

Chapitre 8

Solutions possibles aux problèmes fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique

Ce chapitre donne un aperçu des solutions possibles qui ont été examinées par le Groupe de réflexion. Elle présente ensuite un cadre succinct pour évaluer les possibilités de s'attaquer aux défis fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique. Enfin, elle procède à une évaluation initiale des solutions envisagées, en décrivant certains aspects qui devront être traités lors de l'élaboration et de l'évaluation de ces solutions.

8.1 Introduction

Le Groupe de réflexion a reçu des propositions de solutions aux défis fiscaux plus larges posés par l'économie numérique. Ces propositions ciblaient plusieurs domaines, notamment la modification du critère de seuil applicable aux établissements stables (ES), la mise en place d'une retenue à la source sur certains types de transactions numériques, et des options dans le domaine des impôts sur la consommation. Comme l'indique le chapitre 7, il existe dans certains modèles économiques un chevauchement substantiel entre les questions de lien, de données et de qualification. À titre d'exemple, de nombreuses questions relatives aux données pourraient tout aussi bien être considérées comme se rattachant à l'absence de lien selon les règles actuelles, ou à la qualification des revenus. De même, les droits d'imposition du pays où se situe le marché étant étroitement dépendants de la qualification du revenu et des questions de lien, les problèmes de lien dépendent fortement de la qualification. Par conséquent, les solutions permettant de répondre à l'un des problèmes auront inévitablement des répercussions sur les autres.

Aborder ces problèmes sous l'angle de la fiscalité indirecte et/ou directe présente probablement certains avantages et inconvénients. Aussi, l'évaluation des options nécessite en dernier lieu d'analyser l'incidence économique de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, et en quoi celle-ci peut influencer sur les options retenues pour résoudre les problèmes fiscaux plus larges posés par l'économie numérique.

Certaines propositions ont également été examinées dans le cadre des travaux menés par le Groupe technique consultatif (GTC) sur les bénéfices d'entreprise, qui se concentraient surtout sur le commerce électronique. Dans ce contexte, le GTC a indiqué ne pas pouvoir « traiter la question de savoir si, selon certains pays, le commerce électronique a ou aura un effet inacceptable sur le partage international des recettes fiscales », mais qu'il est nécessaire de « suivre l'évolution de l'impact du commerce électronique sur les recettes fiscales » (OCDE, 2005 : 110-112). Le Groupe de réflexion juge les travaux du GTC sur les bénéfices d'entreprise utiles, au regard de l'essor de cette forme de commerce et des avancées de l'économie numérique en général, mais estime important de réexaminer ces propositions en vue de déterminer si leur analyse antérieure reste valable à la lumière des développements intervenus depuis ces travaux.

Le Groupe de réflexion a jugé important d'élaborer un cadre d'analyse des options afin de garantir un processus cohérent et régi par des principes aboutissant à des décisions éclairées. À cet égard, comme le fait observer le chapitre 1, le Groupe de réflexion a estimé que les principes cadres d'Ottawa – neutralité, efficacité, certitude et simplicité, efficacité et équité, flexibilité – formaient un bon point de départ pour mettre au point un tel cadre.

Ce chapitre décrit les options envisagées par le Groupe de réflexion, présente le cadre choisi pour les évaluer, et procède à une analyse initiale de ces options dans le contexte du Projet BEPS et des problèmes fiscaux auxquels elles se rattachent.

8.2 Options proposées par le Groupe de réflexion

Le Groupe de réflexion a examiné plusieurs solutions possibles, émanant de sources les plus diverses, notamment des propositions formulées par les délégués nationaux ou par des parties prenantes, des discussions tenues lors des réunions du Groupe de réflexion, et des discussions d'autres groupes de travail. Ces solutions et leurs modalités techniques détaillées ont été étudiées par le Groupe de réflexion et sont présentées ci-dessous sous une forme simplifiée. Elles devront faire l'objet de travaux plus approfondis par les organes subsidiaires concernés du Comité des affaires fiscales (CAF) et par le Groupe de réflexion proprement dit (voir également la section 8.4 ci-dessous).

8.2.1 Options se rattachant à la fiscalité directe

8.2.1.1 Modifications des exceptions au statut d'établissement stable

Une solution examinée par le Groupe de réflexion consisterait à modifier les exceptions prévues au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Comme l'explique le chapitre 6, avec l'évolution de l'économie, certaines activités décrites dans les alinéas (a) à (d) du paragraphe 4 qui étaient considérées comme préparatoires ou auxiliaires dans le contexte des modèles économiques classiques sont parfois devenues des fonctions fondamentales de certaines entreprises. Lorsque, par suite de cette évolution, les exceptions à la définition d'un ES visées au paragraphe 4 ne répondent plus à leur objectif initial, elles devraient être supprimées. Plusieurs variantes de cette solution sont envisageables. L'une d'elles serait de supprimer l'intégralité du paragraphe 4. On pourrait également supprimer les alinéas (a) à (d) ou conditionner leur validité à la nécessité que l'activité exercée soit de caractère préparatoire ou auxiliaire par nature, et ne constitue pas une des activités essentielles de l'entreprise en question. Autre solution : supprimer le terme « livraison » à l'article 5(4)(a) et (b) afin d'exclure de ces alinéas certains types d'entrepôts.

8.2.1.2 Un nouveau lien fondé sur une présence numérique significative

Une autre solution possible examinée par le Groupe de réflexion concerne la création d'un nouveau lien pour traiter les situations dans lesquelles certaines activités économiques exercées sont intégralement numériques. Selon cette

proposition, une entreprise engagée dans certaines « activités numériques entièrement dématérialisées » pourrait être réputée avoir une présence imposable dans un autre pays si elle maintient une « présence numérique significative » dans l'économie de ce pays. En mettant l'accent sur les « activités numériques entièrement dématérialisées », on cible uniquement les entreprises qui ont besoin d'éléments physiques minimums dans la juridiction où se situe le marché pour accomplir leurs activités essentielles, indépendamment du fait que des éléments physiques (bureaux, bâtiments ou personnel, par exemple) puissent y être présents pour exercer des fonctions secondaires.

Encadré 8.1. Activités numériques entièrement dématérialisées

Les critères suivants pourraient être appliqués pour déterminer si une activité numérique pleinement dématérialisée est exercée :

- Les activités fondamentales de l'entreprise sont entièrement ou en grande partie tributaires de biens ou de services numériques.
- Aucun élément ou aucune activité physique n'entre en jeu dans la création des biens ou des services et dans leur délivrance, hormis l'existence, l'utilisation ou la maintenance de serveurs et de sites Internet, ou d'autres outils informatiques, ainsi que la collecte, le traitement et la commercialisation de données géo-localisées.
- Les contrats sont généralement conclus à distance via l'Internet ou par téléphone.
- Les paiements s'effectuent exclusivement par carte de crédit ou par d'autres moyens de paiement électroniques, en utilisant des formulaires en ligne ou des plateformes liées ou intégrées aux sites Internet correspondants.
- Les sites Internet constituent l'unique vecteur utilisé pour entrer en relation avec l'entreprise ; aucun magasin ou aucune agence physique n'intervient pour exercer les activités fondamentales, à l'exception des bureaux situés dans les pays où la société mère ou la société exploitante est implantée.
- Les bénéficiaires sont en totalité ou en grande majorité imputables à la fourniture de biens ou de services numériques.
- La résidence juridique ou fiscale et la localisation physique du vendeur ne sont pas prises en compte par le client et n'influent pas sur ses choix.
- L'utilisation effective du bien numérique ou la fourniture du service numérique ne nécessite pas une présence physique ou la participation d'un produit matériel autre que l'utilisation d'un ordinateur, d'appareils mobiles ou d'autres outils informatiques.

Avec cette solution, dans un souci de simplicité administrative, les entreprises qui exercent des activités numériques pleinement dématérialisées seraient considérées comme possédant un ES uniquement si elles dépassent certains seuils révélateurs d'une interaction substantielle et continue avec l'économie du pays où se situe le marché. Ces seuils pourraient inclure, par exemple, le nombre total de contrats relatifs à la vente de produits et de services numériques conclus à distance, l'engagement actif d'un nombre substantiel d'utilisateurs (comme le nombre de comptes actifs sur des plateformes sociales, le nombre de visiteurs de sites Internet ou le nombre d'utilisateurs d'outils en ligne) ainsi que le niveau global de consommation des biens ou des services numériques de l'entreprise dans le pays où se situe le marché. S'agissant des modalités pratiques, cette variante ferait appel aux dispositions correspondantes relatives à la protection des données personnelles.

Encadré 8.2. **Présence numérique significative**

Pour une entreprise engagée dans une activité entièrement dématérialisée, une présence numérique significative serait réputée exister dans un pays lorsque, par exemple :

- Un nombre significatif de contrats prévoyant la vente de produits ou la fourniture de services entièrement dématérialisés sont signés à distance entre l'entreprise et un client résident dans le pays à des fins fiscales.
- Les biens ou services numériques de l'entreprise sont largement utilisés ou consommés dans le pays.
- Des paiements substantiels sont effectués en faveur de l'entreprise par des clients situés dans le pays en lien avec des obligations contractuelles générées par la fourniture de biens ou de services numériques effectuée dans le cadre des activités fondamentales de l'entreprise.
- Une succursale existante de l'entreprise dans le pays exerce des fonctions secondaires, de type conseil ou commercialisation, qui ciblent des clients résidents du pays et qui sont étroitement liées aux activités fondamentales de l'entreprise.

Le Groupe de réflexion a également étudié une variante de cette solution consistant à créer un nouveau lien fiscal pour les entreprises engagées dans une activité numérique entièrement dématérialisée, lorsque l'entité exerce des activités significatives dans le pays en utilisant des données personnelles obtenues grâce à un suivi régulier et systématique des Internautes dans ce pays, généralement par l'utilisation de modèles économiques multi-faces.

Cette variante entend répondre à la préoccupation selon laquelle les règles fiscales existantes n'apportent pas une réponse adéquate aux défis posés par le recours croissant aux données et par la participation des utilisateurs à l'économie numérique, surtout lorsque ces utilisateurs communiquent des données personnelles qui peuvent ensuite servir à générer des recettes auprès d'autres utilisateurs via des modèles économiques multi-faces.

8.2.1.3 Remplacer le concept d'ES par celui de présence significative

Une solution proposée dans les commentaires reçus du public serait de remplacer le concept existant d'ES par un critère fondé sur la « présence significative » afin de répondre à l'évolution des relations avec les clients dans l'économie numérique, tout en continuant à s'appuyer en partie sur une présence physique. Les critères utilisés à cette fin visent à refléter la contribution de ces relations plus étroites et plus interactives avec le client à la création de valeur, et comprendraient :

- Des relations avec les clients ou les utilisateurs d'une durée de six mois, associées à une certaine présence physique dans le pays, directement ou via un agent dépendant.
- La vente de biens ou de services par des moyens qui supposent une relation étroite avec les clients dans le pays, notamment (i) via un site Internet dans la langue locale, (ii) l'offre d'une livraison par des vendeurs situés dans le pays, (iii) l'utilisation d'infrastructures bancaires ou autres appartenant à des vendeurs situés dans le pays, ou (iv) l'offre de biens ou de services provenant de vendeurs situés dans le pays.
- La fourniture de biens ou de services à des clients situés dans le pays impliquant ou résultant d'une activité systématique de collecte de données ou de contributions de contenus par des personnes situées dans le pays.

8.2.1.4 Mise en place d'une retenue à la source sur les transactions numériques

Une autre solution possible suggérée afin de résoudre la question du lien consiste à procéder à une retenue à la source définitive sur certains paiements effectués par des résidents d'un pays en contrepartie de biens ou de services numériques vendus par un fournisseur étranger. Pour éviter d'effectuer ce prélèvement au niveau des consommateurs, on pourrait confier cette responsabilité aux institutions financières impliquées dans ces paiements. Cette retenue d'impôt serait instaurée sous la forme d'une disposition autonome de manière à remédier aux préoccupations selon lesquelles il serait possible,

d'après les règles actuelles visant les ES, de conserver une activité économique substantielle sur un marché sans y être imposable, faute de présence physique sur ce marché. Cette retenue d'impôt pourrait aussi servir de mesure essentielle pour appliquer l'une des nouvelles normes relatives au lien décrites ci-dessus. Si cette approche est retenue, les contribuables qui fournissent des biens et des services numériques couverts par cet impôt pourraient déposer des déclarations afin de faire en sorte qu'ils soient taxés en définitive sur une base nette.

8.2.1.5 Mise en place d'une taxe sur la bande passante ou « à l'octet »

Une autre option proposée dans les commentaires émanant du public serait de taxer l'utilisation de la bande passante par les sites Internet. Cette taxe serait assise sur le nombre d'octets utilisés par le site, bien que différents taux s'appliqueraient en fonction de la taille ou du chiffre d'affaires de l'entreprise dans une optique de progressivité. Dans un souci de simplicité administrative, cette taxe concernerait uniquement les entreprises qui dépassent le seuil minimum fixé pour l'usage annuel de la bande passante. Cette taxe viendrait en déduction de l'impôt sur les bénéfices des sociétés afin d'assurer l'équité entre les entreprises de l'économie numérique et les entreprises traditionnelles.

8.2.2 Options se rattachant aux impôts sur la consommation

L'économie numérique permet aux entreprises d'accroître sensiblement leur capacité à commercialiser et à vendre à distance des produits, des services et des biens incorporels à des consommateurs situés à l'étranger. Elle a également créé des mécanismes de paiement qui facilitent les achats en ligne par les consommateurs. Ces évolutions ont entraîné un essor des ventes transfrontières entre entreprises et consommateurs, qui posent des défis pour les systèmes de TVA dans la mesure où le montant de la TVA perçue sur ces ventes est souvent nul ou insuffisant, et qui peut soumettre les vendeurs nationaux à des pressions concurrentielles. La poursuite de l'évolution de l'économie numérique pourrait s'accompagner de nouveaux défis.

8.2.2.1 Exemptions en faveur des importations de biens de faible valeur

Les seuils auxquels ces exemptions se déclenchent varient considérablement d'une juridiction à l'autre. Lorsqu'elles fixent ces seuils, les juridictions s'efforcent de trouver le juste équilibre entre les coûts administratifs et de discipline induits par l'imposition de biens importés de faible valeur, et le manque à gagner et les effets possibles de distorsion de la concurrence qui peuvent résulter de ces exemptions. Très souvent, ces seuils ont été fixés

avant l'avènement et l'essor de l'économie numérique, ce qui peut justifier un réexamen pour s'assurer qu'ils sont toujours appropriés.

Pour améliorer sensiblement l'efficacité du traitement de ces importations de biens de faible valeur et du recouvrement de la TVA sur ces importations, les autorités fiscales pourraient abaisser ces seuils et traiter les problèmes posés par leur administration. Ils pourraient notamment exiger des vendeurs non résidents de biens de faible valeur qu'ils facturent, recouvrent et reversent la taxe sur les importations de ces biens dans la juridiction d'importation. Le respect par les vendeurs non résidents de leurs obligations fiscales dans le pays d'importation devrait être facilité par la simplification des formalités d'enregistrement et de dépôt, en utilisant les possibilités offertes par les nouvelles technologies (enregistrement et dépôt en ligne, paiement électronique par exemple). Les pays peuvent envisager d'appliquer des seuils d'enregistrement en vue de minimiser les contraintes pesant sur les petites et moyennes entreprises, mais ces seuils entraînent des problèmes car ils sont généralement différents d'un pays à l'autre. Par conséquent, les pays devraient veiller à ce que les mécanismes d'enregistrement simplifiés soient suffisamment clairs et accessibles pour que les vendeurs non résidents, y compris les petites et moyennes entreprises, s'y conforment aisément, ce qui supprimerait la nécessité de seuils d'enregistrement.

8.2.2.2 Ventes numériques à distance aux consommateurs

Les travaux déjà réalisés par des organisations internationales, dont l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et l'Union européenne (voir l'annexe A), et l'expérience des pays, suggèrent que l'approche la plus efficace et efficiente pour garantir que le montant adéquat de TVA soit perçu sur ces ventes transfrontières de services et de biens incorporels entre entreprises consiste à demander au vendeur non résident de s'enregistrer et de déclarer la TVA sur ces ventes dans la juridiction du consommateur. Ce mécanisme de recouvrement par le vendeur a été recommandé pour la première fois par les Principes directeurs de l'OCDE de 2003 concernant le commerce électronique, mais l'expérience acquise depuis, notamment au sein de l'Union européenne qui a été la première à l'appliquer, montre qu'elle reste l'option la plus viable aujourd'hui encore.

Il est admis que le fait d'exiger des vendeurs non résidents de s'enregistrer et de déclarer la TVA dans tous les pays étrangers où ils comptent des consommateurs de services et de biens incorporels fournis à distance peut leur imposer des charges de discipline qui peuvent s'avérer particulièrement lourdes pour les petites et moyennes entreprises. En conséquence, les pays devraient veiller à ce que les mécanismes d'enregistrement simplifiés soient suffisamment clairs et accessibles pour que les vendeurs non résidents, y compris les petites et moyennes entreprises, s'y conforment aisément, ce

qui supprimerait la nécessité de seuils d'enregistrement. Néanmoins, on sait aussi que certaines entreprises, et notamment celles petites et moyennes, peuvent préférer s'en remettre à l'expertise d'intermédiaires pour les aider à se conformer à leurs obligations d'enregistrement et de versement de la TVA à l'étranger. Aussi, ces intermédiaires pourraient jouer un rôle important pour faciliter et encourager la discipline fiscale de la part des vendeurs non résidents.

Les administrations peuvent rencontrer un certain nombre de difficultés pour faire appliquer les obligations en matière de TVA qui incombent aux vendeurs non résidents. Il s'agit notamment d'identifier que des ventes ont été effectuées, de contraindre le vendeur non résident à recouvrer et à reverser la taxe et d'assurer le suivi des mesures coercitives telles que l'accès aux comptes et aux registres, la vérification et la collecte de la taxe due. Il faudra améliorer la coopération internationale entre juridictions pour résoudre ces difficultés, ce qui devrait impliquer de développer l'échange de renseignements, l'assistance en matière de recouvrement et les vérifications simultanées. La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, élaborée conjointement par le Conseil de l'Europe et par l'OCDE, couvre également le champ de la TVA et constitue une plateforme utile pour améliorer la coopération internationale.

8.3 Cadre d'évaluation des solutions possibles

Pour évaluer les solutions possibles, le Groupe de réflexion s'est entendu sur un cadre basé sur les principes fiscaux fondamentaux de neutralité, d'efficacité, de certitude et de simplicité, d'efficacité et d'équité, de flexibilité et de viabilité, à la lumière de la proportionnalité des changements nécessaires pour résoudre les problèmes fiscaux qui surviennent dans le contexte du système fiscal international existant. L'utilisation de ce cadre pour évaluer les solutions possibles vise à assurer une analyse cohérente et objective. Ce faisant, il ne faudra privilégier aucun principe par rapport aux autres. Au contraire, l'évaluation devrait s'appuyer sur un examen d'ensemble des différents facteurs qui entrent en ligne de compte.

8.3.1 Neutralité

Les solutions possibles seront évaluées au regard de leur neutralité entre différentes formes d'activités économiques, par rapport au cadre fiscal existant. En particulier, il convient de s'assurer que si une solution est adoptée, elle ne se traduira pas par une discrimination en faveur ou au détriment de telle ou telle forme de commerce. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires afin

d'éviter d'induire des distorsions sur le marché. En d'autres termes, des principes d'imposition identiques devraient s'appliquer à toutes les formes de commerce, tout en tenant compte de caractéristiques particulières qui pourraient nuire à une application neutre et identique de ces principes.

8.3.2 *Efficienc*

Les solutions possibles seront évaluées au regard de leur efficacité par rapport au cadre fiscal existant. Les avantages procurés par une réforme doivent être supérieurs aux coûts de son adoption, en tenant aussi compte des coûts transitoires et de mise en œuvre. Dans l'idéal, l'impôt devrait atteindre son objectif en minimisant, dans toute la mesure du possible, les coûts de discipline fiscale pour les entreprises et pour les administrations fiscales. De nombreuses règles fiscales existantes reposaient sur les considérations pratiques en vigueur au moment où ces règles ont été adoptées. Par exemple, le seuil applicable aux ES était basé en partie sur l'hypothèse, ancrée dans les réalités économiques de l'époque, qu'une certaine présence physique était requise pour que les contribuables et les administrations fiscales puissent déterminer efficacement les bénéfices imposables. L'évaluation de l'efficacité des options potentielles par rapport au cadre existant devrait donc déterminer si les considérations administratives qui sous-tendent les règles existantes sont toujours de mise, ou si les progrès technologiques ont relégué ces contraintes pratiques au second rang.

8.3.3 *Certitude et simplicité*

Les solutions possibles seront évaluées au regard de leur certitude et de leur simplicité par rapport au cadre fiscal existant. Des règles fiscales simples à comprendre permettent aux contribuables d'anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, et aux administrations d'évaluer la discipline fiscale. Par conséquent, les entreprises sont mieux à même de prendre des décisions optimales et d'agir dans le sens voulu par les pouvoirs publics, ce qui réduit les risques de différends. Enfin, un système fiscal simple a plus de chances de réduire les coûts de conformité, ce qui est un facteur d'efficacité.

8.3.4 *Efficacité et équité*

Les solutions possibles seront évaluées au regard de leur efficacité et de leur équité par rapport au cadre fiscal existant. Comme l'indiquent les conditions cadres d'Ottawa, l'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Pour évaluer l'équité d'une proposition, il importe de déterminer qui supporte en définitive la charge fiscale (actionnaires, salariés ou consommateurs) et dans quelle proportion. Pour préserver l'équité, il faut également veiller à ce que l'impôt soit structuré de telle sorte qu'il

grève des personnes auprès de qui cet impôt peut, en pratique, est recouvré. L'applicabilité est un facteur important parce qu'un système fiscal difficile à appliquer risque de n'être ni équitable ni neutre, et la perception par le public de l'équité du système dans son ensemble peut s'en trouver compromise à long terme. En l'absence d'applicabilité, l'évasion fiscale risque de prospérer, car c'est le degré de scrupule des contribuables qui déterminera les obligations fiscales auxquelles ils seront soumis. À cet égard, l'évaluation des solutions possibles doit également tenir compte de la nécessité de ne pas créer de nouveaux risques de double imposition ou de nouvelles possibilités d'éluider artificiellement l'impôt.

8.3.5 Flexibilité et viabilité

Les solutions possibles seront évaluées au regard de leur flexibilité et de leur viabilité par rapport au cadre fiscal existant. Il est important qu'un système fiscal soit suffisamment pérenne et flexible pour s'adapter en permanence à l'évolution des besoins en recettes des pouvoirs publics. Aussi, les options potentielles devraient être évaluées non seulement en fonction de leur capacité à répondre aux enjeux fiscaux du moment, mais aussi, bien qu'il soit difficile de prédire l'avenir, à être suffisamment souples et dynamiques pour suivre l'évolution des techniques et des transactions commerciales, afin qu'elles restent efficaces.

8.3.6 Proportionnalité

Les solutions possibles seront évaluées au regard de leur proportionnalité par rapport aux problèmes fiscaux qu'elles sont destinées à résoudre. Le cadre fiscal existant a perduré en partie parce qu'il a su s'adapter aux évolutions des entreprises. Lorsque l'application du cadre existant pose problème en raison de l'essor de l'économie numérique, il convient de déterminer non seulement si les solutions proposées permettent de résoudre ces problèmes, mais aussi les répercussions de plus large portée que ces solutions pourraient avoir. Dans l'idéal, les solutions retenues devraient être adaptées à l'ampleur des difficultés particulières qu'elles entendent résoudre.

8.4 Évaluation initiale des solutions possibles

Comme l'explique le chapitre 6, les travaux entrepris pour élaborer les mesures se rapportant à la fiscalité directe envisagées dans le *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (OCDE, 2013) devront tenir compte des caractéristiques essentielles de l'économie numérique et des modèles économiques qui lui sont propres, et devront donc répondre efficacement aux préoccupations en matière d'érosion

de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais) soulevées par l'économie numérique. Ces travaux devraient aboutir à des modifications substantielles des règles fiscales internationales existantes afin de traiter les revenus apatrides et de combattre les pratiques qui séparent artificiellement les bénéfices imposables des activités qui les génèrent. Par conséquent, les mesures adoptées en vue de résoudre efficacement les problématiques de BEPS dans le contexte de l'économie numérique pourraient avoir une incidence considérable sur l'ampleur de plusieurs problèmes fiscaux plus larges posés par l'économie numérique.

Du fait de l'échelonnement du calendrier du Projet BEPS, des interactions entre les différents résultats attendus et de leur impact effectif sur les pratiques de BEPS, il est difficile d'évaluer quelle sera, au final, l'ampleur des défis fiscaux plus systémiques dans le domaine de la fiscalité directe. Si les problèmes de BEPS décrits dans le chapitre 5 sont pleinement traités grâce aux mesures envisagées dans le Plan d'action concernant BEPS, il pourrait être moins urgent de s'attaquer aux défis décrits dans le chapitre 7. On pourrait alors conclure que les problèmes fiscaux plus larges posés par l'économie numérique ont été réduits à tel point qu'aucune action supplémentaire ne s'impose dans le domaine de la fiscalité directe. Si, en revanche, les problèmes de BEPS posés par l'économie numérique ne sont pas intégralement résolus, s'attaquer aux problèmes fiscaux plus systémiques de l'économie numérique pourrait devenir plus pressant. Les travaux visant à appréhender les problèmes plus généraux décrits dans le chapitre 7, puis à approfondir et évaluer les solutions retenues pour les traiter, peuvent être menés parallèlement à ceux consacrés aux autres volets du Plan d'action concernant BEPS, et devront à terme prendre en compte les résultats de ces autres travaux.

Pour ces raisons, il serait prématuré d'appliquer le cadre décrit ci-dessus à ces solutions possibles. Au contraire, les groupes de travail concernés du CAF devront examiner certaines de ces solutions dans le contexte du Projet BEPS afin d'aller de l'avant. S'agissant des autres solutions possibles, il faudra approfondir les questions soulevées et achever d'autres axes de travail du Projet BEPS avant de procéder à une évaluation exhaustive. Étant donné que toutes les solutions potentielles actuellement étudiées nécessitent un examen complémentaire ou l'achèvement d'autres travaux avant d'être évaluées, le Groupe de réflexion s'est pour le moment abstenu d'effectuer une évaluation finale ou d'adopter toute ou telle option.

8.4.1 Solutions méritant un examen plus approfondi par les groupes de travail concernés

8.4.1.1 Modifications des exceptions au statut d'ES

S'agissant de la solution consistant à modifier les exceptions au statut d'ES, des travaux ont déjà débuté au titre de l'Action 7 du Plan d'action afin de déterminer s'il convient de modifier ou de supprimer le paragraphe 4 de l'article 5 pour faire en sorte que les exceptions au statut d'ES n'ouvrent pas la voie aux mesures visant à éviter artificiellement ce statut, par exemple en fragmentant les activités entre différents pays ou différentes entités du groupe. Ces travaux, qui seront achevés d'ici 2015, devraient être étoffés pour traiter les situations dans lesquelles ces exceptions pourraient indûment s'appliquer à des activités devenues des fonctions essentielles, en lien ou non avec les problèmes de BEPS (du fait de l'absence d'imposition dans le pays de la source et dans celui de la résidence).

8.4.1.2 Impôts sur la consommation

Le recouvrement de la TVA se rapportant aux transactions entre entreprises et consommateurs est une question pressante qui doit être traitée de toute urgence afin de protéger les recettes fiscales et d'établir des règles du jeu équitables entre vendeurs étrangers et vendeurs nationaux. Le groupe de travail n° 9 du CAF de l'OCDE travaille déjà sur l'option concernant les ventes numériques à distance aux consommateurs dans le contexte de ses activités relatives aux Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS. Ces travaux devraient être achevés d'ici fin 2015, avec la participation des Associés au projet BEPS au même titre que les pays membres de l'OCDE, et devraient également se pencher sur les problèmes de discipline. Parallèlement à ses travaux consacrés aux ventes numériques à distance, et en tant que volet distinct du développement des Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS, le groupe de travail n° 9 devrait étudier les approches et meilleures pratiques pour mettre en œuvre les options relatives à l'exonération des importations de biens de faible valeur.

8.4.2 Solutions méritant un examen plus approfondi par le Groupe de réflexion

Comme mentionné précédemment, les questions de lien, de données et de caractérisation des bénéficiaires sont étroitement liées, et leur portée se chevauche en ce qui concerne certains modèles d'activité créés par l'économie numérique. L'option visant à retenir le critère de présence (numérique) significative constitutive d'un ES, l'option consistant à créer un lien fiscal pour les entreprises engagées dans une activité numérique reposant sur la collecte

de données, ainsi que l'option de mettre en place une retenue d'impôt à la source sur les transactions numériques, ont toutes à voir avec ces questions. Pour comprendre pleinement la portée de ces questions et leurs interactions, et pouvoir déterminer si ces options sont à la mesure des problèmes fiscaux qu'elles sont supposées résoudre, le Groupe de réflexion devra évaluer plus en détail : (i) dans quelle mesure les entreprises de l'économie numérique ont la capacité effective de réaliser des ventes significatives sur un marché sans y conserver de présence physique ; et (ii) la participation des utilisateurs et des consommateurs à la création de valeur dans l'économie numérique, y compris l'utilisation de données communiquées par les utilisateurs dans les modèles économiques multi-faces.

Avec l'avancement de ces travaux, le Groupe de réflexion approfondira les options potentielles destinées à traiter ces problèmes pour s'assurer qu'elles sont adaptées à leur ampleur. À cet égard, plusieurs aspects devront être développés plus avant.

S'agissant en particulier des solutions qui consistent à créer ou à modifier les critères de lien, il conviendrait de réfléchir aux points suivants :

- Comment adapter la portée de chaque solution pour s'attaquer aux problèmes fiscaux soulevés par les principales caractéristiques de l'économie numérique sans créer d'importantes incitations fiscales en faveur de telle ou telle forme de commerce.
- Comment concilier la nécessité d'associer des facteurs suffisamment larges pour s'attaquer efficacement aux défis fiscaux posés par l'économie numérique et celle d'établir des normes claires et objectives visant à réduire les risques de différends et à éviter la double imposition.
- S'agissant des options consistant à créer un nouveau critère pour les ES, comment les bénéfices (y compris les déductions et les pertes) seraient-ils attribués à cet ES, notamment pour ce qui est de la fraction des bénéfices attribuable à la collecte de données, et faudrait-il pour cela modifier radicalement les règles actuelles d'attribution des bénéfices aux ES.
- Comment gérer les questions qui se rattachent à l'administration et à l'application de la législation fiscale, surtout lorsqu'un contribuable n'a pas de présence physique ou a une présence physique minimale dans une juridiction.
- Comment minimiser les coûts de discipline fiscale pour les entreprises qui peuvent compter un grand nombre d'ES.

Concernant l'option qui prévoit d'instaurer une retenue à la source d'impôt sur les biens et services numériques, il conviendrait de réfléchir aux points suivants :

- Comment délimiter la portée des paiements couverts par cet impôt de manière à ne pas générer des résultats fiscaux substantiellement différents pour des transactions similaires et à éviter des différends sur la qualification des paiements couverts.
- Comment garantir le respect des obligations commerciales et d'autres contraintes juridiques.
- Comment résoudre les difficultés soulevées par une retenue d'impôt à la source dans le cas de transactions effectuées avec des clients individuels.
- Si le prélèvement de l'impôt est confié aux institutions financières plutôt qu'aux clients individuels, comment faire en sorte que ces institutions financières puissent déterminer de façon fiable les transactions assujetties.
- Dans la mesure où cette retenue d'impôt serait définitive, pourrait-on recourir à des seuils ou à d'autres méthodes pour atténuer l'impact de l'impôt calculé sur une base brute dans le cas d'une entreprise susceptible de subir des dépenses ou des pertes importantes.

Les travaux supplémentaires sur ces questions seront achevés d'ici 2015. Ces travaux, conjugués à l'analyse des résultats du Projet BEPS, permettront au Groupe de réflexion de prendre une décision éclairée sur la pertinence, l'urgence et l'ampleur de ces problèmes, ainsi que sur les solutions possibles pour les résoudre. Les travaux qui pourraient s'avérer nécessaires après l'achèvement des différents volets du Projet BEPS seront donc menés de façon efficiente et dans le respect d'un cadre convenu.

En outre, comme l'indique le chapitre 7, les questions se rattachant au lien, aux données et à la qualification peuvent ouvrir la voie à des pratiques de BEPS¹, par exemple lorsque l'absence d'imposition dans le pays du marché se double de l'absence d'imposition dans la juridiction du bénéficiaire du revenu et dans celle de la société mère effective. Cela serait par exemple le cas lorsqu'une société mère située dans une juridiction dépourvue de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) crée une filiale dans une juridiction à faible fiscalité afin d'exploiter un service de jeu en ligne sur abonnement qui s'appuie largement sur du contenu créé par les utilisateurs d'un pays où se situe le marché, mais n'y maintient aucune présence physique.

Si des initiatives supplémentaires sont nécessaires pour répondre aux préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices soulevées par l'économie numérique, une approche possible consisterait

à limiter l'application des solutions retenues pour résoudre les problèmes fiscaux plus généraux mentionnés dans les chapitres 7 et 8 aux situations dans lesquelles de telles préoccupations surviennent. De même, ces solutions pourraient prendre la forme de dispositions juridiques nationales pour traiter les situations dans lesquelles il n'existe pas de convention de double imposition en vigueur, par exemple dans le cas d'une juridiction à taux d'imposition nul ou lorsqu'une entreprise réclame à tort le bénéfice de la convention fiscale. Limiter l'application de ces mesures aux préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pourrait permettre de répondre efficacement à ces préoccupations sans modifier la règle d'attribution des droits d'imposition entre la juridiction de la source et la juridiction de la résidence.

Note

1. Comme l'indique le Plan d'action concernant BEPS, ces pratiques se rapportent principalement aux circonstances dans lesquelles les interactions entre des règles fiscales différentes débouchent sur une double non-imposition ou sur une imposition insuffisante. Elles recouvrent également les dispositifs utilisés pour aboutir à un impôt nul ou faible en transférant des bénéfices hors des pays dans lesquels se déroulent les activités qui génèrent ces bénéfices. En soi, une fiscalité nulle ou faible n'est pas un problème, mais elle le devient si elle se double de pratiques qui séparent artificiellement le bénéfice imposable des activités qui le génèrent. En d'autres termes, ce qui est préoccupant en matière de politique fiscale est que, du fait de failles dans les interactions entre différents systèmes fiscaux, et parfois en raison de l'application de conventions fiscales bilatérales, les bénéfices générés par des activités transnationales puissent n'être imposés nulle part, ou indûment faiblement imposés.

Bibliographie

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.



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

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264225183-11-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.