



Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base
d'imposition et le transfert de bénéfices

Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

ACTION 1 : Rapport 2014



Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition
et le transfert de bénéfices

Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

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

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2014), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr>

ISBN 978-92-64-22517-6 (imprimé)

ISBN 978-92-64-22518-3 (PDF)

Collection : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

ISSN 2313-2620 (imprimé)

ISSN 2313-2639 (en ligne)

Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

Crédits photo : Couverture © archerix / Fotolia.

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur :

www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OCDE 2014

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Avant-propos

Enrayer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est une priorité absolue pour les pouvoirs publics partout dans le monde. En 2013, les pays de l'OCDE et du G20, œuvrant sur un pied d'égalité, ont adopté un Plan d'action en 15 points visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le Plan d'action vise à faire coïncider le lieu d'imposition des bénéfices avec le lieu d'exercice des activités économiques à l'origine de ces bénéfices et de la création de valeur. Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices constitue un impératif pour tous les pays et il convient d'agir rapidement, notamment pour empêcher que ne se défasse le cadre fiscal international existant fondé sur le consensus, ce qui aggraverait l'incertitude pour les entreprises, à l'heure où les investissements internationaux sont plus nécessaires que jamais. Par conséquent, le Plan d'action prévoit 15 mesures à mettre en œuvre d'ici à la fin de 2015 et, pour certaines d'entre elles, dès 2014.

Le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE, qui réunit 44 pays sur un pied d'égalité (tous les membres de l'OCDE, les pays du G20 et les pays en voie d'adhésion à l'OCDE), a adopté un premier ensemble de sept rapports et recommandations décrits dans le Plan d'action et dus en 2014. Le présent rapport fait partie de ces réalisations et relève de l'Action 1.

Les pays en développement et d'autres économies non membres de l'OCDE ou du G20 ont été largement consultés au cours de nombreuses réunions régionales et d'autres forums mondiaux, et leurs contributions ont été prises en compte dans les travaux. Les représentants d'entreprises, syndicats, organisations de la société civile et universitaires ont également pris une part active au processus, saisissant l'occasion qui leur était donnée de commenter les documents de travail. Plus de 3 500 pages de commentaires ont ainsi été reçues et débattues au cours de cinq réunions publiques de consultation et de trois sessions interactives diffusées sur le web, qui ont attiré près de 10 000 visiteurs.

Le premier ensemble de rapports et de recommandations, élaborés en 2014, constitue une réponse à sept des quinze points du Plan d'action publié en juillet 2013. L'objectif du Plan d'action étant d'offrir des solutions complètes

et cohérentes pour lutter contre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les mesures proposées, bien qu'approuvées sur le principe, ne sont pas encore finalisées. Elles sont susceptibles d'évoluer au gré de certaines décisions prises au regard des résultats attendus pour 2015, auxquels elles sont étroitement liées. Elles reflètent toutefois le consensus, en date de juillet 2014, qui entoure un certain nombre de solutions adoptées pour mettre un terme à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

L'adoption de ce premier ensemble de rapports et de recommandations et la mise en œuvre des mesures pertinentes par les autorités nationales permettront : de neutraliser les effets des montages hybrides ; de s'attaquer au chalandage fiscal et à d'autres formes d'utilisation abusive des conventions ; de réduire significativement la manipulation des règles de détermination des prix de transfert dans le domaine sensible des biens incorporels ; et de mettre en place des déclarations pays par pays qui donneront aux pouvoirs publics des renseignements sur la répartition mondiale des bénéfices, des activités économiques et des impôts acquittés par les entreprises multinationales. Par ailleurs, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté un rapport qui conclut à la faisabilité de la mise en œuvre des mesures arrêtées dans le cadre du Projet BEPS par le biais d'un instrument multilatéral. Ils ont également progressé dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables, notamment dans le domaine des régimes de la propriété intellectuelle et des rescrits fiscaux. Enfin, ils sont parvenus à une compréhension commune des défis posés par l'économie numérique, ce qui leur permettra d'approfondir leurs travaux dans ce domaine où les phénomènes d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont exacerbés.

Par nature, les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices appellent des réponses coordonnées. C'est pourquoi les pays consacrent du temps et des ressources à forger des solutions communes à des problèmes communs. Dans le même temps, ils conservent leur souveraineté fiscale et sont libres d'appliquer les mesures selon des modalités différentes, dès lors qu'elles ne vont pas à l'encontre de leurs engagements juridiques internationaux.

Table des matières

Abréviations et acronymes	9
Synthèse	11
Chapitre 1. Présentation des défis fiscaux posés par l'économie numérique ..	25
Bibliographie	29
Chapitre 2. Principes fondamentaux en matière de fiscalité	31
2.1 Les grands principes fiscaux	32
2.2 Les impôts sur le revenu et la consommation	34
2.3 L'impôt sur les bénéfices des sociétés	35
2.4 Taxes sur la valeur ajoutée et autres impôts indirects sur la consommation ...	44
Bibliographie	53
Chapitre 3. Les technologies de l'information et de la communication et leur impact sur l'économie	55
3.1 L'évolution des technologies de l'information et de la communication	56
3.2 Évolutions récentes et prévisibles	64
3.3 Les interactions entre les diverses strates des technologies de l'information et de la communication (TIC) : un aperçu conceptuel	69
Bibliographie	73
Chapitre 4. Économie numérique, nouveaux modèles économiques et principales caractéristiques	75
4.1 La diffusion des TIC dans les différents secteurs d'activité : l'économie numérique	76
4.2 L'économie numérique et l'émergence de nouveaux modèles d'entreprise ..	80
4.3 Principales caractéristiques de l'économie numérique	93
Bibliographie	106

Chapitre 5. Repérer les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par l'économie numérique	107
5.1 Dénominateurs communs des structures de planification fiscale qui soulèvent des inquiétudes relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices	108
5.2 Les pratiques de BEPS dans le cadre de la fiscalité directe	109
5.3 Possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par le système de TVA	115
Bibliographie	118
Chapitre 6. Lutter contre l'érosion de la base et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique	119
6.1 Introduction	120
6.2 Rétablir l'impôt sur le revenu apatride	120
6.3 Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans le domaine des impôts sur la consommation	130
Bibliographie	131
Chapitre 7. Défis fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique	133
7.1 L'économie numérique et les défis à relever pour les pouvoirs publics	134
7.2 Vision d'ensemble des défis fiscaux posés par l'économie numérique	134
7.3 Lien et capacité à avoir une présence significative sans être assujetti à l'impôt	137
7.4 Les données et l'attribution de la valeur générée par la création de données géolocalisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques	140
7.5 La qualification des bénéfices générés par de nouveaux modèles économiques	143
7.6 Recouvrement de la TVA dans le contexte de l'économie numérique	144
Bibliographie	151
Chapitre 8. Solutions possibles aux problèmes fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique	153
8.1 Introduction	154
8.2 Options proposées par le Groupe de réflexion	155
8.3 Cadre d'évaluation des solutions possibles	161
8.4 Évaluation initiale des solutions possibles	163
Bibliographie	168
Conclusions	169
L'économie numérique, ses modèles économiques et ses principales caractéristiques	169

Problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfiques (BEPS) soulevés dans le contexte de l'économie numérique : comment y répondre	170
Problèmes plus larges soulevés par l'économie numérique en matière de politique fiscale	170
Étapes suivantes	171
Bibliographie	172
Annexe A. Travaux antérieurs consacrés à l'économie numérique	173
A.1 1996-98 : travaux ayant abouti à la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique	174
A.2 1998 : la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique	174
A.3 L'après-Ottawa : travaux du CAF et groupes techniques consultatifs	175
Bibliographie	194
Annexe B. Schémas d'optimisation fiscale courants dans les modèles d'entreprise intégrés	195
B.1 Détaillant en ligne	196
B.2 Publicité en ligne	201
B.3 Infonuagique	206
B.4 Boutique d'applications en ligne	209
Graphiques	
Graphique 3.1 Nombre total de voies d'accès fixe, mobiles et haut débit	58
Graphique 3.2 Les données personnelles	62
Graphique 3.3 Circuit des <i>bitcoins</i>	65
Graphique 3.4 Les TIC représentées par strates	69
Graphique 4.1 Nombre d'entreprises connectées au haut débit par catégorie d'effectif en 2012	76
Graphique 4.2 Le chiffre d'affaires du commerce électronique par taille d'entreprise en 2012	83
Graphique 4.3 OCDE et principaux exportateurs de services TIC, 2000 et 2012	95
Graphique 4.4 Revenu moyen par salarié des 250 plus grandes sociétés de TIC	96
Graphique 4.5 Estimation du stockage mondial de données	99
Graphique 4.6 Coût moyen du stockage de données par consommateur entre 1998 et 2012	99
Graphique 5.1 Planification des activités de BEPS dans le contexte de l'impôt sur les bénéfiques	110
Graphique B.1 Détaillant en ligne	198
Graphique B.2 Publicité en ligne	203
Graphique B.3 Infonuagique	207
Graphique B.4 Boutique d'applications en ligne	211

Encadrés

Encadré 1.1	Mise en œuvre des Conditions cadres d’Ottawa sur la fiscalité – Principes	28
Encadré 4.1	La diversité des modèles de recettes	91
Encadré 7.1	Les défis soulevés par l’économie numérique pour les administrations	149
Encadré 8.1	Activités numériques entièrement dématérialisées.	156
Encadré 8.2	Présence numérique significative	157
Encadré A.1	Conditions cadres d’Ottawa sur la fiscalité – Principes	175
Encadré A.2	Commentaires sur l’article 5 du Modèle de Convention fiscale de l’OCDE	182
Encadré A.3	Commentaires sur l’article 12 – Paiement au titre de l’utilisation, ou du droit d’utilisation, d’un droit d’auteur	186
Encadré A.4	Modification des Commentaires sur l’article 12 – Paiements au titre du savoir-faire	187
Encadré A.5	Commentaires sur l’article 12 – Paiements au titre de contrats mixtes	190

Abréviations et acronymes

API	Programmation d'applications (<i>Application programming interface</i>)
BEPS	Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (<i>Base erosion and profit shifting</i>)
BIAC	Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (<i>Business and Industry Advisory Committee to the OECD</i>)
B2C	Business-to-Consumer
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
CAF	Comité des affaires fiscales
CPA	Coût-par-action
CPC	Coût-par-clic
CPM	Coût-par-mille
C2C	Consumer-to-Consumer
DDME	Data-Driven Marketing Economy
ES	Établissement stable
FAI	Fournisseur d'accès Internet
FSA	Fournisseur de services d'applications
FSI	Fournisseur de services sur l'Internet
GTC	Groupe technique consultatif
HTTP	Hypertext Transfer Protocol
HTM	Hypertext Markup Language
IaaS	L'infrastructure-service (<i>Infrastructure as a service</i>)

IMAP	Internet Message Access Protocol
IP	Internet Protocol
NIST	National Institute of Standards and Technology
OMC	Organisation mondiale du commerce
OTT	Over-the-top
POP	Post Office Protocol
PME	Petite et moyenne entreprise
SDK	Kits de développement de logiciel (<i>Software development kits</i>)
SEC	Société étrangère contrôlée
SMTP	Simple Mail Transfer Protocol
TIC	Technologies de l'information et de la communication
TVA/TPS	Taxe sur la valeur ajoutée/Taxe sur les produits et services
VLAN	Réseaux locaux virtuels (<i>Virtual local area network</i>)
XaaS	X-as-a-Service
XML	Extensible Markup Language

Synthèse

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Chapitre 1

Présentation des défis fiscaux posés par l'économie numérique

Ce chapitre décrit l'histoire qui a mené à l'adoption du Plan d'action concernant BEPS, notamment le travail pour relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Il résume ensuite les travaux menés par le Groupe de réflexion sur l'économie numérique qui ont abouti à la production de ce rapport. Enfin, il retranscrit les grandes lignes de ce rapport.

Dans le monde entier, les dirigeants, les médias et la société civile expriment une préoccupation croissante vis-à-vis des pratiques d'optimisation fiscale des entreprises multinationales, qui exploitent les failles provoquées par l'interaction entre les différents systèmes fiscaux pour réduire artificiellement leur bénéfice imposable ou transférer des bénéfices vers des pays à faible fiscalité dans lesquels leur activité économique est très modeste, voire inexistante. Pour répondre à cette préoccupation, et à la demande du G20, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié en juillet 2013 un *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (le Plan d'action, OCDE, 2013). Ce Plan d'action identifie 15 actions visant à résoudre de manière globale la question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices et définit des dates limites pour la mise en œuvre de ces actions.

Comme indiqué dans le Plan d'action concernant BEPS, « la progression de l'économie numérique est également source de défis dans le domaine de la fiscalité internationale. L'économie numérique a plusieurs caractéristiques : un recours sans équivalent à des actifs incorporels, l'utilisation massive de données (et notamment de données personnelles), l'adoption généralisée de modèles d'activités à plusieurs faces qui créent de la valeur à partir d'externalités générées par des produits gratuits, et la difficulté de déterminer le pays dans lequel la valeur est créée. Ces évolutions conduisent à s'interroger sur la manière dont les entreprises de l'économie numérique créent de la valeur et réalisent leurs bénéfices, et sur la façon dont les concepts de source et de résidence peuvent être rattachés à l'économie numérique ou sur la qualification des bénéfices à des fins fiscales. Néanmoins, le fait que de nouveaux modèles d'activité puissent aboutir à une relocalisation des fonctions économiques essentielles résultant dans une répartition différente des droits d'imposition susceptible d'entraîner de faibles prélèvements, n'est pas en soi un indicateur de défaillance du système en vigueur. Il est important d'examiner attentivement comment les entreprises de l'économie numérique créent de la valeur et réalisent leurs bénéfices pour déterminer si, et dans quelle mesure, il faudrait adapter les règles actuelles pour tenir compte des spécificités de ce secteur et empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ».

Dans ce contexte, le Plan d'action concernant BEPS décrit comme suit les travaux devant être engagés pour ce qui concerne l'économie numérique :

***Action 1 – Relever les défis fiscaux posés
par l'économie numérique***

Identifier les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes, et élaborer des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte. Les aspects à examiner incluent notamment la

possibilité, pour une entreprise, d'avoir une présence numérique significative dans l'économie d'un autre pays sans pour autant y être soumise à l'impôt en raison de l'absence de lien au regard des règles internationales en vigueur, l'attribution de la valeur générée par la création de données géo localisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques, la qualification des bénéficiaires générés par de nouveaux modèles économiques, l'application des règles du pays de la source, et les moyens permettant de garantir le recouvrement effectif de la TVA/TPS en cas de fourniture transnationale de biens et de services numériques; cette liste n'est pas exhaustive. Ces travaux nécessiteront une analyse approfondie des différents modèles économiques en vigueur dans ce secteur.

Lors de leur réunion des 5 et 6 septembre 2013 à Saint-Petersbourg, les dirigeants des pays du G20 ont pleinement approuvé le Plan d'action concernant BEPS et ont inclus à ce propos le paragraphe suivant dans leur déclaration finale :

Dans un contexte marqué par un rééquilibrage rigoureux des finances publiques et par des difficultés sociales, veiller, dans de nombreux pays, à ce que tous les contribuables versent la part d'impôt qui leur incombe est plus que jamais une priorité. Il convient de lutter contre l'évasion fiscale, les pratiques dommageables et l'optimisation fiscale intensive. La croissance de l'économie numérique crée des défis au regard des règles d'imposition internationale. Nous entérinons pleinement le plan d'action ambitieux et exhaustif, élaboré par l'OCDE, pour enrayer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui sera assorti d'un mécanisme pour le compléter si besoin. Nous nous félicitons du lancement du projet commun au G20 et à l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, et nous encourageons tous les pays intéressés à y participer. Les bénéfices devraient être imposés là où les activités économiques qui sont à l'origine de ces bénéfices sont exercées et là où la valeur est créée. [...] (G20, 2013).

Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales (CAF) a été créé en septembre 2013 pour conduire ces travaux et établir d'ici septembre 2014 un rapport recensant les problèmes posés par l'économie numérique et les mesures permettant de les résoudre.

Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique a tenu du 29 au 31 octobre 2013 sa première réunion, pendant laquelle les délégués ont débattu de la portée des travaux et ont pu écouter des exposés émanant de spécialistes de l'économie numérique. Le Groupe de réflexion a également examiné la pertinence des travaux conduits précédemment sur ce sujet. Il a notamment débattu des résultats de la Conférence ministérielle de l'OCDE

sur le commerce électronique, tenue à Ottawa en 1998, durant laquelle les ministres avaient accueilli favorablement le rapport intitulé « Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique » rédigé par le CAF en 1998 qui définissait les principes d'imposition applicables au commerce électronique présentés dans l'encadré 1.1.

Encadré 1.1. **Mise en œuvre des Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité – Principes**

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

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

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

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

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

Le Groupe de réflexion estime que ces principes demeurent pertinents et peuvent constituer, moyennant les ajouts nécessaires, une base utile pour évaluer les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Le Groupe de réflexion a en outre examiné le dossier réuni après la conférence d'Ottawa, en particulier les documents issus du Groupe technique consultatif (GTC) sur l'imposition des bénéfices des entreprises et traitant de l'attribution des bénéfices à des établissements stables (ES), du concept de siège de direction effective et des dispositions des conventions fiscales dans le contexte du commerce électronique. L'annexe A propose un aperçu de ces premiers travaux.

Compte tenu de l'importance des contributions des parties prenantes, l'OCDE a lancé un appel public à contributions le 22 novembre 2013. Au cours de sa deuxième réunion, les 2 et 3 février 2014, le Groupe de réflexion a examiné les contributions reçues. Il a débattu de l'évolution et de la généralisation de l'économie numérique et des défis fiscaux qui en découlent. Le Groupe de réflexion a pu écouter des exposés des délégués concernant les options envisageables pour résoudre les défis propres aux pratiques relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices et les autres défis fiscaux posés par l'économie numérique, et est convenu de l'importance de publier un projet de document permettant de recueillir les observations et contributions du public. Les contributions reçues ont été examinées par le Groupe de réflexion et prises en compte lors de la finalisation du rapport.

Ce rapport fournit d'abord un aperçu des principes fondamentaux de la fiscalité, en s'attachant à présenter la différence entre impôts directs et indirects, les notions qui les sous-tendent, ainsi que les conventions fiscales (chapitre 2). Il aborde ensuite l'évolution au fil du temps des technologies de l'information et de la communication (TIC) ainsi que les tendances récentes et les changements possibles à l'avenir (chapitre 3). Le rapport souligne la diffusion des TIC dans l'ensemble de l'économie et leur importance, décrit plusieurs nouveaux modèles d'entreprise ainsi que les caractéristiques clés de l'économie numérique (chapitre 4). Il expose ensuite en détail les principaux éléments propres aux pratiques relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices utilisées dans le contexte de l'économie numérique (chapitre 5) avant d'examiner les progrès que la mise en œuvre des mesures envisagées dans le Plan d'action concernant BEPS et les travaux de l'OCDE sur la fiscalité indirecte devraient permettre (chapitre 6). Enfin, il identifie les défis fiscaux plus larges que soulève l'économie numérique (chapitre 7) et résume les solutions envisageables présentées au Groupe de réflexion et initialement étudiées par celui-ci (chapitre 8). Les conclusions du Groupe de réflexion sont présentées à la fin du rapport.

Bibliographie

G20 (2013), *Déclaration des chefs d'État et de gouvernement du G20*, Sommet de Saint-Petersbourg, 5-6 septembre 2013, Russie, www.banque-france.fr/fileadmin/user_upload/banque_de_france/Eurosysteme_et_international/G20_Saint_Petersburg_DeclarationFR_092013.pdf.

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

Chapitre 2

Principes fondamentaux en matière de fiscalité

Ce chapitre passe en revue les grands principes fiscaux appliqués jusqu'à présent pour concevoir les systèmes d'imposition. Elle propose ensuite un aperçu des principes fondamentaux en matière d'impôt sur les sociétés, en mettant l'accent sur les systèmes d'imposition des revenus générés par des activités transnationales, tant au titre du droit fiscal interne que dans le contexte de conventions fiscales. Enfin, elle présente les principales caractéristiques de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2.1 Les grands principes fiscaux

Dans un contexte où de nombreux pays sont confrontés à une baisse des recettes publiques assortie d'une hausse de leurs dépenses et doivent faire face aux contraintes budgétaires qui en découlent, le relèvement des recettes est la première fonction dévolue à l'impôt, principal instrument de financement des biens publics tels que le maintien de l'ordre public et les infrastructures publiques. Une fois établi le montant à recouvrer, compte tenu des politiques économiques et budgétaires globales du pays considéré, plusieurs grands principes sont habituellement appliqués pour définir les systèmes d'imposition, notamment la neutralité, l'efficacité, la certitude et la simplicité, l'efficacité et l'équité des règles, ainsi que la flexibilité. Dans le contexte de la préparation du rapport relatif à l'imposition du commerce électronique (voir annexe A pour plus de détails), ces grands principes ont constitué la base de travail de la conférence ministérielle d'Ottawa de 1998, et sont depuis désignés comme les Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique. Ces principes étaient alors jugés appropriés aux fins d'une évaluation des questions fiscales liées au commerce électronique. Si la plupart des nouveaux modèles économiques décrits dans le chapitre 4 n'existaient pas encore, ces principes, une fois amendés, demeurent pertinents dans le contexte de l'économie numérique, comme précisé dans le chapitre 8. Outre ces principes largement reconnus, l'équité doit elle-aussi être prise en compte lors de la définition d'un système d'imposition.

- **Neutralité** : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes d'activités industrielles et commerciales. Un impôt neutre contribuera à l'efficacité du système en garantissant une allocation optimale des moyens de production. Une distorsion, assortie du coût correspondant, se produit lorsque qu'une variation de la ponction fiscale déclenche des variations de l'offre et de la demande différentes de celles qui seraient observées en l'absence d'imposition. En ce sens, la neutralité suppose également que le système fiscal permette un recouvrement des recettes qui minimise les discriminations pouvant influencer (favorablement ou non) un choix économique donné. Ceci implique que toutes les formes d'activité soient soumises aux mêmes principes fiscaux et que le système remédie à tout élément pouvant remettre en cause les notions d'égalité et de neutralité dans l'application de ces principes.
- **Efficacité** : Les coûts de la discipline fiscale pour les entreprises et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- **Certitude et simplicité** : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon à ce que les contribuables sachent à quoi s'en tenir. Un système fiscal simple permet aux particuliers et

aux entreprises de comprendre plus facilement quels sont leurs droits et devoirs. Dans ce cas, les entreprises sont plus aisément en mesure de prendre les décisions optimales et d'agir dans le sens voulu par les pouvoirs publics. La complexité favorise par ailleurs la planification fiscale agressive, qui peut entraîner des coûts de distorsion pour l'économie.

- **Efficacité et équité** : L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue, tout en évitant la double imposition et la non-imposition involontaire. De plus, il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales. Au cours des débats qu'ils ont déjà conduits, les Groupes techniques consultatifs (GTC) ont considéré que si une catégorie de contribuables est techniquement assujettie à un impôt sans jamais l'acquitter parce celui-ci est inapplicable, l'ensemble des contribuables pourrait juger cet impôt inéquitable et inefficace. En conséquence, l'effectivité des règles fiscales est un paramètre important pour les autorités fiscales. De par son influence sur le recouvrement et la gestion de l'impôt, la mise en pratique effective des règles est un facteur déterminant de l'efficacité d'un système fiscal.
- **Flexibilité** : Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales. Il est important qu'un système fiscal soit flexible et dynamique de manière à couvrir les besoins de recettes des États tout en s'adaptant en permanence aux nouveaux besoins identifiés. Cela signifie que les caractéristiques structurelles du système devraient être pérennes dans un contexte changeant, tout en demeurant suffisamment flexibles et dynamiques, afin que les États puissent s'adapter en temps utile et prendre en compte les évolutions des techniques et des transactions commerciales, sans négliger la difficulté à anticiper les évolutions à venir.

L'équité entre contribuables revêt elle aussi de l'importance dans le cadre des politiques fiscales. Elle recouvre deux composantes principales : l'une horizontale, l'autre verticale. L'équité horizontale suppose que les contribuables se trouvant dans la même situation acquittent la même somme au titre de l'impôt. L'équité verticale est un concept normatif dont la définition peut varier selon les cas de figure. Selon certains, elle suppose que les contribuables dont les revenus sont plus élevés doivent payer proportionnellement plus que les autres contribuables. En pratique, les États mettent en œuvre l'équité verticale différemment selon leur volonté de réduire les variations de revenus ou selon qu'elle s'applique aux revenus perçus sur une période donnée ou sur l'ensemble des revenus perçus au cours de la vie. L'équité entre contribuables est habituellement prise en compte dès la conception du système d'impôt sur le revenu et de transferts.

Cette notion peut également renvoyer à l'équité entre les États. Du point de vue théorique, cette notion est liée à l'allocation des profits et des pertes à l'échelle internationale et vise à assurer une répartition équitable entre les différents pays de la recette fiscale découlant des bénéfices générés par des activités transnationales (OCDE, 2001). Le principe fiscal de l'équité entre les États a occupé une place importante dans les débats relatifs à la répartition des droits d'imposition entre le pays d'origine des revenus et le pays de résidence. Durant les travaux conduits à Ottawa sur l'imposition du commerce électronique, cette problématique a été reconnue selon les termes suivants : « [...] toute adaptation des principes existants en matière de fiscalité internationale devrait être organisée de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, [et] à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays [...] » (OCDE, 2001 : 260).

Les choix retenus en matière de fiscalité traduisent habituellement la position des autorités quant à l'importance relative de chacun de ces principes et reflètent souvent des considérations socio-économiques plus larges qui débordent du champ de la fiscalité.

2.2 Les impôts sur le revenu et la consommation

La plupart des pays imposent à la fois les revenus et la consommation. Tandis que les impôts sur le revenu s'appliquent aux revenus nets (revenus du travail et du capital) perçus au cours d'une période d'imposition annuelle, les impôts sur la consommation grèvent les dépenses de consommation de biens et services lors de chaque transaction.

Il existe différentes catégories d'impôts sur le revenu et la consommation. Les impôts sur le revenu sont généralement dus sur les revenus nets perçus par le contribuable au cours d'une période d'imposition. À l'inverse, les impôts sur la consommation peuvent s'appuyer sur un fait générateur qui est une transaction commerciale, un échange de biens et services considéré soit lors de la dernière transaction conclue avec l'acheteur final (impôt sur la vente au détail et TVA), soit lors des transactions intermédiaires entre entreprises (TVA) (OCDE, 2011), ou prendre la forme de prélèvements sur des produits ou services particuliers, ce qui est le cas des droits d'accise, des droits de douane et des taxes à l'importation. Les impôts sur le revenu sont prélevés à l'endroit de la source des revenus alors que les impôts sur la consommation le sont à l'endroit de destination (dans le pays importateur).

Il convient également de noter que la charge fiscale ne pèse pas toujours sur ceux qui sont juridiquement tenus d'acquitter l'impôt. Selon l'élasticité-prix des facteurs de production (qui dépend elle-même des préférences des consommateurs, de la mobilité des facteurs de production, du degré de concurrence, etc.), la charge fiscale peut être déplacée, de sorte que les

impôts sur le revenu et la consommation peuvent avoir des effets fiscaux comparables. En règle générale, il est considéré que la charge fiscale est supportée par le capital, le travail et/ou la consommation. Ainsi, en supposant que le capital soit plus mobile que le travail et dans le cas d'un marché hautement concurrentiel fonctionnant correctement, la charge fiscale serait majoritairement supportée par les travailleurs.

2.3 L'impôt sur les bénéficiaires des sociétés

Si son assiette peut être établie selon un large éventail de définitions, l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés s'appuie le plus souvent sur une assiette large, destinée à embrasser tous types de revenus perçus par la société, quelle que soit leur nature¹, y compris la rémunération des capitaux propres qui s'ajoutent à ce qui pourrait être décrit comme les « revenus purs » ou « économiques », autrement dit ce que l'entreprise retire d'avantages compétitifs particuliers pouvant découler de conditions avantageuses en matière de facteurs de production (telles que des ressources naturelles aisément exploitables ou de faibles coûts de main-d'œuvre) ou d'avantages propres au marché sur lequel les produits seront vendus (par exemple une position de monopole).

Lorsque les systèmes d'impôts sur les bénéficiaires des sociétés ont été mis en place, l'un des principaux objectifs recherchés était de tenir lieu de paiement anticipé des impôts sur le revenu des personnes physiques dus par les actionnaires (fonction consistant à « combler des lacunes » (Bird, 2002), parfois désignée comme « prise de garantie ») et d'éviter ainsi un report potentiellement indéfini du paiement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Vann, 2010). De ce fait, l'assiette de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés était considérée comme une valeur approchée de la rentabilité du capital social. En conséquence, l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés s'applique, en règle générale, sur les bénéfices nets, c'est-à-dire sur les recettes diminuées des dépenses. Deux modèles fondamentaux, dont l'approche diffère mais qui conduisent en pratique à des résultats comparables, sont employés pour évaluer ce bénéfice imposable :

- Le système des recettes et des dépenses (ou méthode des profits et pertes) : le bénéfice net est calculé comme la différence entre tous les revenus obtenus par une entreprise comptabilisés au cours de la période d'imposition et toutes les dépenses déductibles engagées par cette entreprise sur la même période.
- Le système fondé sur le bilan (ou méthode de la variation de l'actif net) : le bénéfice net est calculé en comparant la valeur des actifs nets au bilan du contribuable à la fin de la période d'imposition (augmentée du montant des dividendes distribués) avec la valeur des actifs nets au bilan du contribuable au début de la même période.

Certains pays sont parvenus à un niveau important d'uniformité, même si certaines différences qui peuvent apparaître lorsque le traitement comptable est affecté par des manipulations destinées à fausser la mesure du bénéfice imposable (par exemple le refus de déduire certaines dépenses, une méthode différente de comptabilisation des dépenses en capital, les écarts temporels dans la comptabilisation des gains réalisés sur certains actifs immobilisés). Dans d'autres pays, les comptabilités financières et fiscales sont largement indépendantes et le droit fiscal couvre en grande mesure le traitement des transactions conduites par une entreprise.

2.3.1 L'imposition des bénéfices engendrés par les activités transfrontalières des sociétés en droit interne

Il est communément admis que la souveraineté d'un État s'articule autour de deux composantes : l'autorité exercée sur un territoire (compétence d'exécution) et l'autorité exercée sur une population considérée (allégeance politique). Cette dualité de la souveraineté était profondément ancrée dans les esprits au cours des XIX^e et XX^e siècles et a joué un rôle certain dans la conception de la compétence d'un État en matière de fiscalité. Partant du principe que tout impôt devrait se limiter aux sujets et objets imposables présentant un certain lien avec l'État qui l'applique, les dirigeants sont parvenus à la conclusion qu'une créance fiscale, pour être légitime, doit être fondée soit sur un lien avec une personne (« liens personnels ») soit sur un lien avec un territoire (« liens territoriaux ») (Schon, 2010 ; Beale, 1935).

Dans le même sens, la dualité de la souveraineté a également contribué à la formulation de la doctrine réaliste, définie autour des préoccupations d'application, d'administration et de recouvrement de l'impôt, qui a limité la définition traditionnelle de la souveraineté (Tadmor, 2007). Alors que le droit d'un pays à lever des impôts repose sur les notions de territoire ou de résidence, la doctrine réaliste considère que le pouvoir d'appliquer l'impôt est une condition nécessaire de la compétence fiscale et donne la priorité à l'exercice efficace du droit d'imposition par un pays (Tadmor, 2007). La doctrine réaliste établit une distinction entre le droit d'un pays de lever l'impôt et son droit de le recouvrer, également appelé « compétence d'exécution » (Hellerstein, 2009), en mettant l'accent sur la pratique plutôt que sur la théorie.

Les dispositions du droit fiscal interne en matière d'imposition des bénéfices générés par des activités transnationales envisagent en règle générale deux cas de figure : l'imposition des investissements sortants des sociétés résidentes et l'imposition des investissements entrants des sociétés non résidentes. Dans le premier cas, la définition donnée à la résidence est un élément déterminant. Certains pays déterminent la résidence d'une société selon des critères formels, comme le lieu où la société a été constituée.

D'autres pays s'appuient sur des critères factuels, comme le siège de direction effective ou des notions similaires. Certains pays, enfin, disposent de systèmes mixtes et prennent en compte à la fois le lieu où la société a été constituée et le siège de direction effective.

Concernant l'imposition des investissements sortants des sociétés résidentes, deux grands modèles peuvent être identifiés : le système mondial et le système territorial. Il convient de noter que ces catégories correspondent à une simplification puisque, dans la pratique, la plupart des pays ont adopté un modèle combinant ces deux systèmes.

Un pays disposant d'un système mondial applique l'impôt aux revenus mondiaux de ses résidents, que la source de ces revenus soit ou non située sur son territoire. Pour mettre en œuvre le principe de résidence, l'administration fiscale du pays de résidence doit réunir les informations relatives aux revenus de source étrangère perçus par ses résidents. En conséquence, les pays ne retiennent que rarement, voire jamais, des systèmes d'imposition exclusivement mondiaux. Dans la plupart des cas, les revenus de source étrangère des filiales étrangères sont imposés lors de leur rapatriement (système de report), et non lors de leur réalisation. De plus, la déduction au titre des impôts acquittés sur les bénéfices réalisés à l'étranger est le plus souvent limitée au montant de l'impôt qui aurait été appliqué dans le pays de résidence à ces revenus de source étrangère, ce qui permet d'assurer que le système mondial n'affecte pas l'imposition par le pays de résidence des revenus qui prennent leur source sur son propre territoire.

Un pays ayant adopté un système territorial en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés n'impose ses résidents que sur les revenus dont les sources sont situées sur son territoire. Par conséquent, les sociétés résidentes ne sont imposées que sur leurs revenus locaux (revenus dont la source est réputée située dans le pays). Dans un système territorial, la détermination de la source des revenus de l'activité économique est donc un élément essentiel.

Concernant l'imposition des investissements entrants des sociétés non résidentes, tant le système mondial que le système territorial soumettent à l'impôt les revenus issus de sources situées sur le territoire. La détermination de la source des revenus est donc un élément essentiel. Les règles utilisées pour déterminer cette source varient selon les pays. En matière de revenus d'entreprise, la notion de source retenue en droit interne s'approche souvent de la notion d'établissement stable (ES) au sens des conventions fiscales. Les bénéfices des entreprises sont en règle générale imposés sur une base nette. Cependant, un pays peut rencontrer des difficultés d'ordre pratique pour imposer certaines catégories de revenus découlant de sociétés non résidentes. Il peut également s'avérer difficile de déterminer quelles dépenses ont été engagées par un non-résident afin d'obtenir les revenus considérés. En conséquence, l'imposition à la source de certaines catégories de revenus

(comme les intérêts, les redevances, les dividendes) est souvent pratiquée au moyen de retenues à la source appliquée sur une base brute. Pour compenser l'absence de crédit d'impôt, les taux des retenues à la source appliquée sur une base brute sont généralement inférieurs au taux normal de l'impôt sur les bénéfices des entreprises.

Règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)

Les règles applicables aux SEC prévoient les modalités d'imposition des bénéficiaires issus de sociétés non résidentes entre les mains de leurs actionnaires résidents. Elles peuvent être classées parmi les règles de lutte contre l'évasion fiscale, ou considérées comme un élargissement de l'assiette fiscale visant à imposer les actionnaires sur des revenus passifs ou très mobiles obtenus par des sociétés non résidentes dans des situations où, en l'absence de telles règles, les revenus considérés auraient été exempts de tout impôt (notamment dans un système territorial) ou imposés uniquement lors de leur rapatriement (par exemple dans un système mondial incluant un régime de report d'imposition).

Les règles applicables aux SEC ont été définies selon des approches très variées. Elles ont parfois pour objectif de limiter l'incitation à réaliser une activité ou un investissement par l'intermédiaire d'une société non résidente. Mais elles peuvent aussi prévoir des dispositions (comme l'exclusion des revenus d'activités) visant à assurer que certaines catégories d'investissements réalisés à l'étranger par des résidents du pays appliquant le régime applicable aux SEC ne supportent pas une charge fiscale d'ensemble supérieure à celle supportée par un investissement dans le même pays étranger réalisé par des actionnaires non résidents. La plupart des règles applicables aux SEC entrent dans la catégorie des règles de lutte contre l'évasion fiscale et visent des revenus soustraits à l'impôt, et ne cherchent pas à avoir un effet dissuasif sur les véritables investissements à l'étranger.

Les règles applicables aux SEC supposent que tout ou partie des bénéfices de la société étrangère soient inclus dans les revenus de l'actionnaire résident ; elles peuvent ainsi contribuer à protéger l'assiette fiscale du pays d'origine en ayant un effet dissuasif sur les investissements susceptibles d'éroder cette assiette ou visant à transférer des bénéfices vers des pays à faible fiscalité.

2.3.2 L'imposition des bénéfices générés par des activités transnationales selon les conventions fiscales

L'exercice de la souveraineté en matière fiscale peut donner lieu à des créances concurrentes portant sur le même montant imposable et se traduire par une double imposition juridique, soit l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) États au même contribuable, pour les

mêmes revenus. La double imposition a des effets néfastes sur les échanges internationaux de biens et services et sur les mouvements transfrontaliers de capitaux, de technologie et de personnes. Les conventions fiscales bilatérales traitent les cas de double imposition en attribuant des droits d'imposition aux États contractants. La plupart des conventions fiscales en vigueur ont été établies à partir de modèles, comme le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ou le Modèle de convention des Nations Unies, directement inspirés du premier Modèle de convention fiscale bilatérale rédigé en 1928 par la Société des Nations. Aussi, en dépit de différences significatives entre conventions de double imposition, celles-ci suivent pour la plupart une structure relativement uniforme, correspondant à une liste de dispositions ayant des fonctions distinctes : (i) articles relatifs à la portée de la convention et à son application, (ii) articles régissant les conflits de compétence fiscale, (iii) articles régissant l'allégement de la double imposition, (iv) articles consacrés à la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales et (v) dispositions diverses (par exemple, assistance administrative).

2.3.2.1 Aperçu historique des notions retenues pour définir la répartition de la compétence fiscale

En réponse au développement du commerce mondial et des préoccupations relatives aux situations de double imposition au début du xx^e siècle, la Société des Nations a désigné, assez tôt dans les années 1920, quatre économistes (Bruins et al., 1923) chargés d'étudier la question de la double imposition sous l'angle théorique et scientifique. Ce groupe d'économistes devait notamment déterminer s'il était possible d'énoncer des principes pouvant constituer un cadre international en matière de fiscalité permettant d'éviter les doubles impositions, y compris en matière de revenus d'entreprise². Dans ce contexte, le groupe avait identifié la notion d'allégeance économique comme concept clé pour la conception d'un système fiscal international. L'allégeance économique était établie selon l'importance des liens éventuels entre un État et les revenus ou le contribuable devant être imposé. Les économistes distinguaient quatre facteurs d'allégeance économique : (i) l'origine des richesses ou revenus, (ii) la localisation matérielle des richesses ou revenus, (iii) la faculté de faire valoir ses droits sur ces richesses ou revenus et (iv) le lieu de la résidence ou du domicile de la personne habilitée à disposer de ces richesses ou revenus.

Les économistes avaient conclu que les facteurs essentiels étaient : « l'origine de la richesse et la résidence ou domicile du propriétaire qui consomme la richesse ». Aux fins du rapport, l'origine de la richesse recouvrait l'ensemble des étapes de création de la richesse : « au point de vue de la forme matérielle de la richesse, de ses modifications matérielles ultérieures, de son transport, des organismes directeurs et de la vente. » En d'autres termes, le groupe d'économistes proposait que la compétence fiscale soit en règle générale répartie

entre l'État de la source et l'État de résidence en fonction de la nature des revenus considérés. Selon cette approche, dans les situations simples où la totalité des facteurs d'allégeance économique (ou une majorité d'entre eux) coïncidaient, la compétence fiscale était attribuée exclusivement à l'État dans lequel des éléments pertinents d'allégeance économique avaient été identifiés. Dans des situations plus complexes, faisant apparaître des conflits entre les facteurs pertinents d'allégeance économique, la compétence fiscale était partagée entre les différents États selon l'importance relative des liens unissant chacun d'eux au contribuable et à ses revenus.

Sur ce fondement, le groupe a examiné quel serait le lieu d'imposition approprié pour les différentes catégories de richesses ou de revenus. Les bénéfiques d'entreprise n'avaient pas été distingués, mais étudiés au titre de catégories d'entreprises qui seraient aujourd'hui qualifiées « d'entreprises traditionnelles », en l'occurrence les « mines, les gisements de pétrole », les « établissements industriels » ou « usines » et les « entreprises commerciales³ ». Pour toutes ces activités, le groupe avait conclu que le lieu de production des revenus constituait « l'élément prépondérant » et que « dans une répartition idéale, il convient d'accorder une importance prépondérante au lieu d'origine ». En d'autres termes, la répartition de la compétence fiscale en matière d'impôt sur les bénéfices de sociétés dépendait en priorité du lien entre les revenus d'entreprise et les différentes localisations physiques intervenant dans la production des revenus.

De nombreuses conclusions du rapport ont donné lieu à controverse et n'ont pas été pleinement reprises dans les conventions fiscales. En particulier, la préférence des économistes pour une exonération générale dans le pays d'origine pour tous les « revenus destinés à l'étranger » comme approche pratique permettant d'éviter la double imposition⁴ a été explicitement écartée par la Société des Nations qui retint, dans le modèle de 1928, la méthode de « classement et de répartition des sources » – qui consiste à appliquer à la source une imposition totale ou partielle pour certaines catégories de revenus et à attribuer à l'État de résidence la compétence fiscale sur les autres revenus. Les fondements théoriques énoncés dans le rapport de 1923 ont cependant été conservés pratiquement en l'état et sont aujourd'hui considérés comme le « substrat intellectuel » (Ault, 1992 : 567) des différents modèles établis par la Société des Nations (et donc de pratiquement toutes les conventions fiscales modernes) (Avi-Yonah, 1996).

Avant d'adopter le critère de l'allégeance économique, le groupe des quatre économistes avait brièvement examiné d'autres approches, notamment la théorie des bénéfiques (alors appelée « théorie de la contrepartie ») et noté que les conclusions obtenues selon cette approche avaient été supplantées, en grande partie, par la théorie des capacités contributives. Plusieurs auteurs considèrent que, si d'autres approches ont sans conteste détrôné la théorie

des bénéfiques pour ce qui touche à la détermination du quantum des créances fiscales, elle prévaut toujours dans l'analyse de la compétence fiscale dans un contexte international (Vogel, 1988). Selon la théorie des bénéfiques, la compétence fiscale d'une juridiction recouvre la totalité des avantages et des services publics obtenus par un contribuable entré en relation avec un pays (Pinto, 2006), et les entreprises, en leur qualité d'agents jouant un rôle dans la vie économique d'un pays considéré, devraient contribuer au financement des dépenses publiques de ce pays. En d'autres termes, selon la théorie des bénéfiques, un pays est en droit d'imposer les entreprises résidentes et non résidentes qui retirent un avantage des services qu'il fournit. Ces bénéfiques peuvent être de nature générale ou plus spécifique. Les services relatifs à l'enseignement, la police, la protection contre les incendies ou encore la défense en sont des exemples évidents. Mais le pays concerné peut en outre fournir un cadre juridique opérationnel et favorable à une bonne conduite des affaires, en particulier en offrant un environnement législatif et réglementaire stable, en protégeant la propriété intellectuelle et le capital intellectuel de l'entreprise, en faisant respecter les textes relatifs à la protection des consommateurs, ou en fournissant des moyens de transport, de télécommunications, des services d'utilité publique et d'autres infrastructures (Pinto, 2006).

2.3.2.2 La répartition de la compétence fiscale selon les conventions de double imposition

Lorsque les quatre économistes présentèrent leur rapport, plusieurs juridictions avaient déjà traité de la question de la double imposition juridique au moyen de mesures bilatérales ou unilatérales. Les Comités fiscaux de la Société des Nations se sont appuyés sur l'expérience pratique des experts des administrations fiscales pour la négociation et la mise en œuvre des conventions alors en vigueur. Sous l'effet conjugué de la dépendance historique et du besoin de répartir efficacement les droits d'imposition entre des systèmes fiscaux aux différences parfois marquées, la double taxation n'a pas été évitée grâce à un système alternatif tel qu'une répartition selon une formule ou un autre système fondé sur les principes identifiés par les quatre économistes. À l'inverse, du fait de l'apparition des modèles de convention de l'OCDE et de l'Organisation des Nations Unies, le système fiscal international s'est constitué autour d'un vaste réseau de conventions bilatérales qui respectent la méthode dite de « classement et de répartition des sources », selon laquelle différentes catégories de revenus sont soumises à différentes règles de distribution. La nature cédulaire de ces règles de distribution suppose une étape préalable, dans laquelle les revenus faisant l'objet de créances concurrentes sont en premier lieu rattachés à l'une des catégories définies par la convention. Si un élément peut être classé dans différentes catégories de revenus, des règles de priorité

prévues dans les conventions lèvent la difficulté. Une fois le revenu ainsi classifié aux fins de la convention, les règles de distribution prévues dans la convention s'appliquent et conduisent, le plus souvent, soit à accorder à un État contractant le droit exclusif d'exercer sa compétence fiscale interne, soit à accorder à un pays contractant le droit d'exercer prioritairement sa compétence fiscale interne tout en réservant une compétence fiscale résiduelle à l'autre État contractant.

Les conventions prévoient que les bénéficiaires des entreprises sont imposables exclusivement par le pays de résidence sauf si l'entreprise conduit ses activités dans l'autre pays au moyen d'un ES situé sur le territoire de ce dernier. Dans ce cas, le pays de la source ne peut imposer que les bénéfices attribuables à l'ES. La notion d'ES est donc utilisée pour définir si un pays contractant est ou non fondé à exercer son droit d'imposition sur des bénéfices d'entreprise perçus par un contribuable non résident. Des règles particulières s'appliquent, toutefois, aux bénéfices relevant de certaines catégories de revenus comme les dividendes, intérêts, redevances et gains en capital.

Dans les faits, la notion d'ES joue le rôle d'un seuil de pénétration qui, en mesurant le niveau de présence économique d'une entreprise étrangère dans un pays considéré à partir de critères objectifs, détermine dans quelles circonstances cette entreprise peut être considérée comme suffisamment intégrée au sein de l'économie d'un pays pour justifier qu'elle y soit soumise à l'impôt (Holmes, 2007; Rohatgi, 2005). Un rapport de causalité peut donc être raisonnablement établi entre la nécessité d'un niveau suffisant de présence économique conformément au critère de seuil relatif à l'ES et les facteurs d'allégeance économique définis par le groupe d'économistes voici plus de 80 ans. Cet héritage est souvent souligné par la doctrine juridique et économique (Skaar, 1991), ou mentionné dans les Commentaires de l'OCDE, qui précisent que le critère de seuil relatif à l'ES « s'applique depuis longtemps et reflète le consensus international selon lequel, en règle générale, une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale qu'à partir du moment où elle a un établissement stable dans cet État⁵ ». Du fait qu'il requiert un niveau suffisant de présence économique, ce seuil a également pour objectif de garantir qu'un pays d'origine qui applique l'impôt dispose de la compétence d'exécution, de la capacité administrative à exercer ses droits fondamentaux vis-à-vis de l'entreprise non-résidente.

La définition de l'ES comprenait à l'origine deux critères de seuil distincts : (i) une installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise effectue tout ou partie de ses opérations, ou, lorsqu'aucune installation fixe ne peut être identifiée, (ii) une personne qui opère dans le pays comme agent du non-résident et est habilitée à contracter en son nom de façon habituelle. Dans les deux cas, un certain degré de présence physique dans la juridiction

de source est nécessaire, soit directement, soit par l'intermédiaire des actions d'un agent dépendant. Ces définitions ont été élargies au fil du temps pour tenir compte de l'évolution du contexte des affaires. Ainsi, le développement du secteur des services a conduit à inclure dans de nombreuses conventions bilatérales un critère de seuil supplémentaire selon lequel la réalisation des services par les salariés d'une entreprise non résidente (ou par d'autres personnes recevant des instructions de sa part) peut justifier une imposition dans l'État de la source lorsque ces services sont réalisés pendant une certaine durée, y compris lorsqu'ils ne sont pas réalisés depuis un lieu d'activité fixe. (Alessi, Wijnen et de Goede, 2011).

Les dispositions des conventions concernant les bénéficiaires des entreprises prévoient que seuls les revenus « attribuables » à un ES sont imposables dans la juridiction où est situé l'ES considéré. Il s'agit des bénéficiaires que l'ES aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante.

En vertu de règles de distribution distinctes qui l'emportent sur la règle de l'ES, certaines catégories de revenus peuvent être imposées dans la juridiction de la source même si aucun des critères de seuil relatifs à l'ES n'est rempli dans le pays considéré. Il s'agit notamment :

- des bénéficiaires tirés de biens immeubles (et des gains de capital tirés de la vente de ceux-ci), qui, selon toutes les conventions ou presque, peuvent être taxés par le pays de la source où se situe le bien immeuble ;
- des bénéficiaires correspondant à certaines formes de rémunérations qui, selon la convention applicable, peuvent comprendre des dividendes, intérêts, royalties ou redevances techniques ; la convention permet alors au pays de la source de prélever une retenue à la source limitée.

Dans le cas de paiements sortants au titre de dividendes, d'intérêts et de redevances, les pays appliquent fréquemment un impôt au titre de leur droit fiscal interne sur une base brute (non réduite par la déduction de dépenses) en prélevant une retenue à la source. Les conventions fiscales bilatérales précisent généralement le taux maximum de la retenue à la source pouvant être appliquée par le pays de la source, ainsi que la compétence fiscale résiduelle revenant au pays de résidence⁶. Cependant, si l'actif à l'origine de la catégorie de revenus considérée est, dans les faits, lié à un ES détenu dans le même pays par l'entreprise non résidente, les règles d'attribution des bénéfices à un ES prévalent (Articles 10(4), 11(4) et 12(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE).

Lorsque les conventions fiscales bilatérales donnent la priorité aux droits d'imposition du pays de la source, le pays de résidence doit assurer un allègement de la double imposition. Deux mécanismes sont en règle générale proposés par les conventions bilatérales, à savoir la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation. Dans la pratique toutefois, de nombreux pays, et donc de nombreuses conventions fiscales bilatérales en vigueur, combinent

ces deux approches pour ce qui concerne les bénéficiaires d'entreprises (en appliquant la méthode de l'exemption aux revenus attribuables à un ES et la méthode de l'imputation pour des éléments de revenus soumis à une retenue à la source) (Rohatgi, 2005).

2.4 Taxes sur la valeur ajoutée et autres impôts indirects sur la consommation

Les taxes sur la valeur ajoutée (TVA) et les autres impôts sur la consommation sont généralement conçus comme des impositions indirectes. Si ces impôts et taxes ont généralement pour objectif de grever la consommation finale de biens et de services, ils sont plus souvent recouverts auprès des vendeurs des biens et services concernés qu'auprès des consommateurs eux-mêmes. Les consommateurs acquittent, en principe, ces impôts et taxes comme une partie du prix de marché des biens ou services achetés.

En règle générale, deux catégories d'impôts sur la consommation sont établies (OCDE, 2013a) :

- Les impôts généraux sur les biens et services, qui regroupent la TVA et ses équivalents dans différents pays, les impôts sur les ventes et les autres impôts généraux sur les biens et services.
- Les impôts sur des biens et des services déterminés, qui correspondent pour l'essentiel aux droits d'accises, aux droits de douane et droits à l'importation et aux impôts sur des services déterminés (par exemple les impôts sur les primes d'assurance et les services financiers).

Le présent chapitre traite avant tout de la TVA, principal impôt sur la consommation dans le monde. Comme, sous l'effet conjugué de la diffusion de la TVA dans le monde et de la rapide mondialisation des activités économiques, les interactions entre différents systèmes de TVA sont devenues plus fréquentes tandis qu'on assistait à un relèvement des taux appliqués (OCDE, 2013b), la TVA est aujourd'hui l'une des principales problématiques en matière d'échanges internationaux.

2.4.1 Principales caractéristiques d'un système de TVA

2.4.1.1 Objectif primordial d'un système de TVA : un impôt à large assiette qui grève la consommation finale

Le terme TVA renvoie ici à tous les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée, quelles que soient les appellations utilisées dans les différentes langues à travers le monde. Il convient ainsi de noter que beaucoup de pays

emploient le terme de « taxe sur les produits et services » ou TPS (GST, *Goods and Services Tax*, est ainsi employé notamment en Australie, au Canada, en Inde, en Nouvelle-Zélande et à Singapour). En dépit de leur grande diversité, la plupart des systèmes de TVA en place à ce jour reposent, en théorie si ce n'est en pratique, sur certains principes fondateurs communs décrits ci-après. L'objectif primordial d'un système de TVA est d'imposer la consommation sur une assiette large, le terme consommation devant être entendu comme la consommation finale des ménages.

En principe, seules les personnes physiques, à la différence des entreprises, procèdent à la consommation visée par la TVA. Néanmoins, en pratique, nombreux sont les systèmes de TVA qui visent non seulement la consommation finale des ménages, mais aussi celle des diverses entités exerçant des activités non commerciales ou des activités exonérées de la TVA. On peut alors considérer que les entités en question sont traitées comme des consommateurs finaux aux fins de la TVA, ou que la TVA s'applique comme une « taxe d'amont » sur les prestations effectuées par ces entités, selon l'hypothèse que la TVA ainsi perçue sera répercutée sur les prix des produits issus de telles activités non commerciales.

2.4.1.2 Le paiement fractionné, caractéristique centrale de la conception d'un système de TVA

La caractéristique centrale d'un régime de TVA, dont elle tire son nom, est le recouvrement fractionné de la taxe. Chaque entreprise (assujetti) dans la chaîne d'approvisionnement est responsable de la perception de la taxe sur ses propres ventes (prestations) et paie la proportion de taxe correspondant à sa marge, c'est-à-dire la valeur ajoutée, durant une période d'imposition donnée. En conséquence, l'assujetti verse la différence entre la TVA imposée sur ses propres ventes assujetties (taxe d'aval) et la TVA imposée sur ses acquisitions assujetties (taxe d'amont) au titre de la période considérée. Ainsi, la taxe est en principe prélevée sur la « valeur ajoutée » créée à chaque étape de la production et de la distribution. À cet égard, la TVA se distingue d'une taxe sur les ventes au détail, qui impose la consommation en une seule étape, en principe au niveau du point de vente final.

Cette caractéristique centrale de la TVA, associée au principe fondamental selon lequel la charge de l'impôt ne devrait pas reposer sur les entreprises, nécessite un mécanisme qui permet aux entreprises de déduire la taxe d'amont qu'elles ont payée sur leurs propres achats de produits ou de services. Il existe deux principales méthodes pour mettre en œuvre le processus de recouvrement fractionné sans ponctionner les entreprises. Selon la méthode soustractive indirecte, chaque assujetti facture la TVA au taux prescrit sur chacune de ses prestations et remet à son client une facture indiquant le montant de la taxe facturée. Si le client est lui-même un assujetti,

il pourra déduire cette taxe d'amont du montant de la taxe d'aval facturée sur ses ventes, qui sont identifiées au niveau des transactions, et paiera le solde à l'administration fiscale ou percevra un remboursement le cas échéant. Selon la méthode soustractive directe, la taxe est appliquée directement à une mesure comptable de la valeur ajoutée, déterminée pour chaque entreprise en déduisant, pour une période imposable donnée, les dépenses admissibles engagées en amont au titre des opérations imposables et en appliquant au montant ainsi obtenu le taux de la taxe (Cockfield et al., 2013). Presque toutes les juridictions qui disposent d'un régime de TVA suivent la méthode soustractive indirecte, le Japon offrant le principal exemple d'un impôt sur la consommation fondé sur la méthode soustractive directe.

Les exonérations de TVA constituent une exception importante à la règle de neutralité de la TVA. Lorsqu'une prestation est exonérée de TVA, elle n'est soumise à aucune taxe d'aval et le prestataire ne dispose d'aucun droit à déduction de la taxe correspondante en amont. Dans nombre de systèmes de TVA, les exonérations concernent les activités difficiles à imposer (l'exemple le plus marquant étant celui de l'exonération des services financiers) et/ou répondent à des objectifs de redistribution des revenus (les exonérations relatives aux produits agricoles, aux combustibles, aux services de santé et d'enseignement de base sont courantes). Parmi les conséquences indésirables des exonérations de TVA figurent les « effets en cascade » observés sur les transactions entre entreprises. On peut s'attendre à ce que l'entreprise qui réalise une prestation exonérée transfère le montant non déductible de la taxe d'amont dans le prix de sa prestation, ce qui équivaut à un « impôt occulte » non déductible pour l'entreprise cliente.

2.4.2 La TVA sur les transactions internationales – Le principe de destination

L'enjeu central de politique lié à l'application internationale de la TVA est de déterminer si la taxe doit être imposée par la juridiction d'origine ou par celle de destination. Selon le principe de destination, l'impôt est en définitive perçu uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. Selon le principe d'origine, l'impôt est perçu dans les différentes juridictions où de la valeur ajoutée est créée.

Selon le principe de destination, aucune TVA n'est perçue sur les exportations et la taxe d'amont qui s'y rattache est remboursée aux entreprises exportatrices (ce qui est souvent désigné par les expressions « en franchise de TVA » ou « application d'un taux zéro »), tandis que les importations sont imposées sur la même assiette et selon les mêmes taux que les prestations nationales. Dès lors, le total de la taxe payée pour une transaction est déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la prestation au

consommateur final. L'application du principe de destination permet donc d'assurer la neutralité de la TVA dans le commerce international, dans la mesure où elle ne crée pas d'avantage à acheter dans une juridiction à taux faible ou nul. L'existence de taux élevés ou multiples n'influencent pas non plus le niveau ou la composition des exportations d'un pays.

En revanche, avec le principe d'origine, chaque juridiction appliquerait la TVA à la valeur ajoutée créée sur son propre territoire. Dans un système fondé sur le principe d'origine, les juridictions d'exportation taxeraient les exportations sur la même assiette et au même taux que les transactions intérieures, tandis que les juridictions d'importation accorderaient un crédit de TVA au titre de la taxe hypothétique qui aurait été payée au taux en vigueur dans la juridiction d'importation. Cette approche va à l'encontre de l'une des caractéristiques fondamentales d'un impôt sur la consommation, qui suppose que les recettes soient perçues par la juridiction où a lieu la consommation finale. Selon le principe d'origine, les recettes sont partagées entre les juridictions où la valeur ajoutée est générée. En outre, en imposant une taxe aux différents taux applicables dans les pays où la valeur ajoutée est créée, le principe d'origine peut influencer la structure économique ou géographique de la chaîne des transactions et aller à l'encontre de la neutralité des échanges internationaux.

Pour toutes ces raisons, un large consensus se dégage en faveur du principe de destination, selon lequel les recettes reviennent au pays où a lieu la consommation finale, jugé préférable au principe d'origine, tant d'un point de vue théorique que pratique. De fait, le principe de destination est la norme internationale sanctionnée par les règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC). La note de bas de page n° 1 de l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires* de l'OMC dispose que « ... l'exonération, en faveur d'un produit exporté, des droits ou taxes qui frappent le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure, ou la remise de ces droits ou taxes à concurrence des montants dus ou versés, ne seront pas considérées comme une subvention. »

2.4.3 Application du principe de destination

Si le principe de destination a été largement retenu aux fins de l'application de la TVA sur les échanges internationaux, les moyens mis en œuvre à cette fin diffèrent d'une juridiction à l'autre. Cela conduit dans certains cas à des doubles impositions ou à des absences d'imposition involontaires, ainsi qu'à des incertitudes à la fois pour les entreprises et les administrations fiscales. L'application du principe de destination suppose que le système de TVA permette d'identifier la destination des fournitures. La TVA étant généralement appliquée transaction par transaction, les systèmes de TVA comprennent des règles relatives au « lieu d'imposition » couvrant toutes

les transactions, grâce à des « indicateurs de substitution » qui précisent le lieu où le bien ou service fourni est destiné à être utilisé par une entreprise dans son processus de production et de distribution (si l'acheteur est une entreprise) ou à être consommé (si l'acheteur est un consommateur final).

Les paragraphes suivants offrent un bref aperçu des mécanismes permettant d'identifier la destination d'une fourniture, d'abord dans le cas des produits, puis dans celui des services.

2.4.3.1 Application du principe de destination – Fournitures de biens

Aux fins de la TVA, le terme de « biens » désigne le plus souvent des « biens corporels ». L'application de la TVA aux fournitures de biens dépend normalement du lieu où se trouvent les biens au moment de la transaction et/ou de celui où ils se trouvent à l'issue de celle-ci. La fourniture d'un bien est en principe assujettie à la TVA dans le pays où se trouve le bien lorsque la transaction a lieu. Lorsqu'une transaction implique le déplacement de biens d'une juridiction vers une autre, les biens exportés sont généralement exonérés de la TVA dans la juridiction du vendeur (ils sont expurgés de toute TVA supportée en amont grâce aux déductions successives de la taxe d'amont effectuées par les entreprises), tandis que les importations sont assujetties à la même TVA que les biens intérieurs équivalents dans la juridiction de l'acheteur. La TVA sur les importations est généralement perçue auprès de l'importateur en même temps que les droits de douane, quand les biens sont encore sous contrôle douanier, bien que certaines juridictions reportent son recouvrement jusqu'à la déclaration de TVA de l'importateur. La déduction de la TVA acquittée sur les importations, au même titre que la déduction de la taxe d'amont dans le cas d'une transaction intérieure, garantit la neutralité et limite les distorsions des échanges internationaux.

De nombreux systèmes de TVA prévoient une exonération des importations de biens de valeur relativement faible. Ces exonérations découlent le plus souvent du constat que les coûts administratifs supportés par les services des douanes au titre de ces biens de faible valeur dépasseraient probablement les recettes obtenues. Si ces coûts supplémentaires étaient imputés aux consommateurs, les charges seraient exagérément élevées par rapport à la valeur des biens concernés. La plupart des pays membres de l'OCDE disposent de tels mécanismes d'exonération de la TVA, dont les seuils varient considérablement d'un pays à l'autre.

2.4.3.2 Application du principe de destination – Fournitures de services

Dans nombre de pays, la législation relative à la TVA tend à définir la notion de « service » par la négative, comme « tout ce qui n'a pas été défini par ailleurs » ou à définir une « prestation de services » comme tout ce

qui diffère d'une « livraison de biens ». Si cette approche recouvre le plus souvent les biens incorporels, certains pays placent ces derniers dans une catégorie distincte. Aux fins de ce chapitre, et sauf mention contraire, le terme « services » inclut les « biens incorporels ».

Les systèmes de TVA s'appuient sur un large éventail d'indicateurs de substitution pour déterminer le lieu d'imposition des services, comme le lieu d'exécution du service, le lieu où est situé l'établissement du fournisseur ou le lieu où celui-ci se trouve réellement, le lieu de résidence du consommateur ou le lieu où celui-ci se trouve réellement et le lieu où se trouve le bien corporel (pour les services liés à un bien corporel, tels que les services de réparation). De nombreux systèmes utilisent plusieurs indicateurs avant de déterminer le lieu d'imposition et peuvent recourir à différentes règles pour les prestations entrantes, sortantes, totalement réalisées à l'étranger ou totalement réalisées sur le territoire national (Cockfield et al., 2013).

La difficulté de mettre en œuvre ces principes pour identifier le lieu d'imposition s'accroît du fait de l'expansion continue des services transfrontaliers. Les systèmes de TVA se heurtent à des obstacles considérables pour déterminer le lieu de consommation présumé des services, pour le contrôler et assurer le recouvrement de l'impôt, notamment lorsque les entreprises vendent des services dans des pays où elles ne sont pas physiquement présentes. En pratique, deux approches peuvent être distinguées aux fins de l'application de la TVA à des prestations de services transfrontalières (Ebrill et al., 2001) :

- La première est centrée sur le pays dont le client est résident (celui où il est établi/situé). Selon cette approche, lorsque le pays de résidence du client diffère de celui du prestataire, la prestation est assurée en franchise de TVA (« application d'un taux zéro ») dans le pays du prestataire et soumise à la TVA dans le pays du client. En principe, le prestataire doit s'enregistrer à la TVA dans le pays du client afin d'y collecter et reverser la TVA. Dans la pratique, si le client est une entreprise enregistrée à la TVA, celle-ci est souvent collectée par le biais d'un mécanisme « d'autoliquidation ». Il s'agit d'un mécanisme qui reporte la responsabilité du paiement de l'impôt du prestataire vers le client. L'entreprise cliente peut en règle générale déduire immédiatement la taxe d'amont supportée sur les services acquis du montant de la taxe d'aval qu'elle est tenue de reverser. En conséquence, certains systèmes de TVA n'exigent pas l'application de l'autoliquidation lorsque le client dispose d'un droit à déduction total de la TVA ayant grevé l'achat.
- Selon la seconde approche, la fourniture du service est assujettie à la TVA dans le pays dont le prestataire est résident (celui où il est établi/situé). Les prestations de service sont donc soumises à la TVA dans

le pays du prestataire même lorsqu'elles sont réalisées à l'étranger ou lorsqu'elles concernent des clients étrangers. Lorsque le client est une entreprise imposable, il peut généralement solliciter auprès des autorités fiscales du pays du prestataire le remboursement de la TVA acquittée sur les achats effectués dans cette juridiction au titre de son activité commerciale.

Dans le cas de prestations entre entreprises, les deux approches conduisent au même résultat, puisque les services « exportés » sont exonérés de toute TVA dans le pays d'origine et soumis à la TVA dans la juridiction où le service est réputé être utilisé par l'entreprise cliente. La première approche, qui utilise la localisation du client pour déterminer le lieu d'imposition, est recommandée par l'OCDE dans ses *Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS* (OCDE, 2014) comme la principale règle pour l'application de la TVA aux prestations de service entre entreprises. C'était également l'approche recommandée par l'OCDE en 2003 pour ce qui concerne « la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance » dans ses principes directeurs dans le contexte du commerce électronique (OCDE, 2003a-b). L'un des avantages majeurs de cette approche est qu'elle évite de recourir aux remboursements transfrontaliers de TVA en faveur d'entreprises ayant acheté des services à l'étranger, qui supposent souvent, à la fois pour l'administration et les entreprises, une charge administrative et des coûts et de respect des règles considérables. En pratique, toutefois, nombre de systèmes de TVA suivent la deuxième approche, et imposent les services en fonction de la localisation du fournisseur, essentiellement pour limiter les risques de fraude fondée sur des déclarations de services exportés particulièrement difficiles à contrôler.

Si les deux approches conduisent, dans un contexte d'échanges entre entreprises, à un résultat conforme au respect du principe de destination, la situation est plus complexe pour les prestations à destination des consommateurs finaux. La mise en œuvre du principe de destination par application d'un taux zéro sur les prestations transfrontalières destinées à des consommateurs finaux non résidents et en ayant recours au mécanisme « d'autocotisation » par le consommateur dans son pays de résidence peut en pratique déboucher sur une non-imposition de grande ampleur de ces fournitures. Si les mécanismes d'autoliquidation fonctionnent relativement bien dans le cas d'échanges entre entreprises, ils sont le plus souvent jugés inefficaces s'agissant de prestations à destination des consommateurs finaux. Ces dispositifs supposent en effet que les consommateurs finaux évaluent eux-mêmes le montant de TVA à reverser au titre de services achetés à l'étranger, notamment lorsqu'ils remplissent leur déclaration de revenus. On peut donc s'attendre à un faible degré de discipline volontaire des contribuables, les consommateurs finaux n'ayant aucune raison de déclarer et d'acquitter volontairement les montants dus, à l'inverse des contribuables pouvant déduire des taxes d'aval le montant des taxes d'amont

acquittées (Lamensch, 2012). La collecte et le recouvrement de cette TVA, qui correspond souvent à de petits montants, auprès d'un grand nombre de personnes, peut supposer une complexité et des coûts importants tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales.

La plupart des systèmes de TVA imposent donc les prestations de services destinées à des consommateurs privés dans le pays de résidence du prestataire (celui où il est établi, situé). Nombre de pays qui appliquent un taux zéro sur les prestations transfrontalières de services destinées à des consommateurs non résidents limitent l'application de ce régime aux fournitures entre entreprises, notamment en le réservant aux services habituellement destinés aux entreprises (publicité, conseil, etc.). Les fournitures destinées à des consommateurs privés étrangers sont alors soumises à la TVA dans le pays du prestataire, tandis que les services achetés à l'étranger par des consommateurs finaux résidents ne sont pas soumis à la TVA dans le pays du consommateur. Si cette approche, qui conduit dans les faits à une imposition à l'origine, limite probablement les risques de fraude, elle peut inciter les vendeurs à déplacer leur activité vers des pays appliquant une TVA faible voire nulle et à vendre des services à distance sur des marchés étrangers en franchise de TVA ou avec un taux de TVA faible. Cette distorsion éventuelle et les pertes de recettes qui en découlent prennent une importance toujours plus grande à mesure que les prestations transfrontalières de services se développent.

En conséquence, de plus en plus de pays cherchent à appliquer le principe de destination pour toutes les prestations transfrontalières de services, qu'elles soient destinées à des entreprises ou à des consommateurs finaux, ce qui fait appel à un mécanisme de collecte et de paiement de l'impôt par les prestataires conforme aux recommandations des principes directeurs de l'OCDE dans le contexte du commerce électronique (OCDE, 2003a). Puisque l'efficacité des dispositifs d'autocotisation paraît limitée lorsqu'il s'agit de collecter, dans le pays de destination, la TVA due sur des prestations à destination des consommateurs finaux, la seule solution réaliste semble consister à charger les prestataires de la collecte et du paiement de la TVA. Cette conclusion figurait notamment dans la Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation de l'OCDE, qui fournissait des orientations pour la mise en œuvre des principes directeurs dans le contexte du commerce électronique (OCDE, 2003b-c-d). Ces orientations prévoyaient que des pays pourraient juger nécessaire que les prestataires non résidents s'enregistrent à la TVA et déclarent la TVA dans la juridiction de consommation et proposaient d'utiliser des systèmes d'enregistrement simplifié et des seuils d'enregistrement pour minimiser la charge administrative potentielle. L'exemple le plus marquant d'application du principe de destination à l'imposition de fournitures internationales de services destinées aux consommateurs finaux qui prévoit un système d'enregistrement simplifié pour les vendeurs non résidents est le dispositif de « Guichet unique » instauré par l'Union européenne.

Notes

1. Cette approche générale s’articule généralement avec des régimes fiscaux spécifiques appliqués à des éléments de revenus tirés de catégories particulières d’actifs (notamment les titres de participation, brevets et marques).
2. Il convient de souligner que, lorsque l’étude a été conduite, la plupart des pays industrialisés n’avaient pas encore mis en place dans leur législation interne le système moderne intégré d’imposition des bénéficiaires des sociétés et du revenu des personnes physiques.
3. Les revenus des professions libérales étaient traités isolément, sauf si l’activité considérée s’appuyait sur une succursale à l’étranger, ce qui conduisait à requalifier l’activité en entreprise commerciale, justifiant, selon les économistes, l’application de la règle de répartition définie pour les autres entreprises.
4. Les principaux arguments avancés par les économistes à l’appui de leur conclusion (imposition exclusivement dans le pays de résidence) étaient les critères d’opportunité et d’efficacité.
5. Commentaires de l’OCDE sur les dispositions de l’art. 7, par. 11 ; concernant les prestations de services, voir également les commentaires sur les dispositions de l’art 5, par. 42.11.
6. Ces limitations relatives à la retenue à la source ne sont généralement pas appliquées, cependant, aux paiements excessifs d’intérêts ou de redevances entre parties liées. Ainsi, le paragraphe 6 de l’article 11 du Modèle de convention de l’OCDE prévoit que, lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire, le montant des intérêts excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire en l’absence de pareilles relations, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant. Des dispositions comparables, prévues par le paragraphe 4 de l’article 12 du Modèle de convention de l’OCDE, s’appliquent aux paiements excessifs de redevances.
7. Nombre de systèmes de TVA définissent la notion de « service » par la négative, comme « tout ce qui n’a pas été défini par ailleurs » ou définissent la notion de « prestation de services » comme tout ce qui diffère d’une « livraison de biens ». Si cette approche recouvre le plus souvent les biens incorporels, certains pays placent ces derniers dans une catégorie distincte, et ce rapport le mentionne explicitement le cas échéant. Il convient de noter que le terme « biens incorporels » revêt un sens particulier s’il est employé dans un contexte de prix de transfert ou aux fins d’une imposition directe, distinct du sens qui lui est donné dans certains systèmes de TVA.

Bibliographie

- Alessi, A., J. de Goede and W. Wijnen (2011), « The Treatment of Services in Tax Treaties », *Bulletin for International Taxation*, 2012, vol. 66, n° 1.
- Ault, H.J. (1992), « Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base : Principles and Practice », *Tax L. Review*, n° 47, p. 567.
- Avi-Yonah, R.S. (1996), « The Structure of International Taxation : A Proposal for Simplification », *Tax L. Review*, n° 74, p. 1301.
- Beale, J.H (1935), *A Treatise on the Conflict of Laws*, vol. 1, p. 275.
- Bird, R.M. (2002), « Why Tax Corporations? », *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n° 5, IBFD, Amsterdam.
- Bruins et al. (1923), *Rapport sur la double imposition (Report on Double Taxation) soumis au Comité financier*, n° E.F.S. 73.F.19, Société des Nations, Genève.
- Cockfield, A. et al. (2013), *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International BV, Pays-Bas.
- Ebrill, L. et al. (2001), *The Modern VAT*, Fonds monétaire international, Washington, DC.
- Hellerstein, W. (2009), « Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes : Towards a Unified Conception of Nexus in Value Added Tax and Direct Tax : Similarities and Differences », IBFD, Pays-Bas.
- Holmes, K. (2007), *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, Pays Bas.
- Lamensch, M. (2012), « Are ‘reverse charging’ and the ‘one shop scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies? », in *World Journal of VAT Law*, vol. 1, n° 1.
- OCDE (2014), *Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS*, OCDE, Paris.
- OCDE (2013a), *Statistiques des recettes publiques 1965-2012*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2013-en-fr.

- OCDE (2013b), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2010 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175273-fr>.
- OCDE (2011), « Taxing Consumption », in *Consumption Tax Trends 2010 : VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en>.
- OCDE (2003a), *Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique, Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003b), *Commerce électronique – Commentaires sur le lieu de consommation pour les livraisons entre entreprises (présence commerciale)*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003c), *Electronic Commerce – Simplified Registration Guidance*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003d), *Verification of Customer Status and Jurisdiction*, OCDE, Paris.
- OCDE (2001), *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Éditions OCDE, Paris.
- Pinto, D. (2006), « The Need to Reconceptualise the Permanent Establishment Threshold », *Bulletin for International Taxation*, IBFD, pp. 266-279.
- Rohatgi, R. (2005), *Basic International Taxation, Volume I : Principles*, 2^e édition, Richmond Law and Tax Ltd, Royaume-Uni.
- Schon, W. (2010), « Persons and Territories : On International Allocation of Taxing Rights », *British Tax Review*, pp. 554-562.
- Skaar, A.A. (1991), *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle, Series on International Taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Pays-Bas.
- Tadmor, N. (2007), « Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies- Concepts, History and Evolution into the Digital Age », *Bulletin for International Taxation*, pp. 2-16.
- Vann, R.J. (2010), « Taxing International Business Income : Hard-Boiled Wonderland and the End of the World », *World Tax Journal*, vol.2, n° 3.
- Vogel, K. (1988) « Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part 3) », *Intertax*, vol.11, pp. 393-402.

Chapitre 3

Les technologies de l'information et de la communication et leur impact sur l'économie

Ce chapitre retrace l'évolution dans le temps des technologies de l'information et de la communication (TIC), et s'intéresse aux changements récents et prévisibles. Elle présente ensuite un aperçu conceptuel et met en évidence les interactions de différentes strates de technologies de l'information et de la communication.

Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

3.1 L'évolution des technologies de l'information et de la communication

L'évolution des TIC se caractérise par un progrès technique rapide qui a favorisé une baisse rapide des prix des produits des TIC, et ainsi la généralisation à faible coût de ces technologies dans l'économie. Dans bien des cas, la baisse des prix induite par le progrès des technologies et la pression en faveur d'une innovation permanente ont été accentuées par un cycle constant de banalisation de nombreuses technologies clés qui ont permis la croissance de l'économie numérique. À mesure que les produits gagnent en popularité et atteignent un plus grand marché, leurs fonctionnalités ont tendance à se figer, et il devient plus difficile pour les producteurs initiaux de les modifier. Lorsque leurs caractéristiques sont plus stables, les produits sont plus facilement copiés par des concurrents. Ce phénomène est encore accentué par le processus de normalisation qui est caractéristique du secteur des TIC et par lequel les composants deviennent interopérables, si bien qu'il est plus difficile pour chaque producteur de se démarquer des autres. À moins que le producteur initial puisse différencier son produit des copies (par exemple, en le groupant avec des services ou avec d'autres fonctionnalités qui ne seront pas faciles à reproduire) ou trouver un moyen de conserver une position dominante sur le marché, il sera obligé de se mesurer à la concurrence sur la base du prix uniquement ou de se tourner vers d'autres segments de marché.

Ce processus a tendance à faire chuter les prix des biens et des services qui se sont banalisés et à déplacer l'innovation sur la chaîne de valeur. Cela ne signifie pas nécessairement que tout composant du produit banalisé va devenir un produit de base. Le producteur d'un composant du produit global peut conserver ou créer un avantage concurrentiel en améliorant certains éléments ou certains sous-systèmes de ce composant. Il peut ainsi « débanaliser » ces éléments ou sous-systèmes du produit banalisé et créer ainsi de nouvelles opportunités à un stade différent de la chaîne de valeur.

3.1.1 Les appareils informatiques personnels

Dès les premiers temps de l'économie numérique, de nombreux fabricants de matériel informatique ont utilisé des composants matériels propriétaires, ce qui signifie que les ordinateurs provenant de différents fabricants fonctionnaient selon des normes entièrement différentes. Cependant, une fois que l'architecture des micro-ordinateurs a été largement normalisée, il y a une trentaine d'années, de nombreux acteurs du marché ont commencé à se livrer une concurrence sur les prix. Conjugée au progrès rapide des technologies, cette concurrence a fait baisser sensiblement les prix du matériel de micro-informatique. Au cours de la période qui a suivi, les fabricants qui ont le mieux réussi ont surtout été ceux dont les produits s'intégraient le mieux aux autres produits ou ceux qui mettaient au point les meilleures stratégies

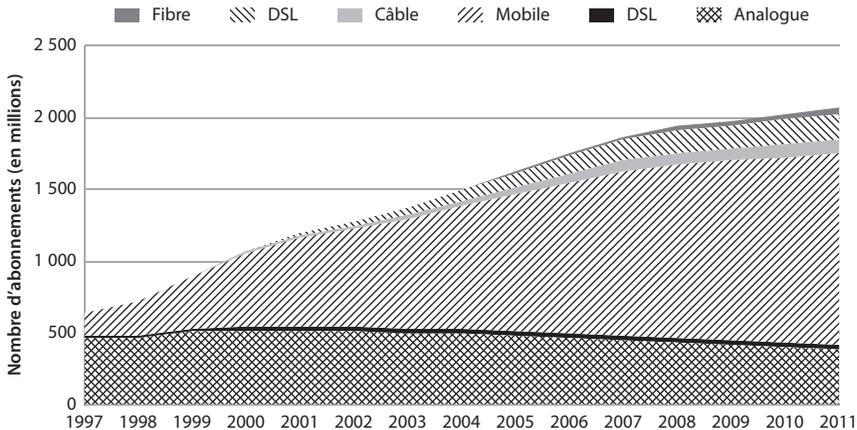
de commercialisation et de distribution, plutôt que ceux qui produisaient un matériel qui se distinguait de celui de leurs concurrents. Comme on l'a déjà vu, ce cycle s'est répété à différents moments de l'évolution de l'économie numérique, avec pour conséquence d'importantes évolutions dans le temps au sein de la chaîne de valeur numérique.

Un fait relativement récent est l'apparition de solutions intégrées innovantes associant matériel et logiciel, comme les téléphones intelligents et les tablettes électroniques (et de plus en plus, les appareils portables connectés). La conception, la fabrication et la vente de ces appareils a permis aux entreprises de consolider leur position dans la chaîne de valeur et sur le marché. On observe deux grandes tendances, qui confirment l'importance croissante de ces appareils. La première est leur diversification. Au début, les consommateurs accédaient à l'Internet presque exclusivement au moyen des micro-ordinateurs. Depuis, l'industrie a mis au point une grande variété d'appareils permettant l'accès à l'Internet, comme les téléphones intelligents, les tablettes électroniques et les téléviseurs connectés. La seconde tendance est la spécialisation croissante dans les appareils, d'entreprises auparavant spécialisées dans les logiciels ou dans d'autres parties de la chaîne de valeur. Plusieurs sociétés ont lancé leurs propres tablettes électroniques ou autres appareils, qui leur permettent d'entretenir des relations plus étroites avec leur clientèle, et ainsi, de recueillir des informations plus détaillées grâce auxquelles elles peuvent offrir un service plus personnalisé, avec encore plus de pertinence et de valeur ajoutée.

Avec le temps, les appareils électroniques se sont à la fois multipliés et diversifiés en termes de fonctionnalités et de caractéristiques techniques. Comme démontré dans le graphique 3.1, le nombre d'appareils mobiles connectés à l'Internet continue de croître, formant une infrastructure interconnectée que l'on appelle familièrement l'Internet des objets (voir plus loin, section 3.2). Après une longue période de banalisation du micro-ordinateur, le matériel connaît un regain d'importance dans la chaîne de valeur. En même temps, les prix des appareils continuent de baisser. Les appareils reliés à l'Internet fonctionnent selon certaines normes qui accélèrent leur banalisation, ne serait-ce que parce que les individus possèdent de plus en plus d'appareils qui doivent être synchronisés autour du même ensemble de contenus et de données. En outre, les objets et appareils connectés facilitent les ventes de biens et services immatériels (par exemple, un véhicule connecté devient un point de vente de services basés sur la géolocalisation, notamment l'aide à la conduite). C'est pourquoi, dans leur modèle économique, un certain nombre d'entreprises utilisent maintenant des appareils électroniques comme produits d'appel, en vue d'élargir le marché des consommateurs de biens et de services accessibles par le biais de ces appareils ou, pour le moins, de tirer avantage de leur réseau croissant d'utilisateurs finals. En supposant que ces tendances vont se maintenir, il

apparaît que pour de nombreuses entreprises, les recettes générées par les appareils connectés proviendront finalement de leur utilisation plutôt que de leur vente.

Graphique 3.1. Nombre total de voies d'accès fixe, mobiles et haut débit



Source : OCDE (2014), *Perspectives des communications de l'OCDE 2013*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-graph44-fr.

3.1.2 Les réseaux de télécommunications

L'Internet devenant un phénomène économique majeur et son adoption s'accéléralant, les fournisseurs de composants de réseaux, les intermédiaires assurant l'infrastructure et les fournisseurs d'accès Internet (FAI) qui alimentaient et géraient l'infrastructure des réseaux de télécommunications qui constituent l'Internet sont devenus la base de l'économie numérique. L'interconnexion des réseaux a initialement donné naissance à une économie spécifique organisée autour du statut de ces fournisseurs d'infrastructure qui sont devenus les principaux points de contact avec les utilisateurs finals, à travers les points d'interconnexion, les centres de données et les voies d'acheminement de données qui constituent la dorsale Internet.

Cependant, traditionnellement, la force des FAI résidait principalement dans la fourniture de l'accès aux réseaux plutôt que dans la prestation de services à travers ces réseaux. En conséquence, à moins de pouvoir renforcer leur contrôle de l'accès aux réseaux de télécommunications, les FAI ont eu des difficultés à maintenir leur statut d'unique point d'accès à l'utilisateur final face à la concurrence d'autres entreprises fournissant du contenu et des services directement aux utilisateurs sur l'Internet. Les fournisseurs de

ce contenu (*over-the-top* ou OTT), étaient capables de fournir des services de façon plus réactive par rapport à la demande. Ainsi, alors que les FAI restent des points de contact privilégiés avec les utilisateurs finals et se sont généralement montrés capables de conserver des marges de profit élevées, il n'a pas été possible de renforcer le contrôle de l'accès aux réseaux dans la plupart des cas parce que les FAI exerçaient leur activité sur des marchés de plus en plus concurrentiels, en raison de la réglementation du secteur, et parce que leur domaine de compétence était essentiellement local (certains FAI étendaient cependant leur activité par-delà les frontières, et c'est toujours le cas d'un certain nombre d'entre eux, notamment les fournisseurs de réseaux mobiles).

En revanche, les fournisseurs de contenu OTT pouvaient proposer aux utilisateurs une expérience unifiée à la bonne échelle, sachant que leur champ d'action était mondial, contrairement à un fournisseur de réseau limité aux dimensions de son réseau. Par la suite, les fournisseurs de contenu OTT ont pu établir, de plus en plus, des relations directes avec les utilisateurs finals. Le développement des logiciels en libre accès a accéléré le rythme de l'innovation au-dessus des réseaux. Du coup, alors que le succès des fournisseurs de contenu OTT a engendré une hausse de la demande globale de réseaux, les prix ont baissé sur les marchés où la concurrence était suffisante. Si un matériel attractif ou un nouveau service en réseau peut toujours conférer à une entreprise un avantage à court terme et engendrer de nouveaux modèles économiques (par exemple les « boutiques d'applis »), l'expérience montre cependant qu'aucun acteur de la chaîne de valeur ne peut à lui seul contrôler l'accès à la clientèle, tant qu'il existe une concurrence suffisante.

3.1.3 Les logiciels

Le *World Wide Web*, initialement constitué de sites et de pages Internet, a marqué l'émergence d'applications logicielles fonctionnant sur Internet. Le logiciel a donc été considéré dès le début comme une composante importante de la chaîne de valeur. Cependant, même certains logiciels deviennent des biens de consommation courante. Cette banalisation, là encore, se fait grâce à des normes, en premier lieu celles de l'Internet : le protocole *Hypertext Transfer Protocol* (HTTP), le format *Hypertext Markup Language* (HTML), et par la suite, les formats de données *Extensible Markup Language* (XML), et des protocoles d'échange de courrier électronique comme *Simple Mail Transfer Protocol* (SMTP), *Post Office Protocol* (POP) et *Internet Message Access Protocol* (IMAP). Ces normes mises à part, les communautés de développeurs de logiciels libres ont eu besoin d'accélérer la cadence pour pouvoir mettre sur le marché et livrer constamment de nouvelles versions de leurs logiciels. Afin de pouvoir innover à un tel rythme, ils ont choisi

de partager leur code source plutôt que de le redévelopper. Même si quelques grands éditeurs de logiciels ont pu résister, par l'innovation et la différenciation, au processus de banalisation, la différenciation à grande échelle et les positions avancées sont devenues de plus en plus difficile à maintenir.

La concurrence croissante dans le développement des systèmes d'exploitation, des bases de données, des serveurs Internet et des logiciels de navigation, tout en faisant diminuer les profits dans le cœur de métier d'un grand nombre d'entreprises, a aussi créé de nouvelles opportunités. De même que la banalisation sur le marché du matériel a fait baisser les marges de profit des fabricants traditionnels tout en créant de nouvelles possibilités pour les producteurs à bas coûts et à faibles marges, la concurrence croissante sur le marché du logiciel a obligé les éditeurs de logiciels à devenir plus créatifs et plus réactifs aux besoins des consommateurs. Toute cette évolution a été à l'avantage de ces derniers.

3.1.4 Le contenu

Le contenu a suscité de l'attention à partir de la fin des années 90, quand il est apparu que la production de contenu, sa consommation, et surtout son indexation, constituaient le moteur de la croissance de l'économie numérique. Les premiers portails de contenu, puis les moteurs de recherche ont connu un essor en tant que principaux vecteurs du contenu accessible sur l'Internet. Aujourd'hui, nombreux sont les grands acteurs de l'économie numérique qui sont des fournisseurs de contenu.

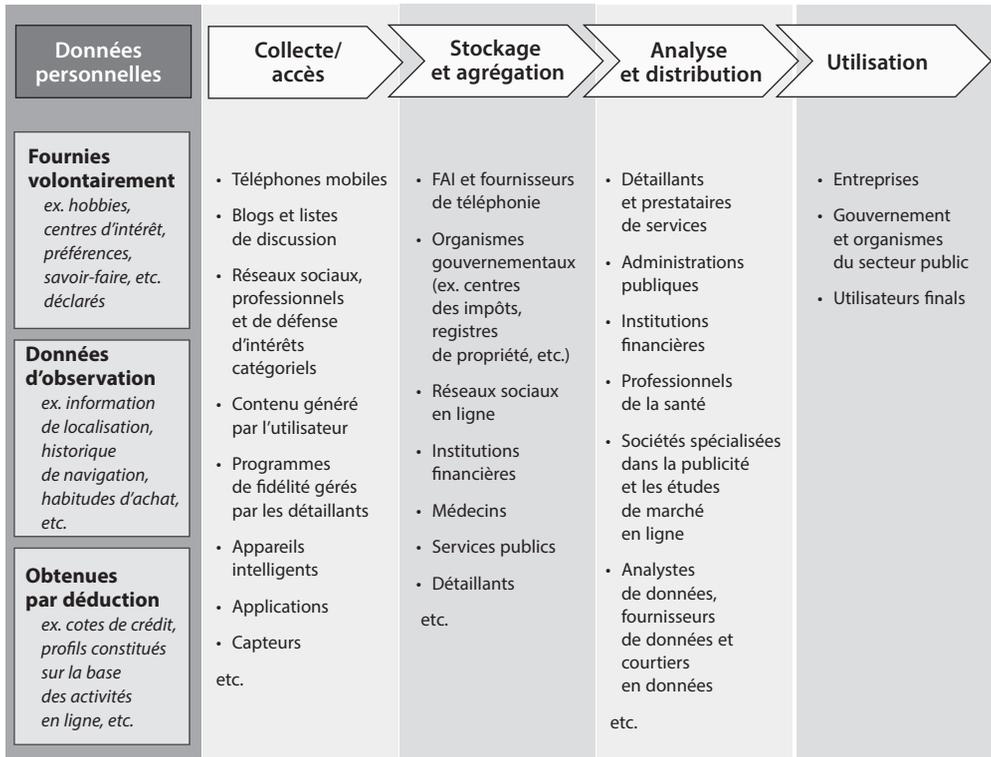
La définition du contenu à cet égard est très large : elle inclut à la fois le contenu protégé par le droit d'auteur et produit par des professionnels, le contenu créé par les entreprises et le contenu produit par les utilisateurs et non protégé (comme les avis et commentaires des consommateurs sur les forums en ligne). L'importance du contenu découle du fait qu'il est important d'attirer un public et de provoquer des interactions entre les utilisateurs. Par ailleurs, quand le contenu d'un site Internet est plus abondant et mis à jour plus fréquemment, la visibilité de ce site est meilleure dans les résultats des recherches. Le contenu joue donc un rôle moteur dans le secteur de la publicité : c'est un atout de taille pour attirer un public et pour le monnayer vis-à-vis des annonceurs. Le contenu est aussi devenu un vecteur de communication publicitaire en soi, classable selon trois catégories : le contenu propriétaire (contenu distribué par la marque sur ses propres supports), le contenu payant (contenu distribué par d'autres médias en échange d'un paiement par la marque), et le contenu gagné (contenu bénévolement créé et partagé par les clients sans paiement direct par la marque, comme les avis des clients sur les produits, les vidéos et le partage social des médias).

Le contenu est de plus en plus souvent produit par les utilisateurs, ce qui accroît les volumes de contenu. Le succès des sites basés sur la collaboration massive en ligne des utilisateurs, comme Wikipédia et YouTube, est la preuve que toute une expérience peut être basée sur un contenu produit principalement par des utilisateurs individuels. Par ailleurs, l'émergence du phénomène des réseaux sociaux et le succès de grandes applications dans lesquelles les liens et les interactions entre les utilisateurs comptent plus que n'importe quel contenu principal mis en avant pour attirer un public indiquent la même tendance. Même la publicité dépend de plus en plus du contenu généré par l'utilisateur, à travers le concept de « contenu gagné », un des fondements du marketing de contenu. La sophistication des techniques conçues pour personnaliser les services, en particulier les cookies (outils techniques utilisés par les entreprises pour recueillir des données, notamment à des fins commerciales comme la publicité comportementale), le ciblage et le re-ciblage, et le filtrage collaboratif, joue aussi un rôle. La quantité de contenu disponible en ligne est devenue si vaste que relativement peu d'entreprises prospèrent sur Internet en proposant du contenu haut de gamme, à moins qu'elles puissent valoriser ce contenu à travers un service permettant d'éviter une concurrence en volume.

3.1.5 L'utilisation des données

Les utilisateurs d'applications fournissent aux entreprises l'accès à des quantités considérables de données, lesquelles sont souvent des données personnelles et dont les utilisations sont toujours plus variées¹. Les données recueillies peuvent être utilisées non seulement pour personnaliser l'expérience, mais aussi pour générer des gains de productivité et de qualité à grande échelle, à travers une expérimentation contrôlée. Les données personnelles peuvent être obtenues de différentes manières : fournies volontairement par les utilisateurs (par exemple, quand ils s'inscrivent pour pouvoir utiliser un service en ligne), observées (par exemple, en enregistrant le parcours de navigation sur l'Internet, les données de localisation, etc.), ou déduites (par exemple, d'une analyse des activités en ligne). Le graphique 3.2, qui n'est pas exhaustif, illustre la manière dont les données peuvent être collectées, stockées, analysées et exploitées. La capacité de collecter des données utiles augmente avec le nombre d'appareils connectés à l'Internet. Toutes sortes d'entreprises font usage des données sur les utilisateurs, car cela leur permet d'adapter leurs offres à la clientèle. À mesure que des quantités de plus en plus grandes de données potentiellement utiles sont recueillies, il est nécessaire de mettre au point des techniques de plus en plus sophistiquées pour pouvoir collecter, traiter de façon pertinente et analyser ces données.

Graphique 3.2. Les données personnelles



Source : OCDE, d'après le Forum économique mondial (2011), *Personal Data : The Emergence of a New Asset Class*. www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf.

3.1.6 Les processus d'informatique en nuage

Par suite de la normalisation et de la banalisation de ressources différentes comme le matériel, l'infrastructure des réseaux et les logiciels, certaines entreprises ont su combiner ces ressources pour en faire des services accessibles sur l'Internet.

L'hébergement centralisé des ressources logicielles remonte aux années 60, quand les producteurs d'ordinateurs centraux géraient des services de bureau, aussi appelés systèmes d'informatique en temps partagé ou à la demande. Ces services consistaient à offrir de la puissance de calcul et du stockage de bases de données aux banques et autres grandes organisations depuis leurs centres de données mondiaux. L'informatique en nuage à grande échelle est le résultat de plusieurs évolutions liées à la fois à la technologie et aux modèles économiques :

la disponibilité croissante de réseaux de grande capacité, d'ordinateurs et de systèmes de stockage peu coûteux ainsi que l'adoption généralisée de la virtualisation, l'architecture orientée services et l'informatique à la demande. Par suite, la valeur a migré vers de nouvelles applications propriétaires qui ne sont pas des produits logiciels autonomes, mais des applications Internet combinant du code exécutable, des bases de données mises à jour de façon dynamique et la participation des utilisateurs. Si l'expression « informatique en nuage » (ou « infonuagique » – « *cloud* » en anglais) s'est imposée, ces applications ont aussi été désignées, à un moment ou à un autre, par les expressions « *infoware* », « informatique à la demande » et « informatique omniprésente ».

L'acronyme XaaS (*X-as-a-Service*; en français « logiciel-service ») désigne l'évolution qui fait de plus en plus des produits logiciels non plus des biens mais des services. L'Internet a accéléré la transition du secteur traditionnel des logiciels vers les modèles de type XaaS. Un site Internet est essentiellement une application logicielle fournissant un service qui est proposé sur l'Internet plutôt que localement ou sur site. Ce service peut consister à fournir l'accès à un contenu (comme un portail) ou à un code exécutable effectuant des tâches données. L'expansion de l'Internet a ainsi engendré une nouvelle classe de prestataires de services informatiques centralisés, appelés les fournisseurs de services d'applications (FSA). Les FSA offrent aux entreprises l'hébergement et la gestion d'applications professionnelles spécialisées, l'objectif étant de réduire les coûts grâce à une administration centrale et à la spécialisation des prestataires dans une application professionnelle particulière.

À ce jour, un grand nombre d'applications logicielles entreprise-consommateur sont aussi fournies sous forme de services : les moteurs de recherche et les applications de réseaux sociaux sont utilisés principalement par le biais d'un navigateur Internet, sans qu'il soit nécessaire au préalable de télécharger le moindre code exécutable. Des applications continuent d'être téléchargées et installées localement, mais cela se fait principalement en cas de besoin fréquent de les utiliser hors ligne. Néanmoins, même certaines applications installées localement nécessitent une connexion à l'Internet pour que toutes leurs fonctionnalités soient utilisables. La popularité croissante des téléphones intelligents et autres appareils utilisant des connexions Internet mobiles qui sont souvent interrompues a cependant fait que le téléchargement des applications est à nouveau prédominant.

Il est particulièrement utile de s'intéresser à la valeur créée à travers les processus de l'informatique en nuage lorsqu'il s'agit d'analyser les derniers développements de l'Internet des objets (voir plus loin), qui fait référence à l'Internet en tant que réseau reliant des individus, des contenus et des objets au quotidien. Au centre de ce réseau complexe d'interconnexions, on trouve des processus logiciels puissants dont les ressources ne peuvent être stockées et mises en œuvre que dans le nuage.

3.2 Évolutions récentes et prévisibles

Le progrès technologique rapide qui a caractérisé le développement des TIC a engendré un certain nombre d'évolutions récentes et ouvert des perspectives qui pourraient se révéler déterminantes dans un avenir proche. Bien que leur rapidité ne se prête guère à des prédictions d'une quelconque fiabilité, ces évolutions potentielles sont étudiées ci-après.

3.2.1 *L'Internet des objets*

Le nombre d'appareils connectés à l'Internet augmente rapidement, mais la marge d'expansion reste considérable. D'après Cisco, entre 10 et 15 milliards d'appareils seraient actuellement connectés à l'Internet, mais ce chiffre représente moins de 1% du nombre total d'appareils et objets qu'il serait possible de connecter à terme (Evans, 2012). Dans la zone OCDE, on compte actuellement dans les seuls ménages environ 1.8 milliard d'appareils connectés. Il pourrait y en avoir 5.8 milliards en 2017 et 14 milliards en 2022 (OCDE, 2013a). À mesure que progressent la mise au point et la vente d'appareils connectés, le développement des communications de machine à machine devrait accroître considérablement la capacité des entreprises à recueillir et analyser des données utiles.

Un des aspects essentiels de l'Internet des objets est la capacité accrue de collecter et partager des données grâce à de puissants systèmes d'information connectés à une multitude d'appareils, de capteurs et de composants de l'informatique en nuage. L'analyse et l'exploitation des données collectées et transmises par des appareils connectés peuvent permettre aux individus et aux organisations de faire un meilleur usage de leurs ressources, de prendre des décisions d'achat informées, de stimuler leur productivité et de réagir plus vite à l'évolution d'un environnement. À mesure que ces appareils transmettent des données plus détaillées, le traitement de ces données peut être utilisé automatiquement pour modifier le comportement des appareils en temps réel. Il peut aussi faciliter la formation des salariés à des emplois plus qualifiés et en améliorer la rentabilité. Cette tendance, jusqu'ici principalement observée dans des secteurs d'activité gros consommateurs de données comme la finance, la publicité ou le divertissement, devrait pénétrer à l'avenir des secteurs plus traditionnels.

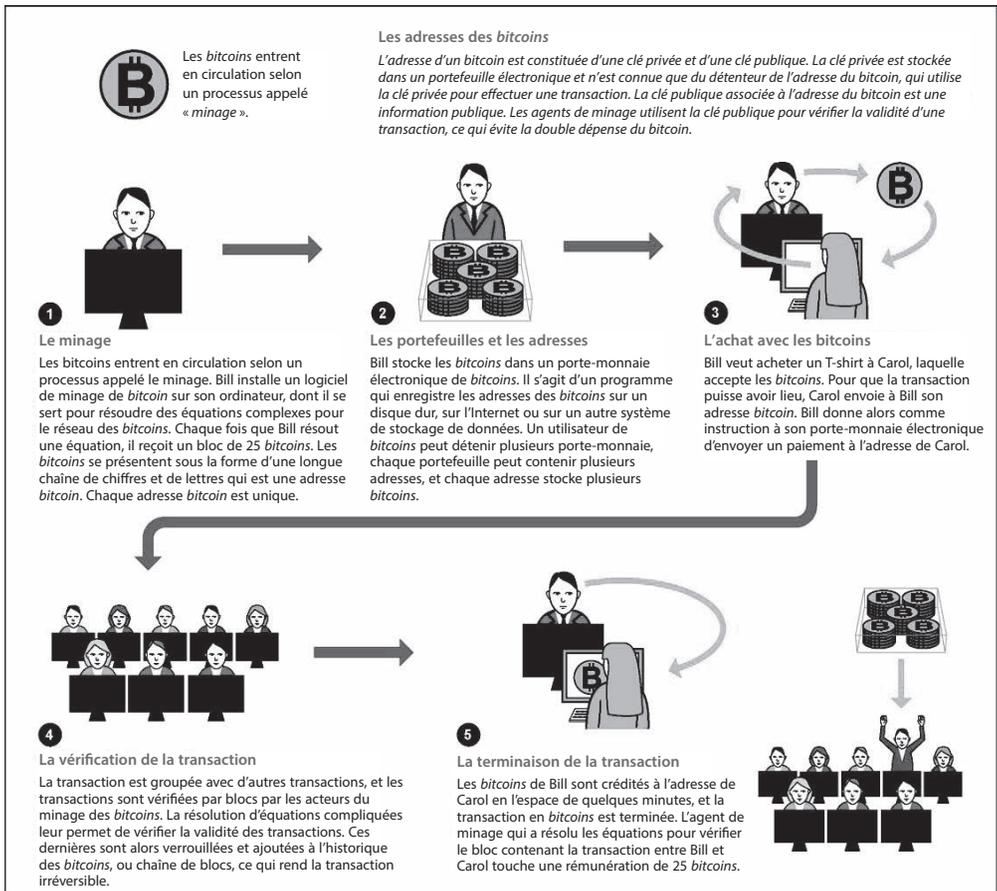
3.2.2 *Les monnaies virtuelles*

Ces dernières années ont été marquées par l'apparition et l'essor des « monnaies virtuelles », des unités de compte numériques qui ne sont pas garanties par un cours légal. Ces monnaies prennent différentes formes. Certaines monnaies virtuelles sont propres à une économie virtuelle particulière, comme un jeu en ligne, et sont utilisées pour l'achat d'éléments de ce jeu et de services qui lui sont liés. Dans certains cas, ces monnaies virtuelles spécifiques

peuvent être échangées contre des devises réelles ou utilisées pour acheter des biens et des services réels, par le biais d'échanges pouvant être effectués par les créateurs du jeu ou par des tiers.

D'autres formes de monnaie virtuelle ont été élaborées principalement pour permettre l'achat de biens et de services réels. L'exemple le plus marquant est celui des diverses formes de « crypto-monnaie », notamment les *bitcoins*, qui reposent sur la cryptographie et la vérification de pair à pair pour la sécurisation et la vérification des transactions. Un certain nombre d'opérateurs privés ont choisi d'accepter les paiements en *bitcoins*.

Graphique 3.3. Circuit des *bitcoins*



Source : U.S. Government Accountability Office (2013), *Virtual Economies and Currencies*, Rapport à la Commission des finances, Sénat américain.

Ces monnaies virtuelles qui, de plus en plus, acquièrent une valeur économique réelle, soulèvent des questions de fond, notamment en ce qui concerne l'anonymat des transactions. Concernant les *bitcoins*, par exemple, les transactions peuvent s'effectuer de façon entièrement anonyme, sachant qu'aucune information personnelle d'identification n'est requise pour pouvoir acquérir des *bitcoins* ni pour pouvoir s'en servir dans des transactions.

3.2.3 La robotique avancée

Le développement de nouveaux robots intelligents connectés est en train de transformer l'industrie en profondeur. La productivité accrue des nouvelles usines robotisées permet déjà à certaines entreprises multinationales qui avaient délocalisé leurs activités de fabrication pour profiter de coûts de main d'œuvre réduits d'envisager de rapatrier ces activités là où se trouve la plus grande partie de leur clientèle.

La robotique n'a pas fini de transformer le secteur manufacturier. Les robots permettent de réduire l'intensité en main-d'œuvre des usines et obligent les entreprises multinationales à envisager en même temps la production et la distribution. Cette tendance est susceptible de s'observer de façon particulièrement marquée dans les industries déjà intensives en machines, l'automatisation étant de plus en plus centrée sur la cognition artificielle, les capteurs, l'apprentissage automatique et les réseaux intelligents distribués. Il est probable que des effets se feront sentir également là où l'automatisation est restée rare jusqu'à présent, en particulier dans les petites usines et les ateliers de fabrication, sachant que les logiciels permettent d'améliorer la sécurité et rendent possible la collaboration entre les humains et les systèmes automatisés. Par ailleurs, dans la mesure où les robots intègrent davantage de logiciels et sont connectés à des ressources situées dans le nuage, leur programmation va devenir plus facile et moins onéreuse, ce qui pourrait faire baisser les prix et rendre les robots plus accessibles aux petites et moyennes entreprises. La baisse des prix pourra rapprocher de plus en plus les activités de fabrication des consommateurs.

Dans l'avenir, les progrès de l'intelligence artificielle et l'émergence de l'informatique cognitive pourraient étendre l'influence des robots au-delà du secteur manufacturier et dans des segments plus larges de l'économie, ainsi que dans des applications domestiques comme l'aide aux personnes âgées ou handicapées dans des tâches manuelles. Les robots, en apprenant à exécuter des travaux qui ne pouvaient être effectués auparavant que par des humains, pourraient améliorer la productivité, faire baisser les prix à la consommation, contribuer à la montée en puissance d'activités au niveau mondial et créer des perspectives d'innovation qui déboucheront sur l'émergence de nouvelles activités nécessitant de nouvelles compétences et donc créeront de l'emploi.

3.2.4 L'impression 3D

Les progrès de l'impression 3D pourraient permettre de rapprocher la fabrication du consommateur, l'interaction directe avec les consommateurs ayant des répercussions sur la conception des produits et de leurs fonctionnalités. Le secteur manufacturier pourrait ainsi s'éloigner progressivement de la fabrication en séries de produits normalisés pour s'orienter vers des cycles de production plus courts, par l'adoption d'une stratégie d'expérimentation constante à l'échelle voulue. Dans le secteur de la santé, l'impression 3D de produits sur mesure, comme par exemple des éléments de prothèses auditives, est déjà massivement utilisée. Par ailleurs, l'impression 3D pourrait atténuer l'impact environnemental par rapport à la fabrication traditionnelle, grâce à une diminution du nombre d'étapes nécessaires à la production, au transport, à l'assemblage et à la distribution, et réduire la consommation et le gaspillage de matériaux (Manika, 2013). Au-delà de ces considérations, il n'est pas inconcevable que certains fabricants puissent finalement cesser d'assembler eux-mêmes leurs produits pour transférer sous licence leurs plans et leurs spécifications à d'autres fabricants ou même à des détaillants qui « impriment » eux-mêmes les produits à la demande, en relation plus étroite avec les consommateurs, mais à leurs propres risques et en réalisant une marge très faible. Une autre possibilité est que les consommateurs assemblent eux-mêmes les produits en utilisant des imprimantes 3D, d'où davantage de possibilités de déplacer les activités des entreprises vers des sites éloignés du consommateur final.

3.2.5 L'économie du partage

Autre tendance appelée à gagner en importance dans l'économie numérique, l'économie du partage, ou consommation collaborative, désigne la mise en commun de biens et de services entre pairs. Le phénomène n'est pas nouveau, mais le progrès technologique a réduit les coûts de transaction, a rendu l'information plus accessible et a permis d'améliorer la fiabilité et la sécurité. Ces dernières années sont ainsi apparues de nombreuses applications de partage innovantes fondées sur différents modèles d'activité et centrées sur un service ou un produit en particulier – automobiles, chambres d'amis, produits alimentaires, ou vêtements par exemple. La plupart des individus qui participent à l'économie du partage le font non pas essentiellement pour gagner leur vie, mais plutôt pour avoir une vie sociale ou par conviction, quand ce n'est pas simplement pour joindre les deux bouts. Comme le complément de revenu qu'ils en tirent est un bénéfice net et ne fait guère intervenir une analyse quantitative coûts-avantages, ils ont tendance à partager leurs ressources disponibles moyennant un prix plus bas que celui qui aurait été facturé par un professionnel, et il en résulte une baisse des prix dans l'économie, y compris ceux pratiqués par les professionnels. Avec le temps, certaines plateformes attirent un public nombreux. Elles deviennent

le principal point d'accès des consommateurs sur le marché en ligne et sont à même de concurrencer sérieusement les applications traditionnelles du commerce électronique gérées par les entreprises, lesquelles peuvent alors voir leurs marges de profit chuter davantage.

3.2.6 L'accès aux données publiques

Les administrations progressent dans la mise à disposition du public de ressources lisibles par les machines, notamment des données. C'est ce que l'on appelle « politique de données ouvertes », « administration ouverte », ou encore « démocratie ouverte ». Cette évolution répond à trois principaux objectifs :

- **Transparence** : L'accessibilité des ressources publiques permet au citoyen d'y accéder directement pour suivre, documenter et évaluer le coût, la rentabilité et l'efficacité des politiques publiques. En matière d'obligation de rendre compte, les stratégies de gouvernement ouvert visent à promouvoir des outils pour la transparence et à faire progresser la démocratie de façon globale.
- **Amélioration des performances** : L'ouverture des ressources gouvernementales vise aussi à donner aux organismes publics les moyens de mieux coopérer entre eux grâce à des applications logicielles inter-organisations.
- **Participation de tiers aux affaires publiques** : Lorsque des ressources des administrations sont mises à la disposition de tiers extérieurs, ces derniers peuvent combiner ces ressources avec celles dont ils disposaient déjà pour créer des applications hybrides qui leur permettront de bénéficier d'un meilleur service, plus personnalisé.

3.2.7 Une protection renforcée des données personnelles

Dans la plupart des systèmes juridiques, les données personnelles fournies par les utilisateurs sont protégées par des règles relatives à la vie privée et restent leur propriété. Les données personnelles sont considérées comme un actif appartenant à l'individu auquel elles se rapportent, si bien que c'est à lui, plutôt qu'à l'organisation qui les détient, que revient le choix de les utiliser, de les échanger et de les divulguer. Les règles de protection des données spécifient généralement ce qui constitue des données personnelles, la manière dont elles sont recueillies, les normes que les entreprises doivent respecter en matière de stockage sécurisé et l'obligation d'informer les individus des données personnelles collectées et de leurs droits relatifs à l'accès à ces données. Dans de nombreux pays, il existe des règles imposant des dispositions adéquates en matière de sécurité des données lorsqu'il s'agit

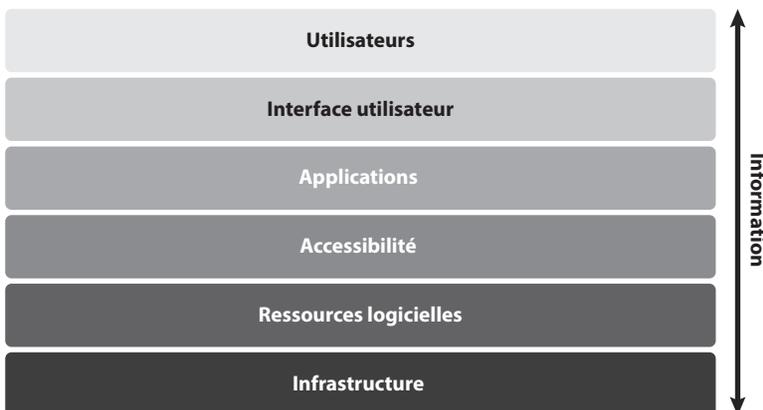
de transférer des données personnelles vers des pays tiers. Les coûts de mise en conformité sont généralement supportés par les pouvoirs publics ou par les entreprises ou autres organisations qui recueillent des données auprès des individus.

Les particuliers sont plus sensibles à l'utilisation de leurs données personnelles et s'attendent que leur confidentialité soit protégée, d'où le débat en cours dans un certain nombre de pays en vue de renforcer les lois applicables et de réglementer la collecte et l'exploitation des données par les organisations (OCDE, 2012, 2013b). De plus en plus, ces règles imposent des exigences concernant la façon dont les données peuvent être stockées et traitées et le lieu où elles peuvent l'être. Comme l'illustrent les projets de lois actuellement à l'étude dans l'Union européenne et dans plusieurs pays, cette tendance pourrait faire sensiblement évoluer les modèles économiques basés sur l'utilisation de données personnelles. Ainsi, par exemple, l'obligation de s'assurer qu'un individu a exprimé son consentement pour la collecte de données anonymes, notamment au moyen de cookies, pourrait avoir un impact sur l'expérience de l'utilisateur qui surfe sur les pages Internet et rendre plus difficile le ciblage et le re-ciblage des bannières et des clics publicitaires.

3.3 Les interactions entre les diverses strates des technologies de l'information et de la communication (TIC) : un aperçu conceptuel

Un des moyens de représenter le secteur des TIC consiste à s'intéresser aux interactions entre leurs différentes strates, caractérisées chacune par une certaine combinaison de matériels et de logiciels. Cette approche est illustrée dans le graphique 3.4.

Graphique 3.4. Les TIC représentées par strates



À la base se trouve l'*infrastructure* de l'Internet, qui est constituée de câbles, de conduits, de routeurs, de commutateurs et de centres de données conçus et fabriqués par des entreprises spécialisées dans l'interconnexion des réseaux, et exploitée par des fournisseurs d'accès Internet (FAI), des prestataires de services de télécommunications et des opérateurs de réseaux. Les fournisseurs de contenu, dont le rôle est de diffuser des contenus auprès des utilisateurs finals selon des normes élevées de disponibilité et de performances, payent les autres intervenants susmentionnés pour l'hébergement de leurs contenus sur des serveurs dans leurs centres de données. C'est à ce niveau que se fait la gestion des adresses IP et des noms de domaines.

Immédiatement au-dessus, stockées sur des serveurs situés dans des centres de données et dans des organisations du monde entier, se trouvent les *ressources logicielles* de base qui permettent aux organisations de créer des applications et qui sont constituées de données brutes, de contenu numérique et de codes exécutables. Il peut s'agir aussi bien de ressources produites par ces organisations que de ressources collectées auprès des utilisateurs et stockées par ces organisations en vue d'une utilisation ultérieure.

Au-dessus de ces ressources de base se trouvent les outils qui assurent l'*accessibilité* fondamentale nécessaire pour que les ressources logicielles soient combinées au-dessus de l'infrastructure afin de créer des applications utilisables par les utilisateurs finals, particuliers ou entreprises. Cette strate représente en effet la structure nécessaire pour que les applications logicielles puissent exploiter l'infrastructure sous-jacente et les ressources logicielles de base de l'Internet. Cette accessibilité peut être assurée sous des formes diverses. Un système d'exploitation rendant possible le fonctionnement d'applications sur des appareils numériques, par exemple, constitue une des façons les plus courantes d'assurer cette accessibilité : c'est ce qui permet à un développeur de concevoir une application destinée à fonctionner sur un certain équipement. Les principaux protocoles de haut niveau permettant la communication de données entre les applications, notamment HTTP, qui constitue le fondement de la communication de données sur le *World Wide Web*, et le SMTP, qui est la norme pour la transmission des messages électroniques, représentent une autre forme d'accessibilité. Les autres moyens d'assurer l'accessibilité sont les services Internet, les interfaces de programmation d'applications (API) et les kits de développement de logiciels (SDK), autant d'instruments permettant aux applications utilisables par les utilisateurs finals d'accéder aux ressources nécessaires pour se connecter aux ressources de base.

La strate de l'accessibilité fournit les plateformes pour la création d'*applications* utilisables par les utilisateurs finals et capables d'accéder aux ressources logicielles de base en aval de l'infrastructure. Ces applications forment la quatrième strate de l'économie numérique. Une application est une combinaison de ressources logicielles qui crée de la valeur pour l'utilisateur

final à travers la fourniture de biens ou de services. Des applications peuvent se compléter ou être liées l'une à l'autre : ainsi, par exemple, un navigateur Internet est une application qui donne accès aux sites Internet, lesquels sont eux-mêmes des applications sur l'Internet, et une boutique d'applications est aussi une application avec une proposition de valeur qui consiste à permettre aux utilisateurs de découvrir et d'acheter d'autres applications. À l'intérieur de la strate des applications, il y a des applications qui remplissent une fonction de contrôle d'accès, en enregistrant des informations sur l'utilisateur et en faisant en sorte qu'une association avec d'autres ressources puisse se faire uniquement lorsqu'elle est nécessaire, et avec le consentement formel de l'utilisateur final. Ces activités de contrôle couvrent l'authentification des utilisateurs, le paiement et la géolocalisation, toutes ces fonctions impliquant la collecte et l'utilisation de données assez sensibles pour qu'un certain niveau de confiance soit requis entre l'organisation et l'utilisateur.

Le niveau conceptuel suivant est celui de l'*interface* entre la machine et l'être humain. L'interface représente l'expérience de l'utilisateur. Elle se matérialise au niveau d'un point de contact physique qui peut être soit un équipement, soit un espace réel (par exemple un magasin). On distingue ici deux sortes d'équipements : les équipements génériques sont ceux qui servent de support à un certain nombre d'applications, tandis que les équipements non génériques sont ceux sur lesquels peut être utilisée une application unique. L'ordinateur, le smartphone et la tablette électronique, par exemple, sont des équipements génériques. Au contraire, un thermostat connecté à l'Internet est un équipement non générique. Certains équipements, comme les voitures connectées, étaient généralement non génériques aux premiers stades de leur développement, mais deviennent progressivement plus génériques en intégrant de nouvelles fonctionnalités d'accessibilité (notamment un système d'exploitation).

Au sommet du schéma, au-dessus des strates représentant les fonctions, se trouvent les *utilisateurs*, c'est-à-dire des individus qui interviennent soit à titre personnel, soit au nom d'une entreprise. Ces individus interagissent directement avec la couche d'interface et accèdent ainsi aux applications, soit directement, soit par l'intermédiaire de services fournis par une autre application remplissant une fonction de contrôle d'accès.

Chaque strate fonctionne grâce à des ressources matérielles, des ressources logicielles et une connexion au réseau. Les ressources peuvent être stockées à différents niveaux : dans les centres de données qui constituent la strate de l'infrastructure, dans les serveurs virtuels situés dans le nuage, ou sur l'appareil dont se sert l'utilisateur (par exemple, un ordinateur ou une tablette électronique). Les relations commerciales entre les strates sont généralement les relations entre les clients et les fournisseurs : une entreprise qui exerce son activité au niveau d'une seule strate est généralement payée par une entreprise exerçant son activité dans la strate supérieure. Ainsi, par exemple, les

opérateurs des services informatiques hébergés (dans le nuage) qui assurent l'accessibilité rémunèrent les opérateurs de l'infrastructure et sont rémunérés par les développeurs d'applications. Une entreprise exerçant son activité au niveau de la strate supérieure réalise son chiffre d'affaires directement par ses interactions avec les utilisateurs finals, soit en leur facturant ses prestations, soit en produisant une valeur qu'elle peut monétiser pour tirer un revenu d'un autre client ou d'une autre activité. Les organisations qui sont rémunérées au niveau supérieur sont celles qui exploitent des équipements connectés, qui exercent des activités de contrôle d'accès ou qui utilisent une application qui n'est liée ni à un équipement ni à un contrôle d'accès.

De façon générale, au sein de l'économie numérique, plusieurs modèles économiques peuvent être décrits en termes d'intégration verticale entre ces strates. Ainsi, par exemple, les sociétés Internet traditionnelles utilisent des ressources logicielles (strate 2) et dépendent de protocoles ouverts (comme HTTP) (strate 3) pour combiner ces ressources en une application Internet (strate 4). Elles paient des opérateurs de la strate la plus basse pour mettre leurs applications en ligne, et leurs interactions avec les utilisateurs génèrent un revenu, soit directement sous forme d'un paiement effectué par l'utilisateur (et reçu directement ou par l'intermédiaire d'une instance de contrôle d'accès), soit indirectement, par le biais de la production d'une valeur pouvant être monétisée ailleurs dans le modèle d'activité.

Ces interactions expliquent pourquoi certaines entreprises trouvent très important de fonctionner au sommet du système, en particulier en fournissant des applications qui assurent des fonctions de contrôle d'accès. En effet, les contrôleurs d'accès ont la possibilité de collecter des données auprès de leurs utilisateurs, de les analyser et finalement, de les mettre à la disposition des développeurs pour exploiter davantage encore d'applications (et collecter encore davantage de données), ou pour les revendre à d'autres entreprises (pour la publicité). C'est aussi ce qui explique la création de vastes écosystèmes fondés sur une position dominante sur le marché du contrôle d'accès, de l'accessibilité, et parfois, de l'exploitation des équipements.

Note

1. La sensibilité des utilisateurs aux questions de vie privée s'est traduite par des mouvements de protestation contre certaines fonctionnalités, pratiques ou conditions de service mises en place par des entreprises et relatives aux données personnelles. Souvent, ces entreprises ont réagi en modifiant les fonctionnalités

en question ou même en en proposant de nouvelles pour permettre à leurs utilisateurs de contrôler et de protéger leurs données personnelles. Il convient de noter également que la collecte et l'utilisation des données personnelles sont étroitement réglementées dans les pays de l'OCDE et que pour l'essentiel, la législation en question suit les principaux éléments des Lignes directrices de l'OCDE sur la protection de la vie privée.

Bibliographie

- Evan, D. (2012), *The Internet of Everything – How more Relevant and Valuable Connections Will Change the World*, Cisco IBSG.
- Forum économique mondial (2011), « Personal Data: The Emergence of a New Asset Class », http://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf.
- Manika J. et al. (2013), *Disruptive Technologies Advances that will Transform Life, Business and the Global Economy*, McKinsey Global Institute.
- OCDE (2014), *Perspectives des communications de l'OCDE 2013*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-graph44-fr.
- OCDE (2013a), *Perspectives des communications de l'OCDE 2013*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-fr.
- OCDE (2013b), « Protecting and Empowering Consumers in the Purchase of Digital Content Products », OECD Digital Economy Papers, n° 219, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k49czlc7wd3-en>.
- OCDE (2012), « Rapport sur la protection des consommateurs dans les paiements en ligne et mobiles », n° 204, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k948kg5ftq5-fr>.
- Rosenstock, E. (2011), « Paid, Owned, Earned Media Model will Disappear... It Will Just Be Called Marketing », <http://elyrosenstock.com/blog/2011/05/13/earned-media-will-disappear-it-will-just-be-called-marketing/> (consulté le 15 mai 2014).
- U.S. Government Accountability Office (2013), *Virtual Economies and Currencies*, Rapport à la Commission des finances, Sénat américain.

Chapitre 4

Économie numérique, nouveaux modèles économiques et principales caractéristiques

Ce chapitre étudie la diffusion des technologies de l'information et de la communication (TIC) dans l'économie, présente des exemples de modèles économiques résultant des progrès des TIC, et propose un aperçu des principales caractéristiques de l'économie numérique dont ces modèles sont l'illustration.

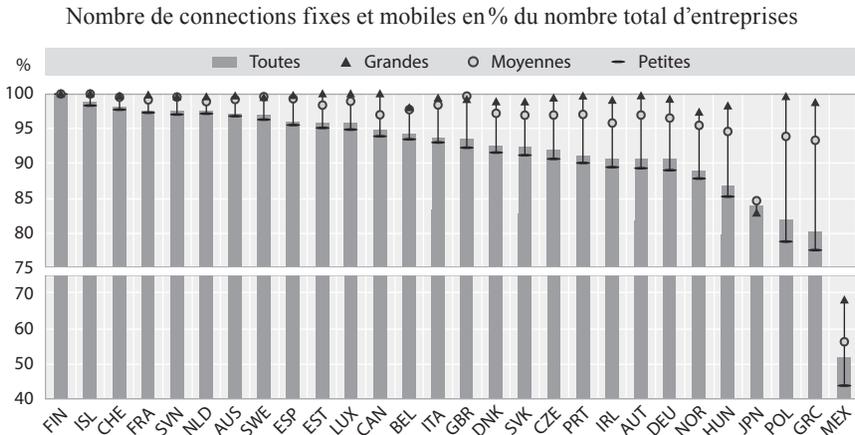
Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

4.1 La diffusion des TIC dans les différents secteurs d'activité : l'économie numérique

Tous les secteurs de l'économie ont adopté les TIC pour accroître leur productivité, créer de nouveaux débouchés sur les marchés et réduire leurs coûts d'exploitation. Cette adoption des TIC est illustrée par la diffusion de la connectivité haut débit, qui dans presque tous les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) est universelle dans les grandes entreprises et atteint ou dépasse 90% dans les entreprises de moindre dimension.

L'adoption généralisée des TIC, conjuguée à la baisse rapide des prix et à l'amélioration des performances de ces technologies, a contribué au développement de nouvelles activités dans le secteur privé comme dans le

Graphique 4.1. Nombre d'entreprises connectées au haut débit par catégorie d'effectif en 2012



Pour l'Australie, les données font référence à la période 2010-11 (l'exercice budgétaire se terminant le 30 juin 2011) et non pas à l'année 2012. Pour le Canada, les entreprises moyennes sont celles qui comptent entre 50 et 299 salariés, et non pas entre 50 et 249 salariés, et les grandes entreprises sont celles qui emploient 300 salariés et plus, et non pas 250 salariés et plus. Pour le Japon, toutes les entreprises employant au moins 100 salariés et non pas au moins 10 salariés, entre 100 et 299 salariés et non pas entre 50 et 249, et 300 ou plus et non pas 250 ou plus. Pour le Mexique, les données font référence à 2008 au lieu de 2012 et aux entreprises de 20 salariés et plus et non pas de 10 salariés et plus. Pour la Suisse, les données font référence à 2011 au lieu de 2012.

Source : OCDE (2013a), *Science, technologie et industrie : Tableau de bord de l'OCDE 2013. L'innovation au service de la croissance*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/sti/science-technologie-industrie-tableau-de-bord.htm d'après OCDE, base de données sur les TIC, et Eurostat.

secteur public. Ensemble, ces technologies ont ouvert de nouveaux débouchés et fait baisser les coûts, et elles ont permis le développement de nouveaux produits et services. Elles ont aussi changé les modalités de production et de livraison de ces produits et services, ainsi que les modèles économiques des petites et moyennes entreprises et des startups. Elles sont aussi devenues le support des activités des particuliers et des consommateurs et ont eu pour conséquence la création de nouveaux mécanismes de paiement, et notamment de nouvelles formes de monnaie électronique. L'Internet a entraîné d'importants changements tout d'abord dans les secteurs du divertissement, de l'information, de la publicité et du commerce de détail, où les premiers grands acteurs du numérique sont d'abord partis de modèles économiques traditionnels, qu'ils ont adaptés à un meilleur équipement des utilisateurs finals (à l'intérieur et à l'extérieur des organisations) et à une interconnexion plus large permise par l'Internet.

Ainsi, les détaillants en ligne ont initialement adapté le modèle d'entreprise des magasins traditionnels en vendant des biens physiques traditionnels (par exemple des livres) par voie numérique. Une autre catégorie d'acteurs apparue dans les premiers temps est celle des intermédiaires en ligne qui permettaient aux utilisateurs de découvrir, de vendre et d'acheter des biens et des services, par exemple des véhicules, des biens immobiliers ou des emplois. D'autres acteurs du numérique se sont spécialisés dans la vente en ligne de services traditionnels (par exemple, les courtiers d'assurance en ligne). Les détaillants ont alors commencé à vendre des produits et des services numériques, par exemple de la musique et des films en téléchargement ou en diffusion en flux, du code exécutable, des jeux, ou des services de traitement de données, si bien que la distinction entre biens et services est devenue de plus en plus floue à mesure que ces activités ont continué à se développer. De même, la publicité en ligne a d'abord suivi les modèles traditionnels, pour s'affiner à mesure que le potentiel des technologies numériques s'intégrait pleinement dans l'industrie. De nouveaux services en ligne permettant l'essor d'une économie de partage et de services sont aussi apparus, et les gens ont pu louer leur logement, leurs véhicules ou leurs compétences à des tiers.

À mesure que les technologies progressaient et que les coûts des TIC continuaient à chuter, les TIC se sont imposées comme des technologies polyvalentes intégrées aux modèles économiques des entreprises des différents secteurs de l'économie. Dans tous les secteurs, les entreprises sont maintenant en mesure de concevoir et de mettre en place leurs modèles d'exploitation en fonction de capacités technologiques, afin de devenir plus flexibles et plus efficaces et d'accroître leur présence sur les marchés mondiaux. Dans tous les secteurs, elles ont transformé leurs activités en tirant parti des progrès des communications et des possibilités que leur offre

le traitement des données pour réduire leurs coûts de transaction et renforcer leur présence sur les marchés mondiaux.

Ces avancées, conjuguées à la libéralisation de la politique commerciale et à la réduction des coûts de transport, ont permis aux entreprises de tous les secteurs de tirer parti des chaînes de valeur mondiales dans lesquelles les processus de production pouvaient être répartis géographiquement en diverses régions du monde afin de profiter des particularités des marchés locaux. Ainsi, dans les secteurs très dépendants des technologies et de la recherche-développement, la conception et la production peuvent être gérées de façon centralisée tandis que l'assemblage peut être fractionné entre différents pays pour tirer parti de la main d'œuvre qualifiée et des ressources locales.

Des secteurs aussi variés que le commerce de détail, la logistique et l'enseignement ont été transformés et continuent d'être transformés par suite de la diffusion des TIC :

- **Le commerce de détail** : L'économie numérique a donné aux détaillants la possibilité de proposer à leurs clients de commander en ligne (la commande étant souvent traitée par un magasin local) et leur a permis de plus facilement recueillir et analyser des données relatives à leurs clients, afin de personnaliser leurs services et leur publicité. Elle a aussi permis aux détaillants de gérer la logistique et de fournir les magasins en produits, non sans un impact positif et significatif sur la productivité.
- **Les transports et la logistique** : Le secteur de la logistique a été transformé par l'économie numérique, qui permet le suivi des véhicules et des marchandises à travers les continents, la fourniture d'informations à la clientèle et le développement de nouveaux processus opérationnels comme les livraisons en flux tendu dans le secteur manufacturier. La télémétrie permet aussi de maximiser la rentabilité du carburant, d'utiliser le réseau de transport de la façon la plus efficiente et d'appuyer les activités d'entretien du parc. L'information collectée par les véhicules peut aussi servir à créer des ensembles de données ayant une valeur commerciale.
- **Les services financiers** : De plus en plus, les banques, les compagnies d'assurance et d'autres sociétés, y compris les prestataires de services de paiement non traditionnels, permettent à leurs clients de gérer leurs finances, d'effectuer des transactions et d'accéder à de nouveaux produits en ligne, même si elles continuent à utiliser leurs agences pour effectuer une partie des opérations. Une meilleure utilisation des données permet aussi qu'il y ait davantage d'avis et de suggestions des clients et de produits associés comme les analyses de dépenses personnalisées, qui

peuvent être utilisées pour générer des recettes publicitaires. L'économie numérique facilite aussi l'étude des indices et la gestion des portefeuilles d'investissement, et elle a rendu possibles certaines activités spécialisées comme les transactions à haute fréquence.

- **Le secteur manufacturier et l'agriculture** : L'économie numérique a amélioré les activités de conception et de développement, ainsi que la capacité de contrôler les processus de production dans les usines, de même que les robots, ce qui a permis d'atteindre une plus grande précision dans la conception, le développement et le perfectionnement continu des produits. Les produits sont aussi devenus de plus en plus intensifs en connaissance. Dans l'industrie automobile, par exemple, on estime que 90% des nouvelles fonctionnalités des véhicules comportent une composante logicielle significative. Dans les exploitations agricoles, des systèmes informatiques assurent le suivi des récoltes, des animaux et de la qualité des sols et de l'environnement. De plus en plus, les processus de routine et le matériel agricole peuvent être gérés par des systèmes automatisés.
- **L'enseignement** : Avec la généralisation de l'économie numérique, les universités, les services de soutien scolaire et autres prestataires de services éducatifs peuvent dispenser des cours à distance sans que le face-à-face pédagogique reste nécessaire, grâce à des technologies comme la vidéoconférence, la vidéo en continu et les portails de collaboration en ligne, ce qui leur permet de proposer leurs programmes au monde entier et de mettre en valeur leurs marques d'une manière qui n'était pas envisageable auparavant.
- **Les soins de santé** : L'économie numérique est en train de révolutionner le secteur de la santé – diagnostic à distance, amélioration de l'efficacité des systèmes et du vécu du patient, dossiers médicaux électroniques. Elle ouvre aussi des possibilités pour la publicité concernant les médicaments et autres traitements, par exemple.
- **La radiodiffusion et les médias** : L'économie numérique a considérablement transformé l'industrie de la radiodiffusion et des médias. L'essor de l'accès haut débit, en particulier, a ouvert de nouvelles possibilités de fourniture de contenu pour les acteurs traditionnels des médias, tout en permettant aussi la participation aux médias d'information de nouvelles sources non traditionnelles et en élargissant la participation des utilisateurs aux médias par le biais du contenu généré par l'utilisateur et des réseaux sociaux. L'économie numérique permet aussi aux entreprises de mieux collecter et exploiter l'information concernant les habitudes d'écoute et les préférences de leurs clients, et ainsi, de mieux cibler leur programmation.

À mesure que l'économie intègre la technologie numérique, il devient de plus en plus difficile de segmenter l'économie numérique. En d'autres termes, celle-ci se confondant de plus en plus avec l'économie en général, il serait pratiquement impossible de dissocier l'une de l'autre. Tenter d'isoler l'économie numérique pour en faire un secteur séparé supposerait inévitablement que des frontières arbitraires soient tracées entre ce qui est numérique et ce qui ne l'est pas. Par conséquent, la meilleure façon d'identifier les enjeux fiscaux et les problèmes de BEPS soulevés par l'économie numérique et d'y répondre, est d'analyser les structures existantes adoptées par les entreprises multinationales en même temps que les nouveaux modèles économiques, d'examiner les principales caractéristiques de l'économie numérique et de déterminer celles qui posent ou aggravent des problèmes fiscaux ou de BEPS, et de mettre au point, enfin, des méthodes pour résoudre ces problèmes.

4.2 L'économie numérique et l'émergence de nouveaux modèles d'entreprise

L'économie numérique a donné naissance à un certain nombre de nouveaux modèles d'entreprise. Bien qu'un certain nombre d'entre eux aient leur équivalent dans les entreprises traditionnelles, les récents progrès des TIC permettent d'exercer divers types d'activité à une échelle et avec une portée nettement plus grandes qu'auparavant. Cette section analyse plusieurs bons exemples de ces nouveaux modèles d'activité. Certains de ces modèles peuvent se compléter ou, parfois, se recouper (par exemple, les services de paiement peuvent être considérés sous l'angle du commerce électronique ou sous celui de l'informatique en nuage). Les modèles étudiés ci-après ne sont certainement pas exhaustifs. Si l'innovation dans l'économie numérique favorise le développement rapide de nouveaux modèles d'entreprise, elle peut aussi rendre rapidement obsolètes des activités existantes. Les types d'activité étudiés comprennent plusieurs catégories de commerce électronique, les boutiques d'applications, la publicité en ligne, l'informatique en nuage, les plateformes participatives en réseau, les transactions à haute fréquence et les services de paiement en ligne.

4.2.1 Le commerce électronique

Le commerce électronique, ou cybercommerce, est défini de façon large par le Groupe de travail de l'OCDE sur les indicateurs pour la société de l'information comme « la vente ou l'achat de biens ou de services, effectué sur des réseaux informatiques¹ par des méthodes spécifiquement conçues pour la réception ou la passation de commandes. Les biens et services sont commandés par ces méthodes, mais le paiement et la livraison proprement

dite des biens ou services peuvent ne pas se faire en ligne. La transaction de commerce électronique peut se faire entre entreprises, ménages, particuliers, administrations ou autres organismes publics ou privés » (OCDE, 2011). Le commerce électronique peut servir soit à faciliter les commandes de biens ou de services qui seront ensuite fournis par les canaux traditionnels (commerce électronique indirect ou hors ligne), soit à commander et à livrer des biens ou des services par voie purement électronique (commerce électronique direct ou en ligne). Le commerce électronique recouvre un vaste éventail d'activités, mais l'on ne présentera ici que des exemples des principaux types.

4.2.1.1 Les modèles de commerce électronique entre entreprises

Le commerce électronique est très largement constitué de transactions par lesquelles une entreprise vend des produits ou des services à une autre entreprise (*Business-to-Business* ou B2B) (OCDE, 2011). Il peut s'agir d'adaptations en ligne des transactions traditionnelles, dans lesquelles un grossiste achète des lots de marchandises en ligne, qu'il revend ensuite aux consommateurs depuis des points de vente. Il peut aussi s'agir de la production de biens ou de services utiles pour d'autres entreprises, notamment : (i) services de logistique comme le transport, l'entreposage et la distribution, (ii) services applicatifs proposant le déploiement, l'hébergement et la gestion de logiciels intégrés depuis une installation centrale, (iii) externalisation de fonctions d'assistance pour le commerce électronique, comme l'hébergement Internet, la sécurité ou les solutions d'assistance à la clientèle, (iv) solutions pour la gestion et la maintenance des enchères en temps réel sur l'Internet, (v) services de gestion de contenu, pour la facilitation de la gestion et de la fourniture de contenu de sites Internet, et (vi) outils du cybercommerce apportant des capacités d'achat automatisé en ligne.

4.2.1.2 Les modèles entreprise-consommateur

Les modèles entreprise-consommateur (*Business-to-Consumer* ou B2C) ont fait partie des premières formes de commerce électronique. Une entreprise qui fonctionne selon ce modèle vend des biens ou des services à des particuliers qui agissent dans un contexte non professionnel. Ces modèles se répartissent en plusieurs catégories, parmi lesquelles, par exemple, le « tout en ligne », c'est-à-dire des producteurs qui n'ont pas de magasins physiques ni de présence hors ligne, les entreprises traditionnelles qui ont complété leur activité traditionnelle par des ventes en ligne (*click-and-mortar*), et les fabricants qui adoptent les transactions en ligne pour permettre à leurs clients de commander directement et de personnaliser les commandes.

Les biens ou services vendus par une entreprise B2C peuvent être matériels (comme un CD de musique) ou dématérialisés (c'est-à-dire reçus par le

consommateur sous un format électronique). La numérisation de l'information, du texte, du son et des images permet à un vendeur de livrer de plus en plus de biens et de services sous forme numérique à des consommateurs situés de plus en plus loin de lui. Bien souvent, le commerce électronique de type B2C permet de raccourcir considérablement les chaînes d'approvisionnement en éliminant le besoin de recourir à des grossistes, distributeurs, détaillants et autres intermédiaires comme le faisaient les entreprises traditionnelles pour vendre des biens matériels. En raison notamment de cette désintermédiation, les entreprises de type B2C investissent généralement beaucoup dans la publicité et le suivi de la clientèle, ainsi que dans la logistique. Le modèle B2C réduit les coûts de transaction (en particulier les coûts de recherche) en améliorant l'accès des consommateurs à l'information. Il réduit aussi les barrières à l'entrée sur le marché, sachant qu'il est généralement moins onéreux de gérer un site Internet que d'entretenir un point de vente physique traditionnel.

4.2.1.3 Les modèles consommateur à consommateur

Les échanges inter-consommateurs (*Consumer-to-Consumer* ou C2C) sont de plus en plus courants. Les cyber-entreprises de type C2C jouent le rôle d'intermédiaires ; elles permettent aux consommateurs de vendre ou de louer leurs biens (biens immobiliers, autos, motos, etc.) en publiant leurs annonces sur leurs sites Internet et en facilitant les transactions. Ces entreprises peuvent ou non faire payer leurs services par les consommateurs, selon leur modèle de recettes. Ce type de commerce électronique revêt plusieurs formes, notamment : (i) ventes aux enchères sur un portail permettant aux utilisateurs de faire des offres sur les articles proposés, (ii) systèmes pair-à-pair permettant le partage de fichiers entre les utilisateurs, et (iii) portails de petites annonces, qui constituent un marché électronique interactif en ligne et permettent la négociation entre acheteurs et vendeurs.

4.2.1.4 La croissance du commerce électronique

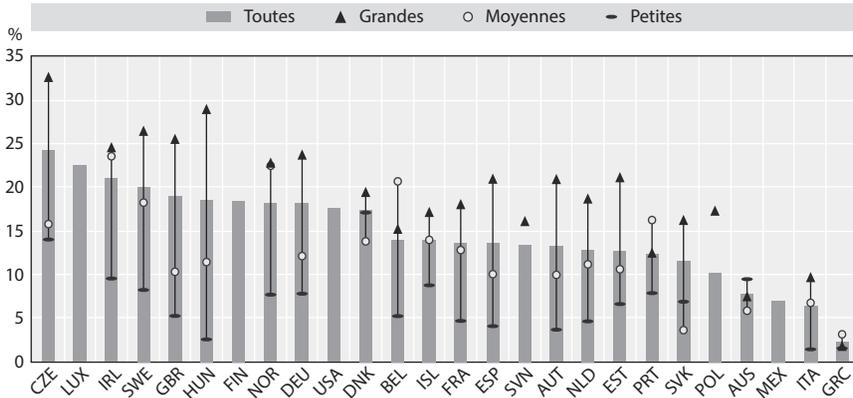
L'Internet facilite des opérations telles que la commande de biens et de services. Autrement dit, un grand nombre de transactions qui auraient eu lieu sans l'Internet peuvent être réalisées de façon plus efficace et à moindre coût. Par ailleurs, l'Internet a permis aux petites entreprises d'étendre leurs activités et de pénétrer sur des marchés qui, sans son existence, seraient restés hors d'atteinte pour elles. Le nombre d'entreprises qui effectuent des transactions commerciales sur l'Internet s'est donc accru considérablement au cours de la dernière décennie.

Aux Pays-Bas, par exemple, la part du commerce électronique dans les recettes totales des entreprises est passée de 3.4% en 1999 à 14.1% en 2009. De même, entre 2004 et 2011, cette proportion est passée de 2.7% à 18.5%

en Norvège et de 2.8 % à 11 % en Pologne. En se référant à des données comparables, comme l'illustre le graphique 4.2, le commerce électronique avoisine 20 % du chiffre d'affaires total en Finlande, en Hongrie et en Suède, et 25 % en République tchèque (OCDE, 2012).

Graphique 4.2. Le chiffre d'affaires du commerce électronique par taille d'entreprise en 2012

En pourcentage du chiffre d'affaires des entreprises comptant au moins 10 salariés



Lorsqu'elles existent, les classes de taille d'entreprise sont définies ainsi : petites (entre 10 et 49 salariés), moyennes (entre 50 et 249), grandes (250 et plus). La couverture des secteurs est constituée de toutes les activités de l'industrie et des services marchands non financiers, sauf pour l'Australie (où l'agriculture, la sylviculture et la pêche sont aussi incluses) et les États-Unis (où tous les services marchands sont inclus sauf gestion de sociétés et d'entreprises – NAICS 55). Pour l'Australie, les données font référence à l'année budgétaire se terminant le 30 juin 2011 (2010-11) et non à l'année 2012; pour l'Allemagne et le Danemark, elles font référence à 2010; pour le Mexique, les données concernent 2008 et seulement les entreprises d'au moins 20 salariés.

Source : OCDE (2013a), *Science, technologie et industrie, Tableau de bord de l'OCDE 2013 : L'innovation au service de la croissance*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/sti/science-technologie-industrie-tableau-de-bord.htm d'après OCDE, base de données des TIC; Eurostat et sources nationales, juin 2013.

En 2012, pour la première fois, les ventes du commerce électronique de type B2C étaient estimées à plus de mille milliards USD. En 2013, elles auraient augmenté encore de 18.3 % pour atteindre 1 298 milliards USD, la région Asie-Pacifique arrivant en tête devant l'Amérique du Nord pour cette catégorie de commerce électronique B2C (Emarketer, 2013). Il convient de mentionner que le B2C ne représente actuellement qu'une petite part du

commerce électronique global, qui est principalement constitué de transactions de type B2B. Le commerce électronique B2B mondial, en particulier entre grossistes et distributeurs, était estimé aux alentours de 12 400 milliards USD en 2012 (OMC, 2013). D'après d'autres estimations de l'*International Data Corporation*, la taille du commerce électronique mondial, en additionnant les transactions mondiales interentreprises, entreprise-consommateur et entre particuliers, atteignait 16 000 milliards USD en 2013.

4.2.2 Les services de paiement

En général, pour le paiement des transactions en ligne, certaines informations financières étaient nécessaires au vendeur, notamment un numéro de compte bancaire ou les informations relatives à la carte bancaire, ce qui supposait un degré de confiance élevé qui n'est pas toujours possible lorsqu'il s'agit d'un vendeur inconnu, surtout dans le cas d'une transaction de type C2C. Les prestataires de services de paiement en ligne permettent de résoudre ce problème en fournissant un moyen sécurisé d'effectuer des paiements en ligne sans que les parties à la transaction aient besoin d'échanger des informations financières.

Le prestataire d'un service de paiement joue un rôle d'intermédiaire (utilisant généralement le modèle du logiciel-service) entre les acheteurs et les vendeurs en ligne. Il accepte les paiements des acheteurs par divers moyens – carte bancaire, débit bancaire direct ou virement bancaire en temps réel –, traite ces paiements et dépose les fonds sur le compte du vendeur. Les systèmes de paiement électronique présentent un certain nombre d'avantages pour les utilisateurs, à savoir (i) une protection contre la fraude, sachant que le vendeur et l'acheteur n'échangent pas d'information sensible, (ii) un paiement plus rapide par rapport aux méthodes de paiement traditionnelles, et (iii) bien souvent, la possibilité d'effectuer la transaction dans plusieurs devises. Les prestataires de services de paiement prélèvent généralement une commission sur chaque transaction accomplie, qui peut être fixe ou bien proportionnelle au montant de la transaction, encore que certains prestataires facturent aussi des frais mensuels ou des commissions pour certains services supplémentaires.

Un certain nombre d'autres modes de paiement en ligne sont aussi utilisés :

- **Les solutions de paiement en espèces**, qui permettent au consommateur d'acheter en ligne et de payer en espèces en utilisant un code barre ou un code de paiement dans une des boutiques participantes ou dans une agence de règlement. Le consommateur qui n'est pas disposé à utiliser d'autres méthodes de paiement en ligne peut ainsi effectuer des achats en ligne de façon sécurisée.

- **Les porte-monnaies électroniques**, préalablement approvisionnés et utilisables pour les paiements en ligne à la place de la carte bancaire. Ils sont souvent utilisés pour les micro-paiements, sachant que l'utilisation d'une carte de crédit pour des petits paiements fréquents n'est pas une solution économique.
- **Les solutions de paiement mobile**, qui englobent tous les types de technologies permettant le paiement au moyen d'un téléphone mobile ou d'un smartphone, notamment le traitement mobile des cartes au moyen de lecteurs de cartes connectés aux smartphones, les paiements « in-app » pour les produits virtuels et les solutions de communications en champ proche qui utilisent une technologie sans fil à courte portée pour les échanges d'informations.

Comme on l'a vu dans le chapitre 3, l'économie numérique a aussi donné naissance à des monnaies virtuelles que l'on peut utiliser au lieu des services de paiement pour acheter des biens et services aux entreprises qui les acceptent. Dans certains cas, des plateformes d'échange permettent d'acheter ou de vendre ces monnaies virtuelles en monnaie réelle.

4.2.3 Les boutiques d'applications

Le développement de l'accès à l'Internet à partir des smartphones et des tablettes électroniques a entraîné une augmentation de la fréquence d'utilisation des services en ligne et l'essor des boutiques d'applications, un type particulier de plateforme de distribution numérique de logiciels, souvent fournie en tant que composante d'un système d'exploitation. Les boutiques d'applications prennent généralement la forme de plateformes centrales de vente au détail, accessibles à partir de l'appareil utilisé par le consommateur et avec lesquelles ce dernier peut naviguer, consulter l'information et les avis, acheter, puis télécharger et installer automatiquement l'application sur son appareil.

L'accessibilité des boutiques d'applications est variable. Certaines ne peuvent être utilisées qu'au moyen d'un appareil particulier. Elles peuvent être le seul moyen pour les utilisateurs de cet appareil d'obtenir des applications, ou n'être qu'un des moyens possibles de les obtenir. Certaines boutiques d'applications sont accessibles à partir de tout appareil utilisant un système d'exploitation particulier. D'autres sont utilisables par les consommateurs ayant conclu un contrat de service avec un opérateur de réseau particulier. Enfin, certaines autres sont librement accessibles et ne dépendent pas du type d'appareil, d'un logiciel propriétaire, ni du fournisseur du service.

La boutique d'applications comporte généralement des applications développées par l'entreprise qui la gère (typiquement, un développeur de systèmes d'exploitation, un fabricant d'appareils ou un fournisseur de réseau

de télécommunications) ou par un développeur tiers. Le téléchargement des applications peut être gratuit ou payant. Les applications peuvent être financées par la publicité. Par ailleurs, elles suivent de plus en plus souvent le modèle « *freemium* », dont le principe est que les fonctionnalités essentielles sont gratuites mais le contenu ou les fonctionnalités qui les complètent sont payants.

Généralement, une boutique d'applications propose des applications produites par des développeurs de différents pays. Par ailleurs, si un grand nombre de boutiques d'applications ciblent leur clientèle sur des marchés géographiques particuliers, les applications sont souvent au catalogue de plusieurs boutiques d'applications destinées à différentes zones géographiques.

L'utilisation des boutiques d'applications connaît une croissance rapide. D'après Gartner Inc., une société de recherche et de conseil en technologies de l'information, le nombre de téléchargements à partir des boutiques d'applications devraient avoir atteint 102 milliards en 2013, contre 64 milliards en 2012.

Le chiffre d'affaires total des boutiques d'applications devrait dépasser 26 milliards USD en 2013, soit une augmentation de 31 % par rapport à 2012. Comme on l'a vu, les applications gratuites sont de plus en plus courantes et devraient représenter 94,5 % des téléchargements en 2017, les achats intégrés représentant alors 48 % du chiffre d'affaires des boutiques d'applications.

4.2.4 La publicité en ligne

La publicité en ligne, ou « cyberpublicité » utilise l'Internet comme moyen de cibler les consommateurs et de leur adresser des messages promotionnels. Elle présente plusieurs avantages par rapport à la publicité sur support classique. Ainsi, un certain nombre de cyber-annonceurs ont mis au point des méthodes élaborées de segmentation des consommateurs afin de permettre un ciblage plus précis des annonces. De nombreux services de publicité en ligne ont aussi élaboré des techniques permettant à leurs clients de contrôler la rentabilité de leurs annonces en assurant un suivi des interactions entre les consommateurs et leurs marques et en prenant connaissance de ce qui intéresse leurs clients actuels et potentiels. La cyberpublicité prend un certain nombre de formes. Les plus courantes sont les placards publicitaires, l'annonceur payant pour que soient affichées des annonces en lien avec un contenu particulier ou avec le comportement de l'utilisateur, et puis les annonces sur les moteurs de recherche, l'annonceur payant pour que ses annonces apparaissent dans les résultats des recherches sur l'Internet.

La publicité en ligne fait intervenir plusieurs acteurs, à savoir, les éditeurs Internet, qui acceptent d'intégrer des annonces dans leur contenu en ligne en échange d'une rémunération, les annonceurs, qui produisent les annonces à afficher dans le contenu de l'éditeur Internet, et les intermédiaires, qui mettent en relation les éditeurs Internet avec les annonceurs désireux de toucher un

public en ligne. Les intermédiaires sont une série d'acteurs : ce sont les moteurs de recherche, les sociétés de médias et les fournisseurs de technologie. Ces réseaux s'appuient sur les plateformes d'échange de données, sur lesquelles les annonceurs enchérissent pour l'accès aux données relatives aux consommateurs qui ont été collectées grâce au suivi et au traçage des activités en ligne des utilisateurs. Ces données peuvent être analysées, combinées et traitées par les analystes de données spécialisés, afin de créer un profil d'utilisateur.

Dans les modèles économiques fondés sur la publicité, les éditeurs de contenu sont souvent disposés à proposer aux consommateurs des services gratuits ou subventionnés afin de toucher un public assez large pour attirer les annonceurs. Les agences de publicité qui ont le mieux réussi sont celles qui ont su associer un ensemble élargi d'internautes à des algorithmes élaborés leur permettant de recueillir, d'analyser et de traiter des données en vue de diffuser des annonces ciblées. Alors que la publicité traditionnelle impliquait un paiement donné pour l'affichage d'annonces pendant une période spécifiée, avec peu de moyens de contrôler la visibilité et les réactions du public-cible, la publicité en ligne a donné naissance à de nouvelles méthodes de calcul des paiements, comme le coût-par-mille (CPM), consistant à facturer aux annonceurs un prix pour un millier d'affichages de leur message sur les écrans des internautes, le coût-par-clic (CPC), consistant à ne faire payer les annonceurs que lorsque les internautes cliquent sur leurs annonces, et le coût-par-action (CPA), consistant à ne faire payer les annonceurs que lorsqu'une action particulière (par exemple un achat) est effectuée par un utilisateur.

La cyberpublicité est en croissance rapide, en termes de recettes totales comme de part du marché global de la publicité. Selon PwC, les recettes de la publicité sur l'Internet auraient atteint 100.2 milliards USD en 2012, ce qui représente 17% de croissance par rapport à l'année précédente, et une part de 20% du marché global de la publicité. Le marché de la publicité sur l'Internet devrait connaître une croissance de 13% par an de 2012 à 2017, pour atteindre 185.4 milliards USD. L'Internet deviendrait alors le deuxième support publicitaire derrière la télévision, avec une part de 29% du marché global mondial. Sur le marché de la publicité en ligne, les annonces sur les moteurs de recherche représentent la plus grosse part, soit environ 42% en 2013, et elles devraient continuer à représenter plus de 40% du marché jusqu'en 2017 et au-delà, même si l'on anticipe sur la même période une croissance substantielle de la publicité sur mobile et sur vidéo (qui représenterait respectivement 15% et 8% du marché en 2017) (PwC, 2013).

4.2.5 L'informatique en nuage

L'informatique en nuage (ou « infonuagique ») est la fourniture de services informatiques normalisés, configurables et à la demande, qui peuvent comprendre le traitement, le stockage, le logiciel et la gestion de données,

au moyen de ressources physiques et virtuelles partagées (réseaux, serveurs et applications²). Ces services étant fournis en ligne à l'aide du matériel du prestataire, les utilisateurs peuvent généralement y accéder à partir de divers types d'appareils, d'où que ce soit, pourvu qu'ils disposent d'une connexion Internet appropriée.

Les ressources auxquelles les clients de l'informatique en nuage se voient offrir l'accès ne sont pas stockées sur un ordinateur unique. Elles sont réparties sur un grand nombre d'ordinateurs en réseau qui sont accessibles à tout utilisateur ayant accès au « nuage » de ressources informatiques (selon le nuage, il peut s'agir d'une organisation unique, d'un groupement d'organisations, du grand public, ou d'une combinaison de tout cela). Le système copie les données et le logiciel de chaque utilisateur sur d'autres serveurs, ce qui lui permet d'affecter les demandes de ressources matérielles à la localisation physique la plus à même de satisfaire la demande de façon rentable. Chaque utilisateur a accès à un vaste ensemble de ressources informatiques lorsqu'il en a besoin, et seulement au moment où il en a besoin. C'est grâce à cette redondance qu'une panne survenant sur une machine n'entraînera pas une perte de données ni de logiciel.

Pour les utilisateurs, l'informatique en nuage est souvent une alternative rentable à l'achat et à l'entretien de leur propre infrastructure de traitement de l'information, sachant que le coût des ressources est généralement partagé entre un grand nombre d'utilisateurs. Les avantages de l'informatique en nuage sont largement déterminés par les économies d'échelle liées à la mise en place de l'infrastructure et à la maximisation de l'utilisation des serveurs grâce au partage de l'espace entre des clients dont les besoins en termes d'espace et de puissance de traitement peuvent varier de façon souple.

Les exemples de modèles de services infonuagiques les plus courants sont les suivants :

- **L'infrastructure-service (IaaS)** : Dans ce modèle, le plus élémentaire, les fournisseurs d'IaaS mettent à la disposition de leurs clients des ordinateurs – des machines physiques ou (plus souvent) virtuelles – et d'autres ressources informatiques fondamentales. Les nuages IaaS offrent souvent d'autres ressources encore, notamment une bibliothèque d'images de disques-durs virtuels, des capacités de stockage brut (par bloc) ou sur fichiers, des pare-feu, des répartiteurs de charge, des adresses IP, des réseaux locaux virtuels (VLAN) et des suites logicielles. Le client n'a pas à gérer ni à maîtriser l'infrastructure sous-jacente du nuage, mais il garde le contrôle du système d'exploitation, de l'espace de stockage et des applications déployées, et il obtient parfois un contrôle limité sur certains composants réseau (pare-feu hôtes, par exemple).

- **La plateforme-service** : Il s'agit d'une catégorie de services infonuagiques fournissant une plateforme de traitement et des outils de programmation en tant que service pour les développeurs de logiciels. Les ressources logicielles fournies par la plateforme sont intégrées au code des applications logicielles destinées à être utilisées par les utilisateurs finals. L'infrastructure en nuage, c'est-à-dire le réseau, les serveurs, les systèmes d'exploitation et les capacités de stockage, n'est pas contrôlée ni gérée par le client, mais celui-ci a le contrôle des applications déployées.
- **Le logiciel-service** : Il s'agit d'une forme courante d'infonuagique dans laquelle le prestataire permet à l'utilisateur d'accéder à une application à partir de divers appareils par l'intermédiaire d'une interface client, comme par exemple un logiciel de navigation Internet (p.ex. une messagerie sur l'Internet). Cet accès peut être fourni à une clientèle d'entreprises (B2B) ou de particuliers (B2C). Contrairement aux anciens modèles de fourniture de logiciels, le code est exécuté à distance sur les serveurs, si bien qu'il n'est plus nécessaire pour l'utilisateur de procéder à une mise à jour lorsqu'une nouvelle version est disponible : la version exécutée est toujours la plus récente, ce qui signifie que les nouvelles fonctionnalités sont mises instantanément sur le marché sans aucune friction. Le client n'a généralement pas à gérer ni à maîtriser l'infrastructure sous-jacente du nuage, ou les applications, à l'exception possible d'un certain paramétrage de configuration d'applications qui lui sont spécifiques.

D'autres concepts « service » (XaaS) concernent le contenu ou les données :

- **Le contenu-service** : Lorsque des droits sont obtenus et lorsque le logiciel est fourni de telle sorte que le contenu puisse être intégré par les acheteurs, ceux-ci peuvent acheter le contenu en tant que « service ». Il en est ainsi plus particulièrement dans le cas du contenu créé par l'utilisateur.
- **Les données-service** : Des données provenant de sources diverses peuvent être consolidées et gérées par un prestataire de services, de telle sorte que l'accès contrôlé à ces données puisse être assuré à des entités qui peuvent être éloignées l'une de l'autre d'un point de vue géographique et d'un point de vue organisationnel, sans que chacune d'elles ait besoin de développer ni d'acquérir l'infrastructure nécessaire à la préparation et au traitement de ces données.

Sur les marchés de consommation, un certain nombre de services (p.ex. courrier électronique, stockage de photos et réseaux sociaux) sont proposés gratuitement, les recettes étant générées par la publicité ou par la

vente de données sur le comportement des utilisateurs, ou selon un régime « *freemium* », c'est-à-dire des services de base gratuits et des services élargis payants. D'autres services infonuagiques, comme l'hébergement sur l'Internet ou des sauvegardes de disque dur, sont vendus par abonnement mensuel. Sur les marchés B2B, les services infonuagiques sont le plus souvent vendus sous forme d'abonnements, mais des modèles de paiement à l'utilisation sont de plus en plus souvent proposés.

4.2.6 Les transactions à haute fréquence

Les transactions à haute fréquence sont des transactions financières très rapides faisant appel à des technologies de pointe et des algorithmes informatiques complexes. Des ordres qui sont généralement d'assez petite taille sont envoyés à grande vitesse et par grandes quantités sur les marchés, avec des temps d'exécution aller-retour qui se mesurent en microsecondes. Les paramètres des échanges sont fixés à l'aide d'algorithmes tournant sur de puissants ordinateurs qui analysent d'énormes volumes de données de marché et exploitent les petites variations des cours et les opportunités d'arbitrage qui peuvent se produire pendant quelques millisecondes seulement. Généralement, un opérateur de transactions à haute fréquence maintient une position ouverte pendant pas plus de quelques secondes. En d'autres termes, les sociétés spécialisées dans les transactions à haute fréquence tirent profit principalement de petites variations des cours exploitées au moyen de transactions de faible ampleur mais qui sont exécutées fréquemment.

Les transactions à haute fréquence, étant effectuées de façon entièrement électronique, peuvent généralement avoir lieu sans la présence de personnel dans le pays où est située l'infrastructure utilisée. La mise en œuvre et l'exécution de stratégies d'échanges performantes dépendent de plusieurs facteurs, notamment l'élaboration d'algorithmes pour les transactions et l'écriture de programmes pour suivre les pertes et les gains et pour arrêter automatiquement les transactions afin d'éviter l'accumulation rapide de pertes. Par ailleurs, les transactions à haute fréquence dépendent de la capacité d'être plus rapide que les concurrents, ce qui signifie que cette activité est extrêmement sensible aux latences. La localisation du serveur est donc extrêmement importante, et des serveurs situés à proximité de la bourse concernée procurent un avantage significatif par rapport à des serveurs plus éloignés. C'est pourquoi les institutions financières proposent l'installation des moteurs des transactions directement à côté de leur propre infrastructure, afin de minimiser les temps d'attente sur le réseau.

4.2.7 Les plateformes-réseau collaboratives

Une plateforme-réseau collaborative est un intermédiaire qui permet aux utilisateurs de collaborer et de contribuer à la création, à l'enrichissement, à

la notation, à la critique et à la distribution de contenus. Le contenu créé par l'utilisateur comprend diverses formes d'œuvres créatives et audiovisuelles (écrites, audio, visuelles et mixtes), distribuées via différentes plateformes : formats de collaboration sous forme textuelle comme les blogs ou les wikis, sites d'agrégation de groupes et de partage de signets, sites de réseaux sociaux, podcasts et mondes virtuels. Les applications de réseaux sociaux sont probablement le type de plateforme-réseau collaborative le plus connu, mais le même modèle est aussi utilisé dans d'autres domaines comme la mode, la conception des jouets ou les jeux vidéo, pour ne donner que quelques exemples. De façon générale, le contenu créé par l'utilisateur n'est pas lié à une attente de profit, mais la plateforme collaborative de contenu créé par l'utilisateur peut monétiser ce contenu de diverses manières : contributions volontaires, facturation de l'accès aux visiteurs en fonction du contenu ou par abonnement, publicité, concession de licences de contenu et de technologie à des tiers, vente de biens ou de services à la communauté, ou vente de données sur les utilisateurs à des sociétés d'études de marché ou à d'autres entreprises.

Encadré 4.1. La diversité des modèles de recettes

La diversité des modèles d'activité dans l'économie numérique actuelle se reflète dans la variété des moyens utilisés par les entreprises pour transformer de la valeur en revenu. Les modèles de recettes les plus courants sont les suivants :

- i. Les recettes publicitaires. Une version de ce modèle consiste à proposer aux utilisateurs du contenu numérique gratuit ou à prix réduit en échange de la visualisation obligatoire d'annonces publicitaires payées. D'autres modèles consistent à diffuser des annonces sur des appareils mobiles en fonction de leur localisation ou d'autres facteurs. Un troisième type concerne les sites Internet de médias sociaux et les plateformes qui suscitent généralement la création d'une vaste communauté d'utilisateurs en ligne avant de monétiser leur public captif grâce à des opportunités publicitaires.
- ii. L'achat ou la location de contenu numérique. Les utilisateurs payent chaque contenu ou chaque téléchargement. Les livres électroniques, les vidéos, les applications, les jeux et la musique relèvent de cette catégorie.
- iii. La vente d'articles (y compris des produits virtuels). Cette catégorie, qui présente quelques recoupements avec (ii), inclut les détaillants en ligne de biens incorporels mais elle peut aussi inclure les jeux en ligne, lorsque les utilisateurs se voient offrir un produit d'appel gratuit ou à prix réduit mais aussi l'accès payant à un contenu supplémentaire ou à des articles virtuels destinés à améliorer leur expérience.

Encadré 4.1. La diversité des modèles de recettes (suite)

- iv. Les abonnements. Il s'agit par exemple de paiements annuels pour des livraisons « haut de gamme » par des détaillants en ligne, de paiements mensuels pour du contenu numérique tel que bulletins ou articles d'actualité, musique, vidéo en continu, etc. Il peut s'agir aussi de versements réguliers pour des services ou de la maintenance de logiciels, par exemple un anti-virus, un stockage de données, des services d'assistance client pour les systèmes d'exploitation, ou d'un paiement pour l'accès à l'Internet proprement dit.
- v. La vente de services. Cette catégorie présente des recoupements avec (iv) mais elle inclut des services traditionnels pouvant être fournis en ligne, par exemple des services juridiques (p.ex. transferts de propriété immobilière), financiers (p.ex. services de courtage), des services de conseil, les services d'agence de voyages, etc. Elle inclut aussi un vaste ensemble de services B2B liés aux entreprises qui fournissent l'accès Internet de base et qui jouent le rôle d'intermédiaires Internet (hébergement, enregistrement de noms de domaine, traitement des paiements, accès aux plateformes, etc.).
- vi. L'octroi de licences sur des contenus et des technologies. Là encore, cette catégorie présente des recoupements avec (iv) et (v) mais elle peut généralement inclure l'accès à un contenu spécialisé en ligne (p.ex. publications et revues), des algorithmes, des logiciels, des systèmes d'exploitation en nuage, etc., ou une technologie spécialisée comme les systèmes d'intelligence artificielle.
- vii. La vente de données sur les utilisateurs et les études de marché sur commande. Il s'agit par exemple des activités des fournisseurs d'accès Internet (FAI), des courtiers en données, des sociétés d'analyse de données, de la télémétrie et des données obtenues de sources non personnelles.
- viii. Les frais « cachés » et les produits d'appel. Dans les activités intégrées, il peut arriver que des profits ou des pertes soient imputables à des opérations en ligne, mais en raison de la nature de l'activité, il se produit des subventions croisées avec les opérations physiques et il est difficile de séparer et d'identifier ce qui doit être désigné comme « recettes en ligne ». Un exemple est celui de la banque en ligne, qui est « gratuite » mais subventionnée par d'autres opérations bancaires et commissions.

4.3 Principales caractéristiques de l'économie numérique

Un certain nombre de caractéristiques occupent une place de plus en plus importante dans l'économie numérique et sont potentiellement pertinentes du point de vue fiscal. Même si elles ne sont pas nécessairement toutes réunies en même temps dans une activité particulière, ces caractéristiques sont de plus en plus associées à l'économie moderne :

- La mobilité, en ce qui concerne (i) les *biens incorporels* dont l'économie numérique est très dépendante, (ii) les *utilisateurs*, et (iii) les *fonctions de l'entreprise* par suite de la diminution des besoins en personnel local pour exercer certaines fonctions et de la fréquente flexibilité dans le choix de la localisation des serveurs et des autres ressources.
- L'exploitation des données, en particulier l'utilisation des « données massives ».
- Les effets de réseau, liés à la participation des utilisateurs, à leur intégration et aux synergies.
- L'utilisation de modèles d'activité multi-faces, dans lesquels les deux parties du marché peuvent relever de compétences différentes.
- Une tendance au monopole ou à l'oligopole dans certains modèles d'activité très dépendants des effets de réseau.
- La volatilité due à de faibles barrières à l'entrée et à la rapidité de l'évolution des technologies.

4.3.1 La mobilité

4.3.1.1 La mobilité des biens incorporels

L'élaboration et l'exploitation de biens incorporels constituent un aspect essentiel de l'économie numérique. Cette activité d'investissement et de création joue un rôle primordial dans la création de valeur et dans la croissance des entreprises de l'économie numérique. Celles-ci, par exemple, sont souvent fortement tributaires des logiciels et consacrent d'importantes ressources à la recherche et au développement pour mettre à jour des logiciels existants ou pour en développer de nouveaux.

Cette forte dépendance vis-à-vis des biens incorporels peut exister même lorsque la technologie est incorporée à un modèle économique principalement pour gérer des ressources entièrement matérielles. Ainsi, par exemple, un détaillant en ligne peut développer une activité numérique multicouche pour gérer une plateforme logistique comportant des entrepôts et une capacité

d'expédition. Avec l'évolution des activités, il arrive souvent que l'importance relative des biens incorporels augmente, ce qui entraîne une concentration de valeur accrue dans ces biens. Selon les règles fiscales en vigueur, les droits sur les biens incorporels peuvent souvent être facilement attribués et transférés à des entreprises associées, avec pour conséquence éventuelle une séparation entre la propriété juridique des biens et les activités qui ont abouti à leur développement.

4.3.1.2 La mobilité des utilisateurs

Les avancées des TIC et la connectivité accrue qui caractérisent l'économie numérique font que les utilisateurs, de plus en plus souvent, peuvent exercer des activités commerciales à distance tout en traversant les frontières. Un individu peut, par exemple, résider dans un pays, acheter une application au cours d'un séjour dans un deuxième pays, et utiliser cette application depuis un troisième pays. Les problèmes posés par la mobilité croissante des consommateurs sont exacerbés par la capacité d'un grand nombre d'entre eux d'utiliser des réseaux virtuels personnels ou des serveurs mandataires qui peuvent, intentionnellement ou non, masquer le lieu géographique de la vente finale. Le fait qu'un grand nombre d'interactions sur l'Internet restent anonymes peut rendre plus difficiles encore l'identification et la localisation des utilisateurs.

4.3.1.3 La mobilité des fonctions de l'entreprise

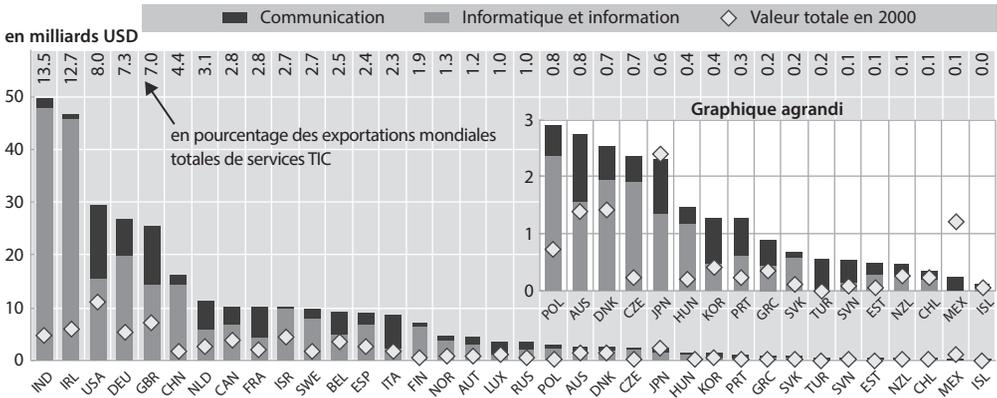
Comme on l'a vu, les progrès des télécommunications, des logiciels de gestion de l'information et des micro-ordinateurs ont fait baisser de façon significative les coûts d'organisation et de coordination d'activités complexes sur de longues distances. C'est ce qui permet de plus en plus aux entreprises de gérer leurs activités internationales de façon intégrée, à partir d'un poste de commande qui peut être géographiquement éloigné aussi bien des sites sur lesquels leurs activités ont lieu que de ceux de leurs fournisseurs ou de leurs clients.

Une des conséquences de ces évolutions est la capacité accrue d'accéder à des marchés distants, qui a augmenté considérablement la possibilité de fournir des biens et des services par-delà les frontières. C'est ce qu'illustre la croissance considérable du commerce international des services des TIC depuis quelques années. En particulier, la part des services informatiques et d'information dans les exportations mondiales de services a doublé depuis 2000, passant de 3 % à 6 %, tandis que celle des services de télécommunications est passée de 2.2 % à 2.3 % (OCDE, 2013a). Dans la zone OCDE, la part cumulée des services d'informatique, d'information et de communication est passée de 5.7 % à 9.0 % des exportations totales de services.

Ces dernières années, d'importantes évolutions ont été observées dans la prestation des services TIC. L'Inde en est rapidement devenue le premier pays exportateur, suivie de l'Irlande, des États-Unis, de l'Allemagne et du Royaume-Uni. La Chine est aussi devenue un des plus grands exportateurs. Ces six pays, ensemble, représentent environ 60% des exportations totales de services TIC.

Graphique 4.3. OCDE et principaux exportateurs de services TIC, 2000 et 2012

En milliards USD et en pourcentage des exportations mondiales totales de services TIC³

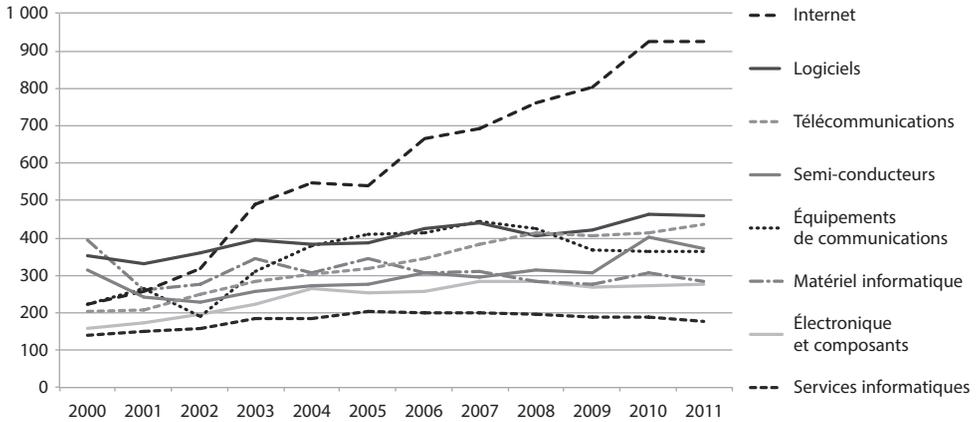


Les données pour le Canada, les États-Unis, la Finlande, l'Islande, Israël, le Mexique, la Norvège, la Slovaquie et la Turquie font référence à 2011 au lieu de 2012. Pour le Luxembourg et le Koweït, elles font référence à 2002 au lieu de 2000, et pour le Danemark, à 2004. Les exportations de services informatiques et d'information ne sont pas incluses pour le Mexique.

Source : OCDE (2013a), *Science, technologie et industrie : Tableau de bord de l'OCDE 2013. L'innovation au service de la croissance*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/sti/science-technologie-industrie-tableau-de-bord.htm d'après CNUCED, UNCTADstat, juin 2013.

Par ailleurs, les avancées technologiques permettent de plus en plus aux entreprises d'exercer une activité économique avec un personnel réduit au minimum. Dans bien des cas, les entreprises peuvent accroître sensiblement leur taille et leur champ d'action en n'augmentant que très peu les effectifs nécessaires à la gestion des opérations courantes. C'est ce qui a été observé plus particulièrement pour les entreprises de l'Internet, qui, bien souvent, ont réuni un nombre considérable d'utilisateurs tout en conservant des effectifs modestes. En conséquence, comme le montre le graphique 4.4, le revenu moyen par salarié dans les plus grandes cyber-entreprises est nettement plus élevé que dans les autres types d'entreprises du secteur des TIC.

Graphique 4.4. **Revenu moyen par salarié des 250 plus grandes sociétés de TIC³**
En milliers USD



Source : OCDE, Perspectives de l'économie Internet 2012, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264086463-en>.

La possibilité de gérer des activités de façon centralisée tout en conservant une importante flexibilité dans le choix de la localisation des fonctions de l'entreprise a permis aux entreprises de plus facilement répartir leurs fonctions et leurs actifs entre différents pays. Si cette mondialisation des activités au sein des grandes organisations n'est certainement pas un phénomène nouveau, le développement de l'économie numérique, conjugué à l'importance croissante de la composante des services et à la réduction des coûts commerciaux due à la libéralisation des échanges et de l'investissement et aux réformes des réglementations, a permis d'aplanir les obstacles logistiques et d'accélérer cette mondialisation. Les progrès technologiques ont aussi permis une intégration plus poussée des activités mondiales, les entreprises disposant ainsi d'une plus grande souplesse pour étendre leurs activités entre divers sites dans le monde, même si ces sites peuvent être distants les uns des autres et distants de la localisation physique de leurs clients finals. En plus d'améliorer la flexibilité des organisations plus vastes et mieux établies, les progrès des TIC ont permis même aux petites et moyennes entreprises d'accéder plus facilement aux marchés mondiaux dès leurs débuts. En résumé, l'interconnexion mondiale a atteint des niveaux sans précédent.

Ces progrès ont permis d'améliorer l'accès aux informations de marché en temps réel et à l'analyse commerciale, ainsi que les communications à l'intérieur des entreprises et entre elles. Les entreprises sont ainsi mieux à même de gérer leurs activités à l'échelle mondiale de façon intégrée, les sociétés d'un groupe exerçant leurs fonctions dans le cadre d'une politique

et de stratégies établies par le groupe tout entier et suivies de façon centralisée. Les progrès des télécommunications, des logiciels de gestion de l'information et des micro-ordinateurs ont fait baisser sensiblement les coûts d'organisation et de coordination d'activités complexes sur de longues distances et ont permis la création de nouveaux modèles d'entreprise, plus rentables. L'intégration a permis aux entreprises d'adopter plus facilement des modèles mondiaux qui centralisent les fonctions à un niveau régional ou mondial, plutôt que pays par pays. Même pour les petites et moyennes entreprises (PME) il est maintenant devenu possible d'être des « micro-multinationales » exerçant leurs activités et disposant d'effectifs dans divers pays et sur plusieurs continents.

De plus en plus, du fait de l'intégration plus étroite des activités à l'échelle mondiale, les processus de production se déroulent dans le cadre de chaînes de valeur mondiales au sein desquelles les différentes étapes de la production sont réparties entre différents pays et sont réalisées par un ensemble de fournisseurs tantôt indépendants, tantôt affiliés. Les entreprises ont de plus en plus la possibilité de choisir la localisation optimale de leurs activités productives et de leurs actifs, même si cette localisation peut être éloignée de celle des clients ou des autres étapes de la production. En outre, compte tenu des progrès rapides des TIC, des services comme la saisie des données, le traitement de l'information, la recherche et le conseil peuvent, de plus en plus souvent, être fournis à distance. Ces fonctions peuvent être assurées par des parties apparentées, ou bien, si une entreprise trouve plus avantageux de les externaliser, par un prestataire de services indépendant.

Cette flexibilité a néanmoins ses limites. De façon générale, la fragmentation des activités entre des sites multiples implique des arbitrages entre la baisse des coûts de l'activité elle-même et l'augmentation des coûts de transaction et de coordination. Par ailleurs, les qualifications et les talents demeurent une ressource fondamentale dans l'économie numérique. Si un grand nombre de fonctions peuvent être assurées avec un nombre réduit de salariés, certaines – gestion, développement, architecture de logiciels, conception et d'autres – conservent une importance majeure. De ce fait, ces fonctions importantes dans le contexte des activités numériques doivent souvent être assurées là où ces personnes clés sont disposées à travailler. D'autre part, si les services numériques permettent une extension substantielle des activités des entreprises, ils nécessitent souvent un investissement massif en composants d'infrastructure. Les fournisseurs de services infonuagiques, par exemple, doivent constituer des « centres de serveurs », c'est-à-dire des parcs d'ordinateurs interconnectés, et même s'ils disposent d'une certaine flexibilité quant à l'implantation géographique de ces ressources, des problèmes comme l'accès à des sources d'énergie et de refroidissement peu onéreuses et fiables peuvent fortement influencer ce choix. En outre, dans de nombreuses activités, l'expérience utilisateur est nettement améliorée par la proximité du cœur de l'infrastructure.

Les entreprises ont donc souvent des raisons impérieuses de disposer de leurs ressources d'infrastructure aussi près que possible des principaux marchés, afin d'assurer aux utilisateurs des temps d'attente et des délais plus courts et une meilleure qualité du service. Par ailleurs, dans certains cas, l'obligation d'une présence physique dans un pays donné, pour des raisons liées à la réglementation, peut aussi limiter les choix d'implantation de l'infrastructure et des activités de l'entreprise.

4.3.2 L'exploitation des données

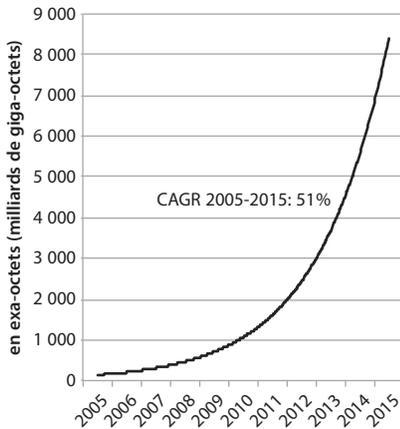
Dans l'économie numérique, il arrive souvent que les entreprises collectent des données sur leurs clients, leurs fournisseurs ou leurs opérations. Ainsi, l'utilisation d'un produit ou d'un service peut donner lieu à la collecte par l'entreprise de données sur l'utilisateur qui auront de la valeur pour elle, lui permettant d'améliorer les produits ou les services existants ou de fournir des produits ou des services à un autre groupe de clients.

Les données peuvent être personnalisées ou non et être obtenues de différentes manières. Concernant les données personnalisées, comme mentionné dans le chapitre 3 (3.1.5 L'utilisation des données), elles peuvent être obtenues directement auprès des clients (par exemple, lors de l'inscription à un service en ligne), observées (par exemple, en enregistrant les préférences de navigation sur l'Internet, les coordonnées géographiques, etc.), ou déduites d'une analyse faisant intervenir aussi d'autres données. Des sources comme les transactions financières mobiles ou en ligne, le trafic des médias sociaux et les coordonnées GPS produiraient chaque jour plus de 2.5 exa-octets (milliards de giga-octets) de données (Forum économique mondial, 2012). Cependant, la ligne de séparation entre données personnelles et non personnelles n'est pas toujours évidente, sachant que les données obtenues auprès de diverses sources publiques et privées seront souvent combinées pour créer de la valeur. Une étude récente quantifie la valeur de l'économie du marketing fondé sur les données *Data-Driven Marketing Economy*, ou DDME et analyse les revenus générés pour l'économie des États-Unis. Il en ressort que la DDME représentait un supplément de recettes de 156 milliards USD pour l'économie américaine en 2012 et que la valeur réelle des données réside dans leur application et leur échange dans la DDME (Data-Driven Marketing Institute, 2013).

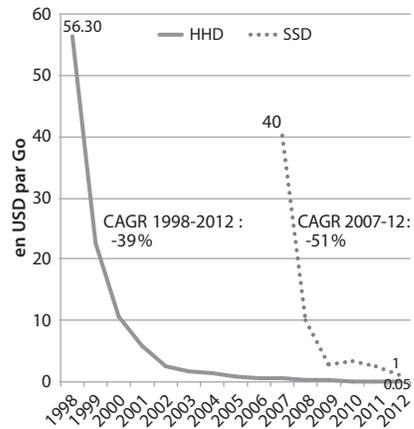
Bien que l'exploitation des données pour améliorer les produits et les services ne soit pas l'exclusivité de l'économie numérique, l'utilisation massive des données a été facilitée par la croissance de la puissance de traitement et des capacités de stockage et par la diminution du coût de stockage des données, comme on peut le voir dans le graphique 4.5 et 4.6 ce qui a grandement augmenté la capacité de collecter, de stocker et d'analyser les données à plus grande distance et en plus grandes quantités qu'auparavant. La capacité de collecter et d'analyser les données augmente rapidement avec le nombre

de capteurs intégrés dans les équipements qui sont mis en réseau avec les ressources de traitement informatique. Ainsi, par exemple, alors que la collecte traditionnelle des données pour les services publics se limitait à des relevés annuels, auxquels s'ajoutaient des échantillonnages aléatoires en cours d'année, les compteurs intelligents ont permis d'accroître ces mesures jusqu'à atteindre une fréquence d'échantillonnage de 15 minutes, soit une multiplication par 35 000 de la quantité de données recueillies (OCDE, 2013a). Cela s'est traduit en particulier par le concept de « données massives », qui fait référence à des ensembles de données trop volumineux pour pouvoir être gérés ou analysés à l'aide des outils de gestion de bases de données habituels. L'importance de la capacité d'obtenir et d'analyser des données, et plus particulièrement de très gros volumes, est de mieux en mieux documentée par les observateurs du marché.

Graphique 4.5. Estimation du stockage mondial de données



Graphique 4.6. Coût moyen du stockage de données par consommateur entre 1998 et 2012



Source : OCDE (2013b), « Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth : Mapping the Policy Issues Raised by 'Big Data' », *OECD Digital Economy Papers*, No. 222, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en>.

Dans un rapport de 2011 sur les données massives, le *McKinsey Global Institute* a estimé la valeur qui pourrait être créée en analysant et en utilisant les données massives à 300 milliards de dollars dans le secteur de la santé aux États-Unis et à 250 milliards d'euros dans le secteur des administrations publiques en Europe. Ce même rapport estime que l'utilisation des données massives pourrait générer un surplus du consommateur de 600 milliards de dollars. Les données massives trouvent aussi une application dans la gestion de l'aide et des services gouvernementaux. Elles ont servi, par exemple, à contrôler le déplacement des réfugiés à la suite de catastrophes naturelles

afin de pouvoir prédire de façon fiable les risques sanitaires et cibler l'aide humanitaire (Forum économique mondial, 2012).

Le rapport du McKinsey Global Institute distingue cinq moyens de créer de la valeur pour les entreprises en exploitant les données massives :

- i. Instituer la transparence en rendant les données plus facilement accessibles en temps opportun aux acteurs disposant de la capacité de les exploiter.
- ii. Gérer la performance en permettant l'expérimentation, en vue d'en analyser la variabilité et d'en comprendre les causes profondes.
- iii. Segmenter les populations afin de personnaliser les produits et les services.
- iv. Améliorer le processus de décision en remplaçant ou en aidant la décision humaine par des algorithmes automatisés.
- v. Améliorer le développement de nouveaux modèles économiques, produits et services.

4.3.3 Les effets de réseau

On entend par « effets de réseau » l'impact direct que les décisions des utilisateurs du réseau peuvent avoir sur l'avantage que le réseau procure aux autres utilisateurs. Un exemple simple est l'apparition du télécopieur. Alors qu'un télécopieur seul n'avait aucune utilité, les gens qui ont fait le choix d'en acheter un ont profité de la décision antérieure d'autres personnes de s'équiper d'un télécopieur, dans le sens où cette nouvelle technologie leur a permis de communiquer avec un réseau existant de correspondants potentiels.

Ces effets de réseau constituent un aspect important d'un certain nombre d'activités au sein de l'économie numérique. Ils sont observés chaque fois que la compatibilité avec les autres utilisateurs est importante, même lorsque la principale finalité d'une technologie particulière n'est pas d'avoir des échanges avec des correspondants. Ainsi, par exemple, davantage de logiciels sont conçus pour un système d'exploitation lorsqu'il a été largement adopté, avec des conséquences positives pour l'expérience de l'utilisateur. Ces effets sont ce que l'on appelle des externalités positives, qui se rapportent à des situations dans lesquelles un individu profite des actions d'autres individus sans qu'il y ait une compensation explicite. Lorsque le nombre de personnes participant à un réseau social augmente, par exemple, le bien-être des personnes qui y sont déjà s'en trouve accru, même en l'absence de compensation explicite. Les externalités peuvent aussi être négatives. Par exemple, lorsqu'un nombre croissant d'individus utilisent un réseau de communications au même moment, la congestion qui en résulte peut faire diminuer la valeur du réseau pour

chaque utilisateur, sans qu'il y ait de compensation entre les parties affectées (Easley et Kleinberg, 2010).

Certains effets de réseau sont liés à l'utilité marginale relative d'un utilisateur par rapport à un autre : plus les utilisateurs sont nombreux, plus il y a de valeur créée. Un exemple simple est celui d'un site de partage de médias, sur lequel tout le contenu est généré par les utilisateurs, l'expérience utilisateur étant enrichie par l'arrivée de nouveaux utilisateurs qui partagent du contenu. Un modèle économique qui encourage l'interactivité entre les utilisateurs tend à encourager ces effets de réseau. Ainsi, dans certains modèles, les effets de réseau proviennent d'un avantage concurrentiel tiré de la masse critique des acheteurs et des vendeurs. Un site de vente au détail peut développer une architecture qui incitera les utilisateurs à critiquer et à étiqueter les produits. Les critiques renforcent la capacité des utilisateurs de faire des choix éclairés, et l'étiquetage des produits leur permet de trouver plus facilement des produits correspondant à ce qui les intéresse.

D'autres effets de réseau découlent de l'intégration verticale et dépendent des synergies entre différents niveaux ou entre différentes applications pour créer de la valeur ajoutée et consolider la position sur le marché. C'est ce qu'illustre notamment une évolution vers l'« Internet des objets » : les entreprises déploient des logiciels dans un certain nombre d'appareils et d'objets, et exploitent ce réseau d'infrastructure pour vendre des biens ou des services, soit aux propriétaires des appareils et objets en question, soit aux annonceurs. Dans ce modèle, l'infrastructure matérielle et logicielle devient un vecteur privilégié pour toucher les utilisateurs finals et pour créer de la valeur en monétisant leur attention (modèles économiques fondés sur la publicité), les données dont ils sont la source, ou les externalités générées par le biais des effets de réseau, ou bien en leur vendant des biens ou des services.

4.3.4 Les modèles économiques multi-faces

Un modèle multi-faces est un modèle fondé sur un marché sur lequel des groupes distincts d'individus interagissent grâce à un intermédiaire ou à une plateforme, les décisions de chaque groupe d'individus ayant un impact sur la situation des autres groupes, c'est-à-dire une externalité positive ou négative. Dans un modèle économique multi-faces, les prix facturés aux membres de chaque groupe reflètent les effets de ces externalités. Si les activités des uns créent une externalité positive pour les autres (par exemple, davantage de clics par utilisateur sur des liens financés par les annonceurs), alors les prix pratiqués à l'égard de ces derniers pourront être augmentés.

Un exemple de modèle multi-faces caractérisé par des externalités positives pour différentes parties du marché est le système des cartes de paiement, dont l'intérêt pour les commerçants augmente avec le nombre de consommateurs qui utilisent la carte, et l'intérêt pour les consommateurs

augmente avec le nombre de commerçants acceptant la carte. De même, l'intérêt d'un système d'exploitation pour les utilisateurs finals s'accroît avec le nombre de logiciels compatibles avec ce système, et son intérêt pour les développeurs de logiciels augmente avec le nombre d'acheteurs potentiels de leurs logiciels qui utilisent ce système.

Une externalité négative pour une partie, engendrée par une autre partie (p.ex. l'affichage de bandeaux publicitaires importuns ou peu attrayants) peut être compensée par une baisse du prix, ou même par la gratuité, voire par une récompense pour les utilisateurs. Un exemple classique dans lequel une partie subit des externalités négatives provenant de la participation de l'autre partie est celui du secteur des médias. En l'occurrence, une entreprise attire les utilisateurs en leur proposant un contenu (une émission de télévision ou de radio, un magazine, une publication spécialisée, un annuaire ou un journal) gratuitement ou pour un prix inférieur au coût de production. Elle diffuse des annonces publicitaires à l'attention de ses lecteurs, auditeurs ou téléspectateurs, et touche pour cela une rémunération versée par les annonceurs. Ou bien, elle peut toucher des recettes de la vente d'informations sur ses lecteurs, auditeurs ou téléspectateurs aux parties intéressées.

L'essor de l'économie numérique a rendu les modèles économiques multi-faces plus courants dans un contexte transfrontalier. De ce point de vue, il convient de remarquer deux caractéristiques essentielles de ces modèles dans l'économie numérique :

- **La flexibilité** : La nature de l'information numérique et l'infrastructure de l'Internet facilitent grandement la conception et la mise en œuvre de modèles multi-faces. Des ressources comme le contenu, les données sur les utilisateurs et le code exécutable peuvent être stockées pour créer de la valeur longtemps après qu'elles ont été produites. Cette spécificité des ressources numériques en fait un actif dans les modèles économiques avec lesquels les différents versants du marché peuvent être créés puis adaptés dynamiquement à l'évolution de la technologie, à la plus récente expression de la demande des consommateurs et à la position de l'entreprise sur le marché. En outre, comme indiqué ci-dessous, la technologie numérique a amélioré la capacité de collecter, d'analyser et de manipuler les données sur les utilisateurs et sur le marché, ce qui a permis à des plateformes de valoriser, pour un versant du marché, la participation de l'autre versant.
- **L'étendue géographique** : L'économie numérique facilite aussi la localisation des différents versants d'un même modèle économique dans des pays différents. Alors qu'un certain nombre de modèles multi-faces traditionnels, comme la radiodiffusion financée par la publicité ou les centres commerciaux, étaient confinés dans un périmètre limité en raison de contraintes physiques ou de la réglementation, les entreprises

de l'économie numérique peuvent plus facilement relier deux parties éloignées l'une de l'autre pour maximiser la valeur de chaque côté. Ainsi, des ressources destinées à la collecte de données peuvent être localisées à proximité des utilisateurs, tandis que l'infrastructure nécessaire à la vente de ces données pourra être implantée ailleurs.

L'économie numérique met en jeu deux grandes catégories de modèles multi-faces. En premier lieu, une entreprise peut exploiter plusieurs applications fournissant des services complémentaires. Cela crée deux types de synergie : d'une part, les diverses activités regroupent leurs ressources, à savoir le code exécutable, le contenu ou les données des utilisateurs, et d'autre part, elles peuvent être présentées selon une formule plus intéressante pour les utilisateurs. En second lieu, des modèles de plateformes verticales sont utilisés pour mettre des ressources à la disposition de développeurs externes afin d'attirer leur créativité dans le cadre de stratégies d'innovation ouverte. Une plateforme est souvent le résultat du développement à grande échelle d'une application qui devient un bien de consommation courante. Ainsi, une entreprise peut développer un service de réseau social, en utilisant des applications produites en interne pour attirer les consommateurs et financer cette activité par la vente d'espace publicitaire. Cette entreprise peut aussi faire le choix d'ouvrir une interface de programmation d'applications (API), ce qui permettra aux développeurs de mettre en œuvre facilement des applications en utilisant la plateforme. L'accès à l'API limite l'investissement initial des développeurs au minimum et leur facilite l'accès au marché des consommateurs qui utilisent la plateforme. La participation des développeurs, à son tour, enrichit l'expérience utilisateur, ce qui renforce encore la position de l'entreprise sur le marché.

4.3.5 Une tendance au monopole ou à l'oligopole

Sur certains marchés, surtout lorsqu'une entreprise est le premier acteur à s'imposer sur un marché qui n'est pas encore parvenu à maturité, les effets de réseau dans un contexte de faibles coûts marginaux peuvent permettre à une entreprise d'atteindre en très peu de temps une position dominante. Cette capacité de s'imposer peut se trouver renforcée lorsqu'un brevet ou autre droit de propriété intellectuelle confère à une des entreprises en concurrence le pouvoir exclusif d'exploiter une innovation particulière sur un marché donné. L'impact de ces effets de réseau aboutit généralement à ce résultat, par exemple lorsque des entreprises constituent une plateforme ou un marché sur lequel les utilisateurs situés d'un côté du marché préfèrent ne recourir qu'à un seul fournisseur, si bien que la valeur, pour ces utilisateurs, est augmentée lorsqu'une norme unique est choisie, et le prix pouvant être facturé à l'autre côté du marché est réévalué car la plateforme devient le seul moyen d'accès pour les utilisateurs en question. La facilité d'adoption d'une nouvelle plateforme a fait que certains acteurs, compte tenu des choix des consommateurs et des effets de

réseau, ont pu atteindre extrêmement vite une position dominante sur le marché. Dans certains cas, malgré la volatilité évoquée ci-dessous, les entreprises ont pu exploiter cette situation pour renforcer leur position dominante. Sur les marchés qui présentent cette tendance, les effets de réseau sont amplifiés. Il convient cependant de noter qu'au sein de l'économie numérique, plusieurs réseaux peuvent fonctionner de façon simultanée, avec pour conséquence que la concurrence sur un marché monopolistique, bien souvent, peut être influencée par d'autres marchés, ce qui peut aboutir, compte tenu d'une réduction des barrières à l'entrée, à modérer le pouvoir de monopole sur le premier marché.

4.3.6 La volatilité

Le progrès technologique a fait avancer la miniaturisation et a fait baisser le coût de la puissance de traitement informatique. Par ailleurs, ni l'utilisateur final de l'Internet, ni, bien souvent, le prestataire de services, ne sont obligés de payer un prix marginal pour l'utilisation du réseau. Ces facteurs, conjugués à la performance accrue et aux dépenses de capital, ont entraîné une nette réduction des obstacles à l'entrée des nouvelles cyber-entreprises sur le marché. Ces facteurs ont convergé pour encourager l'innovation et le développement constant de nouveaux modèles économiques. De ce fait, en très peu de temps, des entreprises qui semblaient détenir une part substantielle du marché et jouir d'une position dominante pendant un court moment ont rapidement perdu des parts de marché au profit de concurrents ayant développé leur activité à partir d'une technologie plus performante, avec une proposition de valeur plus attractive ou un modèle d'activité plus durable. En raison du rythme rapide de l'innovation, les rares entreprises à avoir connu un succès durable y sont généralement parvenues en investissant des ressources considérables dans la recherche-développement et dans l'acquisition de startups innovantes, en lançant de nouvelles fonctionnalités et de nouveaux produits, et en évaluant et en adaptant sans cesse leur modèle afin de profiter de leur position dominante sur le marché et de la maintenir.

Notes

1. Le commerce électronique inclut les commandes passées sur Internet, par l'intermédiaire d'un extranet (un réseau sur lequel les partenaires commerciaux, les fournisseurs et les clients de l'entreprise peuvent avoir un accès limité à une partie de son réseau local ou de son intranet) ou par un échange de données informatisé (EDI – un système électronique propriétaire utilisé pour l'échange de données professionnelles sur les réseaux).

2. L'informatique en nuage est définie dans le rapport du National Institute of Standards and Technology (NIST) comme un modèle visant à permettre un accès facile, à la demande et en libre-service, via un réseau de télécommunications, à des ressources informatiques partagées configurables (réseaux, serveurs, stockage, applications et services) qui peuvent être rapidement provisionnées et libérées par un minimum d'efforts de gestion ou d'interaction avec le fournisseur du service ».

Selon le NIST, le modèle de l'informatique en nuage comprend cinq caractéristiques essentielles :

- **Libre-service à la demande** : l'utilisateur, de façon unilatérale, intervient sans avoir besoin d'une interaction humaine avec chaque prestataire du service.
 - **Large palette de moyens d'accès** : les capacités sont disponibles sur le réseau et leur accès se fait par des mécanismes normalisés facilitant l'utilisation par des plateformes clientes hétérogènes (téléphones mobiles, ordinateurs portables, assistants numériques, etc.).
 - **Mise en commun des ressources** : les ressources informatiques du prestataire (stockage, traitement, mémoire, bande passante, machines virtuelles, etc.) sont mises en commun pour servir des utilisateurs multiples qui utilisent un modèle multi-locataire.
 - **Adaptabilité rapide** : les capacités de traitement peuvent être mises en ligne rapidement et de façon élastique.
 - **Service quantifiable** : l'utilisation des ressources peut faire l'objet d'un suivi, d'un contrôle et de rapports afin d'assurer la transparence pour le prestataire comme pour le consommateur du service utilisé.
3. La liste des 250 premières entreprises de TIC est établie par l'OCDE depuis 2002. Les sources utilisées pour sélectionner ces entreprises comprennent les classements *Information Technology 100* de *Business Week*, *Top 50* de *Software Magazine*, *Forbes 2000*, *Washington Post 200*, ainsi que le classement des plus grandes entreprises privées publié par Forbes, la liste des 100 principaux prestataires de services d'externalisation (*Top 100 Outsourcing*) et celle des 25 premières entreprises mondiales de semi-conducteurs. Cette liste est établie d'après des rapports financiers accessibles au public. L'OCDE définit les activités des TIC comme la production de biens ou de services « *principalement ... destinée à remplir une fonction de traitement de l'information et de communication par des moyens électroniques, y compris la transmission et l'affichage* » et les entreprises de TIC sont donc celles qui produisent les équipements, les logiciels et les services qui rendent possibles ces activités. Chacune des entreprises du Top 250 a été classée dans un segment du secteur des TIC : (i) matériel et systèmes de communication ; (ii) électronique ; (iii) semi-conducteurs ; (iv) matériel et systèmes informatiques ; (v) services des IT ; (vi) logiciels ; (vii) Internet ; et (viii) services de télécommunications. Il convient de noter que ces chiffres représentent le total des recettes, et non pas les profits nets.

Bibliographie

- Aubusson, M. et al. (2013), *Global Entertainment and Media Outlook: 2013 – 2017*, PwC.
- DDMI (Data Driven Marketing Institute) (2013), « The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation, and Efficiency in the U.S. Economy », DMA.
- Easley, D. et J. Kleinberg (2010), *Networks, Clouds and Markets: Reasoning about a Highly Connected World*, Cambridge University Press, Royaume-Uni.
- Emarketer.com (2013), « Ecommerce Sales Topped 1 Trillion-First-Time », www.emarketer.com/Article/Ecommerce-Sales-Topped-1-Trillion-First-Time-2012/1009649 (consulté le 15 mai 2012).
- Gartner, Inc. (2013), « Gartner says Mobile App Stores Will See Annual Downloads Reach 102 Billion in 2013 », www.gartner.com/newsroom/id/2592315 (consulté le 15 mai 2014).
- OCDE (2011), *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en>.
- OCDE (2012), *L'économie internet : perspectives de l'OCDE 2012*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264086463-en>.
- OCDE (2013a), *Science, technologie et industrie : Tableau de bord de l'OCDE 2013. L'innovation au service de la croissance*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/sti/science-technologie-industrie-tableau-de-bord.htm.
- OCDE (2013b), « Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth : Mapping the Policy Issues Raised by 'Big Data' », *OECD Digital Economy Papers*, No. 222, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en>.
- Organisation mondiale du commerce (2013), *Le commerce électronique dans les pays en développement. Possibilités offertes aux petites et moyennes entreprises et difficultés rencontrées*, Organisation mondiale du commerce, Genève.

Chapitre 5

Repérer les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par l'économie numérique

Ce chapitre donne un aperçu des dénominateurs communs des structures de planification fiscale qui soulèvent des inquiétudes relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais). Elle décrit ensuite de manière détaillée les éléments fondamentaux des stratégies de BEPS qui concernent la fiscalité directe et indirecte.

5.1 Dénominateurs communs des structures de planification fiscale qui soulèvent des inquiétudes relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices

Comme l'explique le Plan d'action concernant BEPS (OCDE, 2013a), des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices surviennent dans le cas de pratiques qui séparent artificiellement le bénéfice imposable des activités qui le génèrent ou, s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de situations dans lesquelles un impôt faible ou nul est prélevé sur des ventes numériques à distance au profit d'entreprises exonérées ou d'entreprises possédant plusieurs établissements qui sont engagés dans des activités non imposables. Ces situations sapent l'intégrité du système fiscal et peuvent compromettre les objectifs de recettes fiscales. En outre, si certains contribuables sont en mesure de transférer une partie de leur revenu imposable hors de la juridiction où sont exercées les activités qui génèrent ce revenu, d'autres contribuables peuvent s'en trouver pénalisés. De même, les activités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices faussent la concurrence, car les entreprises qui exercent leurs activités uniquement à l'échelle nationale ou qui ne se livrent pas à des pratiques de BEPS ont du mal à rivaliser avec des multinationales qui peuvent transférer leurs bénéfices à l'étranger pour éluder l'impôt ou en réduire le montant¹.

Le Groupe de réflexion a examiné un certain nombre de structures juridiques et fiscales qui peuvent servir à déployer des modèles d'activité dans l'économie numérique. Ces structures sont décrites dans l'annexe B et mettent en évidence les possibilités actuelles de pratiques de BEPS. Très souvent, les stratégies employées à cette fin dans l'économie numérique sont de nature similaire à celles utilisées dans les secteurs plus traditionnels de l'économie. Toutefois, certaines caractéristiques fondamentales de l'économie numérique peuvent aggraver les risques de BEPS dans certaines circonstances, à la fois dans l'optique de la fiscalité directe et indirecte. Il est donc nécessaire d'examiner étroitement non seulement l'évolution des modes d'exercice des activités commerciales dans l'économie numérique, mais également selon quelles modalités ces modes d'exercice peuvent être mis en œuvre de façon intégrée à l'échelle internationale, d'un point de vue juridique et fiscal.

Les paragraphes suivants analysent plus en détail comment les stratégies d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices se manifestent dans l'économie numérique. Cette analyse vise à repérer les principaux éléments de ces stratégies dans le domaine de la fiscalité directe, et comment elles exploitent les caractéristiques distinctives de l'économie numérique. S'agissant de la TVA, en dépit de la grande diversité de conception des systèmes de TVA et de leur fonctionnement en pratique, l'examen ci-dessous illustre les pressions que l'économie numérique exerce sur ces systèmes.

5.2 Les pratiques de BEPS dans le cadre de la fiscalité directe

Le rapport de février 2013 intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (OCDE, 2013b) distingue un certain nombre de stratégies coordonnées associées aux pratiques de BEPS dans le contexte de la fiscalité directe, qu'on peut souvent répartir en quatre grandes catégories :

- Minimisation de la charge fiscale dans le pays où se situe le marché en évitant toute présence imposable ou, dans le cas d'une présence imposable, soit par un transfert des bénéfices bruts au moyen de structures commerciales, soit par une réduction du bénéfice net au moyen d'une maximisation des déductions au niveau du contribuable.
- Imposition faible ou nulle à la source.
- Imposition faible ou nulle au niveau du bénéficiaire (qui peut être obtenue grâce à des pays ou territoires à faible fiscalité, à des régimes préférentiels ou à des dispositifs hybrides), avec possibilité de se faire attribuer des bénéfices exceptionnels substantiels, souvent constitués au moyen de dispositions intragroupe.
- Absence d'imposition courante des bénéfices faiblement taxés au niveau de la société-mère effective.

5.2.1 Réduire ou supprimer l'impôt dans le pays où se situe le marché

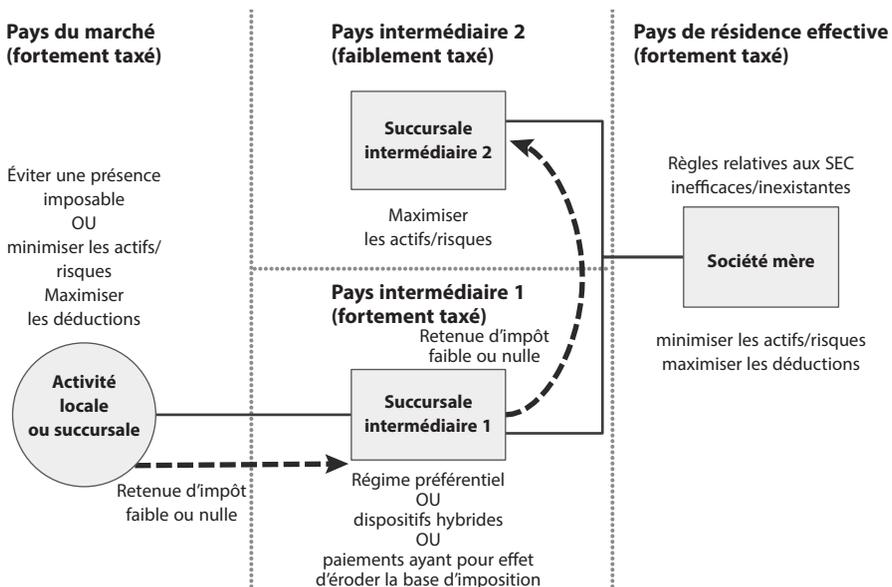
5.2.1.1 Éviter une présence imposable

Dans de nombreux modèles d'activité propres à l'économie numérique, une entreprise non résidente peut interagir à distance avec des clients situés dans un pays par le biais d'un site Internet ou d'autres moyens numériques (une application ou un appareil mobile, par exemple) sans avoir de présence physique dans le pays en question. Le recours de plus en plus fréquent aux processus automatisés peut réduire l'intérêt d'une présence physique locale. La législation interne de la plupart des pays exige une certaine présence physique pour pouvoir soumettre les bénéfices d'entreprise à l'impôt. En outre, aux termes des articles 5 et 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, une entreprise est imposable sur ses bénéfices dans un pays dont elle n'est pas résidente uniquement si elle a un établissement stable (ES) dans ce pays. Par conséquent, cette entreprise non résidente peut échapper à l'impôt dans le pays où elle a des clients.

Dans de nombreux secteurs d'activité, les entreprises ont des clients dans des pays où elles ne possèdent pas d'ES, et communiquent avec eux par téléphone, courrier, fax et par le truchement d'agents indépendants. Cette

capacité à conserver un lien commercial dans un pays sans être soumis à l'impôt sur des bénéfices provenant de sources situées dans ce pays est la conséquence de choix stratégiques qui se reflètent dans la législation nationale et dans les conventions de double imposition concernées, et ne constitue pas en soi une pratique de BEPS. Toutefois, bien que la capacité d'une entreprise à percevoir un revenu de clients situés dans un pays sans y posséder d'ES ne soit pas propre à l'économie numérique, elle y atteint une ampleur jusqu'alors inconnue. Si cette faculté, conjuguée à des stratégies visant à supprimer l'imposition dans l'État de résidence, aboutit à ce que ce revenu ne soit taxé nulle part, elle génère des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Par ailleurs, dans certaines circonstances, l'impôt dans le pays où se situe le marché peut être artificiellement évité en fragmentant les opérations entre plusieurs entités d'un même groupe afin de prétendre à l'exception au statut d'ES prévue pour les activités préparatoires et auxiliaires, ou en faisant en sorte que chaque établissement par le biais duquel des activités commerciales sont exercées, se situe au-dessous du seuil d'imposition des ES. Les structures de ce type soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Graphique 5.1. Planification des activités de BEPS dans le contexte de l'impôt sur les bénéfices



5.2.1.2 Minimiser le revenu attribuable à des fonctions, des actifs et des risques dans des pays ou territoires où se situe le marché

Bien souvent, un groupe multinational conserve une certaine présence dans des pays qui représentent d'importants marchés pour ses produits. Dans le contexte de l'économie numérique, une entreprise peut établir une filiale locale ou un ES en structurant les activités locales de telle manière que les bénéfices imposables générés soient très faibles. Lorsque ces structures reflètent bien les fonctions exercées dans chaque juridiction, le simple fait que les fonctions commerciales requises pour exercer des activités dans un pays donné puissent être plus limitées dans un type d'entreprise que dans un autre ne soulève pas en soi des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ce principe s'applique même si les taux d'imposition font partie des facteurs entrant en ligne de compte pour décider de centraliser des activités commerciales dans un pays en particulier. Toutefois, la capacité à répartir les fonctions, les actifs et les risques de manière à minimiser l'impôt incite par exemple à les attribuer, par contrat, d'une façon qui ne reflète pas pleinement le comportement effectif des parties, et qui ne serait pas retenue en l'absence de considérations fiscales. Ainsi, les actifs, notamment les biens incorporels, et les risques liés aux activités menées au niveau local peuvent être attribués, via des accords contractuels, à d'autres membres du groupe opérant dans des juridictions à faible niveau d'imposition, de manière à minimiser la charge fiscale globale qui pèse sur le groupe multinational.

Dans le cadre de ces structures, la filiale située dans le pays à faible niveau d'imposition est incitée à sous-évaluer (généralement au moment du transfert) les biens incorporels transférés ou d'autres actifs générateurs de revenu difficiles à valoriser, tout en prétendant qu'une grande partie du revenu du groupe multinational lui revient parce qu'elle est juridiquement propriétaire des biens incorporels sous-évalués, qu'elle assume des risques et qu'elle finance des opérations. Les établissements situés dans les juridictions à plus forte fiscalité peuvent être contractuellement protégés du risque, et s'abstenir de revendiquer la propriété d'actifs incorporels ou d'autres actifs de valeur ou de détenir le capital qui finance les principales activités génératrices de bénéfices du groupe. Le rendement économique est ainsi minoré et le revenu est transféré dans des juridictions à faible niveau d'imposition.

Parmi les exemples de structures propres à l'économie numérique qui peuvent être utilisées pour minimiser la charge fiscale dans les juridictions où se situe le marché au moyen d'une attribution contractuelle des actifs et des risques, citons le recours à une filiale ou à un ES chargé de mener des activités de commercialisation ou d'assistance technique, ou de gérer un serveur miroir qui accélère l'accès des clients aux produits numériques vendus par le groupe, tandis qu'une société principale assume contractuellement les risques et

revendique la propriété des actifs incorporels générés par ces activités. Une société peut, par exemple, minorer les risques au niveau de l'entreprise locale en limitant la capitalisation de cette entité afin qu'elle soit financièrement incapable de supporter les risques. Dans le cas d'entreprises qui vendent des produits en ligne, une filiale locale ou un ES peut posséder un entrepôt et participer à la préparation des commandes. Ces filiales ou ES seront imposables dans leur juridiction sur les bénéfices imputables aux services qu'ils rendent, mais le montant de leurs revenus peut être limité. Il se peut également que les fonctions attribuées au personnel local en vertu d'accords contractuels ne correspondent pas aux fonctions qu'il exerce réellement. Par exemple, le personnel peut ne pas être autorisé à conclure des contrats au nom d'une entreprise non résidente, alors qu'il exerce des fonctions qui révèlent qu'il est, dans les faits, habilité à conclure ces contrats. Si l'attribution théorique des fonctions, des actifs et des risques ne cadre pas avec l'attribution effective, ou si une rémunération inférieure à celle de pleine concurrence est payée en contrepartie d'un bien incorporel d'une société principale, ces structures peuvent soulever des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

5.2.1.3 Maximiser les déductions dans les juridictions où se situe le marché

Lorsqu'une présence imposable dans un pays où se situe le marché a été établie, une autre technique fréquemment utilisée pour réduire le revenu imposable consiste à multiplier les déductions au titre de paiements effectués à d'autres entreprises du groupe sous la forme d'intérêts, redevances, honoraires pour services rendus, etc. Très souvent, les entreprises multinationales qui se livrent à des pratiques de BEPS tentent de réduire leur revenu imposable dans un pays de la source en maximisant le montant des paiements déductibles en faveur de filiales situées dans d'autres juridictions. Par exemple, une filiale située dans une juridiction à fiscalité avantageuse peut, grâce à une notation de crédit favorable, être en mesure d'emprunter de l'argent à un faible taux. Elle peut ensuite prêter cet argent à ses filiales situées dans des juridictions à plus forte fiscalité en appliquant un taux plus élevé, réduisant ainsi le revenu de ces filiales à concurrence du montant des paiements d'intérêts déductibles. Ou encore, une filiale peut utiliser des instruments hybrides pour générer des paiements déductibles pour une succursale située dans un pays de la source, tandis que ces paiements n'entrent pas dans le calcul du bénéfice imposable dans le pays de résidence de la filiale. Les paiements (même s'ils sont inférieurs à la rémunération de pleine concurrence) au titre de l'utilisation d'actifs incorporels détenus dans des entreprises du groupe faiblement taxées ou au titre de services rendus par d'autres entreprises du groupe peuvent également servir à réduire le revenu imposable dans le pays où le marché se

situé. Ces techniques peuvent être employées pour porter le revenu imposable généré par les activités locales à des niveaux extrêmement bas.

5.2.2 Éviter l'impôt à la source

Une entreprise peut être soumise à une retenue d'impôt dans un pays dont elle n'est pas résidente dès lors qu'elle perçoit certains paiements, y compris des intérêts ou des redevances, de payeurs situés dans ce pays. Si la convention liant les juridictions du payeur et du bénéficiaire l'autorise, une entreprise acteur de l'économie numérique peut néanmoins prétendre à une diminution ou à une exonération de la retenue d'impôt sur les bénéfices versés à une juridiction à faible fiscalité sous forme de redevances ou d'intérêts. Les structures qui pratiquent le chalandage fiscal en interposant des entreprises écrans situés dans des pays disposant de conventions fiscales favorables dépourvues de protections suffisantes contre une utilisation abusive des conventions soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

5.2.3 Supprimer ou réduire l'impôt dans le pays intermédiaire

Supprimer ou réduire l'impôt dans un pays intermédiaire peut passer par l'application de régimes fiscaux nationaux préférentiels, l'utilisation de dispositifs hybrides ou le versement de paiements déductibles excessifs à des entités liées situées dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle.

Les entreprises peuvent localiser des fonctions, des actifs ou des risques dans des juridictions à faible fiscalité ou dans des pays dotés de régimes préférentiels, et ainsi y transférer des revenus. Bien que les fonctions soient souvent situées dans une juridiction donnée pour des raisons autres que fiscales, comme l'accès à une main-d'œuvre qualifiée ou aux ressources nécessaires, la mobilité croissante des fonctions commerciales fait que les contribuables ont de plus en plus de facilités pour localiser des fonctions de façon à tirer parti de régimes fiscaux favorables.

Dans le contexte de l'économie numérique, par exemple, les droits se rattachant aux biens incorporels et leur rendement peuvent être répartis entre entreprises associées, et transférés, parfois pour un prix inférieur à une rémunération de pleine concurrence², à une filiale située dans une juridiction où les revenus générés ultérieurement par ces biens incorporels sont imposés à un taux excessivement faible ou sont exonérés du fait de l'application d'un régime préférentiel. Cela ouvre des possibilités de planification fiscale aux entreprises multinationales et entraîne d'importants risques d'érosion de la base d'imposition. La place considérable que les biens incorporels occupent dans l'économie numérique en tant que source de valeur peut favoriser une telle concentration d'actifs incorporels générateurs de valeur.

Les entreprises peuvent également réduire l'impôt dans un pays intermédiaire en générant des paiements déductibles excessifs à des entités liées implantées dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle ou pouvant bénéficier d'un faible taux d'imposition sur le revenu de ces paiements. Par exemple, une société exploitante située dans une juridiction intermédiaire peut utiliser des biens incorporels détenus par une autre filiale implantée dans une juridiction à fiscalité favorable. Les redevances liées à l'utilisation de ces biens incorporels peuvent servir à éliminer dans les faits les bénéfices imposables dans la juridiction intermédiaire. Autre solution : une entité située dans une juridiction intermédiaire peut procéder à des paiements substantiels en faveur d'une société holding établie dans une juridiction à fiscalité faible ou nulle au titre d'honoraires de gestion ou de dépenses de siège. Les entreprises peuvent également éviter l'impôt dans un pays intermédiaire en utilisant des dispositifs hybrides en vue de générer des paiements déductibles sans que le revenu correspondant soit pris en compte dans le pays du bénéficiaire. Les entreprises peuvent jouer sur les règles de résidence du pays intermédiaire et du pays de résidence effective de manière à générer un revenu apatride. En outre, elles peuvent prétendre que les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés dans le pays intermédiaire sont limités.

5.2.4 Supprimer ou réduire l'impôt dans le pays de résidence de la société mère effective

De manière générale, les techniques employées pour réduire l'impôt dans le pays où se situe le marché peuvent aussi être utilisées pour réduire l'impôt dans le pays de la société mère effective du groupe ou dans celui où le siège est implanté. Cela peut passer par l'attribution contractuelle des risques et de la propriété juridique d'actifs mobiles, tels que des biens incorporels, à des entités du groupe situées dans des juridictions à faible fiscalité, tandis que les membres du groupe établis dans la juridiction du siège sont sous-rémunérés pour les fonctions importantes relatives à ces risques et à ces biens incorporels qui continuent d'être exercées dans la juridiction du siège. En pareille situation, les entreprises peuvent alléguer qu'une rémunération marginale pour les fonctions importantes exercées est de pleine concurrence et que tous les bénéfices restants devraient être attribués au propriétaire en titre des actifs mobiles ou à la partie qui assume contractuellement les risques.

En outre, les entreprises peuvent se soustraire à l'impôt dans le pays de résidence de leur société mère effective si ce pays est doté d'un système d'exonération ou de report pour les revenus de source étrangère et est dépourvu d'un régime de sociétés étrangères contrôlées (SEC) applicable aux revenus perçus par les sociétés étrangères contrôlées de la société mère, ou est doté d'un régime qui ne couvre pas correctement certaines catégories

de revenu passif ou très mobile, notamment certains revenus au titre de biens incorporels. Par exemple, la société mère peut transférer des biens incorporels difficiles à valoriser à une filiale située dans une juridiction à fiscalité faible ou nulle, de sorte que le revenu généré par ces biens incorporels est attribué à cette juridiction sans que la société mère soit rémunérée à un niveau adéquat. Dans certains cas, un régime de SEC peut permettre à la juridiction de résidence d'imposer le revenu généré par ces biens incorporels. Néanmoins, de nombreuses juridictions n'ont pas de régime applicable aux SEC, ou lorsqu'elles en ont un, celui-ci ne s'applique pas à certaines catégories de revenu très mobiles, ou il peut être aisément contourné au moyen de dispositifs hybrides.

5.3 Possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par le système de TVA

Dans la mesure où les principes directeurs 2 et 4 des Principes directeurs de l'OCDE relatifs au lieu d'imposition concernant les prestations de services et livraisons de biens incorporels entre entreprises (voir chapitre 6 ci-dessous) ne sont pas appliqués, dans certaines circonstances, le système de TVA peut offrir aux entreprises des possibilités de planification fiscale qui soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour les pouvoirs publics, à savoir : (i) ventes numériques à distance à des entreprises exonérées et (ii) ventes numériques à distance à des entreprises qui possèdent des établissements (succursales) dans plusieurs pays (entreprises ayant plusieurs implantations) qui sont engagés dans des activités non imposables.

5.3.1 Ventes numériques à distance à des entreprises exonérées

La TVA n'a généralement pas pour vocation de peser sur les entreprises, car celles-ci sont le plus souvent en mesure de récupérer tout impôt payé sur leurs intrants. De nombreux pays dotés d'un système de TVA fondé sur le principe de destination pour les ventes numériques entre entreprises demanderont généralement aux entreprises clientes situées sur leur territoire d'autoliquider la TVA sur les acquisitions de biens incorporels et de services rendus à distance, les autorisant ensuite à réclamer un crédit au titre de cette TVA autoliquidée. C'est pourquoi la grande majorité des transactions transfrontalières entre entreprises (autres que celles engagées dans des activités non imposables) ne soulèvent généralement pas de préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. De telles préoccupations pourraient toutefois survenir concernant les ventes numériques à des entreprises exonérées situées à l'étranger (entreprises du secteur des services financiers, par exemple). Lorsqu'une entreprise est

engagée dans des activités non assujetties à la TVA, les ventes effectuées par cette entreprise sont exonérées de TVA, et la TVA acquittée par l'entreprise sur les achats correspondants n'est pas déductible.

Par exemple, une entreprise qui acquiert un service de traitement de données auprès d'un fournisseur non résident serait tenue d'autoliquider la TVA conformément aux règles de la juridiction dans laquelle elle est implantée, et pourrait réclamer un droit à déduction compensant cette TVA (certaines juridictions peuvent ne pas exiger de l'entreprise qu'elle détermine elle-même le montant de la TVA sachant qu'elle peut prétendre à un droit à déduction compensatoire). Si l'entreprise cliente est exonérée, elle n'en reste pas moins tenue d'autoliquider la TVA dans ces juridictions, mais ne pourrait pas réclamer un droit à déduction au titre de cette taxe. L'entreprise exonérée est alors « taxée sur ses intrants » dans sa juridiction de résidence, où elle est supposée utiliser le service pour réaliser des ventes exonérées.

Néanmoins, certaines juridictions ne demandent pas à l'entreprise exonérée d'autoliquider la TVA acquittée sur les services et les biens incorporels acquis à l'étranger. En pareil cas, aucune TVA n'est prélevée sur la transaction. Des préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices surviennent également si les services de traitement de données seraient soumis à la TVA dans la juridiction dans laquelle le prestataire est résident (établi/implanté). La TVA reviendrait alors à la juridiction dans laquelle le prestataire est situé et non à celle de l'entreprise exonérée. Cela peut poser problème, surtout si cette juridiction n'a pas de système de TVA, ou si son taux de TVA est inférieur à celui en vigueur dans la juridiction de l'entreprise cliente exonérée. Dans ce cas de figure, l'entreprise cliente exonérée ne paierait pas de TVA ou acquitterait un montant de TVA excessivement faible. Les exemples ci-dessus illustrent par quels biais une entreprise exonérée pourrait ne pas payer de TVA ou n'en payer que très peu lorsqu'elle acquiert des biens ou des services numériques auprès de prestataires à l'étranger. Ils montrent également de quelle façon des prestataires nationaux de services concurrents pourraient subir des pressions concurrentielles de la part de prestataires non résidents. Les prestataires nationaux sont tenus de facturer et de reverser la TVA sur leurs prestations de services aux entreprises nationales, tandis que les prestataires non résidents pourraient structurer leurs affaires de manière à ne pas facturer de TVA ou à en facturer un montant excessivement faible.

5.3.2 Ventes numériques à distance à une entreprise ayant plusieurs implantations

Des préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices pourraient également survenir lorsqu'un produit ou un service numérique est acquis par une entité disposant de plusieurs

implantations ou établissements. Il est fréquent que des entreprises multinationales s'organisent pour acquérir toute une gamme de services de façon centralisée afin de réaliser des économies d'échelle. En principe, le coût d'acquisition de ces services ou biens incorporels est supporté dans un premier temps par l'établissement qui les a acquis et, conformément à la pratique normalement suivie par les entreprises, refacturé ensuite aux établissements qui les utilisent. Les établissements se voient facturer la part du coût des services ou biens incorporels qui leur incombent en vertu des accords de refacturation internes, en suivant les règles fiscales, comptables ou réglementaires en vigueur. Toutefois, de nombreuses juridictions dotées d'un système de TVA n'appliquent pas de TVA aux transactions effectuées entre les établissements d'une même entité juridique.

Cela signifie que lorsqu'un établissement d'une entreprise ayant plusieurs implantations acquiert un service, un service de traitement de données par exemple, destiné à être utilisé par d'autres établissements situés dans d'autres juridictions, aucune TVA supplémentaire ne s'appliquerait aux répartitions ou refacturations internes des coûts au sein de l'entreprise au titre de l'utilisation de ces services par d'autres établissements. En revanche, l'établissement qui a acquis le service sera généralement habilité à récupérer la TVA acquittée en amont au titre de l'achat de ces services dès lors qu'il s'agit d'une entreprise imposable. En d'autres termes, les autres établissements qui utilisent les services de traitement de données peuvent acquérir leur part de ces services en échappant à toute TVA. Ce n'est généralement pas très problématique dans l'optique de la TVA si tous les établissements de l'entreprise qui utilisent le service sont imposables. Dans ce cas, en effet, ils ont le droit de récupérer la TVA en amont acquittée sur leurs intrants. Toutefois, lorsque les établissements utilisateurs des services de traitement de données sont exonérés, ils ne sont normalement pas habilités à récupérer la TVA en amont acquittée sur leurs intrants.

Prenons l'exemple du traitement de données relatives à des transactions bancaires : si un établissement d'une banque multinationale acquiert ces services directement auprès d'un fournisseur local, il doit généralement acquitter la TVA en amont sur ces services, et ne peut pas la déduire dans la mesure où elle se rapporte à des activités exonérées. De même, cet établissement d'une banque multinationale pourrait acquérir ces services de traitement de données par le biais d'un autre établissement de la même banque situé dans un autre pays, puis lui rembourser le coût d'acquisition. Cela lui permettrait d'acquérir les services de traitement sans acquitter de TVA en amont dans la juridiction où il est implanté, car aucune TVA n'est prélevée sur les transactions entre établissements appartenant à la même entité juridique. Si l'établissement acquéreur est situé dans un pays dépourvu de TVA, la banque multinationale peut acquérir ces services pour tous ses établissements dans le monde sans devoir acquitter de TVA en amont sur les

intrants, en centralisant ses acquisitions via son établissement situé dans une juridiction sans TVA. Les entreprises exonérées de TVA peuvent réaliser de substantielles économies de TVA en recourant à ces structures.

Notes

1. De tels handicaps concurrentiels peuvent également survenir lorsque des entreprises concurrentes sont soumises à différents niveaux d'imposition dans leurs pays d'origine, encore que cette question dépasse le cadre de BEPS.
2. Même si le pays duquel la propriété intellectuelle est transférée exige que le transfert s'effectue dans des conditions de pleine concurrence, les contribuables peuvent adopter des positions agressives qui, dans les faits, aboutissent à l'enregistrement, au titre du transfert, d'un prix inférieur à la rémunération de pleine concurrence à des fins fiscales.

Bibliographie

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

OCDE (2013b), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-fr>.

Chapitre 6

Lutter contre l'érosion de la base et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique

Ce chapitre analyse comment le Plan d'action concernant BEPS (OCDE, 2013) et les travaux menés dans le domaine de la fiscalité indirecte répondront aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais) survenant dans l'économie numérique. Elle souligne également les caractéristiques propres à l'économie numérique qu'il convient de prendre en compte pour faire en sorte que les mesures adoptées traitent efficacement ces problèmes.

6.1 Introduction

De nombreuses caractéristiques essentielles de l'économie numérique, surtout celles qui ont trait à la mobilité, soulèvent des questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices en lien avec la fiscalité directe et indirecte. Par exemple, l'importance des actifs incorporels dans le contexte de l'économie numérique, ajoutée à la mobilité de ces actifs aux fins de l'impôt dans le cadre des règles fiscales existantes, offrent de larges possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour ce qui concerne les impôts directs. La mobilité des utilisateurs induit des défis et des risques substantiels dans le contexte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). De plus, la possibilité de centraliser les infrastructures à distance d'un marché et d'exercer de loin des activités substantielles de vente de biens et de services sur ce marché, ainsi que la capacité croissante à exercer des activités substantielles avec un personnel minimum, ouvrent également des possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices au moyen d'une fragmentation des activités physiques ayant pour but d'éviter l'imposition.

Les travaux relatifs aux mesures visées par le Plan d'action concernant BEPS (OCDE, 2013) doivent tenir compte de ces caractéristiques pour que les solutions proposées répondent pleinement aux préoccupations soulevées par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique. Les sections suivantes décrivent comment les activités de mise en œuvre du Plan d'action, ainsi que les travaux relatifs aux impôts sur la consommation, sont supposés y parvenir.

6.2 Rétablir l'impôt sur le revenu apatride

Les structures visant à transférer artificiellement les bénéfices dans des pays où ils sont imposés à des taux plus favorables, voire ne sont pas imposés du tout, seront invalidées par les travaux actuellement menés dans le contexte du Projet BEPS. Dans le même temps, ces travaux augmenteront la transparence entre les contribuables et les administrations fiscales et entre administrations fiscales. Les processus d'évaluation des risques au niveau de l'administration fiscale compétente seront améliorés par des mesures telles que la déclaration obligatoire des dispositifs de planification fiscale agressive et des exigences uniformes en matière de documentation des prix de transfert, associées à un modèle de déclaration pays par pays. De par son exhaustivité, le Plan d'action concernant BEPS permettra d'aligner davantage l'impôt sur le lieu où les activités économiques se déroulent, à condition de mettre en œuvre les diverses mesures de façon coordonnée. Cela permettra de rétablir les droits d'imposition au niveau à la fois du pays dans lequel se situe le marché, et de celui où est implantée la société-mère effective, l'objectif étant de mettre fin au phénomène du revenu dit apatride.

6.2.1 Mesures qui rétabliront l'imposition dans la juridiction où se situe le marché

Un certain nombre de mesures prévues par le Plan d'action concernant BEPS auront pour effet de rétablir l'imposition dans le pays de la source, notamment l'Action 6 (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) et l'Action 7 (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (ES)).

6.2.1.1 Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6)

Des règles effectives visant à lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales sont en cours d'élaboration et des dispositions types seront présentées d'ici septembre 2014. Ces règles s'attaqueront dans un premier temps aux stratégies de chalandage fiscal par lesquelles des entreprises sont constituées dans un pays en vue de bénéficier du réseau de conventions de ce pays et non d'y exercer des activités commerciales. Elles empêcheront également l'utilisation de structures faisant intervenir des entreprises qui prétendent être résidentes de deux pays parties à une convention en vue d'obtenir une double exonération. Enfin, elles traiteront les cas d'exonération involontaire qui résultent des conventions fiscales, en particulier lorsque des pays suppriment la double imposition en recourant à la méthode de l'exemption.

Le refus d'octroyer les bénéfices de la convention dans des cas susceptibles d'aboutir à une double exonération permettra au pays où se situe le marché d'appliquer sa législation interne sans être limité par des règles conventionnelles destinées à empêcher la double imposition. C'est un aspect important à la fois lorsque l'entreprise étrangère prétend ne pas avoir de présence imposable dans ce pays, sous la forme d'un ES, ou lorsqu'elle a effectivement une présence imposable sous la forme d'un ES ou d'une entreprise du groupe, mais que le revenu imposable correspondant est minoré par des paiements déductibles. Dans les cas où ces paiements déductibles seraient soumis à un impôt prélevé à la source aux termes de la législation interne, le pays où se situe le marché serait en mesure d'appliquer cette retenue d'impôt sans être limité par la convention.

6.2.1.2 Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (Action 7)

La définition conventionnelle d'un ES peut restreindre l'application des dispositions du droit interne relatives à l'imposition des bénéfices d'entreprises non résidentes provenant de sources situées dans le pays où se trouve le marché. Les travaux qui se rattachent à l'Action 7 ont pour but d'empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le seuil en-deçà duquel

le pays où se situe le marché n'est pas fondé à exercer de droits d'imposition. L'objectif est de modifier la définition de l'ES de manière à ce qu'il ne soit plus possible de contourner le champ d'application de cette définition et donc les droits d'imposition nationaux par le recours à des accords artificiels. Ces travaux devraient être achevés d'ici septembre 2015.

On étudiera également si, et selon quelles modalités, il est éventuellement nécessaire de modifier la définition d'un ES pour tenir compte des circonstances dans lesquelles des accords artificiels concernant la vente de biens ou de services d'une société appartenant à un groupe multinational aboutissent effectivement à la conclusion de contrats, de sorte que la vente devrait être traitée de la même façon que si elle avait été effectuée par cette société. Ce serait le cas si, par exemple, un vendeur en ligne de biens corporels ou un fournisseur en ligne de services de publicité utilise la force de vente d'une filiale locale pour négocier et finalement conclure des ventes avec de gros clients potentiels.

Les travaux devraient également tenir compte de la nécessité de faire en sorte que, lorsque des activités commerciales essentielles d'une entreprise sont menées à un endroit donné d'un pays, l'entreprise ne puisse pas bénéficier des exceptions généralement prévues à la définition d'un ES (voir par exemple l'article 5(4) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). On veillera également à ce qu'il ne soit pas possible de bénéficier de ces exceptions par la fragmentation d'activités commerciales. Dans ce contexte, il conviendrait d'étudier si certaines activités auparavant considérées comme ayant un caractère auxiliaire aux fins du bénéfice de ces exceptions ne constituent pas en fait, de plus en plus souvent, des composantes significatives des modèles économiques de l'économie numérique. Si par exemple la proximité de clients et la nécessité de les approvisionner rapidement sont des composantes essentielles du modèle d'activité d'un vendeur en ligne de produits physiques, le fait de posséder un entrepôt local pourrait constituer une activité fondamentale de ce vendeur. Outre des problèmes fiscaux plus larges (voir le chapitre 8), ces questions soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices lorsque l'absence d'imposition dans le pays où se situe le marché se double de techniques ayant pour conséquence de réduire ou de supprimer l'impôt dans le pays du bénéficiaire ou de la société-mère effective.

6.2.2 Mesures qui rétabliront l'imposition dans la juridiction où se situe le marché et dans celle de la société mère effective

Un certain nombre de mesures prévues par le Plan d'action concernant BEPS contribueront à rétablir l'imposition à la fois au niveau de la juridiction où se situe le marché, et au niveau de celle de la société mère. Ces mesures englobent celles actuellement élaborées au titre des travaux portant sur l'Action 2 (neutraliser les effets des montages hybrides), l'Action 4 (limiter

l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers), l'Action 5 (lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables), et les Actions 8 à 10 (faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur).

6.2.2.1 Neutraliser les effets des montages hybrides (Action 2)

Le Plan d'action concernant BEPS souligne que les montages hybrides peuvent être utilisés pour obtenir une double exonération fortuite ou un report à long terme de l'impôt, par exemple en créant deux déductions pour un même emprunt, en générant des déductions dans un pays sans enregistrement d'un revenu correspondant dans l'autre pays, ou en utilisant abusivement des régimes de crédit d'impôt étranger ou des régimes préférentiels mère-fille. Les structures qui existent au sein de l'économie numérique recourent à des montages hybrides pour se livrer à des pratiques de BEPS en transférant des revenus d'un marché ou d'une juridiction intermédiaire ou en se soustrayant à l'application de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) ou d'autres dispositions anti-abus. Les travaux accomplis concernant l'Action 2, dont l'achèvement est prévu en septembre 2014, réduiront ainsi les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans l'économie numérique.

6.2.2.2 Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers (Actions 4 et 9)

L'innovation est la clé du succès dans l'économie numérique et doit être financée. De nombreux acteurs de premier plan et solidement établis de l'économie numérique ont d'abondantes liquidités, et financent souvent de nouvelles entreprises, l'acquisition de jeunes pousses ou d'autres actifs en recourant à l'emprunt intragroupe. Il est fréquent que des contribuables créent et capitalisent des entités dans des pays à faible fiscalité, pour ensuite s'engager dans des transactions avec des entreprises associées ayant pour effet d'éroder la base d'imposition. Par exemple, une filiale peut être établie dans une juridiction à faible fiscalité en vue de prêter à des entités fortement taxées ou d'acheter des biens incorporels et de les concéder sous licence à d'autres filiales. Les déductions excessives d'intérêts au titre de ces prêts, ou des déductions excessives au titre de redevances payées à ces entités exploitantes faiblement taxées peuvent soulever des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans les pays où les activités commerciales se déroulent. Lorsque le capital injecté dans l'entité faiblement taxée en vue de financer ces activités est emprunté à des tiers, l'effet d'érosion de la base d'imposition peut être amplifié. Les mêmes effets peuvent être obtenus par la conservation de bénéfices dans des entités faiblement taxées qui possèdent des actifs incorporels ou assument des risques, dès lors que ces bénéfices non distribués sont prêtés à d'autres entités exploitantes.

En d'autres termes, les règles existantes permettent à des entités affiliées situées dans une juridiction à faible fiscalité de financer des activités génératrices de bénéfices du groupe par le recours à l'emprunt inter-entreprises, même si le groupe multinational peut être globalement beaucoup moins endetté. En définitive, cette stratégie réduit l'impôt au niveau du pays où se situe le marché et de celui de la société mère, les intérêts n'étant souvent taxés nulle part, pour diverses raisons (existence de régimes préférentiels, utilisation d'instruments hybrides, possibilité de déductions généreuses). Les mécanismes de planification fiscale existants au sein des entreprises mondiales intégrées qui caractérisent l'économie numérique tirent profit de ce type de structuration à des fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Les travaux menés au titre de l'Action 4 aboutiront à des recommandations concernant les meilleures pratiques pour la conception de règles nationales qui viseront à réduire les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices via la déductibilité des intérêts et d'autres paiements financiers. Ces travaux s'intéresseront à la fois aux intérêts payés aux parties liées et aux tiers, et engloberont à la fois l'investissement entrant et sortant. En lien avec ces travaux, les activités menées au titre de l'Action 9 étudieront si ces comportements ont des répercussions sur les prix de transfert et, le cas échéant, identifieront les mécanismes permettant d'y faire face, dans le cadre du principe de pleine concurrence ou au-delà. De même, des orientations plus détaillées sur l'application des principes relatifs à l'établissement des prix de transfert aux prêts, garanties, assurances captives et autres transactions financières seront élaborées. À cet égard, une approche reposant sur une formule préétablie, qui lie les paiements d'intérêts déductibles aux paiements effectués au titre de la dette extérieure, peut aboutir à des résultats qui reflètent mieux la réalité commerciale des groupes multinationaux. D'autres approches visant à empêcher les déductions excessives d'intérêts seront également analysées. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

6.2.2.3 Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables (Action 5)

Les entreprises de l'économie numérique misent massivement sur les actifs incorporels pour créer de la valeur et produire un revenu. Par définition, les actifs incorporels, ainsi que le revenu généré par leur exploitation, sont géographiquement mobiles. Au cours de la dernière décennie, un certain nombre de pays membres et non membres de l'OCDE ont mis en place des régimes relatifs aux actifs incorporels qui prévoient un traitement fiscal préférentiel de certains revenus générés par l'exploitation de la propriété intellectuelle, généralement grâce à une déduction allant de 50 à 80 % ou à une exonération de ces revenus.

Dans le cadre du Plan d'action concernant BEPS, on étudie ce type de régime pour déterminer s'il constitue un régime fiscal préférentiel dommageable au sens du Rapport de 1998 de l'OCDE intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial ». L'Action 5 du Plan d'action prévoit spécifiquement l'obligation de motiver l'instauration d'un régime préférentiel par l'existence d'une activité substantielle et demande de préciser le critère d'activité substantielle actuellement utilisé pour évaluer les régimes dans le contexte de BEPS. Les régimes relatifs à la propriété intellectuelle seront évalués à la lumière du critère d'activité substantielle ainsi précisé et des autres critères indiqués dans le Rapport de 1998. Les travaux portant sur l'activité substantielle et leur application aux régimes de la propriété intellectuelle ainsi qu'à d'autres régimes préférentiels sont en cours. Si l'un ou l'autre des régimes de la propriété intellectuelle actuellement examinés s'avère dommageable, le pays concerné aurait la possibilité de l'abolir ou de supprimer les caractéristiques qui le rendent dommageable, le cas échéant.

6.2.2.4 Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur (Actions 8 à 10)

Les travaux du Projet BEPS relatifs aux prix de transfert visent à s'attaquer aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices souvent suivies par des entreprises actives dans l'économie numérique et par d'autres contribuables. Nombre de ces structures séparent les fonctions commerciales entre différentes entités juridiques du groupe, considérant certaines de ces entités comme présentant de faibles risques et dégageant peu de bénéfices, et d'autres comme des entités à haut risque et génératrices de bénéfices élevés, et faisant en sorte que ces dernières n'exercent pas d'activités qui déclenchent une imposition dans des juridictions à forte fiscalité. Globalement, l'objectif des mesures se rattachant aux prix de transfert est d'aligner la répartition des revenus au sein d'un groupe multinational d'entreprises plus directement sur la localisation des activités économiques qui les génèrent. Cet objectif est poursuivi en mettant l'accent sur les principaux aspects suivants : (i) biens incorporels, (ii) risques économiques, (iii) requalification des transactions, (iv) paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, et (v) chaînes de valeur mondiales et partages des bénéfices.

i. Biens incorporels, y compris ceux dont l'évaluation est incertaine, et accords de répartition des coûts

De nombreuses structures d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices adoptées par les acteurs de l'économie numérique font intervenir le transfert de biens incorporels ou de droits qui s'y rapportent vers des pays ou des territoires à fiscalité avantageuse. Les entreprises de l'économie numérique misent beaucoup sur les biens incorporels pour créer de la valeur

et générer un revenu. En fonction de la législation locale, des transferts de biens incorporels rémunérés au-dessous de leur valeur réelle peuvent être facilités par des accords de licence, des accords de partage des coûts ou des structures fiscales qui séparent les déductions pertinentes pour le développement du bien incorporel du revenu qui lui est associé. Des transferts de biens incorporels pour un prix inférieur à leur valeur réelle peuvent se produire (i) en raison des difficultés à valoriser les biens incorporels transférés au moment où le transfert a lieu; (ii) en raison de l'inégalité d'accès à l'information relative à la valeur entre contribuables et administrations fiscales; et (iii) du fait que certains accords aboutissent au transfert de biens incorporels occultes ou non identifiés sans paiement correspondant.

Les travaux menés dans le cadre du Projet BEPS qui portent sur les biens incorporels s'attaqueront à ces problèmes en procédant par étapes. Premièrement, on précisera que le terme de bien incorporel devrait être défini de façon large et claire, et que tout bien incorporel dont le transfert donnerait lieu à rémunération entre parties non liées doit être rémunéré dans les transferts effectués entre entreprises associées. Cela permettra d'éviter que les transferts de biens incorporels occultes servent à transférer des revenus. Deuxièmement, on veillera à ce que les entités d'un groupe multinational qui ajoutent de la valeur à des biens incorporels, soit en accomplissant ou en gérant des fonctions de développement, soit en assumant ou contrôlant les risques, soient dûment rémunérées à ce titre. On précisera également que les techniques de valorisation peuvent être appliquées lorsqu'il n'est pas possible d'identifier des transferts de biens incorporels comparables. Cette première phase des travaux sera achevée d'ici septembre 2014. Troisièmement, dans les cas où des biens incorporels partiellement développés ou d'autres biens incorporels dont l'évaluation est incertaine sont transférés, on s'attachera à déterminer si la rentabilité des biens incorporels après transfert devrait être prise en compte dans la valorisation, dans des circonstances bien précises, afin que les contribuables et les administrations disposent des mêmes informations. Cette deuxième phase sera achevée d'ici septembre 2015.

ii. Risques économiques

Les structures d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices visant à déplacer des revenus dans des pays ou territoires faiblement taxés font souvent intervenir une allocation contractuelle des risques industriels et commerciaux à une filiale peu taxée. On prétend souvent que ces allocations contractuelles, conjuguées à la propriété effective des biens incorporels, justifient d'attribuer une grande partie du revenu à l'entité qui assume le risque. Pour ce faire, on allègue souvent que les autres entités du groupe sont contractuellement protégées contre le risque, de sorte qu'une filiale faiblement taxée est fondée à percevoir l'intégralité du revenu

qui reste après avoir indemnisé d'autres membres du groupe à faible risque pour leurs fonctions. Les travaux porteront sur des questions relatives à l'allocation contractuelle des risques en s'efforçant d'aligner plus étroitement le contrôle des risques, la capacité financière à les assumer et la gestion des risques. Les orientations mettront également en évidence les risques qui, par nature, sont supportés par le groupe multinational dans son ensemble et qui, partant, ne peuvent pas être directement attribués à une seule entité du groupe. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

iii. Requalification des transactions

Les principes applicables existants en matière de prix de transfert requièrent une analyse qui a comme point de départ les transactions effectuées par le contribuable. Les principes autorisent à requalifier ou à ignorer la forme d'une transaction uniquement dans certaines circonstances exceptionnelles dont les contours sont flous. On réfléchit actuellement à l'opportunité de réexaminer la portée des orientations actuelles sur la requalification des transactions des contribuables dans une optique de recadrage ou de clarification, et aux circonstances particulières dans lesquelles ces règles pourraient devoir être modifiées. On notera que la non-reconnaissance de la forme d'une transaction d'un contribuable pose d'importantes difficultés. Des risques significatifs de différends et de double imposition pourraient survenir si la portée de la requalification devait être grandement élargie, surtout si cet élargissement se base sur des principes qui ne peuvent pas être limités aux transactions effectuées avec des entités situées dans des environnements faiblement taxés. Par conséquent, il convient de réfléchir soigneusement aux circonstances particulières dans lesquelles des transactions structurées par le contribuable peuvent rendre les analyses de prix de transfert si incertaines qu'elles en deviennent peu fiables, ouvrant ainsi la voie à des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ces travaux apporteront des précisions sur la différence entre une identification adéquate de la nature spécifique de transactions entreprises en s'appuyant sur le comportement effectif et les contrats, d'une part, et la non-reconnaissance ou la requalification d'une transaction d'autre part. Étant donné qu'un pouvoir illimité dévolu aux autorités fiscales pour requalifier des transactions pourrait conduire à une double imposition involontaire et une multiplication des différends, les orientations préciseront qu'il est impératif de comprendre exactement les activités commerciales dans lesquelles les différentes entités s'engagent pour pouvoir analyser les questions de prix de transfert. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

iv. Paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition

Des paiements transfrontières excessifs à des parties liées situées dans des juridictions faiblement taxées peuvent éroder la base d'imposition des pays à partir desquels ces paiements sont effectués. Bien qu'en théorie, les règles d'établissement des prix de transfert basées sur le principe de pleine concurrence soient en mesure de déterminer le montant correct de ces paiements, dans certaines circonstances, l'association de données insuffisantes sur des transactions comparables, le manque de ressources au sein des administrations fiscales pour faire appliquer les règles, une situation factuelle complexe et des hypothèses contestables sur l'attribution du risque peuvent créer des conditions dans lesquelles des paiements excessifs sont effectués. Dès lors, ces paiements peuvent n'être imposés ni dans le pays du bénéficiaire à faible fiscalité, ni dans le pays d'origine du groupe multinational, tandis qu'ils donnent lieu à des déductions fiscales érodant la base d'imposition dans le pays du payeur. Certaines mesures ciblées pourraient contribuer à lutter contre ce type de pratique. En fonction de leurs caractéristiques de conception, ces mesures pourraient conserver l'approche fondée sur le principe de pleine concurrence, tout en dérogeant à une application stricte de ce principe dans des circonstances bien précises. Il s'agirait par exemple de plafonner certains paiements ou de procéder à des répartitions selon une formule préétablie. Il conviendrait donc d'évaluer l'efficacité de ce type de dispositions, les domaines où elles seraient applicables, leur effet de simplification des contraintes administratives et les mécanismes utilisables pour éviter ou alléger la double imposition dans les situations où elle pourrait survenir. Ces travaux seront achevés d'ici décembre 2015.

v. Chaînes de valeur mondiales et partages des bénéfices

Lorsque le principe de pleine concurrence a été conçu, il était courant qu'une entreprise multinationale établisse une filiale pleinement intégrée dans chaque pays où elle était implantée, pour gérer les activités du groupe dans ce pays. Cette structure découlait d'un certain nombre de contraintes, notamment la lenteur des communications, les règles de change, les droits de douane ou le montant relativement élevé des coûts du transport, qui rendaient les chaînes d'approvisionnement mondiales intégrées difficiles à exploiter. Plusieurs facteurs, comme les progrès des technologies de l'information et de la communication (TIC), la diminution de nombreux obstacles au niveau des monnaies et des douanes et la transition vers des produits numériques et une économie fondée sur les services, se sont conjugués pour réduire les facteurs entravant l'intégration, permettant ainsi à des groupes d'entreprises multinationales de fonctionner bien davantage comme des entreprises d'envergure mondiale. Les structures juridiques et les différentes entités juridiques ont perdu de leur importance, tandis que les

groupes multinationaux se sont rapprochés de la conception, théorisée par les économistes, d'une entreprise unique opérant de façon coordonnée en vue d'optimiser les possibilités offertes par l'économie mondiale. Il convient donc de prêter attention aux implications de cette intégration accrue au sein des multinationales et d'évaluer la nécessité de recourir davantage aux analyses de la chaîne de valeur et aux méthodes de partage des bénéfices. Ces travaux devraient étudier les situations dans lesquelles il n'existe pas de données comparables du fait des structures conçues par les contribuables, et pourraient aussi aboutir à des orientations plus simples et plus claires sur l'utilisation des méthodes fondées sur les bénéfices, y compris celles fondées sur le partage des bénéfices, en suivant l'approche appliquée avec succès concernant les transactions mondialisées et d'autres entreprises intégrées de services financiers. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

6.2.3 Mesures qui rétabliront l'imposition dans la juridiction de la société mère effective

Outre les mesures mentionnées dans le chapitre 2, les travaux portant sur le renforcement des règles relatives aux SEC pourraient également contribuer à rétablir l'imposition dans la juridiction de la société mère effective. Comme l'indique le Plan d'action concernant BEPS, la possibilité de créer des sociétés affiliées non résidentes et d'y faire transiter les revenus d'entreprises résidentes entraîne des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Bien que de nombreux pays se soient dotés de règles relatives aux SEC pour y faire face, bien des pays en sont toujours dépourvus. Même lorsqu'elles existent, ces règles n'abordent pas toujours la problématique de BEPS de façon globale. Les travaux portant sur les règles relatives aux SEC inciteront davantage de pays à adopter de telles règles et à élaborer des recommandations concernant leur conception. On s'attachera également à étudier la nécessité de règles anti-inversion et à faire en sorte que les règles relatives aux SEC prévoient des dispositions appropriées pour empêcher la double imposition. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015. Avec cette mesure, on s'efforcera de combattre le transfert de bénéfices en rétablissant l'imposition dans l'État de la résidence, ce qui pourrait avoir des retombées et, par la même occasion, protéger la base d'imposition des pays de la source. En effet, lorsque les règles relatives aux SEC sont efficaces, les contribuables seront moins incités à transférer des bénéfices d'un pays de la source vers une juridiction faiblement taxée.

Pour traiter les problèmes de BEPS dans le contexte de l'économie numérique, les règles relatives aux SEC doivent couvrir efficacement l'imposition du revenu mobile qui caractérise les activités de l'économie numérique. Bien que ces règles varient considérablement d'une juridiction à

l'autre, il est fréquent que les bénéfices provenant de la fourniture à distance de produits et services numériques ne soient pas imposables en vertu de ces règles. En conséquence, une entreprise multinationale ayant une activité numérique peut enregistrer des bénéfices dans une SEC située dans un pays à faible fiscalité en y implantant des actifs incorporels essentiels et en les utilisant pour vendre des biens et des services numériques, sans que ces bénéfices soient imposables, même si la SEC elle-même n'exerce pas d'activité significative dans le pays où elle est implantée. Par conséquent, une entreprise de l'économie numérique peut se retrouver à payer peu ou pas d'impôt dans la juridiction où se trouve la SEC, tout en évitant l'impôt dans le pays de la source et dans le pays de la résidence effective.

Pour remédier à cette situation, il faudrait veiller à élaborer des règles relatives aux SEC qui ciblent les bénéfices généralement générés dans l'économie numérique, notamment grâce à la vente à distance de services et produits numériques. De tels bénéfices sont quelquefois particulièrement mobiles, du fait de l'importance des actifs incorporels dans la fourniture des biens et services concernés et du nombre relativement limité des personnes nécessaires pour exercer les activités de vente en ligne. Une règle relative aux SEC répondant à ces exigences pourrait prévoir une exception pour les situations dans lesquelles la SEC, par le biais de son personnel, apporte une contribution substantielle à la valeur des biens et services vendus.

6.3 Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans le domaine des impôts sur la consommation

La numérisation de l'économie a permis aux entreprises d'acquérir beaucoup plus facilement une large gamme de services et d'actifs incorporels auprès de vendeurs situés dans d'autres pays, et de structurer leurs activités d'une manière véritablement mondiale. Cette évolution a permis aux entreprises exonérées d'éviter ou de minimiser le montant de la TVA non récupérable à laquelle elles sont soumises sur les intrants. Section 5.3 du chapitre 5 a expliqué les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices qui peuvent résulter de la possibilité, pour les entreprises, de structurer leurs affaires de manière à éviter ou minimiser le montant de la TVA sur les fournitures à distance de biens et de services pour leurs activités exonérées.

La mise en œuvre des Principes directeurs 2 et 4 des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS portant sur le lieu d'imposition des fournitures entre entreprises de services et d'actifs incorporels permettra de minimiser les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour les fournitures de biens incorporels et de services rendus à distance à des entreprises exonérées, notamment les entités exonérées qui

exercent leurs activités par l'intermédiaire d'établissements (« succursales ») dans plusieurs pays.

Le Principe directeur 2 recommande que les droits d'imposition sur les fournitures interentreprises de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux soient attribués à la juridiction où le client a établi son établissement d'affaires et que les entreprises clientes soient tenues de déterminer par autoliquidation le montant de la TVA due sur les services ou biens incorporels acquis à distance auprès de vendeurs à l'étranger, en appliquant les règles de la juridiction dans laquelle elles sont implantées.

Le Principe directeur 4 recommande qu'en cas de fourniture à une entreprise établie dans plusieurs juridictions, les droits d'imposition reviennent à la juridiction où se trouve l'établissement du client (succursale) qui utilise le service ou le bien incorporel. Les Principes directeurs exposent les méthodes auxquelles les autorités fiscales peuvent recourir pour obtenir en pratique le résultat voulu, à savoir l'attribution du droit de percevoir la TVA sur les livraisons de services et de biens incorporels entre entreprises à la juridiction où ces services sont utilisés à des fins commerciales, quelles que soient la formes de structuration de l'acquisition et de la vente de ces services et biens incorporels.

Bibliographie

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

Chapitre 7

Défis fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.5 La qualification des bénéfices générés par de nouveaux modèles économiques

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

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

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

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

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

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

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

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

7.6.1 Les exonérations des importations de biens de faible valeur

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

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

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

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

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

7.6.2 Ventes à distance de services numériques

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Notes

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

Bibliographie

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

Chapitre 8

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

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

8.1 Introduction

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

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

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

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

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

8.2 Options proposées par le Groupe de réflexion

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

8.2.1 Options se rattachant à la fiscalité directe

8.2.1.1 Modifications des exceptions au statut d'établissement stable

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

8.2.1.2 Un nouveau lien fondé sur une présence numérique significative

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

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

Encadré 8.1. Activités numériques entièrement dématérialisées

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

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

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

Encadré 8.2. **Présence numérique significative**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8.2.2 Options se rattachant aux impôts sur la consommation

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

8.2.2.1 Exemptions en faveur des importations de biens de faible valeur

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

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

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

8.2.2.2 Ventes numériques à distance aux consommateurs

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

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

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

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

8.3 Cadre d'évaluation des solutions possibles

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

8.3.1 Neutralité

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

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

8.3.2 *Efficiences*

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

8.3.3 *Certitude et simplicité*

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

8.3.4 *Efficacité et équité*

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

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

8.3.5 Flexibilité et viabilité

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

8.3.6 Proportionnalité

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

8.4 Évaluation initiale des solutions possibles

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

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

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

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

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

8.4.1.1 Modifications des exceptions au statut d'ES

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

8.4.1.2 Impôts sur la consommation

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Note

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

Bibliographie

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

Conclusions

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

- L'économie numérique est le résultat d'un processus de transformation induit par les technologies de l'information et de la communication (TIC).
- L'économie numérique s'assimilant de plus en plus à l'économie proprement dite, il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de la distinguer du reste de l'économie dans une optique fiscale.
- L'économie numérique est en mutation permanente et il est nécessaire d'en suivre les évolutions futures possibles afin d'évaluer l'impact de celles-ci sur les systèmes fiscaux.
- L'économie numérique et ses modèles d'activité présentent certaines caractéristiques fondamentales potentiellement significatives du point de vue fiscal. Parmi ces caractéristiques, on peut citer la mobilité (des actifs incorporels, des utilisateurs et des fonctions commerciales), le recours à des données, les effets de réseau, le développement de modèles économiques multi-faces, la tendance au monopole ou à l'oligopole et la volatilité due à l'abaissement des obstacles à l'entrée sur les marchés et à la rapidité d'évolution de la technologie.
- L'économie numérique a également accéléré la répartition des chaînes de valeur mondiales dans lesquelles les entreprises multinationales intègrent leurs activités internationales.

Problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) soulevés dans le contexte de l'économie numérique : comment y répondre

- Si l'économie numérique soulève des questions de BEPS qui ne lui sont pas exclusivement propres, certaines de ses caractéristiques en rendent les risques plus aigus.
- Ces risques de BEPS sont pris en compte dans le contexte du Projet BEPS, qui vise à aligner la fiscalité sur les activités économiques et la création de valeur.
- Les travaux menés dans le cadre du Projet BEPS doivent également permettre d'examiner plusieurs questions spécifiquement liées à l'économie numérique, à ses modèles d'activité et à ses caractéristiques principales. Il faudra en particulier :
 - i. Veiller à ce que les activités essentielles ne puissent pas prétendre indument à l'exception au statut d'établissement stable (ES), et à ce qu'il ne soit pas possible de recourir à des accords artificiels portant sur des ventes de biens et de services pour éviter le statut d'ES.
 - ii. Tenir compte de l'importance des actifs incorporels, de l'utilisation de données, et de la généralisation des chaînes de valeur mondiales, ainsi que de l'impact de ces éléments sur les prix de transfert.
 - iii. Tenir compte de la nécessité éventuelle d'adapter les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) à l'économie numérique.
 - iv. S'attaquer aux possibilités d'optimisation fiscale offertes aux entreprises exerçant des activités exonérées de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en encourageant la mise en œuvre des Principes directeurs de l'OCDE sur le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises.

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

- L'économie numérique pose également aux responsables de l'action publique des problèmes fiscaux plus larges qui ont trait en particulier aux questions de lien, de données et de caractérisation des bénéfices, ainsi qu'à la collecte de la TVA.
- Les difficultés ayant trait aux questions de lien, de données et de qualification se recourent dans une certaine mesure.

- L'évolution des modes d'exercice des activités commerciales amène à se demander si les règles actuelles concernant les liens sont toujours appropriées.
- Le recours de plus en plus fréquent à la collecte et à l'analyse de données, et l'importance croissante des modèles économiques multi-faces, soulèvent des interrogations sur l'évaluation des données, sur les liens, sur l'attribution des bénéficiaires ainsi que sur la qualification.
- Le développement de nouveaux modèles économiques soulève des questions concernant la qualification des bénéficiaires.
- Le commerce transnational de biens, de services et d'actifs incorporels pose un certain nombre de problèmes pour la collecte de la TVA, en particulier lorsque les produits concernés sont acquis par des clients privés auprès de vendeurs à l'étranger.
- Le Groupe de réflexion a examiné et analysé un certain nombre de solutions possibles à ces problèmes, proposées par les délégués des pays. Les solutions possibles examinées concernant en particulier les liens et les données vont de la modification de la définition d'un ES à l'introduction d'un nouveau lien reposant sur une « présence significative » sur un marché, en passant par la mise en place d'une retenue à la source sur les ventes de produits et de services numériques. Du fait du chevauchement entre les questions de liens, de données et de qualification des bénéficiaires, les options permettant de répondre à l'un des problèmes auraient inévitablement des répercussions sur les autres.

Étapes suivantes

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

- La collecte de la TVA dans les transactions entreprise à consommateur en ligne est un problème pressant qui doit être traité de toute urgence afin de protéger les recettes fiscales et d'assurer l'équité des règles du jeu entre les vendeurs d'un pays et les vendeurs étrangers. Les travaux menés dans ce domaine par le Groupe de travail n° 9 du Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE seront achevés d'ici la fin de 2015, les pays associés au Projet BEPS y participant au même titre que les pays membres de l'OCDE.
- Lors des travaux menés dans le contexte de l'Action 7 du Plan d'action concernant BEPS (OCDE, 2013) (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable), il

faudra examiner s'il conviendrait de refuser que les activités qui ont pu présenter un caractère préparatoire ou auxiliaire puissent prétendre aux exceptions au statut d'ES au motif qu'elles constituent des composantes essentielles d'une activité, et s'il est possible d'élaborer une règle administrative raisonnable à cet effet.

- Le Groupe de travail n° 1 du CAF apportera des précisions sur la manière dont certains paiements effectués dans le cadre de nouveaux modèles économiques sont qualifiés en vertu des règles actuelles relatives aux conventions fiscales, notamment les paiements liés à l'informatique en nuage (y compris les paiements au titre d'offres d'infrastructure-service, de logiciel-service et de plateforme-service), les pays associés au Projet BEPS participant aux travaux au même titre que les pays membres de l'OCDE.
- Du fait de l'échelonnement du calendrier du Projet BEPS et des interactions entre les différents résultats attendus, il est difficile, au moment de la publication du présent rapport, d'une part de prédire avec quelle efficacité les travaux relatifs au Plan d'action concernant BEPS permettront de répondre aux préoccupations soulevées par l'économie numérique, et d'autre part d'évaluer quelle sera, au final, l'ampleur des défis fiscaux plus systémiques en rapport avec les questions de lien, de données et de qualification, et quelles seront les solutions potentielles permettant d'y répondre. Dans ce contexte, il est important que le Groupe de réflexion poursuive ses travaux jusqu'à la fin de 2015 pour garantir que les travaux menés sur d'autres axes du Projet BEPS permettent bien de s'attaquer aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique, et qu'il puisse évaluer les résultats de ces travaux, continuer à travailler sur les problèmes plus larges ayant trait aux questions de lien, de données et de qualification, étudier de quelle manière les résultats du Projet BEPS ont un impact sur leur pertinence, leur urgence et leur portée, et finir d'évaluer les différentes solutions permettant d'y répondre.

Bibliographie

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

Annexe A

Travaux antérieurs consacrés à l'économie numérique

Cette annexe résume le contenu et les résultats des travaux antérieurs consacrés au commerce électronique. Elle présente notamment les initiatives qui ont abouti à la Conférence ministérielle de 1998 sur le commerce électronique tenue à Ottawa (Conférence d'Ottawa) et ses principales conclusions. Elle décrit ensuite les activités de suivi menées en lien avec les questions relatives aux conventions fiscales et aux impôts sur la consommation.

A.1 1996-98 : travaux ayant abouti à la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique

Lors de sa réunion de juin 1996, le Comité des affaires fiscales (CAF) a examiné les répercussions fiscales du développement des technologies des communications. À l'issue d'une conférence sur le commerce électronique organisée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et par le gouvernement de la Finlande, en coopération avec la Commission européenne, le gouvernement du Japon et le Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC selon l'acronyme anglais) à Turku en novembre 1997, le CAF a adopté une série de propositions en vue de préparer une réunion ministérielle sur le commerce électronique à Ottawa en octobre 1998. En amont de cette réunion, le CAF a adopté le rapport intitulé « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique » (OCDE, 2001a), dont les principales conclusions sont les suivantes :

- Les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans l'imposition du commerce conventionnel devraient aussi les guider dans celle du commerce électronique.
- Les règles fiscales existantes permettent de mettre en œuvre ces principes.
- Cette approche n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives concernant le commerce électronique, ou des modifications des dispositions existantes, à condition que ces mesures soient destinées à faciliter l'application des principes fiscaux en vigueur et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions commerciales électroniques.
- Toute disposition en vue de l'application de ces principes au commerce électronique devrait être organisée de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition involontaire.
- Le processus de mise en œuvre de ces principes devrait impliquer une intensification du dialogue avec les milieux d'affaires et avec les économies non membres.

A.2 1998 : la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique

Lors de la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique, des chefs de gouvernement (29 pays membres et 11 pays non membres), dirigeants de grandes organisations internationales et de grandes entreprises,

et représentants des consommateurs, des travailleurs et de la société civile ont examiné des projets visant à promouvoir le développement du commerce électronique mondial. Les Ministres ont salué le rapport de 1998 du CAF intitulé « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique » (OCDE, 2001a) et ont approuvé l'ensemble suivant de principes d'imposition devant s'appliquer au commerce électronique :

Encadré A.1. Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité – Principes

- *Neutralité* : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.
- *Efficiace* : Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.
- *Certitude et simplicité* : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon à ce que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.
- *Efficacité et équité* : L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.
- *Flexibilité* : Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

A.3 L'après-Ottawa : travaux du CAF et groupes techniques consultatifs

Au cours de sa réunion de janvier 1999, le CAF a décidé que le programme de travail sur le commerce électronique serait porté par les organes subsidiaires existants du Comité, dans leurs domaines de compétence respectifs. Il a également donné son aval à la création des « Groupes techniques consultatifs » (GTC) suivants, réunissant des représentants de

pays membres et non membres de l'OCDE, des entreprises et du monde scientifique, afin de représenter un large éventail d'intérêts et d'expertise :

- Un **GTC sur les impôts sur la consommation** chargé de prodiguer des conseils sur la mise en œuvre pratique du principe d'Ottawa d'imposition dans le pays où la consommation a lieu.
- Un **GTC sur la technologie** chargé de faire bénéficier les autres GTC de son expertise technologique.
- Un **GTC sur l'évaluation professionnelle des données** ayant pour mission de conseiller sur la possibilité et l'opportunité d'élaborer des exigences en matière d'information et de tenue de la comptabilité et des mécanismes de recouvrement de l'impôt qui soient compatibles internationalement.
- Un **GTC sur les bénéfiques des entreprises** chargé de prodiguer des conseils sur l'application des règles actuelles d'imposition des bénéfiques industriels et commerciaux prévues par les conventions fiscales dans le contexte du commerce électronique et d'examiner les propositions de règles de remplacement.
- Un **GTC sur la classification conventionnelle** chargé de conseiller sur la classification de différents types de paiements effectués au titre du commerce électronique au regard des conventions fiscales en vue d'apporter les précisions nécessaires dans les Commentaires.

Compte tenu de la pertinence des travaux actuels sur les problèmes fiscaux posés par l'économie numérique, les sections suivantes décrivent les principaux résultats des activités menées par le GTC sur les bénéfiques des entreprises et par le GTC sur la classification conventionnelle.

A.3.1 Les travaux du GTC sur les bénéfiques des entreprises

Les travaux du GTC sur les bénéfiques des entreprises ont abouti à l'élaboration de deux projets à débattre : « L'imputation d'un bénéfice à un établissement stable se livrant à des transactions qui relèvent du commerce électronique » (OCDE, 2001b), diffusé en février 2001, et « Le concept de siège de direction effective : suggestions d'amendements au Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (OCDE, 2003a), diffusé en mai 2003.

Le GTC a également préparé un rapport intitulé « Les règles actuelles d'imposition des bénéfiques industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique? » (OCDE, 2005), diffusé en 2005. Dans ce rapport, le GTC constate que certains aspects des règles fiscales internationales actuelles posent problème. Dans un premier temps, il examine un certain nombre de solutions à ces problèmes qui

n'exigeraient pas une révision fondamentale des règles fiscales actuelles et formule des recommandations correspondantes. Le rapport envisage également des changements plus radicaux. Après avoir résumé les règles actuelles d'imposition des bénéfices prévues par les conventions (assujettissement à l'impôt, concept d'établissement stable (ES), calcul des bénéfices, répartition de la base d'imposition entre pays), le rapport procède à une analyse critique de ces règles au regard d'un certain nombre de critères issus des conditions cadres d'Ottawa. En évaluant les principes en vigueur pour l'imposition des bénéfices par rapport à ces critères, le rapport souligne un certain nombre d'avantages et d'inconvénients des règles actuelles. S'agissant par exemple de la question importante de savoir d'où proviennent les bénéfices des entreprises (le « problème de la source »), le rapport conclut que l'on doit considérer que les bénéfices proviennent du lieu où opèrent les facteurs permettant à l'entreprise de réaliser des bénéfices. Par conséquent, le rapport refuse que le seul fait qu'un pays fournisse le marché où les biens et services d'une entreprise sont offerts autorise ce pays à estimer qu'une partie des bénéfices de l'entreprise en émane.

Néanmoins, les membres du GTC n'ont pu s'accorder sur un problème connexe : peut-on considérer qu'un fournisseur sans présence physique dans un pays en utilise l'infrastructure juridique et économique ? Dans cette hypothèse, il faut aussi savoir si, et dans quelle mesure, on peut penser qu'un tel usage des infrastructures économiques et juridiques d'un pays est un facteur qui permettrait à ce pays de se prévaloir de droits d'imposition au titre de la source sur une partie des bénéfices de l'entreprise. En outre, étant donné que les entreprises les plus « classiques » continuent à incorporer des modèles économiques basés sur le commerce électronique, il ne serait ni judicieux, ni faisable de tenter de concevoir un ensemble de règles de liens à l'intention des sociétés « se livrant au commerce électronique » et un autre pour celles qui ne le font pas. Enfin, le rapport final donne un aperçu de différentes solutions de remplacement aux règles conventionnelles en vigueur pour imposer les bénéfices des entreprises qui ont été examinées. Les possibilités allaient de rectifications relativement mineures des dispositions en vigueur jusqu'à l'adoption de principes complètement nouveaux.

Les solutions suivantes entraîneraient des modifications relativement mineures des dispositions en vigueur :

- *Modification de la définition de l'ES pour exclure les activités qui ne s'accompagnent pas d'une intervention humaine effectuée par le personnel, agents dépendants compris* : Il s'agirait de modifier la définition de l'ES pour en exclure expressément l'existence d'une installation fixe d'affaires seulement utilisée pour remplir des fonctions ne s'accompagnant pas d'une intervention humaine effectuée par le personnel, y compris les agents dépendants.

- *Modification de la définition de l'établissement stable pour stipuler qu'un serveur ne peut constituer en lui-même un établissement stable* : Avec cette solution, la définition de l'ES ne devrait pas s'appliquer à des situations dans lesquelles une installation fixe d'affaires ne sert qu'à effectuer des fonctions automatisées au moyen d'équipements, de données et de logiciels, par exemple avec un serveur et un site Internet.
- *Modification de la définition/de l'interprétation de l'ES pour exclure les fonctions attribuables à un logiciel* : Le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE dresse une liste des fonctions qui sont expressément exclues de la définition d'un ES (exceptions visées au paragraphe 4 de l'article 5). Cette solution de substitution proposée complèterait indirectement cette liste en excluant des fonctions attribuables à un logiciel lors de l'application des exceptions visées au paragraphe 4 de l'article 5.
- *Abrogation des exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 ou leur subordination à la condition générale qu'elles soient préparatoires ou auxiliaires* : Une solution consisterait à supprimer toutes les exceptions figurant au paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable. Un choix moins radical consisterait à soumettre toutes les activités visées par les exceptions actuelles à la condition générale qu'elles soient de nature préparatoire ou auxiliaire.
- *Abrogation des exceptions relatives au stockage, à l'exposition ou à la livraison figurant au paragraphe 4 de l'article 5* : Cette solution vise à amender le paragraphe 4 de l'article 5 de telle sorte que l'on ne considère plus que l'usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ne constitue pas un ES.
- *Modification des dispositions actuelles pour ajouter une règle de la force d'attraction applicable au commerce électronique* : Selon cette solution, le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE serait modifié pour y inclure une règle dite de « la force d'attraction », qui porterait sur les opérations du commerce électronique. L'objectif de l'amendement est de s'assurer qu'un pays puisse taxer des bénéfices tirés de la vente sur son territoire, au moyen du site Internet de l'entreprise, de produits similaires à ceux qui sont commercialisés par un ES dont dispose l'entreprise dans le pays.
- *Adoption de règles supplémentaires de lien afin d'imposer les bénéfices résultant de la prestation de services* : L'option consisterait à amender le Modèle de l'OCDE pour y introduire une disposition similaire à celle qui se trouve déjà dans le Modèle des Nations Unies ;

elle autoriserait la taxation des revenus de services, à la condition que l'entreprise qui les prodigue soit présente à cette fin dans l'autre pays pendant une certaine durée. Cette proposition était motivée par le fait que les prestataires de services sont très mobiles et que les fonctions génératrices de revenu sont exercées dans des pays étrangers sans qu'il soit nécessaire d'établir une infrastructure physique ou d'utiliser une base fixe pour l'exercice des activités.

Après avoir examiné les solutions de remplacement à la lumière des commentaires reçus, le GTC est arrivé aux conclusions ci-après :

- S'agissant des options *de modification de la définition de l'ES pour exclure des activités qui ne s'accompagnent pas d'une intervention humaine de personnel, y compris par des agents dépendants*, cette option ne serait probablement pas retenue et peut être écartée.
- S'agissant des options consistant à *modifier la définition de l'ES pour stipuler qu'un serveur ne peut par lui-même constituer un ES ou pour exclure les fonctions attribuables aux logiciels lors de l'application de l'exception préparatoire ou auxiliaire*, le Groupe est arrivé à la conclusion suivante : bien que l'on ne doive pas actuellement adopter ces options, il convient de suivre de près l'application des règles actuelles aux fonctions exercées au moyen de serveurs et de logiciels, afin de déterminer si elle suscite des difficultés ou des préoccupations d'ordre pratique; on pourrait alors poursuivre l'étude de ces solutions de substitution ou de combinaisons de leurs variantes.
- S'agissant de l'option *d'éliminer toutes les exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5*, le Groupe a décidé de ne pas la retenir.
- S'agissant des options consistant à *subordonner toutes les exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 à la condition globale qu'il s'agisse d'activités préparatoires ou auxiliaires et à éliminer les exceptions au titre du stockage, de l'exposition ou de la livraison mentionnées au paragraphe 4 de l'article 5*, le Groupe a conclu de la façon suivante : il faudrait continuer à surveiller l'application de ces exceptions, pour voir si des difficultés ou des préoccupations concrètes justifient un changement quelconque de ce type.
- S'agissant de l'option *de modifier les dispositions actuelles pour ajouter une règle de la force d'attraction concernant le commerce électronique*, le Groupe a conclu qu'elle ne devrait pas être retenue.

- S'agissant de l'option *d'adopter des règles supplémentaires de lien dans le but d'imposer les bénéfices procurés par la prestation de services*, le Groupe a relevé qu'elle serait examinée dans le cadre des futurs travaux de l'OCDE sur l'application des conventions fiscales aux services.

Les solutions de remplacement suivantes entraîneraient une modification fondamentale des règles existantes :

- *Adoption de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus passifs pour taxer à la source les paiements relatifs à certaines formes de commerce électronique (pour les assujettir à la retenue d'impôt à la source)* : Cette solution engloberait diverses démarches possibles pour appliquer une retenue à la source à tout ou partie des paiements internationaux liés au commerce électronique. Le GTC a débattu d'une option générale prévoyant l'application d'une retenue à la source définitive aux paiements au titre du commerce électronique effectués à partir d'un pays, que le bénéficiaire y dispose ou non de personnel ou d'équipement électronique.
- *Un nouveau lien : les paiements qui réduisent la base d'imposition générée dans un pays* : Cette option fait intervenir une règle de lien qui se concentre sur le point de savoir si l'entreprise étrangère reçoit des fonds d'un payeur du pays que ce dernier peut déduire des impôts dont il est redevable sur place plutôt que de s'intéresser à l'emplacement des activités génératrices d'un produit ou d'un service. Selon cette règle de liaison, l'État de la source aurait compétence pour imposer une retenue à la source sur tous les règlements internationaux de ce type.
- *Remplacement de la comptabilisation des entités distinctes et de la pleine concurrence par la répartition selon une formule préétablie des bénéfices d'un groupe commun* : Avec cette solution, les principes des entités distinctes et de la pleine concurrence seraient remplacés par un système de répartition en fonction d'une formule ; ce serait la nouvelle méthode internationale utilisée pour attribuer et calculer les bénéfices que les pays auraient le droit de taxer. Avec ce système de répartition, on emploierait une formule pour diviser les bénéfices nets d'une société ou d'un groupe de sociétés apparentées entre les pays dans lesquels cette société (ou ce groupe) opère, sachant que les activités n'ont pas lieu dans un seul pays.
- *Adjonction d'un nouveau lien d'« ES (virtuel) électronique »* : Le concept d'« établissement stable virtuel » (ES virtuel) a été proposé comme lien de substitution s'appliquant aux opérations de commerce électronique. Divers moyens sont envisageables : élargir la définition

à ce que l'on qualifie d'« installation fixe d'affaires virtuelle », d'« agence virtuelle » ou de « présence professionnelle sur place ». Tous obligeraient à modifier la définition de l'ES (ou à ajouter une nouvelle règle de lien dans les conventions).

Le rapport concluait qu'il ne serait pas opportun d'entreprendre pour le moment de telles réformes. Au stade actuel, le commerce électronique et les autres modèles économiques résultant des nouvelles technologies de la communication ne justifieraient pas en eux-mêmes de rompre brutalement avec les règles existantes. On ne semble pas disposer de données tangibles prouvant que les gains d'efficacité générés par les communications sur Internet aient entraîné une baisse sensible des recettes fiscales des pays importateurs de capitaux. En outre, le GTC estimait que des modifications de fond sont subordonnées à un large accord sur la supériorité manifeste d'une alternative particulière aux règles actuelles; or, aucune des solutions de rechange qui avaient été suggérées n'apparaissait remplir cette condition. Toutefois, le GTC a admis la nécessité de continuer à surveiller les incidences sur les recettes fiscales de l'évolution des modèles économiques qui résulte des nouvelles technologies de la communication. Il a également reconnu que certaines caractéristiques des règles internationales actuelles d'imposition des bénéficiaires posaient problème. Plus généralement, le GTC a fait observer que les effets de nombre de ces solutions de remplacement iraient bien au-delà du commerce électronique. Il importerait donc, en les envisageant, de prendre en considération leur incidence sur toutes les formes d'activités professionnelles.

A.3.2 Les travaux du CAF dans le domaine des conventions fiscales

Outre les travaux des GTC, le CAF a demandé à ses groupes de travail d'étudier et de proposer des solutions aux questions soulevées par les GTC. Ce processus a conduit à apporter certaines modifications au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et à ses Commentaires qui ont été intégrées dans la mise à jour de 2003. Les changements portaient sur la définition d'un ES et sur la qualification des paiements, notamment au titre de la définition des redevances figurant dans le Modèle.

A.3.2.1. Règles conventionnelles applicables à l'imposition des bénéficiaires d'entreprise

Les modifications apportées aux Commentaires sur l'article 5 avaient principalement pour objet de préciser que la définition d'un ES, qui correspond généralement à une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce ses activités », peut, dans certaines circonstances, englober les serveurs. En revanche, l'idée selon laquelle un site Internet peut être considéré comme un ES n'a pas été retenue.

Les paragraphes (comme listés dans l'encadré A.2) ont été ajoutés aux Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en 2003 et figurent également dans les Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies (voir les paragraphes 36 et 37 des Commentaires sur l'article 5).

Encadré A.2. Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

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

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

42.3 La distinction entre un site web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site web. Par exemple, il est courant que le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 4 ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier.

Encadré A.2. Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (suite)

En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

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

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

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

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

Encadré A.2. Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (suite)

cet équipement. On peut citer les exemples suivants d'activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

- *assurer un lien de communication – à l'instar d'une ligne téléphonique – entre fournisseurs et clients ;*
- *faire la publicité de biens ou services ;*
- *relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience ;*
- *collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;*
- *fournir des informations.*

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

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

Encadré A.2. Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (suite)

la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

42.10 Une dernière question est celle de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats ou parce qu'ils constituent des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe. »

A.3.2.2. Questions relatives à la qualification conventionnelle

Les Commentaires sur l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ont également été modifiés en vue de préciser la démarcation entre l'application des articles 12 et 7 dans le contexte des nouveaux modèles d'activité propres au commerce électronique. Ces précisions ont été intégrées dans la mise à jour de 2013 et concernent les (i) paiements au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, d'un droit d'auteur, (ii) paiements au titre du *know-how*, (iii) paiements au titre de contrats mixtes. Ces paragraphes ont également été ajoutés au Modèle de Convention fiscale des Nations Unies (voir les paragraphes 12 à 16 des Commentaires sur l'article 12 du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies), même si certains membres n'étaient pas d'accord avec les conclusions formulées concernant la détermination de plusieurs types de paiement.

Encadré A.3. Commentaires sur l'article 12 – Paiement au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, d'un droit d'auteur

Les paragraphes 17.1 à 17.4 suivants sont insérés juste après le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 12 :

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

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

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique et ne correspond donc pas à des redevances, mais relève de l'article 7 ou de l'article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client, cette reproduction est simplement le moyen par lequel le signal numérique est saisi et stocké. Cette utilisation du droit d'auteur ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

Encadré A.3. Commentaires sur l'article 12 – Paiement au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, d'un droit d'auteur (suite)

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

Encadré A.4. Modification des Commentaires sur l'article 12 – Paiements au titre du savoir-faire

Le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 a été remplacé par les paragraphes 11 à 11.5 suivants (les ajouts au texte existant du paragraphe 11 apparaissent en *italique gras*) :

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

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

**Encadré A.4. Modification des Commentaires sur l'article 12 –
Paiements au titre du savoir-faire (suite)**

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

11.3 La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :

— Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.

— Dans le cas de contrats pour la fourniture de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger l'utilisation par ce fournisseur d'un savoir, d'une compétence et d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifiques.

— Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de savoir-faire, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. A titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.

11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

— rémunérations obtenues pour des services après-vente,

— rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,

— rémunérations pour une pure assistance technique,

— rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, et

— rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des

**Encadré A.4. Modification des Commentaires sur l'article 12 –
Paielements au titre du savoir-faire (suite)**

réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment.

11.5 Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à toute mesure de protection du secret commercial éventuellement en vigueur.

11.6 Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un savoir-faire et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise, par lequel le franchiseur communique au franchisé ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale. » [Le paragraphe 45 ci-dessous suggérerait des modifications à cette dernière phrase]

Encadré A.5. Commentaires sur l'article 12 – Paiements au titre de contrats mixtes

La dernière phrase du paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 a été remplacée par ce qui suit (les suppressions apparaissent en *texte barré* et les ajouts en *italiques gras*) :

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

A.3.3. Les travaux du CAF dans le domaine des impôts sur la consommation

Cette section examine dans un premier temps les éléments des « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité » (OCDE, 2001a) de 1998 qui portent spécifiquement sur les impôts sur la consommation, avant d'analyser les « Principes directeurs sur le commerce électronique » (OCDE, 2003b) et les documents de la série des « Orientations en matière d'impôts sur la consommation » (OCDE, 2003c-d-e) élaborés pour mettre en œuvre ces Conditions.

La nécessité d'une coordination internationale de l'application des systèmes nationaux de TVA aux échanges internationaux est apparue pour la première fois avec l'émergence et l'essor du commerce électronique. Dans le domaine des impôts sur la consommation, les éléments fondamentaux des « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité » (OCDE, 2001a) peuvent être résumés ainsi :

- Les règles d'imposition des échanges internationaux devraient aboutir à l'imposition dans le pays où la consommation a lieu et il faudrait parvenir à un consensus international sur les circonstances dans lesquelles les biens ou services sont considérés comme consommés dans un pays donné.
- Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- Lorsque les entreprises et autres organismes acquièrent dans un pays des services et des biens incorporels auprès de vendeurs à l'étranger, les pays doivent envisager le recours à l'auto-liquidation,

à l'auto-évaluation ou à d'autres mécanismes équivalents si cela permet de préserver immédiatement leur base d'imposition ainsi que la compétitivité des vendeurs nationaux.

Ces conditions cadres étaient l'expression de concepts généraux dont l'application pratique appelait des précisions. À titre de suivi, le CAF a diffusé en 2003 ses Principes directeurs sur le commerce électronique (2003b), accompagnés de la série des orientations en matière d'impôts sur la consommation (OCDE 2003c-d-e), composées de trois documents sur la mise en œuvre pratique des Principes directeurs. Les sections suivantes résument les Principes directeurs et les documents d'orientation.

A.3.3.1. Principes directeurs sur le commerce électronique

L'imposition selon le principe de destination du commerce électronique dans un contexte d'échanges transfrontières constitue la règle fondamentale des Principes directeurs. Selon le principe de destination, la taxe est perçue en définitive uniquement sur la consommation finale dans le pays où celle-ci est réputée avoir lieu. Les exportations ne sont pas imposables grâce au remboursement de la taxe sur les intrants (elles sont dites « exonérées de TVA » ou « soumises au taux zéro »), tandis que les importations sont taxées sur la même base et aux mêmes taux que les ventes nationales. Les Principes directeurs sur le commerce électronique (2003b) précisent que :

- *Pour les transactions entre entreprises*, le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non résidente doit être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale. Cela correspond au « critère principal ». Dans certaines circonstances, les pays peuvent cependant utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation lorsque l'application du critère principal « aboutirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale ». C'est ce que l'on désigne comme le « critère prépondérant ».
- *Pour les transactions entre entreprises et consommateurs privés*, le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontière de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à un destinataire privé non résident doit être le pays dans lequel le destinataire a sa résidence habituelle.

Ces Principes directeurs ne s'appliquent pas aux (i) taxes sur la consommation au niveau infranational, (ii) vendeurs enregistrés ou tenus de s'enregistrer dans le pays du client, (iii) services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance (par exemple, l'hébergement à l'hôtel, les transports ou la location de véhicules), (iv) services pour lesquels le lieu

de consommation peut être déterminé directement, (v) services pour lesquels le lieu de consommation peut être déterminé d'une manière plus appropriée par référence à un critère particulier, (vi) types particuliers de services qui peuvent nécessiter des approches plus spécifiques.

A.3.3.2 Les documents d'orientation en matière d'impôts sur la consommation

Le CAF a diffusé trois *Documents d'orientation en matière d'impôts sur la consommation* (OCDE, 2003c-d-e) accompagnant les Principes directeurs sur le commerce électronique afin de faciliter leur application pratique. Ces documents d'orientation portent sur les questions suivantes : (i) identification du lieu d'imposition des transactions entre entreprises par référence à la présence commerciale du client (OCDE, 2003c); (ii) orientations en matière d'enregistrement simplifié (OCDE, 2003d); et (iii) vérification du statut et de la juridiction du client (OCDE, 2003e). Ces documents sont résumés succinctement ci-dessous :

- *Document d'orientation sur l'identification du lieu d'imposition par référence à la présence commerciale du client* : les principes directeurs pour la définition du lieu de consommation (OCDE, 2003c) indiquent que la « présence commerciale » « est en principe l'établissement (par exemple le siège social, un bureau principal ou une succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée ». Le document d'orientation sur la présence commerciale souligne l'importance des contrats pour établir la présence commerciale à laquelle la fourniture est effectuée. Les pratiques commerciales courantes telles qu'elles ressortent des contrats (par exemple, factures, conditions de paiement, utilisation des droits de propriété intellectuelle) donnent généralement des indications suffisantes pour aider les entreprises et les administrations fiscales à déterminer la juridiction de consommation. Le document d'orientation s'intéresse également au « critère prépondérant ». Il se penche sur le cas dans lequel un client qui possède des succursales dans plusieurs juridictions qui ne sont pas habilitées à récupérer la taxe en amont sur une transaction effectuée cette transaction par le biais de succursales situées dans une juridiction à TVA faible ou inexistante, « ce qui permet d'éviter un montant d'impôt important ». Le document suggère qu'un critère pur de consommation pourrait être appliqué en pareil cas, selon lequel un pays pourrait exiger « une présence commerciale » sur son territoire pour l'application de l'impôt uniquement sur la consommation qui a lieu sur ce territoire. En outre, et pour éviter la double imposition, le pays d'accueil de la présence commerciale qui est considérée comme destinataire de

la fourniture peut choisir d'accorder un crédit d'impôt partiel qui serait équivalent à la fraction de l'impôt recouvré par l'autre pays qui invoque le critère prépondérant.

- *Document d'orientation en matière d'enregistrement simplifié* (OCDE, 2003d) : Ce document analyse les possibilités de mettre en œuvre un système d'imposition des transactions transfrontières de commerce électronique entre entreprises et consommateurs dans le pays du consommateur, les commerçants étant tenus de recouvrer l'impôt. Il envisage des procédures d'enregistrement et de déclaration et des obligations en matière de tenue de la comptabilité et préconise l'utilisation de systèmes d'enregistrement simplifié et de seuils d'enregistrement afin d'alléger la charge que représente le respect des obligations fiscales. Il suggère aux pouvoirs publics qui mettent en œuvre des systèmes d'enregistrement simplifié d'envisager l'utilisation de procédures électroniques d'enregistrement et de déclaration, et invite les administrations fiscales à élaborer un cadre juridique permettant l'utilisation des systèmes électroniques de tenue de la comptabilité.
- *Document d'orientation sur la vérification du statut et de la juridiction du client* (OCDE, 2003e) : Ce document donne des indications pratiques sur les mécanismes qui peuvent être utilisés pour établir le statut (professionnel ou privé) et la juridiction du client dans le contexte du commerce électronique, pour les transactions de faible montant pour lesquelles le vendeur n'a pas établi de relations suivies avec le client. Elles ne s'appliquent pas aux transactions de montant élevé réalisées entre entreprises pour lesquelles le vendeur et le client ont établi des relations commerciales suivies. Dans ce cas, le fournisseur a normalement connaissance du statut et de la juridiction du client et aucune procédure complémentaire de vérification de la déclaration du client ne devrait être nécessaire. Le document conclut que le statut et la juridiction d'un client doivent être établis sur la base de la déclaration du client, complétée par une série d'autres critères tels que les renseignements relatifs au paiement, les logiciels de pistage et de géolocalisation, la nature du produit ou du service fourni et les certificats numériques.

Bibliographie

- Nations Unies (2011), *United Nations Double Tax Convention between Developed and Developing Countries*, Nations Unies, New York.
- OCDE (2005), *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? Final Report*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003a), *Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003b), *Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003c), *Commentary on Place of Consumption for Business-to-Business Supplies (Business Presence)*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003d), *Simplified Registration Guidance*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003e), *Verification of customer status and jurisdiction*, OCDE, Paris.
- OCDE (2003f), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2003*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi/10.1787/mtc_cond-2003-fr.
- OCDE (2001a), *Commerce électronique et fiscalité: Mise en oeuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi/10.1787/9789264289796-fr>.
- OCDE (2001b), *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi/10.1787/9789264284524-fr>.

Annexe B

Schémas d'optimisation fiscale courants dans les modèles d'entreprise intégrés

Les exemples simplifiés ci-dessous se fondent sur les observations d'un certain nombre d'administrations fiscales. Ils sont destinés à illustrer comment la mise en œuvre de certains modèles économiques par des structures juridiques et fiscales peut mettre à rude épreuve le cadre fiscal international existant. Ils ne sont pas exhaustifs et n'entendent pas rendre compte de la totalité des structures qui peuvent être utilisées pour entraîner une érosion de la base d'imposition.

B.1 Détaillant en ligne

Le groupe RCo est une entreprise multinationale dont l'activité est la vente en ligne de produits physiques et numériques. Les sites web du groupe présentent dans les langues locales les produits offerts sur les marchés qu'ils desservent et permettent aux clients d'acquérir ces produits en ligne en réglant par carte de crédit. Les produits physiques sont livrés par des services de messagerie indépendants. Les produits numériques sont téléchargés depuis un des sites web du groupe vers l'ordinateur du client. Le groupe RCo recueille des données sur les préférences des clients en fonction des produits achetés, données qui sont ajoutées à une liste de « favoris » ou parcourues en ligne par les clients. À l'aide d'un logiciel propriétaire complexe, le groupe RCo analyse les données qu'il recueille pour recommander des produits à ses clients potentiels et assurer une publicité personnalisée.

Tous les actifs incorporels utilisés pour le fonctionnement des sites web du groupe RCo et le traitement des commandes sont mis au point par le personnel de RCo, une société résidente de l'État R. RCo coordonne également à distance les activités d'achat et de vente du groupe afin de réduire les coûts d'achat au minimum, d'assurer la cohésion entre les différentes entreprises et les divers sites web, d'améliorer l'efficacité de la gestion des stocks et de réduire au mieux les frais généraux liés au traitement des paiements et aux fonctions administratives. Ces services de coordination sont généralement fournis aux filiales de vente à l'échelon inférieur opérant au niveau régional, en échange d'une commission pour services de gestion couvrant les dépenses encourues plus une majoration.

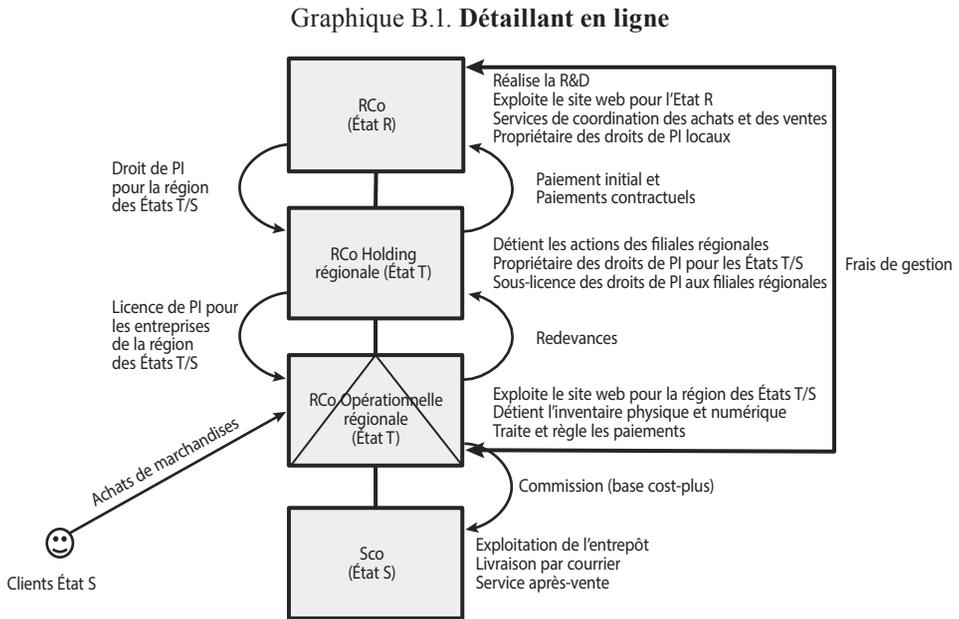
Les droits relatifs aux actifs incorporels existants et futurs utilisés pour le fonctionnement des sites web desservant les clients d'une région comprenant notamment l'État T et l'État S (« la région T/S ») sont détenus par une société holding régionale de RCo qui est une filiale résidente de l'État T. Cette société holding a acquis ces droits dans le cadre d'un accord de partage des coûts en vertu duquel elle a effectué un paiement « d'entrée » à RCo égal à la valeur des actifs incorporels existants et a convenu de partager le coût du développement futur (à assurer exclusivement par le personnel de RCo dans l'État R) sur la base du bénéfice futur anticipé de l'utilisation de la technologie dans la région T/S. RCo reste le propriétaire légal des actifs incorporels du groupe de la multinationale et est responsable des fonctions liées à l'enregistrement et à la protection de la propriété intellectuelle, la société holding régionale se limitant à acquérir les droits d'exploitation commerciale de la propriété intellectuelle, et non la propriété juridique des actifs incorporels. En pratique, la société holding régionale de RCo n'assure aucune supervision des activités de développement effectuées par RCo dans l'État R. Elle agit comme gestionnaire des droits de propriété intellectuelle pour la région T/S et accorde à ses diverses filiales des sous-licences relatives

aux actifs incorporels nécessaires à l'exploitation des divers sites web dédiés à certains pays ou à une région. Elle fait aussi office de société holding pour toutes les filiales dans la région T/S même si, dans les faits, la plupart des services de coordination restent assurés au niveau de RCo et si l'implication de la société holding régionale de RCo auprès des filiales est très limitée. Elle n'emploie qu'un seul salarié et ses locaux sont simplement hébergés dans un centre d'affaires auprès duquel la société loue régulièrement des bureaux « clés en main » pour l'organisation de réunions du conseil d'administration.

Les commandes de clients de l'État S, de l'État T et du reste de la région T/S sont traitées par OpCo, une filiale régionale de la holding régionale de RCo, également résidente de l'État T. OpCo est une entité hybride qui est traitée comme une société à des fins fiscales au regard de la législation de l'État T, et comme une entité transparente au regard de la législation de l'État R. OpCo s'occupe des ventes et du processus de paiement et de règlement et détient les titres de propriété sur les produits physiques et numériques vendus sur les sites web destinés aux clients de la région T/S. Les modifications et les mises à jour de ces sites sont effectuées à partir de l'État T par le personnel d'OpCo, qui a la charge globale de la gestion des divers sites web destinés aux clients de la région. Ces fonctions sont assurées par un personnel réduit au minimum. Les autres fonctions liées à l'activité de vente en ligne sont assurées par des processus automatisés à l'aide d'applications logistiques complexes reposant sur les technologies Internet et régulièrement mises à niveau par le personnel de RCo dans l'État R. Les commandes sont passées et les achats sont effectués par voie électronique par les clients de la région T/S sur la base de contrats standardisés dont les conditions financières sont fixées par RCo et ne nécessitent aucune intervention de la part d'OpCo. Des sites miroirs de ces sites web sont hébergés sur des serveurs dans plusieurs pays de la région. Le personnel d'OpCo est très rarement en contact avec les clients sur le marché local.

SCo, une filiale d'OpCo résidente de l'État S, fournit des services à OpCo en matière de logistique et d'assistance après-vente pour les commandes émanant de clients de l'État S. Les commandes de produits physiques passées par des clients dans l'État S via le site web géré par OpCo sont généralement traitées à partir d'un entrepôt situé dans l'État S, détenu et exploité par SCo. Lorsque les produits ne sont pas disponibles dans un entrepôt de l'État S, la commande est généralement traitée à partir de l'entrepôt le plus proche du client. L'assistance après-vente est assurée par SCo par l'intermédiaire d'un centre d'appel. Les commandes portant sur des produits numériques passées par des clients de l'État S sont généralement téléchargées à partir de serveurs situés dans l'État S ou dans des pays voisins, en fonction du trafic sur le réseau au moment de la transaction. Ces serveurs sont détenus et exploités par des parties tierces dans le cadre d'accords d'hébergement conclus avec OpCo. SCo est rémunéré par OpCo sur la base du prix de revient plus majoration.

La structure utilisée par le groupe RCo peut être décrite comme le montre le graphique B.1.



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise d'un point de vue juridique a des conséquences importantes pour la charge fiscale du groupe à l'échelle mondiale. Compte tenu des accords contractuels transférant et attribuant les actifs incorporels pour la région T/S (ainsi que les revenus qui s'y rapportent) à la société holding régionale RCo et de l'absence de présence imposable de cette dernière dans l'État S, la majeure partie du revenu imposable généré par le groupe est concentrée dans l'État T. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCo se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que le profil de risque et de fonctions de SCo se limite à la fourniture à OpCo de services courants.
- Toutes les recettes tirées des ventes en ligne auprès de clients dans l'État S sont traitées comme un revenu d'OpCo, en raison de son rôle de co-contractant. Étant donné qu'OpCo n'a pas de présence physique

dans l'État S et que SCo n'a pas d'interaction avec les clients de cet État, l'État S n'impose pas les bénéfices provenant de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence d'un établissement stable (ES) de TCo, auquel le revenu est attribuable, sur le territoire de l'État S.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés à la société holding régionale de RCo. Toutefois, en vertu d'un régime préférentiel existant dans l'État T pour les revenus tirés de certains actifs incorporels, les redevances comprises dans les bénéfices imposables de la société holding régionale de RCo sont soumises à un taux sensiblement inférieur à celui de l'impôt sur les sociétés généralement applicable.
- L'État T applique l'impôt sur les sociétés aux bénéfices réalisés par OpCo sur ses activités de vente en ligne. Le revenu d'OpCo est toutefois presque totalement absorbé par les paiements de redevances faits à la société holding régionale de RCo au titre du droit d'utilisation des actifs incorporels nécessaires au fonctionnement des sites web régionaux, et par la rémunération versée à RCo pour la coordination des ventes et des approvisionnements.
- Les paiements effectués par OpCo ne sont soumis à aucune retenue à la source dans la mesure où les redevances sont payées à la société holding régionale de RCo, une société résidente de l'État T, et où les frais de gestion sont payés à RCo, une société non résidente dont les bénéfices d'entreprise ne peuvent être imposés dans l'État T, conformément à la convention fiscale applicable. En vertu de la convention sur la double imposition en vigueur, aucune retenue n'est opérée sur les paiements effectués par la société holding régionale de RCo en faveur de RCo.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés à RCo, y compris au montant du paiement d'entrée reçu pour le transfert à la société holding de RCo des actifs incorporels existants. Toutefois, étant donnée l'absence presque totale de résultats financiers établis par RCo au moment de la transaction, RCo peut évaluer ces actifs incorporels à une valeur très faible, de sorte que le montant réel des gains soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'État R sera très limité.

- RCo reçoit également chaque année, au titre de l'accord de partage des coûts, des paiements de sa société holding régionale selon un taux qui peut être beaucoup plus faible que le montant des redevances perçues par la société holding. En outre, en fonction de la législation nationale de l'État R, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt au titre d'une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit sensiblement sa dette fiscale aux fins de l'impôt sur les sociétés.
- En vertu de ses règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), l'État R traiterait dans certaines circonstances les redevances reçues de la société holding de RCo comme un revenu passif de RCo soumis au taux d'imposition en vigueur. Toutefois, dans la mesure où OpCo est traitée comme une entité transparente à des fins fiscales, son revenu est traité comme ayant été obtenu directement par la société holding de RCo et est dès lors considéré comme un revenu actif imposable uniquement lorsqu'il est payé à RCo. Le même résultat serait obtenu si l'État R appliquait l'impôt sur une base territoriale et n'avait pas de règles spécifiques applicables aux SEC.

Conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

- S'agissant de la TVA, le traitement des transactions entre entreprises est relativement simple. La TVA est perçue soit par l'entreprise fournisseur qui applique la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants.
- Le traitement en termes de TVA des fournitures aux consommateurs finaux dans l'État S sera généralement différent selon qu'il s'agit de produits physiques ou numériques. Les fournitures par OpCo de produits physiques stockés dans un entrepôt de SCo destinées à des clients situés dans l'État S seraient soumises à la TVA dans cet État. L'État S peut autoriser SCo à déclarer la TVA de l'État S au nom d'OpCo (par exemple, en qualité de représentant fiscal). Si les produits physiques étaient expédiés depuis l'étranger (par exemple, depuis l'État T) à des clients situés dans l'État S, ces fournitures bénéficieraient du taux zéro dans l'État exportateur et seraient soumises à la TVA au moment de l'importation dans l'État S. En fonction de la valeur des produits et des seuils appliqués par l'État S, ces fournitures pourraient bénéficier d'une exonération de la TVA applicable aux importations de biens de faible valeur. De même, les ventes de produits numériques aux consommateurs finaux dans l'État S devraient en principe être soumises à la TVA dans l'État S,

conformément au principe de la destination. L'État S rencontrera toutefois beaucoup de difficultés à obtenir le paiement de la TVA sur ces ventes dans la mesure où le vendeur n'est pas un résident de l'État S et où le recouvrement de la TVA auprès des consommateurs finaux est inefficace. Bien que certaines juridictions appliquent un mécanisme qui impose aux vendeurs non résidents de s'enregistrer à la TVA, de collecter et de reverser la taxe sur les ventes effectuées auprès de consommateurs finaux résidents, il apparaît qu'il est souvent difficile pour les autorités fiscales de faire respecter ces obligations.

B.2 Publicité en ligne

Le groupe RCo offre un certain nombre de services en ligne (par exemple, des moteurs de recherche) à des clients situés dans le monde entier. Un grand nombre de ces services en ligne sont offerts gratuitement aux consommateurs, puisque l'utilisation de ces services fournit une quantité importante d'informations au groupe, notamment des données géolocalisées, des données relatives au comportement en ligne et des informations personnelles fournies par les utilisateurs. Au fil de nombreuses années de collecte, d'affinement, de traitement et d'analyse des données, le groupe RCo a mis au point un algorithme complexe permettant aux annonces d'être ciblées sur les utilisateurs les plus susceptibles d'être intéressés par les produits vantés. Le groupe RCo tire la quasi-totalité de ses revenus de la vente d'annonces publicitaires sur sa plateforme en ligne, à un prix qui est généralement fonction du nombre d'utilisateurs qui cliquent sur chaque annonce.

La technologie mise en œuvre dans la fourniture des services publicitaires ainsi que les divers algorithmes utilisés pour recueillir et traiter les données en vue de cibler des acheteurs potentiels ont été mis au point par le personnel de RCo, la société mère du groupe, située dans l'État R. Les droits d'exploitation de cette technologie dans la région T/S sont détenus par XCo, une filiale du groupe dotée de la double résidence. Celle-ci est constituée en société dans l'État T mais est gérée dans les faits dans l'État X. Les droits sur la technologie pour la région T/S ont été acquis par XCo dans le cadre d'un accord de partage des coûts en vertu duquel XCo convient d'effectuer un paiement d'entrée égal à la valeur de la technologie existante et de partager le coût de l'amélioration future de la technologie transférée sur la base de l'avantage futur prévu résultant de l'utilisation de la technologie dans la région T/S. En pratique, XCo n'assure concrètement aucune supervision des activités de développement effectuées par RCo dans l'État R.

XCo concède sous licence tous les droits sur la technologie d’exploitation de la plateforme à YCo, une filiale étrangère résidente de l’État Y. Celle-ci octroie en suite des sous-licences d’utilisation de la technologie à TCo, une société constituée et résidente dans l’État T, et bénéficie d’un léger différentiel de taux (*spread*) entre les redevances qu’elle perçoit et celles qu’elle paie à XCo. YCo et TCo sont des entités hybrides qui sont traitées comme des sociétés à des fins fiscales dans l’État Y et l’État T, mais comme fiscalement transparentes dans l’État R. La présence physique de XCo dans l’État X est très réduite, à la fois en termes de personnel et d’actifs corporels (matériel, locaux, etc.). En réalité, ni XCo ni YCo n’a de salariés dans son personnel et les activités de chaque société se limitent aux réunions du conseil d’administration qui ont lieu dans un centre d’affaires auprès duquel la société loue régulièrement des bureaux « clés en main ».

TCo fait office de siège régional pour les activités du groupe RCo dans la région T/S et emploie un nombre important de personnes pour gérer les activités du groupe dans cette région. TCo exploite les sites web qui offrent des services en ligne gratuits aux consommateurs de la région T/S et assure la contrepartie juridique pour toutes les ventes de publicité dans cette région. Les serveurs qui hébergent ces sites peuvent toutefois être situés n’importe où dans la région et/ou être situés dans l’État R et être exploités par RCo. Selon le moment de la journée, différents membres du groupe peuvent être chargés de la maintenance du site web et résoudre les éventuels problèmes de réseau dans la région.

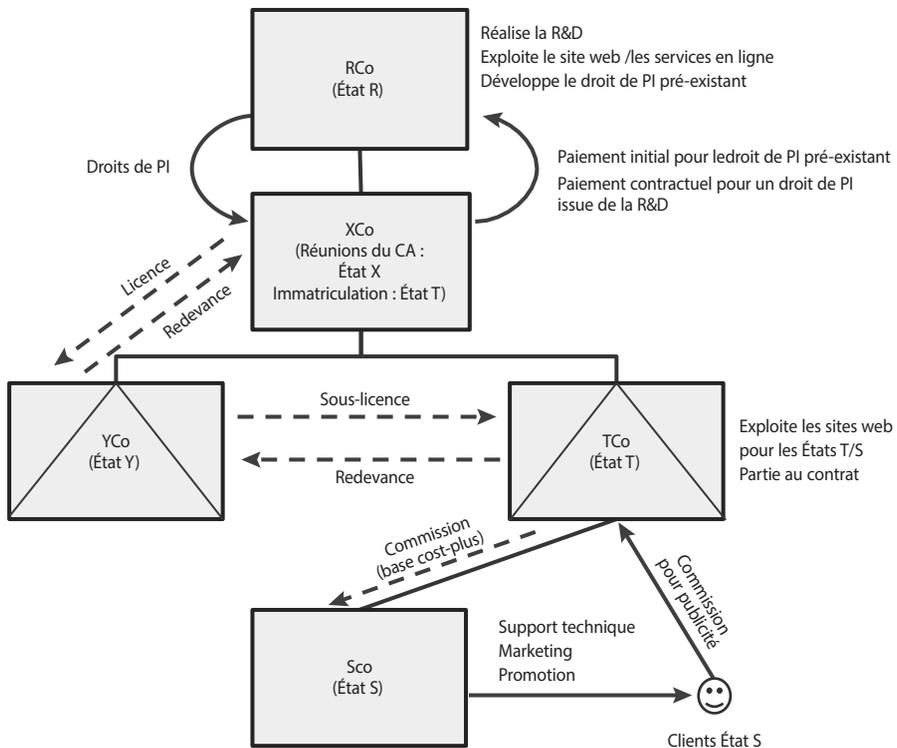
Les contrats pour services publicitaires avec TCo peuvent être conclus par voie électronique sur les sites web de TCo sur la base de contrats normalisés dont les conditions financières sont généralement fixées par RCo. Les annonceurs de la région T/S qui souhaitent acheter des espaces publicitaires ciblés sur les utilisateurs des produits de RCo peuvent ainsi le faire directement sans aucune interaction avec le personnel situé dans l’État T. Ce type d’espaces publicitaires est proposé aux entreprises locales de la région T/S, qu’elles ciblent des clients situés dans cette région ou hors de celle-ci.

Pour les marchés de plus grande taille et afin de servir les clients importants, le groupe a mis en place un certain nombre de filiales locales. Pour la promotion des ventes de ce type d’espaces publicitaires auprès d’entreprises actives dans la région T/S, TCo a des sociétés affiliées, comme SCo, une société résidente de l’État S, dont l’objet est la promotion de la famille de produits de RCo y compris des services publicitaires offerts dans la région. Les filiales locales comme SCo fournissent des services de formation et des services techniques aux utilisateurs et aux annonceurs potentiels ainsi qu’une assistance à la commercialisation en vue de susciter la demande pour les produits publicitaires de RCo. Le personnel local interagit en permanence et de manière intensive et personnalisée avec les entreprises

locales, en particulier avec les plus gros clients sur le marché local, dont beaucoup finissent par acheter des espaces publicitaires. La rémunération du personnel se fait en partie en fonction du nombre de contrats publicitaires conclus entre TCo et des clients de l'État S et du revenu généré par TCo provenant des clients auxquels TCo apporte son assistance. En contrepartie des activités de promotion et de soutien technique assurées par SCo, TCo paie à SCo une redevance couvrant les dépenses plus un élément de profit. En règle générale, les clients bénéficiant du soutien d'affiliés locaux, comme SCo, n'ont pas d'interaction avec le personnel de TCo.

La structure utilisée par le groupe RCo peut être décrite comme le montre le graphique B.2.

Graphique B.2. **Publicité en ligne**



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise a d'importantes conséquences d'un point de vue fiscal. Suite aux accords contractuels entre les différentes sociétés du groupe, la majeure partie du revenu du groupe est attribuée à l'État X, et seuls des bénéfices imposables

minimes sont attribués aux États S, R et T. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCo se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que les fonctions de SCo se limitent à celles d'un fournisseur de services.
- Toutes les recettes tirées des ventes d'espaces publicitaires dans l'État S, y compris ceux achetés par les résidents de l'État S et d'autres clients régionaux, sont traitées comme des recettes de TCo. Le fait que le personnel de SCo ne soit pas habilité à conclure des contrats juridiquement valables ainsi que l'utilisation de contrats normalisés et l'acceptation de ceux-ci en ligne par TCo ont pour conséquence que TCo n'est pas considéré comme ayant un ES dans l'État S. Il s'ensuit que l'État S n'impose pas les bénéfices issus de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence d'un ES de TCo, auquel le revenu est attribuable, sur le territoire de l'État S.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés aux bénéficiaires que TCo tire de ses diverses activités dans la région T/S. Le revenu de TCo est toutefois presque totalement absorbé par les redevances payées à YCo au titre de la sous-licence sur la technologie utilisée par TCo pour fournir les services en ligne.
- Ce paiement n'est soumis à aucune retenue à la source en vertu de la convention sur la double imposition applicable.
- L'État T ne soumet pas XCo à l'impôt sur les sociétés, du fait que celle-ci n'est pas une société résidente au sens de la législation interne de l'État T.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État Y

- L'État Y applique l'impôt sur les sociétés aux bénéficiaires générés par YCo, mais ceux-ci sont limités à un faible différentiel entre les redevances reçues par YCo et celles payées à XCo.
- L'État Y n'opère aucune retenue à la source sur ces redevances en vertu de sa législation interne.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État X

- L'État X n'applique aucun impôt sur les sociétés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés aux bénéfices réalisés par RCo, notamment le paiement d'entrée reçu en contrepartie du transfert à XCo de la technologie préexistante et les revenus annuels reçus au titre de l'accord de partage des coûts. Toutefois, compte tenu de l'absence presque totale de résultats financiers établis par RCo au moment de la transaction, RCo peut évaluer ces actifs incorporels à une valeur très faible, de sorte que le montant réel des gains soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'État R sera très limité. En outre, le paiement annuel – l'indemnisation des coûts encourus par RCo pour le développement des produits incorporels sans aucune majoration – pourrait se faire à un taux sensiblement inférieur à celui des redevances reçues par XCo. Enfin, en fonction de la législation interne de l'État R, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt au titre d'une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit sensiblement sa dette fiscale aux fins de l'impôt sur les sociétés.
- En vertu de ses règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), l'État R traiterai dans certaines circonstances les redevances reçues par XCo comme un revenu passif de RCo soumis au taux d'imposition en vigueur. Toutefois, dans la mesure où YCo et TCo sont considérées comme des entités transparentes à des fins fiscales dans l'État R, les règles de cet État applicables aux SEC conduiraient à ignorer les transactions conclues entre XCo, YCo et TCo. Le revenu d'YCo et de TCo serait considéré comme ayant été acquis directement par XCo, et serait traité comme un revenu actif qui ne serait imposable dans l'État R qu'au moment où il est payé à RCo.

Conséquences en matière de TVA

- S'agissant de la TVA, le traitement des transactions entre entreprises est relativement simple. La TVA est perçue soit par l'entreprise fournisseur qui applique la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants. L'exception serait celle d'une entreprise fabriquant des fournitures exonérées et qui ne serait dès lors pas en droit de récupérer la taxe.
- En principe, les services en ligne fournis gratuitement par TCo aux consommateurs de la région S/T n'ont pas de conséquences en termes

de TVA, sauf si l'on considère que TCo fournit ces services aux consommateurs en échange d'une contrepartie non monétaire, auquel cas l'État où se situent les consommateurs peut réclamer la TVA sur la juste valeur marchande de cette contrepartie.

B.3. Infonuagique

Le groupe RCo est un développeur de logiciels (jeux en ligne) qu'il exploite sur des serveurs dans le monde entier et met à la disposition de ses clients à travers diverses interfaces client moyennant paiement d'un abonnement.

Le logiciel lui-même ainsi que toute la technologie associée au traitement des paiements et au maintien de la sécurité des données des clients ont été mis au point principalement par les ingénieurs de RCo, une société résidente de l'État R. De plus, RCo coordonne à distance les activités de commercialisation et de vente dans diverses régions afin de réduire les coûts au mieux, d'assurer la cohésion entre les différentes entreprises et les divers sites web et d'améliorer l'efficacité. Ces services de coordination sont fournis à des filiales régionales à l'échelon inférieur en échange d'une rémunération couvrant les dépenses encourues, plus une majoration.

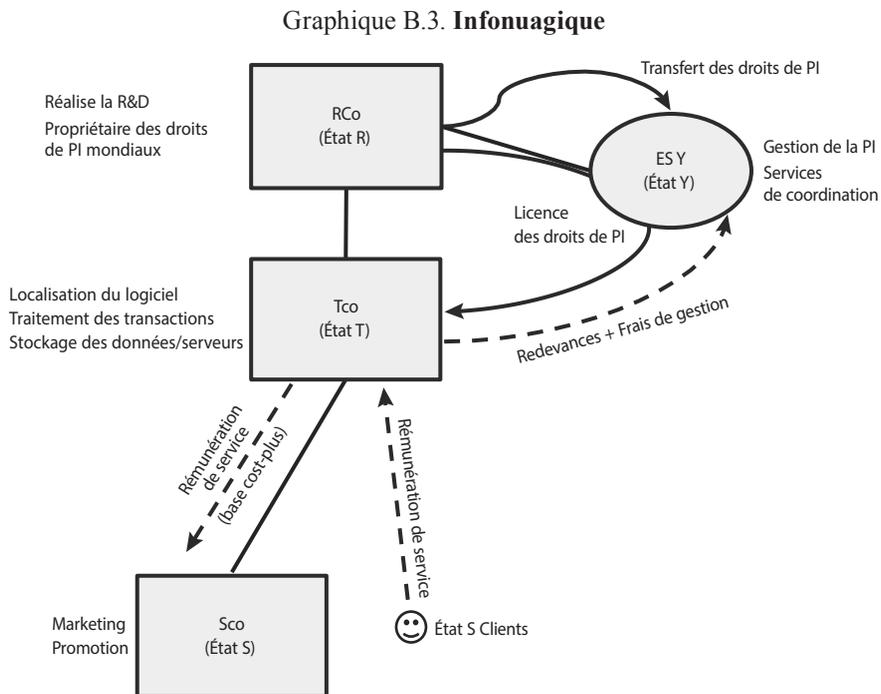
RCo a transféré le personnel chargé de la gestion de la technologie utilisée pour exploiter les interfaces client à ES Y, une succursale étrangère de RCo située dans l'État Y. RCo confère les droits d'utilisation des logiciels et des connaissances associés aux services d'infonuagique à diverses filiales régionales dans le cadre d'accords de licence et de sous-licence.

TCo est une filiale régionale d'exploitation de RCo qui est un résident de l'État T. Bien que le marché de l'État T soit de taille modeste comparé aux activités de RCo, elle occupe un nombre important de personnes pour gérer les sites web utilisés pour vendre l'accès au logiciel hébergé par RCo dans la région T/S, qui comprend l'État S et d'autres États. TCo a obtenu dans le cadre d'une adjudication publique toutes les licences requises pour exercer certaines activités réglementées (jeux en ligne). Les contrats passés avec les clients de l'État S sont conclus de manière électronique par l'intermédiaire des sites web à l'aide de contrats normalisés dont les conditions financières sont fixées par RCo. TCo gère l'ensemble du traitement des paiements et de la sécurité associés à l'autorisation d'accès au logiciel hébergé. Les sommes réglées par les abonnés sont recueillies par l'intermédiaire de comptes bancaires locaux. De plus, le personnel de TCo effectue toute la localisation requise du logiciel aux fins de son utilisation sur les marchés de l'État S. TCo exploite une « ferme de serveurs » située dans l'État T, utilisée comme centre de données principal pour gérer le logiciel, traiter les transactions des clients et stocker leur données. Des serveurs miroirs appartenant à des parties tierces

(fournisseurs de services Internet) sont également utilisés régulièrement dans d'autres sites à travers le monde en vue d'assurer à tout moment l'accès le plus efficace possible pour les clients et de réduire le risque de perte de données.

Afin de promouvoir la demande d'utilisation du logiciel hébergé pour RCo dans l'État S, un marché très important pour les activités de RCo, TCo possède une filiale locale, SCo, dont l'objet déclaré est la promotion dans cette région des services du logiciel hébergé et la fourniture de services d'accueil en ligne aux clients. SCo conduit ces activités à la fois en utilisant la publicité locale et par l'interaction directe avec la clientèle potentielle. SCo est rétribué pour ses activités par une redevance calculée sur la base du prix de revient majoré.

La structure utilisée par le groupe peut être décrite comme le montre le graphique B.3.



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise d'un point de vue juridique a d'importantes conséquences sur la charge fiscale du groupe à l'échelle mondiale. En raison des accords contractuels en cours et de la répartition des fonctions essentielles, la majeure partie des bénéfices

produits par l'activité du groupe est attribuée à l'État Y, ce qui garantit qu'un impôt minimal soit payé dans les États S, T et R. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCo se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que son profil de risque et de fonctions se limite à des services courants de commercialisation et d'assistance à la clientèle. Toutes les recettes tirées des ventes de services d'infonuagique dans l'État S sont traitées comme un revenu de TCo, compte tenu de son rôle de co-contractant avec les clients locaux et d'administrateur des sites web. L'État S n'impose pas les bénéfices issus de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence d'un ES de TCo, auquel le revenu est attribuable, sur le territoire de l'État S.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés aux bénéfiques que tire TCo de ses activités de vente, mais le revenu de TCo est absorbé en grande partie par la redevance payée à RCo au titre de sa licence sur la technologie utilisée pour fournir les services d'infonuagique aux clients ainsi que par la rémunération versée à RCo pour ses services de coordination.
- Bien que le revenu des redevances et des rémunérations de service payées par TCo soit attribué à l'établissement stable dans l'État Y, l'État T n'applique aucune retenue à la source sur ces revenus en vertu des conditions de la convention fiscale applicable entre l'État T et l'État R, parce qu'il considère que le paiement est reçu par RCo, société résidente de l'État R.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État Y

- L'État Y applique un taux plus faible d'impôt sur les sociétés aux bénéfiques attribuables à l'ES situé dans cet État. De plus, en vertu d'un régime préférentiel disponible dans l'État Y pour le revenu tiré de certains actifs incorporels, le revenu attribuable à l'établissement stable situé dans cet État bénéficie d'un taux de l'impôt sur les sociétés sensiblement inférieur à celui généralement applicable aux redevances comprises dans les bénéfiques imposables.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés sur une base territoriale aux bénéficiaires réalisés par RCo. Il s'ensuit qu'en vertu de la convention sur la double imposition applicable, tous les revenus de redevances ou rémunérations de services obtenus par RCo sont traités comme attribuables à l'établissement stable situé dans l'État Y et sont exclus à ce titre, dans l'État R, de l'assiette imposable de RCo au titre de l'impôt sur les sociétés. Le gain en capital que RCo tire du transfert de la technologie existante à l'ES situé dans l'État Y n'est pas imposé dans l'État R en vertu des règles applicables dans la région R/Y aux transferts transfrontaliers d'actifs. De plus, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt pour une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit encore sa dette fiscale.
- La législation interne de l'État R ne prévoit pas de régime pour les SEC.

Conséquences en matière de TVA

- Aux fins de la TVA, comme dans les exemples précédents, la TVA sur les transactions entre entreprises sera perçue soit par l'entreprise fournisseur qui facturera la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants. L'exception serait celle d'une entreprise fabriquant des fournitures exonérées et qui ne serait dès lors pas en droit de récupérer la taxe.
- En ce qui concerne les transactions entre l'entreprise et les consommateurs finaux, les fournitures de TCo à ceux-ci dans l'État S devraient, en principe, être soumises à la TVA dans cet État. L'État S rencontrera toutefois beaucoup de difficultés à recouvrer la TVA sur des services d'infonuagique acquis depuis l'étranger par des consommateurs finaux résidents.

B.4 Boutique d'applications en ligne

Le groupe RCo est le créateur d'un système d'exploitation pour téléphones mobiles et autres appareils portables. Il détient une boutique d'applications en ligne fortement utilisée, depuis laquelle les utilisateurs de téléphones et d'appareils du groupe RCo peuvent télécharger des applications (tant celles développées et détenues par le groupe RCo que celles de développeurs tiers) qui améliorent les fonctions de leurs appareils. Pour développer et vendre des applications par l'intermédiaire de la plateforme

applicative du groupe RCo, les développeurs tiers doivent utiliser le logiciel fourni par le groupe afin de garantir la compatibilité avec son système d'exploitation et le respect des normes fixées par le groupe. Le prix des applications de tierces parties est fixé par les développeurs tiers qui doivent respecter les directives du groupe RCo Group. Le développeur reçoit 75 % des recettes provenant des ventes réalisées par l'intermédiaire de la boutique d'applications, et le groupe RCo, 25 %. Les développeurs tiers peuvent choisir sur quels marchés leurs produits seront vendus.

Le développement du système d'exploitation et de la boutique d'applications en ligne ainsi que celui des applications développées par RCo et vendues dans la boutique est assuré pour l'essentiel par le personnel de RCo, une société résidente de l'État R. Le développement des applications de tierces parties est effectué à travers le monde, selon l'endroit où se situent les développeurs qui, pour la plupart, sont des personnes physiques ou de petites entreprises.

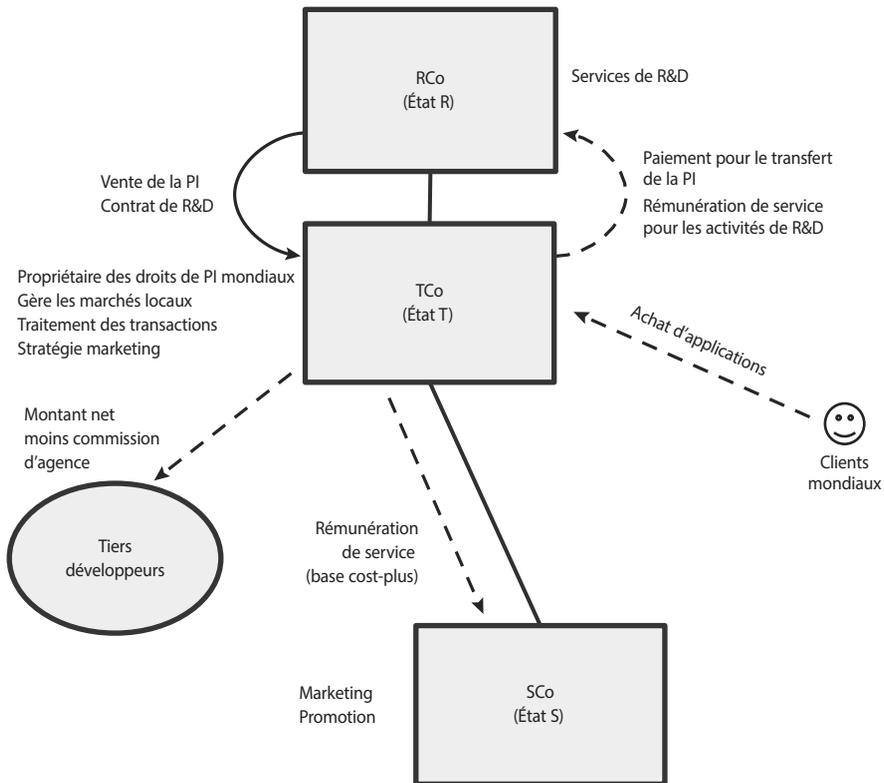
Au tout début de l'existence du groupe, RCo a vendu ses droits sur la technologie utilisée pour le développement et la gestion de sa boutique d'applications en ligne ainsi que les outils de développement et les autres logiciels utilisés pour travailler avec les développeurs indépendants à travers le monde à une filiale, TCo, résidente de l'État T, un marché qui représente une part très modeste des activités du groupe RCo. En même temps que le contrat de vente, RCo a conclu un contrat de service par lequel le groupe continue de mettre à niveau et de développer la technologie utilisée dans les boutiques d'applications au bénéfice de TCo en échange d'une redevance couvrant ses dépenses de recherche-développement plus une majoration. Tous les risques assumés en lien avec le développement de la technologie ont été contractuellement attribués à TCo, qui emploie un nombre important de personnes pour exploiter les diverses versions locales (adaptées et développées par RCo) de la plateforme applicative et organiser la stratégie de commercialisation, mais TCo n'assure aucune supervision des activités de développement menées par RCo dans l'État R. Les boutiques d'applications sont hébergées sur des serveurs situés dans l'État T et détenus par TCo ou, en fonction du trafic sur le réseau au moment de la transaction, sur des serveurs de tiers généralement situés dans des pays différents de celui du client. TCo assure le traitement de toutes les transactions avec les clients et les développeurs indépendants à travers le monde (y compris dans l'État R). Les contrats d'achat des applications sont conclus par voie électronique selon des processus automatisés et sur la base de conditions financières normalisées fixées par TCo.

Sur les marchés de grande taille, TCo a établi des filiales locales pour aider le groupe à promouvoir le système d'exploitation de RCo et la boutique d'applications en ligne auprès des développeurs tiers, des revendeurs et des acheteurs potentiels d'appareils mobiles. Ces filiales locales, comme SCO,

une société établie dans l'État S, ne sont jamais formellement impliquées dans les ventes d'applications spécifiques et/ou dans la négociation de contrats d'agence avec des développeurs tiers, bien que certaines interactions directes puissent avoir lieu avec des clients locaux. La rémunération de ces filiales locales est généralement basée sur une redevance couvrant leurs dépenses plus une majoration.

La structure utilisée par le groupe RCo peut être décrite comme le montre le graphique B.4.

Graphique B.4. Boutique d'applications en ligne



La manière dont le groupe RCo a structuré ses activités d'entreprise d'un point de vue juridique a d'importantes conséquences sur la charge fiscale du groupe à l'échelle mondiale. Le groupe RCo part du principe qu'en raison des accords contractuels, TCo, une société affiliée résidente de l'État T, a droit à tous les bénéfices résiduels après rémunération des autres membres du groupe

pour leurs fonctions, ce qui réduit la charge fiscale du groupe au minimum dans les autres États concernés. Les paragraphes qui suivent décrivent plus précisément les conséquences qui en découlent dans les différents États concernés.

Conséquences en matière de fiscalité directe dans l'État S

- SCo se voit attribuer un revenu imposable minimum, en raison du fait que le profil de fonctions de cette filiale locale se limite à la fourniture de services courants de commercialisation et de promotion, sans activité de vente directe auprès des clients de l'État S.
- Toutes les recettes provenant de ventes d'applications dans l'État S et l'État R sont traitées comme un revenu de TCo, compte tenu de son rôle de co-contractant avec les clients locaux et d'administrateur des boutiques locales d'applications. L'État S n'impose pas non plus les bénéfices issus de ces activités, soit parce que sa législation interne ne lui en donne pas le droit, soit parce que la convention sur la double imposition applicable l'empêche de le faire en l'absence, dans l'État S, d'ES de TCo auquel le revenu est attribuable.

Conséquences fiscales directes dans l'État T

- L'État T applique l'impôt sur les sociétés sur les importants bénéfices réalisés par TCo, mais à un taux environ deux fois moindre que ceux en vigueur dans l'État R et l'État S.
- Aucune retenue à la source n'est appliquée sur les diverses rémunérations pour services payés par TCo à RCo et à SCo, en vertu de la convention sur la double imposition applicable.

Conséquences directes dans l'État R

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés aux bénéfices engrangés par RCo, notamment le gain en capital tiré de la vente de la technologie à TCo et la rémunération de services reçue pour ses activités de recherche-développement. Toutefois, compte tenu de l'absence de résultats financiers établis par RCo au moment de la transaction, RCo peut évaluer ces actifs incorporels à une valeur très faible, de sorte que le montant effectif du gain soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'État R sera très limité. De plus, en fonction de la législation interne de l'État R, RCo peut bénéficier de crédits d'impôt pour une part importante de ses dépenses de recherche-développement, ce qui réduit encore sa dette fiscale aux fins de l'impôt sur les sociétés.

- L'État R applique l'impôt sur les sociétés sur une base territoriale et n'a pas des règles relatives aux SEC. Il s'ensuit que RCo est exonéré d'impôt à la fois sur le revenu acquis par TCo et sur les dividendes reçus de TCo.

Conséquences en matière de TVA

- Aux fins de la TVA, comme dans les exemples précédents, la TVA sur les transactions entre entreprises sera perçue soit par l'entreprise fournisseur qui facturera la taxe, soit par l'entreprise destinataire, selon un mécanisme « d'autoliquidation ». La taxe appliquée aux intrants est généralement récupérable par les entreprises qui l'ont acquittée par le jeu du mécanisme de crédit d'impôt sur les intrants. L'exception serait celle d'une entreprise fabriquant des fournitures exonérées et qui ne serait dès lors pas en droit de récupérer la taxe.
- En ce qui concerne les transactions entre l'entreprise et les consommateurs finaux, TCo sera généralement considéré comme le fournisseur des applications aux consommateurs aux fins de la TVA, et non les développeurs tiers de ces applications. Ces transactions entre TCo et les développeurs tiers seront alors traitées comme des fournitures entre entreprises, bien que le chiffre d'affaires de nombreux développeurs tiers puisse rester inférieur au seuil requis pour l'enregistrement à la TVA, auquel cas ces transactions peuvent effectivement ne pas être soumises à la TVA.
- TCo devrait être tenu de collecter la TVA sur les ventes de tous services aux consommateurs privés dans l'État T et de la reverser à celui-ci. Les fournitures auprès de consommateurs à l'étranger seront soumises soit au taux zéro dans l'État T, soit au (faible) taux de la TVA de l'État T. Les fournitures auprès de consommateurs finaux dans d'autres États devraient, en principe, être soumises à la TVA dans l'État où se situent ces consommateurs. Ces États rencontreront toutefois souvent des difficultés pour imposer le recouvrement de la TVA sur les fournitures d'applications aux consommateurs dans leur juridiction, la conséquence étant que ces consommateurs seront en mesure d'acquérir les applications sans TVA ou à un taux de TVA (étranger) plus faible que s'ils les avaient acquises dans leur pays.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux liés à la mondialisation. À l'avant-garde des efforts engagés pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles suscitent, l'OCDE aide les gouvernements à y faire face en menant une réflexion sur des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et la problématique du vieillissement démographique. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de confronter leurs expériences en matière d'action publique, de chercher des réponses à des problèmes communs, de recenser les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Suède, la Suisse et la Turquie. L'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

Endiguer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est une priorité absolue pour les pouvoirs publics des pays du monde entier. En 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté un Plan d'action en 15 points, à l'élaboration duquel ils ont œuvré de concert et sur un pied d'égalité, pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ce rapport présente les résultats obtenus au titre de l'Action 1.

Le Projet BEPS, réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, vise à assurer aux États des recettes budgétaires grâce à une fiscalité en phase avec l'évolution des activités économiques et la création de valeur, mais aussi à créer, dans le domaine de la fiscalité internationale, un ensemble unique de règles faisant l'objet d'un consensus pour combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et, partant, à protéger l'assiette imposable tout en offrant aux contribuables une prévisibilité et une certitude accrues. L'un des axes majeurs de l'effort engagé est l'élimination de la double non-imposition. Les nouvelles règles qui doivent être adoptées à cet effet ne doivent toutefois pas entraîner l'application d'une double imposition, soumettre les contribuables à des obligations trop contraignantes ou instituer des restrictions faisant obstacle à des activités transnationales par ailleurs légitimes.

Sommaire

Synthèse

Chapitre 1. Présentation des défis fiscaux posés par l'économie numérique

Chapitre 2. Principes fondamentaux en matière de fiscalité

Chapitre 3. Les technologies de l'information et de la communication et leur impact sur l'économie

Chapitre 4. Économie numérique, nouveaux modèles économiques et principales caractéristiques

Chapitre 5. Repérer les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par l'économie numérique

Chapitre 6. Lutter contre l'érosion de la base et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique

Chapitre 7. Défis fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique

Chapitre 8. Solutions possibles aux problèmes fiscaux plus larges soulevés par l'économie numérique

Conclusions

Annexe A. Travaux antérieurs consacrés à l'économie numérique

Annexe B. Schémas d'optimisation fiscale courants dans les modèles d'entreprise intégrés

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm>

Veuillez consulter cet ouvrage en ligne : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr>.

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation.

Rendez-vous sur le site www.oecd-ilibrary.org pour plus d'informations.

