du GTC sur la technologie, publié séparément (en anglais seulement) : « Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG) ».
9. Les numéros IP sont pour l'Internet l'équivalent d'un numéro de téléphone ou d'une adresse. Le protocole actuel est le protocole Internet version 4 (IPv4), qui définit une adresse Internet comme un numéro unique constitué de quatre parties séparées par des points, par exemple 165.113.245.2.

10. D'après l'expérience des exportateurs américains de cryptographie en ce qui concerne l'utilisation de numéros IP pour vérifier le pays des acheteurs afin de se conformer aux exigences du *Bureau of Export Exchange*, on estime que le taux de correspondance des déclarations des acheteurs aux adresses IP effectives se situe entre 60 et 70 %. A noter que l'absence de correspondance n'était pas la seule chose que vérifiaient les entreprises, qui utilisaient également une liste des parties auxquelles l'accès avait été refusé, ce qui améliorerait la fiabilité pour les agences concernées.
11. Voir <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») pour un lien au rapport complet du GTC sur la technologie, publié séparément (en anglais seulement) : « Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG) ».
12. Il convient de noter que tous les modèles de type imposition à la source et transfert, avec recours à un tiers de confiance, ainsi que les modèles mixtes examinés dans la présente partie reposent sur le même modèle logique. Ils se distinguent par les modalités de mise en œuvre et la répartition des responsabilités relatives aux diverses fonctions, entre l'entreprise, le tiers de confiance et les autorités fiscales intervenant dans le calcul de l'impôt et le processus de recouvrement.
13. A noter que cette analyse présume un monde parfait dans lequel ne se pose aucun problème général quant à la détermination de la juridiction aux règles de laquelle seront assujettis le paiement et le calcul, ni au choix de la classification appropriée.
14. On s'accorde à reconnaître qu'un système d'imposition mondial est impossible à mettre en œuvre à court terme et improbable à moyen terme, mais la discipline fiscale imposée aux entreprises pourrait dans une certaine mesure être allégée si les formulaires et les méthodes faisaient l'objet d'approches mondiales, tandis que les autorités se chargeraient de simplifier dans la mesure du possible les formalités et de maintenir des barèmes d'imposition à jour et accessibles en ligne.
15. Elles sont dites « relatives » parce qu'elles sont enregistrées en relation les unes avec les autres aux fins de reconstruction de la base de données.
16. Toutes les annexes sont incluses dans le rapport complet du Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données qui est publié séparément (en anglais seulement) à <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») : « Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG) ».
17. OCDE (1998), « Conditions cadres pour l'imposition de commerce électronique », un Rapport du Comité des affaires fiscales, comme présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial » le 8 octobre 1998. Voir l'annexe I de cette publication.
18. On trouvera à l'annexe I du rapport complet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données une analyse plus détaillée des risques inhérents au commerce électronique sur l'Internet. Voir note 16.
19. On trouvera à l'annexe VI du rapport complet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données une analyse plus détaillée des questions que pose l'accès à distance aux données dans le contexte du commerce électronique sur l'Internet. Voir note 16.
20. On trouvera à l'annexe VII du rapport complet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données une analyse plus détaillée des principaux dispositifs de gestion et de reconstitution des données utilisés pour le cryptage des transactions. Voir note 16.

21. On trouvera à l'annexe V du rapport complet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données une présentation détaillée des techniques susceptibles de garantir l'authenticité et l'intégrité des données. Voir note 16.
22. On trouvera à l'annexe II du rapport complet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données un rapport détaillé sur les normes et notes d'orientation actuellement applicables en matière de vérification. Voir note 16.
23. L'annexe III du rapport complet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données présente un résumé des résultats de l'enquête menée auprès des vérificateurs. Voir note 16.
24. Les données qu'il serait souhaitable de voir figurer dans les systèmes d'enregistrement sont présentées en détail à l'annexe IV du rapport complet du GTC sur l'évaluation professionnelle des données. Voir note 16.
25. Voir <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE »).

Partie III

**POURSUITE DES TRAVAUX DU COMITÉ
DES AFFAIRES FISCALES SUR LA FISCALITÉ
ET LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE**

Phase suivante de la mise en œuvre des conditions-cadres sur la fiscalité : poursuite des travaux et renforcement du dialogue international

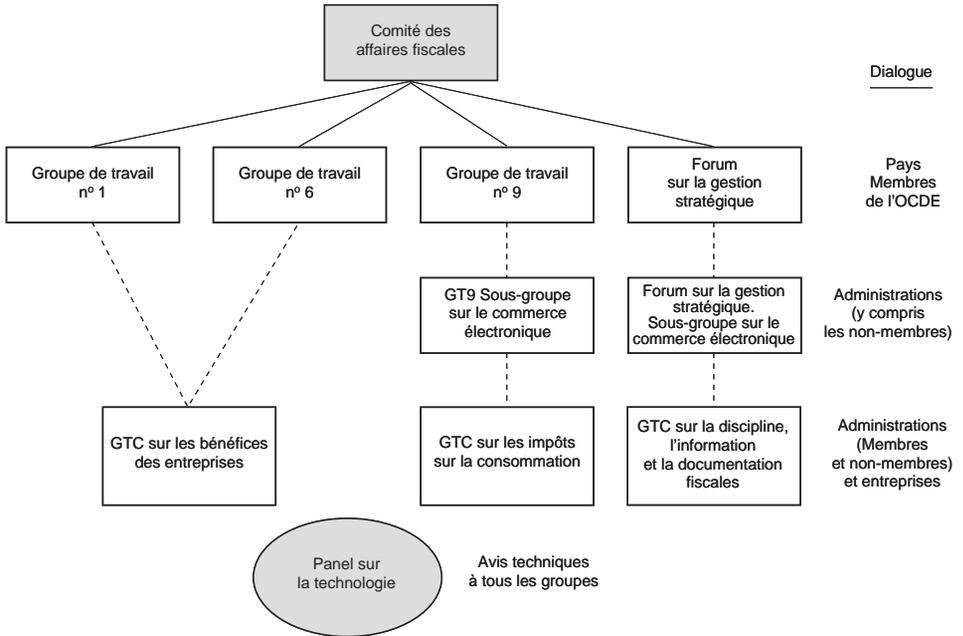
En publiant ce rapport d'activité consolidé sur la mise en œuvre des conditions-cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, le Comité des affaires fiscales reconnaît la nécessité de poursuivre les travaux dans un certain nombre de domaines. Plusieurs rapports de ce volume identifient expressément d'autres thèmes de travail. Ceux-ci sont notamment les suivants :

- Sur les questions de *fiscalité directe*, l'affectation du revenu.
- Sur les questions d'*impôts sur la consommation*, le rôle des systèmes fondés sur les nouvelles technologies dans le recouvrement de l'impôt.
- Sur les questions d'*administration fiscale*, les moyens de faire face aux importants problèmes de discipline fiscale et d'utiliser les possibilités de service au contribuable.

Conformément aux méthodes de travail qu'il a adoptées depuis la Conférence d'Ottawa, le Comité des affaires fiscales a l'intention de poursuivre ces travaux par l'intermédiaire de ses organes subsidiaires (groupes de travail, etc.) en continuant à faire appel aux contributions des représentants des entreprises et des économies non membres et en travaillant en liaison étroite avec eux. En janvier 2001, le Comité des affaires fiscales a non seulement adopté les éléments d'un programme de travail pour 2001-2003 mais il a également approuvé les propositions en vue d'une poursuite et d'un perfectionnement de la procédure des groupes techniques consultatifs.

* OCDE (1998) « Commerce électronique : conditions-cadres pour la fiscalité », rapport du Comité des affaires fiscales présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », du 8 octobre 1998. Voir annexe I de cette publication.

Figure 1. Nouvelle structure des groupes techniques consultatifs, 2001-03



Source : Secrétariat de l'OCDE.

A compter du 1^{er} avril 2001, le dispositif suivant s'appliquera en ce qui concerne les groupes techniques consultatifs. Il y en aura trois :

- Un **Groupe technique consultatif « sur les bénéfices des entreprises »** qui poursuivra l'application du mandat du Groupe technique consultatif précédent.
- Un **Groupe technique consultatif « sur les impôts sur la consommation »** a continué à contribuer, par ses avis et son soutien, aux travaux sur les questions liées aux impôts sur la consommation
- Un **Groupe technique consultatif « sur la discipline, l'information et la documentation fiscales »**, qui utilisera les travaux de l'ancien Groupe technique consultatif sur l'évaluation professionnelle des données et examinera un ensemble plus large de questions touchant à l'administration fiscale.

Ces trois groupes techniques consultatifs bénéficieront du soutien d'un **Panel sur la technologie** de dimensions plus restreintes qui fournira des avis techniques à la demande, soit directement, soit en agissant comme intermédiaire pour transmettre les avis d'experts en matière commerciale et technologique.

En tirant les enseignements de l'expérience positive acquise à ce jour, les groupes techniques consultatifs continueront à avoir une composition tripartite (administrations des pays de l'OCDE ; administrations des économies non membres ; milieux d'affaires) et leur présidence restera conjointe. De même, en ce qui concerne la composition des groupes techniques consultatifs, on continuera à faire appel aux personnes qui ont participé à cette procédure dans le passé tout en ajoutant du sang neuf et en renforçant la participation des économies non membres.

Graphiquement, la nouvelle structure sera donc conforme au schéma indiqué à la figure 1.

Le Comité des affaires fiscales continuera à mener ses travaux sur les aspects fiscaux du commerce électronique dans des conditions d'ouverture et de transparence (en diffusant des documents de travail pour commentaires ; en faisant périodiquement le point sur l'état d'avancement des travaux, etc.) en ayant pour objectif explicite de continuer à renforcer le consensus international qui se dégage sur ces questions. Il reste essentiel de travailler en partenariat avec les milieux d'affaires internationaux et avec les économies extérieures à l'OCDE pour fonder ce consensus international et répondre ainsi au besoin de certitude et de confiance des administrations comme des entreprises.

ANNEXES

Annexe I

Les conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique d'Ottawa

Projet de rapport ministériel

Préface

Ce rapport a été établi par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Il a bénéficié du concours de la Commission européenne et de l'Organisation mondiale des douanes dans le domaine des impôts indirects ainsi que d'un échange de vues avec les représentants des milieux d'affaires.

Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique

Rapport du Comité des affaires fiscales

I. Introduction

Le commerce électronique est susceptible de constituer l'un des faits économiques majeurs du XXI^e siècle. Les technologies de l'information et de la communication sur lesquelles reposent ce nouveau moyen d'effectuer des opérations industrielles ou commerciales offrent des possibilités d'amélioration de la qualité de la vie et du bien-être économique à l'échelle mondiale. Le commerce électronique est à même de stimuler la croissance et l'emploi dans les pays industrialisés comme dans les pays émergents et les pays en développement.

Les autorités fiscales ont un rôle à jouer pour réaliser ce potentiel. Elles doivent instaurer un climat fiscal dans lequel le commerce électronique puisse être florissant, en tenant compte de l'obligation de disposer d'un système fiscal juste et prévisible qui fournisse les recettes requises pour combler les exigences légitimes des citoyens en matière de services fournis par l'État. Ce rapport s'efforcera de définir un juste équilibre entre ces objectifs.

II. Principales conclusions

Le Comité des affaires fiscales reconnaît que les technologies à l'origine du commerce électronique offrent aux autorités fiscales de nouvelles possibilités importantes d'améliorer le service au contribuable et les pays Membres sont déterminés à exploiter pleinement ces possibilités (voir section III).

Les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans l'imposition du commerce conventionnel devraient aussi les guider dans celle du commerce électronique. Le Comité des affaires fiscales estime qu'au stade actuel d'évolution de l'environnement technologique et commercial, les règles fiscales existantes permettent de mettre en œuvre ces principes.

Cette approche n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives concernant le commerce électronique, ou des modifications des dispositions existantes, à condition que ces mesures soient destinées à faciliter l'application des principes fiscaux en vigueur et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions commerciales électroniques.

Toute disposition en vue de l'application de ces principes au commerce électronique adoptée dans le cadre national et toute adaptation des principes existants en matière de fiscalité internationale devraient être organisées de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition

involontaire (voir section IV). Les autorités fiscales, agissant au sein de l'OCDE ou dans d'autres instances, doivent s'employer activement à favoriser des protocoles et des normes pour le commerce électronique qui soient compatibles avec ces principes.

Le Comité des affaires fiscales est parvenu à des conclusions sur les éléments d'un cadre d'imposition nécessaire pour mettre en œuvre ces principes (voir section V). Une intensification de la coopération et des consultations avec les milieux d'affaires sera déterminante à cet effet (voir section VI).

III. Possibilités d'améliorer le service au contribuable

Les autorités fiscales reconnaissent que les technologies du commerce électronique leur offriront de nouveaux moyens pour appliquer la législation et recouvrer l'impôt, mais aussi pour dialoguer avec l'ensemble de la collectivité.

Encadré 1. Possibilités d'amélioration du service au contribuable offertes par les nouvelles technologies

Améliorer les normes de service

- i) Les moyens de communication et l'accès aux informations peuvent être renforcés pour aider les contribuables et améliorer les délais de réponse.

Minimiser le coût du respect des obligations fiscales pour les entreprises

- ii) Les obligations en matière d'enregistrement et de déclaration pourraient être simplifiées et l'on pourrait promouvoir des normes pour l'acceptation du matériel électronique.

Renforcer le respect volontaire des obligations fiscales

- iii) L'évaluation et le recouvrement électroniques pourraient être encouragés. On pourrait promouvoir des moyens plus aisés, plus rapides et plus sûrs d'acquitter l'impôt et d'obtenir des remboursements d'impôt.

IV. Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique

L'encadré 2 expose les principes fiscaux généraux largement admis qui devraient s'appliquer au commerce électronique.

L'application intégrale des principes énoncés à l'encadré 2 exigera d'autres travaux après la réunion ministérielle d'Ottawa.

Encadré 2. Principes fiscaux généraux à appliquer au commerce électronique

Neutralité

- i) La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.

Efficiences

- ii) Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.

Certitude et simplicité

- iii) Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.

Efficacité et équité

- iv) L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

Flexibilité

- v) Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

V. Les problèmes posés par la mise en œuvre de ces principes généraux

La tâche à accomplir par l'administration fiscale consiste à mettre en œuvre les grands principes fiscaux définis à l'encadré 2 dans un environnement très évolutif. Dans un certain nombre de domaines, le Comité des affaires fiscales a pu aboutir à des conclusions sur les éléments d'un cadre pour l'imposition qui intégrera ces principes. Ces points sont résumés à l'encadré 3.

Encadré 3. Commerce électronique : éléments d'un cadre pour l'imposition

Service au contribuable

- i) Les autorités fiscales devraient utiliser la technologie disponible et tirer parti des évolutions commerciales pour administrer leur système fiscal de façon à améliorer en permanence le service au contribuable.

Administration de l'impôt, identification et besoins d'information

- ii) Les administrations fiscales devraient maintenir leur capacité d'accéder à des renseignements fiables et vérifiables afin d'identifier les contribuables et d'obtenir les informations nécessaires pour gérer leur système d'imposition.

Recouvrement et contrôle

- iii) Les pays devraient veiller à ce que des systèmes appropriés soient en place pour assurer le contrôle et le recouvrement des impôts.
- iv) Il faudrait élaborer des mécanismes internationaux d'assistance au recouvrement de l'impôt, notamment des propositions d'insertions dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Impôts sur la consommation

- v) Les règles d'imposition des échanges internationaux devraient aboutir à l'imposition dans le pays où la consommation a lieu et il faudrait parvenir à un consensus international sur les circonstances dans lesquelles les biens ou services sont considérés comme consommés dans un pays donné.
- vi) Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- vii) Lorsque les entreprises et autres organismes acquièrent dans un pays des services et des biens incorporels auprès de fournisseurs à l'étranger, les pays doivent envisager le recours à l'autoliquidation, à l'autoévaluation ou à d'autres mécanismes équivalents si cela permet de préserver immédiatement leur base d'imposition ainsi que la compétitivité des fournisseurs nationaux.
- viii) Les pays devraient faire en sorte que des systèmes appropriés soient mis en place en collaboration avec l'OMD et en consultation avec les transporteurs et les autres parties intéressées en vue de recouvrer l'impôt sur l'importation de produits matériels, et veiller à ce que ces systèmes ne nuisent pas de manière indue au recouvrement de l'impôt et à la fourniture efficace des produits aux consommateurs.

Accords fiscaux et coopération fiscale à l'échelle internationale

- ix) L'OCDE estime que les principes sur lesquels reposent les normes internationales qu'elle a élaborées dans le domaine des conventions fiscales et des prix de transfert (avec le Modèle de convention fiscale et les Principes en matière de prix de transfert) sont applicables au commerce électronique, mais il conviendrait de clarifier les modalités d'application du Modèle de convention fiscale à certains aspects du commerce électronique.

Le Comité des affaires fiscales reconnaît aussi que des changements sont en cours dans des domaines tels que l'établissement de normes et de protocoles sur les échanges électroniques, les paiements, l'homologation et les aspects techniques ainsi que la réforme du gouvernement de l'Internet, changements auxquels les administrations fiscales doivent sans doute participer, à la fois individuellement et au sein d'instances internationales comme l'OCDE, de façon à pouvoir mettre en œuvre les principes fiscaux énoncés à l'encadré 2. Par ailleurs, les administrations fiscales, en collaboration avec d'autres autorités compétentes, suivront de près l'évolution des moyens de paiement électroniques, et en particulier des systèmes non recensés.

Reconnaissant le caractère mondial du commerce électronique, les administrations fiscales intensifieront leur recours aux accords de coopération existants, exploreront les possibilités d'assistance administrative multilatérale et examineront l'application au commerce électronique des recommandations concernant les activités mobiles sur le plan géographique contenues dans le rapport de l'OCDE sur la *Concurrence fiscale dommageable**.

Le Comité des affaires fiscales estime que l'application des conditions cadres exposées à l'encadré 3 permettra aux gouvernements d'exploiter les possibilités et de répondre aux enjeux du commerce électronique, pour aboutir à une approche cohérente au niveau international de l'imposition du commerce électronique.

VI. Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa

La Conférence de Turku en novembre 1997 a lancé les travaux sur la mise en place de conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique. La réunion ministérielle d'Ottawa en octobre 1998 poursuivra ce processus. Cependant, il reste beaucoup à faire. Ce rapport a mis en évidence les principes fiscaux généraux qui devraient s'appliquer au commerce électronique et recensé les questions qui se posent en matière d'application, notamment sur les possibilités offertes à l'administration fiscale d'améliorer le service au contribuable grâce à ces nouvelles technologies.

Le Comité des affaires fiscales reconnaît en outre que l'application intégrale des principes sur lesquels reposent ces accords exigera des travaux complémentaires après la réunion ministérielle d'Ottawa. Il admet également que toute disposition fiscale mise en place doit être à même d'évoluer au gré des changements de l'environnement technologique et commercial. Le Comité se félicite de ce que les représentants des entreprises soient disposés à coopérer avec ceux de l'administration pour élaborer de nouvelles approches en vue de la mise en œuvre de ces principes, et il souhaite collaborer avec les entreprises au niveau technologique comme sur le plan de l'action. Cet approfondissement du dialogue implique la reconnaissance du rôle des administrations fiscales en tant que parties prenantes dans le secteur du commerce électronique et justifie leur participation à la mise au point des normes et protocoles qui sont en train d'apparaître.

* Le Luxembourg et la Suisse ne se sont pas associés à la recommandation du Conseil accompagnant ce rapport.

Encadré 4. Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa

Par l'intermédiaire de l'OCDE, et en consultation avec les entreprises, les administrations fiscales s'emploieront à définir les initiatives de fond concrètes qui peuvent permettre d'instaurer et d'étendre les conditions cadres d'imposition décrites à l'encadré 3 et à évaluer la faisabilité et la facilité de mise en œuvre de ces initiatives, notamment en ce qui concerne les points suivants :

Service au contribuable

- i) Élaborer un consensus international sur les moyens de simplifier les systèmes fiscaux afin de minimiser le coût de la discipline fiscale, en particulier pour les petites et moyennes entreprises.

Administration de l'impôt, identification et besoins d'information

- ii) Adopter des pratiques d'identification conventionnelles pour les entreprises pratiquant le commerce électronique.
- iii) Élaborer des lignes directrices acceptables au niveau international sur les niveaux d'identification suffisants pour permettre que des signatures numériques soient considérées comme des preuves acceptables de l'identité en matière fiscale.
- iv) Élaborer des obligations d'information compatibles au plan international, notamment en ce qui concerne l'acceptation des déclarations électroniques, la présentation des déclarations, l'accès aux renseignements sur des tiers et d'autres accords d'accès ainsi que les dispositions relatives à la durée de rétention et au recouvrement de l'impôt.

Recouvrement et contrôle

- v) Élaborer des stratégies et des mesures de discipline fiscale appropriées pour les opérations de commerce électronique, y compris des mesures destinées à améliorer le respect volontaire des obligations fiscales.

Impôts sur la consommation

- vi) Parvenir à un accord en ce qui concerne notamment la définition du lieu de consommation, les règles relatives au lieu de l'imposition et des définitions des services et des biens incorporels qui soient compatibles sur le plan international.
- vii) Élaborer des options pour maintenir l'efficacité de l'administration et du recouvrement des impôts sur la consommation au fur et à mesure du développement du commerce électronique.

Accords fiscaux et coopération fiscale à l'échelle internationale

- viii) S'agissant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, clarifier la façon dont les concepts utilisés dans la Convention s'appliquent au commerce électronique, en particulier :
 - a) Pour déterminer les compétences fiscales, notamment en ce qui concerne la notion d'« établissement stable » et l'attribution du revenu ;
 - b) Pour classer les revenus à des fins d'imposition, notamment en ce qui concerne les notions de biens incorporels, de redevances et de services, plus particulièrement pour les données numérisées.

Encadré 4. Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa (suite)

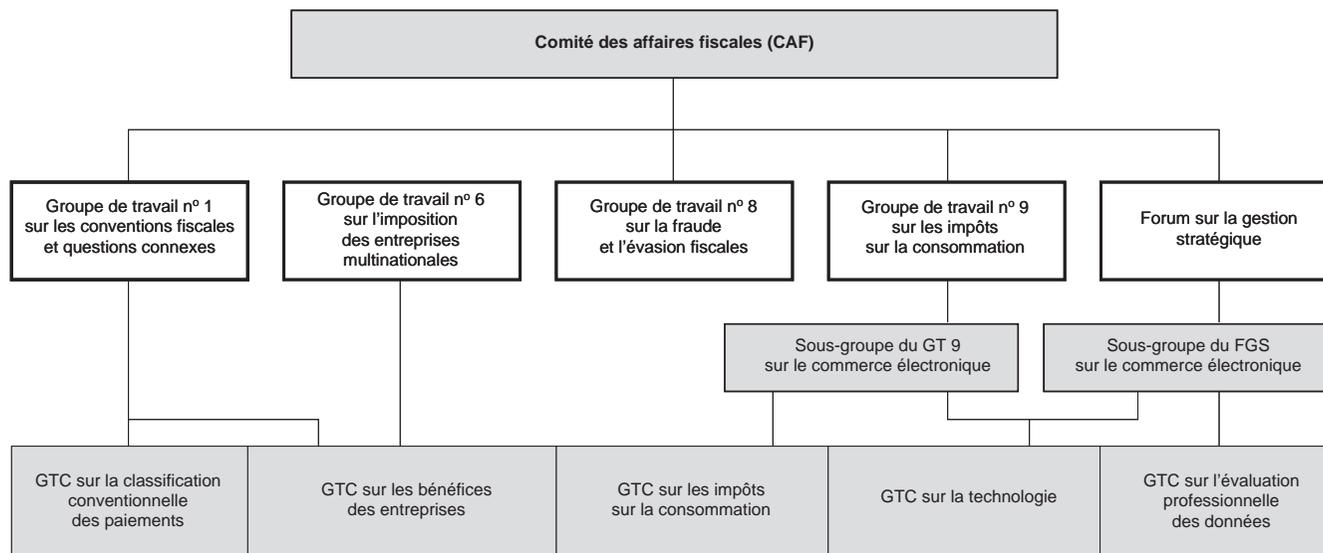
- ix) Suivre les évolutions et les problèmes rencontrés par l'administration fiscale dans le domaine du commerce électronique, en ce qui concerne l'application des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.
- x) Améliorer l'utilisation des accords bilatéraux et multilatéraux existants en matière d'assistance administrative.
- xi) Examiner les moyens d'éviter la concurrence fiscale dommageable pour le commerce électronique, dans le contexte des recommandations sur les activités mobiles sur le plan géographique accompagnant le rapport de l'OCDE intitulé *Concurrence fiscale dommageable*.

Encadré 5. L'après-Ottawa

Pour mener à bien le programme prévu après la réunion d'Ottawa, les administrations fiscales continueront :

- i) De faire avancer le programme de travail du Comité des affaires fiscales, notamment en suivant les évolutions dans le domaine du commerce électronique et les défis qui en résultent pour l'administration de l'impôt, et en maintenant des relations étroites avec la CE et l'OMD.
- ii) D'intensifier la coopération et les consultations régulières avec le monde des affaires.
- iii) De développer les contacts avec les économies non membres intéressées.
- iv) De présenter des rapports périodiques au Conseil de l'OCDE et, s'il y a lieu, aux ministres.

Annexe II. Schéma d'organisation du travail du CAF en matière de commerce électronique (1999-2000)



Source : Secrétariat de l'OCDE.

Annexe III

Composition des groupes techniques consultatifs (GTC) (1999-2000)

GTC sur les bénéficiaires des entreprises

Afrique du Sud, Allemagne, Australie, Brésil, Canada, Chine, États-Unis, Inde, Irlande, Japon, Maroc, Royaume-Uni, Suisse, AMP, British Telecom, Bundesverband Deutscher Banken, Joint EBF/ABA, EDS Belgium, Fujitsu, Hewlett-Packard, Information Technology Association of America, Microsoft Corporation, Vertex Inc., Volkswagen AG.

GTC sur les impôts sur la consommation

Argentine, Australie, Brésil, Commission européenne, Fédération de Russie, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni, Singapour, ABN AMRO Bank N.V., America Online Inc., AT&T, Chartered Institute of Taxation, Electronic Data Systems Corporation, Keidanren, KPMG, Microsoft Corporation, Nortel Networks, Phillips International, Rhone-Poulenc S.A., Swisscom AG, UBS AG.

GTC sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique

Allemagne, Australie, Chili, Chine, États-Unis, Inde, Israël, Japon, Norvège, Philippines, Royaume-Uni, Suisse, Baker & McKenzie, IBM Canada Ltd., NTT Data Institute of Management Consulting Inc., Reed Elsevier Inc., Software Publishers Association, The Walt Disney Company.

GTC sur l'évaluation professionnelle des données

Argentine, Australie, Canada, Espagne, États-Unis, France, Irlande, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Royaume-Uni, Tunisie, American Institute of CPAs (AICPA), Arthur Andersen, Australian Society of CPAs, ACL Services Ltd., Chuo Aoyama Audit Corporation, Deloitte & Touche, Ernst & Young, IETF Trade Working Group, International Federation of Accountants (IFAC), ISACA Internet Open Trading Protocol (IOTP), KPMG, Sagesoft Ltd.

GTC sur la technologie

Australie, Brésil, Égypte, États-Unis, France, Irlande, Japon, Malaisie, Norvège, Taïpei chinois, Thaïlande, AddTrust AB, British Telecom, Cisco, Citigroup Inc., Consumers International, EICTA, Ernst & Young, EUROBIT, European Certification Authority Forum (ECAAF), Hewlett-Packard, Hitachi Ltd., IBM Corporation, ICANN, IETF, Intel Corporation UK Ltd., Mondex, NASSCOM, NTT, Oracle, Siemens AG, TUAC.

LES ÉDITIONS DE L'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
IMPRIMÉ EN FRANCE
(23 2001 01 2P) ISBN 92-64-28595-4 – n° 51776 2001