

Synthèse

L'Action 1 du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais) est consacrée aux défis fiscaux posés par l'économie numérique. Dans le monde entier, les dirigeants, les médias et la société civile expriment une préoccupation croissante vis-à-vis des pratiques d'optimisation fiscale des entreprises multinationales, qui exploitent les failles provoquées par l'interaction entre les différents systèmes fiscaux pour réduire artificiellement leur bénéfice imposable ou transférer des bénéfices vers des pays à faible fiscalité dans lesquels leur activité économique est très modeste, voire inexistante. Pour répondre à cette préoccupation, et à la demande du G20, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié en juillet 2013 un *Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (le Plan d'action, OCDE, 2013). L'Action 1 du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices appelle à engager des travaux pour relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE auquel des pays du G20 non membres de l'OCDE participent en qualité d'associés, au même titre que les pays membres de l'Organisation, a été créé en septembre 2013 et chargé de rédiger pour septembre 2014 un rapport permettant de recenser les problèmes fiscaux soulevés par l'économie numérique et de proposer des solutions détaillées permettant de les résoudre. Le Groupe de réflexion a consulté largement les parties prenantes et analysé les contributions écrites émanant de représentants des entreprises, de la société civile, du monde universitaire et des pays en développement, avant de rendre ses conclusions sur l'économie numérique, les questions relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices et aux défis fiscaux plus larges soulevés dans ce cadre, ainsi que sur les mesures ultérieures qu'il préconise.

A. L'économie numérique, ses modèles économiques et ses principales caractéristiques

L'économie numérique est le résultat d'un processus de transformation découlant des technologies de l'information et de la communication (TIC). Grâce à la révolution des TIC, les technologies sont devenues moins chères, plus puissantes et largement standardisées, améliorant les processus commerciaux et stimulant l'innovation dans tous les secteurs de l'économie. Par exemple, *les détaillants* offrent à leurs clients la possibilité de passer des commandes en ligne et sont en mesure de collecter et d'analyser des données sur leur clientèle afin de proposer des services et des publicités personnalisés ; le secteur de *la logistique* s'est vu transformé par la possibilité de suivre les véhicules et le fret d'un continent à l'autre ; les vendeurs de *services financiers* permettent de plus en plus à leur clients de gérer leurs finances, de réaliser des opérations et d'accéder à de nouveaux produits en ligne ; dans le secteur *manufacturier*, l'économie numérique a accru les possibilités de suivre à distance les processus de production et de contrôler et d'utiliser des robots ; dans le secteur de *l'éducation*, les universités, les services de tutorat et d'autres vendeurs de services éducatifs peuvent dispenser des cours à distance, ce qui leur permet d'atteindre un public mondial ; dans le secteur des *soins de santé*, l'économie numérique permet le diagnostic à distance et le recours à des dossiers de santé pour accroître les efficacités des systèmes et améliorer l'expérience des patients. Enfin, le secteur de *la radiodiffusion et des médias* a été révolutionné : on a vu croître le rôle de sources d'informations non traditionnelles dans les médias d'actualité et se développer, dans tous les médias, la participation des utilisateurs par le biais des contenus générés par les utilisateurs et les réseaux sociaux.

L'économie numérique s'assimilant de plus en plus à l'économie proprement dite, il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de la distinguer du reste de l'économie dans une optique fiscale. Tenter de l'isoler pour en faire un secteur à part obligerait inévitablement à distinguer arbitrairement entre ce qui est numérique et ce qui ne l'est pas. De ce fait, il est plus facile d'identifier et de traiter les défis posés par l'économie numérique et les préoccupations qu'elle soulève en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices en analysant les structures déjà adoptées par les entreprises multinationales aussi bien que les nouveaux modèles d'affaires, et en insistant sur les principales caractéristiques de l'économie numérique pour déterminer quelles sont celles qui aggravent ou exacerbent ces défis et préoccupations. Si de nombreux modèles économiques du secteur numérique connaissent un modèle économique parallèle dans l'économie traditionnelle, les avancées des TIC permettent néanmoins de mener aujourd'hui de nombreux types d'activités à une échelle beaucoup plus considérable et sur des distances bien plus grandes qu'on ne pouvait le faire auparavant. Cela vaut par exemple pour différentes formes de

commerce électronique, pour les services de paiement en ligne, les sites de vente d'applications en ligne, la publicité en ligne, l'informatique en nuage, les plateformes participatives en réseau ou les transactions à grande vitesse.

L'économie numérique est en mutation permanente et il est nécessaire d'en suivre les évolutions futures possibles afin d'évaluer l'impact de celles-ci sur les systèmes fiscaux. La rapidité du progrès technologique qui caractérise l'économie numérique a entraîné l'émergence de plusieurs tendances, et elle est porteuse d'évolutions potentielles. Bien que, du fait de cette rapidité, il soit difficile de prédire les évolutions futures avec quelque degré de fiabilité que ce soit, celles-ci doivent être surveillées de près car elles sont susceptibles de poser aux responsables de l'action publique de nouveaux défis dans un avenir proche. Parmi ces évolutions, on peut citer *l'Internet des objets*, qui désigne l'augmentation spectaculaire des mécanismes connectés, *les monnaies virtuelles*, notamment le bitcoin, les évolutions intervenues en matière de *robotique avancée* et d'*impression en 3D*, qui ont le potentiel de rapprocher les activités de fabrication et les clients, modifiant ainsi l'emplacement et les modalités de la création de valeur à l'intérieur des chaînes d'approvisionnement manufacturières, ainsi que la caractérisation des bénéfices commerciaux; *l'économie du partage*, qui permet d'échanger directement des biens et des services entre pairs; l'amélioration de *l'accès aux données gouvernementales*, qui a le potentiel d'améliorer la reddition de compte et la performance et de permettre à des tiers de participer aux activités de l'administration; enfin *le renforcement de la protection des données personnelles*, plus largement possible dans l'économie numérique.

L'économie numérique et ses modèles économiques présentent certaines caractéristiques fondamentales potentiellement pertinentes d'un point de vue fiscal. Parmi ces caractéristiques, on peut citer : *la mobilité (i)* des actifs incorporels, qui sont largement utilisés dans l'économie numérique, *(ii)* des utilisateurs, et *(iii)* des fonctions de l'entreprise; *le recours à des données*, dont l'utilisation massive a été facilitée par l'augmentation de la puissance des ordinateurs et des capacités de stockage ainsi que par la diminution des coûts de stockage; *les effets de réseau*, c'est-à-dire le fait que les décisions prises par certains utilisateurs peuvent avoir un impact direct sur les avantages dont bénéficient d'autres utilisateurs; *le développement de modèles économiques multi-faces*, dans lesquels des groupes de personnes distincts entrent en interaction par le biais d'un intermédiaire ou d'une plateforme, et les décisions de chaque groupe affectent les résultats obtenus par l'autre groupe, du fait des externalités positives ou négatives ainsi générées; *la tendance au monopole ou à l'oligopole* dans certains modèles reposant largement sur les effets de réseau; et *la volatilité* due à l'abaissement des obstacles à l'entrée sur les marchés et à la rapidité d'évolution de la technologie, ainsi qu'à la vitesse avec laquelle des clients peuvent choisir d'adopter des produits et des services déjà anciens pour en adopter de plus récents.

L'économie numérique a également accéléré et modifié la répartition des chaînes de valeur mondiales dans lesquelles les entreprises multinationales intègrent leurs activités internationales. Auparavant, il était courant qu'une entreprise multinationale établisse une filiale dans chaque pays où elle était implantée, pour gérer les activités du groupe dans ce pays. Cette structure découlait d'un certain nombre de contraintes, notamment la lenteur des communications, les règles de change, les droits de douane ou le montant relativement élevé des coûts du transport, qui rendaient les chaînes d'approvisionnement mondiales intégrées difficiles à exploiter. Plusieurs facteurs, comme les progrès des TIC, la diminution de nombreux obstacles au niveau des monnaies et des douanes et la transition vers des produits numériques et une économie fondée sur les services, se sont conjugués pour réduire les facteurs entravant l'intégration, permettant ainsi à des groupes d'entreprises multinationales de fonctionner bien davantage comme des entreprises d'envergure mondiale. Grâce à cette intégration, il est devenu plus facile aux entreprises d'adopter des modèles économiques planétaires dans lesquels les fonctions sont centralisées au niveau régional ou mondial, et non plus pays par pays. Même les petites et moyennes entreprises (PME) sont désormais en mesure de s'affirmer comme des « micro-multinationales » ayant des activités et du personnel dans plusieurs pays et sur différents continents. Les TIC ont joué un rôle clé dans cette tendance de fond, encore exacerbée par le fait que nombre des grandes entreprises numériques sont jeunes et ont été conçues dès le départ pour exercer leurs activités de manière intégrée à l'échelle mondiale.

B. Problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices soulevés dans le contexte de l'économie numérique et comment y répondre

Si l'économie numérique ne soulève pas de questions d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices qui lui soient propres et exclusives, certaines de ses caractéristiques fondamentales accentuent ces risques d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Le Groupe de réflexion a examiné plusieurs structures fiscales et juridiques qui peuvent être utilisées pour mettre en place des modèles économiques dans le contexte de l'économie numérique. Ces structures montrent qu'il existe des possibilités de se livrer à des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le but de réduire ou d'éliminer l'impôt dans certains pays tout au long de la chaîne d'approvisionnement, dans les pays abritant des marchés comme dans les pays de résidence. Par exemple, l'importance des actifs incorporels dans le contexte de l'économie numérique, ajoutée à la mobilité de ces actifs à des fins fiscales dans le cadre des règles fiscales existantes, offrent de larges possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour ce qui concerne les impôts

directs. De plus, la possibilité de centraliser les infrastructures à distance d'un marché et d'exercer de loin des activités substantielles de vente de biens et de services sur ce marché, ainsi que la capacité croissante à exercer des activités substantielles avec un personnel minimum, ouvrent également des possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices au moyen d'une fragmentation des activités physiques ayant pour but d'éviter l'imposition. Certaines caractéristiques fondamentales de l'économie numérique aggravent également les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices en ce qui concerne la fiscalité indirecte, en particulier pour les entreprises qui exercent des activités non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Ces risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices sont pris en compte dans le contexte du Projet BEPS, qui vise à faire coïncider les droits d'imposition avec l'activité économique et la création de valeur. La question des structures visant à transférer artificiellement des bénéfices dans des pays où ils sont imposés à des taux plus favorables, voire ne sont pas imposés du tout, sera abordée lors des travaux actuellement menés dans le contexte du Projet BEPS. Cela permettra de rétablir les droits d'imposition au niveau à la fois du pays dans lequel se situe le marché, et de celui où est implantée la société-mère effective. L'imposition dans le pays dans lequel se situe le marché devrait être rétablie en empêchant l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6, prévue pour septembre 2014) et en luttant contre les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (ES) (Action 7, prévue pour septembre 2015). L'imposition dans le pays de résidence effective devrait être rétablie grâce à un renforcement des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) (Action 3, prévue pour septembre 2015). L'imposition dans le pays dans lequel se situe le marché et dans le pays de résidence devrait être rétablie en neutralisant les effets des montages hybrides (Action 2, prévue pour septembre 2014), en limitant l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers (Action 4, prévue pour septembre 2015), en luttant plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables (Action 5, prévue pour septembre 2014 et 2015), et en faisant en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur (Actions 8-10, prévues pour septembre 2015). Pour ce qui est de la TVA, dans certaines conditions, des possibilités d'optimisation fiscale peuvent s'offrir aux entreprises, avec les inquiétudes que cela peut susciter de la part des pouvoirs publics, si les Principes de l'OCDE concernant le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises ne sont pas appliqués.

Les travaux menés dans le cadre du Projet BEPS doivent également permettre d'examiner plusieurs questions spécifiquement liées à l'économie numérique, à ses modèles économiques et à ses caractéristiques principales. Le Groupe de réflexion a identifié certaines questions spécifiques

soulevées par les caractéristiques principales de l'économie numérique qui méritent qu'on s'y attarde sous l'angle de la fiscalité. Les travaux consacrés aux mesures prévues dans le Plan d'action concernant BEPS devront tenir compte de ces questions pour garantir que les solutions proposées répondent pleinement aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique. Il faudra en particulier :

- **Veiller à ce que les activités essentielles d'une entreprise ne puissent pas prétendre indument à l'exception au statut d'ES, et à ce qu'il ne soit pas possible de recourir à des accords artificiels portant sur des ventes de biens et de services pour éviter le statut d'ES.** Dans le cadre des travaux portant sur l'Action 7 (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'ES), il conviendrait d'étudier si certaines activités auparavant considérées comme ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire aux fins du bénéfice de ces exceptions ne constituent pas en fait, de plus en plus souvent, des composantes significatives de l'économie numérique. Si tel est le cas, il conviendrait également de se pencher sur les circonstances dans lesquelles de telles activités pourraient être considérées comme des activités essentielles et d'étudier s'il serait possible d'élaborer une règle administrative raisonnable à cet effet. Par exemple, il faudrait examiner si, et dans quelles circonstances, le fait de posséder un entrepôt local peut constituer une activité essentielle appelée à sortir du champ des exceptions prévues à l'Article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Outre des défis fiscaux plus larges, ces questions soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices lorsque l'absence d'imposition dans le pays où se situe le marché se double de techniques ayant pour conséquence de réduire ou de supprimer l'impôt dans le pays du bénéficiaire ou de la société-mère effective. On étudiera également si, et dans quelles circonstances, il est éventuellement nécessaire de modifier la définition d'ES pour tenir compte des circonstances dans lesquels des accords artificiels concernant la vente de biens ou de services d'une société appartenant à un groupe multinational aboutissent effectivement à la conclusion de contrats, de sorte que la vente devrait être traitée de la même façon que si elle avait été effectuée par cette société. Ce serait le cas si, par exemple, un vendeur en ligne de biens corporels ou un fournisseur en ligne de services de publicité utilise la force de vente d'une filiale locale pour négocier et finalement conclure des ventes avec de gros clients potentiels.
- **Tenir compte de l'importance des actifs incorporels, de l'utilisation de données, et de la généralisation des chaînes de valeur mondiales, ainsi que de l'impact de ces éléments sur les prix de transfert.** Les

sociétés de l'économie numérique ont très largement recours à des actifs incorporels pour créer de la valeur et générer des revenus. L'une des principales caractéristiques des nombreuses structures d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfice adoptées par les acteurs de l'économie numérique suppose le transfert d'actifs incorporels, ou de droits sur des actifs incorporels, dans des pays où la fiscalité est avantageuse. De plus, les entreprises soutiennent alors souvent que ces affectations contractuelles, doublées de la propriété juridique des actifs concernés, justifient qu'une fraction importante des revenus soit attribuée à l'entité à laquelle le risque est transféré, même si ses activités commerciales sont modestes, voire inexistantes. Souvent, on fait valoir que d'autres entités du groupe sont ainsi contractuellement protégées du risque, si bien qu'une société affiliée située dans un pays à fiscalité faible peut prétendre à l'intégralité des bénéfices restants une fois que les autres membres du groupe soumis à de faibles risques sont rémunérés pour leurs fonctions, même si cette société affiliée n'est pas en mesure de contrôler le risque. En plus des actuels Principes applicables en matière de prix de transfert, les travaux menés dans le cadre du Projet BEPS sur les prix de transfert devraient tenir compte de ces questions, et il faudrait aussi s'intéresser à la relation qui existe entre ces travaux et le recours massif à la collecte, l'analyse et la monétisation des données qui caractérise de nombreuses entreprises de l'économie numérique. De plus, il conviendrait de prêter attention aux conséquences de l'intégration croissante des entreprises multinationales et de la généralisation des chaînes de valeur mondiales, au sein desquelles différents stades de production sont dispersés dans de nombreux pays. Dans ce contexte, il faudrait évaluer la nécessité éventuelle d'un recours plus fréquent aux analyses fonctionnelles (actifs utilisés, fonctions exercées et risques assumés) et aux analyses des chaînes de valeur, et se pencher sur les situations dans lesquelles il n'existe pas de données comparables du fait des structures conçues par les contribuables et du caractère tout à fait unique des actifs incorporels concernés. Dans certaines situations spécifiques, il est possible que l'analyse fonctionnelle amène à conclure qu'il est approprié d'utiliser certaines méthodes de partage des bénéfices ou techniques de valorisation (par exemple méthode des flux de trésorerie actualisés). Dans de tels cas, il serait utile de fournir des orientations plus simples et plus claires sur l'application des méthodes de détermination des prix de transfert, notamment celles fondées sur le partage des bénéfices dans le contexte des chaînes de valeur mondiales.

- **Tenir compte de la nécessité éventuelle d'adapter les règles relatives aux SEC à l'économie numérique.** Bien que les règles relatives aux SEC varient fortement d'un pays à l'autre, il est fréquent que les

bénéfices provenant de la fourniture à distance de produits et services numériques ne soient pas immédiatement imposables en vertu de ces règles. De tels bénéfices sont quelquefois particulièrement mobiles, du fait de l'importance des actifs incorporels dans la fourniture des biens et services concernés et du nombre relativement limité de personnes nécessaires pour exercer les activités de vente en ligne. En conséquence, une entreprise multinationale ayant une activité numérique peut enregistrer des bénéfices dans une SEC située dans un pays à faible fiscalité en y implantant des actifs incorporels essentiels et en les utilisant pour vendre des biens et des services numériques, sans que ces bénéfices soient imposables, même si la SEC elle-même n'exerce pas d'activité significative dans le pays où elle est implantée. Lors de la préparation de recommandations concernant la conception des règles relatives aux SEC, il conviendra d'envisager des mesures qui visent spécifiquement les bénéfices réalisés dans le secteur de l'économie numérique, par exemple les bénéfices tirés de la vente à distance de produits et de services numériques.

- **S'attaquer aux possibilités d'optimisation fiscale offertes aux entreprises exerçant des activités exonérées de TVA.** La numérisation de l'économie a permis aux entreprises d'acquérir beaucoup plus facilement une large gamme de services et d'actifs incorporels auprès de vendeurs situés dans d'autres pays, et de structurer leurs activités d'une manière véritablement mondiale. Cette évolution a permis aux entreprises exonérées d'éviter ou de minimiser le montant de la TVA non récupérable à laquelle elles sont soumises sur les intrants utilisés pour leurs activités exonérées. La mise en œuvre des Principes directeurs 2 et 4 des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS portant sur le lieu d'imposition des fournitures entre entreprises de services et d'actifs incorporels permettra de minimiser les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour les fournitures de services rendus à distance à des entreprises exonérées, notamment les entités exonérées qui exercent leurs activités par l'intermédiaire d'établissements (« succursales ») dans plusieurs pays.

C. Problèmes plus larges soulevés par l'économie numérique en matière de politique fiscale

L'économie numérique soulève également des défis fiscaux plus larges pour les responsables de la politique fiscale. Ces problèmes ont trait en particulier aux questions de lien, de données et de caractérisation des bénéfices dans le cadre de la fiscalité directe. Ils posent aussi des questions plus systémiques concernant la capacité du cadre fiscal international actuel à faire face aux changements provoqués par l'économie numérique et par les

modèles d'activité qu'elle rend possibles, et donc à garantir que les bénéficiaires sont effectivement imposés dans le pays où les activités économiques sont exercées et où la valeur est créée. Ils ont donc un large impact et concernent principalement la répartition des droits d'imposition entre les différents pays. Ces problèmes posent également des questions concernant le paradigme utilisé pour déterminer à quel endroit les activités économiques sont exercées et où la valeur est créée à des fins d'imposition, à partir d'une analyse des fonctions, actifs et risques impliqués. Parallèlement, lorsque ces problèmes ouvrent des possibilités de double exonération, par exemple par manque de lien du fait des règles en vigueur dans le pays où se trouve le marché et du fait de l'absence d'imposition dans le pays de celui qui perçoit les bénéficiaires et de la société-mère effective, ils sont également à l'origine de problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires. En outre, dans le domaine des impôts indirects, l'économie numérique soulève des difficultés administratives et de politique fiscale en matière de collecte de la TVA.

Les problématiques ayant trait aux questions de lien, de données et de qualification se recoupent dans une certaine mesure. Bien que les problèmes relatifs à l'imposition directe soient par nature distincts, ils se recoupent souvent. Par exemple, la collecte de données auprès d'utilisateurs situés dans un pays peut amener à se demander si leur activité devrait être à l'origine d'un lien avec ce pays, et à s'interroger sur la manière dont les données devraient être traitées à des fins fiscales.

L'évolution des modes d'exercice des activités économiques amène à se demander si les règles actuelles concernant les liens sont toujours appropriées. La hausse continue du potentiel des technologies numériques et la réduction, dans bien des cas, de la nécessité d'une présence physique étendue pour exercer des activités dans un pays, conjuguées au rôle croissant des effets de réseau générés par les interactions entre les clients, incite à se demander également si les règles reposant sur la présence physique sont toujours appropriées. Le nombre d'entreprises réalisant des transactions commerciales sur l'Internet a augmenté de manière spectaculaire au cours de la dernière décennie. On estime ainsi que le commerce électronique mondial a représenté au total 16 000 milliards USD en 2013, toutes transactions internationales confondues (entre entreprises et avec des clients).

Le recours de plus en plus fréquent à la collecte et à l'analyse de données, et l'importance croissante des modèles économiques multi-faces, soulèvent des interrogations sur l'évaluation des données, les liens et sur l'attribution ainsi que la qualification des bénéficiaires. L'affectation correcte du revenu imposable entre différents lieux où se déroulent des activités économiques et où il y a création de valeur n'est pas toujours très facile dans le contexte de l'économie numérique, particulièrement dans les cas où les utilisateurs et les clients deviennent une composante importante de la chaîne

de valeur, par exemple en relation avec des modèles économiques multi-faces et avec l'économie du partage. La complexité croissante des technologies de l'information a permis aux entreprises du secteur de l'économie numérique de rassembler et d'utiliser l'information avec une ampleur encore jamais atteinte. On peut donc se demander comment attribuer la valeur créée par les données générées à partir de produits et de services numériques, si la collecte de données à distance devrait permettre de conclure à l'existence d'un lien à des fins fiscales, et s'interroger sur la notion de propriété et sur la manière dont il convient de qualifier, à des fins fiscales, la fourniture de données par une personne ou une entité lors d'une transaction, par exemple à l'occasion de la fourniture gratuite d'un bien, ou d'une opération de troc, ou de toute autre manière.

Le développement de nouveaux modèles économiques soulève des questions concernant la qualification des bénéficiaires. La mise au point de nouveaux produits numériques ou de nouveaux modes numériques de fourniture de services est source d'incertitudes concernant la qualification correcte des paiements effectués dans le contexte des nouveaux modèles économiques, en particulier en lien avec l'informatique en nuage. Par exemple, comme l'impression en 3D est en train de se généraliser, cette activité peut également soulever des questions de qualification, dans la mesure où la fabrication directe en vue d'une fourniture pourrait évoluer vers l'octroi de licences de modèles conçus pour être imprimés à distance directement par les consommateurs.

Le commerce transnational de biens, de services et d'actifs incorporels pose un certain nombre de problèmes pour la collecte de la TVA, en particulier lorsque les produits concernés sont acquis par des clients privés auprès de vendeurs à l'étranger. Les problèmes sont dus en partie à l'absence de cadre international efficace permettant de garantir la collecte de la TVA dans le pays où se situe le marché. Pour les acteurs économiques, et en particulier les petites et moyennes entreprises, l'absence de norme internationale concernant la facturation, la collecte et le versement de la TVA à un nombre potentiellement élevé d'administrations fiscales, génère des risques importants du point de vue des recettes et entraîne des coûts de discipline fiscale élevés. Les risques pour les États tiennent aux pertes de recettes, à la distorsion des échanges et à la difficulté de gérer les dettes fiscales générées par un volume important de transactions de faible valeur, entraînant une charge administrative substantielle pour des recettes au final modestes.

Le Groupe de réflexion a examiné et analysé un certain nombre de solutions possibles à ces problèmes, proposées par les délégués des pays et d'autres parties prenantes. Les solutions possibles examinées concernant en particulier les liens et les données, vont de la modification de la définition d'un ES à l'introduction d'un nouveau lien reposant sur une « présence

significative » sur un marché, en passant par la mise en place d'une retenue à la source sur les ventes de produits et de services numériques. Du fait du chevauchement entre les questions de liens, de données et de qualification des bénéficiaires, les options permettant de répondre à l'un des problèmes auraient inévitablement des répercussions sur les autres. Afin d'évaluer les solutions possibles, et compte tenu du caractère relatif des changements proposés par rapport aux défis fiscaux auxquels il souhaite répondre dans le contexte fiscal international actuel, le Groupe de travail s'est accordé sur un cadre fondé sur les principes fondamentaux suivants : neutralité, efficacité, certitude et simplicité, efficacité et équité, souplesse et viabilité.

D. Étapes suivantes : poursuivre les travaux pour achever l'évaluation des défis fiscaux plus larges ayant trait aux questions de lien, de données et de qualification, ainsi que des différentes solutions permettant éventuellement de les résoudre, et garantir que les problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique soient traités de manière efficace

Ayant examiné ces difficultés et les différentes solutions permettant éventuellement de les résoudre, le Groupe de réflexion est parvenu aux conclusions suivantes :

- La collecte de la TVA dans les transactions entreprise à consommateur en ligne est un problème pressant qui doit être traité de toute urgence afin de protéger les recettes fiscales et d'assurer une égalité de traitement entre les vendeurs d'un pays et les vendeurs étrangers. Les travaux menés dans ce domaine par le Groupe de travail n° 9 du CAF de l'OCDE seront achevés d'ici à la fin de 2015, les pays associés au Projet BEPS y participant au même titre que les pays membres de l'OCDE.
- Lors des travaux menés dans le contexte de l'Action 7 du Plan d'action concernant BEPS (Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'ES), il faudra examiner s'il conviendrait de refuser que les activités qui ont pu présenter un caractère préparatoire ou auxiliaire puissent prétendre aux exceptions au statut d'ES au motif qu'elles constituent des composantes essentielles d'une activité, et s'il est possible d'élaborer une règle administrative raisonnable à cet effet.
- Le Groupe de travail n° 1 du CAF apportera des précisions sur la manière dont certains paiements effectués dans le cadre de nouveaux modèles économiques sont qualifiés en vertu des règles actuelles relatives aux conventions fiscales, notamment les paiements liés à l'informatique en nuage (y compris les paiements au titre d'offres

d'infrastructure-service, de logiciel-service et de plateforme-service), les pays associés au Projet BEPS participant aux travaux au même titre que les pays membres de l'OCDE.

- Du fait de l'échelonnement du calendrier du Projet BEPS et des interactions entre les différents résultats attendus, il est difficile, au moment de la publication du présent rapport, d'une part de prédire avec quelle efficacité les travaux relatifs au Plan d'action concernant BEPS permettront de répondre aux préoccupations d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices soulevées par l'économie numérique, et d'autre part d'évaluer quelle sera, au final, l'ampleur des problématiques fiscales plus systémiques en rapport avec les questions de lien, de données et de qualification, et quelles sont les solutions potentielles permettant d'y répondre.
- Dans ce contexte, il est important que le Groupe de réflexion poursuive ses travaux de manière à garantir que les travaux menés sur d'autres axes du Projet BEPS permettent bien de s'attaquer aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique, et qu'il puisse évaluer les résultats de ces travaux, continuer à travailler sur les problématiques plus larges ayant trait aux questions de lien, de données et de qualification, étudier de quelle manière les résultats du Projet BEPS ont un impact sur leur pertinence, leur urgence et leur portée, et finir d'évaluer les différentes solutions susceptibles le cas échéant d'y répondre. Plus précisément, le Groupe de réflexion devra :
 - i. Continuer de travailler sur les problèmes fiscaux plus larges de l'économie numérique, notamment les questions de lien, de données et de qualification; faire progresser les travaux et affiner les détails techniques liés aux solutions potentielles permettant de s'attaquer à ces problèmes, en mettant l'accent de manière appropriée sur les modèles économiques multi-faces et la participation des utilisateurs et des consommateurs à la création de valeur; enfin, évaluer dans quelle mesure les résultats du Projet BEPS ont un impact sur ces problèmes fiscaux et administratifs au sens large.
 - ii. Servir de centre d'expertise sur l'économie numérique pendant toute la durée du Projet BEPS pour garantir que les travaux menés sur d'autres axes du Projet permettent bien de s'attaquer aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique.
 - iii. Évaluer dans quelle mesure les travaux achevés sur d'autres actions du Projet BEPS permettent de s'attaquer aux problèmes

d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique.

- iv. Tenir compte de l'incidence économique de la TVA et de l'impôt sur les bénéfices ainsi que de leur impact sur les différentes solutions visant à résoudre les problèmes fiscaux plus large soulevés par l'économie numérique.
- v. Si d'autres mesures doivent être prises dans le domaine de la fiscalité directe pour répondre aux préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique, envisager de limiter l'application des solutions potentielles aux problèmes fiscaux plus larges (soit en liaison avec les conventions fiscales, soit par la mise en place de règles de droit nationales) aux situations dans lesquelles des risques d'érosion de la base d'imposition ou de transfert de bénéfices existent, par exemple dans les cas de double exonération de revenus provenant de la vente de biens et services numériques.

En conséquence, le Groupe de réflexion s'emploiera à :

- Faire avancer les travaux consacrés aux questions de lien, de données et de qualification, ainsi qu'aux solutions permettant éventuellement de s'attaquer aux enjeux fiscaux plus larges dans le contexte de l'économie numérique, en veillant à ce que ces solutions soient fiables, équitables, permettent d'éviter la double imposition et puissent être mises en œuvre sans alourdir les coûts de la discipline fiscale et de l'administration de l'impôt.
- Contribuer aux travaux menés sur d'autres axes du Projet BEPS afin de s'assurer qu'ils prennent correctement en compte et abordent de manière appropriée les caractéristiques principales de l'économie numérique qui accentuent les inquiétudes relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Il s'agit en particulier des travaux portant sur les pratiques visant à éviter artificiellement le recours au statut d'ES, les prix de transfert et les règles relatives aux SEC, et ils devront être menés parallèlement aux travaux sur les conséquences économiques de l'impôt sur les sociétés et de la TVA.
- Étudier de quelle manière les résultats du Projet BEPS ont un impact sur les problèmes fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique, et finir d'évaluer les différentes solutions permettant d'y répondre.

Ces travaux seront achevés d'ici décembre 2015 et un rapport supplémentaire exposant les résultats obtenus sera préparé pour la même date.



Extrait de :

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2014), « Synthèse », dans *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264225183-3-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.