

WORKING PAPER

15-03

TIC, nouveaux standards transactionnels et fiscalité

Défis et perspectives

M. Saintrain

Août 2003



TIC, nouveaux standards transactionnels et fiscalité

Défis et perspectives

M. Saintrain

Août 2003



Le Bureau fédéral du Plan

Le Bureau fédéral du Plan (BFP) est un organisme d'intérêt public.

Le BFP réalise des études sur les questions de politique économique, socio-économique et environnementale.

A cette fin, le BFP rassemble et analyse des données, explore les évolutions plausibles, identifie des alternatives, évalue les conséquences des politiques et formule des propositions.

Son expertise scientifique est mise à la disposition du gouvernement, du parlement, des interlocuteurs sociaux, ainsi que des institutions nationales et internationales.

Le BFP assure à ses travaux une large diffusion. Les résultats de ses recherches sont portés à la connaissance de la collectivité et contribuent au débat démocratique.

Internet

URL: <http://www.plan.be>

E-mail: contact@plan.be

Publications

Publications récurrentes:

Les perspectives économiques

Le budget économique

Le "Short Term Update"

Planning Papers (les derniers numéros)

L'objet des "Planning Papers" est de diffuser des travaux d'analyse et de recherche du Bureau fédéral du Plan.

92 *Les charges administratives en Belgique pour l'année 2000 - Rapport final*
Greet De Vil, Chantal Kegels - Janvier 2002

93 *Les comptes environnementaux en Belgique*
Guy Vandille, Bruno Van Zeebroeck - Juin 2003

Working Papers (les derniers numéros)

12-03 *An assessment of the risks to the medium-term outlook of the Belgian international economic environment - Simulations with the NIME model*
E. Meyermans, P. Van Brusselen - Août 2003

13-03 *Un nouveau modèle macro-économétrique du marché du travail: estimation, simulation de base et simulations de politiques d'emploi*
K. Hendrickx, C. Joyeux, M. Lopez-Novella, L. Masure, P. Stockman - Août 2003

14-03 *Een macro-economische evaluatie van de werkgeversbijdrageverminderingen in 1995-2000*
K. Hendrickx, C. Joyeux, M. Lopez-Novella, L. Masure, P. Stockman - Août 2003

Reproduction autorisée, sauf à des fins commerciales, moyennant mention de la source.

Editeur responsable:

Henri Bogaert

Dépôt légal: D/2003/7433/26



Table des Matières

I	Introduction et synthèse	1
II	E-commerce et <i>global information infrastructure</i>	7
	A. <i>Global information infrastructure</i> : caractéristiques	7
	B. Modèles économiques	9
III	Impôts sur les revenus	15
	A. Principes de la fiscalité des activités transnationales	15
	B. Problèmes liés à l'e-commerce, actions de l'OCDE	17
	C. Risques	21
IV	Impôts sur la consommation	25
	A. Principes de la TVA sur opérations transfrontalières	25
	B. Problèmes liés à l'e-commerce, actions de l'UE	26
	C. Risques	29
V	Droits à l'importation	35
	A. Situation en matière d'e-commerce	35
	B. Débats en cours	36
	C. Risques	37
VI	Quelques éléments de perspective	39
	A. Poursuite de la réflexion entamée à Ottawa	39
	B. La technologie au service de l'impôt	40
VII	Bibliographie	47



Introduction et synthèse

La *global information infrastructure* est née de la rencontre des technologies de l'information et de la communication (TIC). Il s'agit d'un système de réseaux numériques à l'échelle mondiale, flexible et ouvert (tout objet doté d'un microprocesseur peut s'y connecter et créer des passerelles), décentralisé et coopératif (absence d'un dispositif central de contrôle et de gestion) et véhiculant une matière parfaitement homogène (des impulsions électriques) mais constitutive d'objets de nature extrêmement variée (biens intangibles, informations et services divers, monnaie, etc.).

Davantage qu'un instrument de télécommunication, la *global information infrastructure* constitue un outil de transaction, en ce sens qu'elle ouvre des nouvelles possibilités d'interaction entre individus et organisations, fondées sur des normes, des procédures, des méthodes tirant profit des externalités de réseau. Elle modifie la façon d'organiser la production industrielle et de faire du commerce: *e-procurement*, *e-sourcing*, *automated supply chain management*, *virtual market places*, *electronic consumer relationship management*, e-commerce, etc. sont entrés dans le langage courant. Des cycles commerciaux complets peuvent s'opérer sans jamais sortir des réseaux informatiques: paiement, livraison, commande, marketing, voire production dans le cas de biens intangibles. Les rapports à l'espace et au temps sont modifiés, conduisant à des réorganisations des structures productives, tant dans le sens de la fragmentation géographique que de l'intégration de fonctions précédemment distinctes, et à un raccourcissement des circuits commerciaux (désintermédiation) parallèlement à une multiplication des montages d'affaire transnationaux.

Les nouveaux standards transactionnels participent de la "mondialisation de l'économie". Qu'ils soient culturels, idéologiques ou financiers et commerciaux, réguliers ou mafieux, les phénomènes issus de la *global information infrastructure* tirent leur efficacité du fait qu'ils ignorent la notion de territoire stato-national et, ce faisant, érodent la souveraineté des Etats-nations, notamment (mais pas seulement) sur le plan fiscal. En effet, les administrations fiscales tirent leur pouvoir de l'Etat dont elles sont l'émanation, la souveraineté de celui-ci étant soumise à des limites territoriales auxquelles le droit fiscal fait sans cesse référence dans ses concepts. De ce point de vue, les problèmes fiscaux soulevés par les transactions électroniques sont de même nature que ceux découlant de tout autre phénomène de globalisation économique et financière, leur degré étant simplement augmenté. Cependant, à ceci s'ajoute que les concepts fiscaux eux-mêmes, définis bien avant l'avènement du commerce électronique, perdent de leur pertinence dès lors qu'ils sont confrontés aux nouveaux objets commerciaux issus de développement des technologies de l'information et de la communication.

En matière d'impôts sur les revenus, la problématique principale est celle de la répartition de l'impôt entre les juridictions nationales concernées par des chaînes multinationales de formation de la valeur ajoutée, de plus en plus complexes et volatiles. Traditionnellement, le droit interne des Etats et les conventions internationales proposent des critères objectifs à cet égard (fondés sur le lieu de la source, le lieu de résidence, la présence d'un établissement stable) qui eux-mêmes renvoient à des faits matériels (lieu de travail avec présence de personnel, dépôts de stockage, lieu des conseils de direction, etc.). Ces concepts sont peu adéquats dans le cadre de circuits commerciaux faisant intervenir, partiellement ou uniquement, des sites web ou des serveurs informatiques. Par ailleurs, les modalités de taxation (inter)nationale peuvent différer selon la nature des revenus (bénéfices d'entreprise, redevances, rémunération pour prestations de services, etc.) définis eu égard aux caractéristiques juridiques du droit transféré d'un acheteur à un vendeur. Or, les technologies modernes donnent lieu à des applications commerciales ambiguës sur le plan de la nature des relations entre les parties (par exemple, dans le cas de produits numériques conditionnellement reproductibles ou transformables par le client). En 2000 et 2001, l'OCDE a proposé certaines réinterprétations des concepts utilisés en matière d'impôts directs dans le cadre du commerce électronique. Ces propositions restent cependant insuffisantes pour résoudre l'ensemble des problèmes soulevés. Se pose, en particulier, la question de savoir si le concept de source garde un sens en tant que le lieu géographique d'une activité économique, quand celle-ci est menée dans le "cyber-espace" qui, précisément, ignore largement le concept de géographie. Enfin, sur le plan de l'administration de l'impôt, la multiplication des montages de type *global collaboration* rend de plus en plus difficile l'application de la législation sur les prix de transfert.

En matière d'impôts sur les produits, le principal défi consiste à garantir la neutralité des systèmes fiscaux. Le régime commun de la TVA dans l'Union européenne distingue, d'une part, les livraisons de biens pour lesquelles un régime de taxation à destination est organisé afin d'éviter une concurrence fiscale entre Etats et, d'autre part, les prestations de services qui, n'étant pas susceptibles d'être commercés internationalement, sont taxés à l'origine (sauf exceptions). Dans ce contexte, le développement du commerce à distance de produits numériques entraîne des situations de distorsions de concurrence. En effet, ces produits, puisque de nature incorporelle, sont considérés comme des services et donc soumis au régime de taxation l'origine. Dès lors, en 2002, le Conseil européen a adopté une directive qui étend, dans une certaine mesure, la taxation au lieu du preneur (taxation à destination) à une série de services fournis par voie électronique dont la directive fournit une liste indicative. Cette directive (à intégrer dans les législations nationales pour la mi-2003) apporte une solution à un certain nombre de situations jugées problématiques: en particulier, elle rééquilibre la position concurrentielle des prestataires européens à l'égard de prestataires étrangers à l'Union européenne. Cependant, elle ne supprime pas toutes les possibilités de distorsions de concurrence entre prestataires étrangers et communautaires ou entre commerce traditionnel et e-commerce. En outre, les recettes de TVA sur les services fournis par voie électronique risquent de se concentrer dans le ou les Etats membres à plus faible taux de TVA dans l'hypothèse où un simple serveur informatique pourrait suffire à constituer un établissement stable, comme il découle, sous certaines conditions, de la réinterprétation du concept par l'OCDE.

La modification du régime de la TVA applicable aux services fournis par voie électronique est conforme aux recommandations des “conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique”, adoptées en 1998 sous l'égide de l'OCDE et qui prévoient que l'imposition devrait intervenir dans la juridiction où a lieu la consommation. Néanmoins, les Etats-Unis ont accueilli cette initiative avec réserves. En effet, dans la mesure où l'ensemble des régions du monde n'adaptent pas leurs dispositifs fiscaux simultanément et dans le même sens, le système mondial des impôts sur la consommation reste incohérent. D'autre part, la directive européenne a pour effet de soumettre des entreprises étrangères à une juridiction européenne, ce qui suscite des réticences dans le chef de l'administration américaine.

Ces réserves dissimulent une forme de concurrence fiscale internationale en matière de fiscalité du commerce électronique, découlant du fait que les Etats-Unis sont le principal fournisseur net de produits numériques alors que l'Union européenne est consommatrice nette des mêmes produits. Dans un tel contexte, la préférence des différents Etats en faveur d'un régime de taxation à destination ou à l'origine (impôts indirects) et à la source ou à la résidence (impôts directs) est déterminée par leur volonté de préserver leurs recettes fiscales qui pourraient être menacées et/ou de maintenir leur leadership dans certains domaines d'activité liés à l'e-commerce. Les facteurs de production de la “nouvelle économie”, par exemple les serveurs informatiques (qui pourraient, sous certaines conditions, être considérés comme un établissement stable aux fins des impôts directs) peuvent être considérés comme des facteurs de production hautement mobiles, ce qui renvoie à la problématique générale de la concurrence fiscale internationale, dont on sait qu'elle concerne précisément les assiettes les plus mobiles.

En matière de droits de douane, les produits numériques fournis par voie électronique n'ont, de facto, jamais été imposés; un moratoire a été signé en 1998 en vue d'entériner cet état de fait. L'absence de droits de douane entraîne un risque d'érosion des recettes fiscales, surtout dans les pays en voie de développement. En outre, elle conduit à la perte d'un instrument de politique commerciale à des fins, par exemple, de protection socio-culturelle dans les pays européens. Les débats en cours portent notamment sur la question de savoir si les produits numériques doivent relever du *GATS* ou du *GATT*, la position des différents pays à cet égard étant fonction des conséquences que ce classement peut entraîner eu égard à leurs objectifs réglementaires et commerciaux, plus que de l'intérêt général compris mondialement. Quoiqu'il en soit, l'on voit mal comment des douaniers postés aux frontières pourraient contrôler des flux commerciaux dématérialisés.

La question de la capacité d'exercer un contrôle fiscal effectif et de recouvrer l'impôt se pose également en matière d'impôts directs et d'impôts sur les produits. Cette problématique découle de la combinaison des caractéristiques techniques de la *global information infrastructure* et de l'inadéquation des systèmes de taxation à ces caractéristiques. En outre, l'absence de certitude juridique qui subsiste en matière d'e-commerce représente, certes, un coût pour les opérateurs commerciaux (manque de clarté, de transparence et de prévisibilité des obligations fiscales), mais offre également des opportunités sur le plan de l'optimisation fiscale et de la fraude.

Les risques de fraude sont accrus en raison de l'absence d'un système universel de certification des identités, de la volatilité et du caractère difficilement traçables des informations sur les réseaux. La dématérialisation des comptabilités, des factures ou d'autres documents commerciaux facilite leur falsification et, lorsque des données qui permettraient un contrôle sont conservées, elles peuvent l'être dans des Etats tiers ou dans un "lieu électronique" indéterminable. La réduction de la longueur des circuits commerciaux qui caractérise le commerce électronique (dé-sintermédiation) augmente également les risques de fraude (volontaire ou non), notamment dans le cas d'impôts dont l'administration repose largement sur la *self-compliance* des assujettis (cfr. la TVA), et ce d'autant plus que la matière imposable serait constituée de produits ou services numériques dont il est difficile d'évaluer la valeur sur base des *inputs*. Enfin, les réseaux facilitent l'accès aux paradis fiscaux et l'apparition de nouvelles formes de monnaies électroniques ouvre des possibilités de fraude identiques au cash.

Si les nouveaux standards transactionnels remettent en question les systèmes fiscaux, parallèlement, les technologies de l'information et de la communication présentent des opportunités sur le plan du service au contribuable et de l'administration de l'impôt: déclarations fiscales en ligne, automatisation des procédures de conformation aux formalités fiscales, optimisation des contrôles à l'aide de techniques de data mining, etc. Ces opportunités sont d'ores et déjà explorées par les administrations de nombreux Etats.

Il reste néanmoins que les régimes fiscaux en eux-mêmes, dans leurs principes et dans les concepts qu'ils définissent, paraissent relativement inadéquats eu égard à la réalité des transactions commerciales électroniques, et ce malgré les adaptations ou réinterprétations intervenues ces dernières années. L'éventualité de l'instauration de taxes spécifiques (*bit tax*) ou d'une zone franche sur les réseaux (absence de toute imposition) étant rejetée depuis de nombreuses années par la communauté internationale, des modifications aux régimes fiscaux traditionnels sont donc inévitables afin de maintenir une juste imposition du commerce électronique, d'assurer la neutralité de l'impôt et de garantir l'équité dans la répartition des recettes fiscales entre Etats.

Les régimes d'imposition, notamment sur le plan de la fiscalité internationale, résultent d'une évolution historique constituée d'apports successifs et imbriqués, le tout aboutissant à une construction extrêmement complexe dont il semble difficile de modifier des éléments sans compromettre l'équilibre d'ensemble. Ceci conforte un certain conservatisme, d'autant plus que les divergences d'intérêts à l'échelle mondiale incitent les Etats à adopter des attitudes rigides dans les négociations sur les questions fiscales. Or, le caractère extrêmement évolutif de l'environnement auquel les systèmes fiscaux sont confrontés n'autorise pas le conservatisme.

Il est difficile de prévoir si l'orientation de la réflexion à l'échelle internationale conduira à une complexification supplémentaire des dispositifs fiscaux ou, au contraire, à un *streamlining* plus ou moins radical de ceux-ci. Cette dernière hypothèse est, sans aucun doute, la plus coûteuse en terme d'efforts conceptuels et diplomatiques. A l'évidence, les défis à relever ne peuvent se satisfaire de solutions simples; en outre, la réflexion sur les questions fiscales n'est pas indépendante de problématiques qui dépassent le cadre strictement fiscal (cfr. la question du respect de la propriété intellectuelle, du contrôle des places *off-shore*, de l'imposition d'un système universel de certification des identités, etc.). En tout

état de cause, les décisions à prendre ne devraient pas, au premier chef, être dictées par des impératifs de nature technique, mais ressortir d'options de nature politique quant au degré de contrôle que les gouvernements souhaitent conserver dans un marché mondialisé et dématérialisé.



E-commerce et *global information infrastructure*

A. *Global information infrastructure*: caractéristiques

1. Décentralisation

La *global information infrastructure* (*GII*), notamment l'Internet, n'a ni ordinateur central, ni structure organisationnelle centrale. Son modèle est celui de la toile d'araignée (*web*) et non celui d'une étoile organisée autour d'un noeud central (*hub*). En conséquence, l'information peut prendre une multitude de chemins pour passer du point A au point B et les usagers n'ont ni le contrôle ni même de connaissance du trajet suivi par les informations qu'ils échangent. Ce trajet est uniquement lié à la structure technique du réseau et à l'état du trafic global à un moment donné. Il est donc sans pertinence d'un point de vue fiscal.

De plus, l'infrastructure globale n'est pas dépendante d'un moyen de communication particulier: les supports véhiculaires peuvent être le réseau téléphonique cuivré, la fibre optique, le câble de télédistribution, les systèmes opérant par satellites, les radio-fréquences, etc. Différents types de terminaux, fixes ou mobiles, peuvent permettre la connexion aux réseaux (PC, *web-enabled TV's*, *TV set-top boxes*, *web-enabled videogame consoles*, *web-enabled (mobile-)phones*, etc.) de même que différents protocoles, services et applications logiciels.

La *GII* est plus que l'Internet: beaucoup de firmes utilisent des réseaux privés avec des ponts éventuels vers l'Internet. Le fait qu'une transaction passe sur l'Internet ou sur une autre composante de la *GII* n'est pas non plus pertinente pour le fisc.

2. Anonymat

Sur la *GII*, la correspondance entre une adresse électronique et l'identité réelle d'un opérateur est très faible et généralement non garantie. Les noms de domaine, par exemple, ne permettent pas de localiser un ordinateur (une adresse en ".be" peut être enregistrée par un non résident belge et utilisée pour adresser un serveur situé hors de Belgique). De même, une adresse d'e-mail, même si elle fait référence à un nom et à un prénom, ne garantit généralement pas l'identité de cette personne et ne donne pas d'indications sur sa localisation géographique.

De plus, il est très simple techniquement d'introduire un nouvel ordinateur dans le réseau et les preuves d'identité demandées sont quasi nulles. L'anonymat po-

tentiel qui caractérise les opérations sur la *GII* n'est évidemment pas sans implications en matière fiscale.

3. Homogénéité des données

Une autre caractéristique de la *GII* réside dans l'homogénéité des informations qui y circulent. Toutes les données qui transitent par les réseaux ont une forme identique, à savoir un flux d'impulsions électriques (*bits*), qu'il s'agisse de la transmission d'un message ou d'un document, du téléchargement d'une application, d'un transfert d'e-monnaie ou quoi que ce soit d'autre.

Dans la pratique, il est quasiment exclu de pouvoir analyser, voire même de tracer, les paquets de données qui circulent sur les réseaux. A l'homogénéité des données, qui peuvent en outre être cryptées, s'ajoute le fait que de nombreux participants sont des administrateurs ou des intermédiaires qui ne font qu'offrir de l'interconnectivité et n'ont pas connaissance des informations qui transitent par leurs ordinateurs. Il est donc difficile de contrôler l'objet des échanges, notamment de ceux qui ont trait à des opérations commerciales.

Par ailleurs, les données électroniques sont duplicables et transférables à un coût marginal nul sur le réseau, ou quasi-nul en dehors du réseau (sur CD-ROM par exemple), ce qui n'est pas non plus sans implications en matière fiscale.

4. Nouveaux biens collectifs, externalités de réseau

La façon d'imposer le respect des droits de propriété, en ce qui concerne les produits numériques, n'est pas résolue actuellement, ni sur le plan juridique (cfr. les débats sur le brevetage des logiciels), ni sur le plan technique (les diverses solutions proposées par l'industrie ne permettent toujours pas de lutter efficacement contre le piratage, notamment en matière de production musicale, cinématographique et de production de logiciels¹). En outre, dans le domaine des *softwares*, la mise en réseau de compétences individuelles sans buts lucratifs donne lieu au développement de produits "libres" (cfr. la licence GNU-GPL)².

Dans ces circonstances, les produits numériques peuvent présenter les caractéristiques d'un bien collectif (non rivalité d'usage, faible excludabilité) dès lors qu'est largement accessible la technique permettant, à un coût quasi-nul, de les dupliquer sans détérioration et de les diffuser à large échelle. Les consommateurs n'ont pas intérêt à révéler leur préférences à l'égard des biens collectifs, qui ne peuvent donc pas avoir un prix de marché. Corollairement, la question de taxer n'est possible que pour des biens marchands et non pour des biens collectifs.

-
1. La question de savoir si le piratage nuit ou au contraire profite aux ventes, par exemple de musique ou de *softwares*, n'est pas tranchée. Dans certaines circonstances, le piratage a pu être considéré par les producteurs comme un excellent moyen de marketing.
 2. "Free software is a matter of the users' freedom to run, copy, distribute, study, change and improve the software" (source: Free Software Foundation). La Free Software Foundation rassemble des logiciels développés sous la licence GNU-GPL, qui est d'un type très particulier: "The licenses for most software are designed to take away your freedom to share and change it. By contrast, the GNU General Public License is intended to guarantee your freedom to share and change free software, to make sure the software is free for all its users".

Le phénomène de mutualisation semble s'accélérer avec le succès des systèmes de type *peer-to-peer* (*P2P*). Ces systèmes consistent à utiliser les ressources-mémoire des ordinateurs personnels connectés comme autant de réservoirs de données. Chaque participant peut alors accéder aux données stockées ailleurs et accepter de fournir celles qui sont stockées chez lui.

Les formes initiales de ces systèmes de mutualisation étaient basées sur un serveur central mettant en relation les "pairs". Elles présentaient l'avantage technique d'assurer une bonne répartition de la bande passante mais le désavantage que le serveur central pouvait être identifié et son responsable éventuellement poursuivi en justice. Les formes actuelles sont au contraire décentralisées et donc plus difficilement à la portée des juridictions: chaque internaute devient potentiellement serveur, non seulement de ses propres ressources mais également de l'information quant à la structure d'ensemble du réseau. La mutualisation concerne donc tant les ressources infrastructurelles que les produits numériques¹.

Ces phénomènes de mutualisation sont renforcés par les externalités de réseau qui découlent de l'usage de l'Internet (l'intérêt individuel à être connecté au réseau augmente avec le nombre de personnes qui y sont connectées) et de certains produits numériques (l'intérêt de posséder tel logiciel est de plus en plus intéressant à mesure que d'autres personnes utilisent le même logiciel ou un logiciel compatible).

B. Modèles économiques

1. Objets commerciaux

Les applications commerciales de la *GII* couvrent pratiquement l'ensemble du champ commercial traditionnel. L'on peut distinguer différents niveaux d'applications commerciales:

- la mise à disposition de moyens de télécommunication: *accès providers* fournissant des points d'entrée aux réseaux et les connexions *hardware* et/ou *software* nécessaires aux autres services et applications;
- la mise à disposition d'espaces de marchés structurés: plate-forme d'échanges commerciaux de type *auction*, *reverse auction*, portails commerciaux ou autres arrangements permettant la rencontre entre offre et demande.
- le contenu commercial lui-même qui fait l'objet de ces arrangements:
 - le commerce à distance, depuis la présentation des produits jusqu'à la commande, de biens livrés et consommés *off-line* (catalogues de CD, magazines, ordinateurs, supermarché *on-line*; en fait tous types de biens intermédiaires ou de consommation);

1. La mutualisation concerne également les capacités de calcul: cfr. le *data grid* qui consiste à mobiliser les capacités de *CPU* inutilisées d'ordinateurs connectés aux réseaux mondiaux. Le *data grid* rassemble une puissance de calcul gigantesque pour, par exemple, des applications de physique des particules, de climatologie, de décryptage, etc.

- la fourniture à distance de services, livrés et consommés *off-line* (transports, voyages, télémédecine et tous types de consultance ou d'*auditing* à distance);
- la fourniture d'innombrables catégories de produits ou services numériques: logiciels, photos, films et musique à la demande, bases de données *on-line*, *videoconferencing*, *web hosting*, services bancaires, jeux en ligne pour n'en citer que quelques uns, et ce sous des modalités diverses (vente, octroi de licences, concession de droit d'usage, etc).

2. Structures de production

a. Affranchissement des contraintes de temps et d'espace

Un commerce électronique, une fois établi sur la *GII*, a accès à une clientèle potentielle égale au nombre de personnes connectées au réseau, dans les limites de la qualité de son référencement et abstraction faite, notamment, des problèmes de langue.

Ceci découle, d'une part, d'un affranchissement de la contrainte de temps. Contrairement au commerce traditionnel, le temps du vendeur n'est plus une ressource rare: la récolte d'informations sur les clients, la présentation des produits, la vente à proprement parler, l'enregistrement des transactions, etc. peuvent être traités électroniquement à faible coût, de sorte qu'un grand nombre de clients peuvent être servis simultanément (à supposer qu'il n'y ait pas de congestion des réseaux).

D'autre part, le commerce électronique affranchit de la contrainte d'espace. Contrairement à un commerce traditionnel, la question de l'arbitrage entre le nombre de produits exposés et le chiffre d'affaire au mètre carré que peut générer le magasin ne se pose pas. S'agissant du commerce de produits numériques, les coûts de stockage sont marginaux (par contre, s'agissant de vente à distance de biens tangibles, le commerce électronique ne réduit pas les coûts du stockage et de la distribution).

Les activités commerciales opérées via des *automated tele-machines* (notamment dans le domaine des jeux ou dans le secteur financier) illustrent ce double affranchissement: des serveurs, contrôlés à distance, remplissent des tâches commerciales automatisées nécessitant un minimum d'intervention humaine.

b. Gains de productivité

L'affranchissement des contraintes de temps et d'espace conduit à une modification des structures organisationnelles de production, tant en termes de fragmentation que d'intégration:

- fragmentation géographique des fonctions de production rendue possible par le fait que la localisation et la proximité physique de l'ingénieur, du vendeur, du comptable, etc. deviennent moins pertinentes sur le plan organisationnel¹. Il s'ensuit une démultiplication des transits d'informa-

- tions par différentes juridictions et une difficulté à localiser les centres décisionnels effectifs de l'entreprise à des fins d'administration publique;
- plus grande intégration des différentes fonctions internes aux entreprises multinationales (design, production, marketing, vente, comptabilité, etc.), de sorte qu'il devient parfois difficile de les distinguer ou de les imputer aux différents sièges ou filiales de l'entreprise.

La "désintermédiation" en matière commerciale est un exemple de phénomène d'intégration renforcée par les technologies numériques et de télécommunication. La désintermédiation fait référence au raccourcissement des circuits commerciaux par réduction de la nécessité de recourir à des intermédiaires dans la chaîne d'acheminement d'un produit du producteur au consommateur. Elle est un désavantage pour le fisc dans la mesure où des intermédiaires commerciaux collaborent à la perception de certains impôts. Par contre, elle représente un avantage pour les agents économiques car elle correspond à des gains de productivité.

De façon générale, les nouvelles technologies sont une source d'accroissement de la productivité dans de nombreux secteurs économiques et, à ce titre, entraînent la disparition d'activités et d'emplois, ainsi que les masses taxables y afférentes. Cependant, ce phénomène s'inscrit dans un cycle de destruction créatrice en ce sens qu'il accroît le potentiel de croissance économique en libérant des forces de production et en suscitant des innovations et donc d'autres activités économiques.

3. Structures de marché

L'on pourrait penser que la *GII*, en établissant un maillage de la planète, réduit les particularismes régionaux et culturels et favorise l'installation d'acteurs de plus en plus globaux. Dans les faits, tant le petit commerce que les grandes structures à vocation globale se retrouvent sur le réseau et en font un levier de développement.

En effet, le "ticket d'entrée" pour s'installer sur un "cyber-marché" est faible: monter un site de commerce électronique et le référencer sur la *GII* est peu coûteux. Ce faible ticket d'entrée peut attirer une multitude de petites structures commerciales à vocation a priori locale (*SOHO: small office, home office*), qui cumulent éventuellement production et distribution et peuvent toucher un large public avec des moyens limités. Des entreprises jusque-là confinées à un marché local peuvent vendre des biens, des services et de l'information à une très large échelle, ce qui donne lieu à un accroissement des petites transactions internationales. Pour assurer leur visibilité, des commerces à vocation locale sont éventuellement

1. En 2002, Sprint (leader américain de la téléphonie mobile) ainsi d'autres entreprises nord-américaines comme Citibank, Amazon.com ou Yahoo sous-traitaient leurs *call-centers* à des sociétés indiennes de la région de Calcutta ou New-Delhi, employant une main-d'oeuvre jusqu'à 80 % moins cher que son équivalent américain. Les appelants américains n'ont généralement pas connaissance de la destination effective de leur appel: les employés indiens sont formés à s'exprimer avec l'accent new-yorkais ou texan, se présentent sous un prénom américanisé (Ralph au lieu de Rahman, etc.) et sont invités à regarder des épisodes d'*Ally McBeal* sur vidéo entre deux appels afin de s'imprégner de la culture de leur interlocuteur... Source: "Libération" du 20 janvier 2003, dossier "Inde, la voix de l'Amérique".

regroupés au sein de sites portails¹, qui apparaissent dans la langue du surfeur et proposent des liens dans sa région; derrière ces portails apparemment locaux se cache souvent un acteur commercial mondial (ex.: Yahoo, Msn, etc.).

Dans le secteur des produits numériques de masse, notamment certaines catégories de *softwares*, la structure du marché semble nettement dominée par des acteurs globaux, pour diverses raisons:

- dans une économie où les droits de propriété sont mal protégés, les firmes ne peuvent faire de bénéfices que si leur position stratégique et leur taille leur permet d'imposer un respect de fait de leurs droits. Ainsi, si une entreprise bénéficie d'un monopole ou quasi-monopole sur un créneau stratégique, elle peut obliger les utilisateurs à respecter ses règles (par exemple, certains producteurs de *software* s'imposent commercialement via des accords avec les vendeurs de biens complémentaires pour installer des versions *OEM* ou augmenter au maximum les *switching costs*). La taille de l'entreprise lui confère par ailleurs les moyens financiers de protéger ses droits en recourant à de coûteux services juridiques et techniques. En témoignent les efforts gigantesques déployés par les *majors* de l'industrie du disque pour contrer le piratage sur le net, qui vont des actions en justice aux "ripostes technologiques"².
- le coût de développement d'un bien numérique, par exemple un logiciel, est un coût fixe qui est encouru quel que soit le volume des ventes (*sunk cost*). En revanche, une fois le logiciel créé, les coûts de duplication ou de diffusion sont quasi-nuls. Les externalités de réseau apparaissent lorsque la masse critique est atteinte et les producteurs en profitent alors largement, à supposer qu'ils aient eu l'assise financière suffisante pour supporter les *sunk costs* initiaux. Si le secteur est oligopolistique ou monopolistique, le prix n'est pas déterminé par les coûts mais bien par le producteur qui s'efforcera de réduire au maximum le surplus du consommateur³, à l'aide des techniques de marketing et de *pricing*.

4. Modèles de marketing

L'informatique et les télécommunications favorisent en effet le développement de techniques modernes de marketing. Elles ouvrent la possibilité de constituer, à faible coût, des bases de données très fines sur le comportement du consommateur, ses préférences ou l'élasticité de sa demande pour différents produits. Ces données permettent la différenciation commerciale: publicité ciblée (marketing direct), prix et services différenciés (*marketing one to one, mass customisation*), etc.

Diverses techniques permettent la collecte des informations: *tracking, profiling*, etc. Dans certains cas, une entreprise propose un service ou un produit, généralement bon marché, en échange duquel le consommateur doit remplir un

1. Un portail désigne une plate-forme Internet qui regroupe, généralement autour d'un thème spécifique et d'une cible d'utilisateurs, des informations catégorielles gratuites, tout en orientant vers un certain nombre de sites distincts ayant ce thème pour commun dénominateur et qui, en général, paient pour apparaître sur le portail.

2. Comme le *webspoofting*. Le lobbying exercé par ces firmes pourrait conduire à légaliser cette pratique actuellement assimilée à du piratage informatique.

3. Le surplus du consommateur désigne la rente qui découle du fait qu'un consommateur a pu acquérir un bien à un prix de marché inférieur au prix qu'il aurait été prêt à payer.

formulaire qui révèle des informations sur lui-même. En réalité, cette activité de collecte d'informations peut avoir plus de valeur que l'activité principale apparente de l'entreprise.

Récoltées de façon éparse, les informations sont ensuite agrégées, recoupées, traitées dans des bases de données intelligentes (à moindre coût vu l'homogénéité du support), puis valorisées ou revendues dans la perspective d'actions commerciales futures. La constitution de valeur ajoutée par l'usage des technologies numériques et de télécommunication va donc bien au delà du commerce électronique au sens strict.

5. Formes de paiement alternatives

a. Echanges non monétaires

Le réseau fait renaître des formes de paiement qui s'apparentent au troc. L'exemple cité précédemment en est une illustration: le consommateur acquiert un service et, en guise de paiement, livre une information quant à lui-même. Certains logiciels d'échanges *P2P*, apparemment gratuits, ont aussi fait parler d'eux pour s'être liés à un réseau publicitaire auquel ils transmettaient, par l'intermédiaire d'un logiciel espion et à l'insu de l'utilisateur, des données concernant son comportement en ligne et donc ses préférences (liens visités, etc.).

L'on peut citer d'autres exemples d'échanges commerciaux non monétaires: attribution d'un espace d'hébergement "gratuit" en échange de l'affichage de bannières publicitaires, attribution d'un nom de domaine "gratuit" sous condition que les bannières publicitaires hébergées par le site auquel il renvoie enregistrent un nombre défini de clics, minutes "gratuites" de connexion à l'Internet en fonction du nombre de publicités affichées sur l'écran du "surfeur", etc.

b. Monnaies électroniques

Sous forme électronique, les signes monétaires peuvent être traités à moindre coût, être transférés facilement et être intégrés efficacement dans des applications logicielles particulières répondant à des usages commerciaux définis. Le terme "monnaie électronique" renvoie à des systèmes de paiements qui peuvent parfois être très différents des moyens habituels de type débit/crédit d'un compte bancaire, qui restent néanmoins les plus utilisés sur l'Internet (paiements par carte de crédit).

Les systèmes de monnaies électroniques se distinguent par leurs caractéristiques, notamment:

- la nature de l'émetteur, qui peut être une société financière ou une société non-financière quelconque;
- le degré d'enregistrement des transactions, qui varie selon que le système est de type *accounted* (l'émetteur garde une trace de montant émis et de l'identité du bénéficiaire et/ou de l'opérateur qui encaisse la monnaie en guise de paiement) ou *unaccounted* (la monnaie circule alors de façon anonyme, à l'instar du papier cash);

- le lieu où “réside” la valeur, à savoir un registre électronique détenu par l'émetteur ou un registre détenu par un tiers servant d'intermédiaire entre les parties, ou encore un support détenu directement par le récipiendaire des montants émis ou utilisés en paiement (l'ordinateur personnel du consommateur, une carte à bande magnétique ou à puce de type *smart card*, etc.);
- le caractère plus ou moins ouvert ou fermé du système (monnaies acceptées en paiement par de nombreux prestataires ou, au contraire, acceptées par un seul prestataire qui en est généralement l'émetteur).

Il est patent que certaines formes de monnaies électroniques peuvent poser des problèmes d'administration publique, principalement celles relevant de systèmes non *accounted* et dans lesquels la monnaie est émise en dehors des canaux bancaires.

D'une part, leur développement à une certaine échelle entraînerait une perte de contrôle de l'octroi de crédit et de l'évolution de la masse monétaire, compétence traditionnelle d'organismes publics centralisés. D'autre part, elles posent des problèmes d'évasion fiscale au moins aussi importants que ceux posés par la monnaie papier, d'autant plus qu'elles sont utilisées dans le cadre de transactions elles-mêmes électroniques, qui laissent donc peu d'indices tangibles permettant au fisc de repérer les situations frauduleuses. Par conséquent, la monnaie électronique renforce les risques de développement d'une économie souterraine.

Actuellement, aucune de ces monnaies à risque ne s'est imposée comme un standard utilisé à grande échelle¹. L'on peut d'ailleurs raisonnablement penser que les systèmes de type *accounted* et faisant intervenir les circuits bancaires traditionnels garderont la préférence des opérateurs économiques, du fait qu'ils offrent un meilleur niveau de sécurité: vérification des contre-parties, correction des erreurs, possibilité de contestation en justice, etc.

1. Par contre, certaines initiatives menées en collaboration avec le secteur bancaire ambitionnent de se développer à large échelle. Cfr. par exemple Yahoo PayDirect qui propose des *online stored value accounts* permettant notamment des paiements entre particuliers (lancé fin 2001 aux USA).



Impôts sur les revenus

A. Principes de la fiscalité des activités transnationales

Les technologies de l'information et de la communication facilitent les montages d'affaire transnationaux. La fiscalité applicable aux revenus découlant de tels montages renvoie à une matière très complexe, dont les concepts ont été définis bien avant l'apparition du commerce électronique.

Comment, par exemple, taxer les revenus d'un système dans lequel un consommateur de Singapour achète un bien ou un service, éventuellement numérique, via un site web hébergé dans les Bermudes mais entretenu depuis New-York, le site renvoyant à un *call center* situé en Inde, sachant par ailleurs que la commande est traitée par un distributeur de Manille et que le suivi de la production des sous-traitants, le marketing ou la gestion financière et des ressources humaines sont réalisés dans d'autres pays encore?

Une telle chaîne multinationale de formation de la valeur ajoutée doit logiquement donner lieu à la perception de taxes y afférentes et à une certaine répartition de ces taxes entre les pays concernés.

La question de la fiscalité des revenus d'activités transnationales est réglée par la combinaison du droit interne des Etats et des conventions internationales, bi- ou multilatérales. La pratique générale dans les pays de l'OCDE est de faire usage du Modèle de convention fiscale de l'OCDE¹, qui détermine la mesure dans laquelle les revenus d'une activité constituent effectivement des assiettes imposables et établit des critères de répartition de ces assiettes entre les différentes juridictions concernées permettant, le cas échéant, d'éviter les doubles impositions d'un même revenu.

Selon un principe général, les revenus d'une entreprise transnationale sont imposables dans un Etat donné au pro rata des revenus générés par un établissement stable exploité par l'entreprise dans cet Etat. Si l'entreprise dispose effectivement d'un établissement stable dans un Etat où elle n'est pas résidente, une taxation est appliquée dans l'Etat de la source, c'est-à-dire la juridiction où l'activité économique a lieu, et une exonération est appliquée dans l'Etat de la résidence. En l'absence d'établissement stable à l'étranger, l'Etat de la résidence impose les revenus mondiaux de l'entreprise et l'Etat de la source, le cas échéant, exonère. Encore faut-il que les concepts de source, de résidence et d'établissement stable soient définis:

1. L'Organisation des Nations unies propose également un Modèle de convention fiscale dont les dispositions, plus favorables aux pays en voie de développement, sont davantage utilisées dans le cadre des conventions entre ceux-ci et les pays industrialisés.

- en toute généralité, le lieu de la source est le lieu où l'activité économique est réalisée. Cependant, dans de nombreux cas, le lieu où l'activité économique est réalisée n'est pas directement identifiable. C'est notamment le cas dès lors qu'il s'agit du commerce de biens intangibles: propriété intellectuelle, services, activités financières, etc. Dans ces cas, des règles ad hoc fixent le lieu de la source. Par conséquent, la nature de l'activité qui produit un revenu devient un critère essentiel pour en déterminer la source;
- La notion d'établissement stable est nécessaire pour établir le lien suffisant entre les revenus et le pays de la source. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit qu'un établissement stable découle du fait qu'une installation d'affaire existe, qu'elle est fixe c'est-à-dire qu'elle a un certain degré de permanence et que l'entreprise exerce tout ou partie de ses activités principales (autres que préparatoires ou auxiliaires) par l'intermédiaire de cette installation d'affaire. Des critères sont définis aux fins de vérifier si ces conditions sont réunies. Il s'agit de critères de nature tangible comme la présence physique de bureaux, d'un lieu de travail avec présence de personnel, de dépôts, de stocks ou la présence d'agents dépendants qui travaillent pour le compte et au nom de l'entreprise étrangère et pouvant en engager la responsabilité;
- enfin, le pays de la résidence est le pays où l'entreprise a son "principal établissement". Des circonstances de faits sont utilisées à cette fin, telles que le siège de la direction ou de l'administration effective (incluant le lieu des conseils d'administration ou assemblées générales), voire le siège social.

Le principe brièvement exposé plus haut prévaut généralement en matière de vente commerciale produisant des "bénéfices d'entreprise" tels que définis conventionnellement. Cependant les revenus peuvent recevoir d'autres qualifications et dès lors ressortir d'autres règles fiscales.

Ainsi, dans le cadre conventionnel de l'OCDE, il convient de distinguer les "redevances" qui désignent les rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur¹. Le mode d'imposition d'une redevance varie en fonction de la convention particulière applicable entre les juridictions concernées: certaines conventions prévoient l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence de l'entreprise qui concède le droit incorporel (règle la plus fréquente entre pays de l'OCDE); d'autres prévoient un partage de l'imposition entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source qui imposera dès lors une retenue à la source au payeur, voire une taxation entière dans le pays de la source (règle la plus souvent utilisée entre pays de l'OCDE et pays en développement).

De plus, certains droits nationaux et conventions particulières définissent d'autres catégories de revenus, comme ceux découlant de la rémunération d'un savoir-faire (généralement traités comme des redevances), ceux découlant de la rémunération pour prestations de services², voire d'autres catégories.

1. Pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, d'un brevet, d'un modèle, d'un procédé, de certaines informations industrielles, commerciales, scientifique, etc.

2. Par exemple, en France, une disposition du Code général des impôts prévoit une retenue à la source sur les sommes payées en rémunérations de prestations de services fournies ou utilisées en France, lorsque le débiteur y exerce son activité et que le créancier n'a pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente.

B. Problèmes liés à l'e-commerce, actions de l'OCDE

Dans la perspective d'un développement des activités transnationales effectuées par voie électronique, l'OCDE a été amené à réexaminer la pertinence de ces dispositions.

1. Classification des revenus dans le cadre de l'e-commerce

L'apparition du commerce électronique place les administrations fiscales devant le problème de la classification des revenus résultant d'activités commerciales dont la nature ou l'objet ne sont pas pris en compte en tant que tels par des législations établies à une époque où le commerce électronique n'existait pas.

D'une part, la technologie numérique donne lieu à de nouveaux types d'applications commerciales, comme par exemple l'hébergement de sites web, la mise à disposition de logiciels à durée de vie limitée, la fourniture de mises à jour logicielles, l'accès électronique à des bases de données, les portails de shopping ou d'enchères en ligne, etc. D'autre part, elle prête facilement à des usages multiples d'un bien numérique, comme par exemple la transformation, la reproduction ou la consultation sous conditions, qui donnent lieu à autant de variantes possibles dans la nature des droits transférés à un acheteur d'un bien ou d'une licence sur un bien numérique¹.

Certaines transactions sont clairement assimilables à des situations prévues par la réglementation. Pour d'autres, il est difficile de déterminer s'il doit s'agir d'une vente commerciale donnant lieu à un bénéfice d'entreprise ou d'une cession de droit donnant lieu à une redevance².

D'évidence, la solution radicale consistant à généraliser le notion de redevance à tous les revenus découlant d'activités électroniques portant sur des "intangibles" est à rejeter car elle créerait des discriminations entre types de supports et mode de livraison d'un même produit final. L'on a donc considéré que les législations doivent donc être adaptées dans le respect des principes actuels.

Début 2001, un groupe technique consultatif³ (GTC) de l'OCDE a publié un rapport proposant une classification des différents types de revenus liés au commerce électronique. L'approche suivie semble appréhender de façon plutôt restrictive la notion de redevance. Le GTC recommande que les paiements effectués pour obtenir le droit de télécharger et d'utiliser des produits numériques soient assimilés à des revenus d'entreprise, pour autant que le paiement soit principalement relatif à ce seul téléchargement et non principalement relatif à l'usage d'un droit

-
1. Par exemple, l'étendue des variantes peut aller du droit de consulter un document numérique sans même pouvoir l'imprimer jusqu'au droit de modifier et de reproduire ledit document à grande échelle et à usage commercial, en passant toute une gamme d'alternatives plus ou moins limitées.
 2. Par exemple, le revenu provenant de la vente d'une photographie numérique pourrait être assimilé à une rémunération pour prestation de service si l'on considère que la production du vendeur a consisté à numériser cette image et la mettre à disposition sur l'Internet. Il pourrait être assimilé à un revenu d'une vente de bien si l'on considère que l'opération est équivalente à l'achat de la même photographie sur papier dans un commerce classique. Il pourrait aussi être considéré comme une redevance découlant de la cession d'un droit d'auteur sur la photographie en question.
 3. Composé de représentants des secteurs privé et public.

d'auteur. En réalité, la technologie offre de facto au client des possibilités d'usage détourné du droit d'auteur relatif au bien numérique, ce qui aurait pu justifier un classement en redevances.

Le GTC fournit également, à titre exemplatif, une liste de 28 types de prestations de commerce électronique en précisant le type de classement préconisé. Il reconnaît "n'avoir pas cherché à couvrir toutes les catégories de transactions de commerce électronique actuelles et futures. Il s'est plutôt efforcé de définir les principes requis pour analyser les diverses questions de classification au regard des conventions, de façon qu'ils puissent être appliqués en tant que de besoin aux transactions existantes et nouvelles".

Compte tenu des difficultés inhérentes à l'exercice et de la multitude des types de transactions de commerce électronique donnant lieu à problèmes de caractérisation, l'on ne doit pas s'attendre à ce que soient définis rapidement des principes globaux et cohérents, prêts à être incorporés dans les législations nationales.

2. Taxation à la source versus taxation à la résidence

a. Réinterprétation du concept d'établissement stable

La concept d'établissement stable qui ressort du modèle de Convention fiscale de l'OCDE renvoie à des indicateurs de nature tangible que l'espace "virtuel" rend obsolètes. Ce concept qui a été défini avant l'apparition du commerce électronique -les principes datent de 1963- doit au minimum être reprécisé dans le contexte de circuits commerciaux faisant intervenir des serveurs informatiques, des sites web ou d'autres systèmes éventuellement télécommandés.

Se pose notamment la question de savoir si un site web ou un serveur peuvent constituer un établissement stable. Cette question est cruciale: si un site web ou un serveur constituent un établissement stable, les entreprises belges, par exemple, auraient tout intérêt à localiser leur système informatique d'e-commerce dans un Etat à fiscalité avantageuse, ce qui est techniquement très facile et nettement moins coûteux qu'une délocalisation d'activités traditionnelle. S'ils ne constituent pas un établissement stable, un entreprise d'e-commerce établie dans un paradis fiscal peut, par exemple, effectuer des opérations commerciales à destination des consommateurs belges et même installer son système informatique d'e-commerce en Belgique sans que les bénéfices qui en découlent n'y soient imposables.

Fin 2000, le comité des Affaires fiscales de l'OCDE a précisé l'interprétation à donner à la définition de l'établissement stable dans le contexte du commerce électronique:

- un site web (*software* et *data*), du fait de son caractère intangible, ne peut pas en lui-même constituer un établissement stable;
- une entreprise de services Internet (*access provider*, hébergeur, etc.) ne peut généralement pas constituer un agent dépendant d'une autre entreprise et ne peut donc pas être considérée comme un établissement stable de cette dernière;

- un serveur (*hardware*) qui héberge un site web de commerce électronique ne peut pas, à ce seul titre, être considéré comme un établissement stable de l'entreprise qui exerce des activités par l'intermédiaire de ce site web car le fait de stocker le logiciel et les données requises pour le site web n'ont généralement pas pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise;
- cependant, un serveur sera considéré comme un établissement stable d'une entreprise, même si aucun personnel de l'entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement, s'il est exploité et détenu par le "cyber-commerçant" lui-même et s'il revêt un caractère fixe. Le comité des Affaires fiscales précise à ce propos que ce qui importe n'est pas la possibilité de déplacer le serveur, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé;
- aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsqu'il concerne des activités considérées comme auxiliaires ou préparatoires telles que: assurer un lien de communication entre fournisseurs et clients, faire de la publicité, relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir, collecter des données sur le marché, fournir des informations, sauf si ces activités constituent une partie essentielle de l'activité commerciale de l'entreprise.

b. Vers une généralisation du principe de taxation à la résidence?

i. Le concept de résidence, plus opérationnel que celui de source

Cette réinterprétation de l'établissement stable ne suffit cependant pas à définir les principes fiscaux applicables aux revenus de transactions électroniques.

En effet:

- d'une part, le comité des Affaires fiscales n'a pas établi clairement les critères permettant d'établir dans quelle mesure l'activité d'une entreprise doit être considérée comme étant effectivement exercée à un endroit où l'entreprise aurait un serveur à sa disposition. Le comité propose que cette question soit examinée par les contrôleurs fiscaux "au cas par cas, en se demandant si l'on peut dire que, du fait de cet équipement, l'entreprise a à sa disposition une installation où des fonctions de cette entreprise sont exercées". L'on ne peut pas considérer que cette proposition revête un caractère opératoire dans le contexte en question;
- d'autre part, le comité laisse en suspens le problème de savoir dans quelle proportion des revenus devraient être imputés à un serveur informatique intervenant dans un montage de commerce électronique, dans le cas où celui-ci serait considéré comme un établissement stable.

Ceci renvoie à des questions fondamentales: est-il possible, économiquement ou juridiquement, de déterminer la part de valeur ajoutée attribuable à un serveur informatique? Peut-on objectiver le lien entre cette formation de valeur ajoutée et le lieu où se situe le serveur? L'on pourrait avancer que, dans le monde nébuleux du "cyber-espace", l'activité économique a lieu à un endroit indéterminé, à la fois nulle part et partout. Par conséquent, le concept de source, en tant que le lieu géographique d'une activité économique menée sur la *global information infrastructure* est vidé de sa substance.

La réalité du commerce électronique pourrait, par contre, pousser les dispositifs législatifs à généraliser le principe de taxation à la résidence. En effet, les contribuables, qu'il s'agisse de sociétés ou, in fine, des personnes physiques qui en sont propriétaires, sont nécessairement résidents d'une juridiction fiscale qui peut, normalement, être clairement définie.

Dans son livre blanc de 1996 consacré aux implications fiscales du commerce électronique, le département du Trésor américain suggérait une évolution des principes de taxation en ce sens: "The growth of new communication technologies and electronic commerce will likely require that principles of residence-based taxation assume even greater importance. In the world of cyberspace, it is often difficult, if not possible, to apply traditional source concepts to link an item of income with a specific geographical location. Therefore, source based taxation could lose its rational and be rendered obsolete by electronic commerce. By contrast, almost all taxpayers are resident somewhere. United States tax policy has already recognized that as traditional principles lose their significance, residence-based taxation can step in and take their place. This trend will be accelerated by developments in electronic commerce where principles of residence-based taxation will also play a major role".

Vient alors la question de savoir si le développement du commerce électronique pourrait poser problème pour la détermination du siège de direction effective d'une société, concept indispensable à l'application d'une taxation à la résidence. Le comité des Affaires fiscales de l'OCDE a examiné la question et conclu à l'absence de problèmes, compte tenu de l'ensemble des critères utilisables à cette fin, même si certains d'entre eux peuvent perdre une partie de leur caractère tangible, comme par exemple le fait que les réunions des dirigeants soient opérées dans le cadre de *net-conferences*¹.

ii. Problèmes d'équité internationale

La généralisation du principe de taxation à la résidence n'est cependant pas encore la voie choisie par le comité des Affaires fiscales de l'OCDE, bien que ses travaux portent sur une réflexion en ce sens. Le rapport sur la réinterprétation du concept d'établissement stable mentionne que "Le comité attend l'avis du GTC sur la question plus importante de savoir si [...] le concept d'établissement stable devrait être abandonné".

Si la taxation à la résidence semble être la voie la plus pragmatique pour assurer l'imposition des revenus du commerce électronique, tant en terme d'administration fiscale que de prévention des doubles impositions, sa généralisation se heurte à de fortes réticences motivées par des questions d'équité internationale. Il n'est pas étonnant que les Etats-Unis, leader mondial de la production de biens numériques, soient favorables au principe de résidence. Il n'est pas étonnant non plus que d'autres pays, davantage consommateurs que producteurs dans le contexte de l'e-commerce, craignent à juste titre un détournement de leurs assiettes imposables.

1. A noter que, contrairement à de nombreux pays européens, les Etats-Unis attachent moins d'importance à la localisation des fonctions de contrôle et de gestion pour fonder le critère de résidence d'une société, qu'ils tendent plutôt à rattacher au lieu où la société a été fondée.

Ainsi, l'Espagne et le Portugal se sont effrayés du fait que le commerce électronique permette la réalisation d'activités par des entreprises non-résidentes sans création d'un établissement stable et ont émis des réserves quant à la réinterprétation du concept d'établissement stable proposé par le comité des Affaires fiscales de l'OCDE. Il découlerait de son implémentation dans les législations que, par exemple, les revenus d'une société néerlandaise opérant un site web hébergé en Turquie, lequel fournit un service de casino *on-line* à destination des consommateurs espagnols, seraient taxés, soit aux Pays-Bas (résidence), soit en Turquie (source éventuelle), mais pas en Espagne où pourtant le chiffre d'affaire est réalisé.

En l'occurrence, ces pays estiment que, dans certaines circonstances, une entreprise exerçant une activité dans un Etat par l'intermédiaire d'un site web accessible depuis cet Etat (quelle que soit la localisation du serveur) devrait pouvoir être considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat. L'on voit mal comment cette position pourrait être réconciliée avec une généralisation du principe de taxation à la résidence.

iii. Problèmes de cohérence et de neutralité des systèmes fiscaux

En outre, une généralisation de la taxation à la résidence des seuls revenus du commerce électronique se heurterait aux principes fiscaux généraux selon lesquels l'Etat de la source a le droit de taxer les revenus produits dans sa juridiction.

En outre, une taxation uniquement à la résidence des revenus du commerce électronique pourrait entraîner des situations non conformes au principe de neutralité de l'impôt, en ce sens que des activités économiques à finalité identique pourraient être imposées différemment selon qu'elles sont menées par voie électronique ou non.

C. Risques

Outre les difficultés d'ordre réglementaire, l'e-commerce fait courir d'autres types de risques aux systèmes de prélèvements obligatoires, qui tiennent à la combinaison des caractéristiques de la *global information infrastructure* (anonymat, homogénéité des données, décentralisation) et de l'inadéquation des systèmes de taxation à ces caractéristiques. Il s'agit des risques de fraude, des problèmes d'administration fiscale et des risques de concurrence fiscale internationale dommageable.

1. Risques de fraude

a. Dissimulation d'identité

Les agents économiques peuvent tirer profit du fait que leur localisation et leur identification sont très difficiles à établir dans un réseau informatique transfrontalier et sans contrôle central. Il est non seulement facile et peu coûteux de déplacer un serveur ou de changer de point d'accès, mais aussi de rendre fictive une adresse apparemment bien établie. En effet, le lien entre une adresse informatique ou un nom de domaine et l'identité d'une personne ou l'identification d'une

entreprise n'est généralement pas assuré. Par ailleurs, l'information sur les réseaux est volatile et difficilement traçable. Lorsque des données qui permettraient un contrôle sont conservées, elles peuvent l'être dans des Etats tiers. Il est donc facile de "brouiller les pistes".

b. Falsification des données

Les contrôleurs fiscaux doivent pouvoir auditer une série de documents commerciaux ou comptables. Dans le commerce traditionnel, des preuves commerciales ou comptables existent généralement sur un support matériel (papier), sans doute moins aisément falsifiables que les sources purement numériques qui peuvent être facilement altérées sans laisser de traces. Or, la comptabilité des entreprises prend de plus en plus souvent une forme exclusivement informatique. Ce mouvement est d'ailleurs encouragé, notamment, par une directive européenne adoptée fin 2001¹ qui encourage la facturation électronique en l'encadrant juridiquement, introduit la possibilité de la sous-traitance des facturations et de l'auto-facturation et permet l'archivage des factures sous un format uniquement numérique et dans un pays quelconque.

c. Développement des activités *off-shore*

Des sites web proposent des solutions financières hors taxes dans les paradis fiscaux à fort secret bancaire: création de sociétés "boîte aux lettres", domiciliation de serveurs informatiques, ouverture de comptes bancaires et transferts de fonds anonymes, service de trusts, prêts *back to back* permettant de rapatrier les fonds, etc. L'accès à ces solutions, qui ne sont d'ailleurs pas neuves, est rendu plus facile et moins coûteux par l'intermédiaire de l'Internet puisque, dorénavant, plus aucune autre rencontre "physique" ou courriers postaux ne sont nécessaires pour les mettre en oeuvre. Combinées à l'usage de monnaies électroniques, elles permettent, par exemple, d'installer dans une juridiction exotique un serveur informatique de commerce électronique du type *automated tele-machine* (casino *on-line*, etc.) dont l'ensemble des revenus peuvent être rapatriés sans avoir été taxés.

2. Problèmes d'administration fiscale

a. La problématique des prix de transferts

L'usage des technologies de l'information et de la communication multiplie les montages de type *global collaboration*. Le *global dealing* est un exemple de *global collaboration*: la capacité pour des intermédiaires financiers collaborant en réseau à l'échelle mondiale de prendre des positions financières sur l'ensemble des marchés du globe, 24 heures sur 24 sans discontinuité. L'on peut aussi évoquer ces services scientifiques ou d'*engineering* fonctionnant en permanence, les dossiers étant transférés d'une équipe à l'autre en fonction du décalage de la journée de travail d'une région du globe à l'autre (conduisant à une sorte de "travail à pause" organisé internationalement). Dans ce contexte, l'usage des technologies de

1. Qui doit être transposée dans les législations nationales avec effet au 1er janvier 2004.

l'information et de la communication ne modifie pas la nature des problèmes en matière de prix de transferts, mais bien leur ampleur.

Delporte (2001) résume la question comme suit: "Les opérations entre les différents membres des groupes multinationaux prendront de plus en plus la forme de services; la détermination de leur valeur sera plus complexe que pour les transactions portant sur des biens matériels et les variables à prendre en compte seront plus nombreuses. La localisation des contreparties est plus difficile à déterminer (un service numérisé peut être simultanément répercuté sur un grand nombre de sièges différents, suivant des circuits qui varient à chaque fois) et les administrations auront plus de difficultés à identifier, suivre, évaluer et vérifier les transactions transfrontalières. Grâce au commerce électronique, on assiste à une intégration croissante des opérations; ainsi, un projet de conception peut facilement être mené en collaboration par une équipe d'ingénieurs appartenant à des sièges différents; la valorisation de ces diverses participations à des fins fiscales est très difficile".

b. Marges d'interprétation

Actuellement, des situations de vide juridique caractérisent la fiscalité des revenus du commerce électronique. Quand bien même les propositions du comité des Affaires fiscales ou des groupes consultatifs de l'OCDE seraient incorporées dans les législations nationales, elles laisseraient subsister, dans leur état actuel, une large marge d'incertitude. En effet, du fait d'un certain hiatus conceptuel entre ces propositions et la réalité technico-commerciale qu'elles veulent encadrer, elle ne font que déplacer la difficulté, des critères applicables en droit à leur interprétation concrète.

Imaginons, par exemple, le cas d'un e-commerce combinant des activités de stockage de données, de transmission d'information et de processus de vente proprement dits donnant lieu à des contrats de nature diverse, hébergé sur différents serveurs informatiques comprenant des sites redondants et situés dans différents Etats pour répartir les accès sur le globe, l'ensemble de cette structure, invisible pour les utilisateurs, étant modifiée régulièrement. Comment déterminer le(s)quel(s) des serveurs constitue(nt) des installations d'affaire? Comment en déterminer le caractère permanent? A partir de quel moment et pendant quel laps de temps l'un ou l'autre des serveurs n'a-t-il été qu'un miroir ou au contraire a-t-il pu constituer un établissement stable? Comment distinguer la part des activités qui n'est pas "préparatoire ou auxiliaire"? Quelle part d'assiette imposable attribuer aux serveurs concernés dans la globalité des revenus générés par le montage? Quelle est la proportion de redevances et de bénéfices d'entreprises, etc.?

L'ampleur des marges d'interprétation augmente le risque d'un traitement fiscal différencié, d'une période à l'autre ou d'une juridiction à l'autre, entre activités similaires menées électroniquement ou non; certaines opérations pourraient échapper à toute taxation et d'autres subir, au contraire, des doubles impositions. De telles situations sont contraires au principe de neutralité de l'impôt.

3. Concurrence fiscale internationale

Certains facteurs de production de l'industrie de l'Internet, notamment les serveurs informatiques, peuvent être considérés comme des facteurs de production hautement mobiles, ce qui renvoie à la question générale de la concurrence fiscale internationale dont on sait qu'elle concerne précisément les assiettes imposables les plus mobiles.

Dès lors que le comité des Affaires fiscales de l'OCDE recommande que, dans certaines circonstances, un serveur informatique soit considéré comme un établissement stable, ce qui implique une taxation à la source, l'on peut s'attendre à ce que des phénomènes de concurrence fiscale entre Etats se manifestent en vue d'attirer les assiettes imposables liées à ces serveurs. L'ampleur de ces phénomènes reste imprévisible en l'absence d'indication quant à la manière dont sera appliqué le critère de permanence permettant qu'un serveur soit considéré comme un établissement stable et, surtout, quant à la réponse qui sera éventuellement donnée à la question de la détermination des revenus à imputer à un serveur.

Les propositions du comité des Affaires fiscales en matière d'interprétation du concept d'établissement stable pourraient offrir de facto au contribuable la possibilité de choisir lui-même la juridiction dans laquelle il souhaite voir ses revenus imposés. Ce risque démontre l'existence d'un hiatus fondamental entre les principes fiscaux et la réalité technologique. Il semblerait en effet assez simple pour une entreprise de faire en sorte que ses serveurs soient ou ne soient pas considérés comme établissement stable dans une juridiction ou l'autre de son choix.

Le comité mentionne d'ailleurs lui-même ce risque dans son rapport: "Dans nombre de cas, la capacité de déplacer l'équipement informatique sur un autre site réduirait les risques de voir les redevables au titre d'opérations de commerce électronique être considérés comme ayant des établissements stables lorsque telle n'est pas leur intention. En outre, dans les circonstances où un contribuable souhaiterait voir des revenus imputés sur un pays où son équipement informatique est installé, il est possible d'y parvenir par le recours à une filiale même si aucun établissement stable n'est réputé exister".

Dans un scénario où la taxation à la résidence se généraliserait, compte tenu des obstacles que rencontre la taxation à la source et de la pression des Etats-Unis, réticents à voir leurs entreprises être assujetties à des juridictions étrangères au titre d'un simple serveur, l'on pourrait penser que la concurrence fiscale serait moins forte. Les délocalisations physiques de résidences principales sont en effet plus coûteuses que la simple réorganisation géographique d'un circuit de télécommunication. Le risque de telles délocalisations reste cependant d'autant plus important que l'incitant serait fort, ce qui renvoie notamment à la question des paradis fiscaux. En outre, des délocalisations d'activités peuvent s'opérer implicitement par élimination de concurrents, notamment en matière de services: les télécommunications, peu coûteuses, n'exigent plus de proximité de lieu entre prestataires de services et consommateurs dans nombre de secteurs d'activités.



Impôts sur la consommation¹

Les différents systèmes de taxation de la consommation existant dans le monde (TVA européenne, *retail sales tax* aux Etats-Unis, etc.) sont confrontés à des questions de nature largement similaires bien que leurs spécificités peuvent, le cas échéant, soulever des questions particulières. L'analyse qui suit est concentrée sur les questions liées à la TVA européenne.

A. Principes de la TVA sur opérations transfrontalières

La 6^{ème} directive européenne sur le système commun de TVA distingue les livraisons de biens des prestations de services. La directive définit les livraisons de biens comme suit: "Est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme propriétaire". Les services sont définis résiduellement: "Est considérée comme prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien [...]".

En matière de livraisons intra-communautaires de biens, la législation implique pour l'essentiel un régime de taxation dans le pays de destination, de sorte à éviter aux Etats à taux de TVA élevé de subir les effets de la concurrence fiscale qui découlerait d'un régime généralisé de taxation dans le pays d'origine.

Ainsi, dans le cas de figure d'une livraison intra-communautaire d'un assujetti ordinaire à un autre assujetti ordinaire, le pays d'origine exonère (le fournisseur facture un montant hors TVA) et le pays de destination prélève la TVA (report de la charge sur l'acquéreur qui s'acquitte de la TVA sur base du principe de l'auto-liquidation). Dans le cas d'une vente à distance à un consommateur final non assujetti établi dans un Etat de l'UE différent de celui à partir duquel les biens doivent être transportés, la TVA est prélevée par le fournisseur, mais au taux du pays de destination (sous certaines conditions: transport organisé par le fournisseur, chiffre d'affaire du fournisseur supérieur à un montant donné). Dans le cas d'une exportation vers un pays extérieur à l'UE, la livraison est exonérée de la TVA européenne mais peut faire éventuellement l'objet de certaines taxes en vigueur dans le pays tiers. A contrario, l'importation d'un bien depuis un pays tiers à l'Union européenne est, en principe, imposable dans l'UE.

L'on suppose, en règle générale, que les services sont consommés à l'endroit et au moment où ils sont produits, de sorte qu'un régime de taxation à l'origine n'est pas de nature à entraîner des situations de distorsions de concurrence.

1. Remerciements à D. Carmen (Administration des Affaires fiscales, ministère des Finances) pour ses remarques sur cette partie. Les éventuelles erreurs ou omissions n'engagent que l'auteur.

Par conséquent la directive prévoit que, sauf exceptions, la TVA sur les prestations de services est due dans l'Etat où ont lieu ces prestations de services: "Le lieu d'une prestation de service est réputée se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de service est rendue ou, à défaut [...], au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle".

B. Problèmes liés à l'e-commerce, actions de l'UE

1. Produits intangibles: distorsions de concurrence

Certaines catégories d'opérations commerciales bénéficiant des canaux de communication efficaces et bon marché que constituent les réseaux informatiques ne posent pas de problèmes nouveaux en matière de TVA. Ainsi, les ventes par correspondance à des particuliers de biens commandés *on-line* à partir d'offres présentées sur l'Internet sont soumises au régime des ventes à distance, l'Internet jouant simplement le même rôle que la poste ou le téléphone.

Le principal problème posé par l'e-commerce tient au fait que les technologies numériques et de télécommunications ont multiplié les possibilités de prestations commerciales relatives à des produits incorporels.

Dans les termes de la 6ème directive sur le système commun de TVA, la cession de produits incorporels doit être considérée comme une prestation de services puisque, précisément, les prestations de services se distinguent des livraisons de biens en ce sens qu'elles ne donnent pas lieu au transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel.

Cette classification en prestations de services pose problème dans la mesure où, contrairement aux services traditionnels dont la plupart ne peuvent pas être "transportés", les opérations d'e-commerce peuvent être réalisées à distance. Il s'ensuit que le régime d'imposition des prestations de services, qui fixe le lieu d'imposition dans l'Etat du prestataire, peut donner lieu à des situations de distorsions de concurrence.

Ainsi, pour une prestation *on-line* identique, un consommateur se verra facturer un taux de TVA différent selon le pays de l'Union européenne dans lequel est établi le prestataire; un prestataire situé hors de l'UE pourra vendre à des consommateurs de l'UE sans que la TVA soit due; par contre, un prestataire européen devra facturer une TVA pour ses services à destination de pays tiers à l'UE.

2. Nécessité d'une adaptation des principes fiscaux

La 6ème directive sur le système commun de TVA prévoit cependant des exceptions à la règle générale d'imposition des services, dans le cas de prestations pour lesquelles la concomitance entre le lieu de production et de consommation n'est pas automatique. Il s'agit notamment de la "fourniture d'informations", du "traitement de données", des "cessions et concessions de droits d'auteurs" et d'autres catégories de services.

Dans ces cas, le lieu de la prestation est situé dans l'Etat membre du preneur si celui-ci est un assujetti établi en dehors du pays du prestataire ou s'il est établi hors de l'UE. Par contre, si le preneur est un non assujetti établi à l'intérieur de l'UE, le lieu de la prestation reste situé dans l'Etat membre du prestataire. Cette exception conduit donc à appliquer une taxation à destination dans le cas d'opérations *business-to-business* (B2B) et à ne pas soumettre à la TVA les services rendus aux clients établis dans les pays tiers à l'UE.

Par contre, sous cette règle, des services fournis par voie électronique dans le cadre *business-to-consumer* (B2C) à destination d'un particulier européen ne sont pas soumis à la TVA dans l'UE quand le prestataire est établi hors de l'UE et sont soumises à la TVA quand le prestataire est établi dans l'UE.

Une disposition supplémentaire vise à compléter le dispositif. Elle prévoit que, dans le cas des services relevant de l'exception indiquée ci-dessus, le lieu de prestation, bien que réputé être en dehors de l'UE, peut être considéré comme s'il était situé à l'intérieur d'un pays de l'UE lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent à l'intérieur de ce pays.

Dans la pratique, ces règles dérogatoires, qui ont été instaurées avant l'apparition du commerce électronique, ne suffisaient pas à assurer une taxation cohérente des opérations d'e-commerce. En effet, l'énumération des services visés ne prend pas en compte les nouveaux objets commerciaux apparus avec le développement des technologies numériques et des réseaux de télécommunication, à moins de les considérer indistinctement comme des "services d'information". Cette solution n'a pas été jugée suffisante et le Conseil européen a donc été amené à préciser explicitement les règles applicables au commerce électronique.

3. Adaptations réglementaires

Pour l'essentiel, deux directives adoptées étendent la liste des services visés par le dispositif dérogatoire de taxation des prestations de services au lieu du preneur.

La directive de 1999, applicable à partir de 2000, y ajoute les services de télécommunication, à savoir "les services d'acheminement et de terminaison de messages téléphoniques internationaux ainsi que l'accès aux réseaux d'information mondiaux". La motivation de cette directive a donc été la libéralisation du marché de la téléphonie qui ouvrait la possibilité à des opérateurs étrangers d'opérer dans différents pays, en tant qu'opérateurs de téléphonie ou en tant qu'*access providers* à l'Internet.

Le développement des achats en ligne, particulièrement de produits numériques, a amené le Conseil à produire une nouvelle directive en 2002. Elle vise à répondre aux inquiétudes des entreprises européennes face à la concurrence des fournisseurs de produits numériques, majoritairement situés aux Etats-Unis, vendant leurs produits hors taxe aux consommateurs européens.

La directive de 2002¹ vise les "services de radiodiffusion et de télévision" et les "services fournis par voie électronique". Elle étend la taxation au lieu du preneur dans la plupart des cas de figure (commerce UE ou UE depuis un pays tiers à l'UE, commerce depuis l'UE vers un pays tiers à l'UE, commerce intra-communautaire

B2B), hormis dans le cas d'une vente d'un prestataire européen assujetti à un client non assujetti situé dans un autre Etat de l'UE (dans le cas des prestations intra-communautaires *B2C*, le lieu de la taxation reste situé dans l'Etat du prestataire).

La directive ne modifie en rien le régime fiscal applicable aux ventes de biens corporels commandés via l'Internet, déjà soumis à la TVA s'ils sont consommés dans l'UE et ne porte pas sur les services gratuits.

Une annexe à la directive fournit une liste indicative de ces "services fournis par voie électronique":

- "fourniture et hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement;
- fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci;
- fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données;
- fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement;
- fourniture de services d'enseignement à distance".

Cette directive modifie donc le régime applicable aux situations qui étaient jugées les plus problématiques, à savoir l'exportation/importation de produits numériques ou de services en ligne, vers/depuis des pays tiers à l'UE, et particulièrement dans un contexte *B2C*. Dorénavant, les prestataires européens peuvent fournir hors de l'UE sans devoir facturer une TVA, alors que les ventes aux consommateurs finaux européens par des prestataires étrangers à l'UE seront soumises à la taxe.

A noter encore que, pour leurs livraisons à des consommateurs finaux européens (*B2C*), les prestataires extérieurs à l'UE devront s'identifier à la TVA dans un Etat membre et y prélever la TVA au taux du pays du preneur, à charge pour l'Etat membre d'identification de reverser le produit de la taxe à l'Etat du preneur. Par contre, pour leurs livraisons à des assujettis européens (*B2B*), ils ne devront pas être identifiés à la TVA et le principe d'auto-liquidation (reverse charge) sera appliqué, tout comme dans le cas des transactions entre assujettis européens.

La directive de 2002 sera appliquée à titre temporaire et évaluée après 3 ans. Elle devrait être intégrée dans les législations nationales au plus tard à la mi-2003.

1. Directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002.

C. Risques

1. Risques de distorsions de concurrence

a. Incohérence des systèmes de taxation au niveau mondial

La nécessité d'établir des règles fiscales cohérentes au niveau mondial a conduit l'OCDE à organiser un programme de travail impliquant les gouvernements et l'industrie. Ce programme a donné lieu, en 1998, à une conférence ministérielle qui a approuvé un document établissant des "conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique".

En matière d'impôts sur la consommation, les principes adoptés recommandent, notamment, que l'imposition intervienne dans la juridiction où a lieu la consommation, que la fourniture de produits numériques ne soit pas considérée comme une livraison de biens¹ et que les mécanismes d'auto-liquidation soient envisagés. La directive de 2002 tend à conformer la législation européenne à ces principes, qui d'ailleurs étaient eux-mêmes inspirés des propositions européennes.

Il est à noter que les Etats-Unis avaient fait valoir des propositions alternatives, en proposant notamment un principe de taxation à l'origine (lieu du prestataire) pour les biens intangibles (*e-services*). Bien qu'à l'évidence susceptible de créer des situations de distorsion de concurrence, cette proposition n'est pas étonnante dans le chef des Etats-Unis qui sont à la fois le plus gros exportateur mondial et exportateur net de services électroniques. Une taxation à l'origine leur serait profitable sur le plan des recettes fiscales potentielles, au détriment des pays importateurs; alternativement, elle leur permettrait de préserver leur leadership dans le domaine de l'e-commerce en appliquant une taxation faible ou nulle.

Les Etats-Unis ont réagi négativement, en 2000, à la proposition initiale de la Commission européenne qui allait aboutir à la directive de 2002. Ils avançaient que, bien qu'elle soit conforme aux principes des conditions cadres, la proposition européenne posait problème dans la mesure où sa mise en oeuvre resterait unilatérale: le système mondial des impôts sur la consommation reste en effet incohérent si les autres régions du monde n'adaptent pas leurs dispositifs fiscaux en même temps et dans le même sens que l'UE (par exemple, une livraison vers l'UE à partir d'un pays tiers qui appliquerait une taxation à l'origine donnerait lieu à une double imposition).

Ainsi, le *Deputy Treasury Secretary* Eisentstat déclarait²: "Unilateral proposals, even though intended to be consistent with the OECD framework conditions, increase the risk of unintended consequences. They can undermine the OECD process and weaken the resolve of those who have been resisting unilateral measures while awaiting the results of that process".

1. En raison des différences dans la définition données aux "biens" dans les différentes parties du monde.
2. Cité par Hellerstein (2002).

Par ailleurs, la Chambre de Commerce américaine a fait savoir que¹: “any Commission legislative initiative that would seek to extend EU VAT jurisdiction beyond the physical border of the UE is problematic”.

La question se pose donc de savoir si les juridictions européennes parviendront effectivement à obtenir des fournisseurs américains qu’ils prélèvent la TVA européenne sur leurs livraisons de produits numériques à des consommateurs finaux de l’UE.

b. Autres sources de distorsions

Le régime européen de TVA, complété par la directive de 2002 ne garantit pas dans ses principes une résolution de toutes les situations de distorsions de concurrence. Ainsi, compte tenu de la diversité des taux de TVA dans les Etats membres, des livraisons intra-communautaires de produits dont la nature est identique pourraient être discriminées fiscalement selon le support sur lequel les produits sont livrés.

A l’intérieur de l’UE, un produit acheté et livré *on-line* sous forme numérique reste taxé dans l’Etat membre du vendeur en cas de livraison à un non assujetti. Par contre, le même produit mais sur support matériel (musique ou logiciel gravé sur CD, livre imprimé, etc.), acheté traditionnellement dans une boutique, est taxé au lieu de consommation. Acheté *on-line* mais transporté sur un support matériel, le produit peut également être imposé dans l’Etat de consommation sous certaines conditions (cfr. supra le régime des ventes à distance).

En outre, certains produits numérisables peuvent relever du champ d’application des taux de TVA réduits, par exemple au titre de biens culturels. Pour un même lieu de taxation, une discrimination peut alors découler du fait que, sur support matériel, le bien serait éligible au bénéfice des taux de TVA réduits mais que, sous format électronique, il ne le serait pas. Dans ces conditions, l’égalité de traitement entre commerce traditionnel et commerce électronique n’est pas assurée.

L’égalité de traitement n’est pas non plus assurée entre prestataires d’e-commerce communautaires et étrangers à l’UE. En effet, dans un cadre *B2C*, la TVA sera due au taux de l’Etat du prestataire si celui-ci est européen et au taux de l’Etat du consommateur si le prestataire est étranger à l’UE. La distorsion qui en découle pourrait inciter les entreprises, tant étrangères que communautaires, à installer une filiale commerciale ou ouvrir un bureau de vente dans un Etat européen à faible taux de TVA (par exemple, au Luxembourg qui applique le taux plancher de 15 %¹).

c. Marges d’interprétation et champ d’application

La liste des “services fournis par voie électronique” annexée à la directive de 2002 est explicitement présentée comme indicative et ne prétend pas recenser la totalité des applications de commerce électronique, actuelles ou futures, qui seraient concernées par la directive. L’annexe mentionne également que “Lorsqu’un four-

1. Ou dans d’autres régions qui, en vertu des traités d’adhésion, bénéficient de taux normaux de TVA encore plus faibles (ex.: Madère qui applique un taux de 12 %).

nisseur de services et son client communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que le service fourni est un service électronique [...]”. Dans certains cas, l’interprétation donnée aux opérations de commerce électronique risque en effet de diverger, tant dans le chef des assujettis que des contrôleurs fiscaux.

Enfin, le champ d’application de la directive de 2002 n’inclut pas un certain nombre de services qui sont pourtant susceptibles d’être commercialisés par voie électronique du fait que, dans leur forme traditionnelle, ils sont régis par d’autres dispositions. C’est notamment le cas des prestations des agences de voyages généralement imposées dans l’Etat où est établie l’agence. Les risques de distorsions de concurrence sont alors patents, notamment entre prestataires étrangers et communautaires.

2. Risques de fraude

a. Dissimulation d’identité

Le nouvelle directive suppose que les fournisseurs, tant communautaires qu’étrangers à l’UE, sont en mesure de vérifier si leurs clients sont établis dans l’UE ou non, dans quel Etat membre ils sont le cas échéant établis et s’ils sont ou non assujettis à la TVA. Ces suppositions risquent d’être sans fondement compte tenu des possibilités de recours à l’anonymat sur les réseaux (cfr. supra).

Actuellement, en l’absence d’obligation d’utiliser systématiquement un procédé de certification des signatures électroniques, il est possible, par exemple, pour un particulier résidant en Belgique d’acheter de la musique *on-line* sur un site américain en déclarant une fausse nationalité, en utilisant une adresse d’e-mail quelconque (de type Yahoo Mail ou même en “.be”) et en réglant l’addition par un appel téléphonique surtaxé à un numéro délivrant un code d’accès qui permet le téléchargement du produit, l’appel étant donné à partir d’un téléphone mobile à carte prépayée (monnaie électronique de type *unaccounted*).

Outre les questions d’évasion fiscale, l’absence de possibilité de vérification systématique des identités pose également problème aux opérateurs économiques qui ont parfois intérêt à savoir avec qui ils traitent. A noter que, si le client peut fausser son identité à l’égard du vendeur¹, le vendeur peut également camoufler son identité à l’égard du client: un site web de commerce électronique (l’interface de communication “visible” entre les parties) peut ne livrer aucune information sur la localisation effective de la société qui le gère.

b. Désintermédiation

La TVA est un impôt fractionné. Cette caractéristique réduit les risques de fraude fiscale: d’une part, le fractionnement évite que le paiement de l’impôt ne doive

1. D’après VISA, en cas de contestation par un détenteur d’une carte de crédit d’un achat réalisé sur l’Internet à l’aide de sa carte, ce détenteur est systématiquement avantagé du fait que le vendeur est généralement dans l’impossibilité de prouver l’identité de son client, par absence de signature probante.

reposer sur un seul des maillons d'une chaîne commerciale (le dernier); d'autre part, une déclaration à la TVA est établie par chacun des assujettis intervenant successivement dans la chaîne commerciale, ce qui incite l'intervenant suivant à faire de même sous peine de livrer un indice de fraude. Par conséquent, plus le circuit commercial est court, plus les risques de fraude fiscale sont élevés. En général, les circuits courts sont plus fréquents en matière de services qu'en matière de biens manufacturés.

Or, les technologies numériques et de télécommunication réduisent la longueur des circuits commerciaux en favorisant le phénomène de désintermédiation (cfr. supra), tant en ce qui concerne les services que les biens tangibles.

c. Self-compliance

Plus encore que celui d'autres impôts, le fonctionnement de la TVA repose largement sur la participation volontaire des opérateurs économiques: selon les cas, les assujettis sont invités à prélever l'impôt sur leurs ventes pour le compte du Trésor public, à assurer un *reporting* dans les situations où ils n'opèrent pas ce prélèvement ou encore à s'acquitter eux-mêmes de la TVA sur leurs achats (auto-liquidation). La directive de 2002 s'appuie également sur ces mécanismes relevant du principe de *self-compliance*.

La *self-compliance* suppose que les opérateurs soient correctement informés de leurs obligations fiscales et qu'ils soient motivés à s'y conformer.

Or, d'une part, il est probable que de nombreux prestataires d'*e-services* risquent de se trouver dans l'ignorance de leurs obligations fiscales à l'égard de juridictions étrangères concernées par leurs opérations commerciales: ignorance des modalités d'une taxation éventuelle dans le pays de leur client, des implications découlant du statut fiscal de ce client (par exemple: assujetti ou non assujetti à la TVA) et de leurs obligations administratives afférentes. Du point de vue de la TVA européenne, ce risque concerne principalement les "cyber-marchands" de petite taille (moins sophistiqués sur le plan de la "veille fiscale"), étrangers à l'UE et opérant dans un cadre *B2C*. Ceux-ci peuvent être enclins à facturer systématiquement hors taxe et à reporter sur le consommateur la charge d'acquitter les impôts éventuellement dus, rendant leur perception très aléatoire.

A noter que le phénomène de désintermédiation renforce sans doute ce risque: les intermédiaires commerciaux (importateurs, centrales d'achats, etc.) sont généralement des opérateurs plutôt sophistiqués sur le plan administratif, bien informés et habitués à gérer les contraintes fiscales; ils jouaient dès lors un rôle important dans la diffusion des informations fiscales en direction de leurs partenaires commerciaux.

D'autre part, la réduction de la traçabilité des opérations relatives à des produits numériques, les possibilités de dissimulation d'identité et la désintermédiation en matière commerciale sont autant de phénomènes qui réduisent les possibilités de détection des situations frauduleuses. Le fait que frauder soit moins risqué augmente le coût d'opportunité à se conformer volontairement aux obligations fiscales.

Le problème du contrôle est particulièrement aigu sur le plan du commerce international à destination de consommateurs finaux qui, étant non assujettis, ne sont

pas tenus à des obligations de déclaration. Aux frontières extérieures de l'UE, le contrôle repose en effet sur la capacité à repérer en douane les produits soumis à la TVA. Ce repérage en douane est naturellement impossible pour les produits immatériels circulant sur les réseaux informatiques. En outre, le contrôle suppose que l'on puisse vérifier ou estimer la valeur des biens contrôlés, ce qui ne va pas de soi concernant les biens numériques dont les coûts de duplication sont nuls ou quasi-nuls.

Dans le cadre du commerce électronique, les fondements du principe de *self-compliance* sont donc probablement affaiblis. La Commission européenne continue néanmoins à tabler sur le fait que les opérateurs économiques ont intérêt à respecter le cadre légal afin de préserver leurs propres droits. L'on peut penser que les opérateurs étrangers à l'UE seront d'autant moins sensibles à cet argument qu'ils ont peu de droits à faire valoir de la part des autorités européennes. Par ailleurs, la motivation à respecter le cadre légal sera d'autant moins forte que les opérateurs se trouveraient massivement confrontés à une concurrence déloyale de la part de concurrents qui ne se conformeraient pas à leurs obligations fiscales. Il existe donc un risque d'érosion des recettes de TVA¹.

1. Le Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology a réalisé, en 1998, une étude visant à évaluer le potentiel d'érosion fiscale à moyen et long terme lié au développement du commerce électronique aux Pays-Bas. Sous certaines hypothèses, l'étude estime que 10 % de la consommation actuelle (1997) des ménages est susceptible de faire l'objet de commerce électronique international (qu'il s'agisse de produits numérisables, de services pouvant être rendus à distance, etc.). Sur base de certaines hypothèses, l'étude estime que la part effective du commerce électronique des ménages pourrait atteindre 5,5 % de leur consommation totale à l'horizon 2020. En supposant que la partie de cette consommation par voie électronique correspondant à des achats effectués dans des pays tiers à l'UE échappe pour moitié à toute TVA européenne, l'étude estime l'érosion fiscale consécutive (en terme d'augmentation du déficit public et compte tenu des *feedbacks* macroéconomique et budgétaires) à 0,5 % du PIB en 2020. A noter que, concernant la Belgique, Van Den Kerkhove (1998) estime à 11,1 % la part maximale de la consommation des ménages susceptibles d'être commercée par voie électronique (sur base de la part, dans la consommation des ménages en 1997, des achats de communications téléphoniques, de matériel de traitement de l'information, de films photo, des achats ou locations de CD, cassettes vidéo, des achats de services culturels, journaux et périodiques, livres, des dépenses privées d'enseignement, des achats de voyage et de services financiers ou d'assurances).



Droits à l'importation

A. Situation en matière d'e-commerce

Les droits de douane sont des impôts sur les produits importés, dont le prélèvement est encadré par des accords internationaux conclus sous l'égide de l'OMC. Ils sont distincts des autres impôts indirects qui frappent l'ensemble des produits mis en consommation sur le territoire national (TVA, accises) et auxquels sont également soumis les produits importés. Le fait, par exemple, que la TVA soit prélevée à l'occasion d'une importation en provenance d'un pays tiers à l'UE ne signifie pas automatiquement qu'un droit de douane soit également perçu.

En matière de biens, la fixation des tarifs douaniers est organisée par le *GATT* (*General Agreement on Tariffs and Trade*). Le *GATT* impose également aux pays signataires d'aligner leur politique d'ouverture des marchés sur base du principe de la *most-favoured-nation* et interdit la fixation de quotas d'importation. D'autres accords précisent les modalités de taxation en douane (*Agreement on Custom Valuations*) ou interdisent les barrières non tarifaires à la libéralisation des marchés (*Agreement on Technical Barriers to Trade*, etc.). Au sens du *GATT*, l'imposition d'un droit de douanes implique qu'un bien soit effectivement importé, c'est-à-dire qu'il traverse physiquement une frontière douanière.

Dès lors, les services sont généralement exonérés: ils sont traditionnellement supposés relever uniquement de l'économie domestique et, de plus, ne traversent pas les frontières sous une forme corporelle. Constatant que, en réalité, de nombreux services sont pourtant susceptibles d'être commercés internationalement un *General Agreement on Trade in Services* (*GATS*) a été conclu en 1994. Il invite les pays signataires à ouvrir leur marché des services et à annuler progressivement leurs barrières tarifaires éventuelles en la matière. Contrairement au *GATT* qui interdit l'usage de quotas, le *GATS* permet, dans une certaine mesure, le maintien de certaines restrictions non-tarifaires à la libéralisation des marchés¹.

Dans ce cadre, les prestations fournies par voie électronique (prestation de services à distance, fourniture de produits numérisés et autres prestations ne portant pas sur des biens corporels) n'ont jamais été soumises aux droits de douane par les Etats et ont donc été implicitement assimilées à des services.

Soucieux d'entériner cet état de fait, les Etats-Unis ont proposé l'adoption d'un moratoire formalisant cette exonération de droits de douane pour les opérations

1. Ainsi, une clause de sauvegarde dans le cadre du *GATS* permet aux Etats d'exclure provisoirement certains instruments de la politique audiovisuelle du principe de la nation la plus favorisée (cfr. l'idée d'exception culturelle défendue principalement par l'UE, surtout la France, et le Canada durant les négociations de l'Uruguay round).

dématérialisées réalisées via les réseaux de télécommunication. Le moratoire a été signé en 1998 pour une durée initiale de deux ans mais a toujours cours.

Le moratoire revient à considérer que le téléchargement de données n'est pas de nature à donner lieu à un passage de douanes, le "cyber-espace" étant une sorte de monde parallèle, distinct du monde géographique et de ses frontières. En proposant le moratoire, les Etats-Unis faisaient d'ailleurs remarquer que ce point de vue était, de facto, celui retenu jusque-là par les Etats¹: "Currently, no Member of the WTO considers electronic transmission as importations for customs duties purposes and, thus, not one imposes customs duties on them".

A noter que, quantitativement parlant, le moratoire porte principalement sur les échanges *B2C*. Certes, contrairement à la TVA qui pèse in fine sur la consommation finale, les droits de douane portent également sur le *B2B* dont l'importance quantitative est très largement supérieure au *B2C*. Cependant, le *B2B* en matière de commerce électronique concernerait surtout des activités de services déjà exonérées dans le cadre du *GATS*. Par contre, le commerce de produit pouvant avoir une forme matérielle mais aussi être numérisés pour être distribués *on-line* relèverait davantage du *B2C*.

B. Débats en cours

Le moratoire sur les importations de biens intangibles pose divers problèmes (voir ci-dessous) et, à ce titre, n'est pas jugé entièrement satisfaisant par les Etats. Le débat international sur la fiscalité douanière à appliquer aux produits numériques (fournis *on-line* ou non) se poursuit donc. Il concerne tant les questions conceptuelles que réglementaires.

Sur le plan conceptuel, les débats portent sur la classification des produits numériques fournis par voie électronique: dans quelle mesure sont-ils des biens ou des services, doivent-ils relever d'une nouvelle catégorie ad hoc? L'enjeu est simple: selon la classification retenue, ils relèveront du *GATT* et pourront être imposés, ou du *GATS* et resteront exonérés.

Diverses propositions de critères de classification en biens ou en services aux fins des droits de douanes ont été émises, sans qu'aucune n'ait jusqu'ici fait l'unanimité. Par exemple, certains ont proposé qu'un produit sous forme électronique soit qualifié de bien s'il peut être converti en un objet corporel, considérant qu'un service aurait, au contraire, la caractéristique de ne pas pouvoir être converti en un objet corporel. Alternativement, l'on pourrait définir un bien par le fait qu'il est susceptible d'être stocké localement et transféré sans qu'il perde de sa valeur, et ce sans nouveau recours au producteur (ce qui serait impossible pour un service).

Sur le plan réglementaire, l'UE pourrait avoir une préférence pour un classement des produits numérisables qui aboutirait à ce qu'ils relèvent du *GATS*, ce qui autoriserait certaines mesures de restriction en matière de libéralisation des marchés. Au contraire, les Etats-Unis souhaiteraient étendre aux services fournis par voie électronique l'interdiction de toute barrière prévue dans le *GATT*. Il ressort finalement

1. Cité par Teltsher (2000).

du débat que les critères de classification proposés ne sont pas tant déterminés par les caractéristiques intrinsèques des produits concernés qu'en fonction des conséquences qu'ils peuvent entraîner eu égard aux objectifs réglementaires des Etats.

C. Risques

Le débat sur la fiscalité douanière des produits numériques peut sembler largement surréaliste: dès lors qu'ils circulent électroniquement, l'on voit mal comment des douaniers postés aux frontières pourraient identifier et contrôler ces flux commerciaux dématérialisés. L'absence d'imposition et de régulation de ces flux va donc probablement perdurer, ce qui pose un certain nombre de problèmes.

1. Perte d'un instrument de politique commerciale

Delporte (1999) note que "Pour ce qui est des droits de douane, il s'agit, à la différence de la TVA, d'un élément de la politique commerciale des Etats: elle permet à l'économie de se développer harmonieusement dans le cadre des échanges internationaux. S'il est acquis qu'elle ne peut avoir pour effet d'entraver le commerce international dans un but protectionniste, il n'en reste pas moins qu'elle est nécessaire pour garantir une concurrence équilibrée entre les partenaires commerciaux. Il lui appartient dans ce cadre d'éviter les distorsions liées au dumping économique, social ou fiscal. D'autres missions, telles que la protection des intérêts vitaux des Etats, la protection des cultures nationales ou régionales ainsi que le maintien d'un outil de politique internationale (lutte contre les régimes qui violent les droits de l'homme, etc.) doivent également être prises en considération".

A cet égard, l'impossibilité de mener une politique douanière en matière de flux électroniques pose un problème majeur. A titre d'exemple, les mesures relevant de l'exception culturelle, qui permettent aux Etats européens de contrôler la diffusion audiovisuelle via les médias traditionnels, sont totalement inopérantes en matière de diffusion *on-line* dont la progression est accentuée suite au développement du *broadband*.

2. Erosion des recettes fiscales

Le développement du commerce électronique peut entraîner une érosion des recettes de droits de douane, pour diverses raisons:

- le commerce de produits numériques fournis par voie électronique se développe. Or, si ces produits sont exonérés, les produits équivalents sur support matériel auxquels ils se substituent ne le sont pas nécessairement (cfr. par exemple, dans l'UE, les films, jeux vidéos ou autres produits imprimés relevant de la clause d'exception culturelle). Ceci entraîne, par ailleurs, des distorsions de concurrence défavorables à la distribution traditionnelle. En matière de *softwares*, ces distorsions n'existent pratiquement plus à l'échelle mondiale: l'*Information Technology Agreement (ITA)*,

conclu en 1997 dans le cadre de l'OMC, a prévu l'élimination progressive des droits de douane frappant les produits liés aux technologies de l'information: ordinateurs, microprocesseurs, équipements de télécommunication, mais aussi les logiciels (y compris sur support matériel).

- l'on note une tendance à la détaxation de biens tangibles mais numérisables, confortée précisément par un souci d'éviter les distorsions de concurrence;
- le volume des ventes à distance transfrontalières *B2C* de biens traditionnels va s'accroître. Or, la perception des droits sur les petits paquets est très aléatoire, ceux-ci étant difficilement contrôlables en douane. En outre, certains pays autorisent une franchise douanière en deçà d'une certaine valeur importée.

Teltsher (2000) a évalué les pertes fiscales qui résulteraient du développement de l'e-commerce *B2C*. Le calcul se base sur l'hypothèse que l'ensemble des biens numérisables dont la forme matérielle est soumise aux droits de douane (en 1997) seraient à l'avenir exclusivement échangés sous forme électronique via les réseaux de télécommunication. Il en ressort notamment que:

- les principaux perdants seraient les pays en voie de développement: ils subiraient près des deux tiers (63 %) de l'érosion mondiale des recettes douanières. Ces pays sont importateurs nets de biens numérisables et imposent des droits d'entrée supérieurs à la moyenne mondiale. Les recettes douanières y représentent une part importante des recettes fiscales totales et un glissement vers d'autres sources de revenus y est malaisé;
- pour l'UE, les pertes seraient négligeables. Teltsher indique que, en 1997, les droits de douane sur les importations de produits numérisables ne représentaient que 0,5 % de l'ensemble des recettes douanières totales (elles-mêmes ne représentant que 0,6 % du total des prélèvements obligatoires dans l'UE), dont 80 % concernaient des produits visés par l'*ITA* et donc appelés à être détaxés¹.

1. L'étude de Teltcher porte sur les catégories de biens numérisables suivantes: *softwares*, musique et autres médias, films, jeux vidéo et matériels imprimés. Sur base des données de 1997, les Etats-Unis sont le plus gros exportateur mondial et exportateur net de ces produits (20 % des exportations mondiales et 16 % des importations), suivis du Royaume-Uni, de l'Allemagne, de l'Irlande, du Japon, de la France et des Pays-Bas. Au total, ces pays représentent plus des deux tiers des exportations mondiales de produits numérisables. En matière de *softwares*, les Etats-Unis et l'Irlande concentrent à eux-seuls 60 % des exportations mondiales. Les pays en voie de développement sont importateurs nets de produits numérisables (9 % des exportations et 16 % des importations); les pays les plus actifs sur ce marché sont Hong-Kong, le Mexique, la République de Corée, la Chine, Singapour, le Brésil, l'Afrique du Sud, l'Inde et l'Argentine. La position de l'Inde peut surprendre: elle ne figure pas parmi les plus gros exportateurs de *softwares*. Ceci découle de fait que, bien que très active dans le domaine du développement de logiciels, elle n'exporte pas les *packages* finaux, qui sont vendus par les maisons-mères occidentales.



VI Quelques éléments de perspective

A. Poursuite de la réflexion entamée à Ottawa

Fin 1998, la conférence d'Ottawa a réuni, sous l'égide de l'OCDE, des représentants des pays membres et non membres ainsi que des représentants de l'industrie. L'Organisation mondiale des Douanes¹ et la Commission européenne participaient aux travaux. Les résultats de ce premier grand *brainstorming* à l'échelle mondiale, sous la forme de conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique, ont été approuvés par la communauté internationale et restent aujourd'hui la référence sur le plan de l'orientation à donner aux questions fiscales en matière d'e-commerce.

Considérant que "le commerce électronique est à même de stimuler la croissance et l'emploi" dans le monde, les conditions cadres rédigées par le comité des Affaires fiscales de l'OCDE invitent les autorités fiscales à définir un "juste équilibre" entre deux objectifs: celui d'"instaurer un climat fiscal favorable dans lequel le commerce électronique puisse être florissant" et celui de "disposer d'un système fiscal juste et prévisible qui fournisse les recettes requises pour combler les exigences légitimes des citoyens en matière de services fournis par l'Etat".

Le comité estime que "les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans l'imposition du commerce conventionnel devraient aussi les guider dans celle du commerce électronique; [...] au stade actuel d'évolution de l'environnement technologique et commercial, les règles fiscales actuelles permettent de mettre en oeuvre ces principes". Il n'est donc pas question d'instaurer une taxation ad hoc. Dans la mesure où des adaptations des règles existantes sont nécessaires, elles "devraient être organisées de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition involontaire".

Les principes généraux à appliquer en matière de fiscalité du commerce électronique sont précisés:

- les adaptations réglementaires ne doivent pas conduire à "imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions commerciales électroniques" (principe de neutralité);
- "le coût de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible" (principe d'efficience);

1. L'OMD est un organisme intergouvernemental dont la mission est d'améliorer l'efficacité des administrations des douanes.

- les règles fiscales doivent être prévisibles, “claires et simple à comprendre” (principe de certitude);
- il faut “réduire au maximum les possibilités de fraude et d’évasion fiscale, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus” (principes d’efficacité et d’équité);
- “les systèmes d’imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l’évolution des techniques et des transactions commerciales” (principe de flexibilité).

Au vu des observations présentées dans les chapitres précédents, l’on peut considérer que les avancées enregistrées ces cinq dernières années sont encore largement insuffisantes eu égard à ces principes dégagés lors de la conférence d’Ottawa. La réflexion sur les adaptations à apporter aux systèmes fiscaux en vue de les rendre adéquats par rapport à la réalité du commerce électronique se poursuit donc dans les enceintes nationales et internationales, dans le sens préconisé par les conditions cadres de 1998.

En outre, la question de la fiscalité dans le contexte de la “société de l’information” n’est pas indépendante d’autres problématiques qui font l’objet d’une réflexion à l’échelle internationale comme, par exemple, la lutte contre le blanchiment de capitaux (parmi les thématiques abordées par le GAFI figure “les nouvelles technologies de paiement, leurs statut actuel et leur vulnérabilité potentielle face au blanchiment de capitaux”¹). Par ailleurs, la question du respect de la propriété intellectuelle (discutée notamment dans le cadre de la Convention sur le brevet européen) et des droits d’auteur en matière de produits numériques soulèvent des interrogations qui présentent un certain parallélisme avec les questions fiscales².

B. La technologie au service de l’impôt

Si les technologies de l’information et de la communication constituent un défi pour les systèmes fiscaux, elles offrent également des opportunités sur le plan du service au contribuable, de l’administration de l’impôt, du recouvrement et du contrôle fiscal.

1. Service au contribuable

Sur le plan du service au contribuable, les conditions cadres font les recommandations suivantes: “les moyens de communication et l’accès aux informations peuvent être renforcés pour aider les contribuables à améliorer les délais de réponse; les obligations en matière d’enregistrement et de déclaration pourraient

-
1. La 13^{ème} des Quarante recommandations de 1996 du GAFI (Groupe d’action financière sur le blanchiment de capitaux) stipule que “les pays devraient apporter une attention particulière aux menaces de blanchiment de capitaux inhérentes aux technologies nouvelles ou en développement, qui risquent de favoriser l’anonymat, et prendre des mesures supplémentaires, si nécessaire, pour éviter l’utilisation de ces technologies dans les dispositifs de blanchiment de capitaux”.
 2. En considérant que les droits d’auteur constituent en quelque sorte une “taxe privée”, il n’est pas étonnant que les questions soulevées en la matière dans le cadre de l’économie de l’Internet rejoignent les préoccupations fiscales.

être simplifiées et l'on pourrait promouvoir des normes pour l'acceptation du matériel électronique; l'évaluation et le recouvrement électroniques pourraient être encouragés. On pourrait promouvoir des moyens plus aisés, plus rapides et plus sûrs d'acquitter l'impôt et d'obtenir des remboursements”.

Les nouvelles technologies permettent en effet une modernisation de la gestion fiscale: communications électroniques se substituant aux échanges sur support papier, formulaires électroniques à consulter, compléter et communiquer à distance, automatisation des déclarations, du dépouillement, envoi de déclarations préremplies sur base d'un recoupement de diverses bases de données administratives, etc. Des avancées sont enregistrées dans de nombreux Etats, par exemple en Belgique (déclarations à TVA, aux précomptes professionnels et à l'impôt des personnes physiques via l'Internet, système informatisé de transit dans le cadre d'un dispositif européen¹, etc.).

2. Recouvrement et contrôle fiscal

En matière de recouvrement et de contrôle fiscal, les conditions cadres suggèrent que “Les administrations fiscales devraient maintenir leur capacité d'accéder à des renseignements fiables et vérifiables afin d'identifier les contribuables et d'obtenir les informations nécessaires pour gérer leur système d'imposition”. Ceci comprend l'adoption de “pratiques d'identification conventionnelles pour les entreprises pratiquant le commerce électronique” et l'élaboration de “lignes directrices acceptables au niveau international sur les niveaux d'identification suffisants pour permettre que des signatures numériques soient considérées comme des preuves acceptables de l'identité en matière fiscale”.

Il existe actuellement des systèmes de certification des identités de type “signature numérique” présentant un degré de fiabilité techniquement acceptable. Leur usage est d'ailleurs systématiquement exigé pour accéder aux possibilités de déclarations fiscales électroniques dans les pays qui offrent ces possibilités. Cependant, les risques fiscaux -autant que commerciaux- découlant des possibilités de dissimulation d'identité subsisteront tant qu'une solution à caractère universel ne sera pas apportée à la question de la certification des identités.

Le défi est de nature davantage politique que technique: sera-t-il possible d'instaurer une obligation générale d'usage d'un système de certification d'identité, non seulement dans les rapports entre les contribuables et les administrations fiscales mais également en amont, c'est-à-dire dans le cadre des relations commerciales susceptibles de donner lieu à des faits générateurs d'impôt, et ce dans un cadre harmonisé au niveau mondial?

Par ailleurs, les technologies de l'information ouvrent aux administrations fiscales de nouvelles possibilités dans le cadre du recouvrement et du contrôle. D'ores et déjà, les administrations de nombreux pays, dont la Belgique, implémentent ou projettent d'implémenter des outils de *data mining* afin d'exploiter au mieux les potentialités des bases de données dont elles disposent. Le *data mining* repose sur des techniques issues de la théorie de l'information, de la statistique et de la modélisation; il vise à mettre en évidence, à l'intérieur de gros volumes de données

1. Le projet européen *NCTS* (*new computerised transit system*).

inutilisables en tant que tels, des relations jusque là inconnues, à en extraire des informations originales et potentiellement utiles et à les analyser. Il s'agit, par exemple, de vérifier la cohérence de l'ensemble des données (fiscales, sociales, patrimoniales, comptables, etc.) recueillies à propos d'un contribuable par différents départements administratifs et de les confronter aux profils types ressortant de groupes de contribuables présentant des caractéristiques similaires. Le *data mining* doit permettre, à moindre coût, d'optimiser la détection des situations de fraude, de mieux cibler les contrôles, de dégager, à partir d'une opération frauduleuse, la chaîne des contreparties également frauduleuses qui en découlent, voire de renforcer l'équité du système fiscal en réduisant les inégalités catégorielles face au contrôle fiscal.

Bien entendu, le *data mining* suppose que les administrations disposent d'un *datawarehouse* suffisamment étoffé. Les potentialités de *data mining* en matière de contrôle fiscal des opérations d'e-commerce dépendront donc de la capacité des Etats à imposer l'usage général de systèmes d'*accounting/reporting* leur permettant d'accumuler de l'information pertinente.

3. Nouveaux intermédiaires fiscaux

Comme mentionné précédemment, le phénomène de désintermédiation en matière commerciale a pour effet, dans une certaine mesure, de priver les administrations fiscales de la collaboration d'intermédiaires privés participant à la perception de l'impôt ou au *reporting* de l'information quant aux opérations taxables. Cependant le commerce électronique fait également intervenir de nouvelles catégories spécifiques d'intermédiaires. Il s'agit notamment des fournisseurs de moyens de paiements électroniques, des fournisseurs d'accès aux réseaux, des producteurs de plate-formes logicielles intervenant dans les échanges électroniques (ainsi que du secteur de la logistique industrielle et commerciale, surtout les transporteurs, qui participent déjà actuellement aux procédures fiscales dans le cadre du transit douanier).

La question de savoir dans quelle mesure ces nouveaux intermédiaires pourraient collaborer avec les administrations fiscales et intervenir dans les mécanismes de collecte de l'impôt ou de transmission des informations reste un chantier largement en friche actuellement, bien que certains chercheurs envisagent les possibilités techniques en la matière.

Il semble en effet difficile, à l'heure actuelle, d'imaginer des formules de coopération fiscale des intermédiaires financiers intervenant dans la gestion des flux de paiement relatifs au commerce électronique. D'une part, ces intermédiaires financiers sont potentiellement aussi peu conventionnels que sont disparates les formes de monnaies électroniques rendues possibles par la technologie; il est probable qu'une forme de régulation internationale soit, à l'avenir, jugée nécessaire en la matière. D'autre part, une collaboration des intermédiaires financiers suppose qu'ils aient accès à une série d'informations connexes aux flux de paiements qu'ils gèrent, ce qui soulève des questions en matière de secret commercial et de respect de la vie privée.

Concernant les producteurs de *softwares*, certains d'entre-eux ont imaginé des solutions consistant, par exemple, à intégrer des fonctions fiscales dans les *browsers* utilisés en matière d'e-commerce par des consommateurs finaux: connexion auto-

matique avec des bases de données réglementaires, détection des dispositions fiscales applicables à chaque opération commerciale en cours, calcul en temps réel des impôts dus, voire liquidation automatique de ces impôts au moment du règlement financier des transactions, etc. L'avenir nous dira si de tels systèmes sont susceptibles d'être généralisables.

Par contre, la possibilité d'une collaboration fiscale des fournisseurs d'accès aux réseaux semble très difficilement envisageable, pour des raisons qui tiennent au fonctionnement technique et à l'architecture des réseaux (décentralisation, homogénéité des données, etc.).

4. Des impôts ad hoc

a. Un exemple: la *congestion charge* londonienne

L'on ne peut exclure que les technologies de l'information et des télécommunications conduisent progressivement à une modification du spectre des instruments fiscaux utilisés par les Etats. En effet, l'administration de certains types d'impôts pourrait s'avérer plus particulièrement susceptible de profiter des gains d'efficacité offerts par ces technologies. La récente *congestion charge* londonienne est l'exemple d'un impôt de type archaïque¹, remis au goût du jour en raison, notamment, de sa facilité d'administration dans le contexte des technologies modernes.

Instaurée début 2003, la *congestion charge* vise à désengorger le centre de Londres; il s'agit d'un droit de péage frappant les véhicules pénétrant ou circulant à l'intérieur d'un certain périmètre urbain. La totalité des accès ainsi que l'intérieur du périmètre sont constamment sous la surveillance de plus de deux cents caméras numériques qui scrutent l'ensemble des mouvements routiers. Les caméras sont connectées à un système central équipé d'un *automatic number plate recognition software* (ANRP) dont le taux de fiabilité est supérieur à 90 %. Les automobilistes qui souhaitent pénétrer à l'intérieur du périmètre sont tenus d'acquitter le droit de péage par avance ou, au plus tard, dans la journée (tarif réduit si le paiement est effectué avant 10 heures le matin du jour concerné). Le paiement peut s'effectuer notamment via un site web, par téléphone connecté à un système vocal ou via un SMS: le contribuable communique à un serveur son numéro d'immatriculation, son numéro de carte bancaire et la date ou la période à la quelle son paiement est relatif. A minuit, le système central compare la liste des plaques d'immatriculation détectées dans la journée par les caméras à celle des plaques pour lesquelles un paiement a été effectué ou qui sont exemptées pour raison sociale ou autres. En cas de non paiement, le système identifie la personne redevable en établissant une connexion avec le fichier des immatriculations et émet une amende à un tarif dissuasif.

La gestion des amendes est, en principe, la seule partie du processus à faire l'objet d'un contrôle manuel. Pour le reste, l'administration de la taxe est totalement automatisée. En outre, les possibilités d'évitement sont pratiquement inexistantes.

1. Le droit de péage, comme d'autres taxes anciennes appliquées généralement par les pouvoirs locaux, sont des impôts considérés comme archaïques par rapport aux impôts modernes que sont la TVA ou l'impôt sur le revenu. Certains considèrent que certains impôts archaïques sont susceptibles de connaître à l'avenir un regain d'intérêt dans la mesure, notamment, où ils seraient moins sensibles aux risques de concurrence fiscale internationale.

tes. Le coût très réduit de l'administration de cet impôt, grâce à l'apport de technologies adéquates, a probablement constitué un argument majeur en faveur de sa mise en place.

b. La *bit tax*

Dans la seconde moitié des années 90, l'idée d'une innovation radicale en matière fiscale fut proposée par certains auteurs pour répondre aux défis adressés aux systèmes de prélèvements obligatoires par la "société de l'information". Il s'agissait de réfléchir à la faisabilité d'une *bit tax*, un impôt frappant les paquets de données circulant sur les réseaux informatiques, quelle que soit leur valeur monétaire éventuelle et indépendamment du fait qu'ils participent ou non à une transaction commerciale. L'idée d'une telle taxe a été rejetée par les instances politiques et par les milieux d'affaire en raison de ses défauts jugés rédhibitoires. Aujourd'hui, le débat sur la question semble clos; néanmoins, il a semblé utile de résumer ici les différents arguments qui ont pu être échangés à l'occasion du débat entourant cette initiative.

L'argumentaire de base se fonde sur les risques d'érosion des recettes fiscales traditionnelles tels que, notamment, ceux développés dans les chapitres précédents: les principes fiscaux actuels sont inadéquats dans le contexte de la "société de l'information" et il serait trop coûteux et trop compliqué de les rendre compatibles avec la nouvelle réalité des réseaux numériques; en outre, l'adaptation des principes traditionnels entraînerait une augmentation du degré nécessaire d'intrusion dans la vie privée des agents économiques (un défaut dont serait exempte la *bit tax*); la monnaie électronique favorise les échanges anonymes en dehors des circuits bancaires contrôlables et renforce les possibilités de recours aux paradis fiscaux; la cryptologie permet aux opérateurs économiques de masquer leurs transactions et le coût marginal de production d'un bien numérique est quasi-nul de sorte que le fisc ne peut plus contrôler les revenus sur base des *inputs*; etc.

Sur le plan économique, une taxe redondante et non déductible (contrairement à la TVA) sur les données électroniques présenterait l'avantage d'accélérer les gains d'efficacité de l'économie de l'Internet, dans la mesure où elle inciterait à un plus fort raccourcissement des circuits commerciaux. A contrario, la *bit tax* ralentirait le développement de l'e-commerce ou, à tout le moins, entraînerait une perte d'efficacité du fait des efforts déployés par les agents économiques pour l'éviter (développement de systèmes de compression de données, préférence pour l'envoi de gros volumes sur support physique plutôt qu'en ligne bien que cette dernière formule serait plus efficace en l'absence de la taxe, etc.).

La *bit tax* pourrait constituer un instrument de régulation du trafic sur les réseaux, partant de l'idée que les applications de l'Internet sont de plus en plus gourmandes en bande passante (facteur rare), que les réseaux sont encombrés et que cette congestion constitue une externalité négative engendrant des coûts sociaux importants. La congestion découlerait du fait que les utilisateurs ne payent pas le coût réel de l'usage du réseau: d'une part, le réseau a largement été constitué sur des fonds publics et, d'autre part, le mode de tarification des accès a pour effet que le coût marginal d'une information envoyée est nul ou quasi-nul, quelle que soit sa taille ou sa valeur intrinsèque. Ces arguments ont perdu de leur pertinence avec le temps: l'essentiel des investissements dans le réseau est actuellement réalisé sur fonds privés et il n'y a pas de raison de penser que les for-

ces du marché ne puissent pas donner lieu à un *pricing* des accès en adéquation avec la disponibilité des ressources (des tarifications en fonction des volumes transmis sont d'ailleurs proposées par un certain nombre d'*access providers*, tant au niveau de la connexion aux *backbones* qu'au niveau des utilisateurs finaux). L'on voit mal comment un pouvoir public intervenant à l'échelle mondiale pourrait gérer plus efficacement un système de taxation/tarification optimal du point de vue de l'allocation des ressources du réseau.

Des arguments ont été avancés en vue de contrer les réticences à l'égard d'une *bit tax* qui serait prélevée indépendamment de la valeur économique des informations transmises: si les réseaux sont congestionnés, alors le fait pour un agent économique d'émettre des volumes de données sur le réseau entraîne un coût; s'il y a un lien entre les volumes et les coûts, il y a aussi un lien -indirect- entre les volumes et les marges bénéficiaires. Dans ce contexte, une *bit tax* pourrait s'apparenter à un système de taxation de type *cost plus* (impôt dont l'assiette est composée d'un ensemble de coûts de production, multipliés par un taux de marge fixé forfaitaire par le fisc¹). Il va de soi qu'un tel raisonnement repose sur des représentations particulières des usages et du fonctionnement des réseaux, qui ne correspondent que partiellement à la réalité (entre autres, l'hypothèse que la congestion des réseaux constitue effectivement une contrainte pour l'ensemble des agents n'est pas nécessairement vérifiée). Dans la même logique, l'on a pu avancer que, si un grand nombre de paquets contiennent de l'information sans valeur individuelle, leur somme peut en avoir; il s'agirait alors, en quelque sorte, d'opérer un prélèvement à vocation redistributive sur l'externalité positive que constitue en soi le fait que de l'information puisse circuler à grande vitesse et à faible coût.

Malgré l'homogénéité de la matière imposable (des bits) et les grandes capacités du traitement informatique, la mise en oeuvre d'une *bit tax* se heurte à des obstacles techniques importants dès lors qu'il s'agirait de déterminer sur quels équipements de télécommunication installer les systèmes de mesure nécessaires à l'établissement de la taxe. Le niveau de complexité atteint par les circuits d'information et la vitesse de transformation des réseaux sont tels qu'il est devenu illusoire de pouvoir distinguer tous les usages individuels et de mesurer d'une manière distincte les flux échangés entre l'ensemble des utilisateurs. Les flux transitant par un nombre variable et incontrôlable de biens d'équipement, la *bit tax* aboutirait à une taxation multiple d'un même flux et son taux effectif par rapport à un flux donné serait pratiquement aléatoire. Actuellement, les mesures de trafic se font principalement sur les *backbones* et au niveau des *access providers*; or, chaque ordinateur connecté au réseau peut potentiellement devenir fournisseur d'accès et le développement des applications *P2P* tend à estomper la distinction entre client et serveur. Enfin, il est possible d'installer des sous-réseaux privés dont le fisc n'aura pas connaissance.

La *bit tax* pourrait également donner lieu à une double imposition quand des flux taxés sont constitutifs de biens immatériels, de services ou d'autres produits déjà soumis à une taxation "traditionnelle" (par exemple, la TVA). Certes, le principe du *non bis in idem* est bien établi juridiquement, mais avec une portée limitée: il n'empêche pas, par exemple, que des accises soient prélevées sur des produits soumis à la TVA et que ces accises soient elles-mêmes incluses dans l'assiette de la TVA. En réalité, la *bit tax* pourrait prétendre constituer une alternative aux formes

1. Cfr., en Belgique, la taxe sur les centres de coordination.

prétendument obsolètes de fiscalité auxquelles elle viendrait se substituer (instauration d'une *bit tax* en parallèle à une exemption totale de TVA, accises et droits de douane sur les transactions électroniques). La Commission européenne, s'est interrogée sur la question de savoir s'il était envisageable de détaxer purement et simplement toutes opérations numériques; elle a rejeté cette possibilité, arguant, d'une part, que le régime de la TVA est par définition un impôt général sur toute la consommation et souffrant peu d'exceptions de sorte qu'exempter de TVA des volets entiers de la consommation nuirait à la généralité du système de TVA et, d'autre part, qu'une détaxation ou une taxation sous un régime ad hoc des biens numériques conduirait à des distorsions de concurrence quand ces biens ont un équivalent sous forme tangible.



Bibliographie

DELPORTE, J.-M., *La fiscalité du commerce électronique: un défi aux conséquences calculées*, in *Reflets et Perspectives de la Vie Economique*, n°4/1999, De Boeck Université, Bruxelles, 1999.

DELPORTE, J.-M., *Fiscalité et commerce électronique*, in *Bulletin de Documentation du Ministère des Finances*, 61ème année, n°2, Bruxelles, 2001.

DEPARTMENT OF THE TREASURY, *Selected tax policy implications of global electronic commerce*, Office of Tax Policy, Washington, 1996.

HELLERSTEIN, W., *Electronic commerce and the challenge for tax administration*, World Trade Organization, Committee on Trade and Development, Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development, Genève, 2002.

LASSERRE, F., *Internet: la fin de la géographie?*, *Revue européenne de Géographie*, Cybergéo n°141, 2000.

MEIJERS, H., *Fiscal impact of the growing use of advanced communication technologies and services: a quantitative analysis*, Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology, Working Paper n°34, Maastricht, 1998.

OCDE, *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique: modifications des commentaires sur l'article 5*, comité des Affaires fiscales, Paris, 2000.

OCDE, *Questions relatives à la classification des paiements dans le cadre des conventions*, comité des Affaires fiscales, groupe de travail n°1, Paris, 2001.

OCDE, *Commerce électronique et fiscalité: mise en oeuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Paris, 2001.

OCDE, *The future of money*, Paris, 2002.

SERVAL, T., *Aspects de l'économie de l'Internet*, Presse de l'Ecole Normale Supérieure, Paris, 1999.

SOETE, L., et KAMP, K., *The "bit tax": the case for further research*, Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology, Maastricht, 1996.

TELTSCHER, S., *Tariffs, taxes and electronic commerce: revenue implications for developing countries*, United Nations Conference on Trade and Development, Policy Issues in International Trade and Commodities, Study Series n°5, Genève, 2000.

VAN DEN KERKHOVE, M., *Société de l'information et fiscalité: enjeux et perspectives*, Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix, Namur, 1998.

YOLIN, J.-M., *Internet et entreprises, mirages et opportunités: pour un plan d'action; contribution à l'analyse de l'économie de l'Internet*, Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Conseil Général des Mines, Conseil Général des Technologies de l'Information, Paris, 2003.

ZOMBORI, G., *E + finance + crime: a report on cyber-crime and money laundering*, Nathanson Center for the Study of Organized Crime and Corruption, York University, Osgoode Hall Law School, Toronto, 2001.