

Chapitre 7

Défis fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique

Ce chapitre présente les défis posés par l'économie numérique pour la fiscalité directe, en matière de lien, de traitement des données aux fins fiscales et de qualification des paiements effectués dans le cadre de nouveaux modèles économiques. Elle examine également les défis soulevés par l'économie numérique pour la fiscalité indirecte, concernant les importations de biens de faible valeur et les ventes numériques à distance. Enfin, elle décrit certaines difficultés rencontrées par les administrations fiscales dans l'application des règles actuelles.

7.1 L'économie numérique et les défis à relever pour les pouvoirs publics

L'expansion de l'économie numérique présente de nombreux avantages, notamment en termes de croissance, d'emploi et, plus généralement, de bien-être social. Néanmoins, elle pose également un certain nombre de défis auxquels doivent faire face les pouvoirs publics. Ces défis dépassent largement le cadre des politiques fiscales nationales et internationales, et concernent des domaines tels que le droit international en matière de protection de la vie privée, la protection des données, ou des enjeux comptables ou réglementaires.

Du point de vue des stratégies fiscales, la progression des technologies numériques pourrait limiter les options offertes aux responsables de l'action publique lorsqu'ils définissent la structure de leur système d'imposition. Depuis des décennies, les entreprises ont contribué au financement des dépenses publiques en acquittant tout un ensemble d'impôts qui s'ajoutent à l'impôt sur les bénéfices, tels que les charges patronales, les taxes environnementales et les impôts fonciers. L'essor des technologies numériques permet aux acteurs économiques de recourir à des pratiques permettant d'éviter, d'annuler ou de réduire sensiblement la charge fiscale au titre de ces différents impôts. Les pertes de recettes correspondantes peuvent conduire, aux fins de compensation, à l'exercice d'une pression fiscale accrue sur un nombre réduit de contribuables. Il convient donc de concevoir des systèmes d'imposition des bénéfices et de la consommation qui favorisent la croissance et l'investissement tout en réduisant les inégalités et en assurant l'égalité des conditions de concurrence entre les acteurs économiques.

Les sections suivantes décrivent plusieurs défis fiscaux soulevés par l'économie numérique en matière d'imposition des bénéfices et de la consommation.

7.2 Vision d'ensemble des défis fiscaux posés par l'économie numérique

Du fait de l'évolution des modèles économiques en général, et de l'expansion de l'économie numérique en particulier, la manière dont les entreprises non résidentes opèrent aujourd'hui dans le pays où se situe le marché diffère totalement de ce qui prévalait lorsque les règles fiscales internationales ont été définies. Par exemple, s'il a toujours été possible qu'une entreprise non résidente réalise des ventes dans une juridiction sans y être physiquement présente, ce phénomène a pu se développer de manière spectaculaire grâce aux progrès des technologies d'information et de communication (TIC). De plus, par le passé, les entreprises qui cherchaient à développer leur activité dans la juridiction d'un marché devaient très souvent disposer d'une présence physique sur place, sous la forme d'un site de production, de commercialisation ou de distribution. Ces activités locales

supposaient généralement la conduite d'opérations à forte valeur ajoutée, comme les achats, la gestion des stocks, la commercialisation, la promotion de la marque et d'autres activités qui généraient localement des bénéfices soumis à l'impôt dans le pays du marché concerné. Les nouvelles pratiques commerciales, conjuguées aux progrès des TIC et à la libéralisation des échanges, ont permis aux entreprises de centraliser la gestion de nombreuses fonctions qui appelaient auparavant une présence locale, rendant ainsi obsolète le modèle commercial traditionnellement appliqué dans le pays du marché. Si la présence physique est l'un des critères des seuils d'imposition existants c'est notamment parce que, dans de nombreuses activités traditionnelles, une présence physique locale était nécessaire pour réaliser des ventes importantes de biens et de services sur un marché donné. Cela s'explique aussi par le besoin de garantir que le pays de la source dispose de la capacité administrative d'exercer son droit d'imposition sur une entreprise non résidente. Le fait que les modèles économiques de référence ne reposent désormais plus autant sur la présence physique – cette caractéristique étant plus affirmée encore pour certaines activités du secteur des TIC – soulève donc des défis en termes de fiscalité internationale.

D'autres aspects de l'économie numérique posent également des défis aux responsables de l'action publique. Comme mentionné plus haut, le recours croissant à des données dans certains nouveaux modèles économiques peut représenter des défis fiscaux en termes de qualification et d'attribution de la valeur générée par ces données. En outre, les nouveaux flux de revenus apparus notamment avec la diffusion des modèles économiques multi-faces, ou le recours à des puissances de calcul considérables et aux connections à haut débit remettent en cause les critères actuels de qualification de certains paiements et transactions à des fins fiscales. Enfin, les technologies numériques facilitent la conduite des activités commerciales à l'échelle internationale, tout en offrant aux consommateurs l'accès à des produits et services du monde entier, ce qui représente un défi pour collecter les montants appropriés d'impôts sur la consommation.

En termes généraux, les principaux défis soulevés par l'économie numérique en matière de fiscalité directe se rattachent à trois grandes catégories :

- **Lien** : Tandis que les possibilités offertes par les technologies numériques se développent en permanence et que, bien souvent, une présence physique limitée suffit à la conduite des activités, l'importance des effets de réseau générés par les interactions des consommateurs ne cesse de croître. Ce contexte soulève des questions quant à la pertinence des règles utilisées à ce jour pour déterminer l'existence d'un lien avec une juridiction à des fins fiscales.
- **Données** : L'élévation du degré de sophistication des technologies de l'information a permis aux entreprises de l'économie numérique

de rassembler et d'utiliser des données par-delà les frontières à une échelle inédite. Cela pose la question de l'attribution de la valeur découlant de la génération de données par le biais de produits et services numériques, ainsi que celle de la qualification aux fins fiscales de la fourniture de données par une personne ou une entité lors d'une transaction classée, par exemple, comme une fourniture gratuite, une opération de troc, ou sous une autre catégorie.

- **Qualification** : L'apparition de produits numériques et de modes de prestation de services inédits crée des incertitudes quant à la qualification appropriée des paiements réalisés dans le contexte de nouveaux modèles économiques, notamment en lien avec l'informatique en nuage.

Ces défis soulèvent la question de la capacité du cadre fiscal international actuel à répondre aux évolutions issues de l'économie numérique et des modèles économiques qu'elle rend possibles, et touchent également à la notion de répartition des droits d'imposition entre la juridiction de la source et celle de la résidence. Ils conduisent en outre à réexaminer le paradigme utilisé pour déterminer le lieu où les activités économiques se déroulent et où la valeur est créée à des fins fiscales, et qui s'appuie sur l'analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques courus. Dans le même temps, quand ces défis conduisent à des situations de double non-imposition, en particulier en cas d'absence de lien dans la juridiction du marché en vertu des règles actuelles et de non-imposition à la fois dans la juridiction du bénéficiaire des revenus et dans celle de la société-mère effective, ils génèrent également des situations d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Si les défis relatifs à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (lien, données et qualification) diffèrent par leur nature, ils se recoupent quelquefois. Ainsi, la qualification des paiements peut déclencher l'imposition dans la juridiction dont le payeur est résident ou dans laquelle il est établi, recoupant ainsi la question du lien. De même, on peut être amené à se demander si la collecte de données auprès des utilisateurs situés dans un pays est assimilable à l'existence d'un lien avec ce pays et s'il conviendrait, dans l'affirmative, d'imputer le bénéfice engendré par l'utilisation de ces données à ce lien, et selon quelles modalités. Cela pose aussi la question de la qualification à des fins fiscales des revenus engendrés par des transactions utilisant des données.

Les défis soulevés par l'économie numérique concernent également les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), notamment lorsque les biens, services et produits incorporels sont achetés par des consommateurs privés auprès de vendeurs à l'étranger. Cela résulte en partie de l'absence d'un véritable cadre international garantissant la collecte de la TVA dans la juridiction de consommation. L'absence d'une norme internationale relative à la facturation, à la collecte et au paiement de la TVA auprès d'un nombre

potentiellement élevé d'autorités fiscales pose des difficultés aux acteurs économiques, notamment les petites et moyennes entreprises confrontées à des charges administratives élevées. Les pouvoirs publics, quant à eux, supportent un risque de perte de recettes et de distorsion des échanges et doivent relever le défi de gérer les créances fiscales générées par un volume important de transactions de faible valeur, ce qui peut se traduire par une charge administrative élevée débouchant sur de maigres recettes.

Outre ces défis relatifs aux politiques fiscales, qui sont examinés plus en détail ci-dessous, le Groupe de réflexion a également identifié plusieurs questions d'ordre administratif soulevées par l'économie numérique. Un aperçu de ces questions est présenté dans l'encadré 7.1 figurant à la fin de ce chapitre.

7.3 Lien et capacité à avoir une présence significative sans être assujéti à l'impôt

Les progrès des technologies numériques n'ont pas modifié la nature fondamentale des activités essentielles conduites par les entreprises dans le cadre de leur modèle économique dans le but de générer des bénéfices. Les entreprises doivent toujours, pour générer des bénéfices, s'approvisionner et acheter des intrants, créer ou ajouter de la valeur, et réaliser des ventes auprès de clients. Pour promouvoir leurs ventes, elles ont toujours dû mener des activités d'étude de marchés, de commercialisation, de publicité et de services aux clients. Cependant, les technologies numériques ont sensiblement modifié la manière dont ces activités sont réalisées, par exemple en facilitant la conduite des activités à distance, en augmentant la vitesse de traitement, d'analyse et d'utilisation des données et, du fait que l'éloignement est désormais un obstacle moins important pour les échanges, en accroissant le nombre de clients potentiels pouvant être ciblés et touchés. Beaucoup d'entreprises peuvent s'appuyer sur les infrastructures numériques et sur les investissements correspondants pour atteindre désormais bien plus de clients. En conséquence, certains processus auparavant confiés à des équipes locales peuvent désormais être réalisés depuis l'étranger de manière automatisée, ce qui modifie la nature et la portée des activités assurées par le personnel. Il est donc possible de développer une clientèle sur un marché en déployant moins de moyens, en termes de personnel et d'infrastructures sur place, que durant l'ère « pré-numérique ».

Les entreprises disposent donc d'une marge de manœuvre accrue pour déterminer le lieu de réalisation de leurs activités essentielles ou pour déplacer des fonctions existantes vers un nouveau site, sachant que ces sites peuvent être localisés hors du pays où se situe le marché et des pays où l'entreprise réalise d'autres fonctions liées. Par conséquent, il est de plus

en plus possible que les personnels, les infrastructures informatiques (les serveurs par exemple) et les clients d'une entreprise se trouvent répartis dans différents pays, loin de la juridiction où se situe le marché. Les progrès en matière de puissance de calcul ont aussi permis que certaines fonctions, y compris celles relatives aux prises de décision, soient désormais réalisées par des programmes logiciels et des algorithmes de plus en plus sophistiqués. Par exemple, des contrats peuvent être acceptés de manière automatique par des logiciels, sans aucune intervention du personnel sur place. Comme évoqué ci-après, cela s'applique également aux fonctions telles que la collecte de données, qui peut être assurée automatiquement, sans intervention directe des personnels de l'entreprise.

Malgré cette souplesse accrue, les grandes entreprises multinationales disposent souvent d'une présence imposable dans le pays où sont situés leurs clients. Comme mentionné dans le chapitre 4, des motifs impérieux poussent souvent les entreprises à s'assurer que leurs ressources clés se trouvent aussi près que possibles de leurs marchés. Cela peut s'expliquer par la volonté d'assurer des services de grande qualité ou d'être en relation directe avec les principaux clients. Cela répond parfois à la nécessité de minimiser les délais de réponse, élément décisif pour certaines entreprises, ou de respecter des réglementations applicables dans des secteurs particuliers qui limitent les choix de localisation des infrastructures clés, du capital et des effectifs. Il convient donc de ne pas surestimer l'importance de la question du lien. Néanmoins, le fait qu'il soit possible de réaliser des volumes importants de ventes sans présence imposable ne doit pas être sous-estimé pour autant puisqu'il soulève la question de savoir si les règles actuelles demeurent appropriées dans le contexte de l'économie numérique.

Ces questions renvoient en particulier à la définition d'un établissement stable (ES) aux fins des conventions fiscales et aux règles correspondantes en matière d'attribution des bénéfices. Il est admis depuis longtemps que le concept d'ES désigne non seulement une présence physique substantielle dans le pays concerné, mais également des situations dans lesquelles le non-résident exerce des activités dans le pays concerné par l'intermédiaire d'un agent dépendant (d'où les règles figurant aux paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du Modèle de l'OCDE). Comme il est désormais possible d'être largement impliqué dans la vie économique d'un autre pays sans s'appuyer sur une installation fixe d'affaires ou sur un agent dépendant dans ce pays, des préoccupations ont été formulées quant au fait que la définition actuelle de l'ES ne cadre peut-être plus avec les principes retenus lors de son introduction. Par exemple, le fait qu'il soit possible de conclure des contrats à distance par le biais des technologies appropriées, sans l'intervention de salariés ou d'agents dépendants, soulève la question de savoir si le critère retenu par les règles actuelles relatif à la conclusion de contrats par une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant continue d'être pertinent dans tous les cas de figure.

Ces préoccupations sont parfois avivées par le fait que, dans certains modèles économiques, les clients entretiennent des relations plus importantes et continues avec les vendeurs de services allant au-delà du point de vente. Cette interaction continue avec les clients entraîne des effets de réseau pouvant accroître la valeur d'une entreprise aux yeux d'autres clients potentiels. Par exemple, dans le cas d'un site web de vente au détail proposant une plate-forme où les clients peuvent évaluer et commenter les produits, les interactions de ces clients avec le site web peuvent augmenter la valeur de celui-ci pour d'autres clients, en leur permettant de réaliser des choix plus éclairés sur les produits et de trouver ceux qui répondent le mieux à leurs attentes.

De même, les utilisateurs d'une plate-forme participative en réseau mettent en ligne des contenus qu'ils ont créés, si bien que la valeur de la plate-forme pour ses membres s'accroît lorsque de nouveaux utilisateurs s'inscrivent et apportent leur contribution. Le plus souvent, les utilisateurs ne sont pas rémunérés directement au titre des contenus qu'ils créent, même si l'entreprise peut monétiser ces contenus par le biais de recettes publicitaires (comme décrit plus bas à propos des modèles économiques multi-faces), des ventes d'abonnements ou en octroyant à des tiers des licences relatives à ces contenus. La valeur générée par les contributions des utilisateurs peut se refléter dans la valeur de l'entreprise elle-même, monétisée au travers de son prix de vente lorsqu'elle est cédée par ses propriétaires. Ces préoccupations liées à la nature évolutive des interactions des clients et des utilisateurs, qui autorisent une plus grande participation dans la vie économique d'un pays sans présence physique, sont d'autant plus marquées sur les marchés dans lesquels les choix des consommateurs, conjugués aux effets de réseau, ont conduit à une situation de monopole ou d'oligopole.

Une autre difficulté liée aux nouveaux modes de gestion des entreprises concerne certaines activités auparavant considérées comme ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire (et bénéficiant ainsi d'une exception à la définition de l'ES), qui pourraient devenir, dans le contexte de l'économie numérique, des composantes de plus en plus importantes de l'activité de l'entreprise. Par exemple, comme indiqué dans le chapitre 6, si la proximité vis-à-vis des clients et la nécessité de réaliser des livraisons rapides sont des facteurs clés du modèle économique d'un fournisseur en ligne de biens corporels, le fait de disposer d'un entrepôt sur place peut correspondre à une activité essentielle de ce vendeur. De même, si le succès commercial d'une entreprise de négociation à haute fréquence dépend de sa faculté à être plus rapide que ses concurrents à tel point que son serveur doit être proche de la bourse concernée, il peut être fondé de remettre en cause la qualification des processus automatisés réalisés par ce serveur comme de simples activités à caractère préparatoire ou auxiliaire.

S'il est vrai que les conventions fiscales ne permettent pas d'imposer les bénéfices d'une entreprise non résidente en l'absence d'ES auquel attribuer les bénéfices en question, la question du lien dépasse celle de l'existence d'un ES au sens des conventions fiscales. De fait, même en l'absence des limitations prévues par les conventions, il apparaît que nombre de pays ne considèreraient pas qu'il existe un lien au sens de leur législation interne. Ainsi, de nombreux pays n'imposent pas les bénéfices obtenus par une entreprise non résidente au titre de ventes réalisées à distance auprès de clients situés sur leur territoire, sauf si l'entreprise maintient une certaine forme de présence physique sur leur sol. En conséquence, la question du lien renvoie aussi aux règles internes en matière d'imposition des entreprises non résidentes.

7.4 Les données et l'attribution de la valeur générée par la création de données géolocalisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques

Les technologies numériques permettent de collecter, de stocker et d'utiliser des données, ainsi que de rassembler les données de manière distante en se trouvant plus éloigné du marché qu'auparavant. Les données peuvent être obtenues soit directement auprès des utilisateurs, des consommateurs ou des autres sources d'information, soit indirectement, auprès de tiers. Elles peuvent aussi être collectées au moyen de différentes transactions conduites auprès des utilisateurs, ou d'autres formes d'accords conclus de manière explicite ou tacite avec ces derniers. Les entreprises recourent à diverses méthodes de collecte de données. Elles peuvent être proactives, en demandant ou en exigeant que les utilisateurs fournissent les données et en conduisant une analyse de celles-ci, ou avant tout réactives, le volume et la nature des données obtenues dépendant en grande partie des utilisateurs, comme dans le cas des réseaux sociaux et de l'informatique en nuage. Comme indiqué dans le chapitre 3, dans le contexte de l'économie numérique, le processus de création de valeur s'appuie souvent sur une collecte de données issues de différentes sources. La mise à profit des données peut créer de la valeur de différentes manières pour les entreprises, y compris en leur permettant de segmenter les clients potentiels pour proposer des offres sur mesure, de parfaire la mise au point de leurs produits et services, de mieux comprendre les variations de leurs résultats ou d'améliorer leur prise de décision. Le rôle croissant joué par les données soulève plusieurs questions concernant la pertinence des règles actuelles en matière de lien, l'opportunité d'imposer les bénéfices obtenus par une entreprise grâce à une collecte distante de données dans la juridiction depuis laquelle les données sont collectées, ainsi que la question de la pertinence de la qualification et de la valorisation des données aux fins fiscales.

S'il est indéniable que de nombreuses entreprises ont mis au point des processus de collecte, d'analyse et de monétisation des données, il peut

s'avérer difficile, dans le cadre de l'analyse des fonctions, des actifs et des risques, d'attribuer une valeur objective aux données brutes elles-mêmes, considérées isolément des processus mis en œuvre pour collecter, analyser et utiliser ces données (OCDE, 2013). Aux fins comptables, la valeur des données collectées par une entreprise, à l'image des autres produits incorporels qu'elle a créés elle-même, n'est généralement pas reportée au bilan, et n'entre donc pas en compte, le plus souvent, dans le calcul du bénéfice fiscal. Alors que des données achetées à une entreprise, liée ou non, seraient comptabilisées comme un actif dans le bilan de l'acquéreur (leur vente postérieure ayant alors des effets fiscaux), la vente pure et simple de données n'est qu'une des nombreuses modalités de monétisation de la collecte et de l'analyse de ces données. Par exemple, la valeur des données, comme les autres contributions des utilisateurs, peut être reflétée dans la valeur de l'entreprise elle-même, et peut être monétisée lors de la vente de l'entreprise. Même lorsque les données elles-mêmes sont vendues, leur valeur peut varier considérablement selon la capacité de l'acheteur à les analyser et à les utiliser. La difficulté de valoriser des données à l'actif du bilan est encore accrue par les aspects juridiques de la propriété des données personnelles. De nombreux pays ont adopté une législation en matière de protection des données et de vie privée pour assurer une réelle protection des données personnelles des consommateurs. La plupart de ces législations qualifient ces informations comme la propriété de l'individu auquel elles se rapportent, plutôt que comme un actif détenu par une entreprise ou un bien public. À l'inverse, les publications économiques consacrées aux actifs incorporels tiennent plutôt compte des réalités actuelles de l'entreprise et valorisent également les actifs dont la propriété n'est pas toujours protégée par la législation en vigueur (Corrado et al., 2012).

La valeur des données, et les difficultés rencontrées pour déterminer cette valeur, intéresse également la fiscalité des opérations transfrontalières. Cette notion soulève la question de l'opportunité de considérer, aux fins de l'impôt, l'existence d'un lien, y compris en l'absence d'une présence physique, lorsque des données sont collectées à distance et, dans l'affirmative (ou en cas d'une présence imposable existante), la question des conséquences sur la mise en œuvre des principes applicables en matière de prix de transferts et d'attribution des bénéfices, qui supposent une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques courus. L'importance que revêt le processus de valorisation des données est donc accrue par l'impact potentiel que peut avoir la valeur des données sur l'établissement du résultat fiscal. De plus, puisque la valeur des données peut modifier le résultat fiscal si elles sont attribuables à un ES ou détenues par une filiale locale et vendues à une entreprise étrangère, mais pas si elles sont collectées directement par une entreprise étrangère sans ES, elles soulèvent des questions essentielles en matière de lien et du lieu de collecte des données.

En outre, les données, y compris des données géolocalisées, peuvent être recueillies auprès de consommateurs ou d'équipements situés dans un pays en utilisant une technologie développée dans un autre pays. Ces données peuvent alors être traitées dans ce second pays et utilisées pour améliorer l'offre commerciale ou pour cibler les messages publicitaires destinés aux clients dans le pays où se situe le marché. La décision d'attribuer des bénéfices à chacune de ces fonctions et la règle de répartition des bénéfices entre ces deux pays soulèvent des défis en matière de fiscalité. Ces questions peuvent être d'autant plus difficiles à trancher qu'en pratique les données peuvent être issues de sources diverses, destinées à des utilisations différentes et combinées de diverses manières pour créer de la valeur, ce qui complique la détermination de l'origine des données. Enfin, ces données peuvent être stockées et traitées au moyen de l'informatique en nuage, ce qui complique la détermination du lieu de traitement des données.

D'autres défis sont soulevés par l'importance croissante des modèles économiques multi-faces dans l'économie numérique. Une caractéristique distinctive des modèles économiques à deux faces est que la capacité d'une entreprise à attirer un groupe de clients dépend souvent de sa capacité à attirer un deuxième groupe de clients ou d'utilisateurs. Par exemple, une entreprise peut concevoir des services de valeur et les fournir à des entreprises ou à des particuliers gratuitement ou à un prix inférieur au coût de fourniture, afin de constituer une base d'utilisateurs et de collecter des données auprès des entreprises et des particuliers concernés. Ces données peuvent être utilisées par l'entreprise pour générer des revenus en vendant des services à un deuxième groupe de clients intéressés par les données elles-mêmes ou par le fait d'avoir accès au premier groupe. Ainsi, dans le cas de la publicité sur Internet, les données collectées auprès d'un groupe d'utilisateurs ou de clients peuvent être utilisées pour permettre à un deuxième groupe de clients de personnaliser leurs publicités. Lorsque les deux groupes de clients sont répartis dans de nombreux pays, les difficultés portent sur la notion de lien déjà mentionnée et sur la détermination de l'attribution des bénéfices entre ces différents pays. Des questions peuvent aussi être soulevées au sujet de la qualification des transactions utilisant des données, notamment pour définir dans quelle mesure des données et des transactions reposant sur des échanges de données peuvent être considérées comme des biens gratuits ou des opérations de troc, et quel devrait être leur traitement aux fins comptables et fiscales.

L'évolution des relations entre les entreprises et les utilisateurs/clients dans l'économie numérique peut soulever encore d'autres défis. Les règles fiscales actuelles relatives à l'attribution des bénéfices entre différentes entités d'une même entreprise multinationale s'appuient sur l'analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques courus. Cela soulève des questions dans le cas de certains modèles économiques de l'économie

numérique dans lesquels une partie de la création de valeur peut être assurée par les contributions d'utilisateurs ou de clients situés dans un pays. Comme indiqué plus haut, l'importance accrue des utilisateurs/clients renvoie donc à la question centrale de la détermination du lieu de réalisation des activités économiques et de la création de valeur aux fins fiscales.

7.5 La qualification des bénéfices générés par de nouveaux modèles économiques

Les technologies numériques offrent de nouveaux modes de fourniture des produits et services aux clients. L'économie numérique offre des possibilités inédites de monétisation, comme indiqué dans les chapitres 3 et 4, et soulève des questions concernant la logique adoptée pour définir les catégories de revenus actuelles et le degré de cohérence dans le traitement de transactions similaires.

Les travaux antérieurs du Groupe technique consultatif (GTC) sur la définition dans la Convention, examinés plus en détail dans l'annexe A, ont porté sur diverses difficultés de qualification en lien avec le commerce électronique. Si ces travaux conservent leur intérêt, les nouveaux modèles économiques soulèvent des questions quant à la qualification appropriée pour certaines transactions et certains paiements au regard de la législation interne et aux fins des conventions fiscales¹. Par exemple, le GTC a étudié le cas de l'hébergement d'applications, or l'informatique en nuage s'est considérablement développée depuis ces travaux, et les Commentaires relatifs au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE disponibles à ce jour ne traitent pas précisément de la nature des paiements dans le contexte de l'informatique en nuage. La question souvent posée aux fins de l'application des conventions fiscales consiste à savoir si ces paiements devraient être traités comme des redevances (notamment pour les conventions qui définissent les redevances comme incluant les droits de location pour l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques), des honoraires au titre de services techniques (pour les conventions contenant des dispositions particulières à cet égard), ou des bénéfices d'entreprise. Plus précisément, il s'agit de décider si les transactions relatives aux ventes d'infrastructures-services devraient être traitées comme des services (les paiements correspondants entrant dans la catégorie des bénéfices d'entreprise aux fins des conventions), comme de la location d'espace par des tiers sur les serveurs du fournisseur de services infonuagiques (soit une qualification de redevance aux fins des conventions qui définissent les redevances comme incluant les droits de location pour l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques) ou comme une prestation de services techniques. Les mêmes questions apparaissent pour les transactions relatives aux ventes de logiciels-services et de plateformes-services.

À l'avenir, l'essor de l'impression 3D pourrait également poser des problèmes de qualification. Par exemple, si la fabrication directe pour le client évolue vers l'octroi de licences sur des modèles destinés à être imprimés à distance par les acheteurs, il conviendra de se demander si et, le cas échéant, de quelle manière, les versements des clients peuvent être qualifiés de redevances plutôt que de bénéfices d'entreprise, ou s'ils peuvent être considérés comme des honoraires au titre de services techniques.

La plupart des conventions fiscales prévoient que les bénéfices d'entreprise ne sont imposables dans un pays que s'ils sont attribuables à un ES situé sur le territoire concerné. À l'inverse, d'autres catégories de revenus, comme les redevances, peuvent être soumises à une retenue à la source dans le pays du payeur, selon les termes des conventions applicables. La qualification d'une transaction comme relevant d'un bénéfice d'entreprise ou d'une autre catégorie de revenus peut ainsi conduire à un traitement fiscal différent aux fins des conventions en vigueur. Il convient donc de clarifier l'application des règles existantes dans le contexte de certains nouveaux modèles économiques.

La réflexion sur la qualification des revenus générés par les nouveaux modèles économiques doit également porter sur la logique adoptée pour définir les règles existantes, afin de déterminer si ces règles produisent des résultats appropriés dans le contexte de l'économie numérique et si les différences de traitement de transactions pour l'essentiel similaires se justifient sur le plan pratique. À cet égard, la qualification a des conséquences plus larges sur l'attribution des droits d'imposition. Par exemple, si un nouveau type d'entreprise se trouve en mesure d'interagir de façon importante avec des clients du pays où se trouve le marché et de générer des bénéfices d'entreprise sans une présence physique telle qu'elle serait constitutive d'un ES, et s'il est décidé que le pays où se trouve le marché devrait être en droit d'imposer les revenus ainsi engendrés, une modification du critère de seuil de l'ES pourrait permettre cette imposition. L'imposition dans la juridiction de la source pourrait également être appliquée en créant une nouvelle catégorie de revenus soumis à une retenue à la source. Il apparaît donc clairement que la question de la qualification a des effets importants sur la question du lien.

7.6 Recouvrement de la TVA dans le contexte de l'économie numérique

Les échanges internationaux de biens, services et produits incorporels (qui incluent les téléchargements de produits numériques aux fins de la TVA) soulèvent des défis pour les systèmes de TVA, en particulier lorsque des consommateurs privés achètent des produits auprès de vendeurs situés à l'étranger. Ces difficultés sont renforcées dans le contexte de l'économie numérique, car les avancées technologiques ont considérablement accru les possibilités d'acheter en ligne pour les consommateurs privés et,

respectivement, de vendre en ligne pour les entreprises sans être présentes, physiquement ou par d'autres moyens, dans le pays du consommateur. Cela se traduit souvent par une absence de recouvrement de la TVA sur ces flux, avec les effets négatifs correspondants sur les recettes de TVA des différents pays et sur l'égalité des conditions de concurrence entre vendeurs résidents et non résidents. Les principaux défis fiscaux relatifs à la TVA dans le contexte de l'économie numérique concernent (i) les importations de colis de faible valeur au titre du commerce en ligne, considérées comme exonérées de TVA dans de nombreux pays; et (ii) le fort développement des ventes de services et de biens incorporels, notamment à destination de consommateurs privés, soumises à une TVA faible ou nulle du fait de la difficulté à recouvrer les montants de TVA dus au titre de telles transactions.

7.6.1 Les exonérations des importations de biens de faible valeur

Le premier défi en matière de recouvrement de la TVA est lié à l'essor du commerce électronique et tout particulièrement des achats de biens physiques effectués en ligne par des consommateurs auprès de vendeurs situés dans une autre juridiction. Dans les pays ayant adopté une TVA, la taxe sur les biens importés est perçue auprès de l'importateur lors du passage en douane du produit. Nombre de pays appliquent une exonération de TVA aux importations de biens de faible valeur, estimant que les coûts administratifs de recouvrement pourraient dépasser le montant de la taxe ainsi collectée. Indépendamment du seuil retenu pour exonérer ces importations, qui varie considérablement selon les pays, de nombreux pays disposant d'une TVA ont constaté une hausse sensible du nombre d'importations de faible valeur sur lesquelles la TVA n'est pas recouvrée.

Ces défis résultent de la capacité des entreprises à organiser intentionnellement leurs activités pour tirer parti des seuils relatifs aux biens de faible valeur en place dans un pays et réaliser des ventes non soumises à la TVA. Par exemple, une entreprise nationale qui vend en ligne des biens de faible valeur à des clients situés dans sa juridiction serait tenue de collecter et de payer la TVA sur ses ventes. Cette entreprise pourrait réorganiser ses activités afin que les biens de faible valeur soient expédiés à ses clients depuis un autre pays, afin de bénéficier de l'exonération de TVA appliquée aux importations de biens de faible valeur dans sa juridiction. De même, une entreprise qui démarre son activité pourrait intentionnellement organiser ses activités pour tirer parti de l'exonération relative aux biens de faible valeur et s'implanter à l'étranger plutôt que dans le pays où se situent ses clients.

L'exonération appliquée aux importations de biens de faible valeur se traduit par une baisse des recettes de TVA et par le risque de pressions concurrentielles inéquitables pour les détaillants nationaux, tenus de facturer la TVA sur les ventes auprès des clients de leur juridiction. En conséquence,

le problème ne se limite pas à la perte immédiate de recettes de TVA et aux pressions concurrentielles potentielles exercées sur les entreprises nationales, mais réside aussi dans le fait que ces dernières peuvent être incités à localiser ou relocaliser à l'étranger leur activité de vente de biens de faible valeur. Il convient également de mentionner que les relocalisations ainsi conduites par des entreprises nationales auraient de plus des effets négatifs sur l'emploi et les recettes fiscales directes dans la juridiction considérée.

Les exonérations appliquées aux importations de biens de faible valeur sont ainsi de plus en plus controversées dans le contexte de l'essor de l'économie numérique. La difficulté consiste à trouver un point d'équilibre entre deux exigences : d'une part, la nécessité de protéger les recettes fiscales en évitant les distorsions de la concurrence, qui plaide pour un abaissement des seuils d'exonération, et, d'autre part, celle de maintenir les coûts de recouvrement proportionnés aux montants relativement faibles de TVA collectée, qui plaide pour un relèvement de ces mêmes seuils. Lorsque la plupart des exonérations relatives aux biens de faible valeur ont été mises en place, le commerce électronique n'existait pas, et le volume d'importations bénéficiant de cette exonération était relativement limité. Au cours des dernières années, de nombreux pays disposant d'une TVA ont observé une croissance rapide et importante du volume des importations de biens de faible valeur non soumises à la TVA, ce qui s'est traduit par une baisse des recettes de TVA et des risques de pressions concurrentielles inéquitables pour les détaillants nationaux, tenus de facturer la TVA sur les ventes auprès des clients de leur juridiction.

7.6.2 Ventes à distance de services numériques

Le deuxième défi relatif au recouvrement de la TVA résulte de l'essor important des prestations internationales de services et de biens incorporels aux consommateurs finaux réalisées à distance. L'économie numérique facilite toujours davantage la vente à distance de tels produits auprès de consommateurs situés dans le monde entier sans présence physique, directe ou indirecte, du vendeur dans le pays où se trouvent les clients. Ces ventes à distance de services et de biens incorporels soulèvent des défis pour les systèmes de TVA, puisqu'elles sont souvent soumises à un impôt faible ou nul et peuvent faire peser des pressions concurrentielles sur les vendeurs nationaux.

Prenons l'exemple d'une entreprise qui propose la diffusion en flux (*streaming*) de contenus numériques tels que des films et des programmes télévisés. Les ventes sont réalisées avant tout auprès de consommateurs qui ont accès au contenu numérique au moyen d'ordinateurs, d'équipements mobiles ou de télévisions connectés à l'Internet. Si le vendeur est résident du pays où se trouvent ses clients, il est tenu de collecter et de payer la TVA sur

ses ventes dans la juridiction considérée. En revanche, des difficultés peuvent apparaître si le vendeur est non-résident dans la juridiction où se trouvent les consommateurs.

Comme indiqué dans le chapitre 2, les pays suivent dans l'ensemble deux approches pour recouvrer la TVA sur ces ventes internationales de services et de biens incorporels : la première attribue les droits d'imposition au pays dont le vendeur est résident ; la seconde les attribue au pays dont le client est résident. Dans l'exemple précédent, la première approche conduit à appliquer la TVA dans la juridiction du vendeur, au taux local en vigueur. Si le pays dont le vendeur est résident n'a pas de TVA ou a fixé un taux plus faible que celui en vigueur dans le pays du consommateur, le montant de l'impôt collecté sera nul ou faible et aucune recette de TVA ne sera perçue par le pays où a lieu la consommation finale.

La seconde approche, qui attribue les droits d'imposition au pays dont le client est résident, devrait conduire, en principe, à une imposition dans la juridiction où a lieu la consommation. Cependant, dans cette situation, les pays rencontrent des difficultés à recouvrer efficacement la TVA sur les services et biens incorporels achetés à l'étranger par les consommateurs. Une solution consiste à exiger du consommateur qu'il verse la TVA, ou procède à l'« autoliquidation » de la TVA, dans son pays, au taux local en vigueur. Néanmoins, l'inefficacité du mécanisme d'autoliquidation a été constatée et la probabilité que le consommateur n'acquitte aucune TVA dans ce scénario est très élevée. Pour cette raison, les principes directeurs de l'OCDE dans le contexte du commerce électronique (OCDE, 2003) recommandent que les vendeurs non résidents soient tenus de s'enregistrer à la TVA, de la collecter et de la payer dans le pays dont le consommateur est résident, conformément aux règles en vigueur localement. De cette manière, le montant approprié de TVA est acquitté dans le pays où a lieu la consommation. Cependant, l'efficacité de cette approche dépend du respect par les vendeurs non résidents de l'obligation de s'enregistrer à la TVA, de la collecter et de la payer. En d'autres termes, si les droits d'imposition sont attribués à la juridiction dont le consommateur est résident mais qu'aucun dispositif approprié de recouvrement n'est mis en place, aucune TVA ne sera payée².

Cet exemple illustre les pressions concurrentielles que les vendeurs nationaux de services concurrents pourraient subir de la part de vendeurs non résidents. Les vendeurs nationaux sont tenus de collecter et de payer la TVA sur leurs ventes de services et des biens incorporels auprès de clients nationaux, tandis que les vendeurs non résidents, selon le scénario retenu, pourraient organiser leurs activités de manière à collecter et payer un montant de TVA nul ou faible. L'exemple montre aussi comment les vendeurs nationaux pourraient être incités à réorganiser leurs activités pour réaliser leurs ventes de services et de biens incorporels depuis un site à l'étranger,

afin de n'acquitter qu'un montant faible ou nul de TVA. Cette incitation pourrait résulter de la concurrence émanant des vendeurs non résidents, en mesure de payer des montants de TVA nuls ou faibles, ou s'inscrire dans une stratégie visant à acquérir un avantage concurrentiel sur d'autres vendeurs nationaux qui facturent la TVA. Ces relocalisations conduites par des entreprises nationales peuvent avoir des effets négatifs sur l'emploi et les recettes fiscales directes dans la juridiction considérée.

Dans ce contexte, les pays recherchent de plus en plus les moyens de garantir le recouvrement de la TVA sur les services et les biens incorporels achetés par des consommateurs résidents auprès de vendeurs à l'étranger conformément au principe de destination, en s'appuyant pour l'essentiel sur l'obligation pour les vendeurs non résidents de s'enregistrer à la TVA, de la collecter et de la payer. Le respect de cette obligation repose principalement sur une mise en conformité volontaire de la part des entreprises, les pays disposant de moyens limités pour la faire respecter par les vendeurs non résidents dépourvus d'ES. Dans les pays qui ont adopté cette approche, il semble qu'un nombre important de vendeurs s'acquittent de cette obligation, soit en s'enregistrant à la TVA dans la juridiction concernée, qu'ils collectent et payent localement, soit en établissant une présence physique dans ce pays et en devenant, de fait, un vendeur « national ». Il a été avancé que les opérateurs les plus en vue, qui représentent une part très importante du marché, souhaitent afficher le respect de leurs obligations fiscales, notamment pour préserver leur image.

Toutefois, il est difficile d'obtenir les données relatives aux ventes de services numériques auprès des consommateurs et donc d'évaluer le niveau de respect de cette obligation. Selon certains auteurs, il est impossible à ce jour d'identifier les ventes réalisées par des vendeurs non résidents auprès de consommateurs privés qui devraient être assujetties à la TVA au moyen d'un système de collecte par le vendeur dans le pays où se trouvent les consommateurs. En conséquence, il est estimé que nombre de vendeurs non résidents pourraient manquer à l'obligation de s'enregistrer à la TVA et de la payer dans le pays du consommateur, sans que l'administration fiscale concernée ne puisse exercer des contrôles ou des sanctions à leur encontre (Lamensch, 2012). Cela se traduit par une perte de recettes de TVA pour les juridictions concernées et par un risque de pressions concurrentielles inéquitables pour les vendeurs nationaux de ces pays.

Il convient en outre de noter que certains systèmes de TVA qui attribuent les droits d'imposition à la juridiction dont le consommateur est résident ou dans laquelle il se trouve réellement ne disposent pas de mécanisme de collecte de la TVA sur les services achetés par des consommateurs privés auprès de vendeurs non résidents. Le plus souvent, les pays concernés ont estimé qu'un tel mécanisme induirait une charge administrative excessive.

En conséquence, aucune TVA n'est acquittée sur les fournitures numériques importées dans ces pays par des consommateurs privés. Cette approche pourrait cependant se révéler de moins en moins viable compte tenu de l'essor continu de l'économie numérique, en particulier de l'importance croissante des ventes de produits numériques destinées à des consommateurs finaux.

Encadré 7.1. Les défis soulevés par l'économie numérique pour les administrations

La capacité de l'économie numérique à se jouer des frontières complique la tâche des pouvoirs publics lorsqu'ils doivent identifier les entreprises, définir l'importance de leur activité, collecter et vérifier les informations, et identifier les consommateurs. Il s'avère nécessaire d'examiner de toute urgence la manière dont des investissements consacrés à la qualification des agents, aux technologies et à la gestion des données pourraient aider les administrations fiscales à rester en phase avec les nouveaux modes de fonctionnement adoptés par les entreprises grâce aux avancées technologiques. Ces questions font l'objet de travaux de recherche opérationnelle dans le cadre du Forum sur l'administration de l'impôt.

- **Identification** : Les défis soulevés habituellement par les structures des entreprises mondiales en matière d'identification sont encore plus importants dans le contexte de l'économie numérique. Par exemple, il est possible que le pays où se trouve le marché n'oblige pas les entreprises étrangères à s'enregistrer ou à s'identifier autrement lorsqu'elles effectuent des ventes à distance auprès de clients locaux, ou qu'il rencontre des difficultés à faire respecter l'obligation d'enregistrement, étant donné qu'il n'est pas facile pour l'administration fiscale de savoir qu'une activité est conduite, d'identifier les vendeurs à distance et de faire respecter la législation interne. Les difficultés rencontrées dans l'identification des vendeurs à distance ont des effets négatifs sur le recouvrement effectif de l'impôt.
- **Détermination de l'importance des activités** : Même lorsque l'identité et le rôle des parties concernées sont connus, il peut s'avérer impossible d'évaluer l'importance des ventes ou d'autres activités sans obtenir des informations de la part du vendeur à l'étranger, en particulier si aucun registre commercial ou comptable n'est tenu dans la juridiction du marché ou n'est consultable par l'administration fiscale locale. Il est parfois possible d'obtenir ces informations auprès de tiers, tels que les clients ou les intermédiaires de paiement, dans la mesure où aucune législation applicable en matière de confidentialité des données ou de réglementation financière ne s'y oppose.

**Encadré 7.1. Les défis soulevés par l'économie numérique
pour les administrations (suite)**

- **Collecte et vérification des données :** L'administration fiscale du pays où se trouve le marché peut être amenée, au titre du contrôle d'activités réalisées dans sa juridiction, à solliciter des informations auprès de parties qui ne conduisent aucune activité sur son territoire et ne sont pas soumises à la réglementation locale. Les échanges de renseignement peuvent constituer un outil très utile lorsque le cadre juridique nécessaire existe, à condition de savoir de quel pays l'entité étrangère est résidente et sous réserve que l'administration fiscale du pays en question transmette les renseignements demandés. Ainsi, l'administration fiscale du pays où se trouve le marché peut rencontrer des difficultés pour vérifier de manière indépendante les informations transmises par une entité étrangère.
- **Identification des clients :** En principe, une entreprise dispose de plusieurs moyens pour identifier le pays de résidence de ses clients et/ou le pays où a lieu la consommation. Parmi les sources d'information possibles, citons les entreprises de transport, les documents douaniers, les adresses IP et adresses de facturation. Néanmoins, cela peut supposer une gestion lourde pour l'entreprises et n'échappe pas au risque d'erreur lorsqu'un client parvient à dissimuler sa localisation.

Notes

1. En outre, les conclusions du rapport établi par le Groupe de réflexion n'ont pas été approuvées par tous les pays participant au Projet BEPS etc.
2. Cet exemple concerne la diffusion en flux de films et de programmes télévisés, mais les mêmes problèmes se posent avec la plupart, si ce n'est la totalité, des prestations de services assurées à distance comme l'informatique en nuage, les jeux en ligne ou le téléchargement de logiciels.

Bibliographie

- Corrado, C. et al. (2012), « Intangible Capital and Growth in Advanced Economies : Measurement and Comparative Results », IZA Discussion Paper n° 6733.
- Lamensch, M. (2012), « Are 'reverse charging' and the 'one shop scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies? », in *World Journal of VAT Law*, vol. 1, n° 1.
- OCDE (2013), *Perspectives des communications de l'OCDE 2013*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-fr.
- OCDE (2003), *Commerce électronique – Commentaires sur le lieu de consommation pour les livraisons entre entreprises (présence commerciale)*, OCDE, Paris.



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), « Défis fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique », dans *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264225183-10-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.