



Secrétariat

Distr. limitée
14 juin 2001
Français
Original: anglais

**Groupe spécial d'experts de la coopération
internationale en matière fiscale**

Dixième session

Genève, 10-14 septembre 2001

**Le commerce électronique : aspects de la fiscalisation
internationale***

* Le présent document a été établi par M. Stephen Crow, représentant de l'Association internationale des recteurs d'université, professeur à l'Université de l'État de Californie à Sacramento (Californie) et conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies. Les avis exprimés sont ceux de l'auteur et ne sont pas nécessairement ceux des Nations Unies.

1. Résumé

2. Le présent document a pour but de regrouper et de synthétiser certaines remarques relatives aux aspects et aux débats en matière de fiscalisation internationale du phénomène connu sous le nom de commerce électronique. Après avoir procédé à des recherches approfondies, soit par la voie électronique, soit par des techniques de recherche plus traditionnelles, nous estimons que les publications reprises dans la bibliographie actuelle sont représentatives de la littérature générale sur le sujet. Ils sont l'œuvre de commentateurs généralement et sélectivement reconnus comme connaissant bien le sujet. La présente compilation traite des questions qui seraient considérées comme traditionnelles, autrement dit, celles qui correspondent aux préoccupations généralement formulées par la quasi-totalité des commentateurs, ainsi que de préoccupations spécifiques qui découlent de perspectives individuelles sur la question, en tant que moyen de définir à la fois la profondeur et l'ampleur du débat qui entoure la fiscalisation du commerce électronique. Quant à la synthèse, elle constitue une tentative de l'auteur d'intégrer ces divers éléments dans une discussion à la fois pertinente et solide.

3. Section I : Introduction

4. Il n'existe guère d'aspects de la fiscalité et du commerce électronique qui n'aient pas été traités dans les publications existantes. Le présent document est destiné à faire progresser les questions et les perspectives plus communes généralement partagées par la plupart des commentateurs existants et, de manière sélective, quelques-unes des préoccupations spécifiques formulées par certains commentateurs ayant une vision plus singulière des choses. Le document a été revu, interprété et synthétisé en vue de présenter une discussion des questions traditionnelles et accessoires qui contribuent à définir la profondeur et l'ampleur du débat entourant le commerce électronique. La synthèse fondamentale du document se présente sous la forme d'un examen visant à répondre à deux questions : qui supportera la charge de la fiscalité et de l'observance, et comment les impôts qui en découlent seront-ils perçus? Elle comprend un aperçu rapide de certaines innovations dans les domaines des finances, de la technologie et de la fiscalité qui se profilent à l'horizon et constituent peut-être l'annonce de la dynamique future du commerce électronique. Ce sont l'existence et le caractère mêmes de cette dynamique qui font qu'il est si important de progresser dans ces questions et qui appellent impérativement une solution qui ne soit ni un étalonnage disparate, ni une reconstitution à la structure trop rigide, c'est-à-dire dénuée de la souplesse nécessaire pour s'adapter aux aspects en mutation perpétuelle du commerce électronique.

5. Le document est subdivisé en six sections, introduction comprise. L'introduction présente certains faits généraux destinés à donner une idée globale des phénomènes liés au commerce électronique. Ces informations décrivent à la fois la situation actuelle du commerce électronique et ses projections de croissance. La section II donne certaines informations plus spécifiques destinées à définir le profil de ce phénomène et à exprimer l'importance des aspects qui concernent la fiscalisation en termes quantifiables, et non sous la forme d'hypothèses indéfinissables, relevant de l'intuition. Les sections III et IV regroupent les faits et les circonstances qui ressortent de l'examen de la littérature. La section III du document examine les implications du commerce électronique pour l'expansion et les modifications des structures économiques, commerciales et fiscales et présente

les arguments pour et contre la fiscalisation du commerce électronique. La section IV présente une énumération et un examen des aspects du commerce électronique qui concernent particulièrement la fiscalité. Le nombre de sources citées dans cette énumération et dans les commentaires qui l'accompagnent a été volontairement limité par souci de concision. La section V du document présente la synthèse des conclusions auxquelles ont abouti les divers commentateurs ainsi qu'un certain nombre de faits politiques, économiques et technologiques nouveaux qui donneront aux problèmes une dimension plus complète mais accroissent aussi le degré de complexité de la question. La section VI du document présente succinctement certaines remarques finales. L'annexe A constitue le recueil de définitions des termes et expressions utilisés dans l'ensemble du document. En règle générale, ces définitions sont conformes au contexte dans lequel les commentateurs utilisent ces termes et expressions mais sont données ici afin d'assurer que l'auteur et le public en aient la même interprétation précise.

6. Les chiffres sont, d'une manière générale, vertigineux. Certaines estimations indiquent que, dans quelques années seulement, le commerce électronique représentera des dizaines de milliards de dollars. Sa croissance annuelle estimée pourrait atteindre 70 %. L'éventail des services et des produits disponibles et des processus commerciaux affectés, notamment les contrôles des stocks, est tout aussi impressionnant. Les entreprises peuvent se procurer virtuellement n'importe quel produit en recourant aux liens de la technologie de l'Internet et au commerce électronique. Les anciennes versions des techniques de stock en flux tendu ont subi une véritable révolution. Il existe des services financiers pour les activités bancaires à la fois de gros et de détail. Les clients peuvent acheter en ligne des services d'assurance commerciaux et personnels. Les transactions relatives aux biens corporels ne sont limitées que par le nombre et la structure des entreprises qui font partie du phénomène du commerce électronique. Un des domaines de la croissance du commerce électronique les plus dynamiques et les plus dérangeants peut-être sous l'angle de la fiscalité est celui du volume et de la variété des biens et services incorporels qui peuvent être transférés sans jamais quitter l'ordinateur. Ce phénomène se caractérise par une profondeur et une portée inconcevables précédemment, une mobilité et une souplesse sans précédent, ainsi que par des degrés nouveaux d'anonymat. Toutes ces caractéristiques font de la perspective de la fiscalisation du commerce électronique une tâche redoutable.

7. Section II : la nature du phénomène

8. La taille et la croissance récente du commerce électronique ont été abondamment mesurées et mises en chiffres. Dans son texte, Hardesty (1999) cite un certain nombre d'exemples qui sont des indices de l'importante historique et future de la taille et de la croissance du commerce électronique. On trouve une analyse complète du commerce électronique et de certains aspects économiques qui l'entourent dans un projet réalisé par un groupe d'étudiants de l'université de Harvard (université de Harvard, 2000). Ce rapport concentre son analyse sur trois ensembles d'arguments économiques utilisés dans le débat relatif au commerce électronique. Le premier domaine concerne les projections économiques de croissance du commerce électronique et des produits numériques. On trouvera certains de ces faits ci-dessous. D'autres informations concernant le débat du commerce électronique traitent des arguments économiques pour et contre sa fiscalisation, et comparent les différents mécanismes fiscaux actuellement utilisés et qui peuvent être adaptés à la fiscalisation du commerce électronique. Ces deux

aspects du débat sont examinés respectivement aux sections III et IV du présent document.

9. Un des chapitres du rapport de Harvard présente les données chiffrées qui décrivent la situation actuelle des environnements de l'Internet et du commerce électronique. Par exemple, sous sa forme actuelle, la technologie de l'Internet regroupe, à l'échelle mondiale, quelque 150 000 réseaux différents et environ 304 millions d'utilisateurs. Les résultats de l'enquête mondiale Roper Starch, qui porte sur 30 000 consommateurs dans 30 pays, indiquent que c'est aux États-Unis que l'on trouve la croissance la plus rapide du nombre d'utilisateurs de l'Internet et la plus forte proportion de consommateurs de commerce électronique. En avril 2000, 44 % des entreprises américaines vendaient leurs produits en ligne et 36 % envisageaient de le faire au cours de l'année suivante. De plus, les estimations de croissance sont à revoir régulièrement, dans la mesure où l'Internet est un média extrêmement dynamique. Le groupe de Harvard signale, par exemple, qu'une des sources de prévisions de la croissance attendue des ventes au détail en ligne indiquait que ces ventes atteindraient 18 milliards de dollars en 2001, mais que ces prévisions ont à présent été revues et dépasseraient 60 milliards de dollars. Une autre source signale que l'emploi dans les entreprises de l'Internet croît à un rythme beaucoup plus rapide que dans l'économie en général. Dans ces entreprises, les emplois spécifiques à l'Internet ont augmenté de 29 % entre le premier trimestre de 1999 et le premier trimestre de 2000 alors que, pour la même période, cette croissance ne dépassait pas 6,9 % pour les emplois non liés à l'Internet, même dans les entreprises liées à l'Internet. On estime que l'économie de l'Internet a engendré 830 milliards de recettes en 2000, soit 58 % de plus qu'en 1999 et 156 % de plus qu'en 1998, année où l'Internet représentait 323 milliards de dollars de recettes. Les recettes de l'Internet augmentent deux fois plus vite que l'emploi dans ce secteur, ce qui constitue une indication de ce qu'il adviendra de l'emploi et de la croissance du secteur lié à l'Internet et du commerce électronique (The Internet Economy Indicators, 1999).

10. Annette Nellen (Nelles, 2000) a sélectionné, en provenance de diverses sources, certains ensembles de faits intéressants qui traitent également de l'ampleur et de l'importance du secteur du commerce électronique et de l'Internet. Un des indicateurs de croissance qui situent le secteur de l'Internet est le fait qu'il lui a fallu quatre années pour atteindre un niveau de 50 millions d'utilisateurs alors qu'il en a fallu 38 à la radio et 13 à la télévision pour atteindre ce même niveau. Or, le secteur de l'Internet en est encore au premier stade de son développement. Ces informations proviennent de remarques formulées le 15 février 1999 par M. William Daley, Secrétaire au commerce <<http://204.193.243.2/public.nsf/commerce-ftc-online-shopping-briefing>>.

11. Le Ministère du commerce des États-Unis (US Department of Commerce Bureau of Economic Analysis, 1998) (ci-après : « Department of Commerce ») a signalé qu'au quatrième trimestre, les ventes en ligne atteignaient, rien qu'aux États-Unis, 5,3 milliards de dollars, soit 0,64 % du marché du détail. Ce chiffre ne concerne toutefois que la vente de biens corporels et ne correspond donc qu'à une faible part du marché total des produits numériques et de sa croissance potentielle. Pour situer quelque peu ce chiffre dans son contexte, Forrester Research (Forrester, 2000) a signalé que l'on estime que 50 % des ventes du commerce électronique concernent des logiciels, et 16 %, des livres (dont certains au format numérique). Ces chiffres n'incluent pas les ventes de produits du secteur du divertissement au

format numérique. Si l'on tient compte de ces informations, les chiffres de vente aux États-Unis signalés par le Department of Commerce constituent une forte sous-estimation de l'ampleur du commerce électronique. Le rapport du Department of Commerce comprend toutefois certaines informations révélatrices qui décrivent certains secteurs clés dont les activités se prêtent au recours à l'Internet et forment des indicateurs de croissance du commerce électronique et de la vente de produits numériques aux États-Unis.

12. Chacun des secteurs retenus peut profiter des économies énormes de coûts associées au transfert de biens et de services par le biais de l'Internet. Dans certains cas, d'après des données internes, ces entreprises prévoient une diminution des coûts marginaux de transaction de plusieurs pour cents. Les banques, par exemple, prévoient qu'elles pourront ramener le coût par transaction de 1,07 dollar dans les agences à 0,01 dollar par l'Internet. Étant donné que le secteur des services financiers (défini, aux fins de leur rapport, comme incluant les activités bancaires au détail, l'investissement et l'assurance) génère des recettes annuelles de 1,6 billion de dollars, il pourrait s'agir de bénéfices se chiffrant en millions de dollars sans modification du nombre de transactions. Si l'on tient compte de la croissance des ventes de produits numériques, les bénéfices incrémentiels et l'accroissement des marges bénéficiaires sont presque inimaginables. Le tableau ci-dessous présente les secteurs et les indicateurs de croissance repris dans le rapport du Department of Commerce.

13. **Secteur – Indicateurs clefs de croissance**

14. Producteurs de contenu (médias)

2 700 journaux ont des activités commerciales en ligne

1. 47 des 50 plus grands magazines ont une présence sur la Toile
2. Plus de 800 stations de télévision ont des sites sur la Toile
 - a. 90 % des utilisateurs de la Toile obtiennent des nouvelles et des informations en ligne

15. Services de voyages

Croissance de 1 milliard de dollars en 1997 à près de 8 milliards de dollars entre 2000 et 2002.

16. Assurance

On compte qu'en 2001, 1 milliard de dollars de primes sera créé par le biais de l'Internet, contre 39,1 millions en 1997.

17. Services bancaires d'investissement

614 millions de dollars de commissions de courtage générés en 1997 (4 % du total des commissions de courtage au détail).

18. Banque de détail

24 des 100 premières banques aux États-Unis sont des « True Internet Banks » (banques sur Internet authentiques) (selon l'Online Banking Report); en 1996, Booz Allen Hamilton signalait que 80 % des banques permettront d'effectuer des transactions par voie électronique en 1999.

19. Il ressort de ces faits et projections que le secteur de l'Internet et, plus précisément, celui du commerce électronique sont des facteurs importants dans l'économie mondiale et méritent le débat animé dont ils font aujourd'hui l'objet. Il existe toutefois d'autres caractéristiques de ces secteurs qui semblent indiquer que des facteurs démographiques et d'accès peuvent limiter l'ampleur et le sens de leur croissance. Le rapport du Department of Commerce montre aussi que, sur une population mondiale de près de 6 milliards d'habitants, 2,9 % seulement, soit environ 170 millions de personnes, disposent à la fois des connaissances et des capacités d'accès nécessaires pour utiliser l'Internet. Aux États-Unis, plus de 60 % des ménages qui remplissent les conditions pour accéder à l'Internet disposent de revenus annuels supérieurs à 75 000 dollars. À titre de comparaison, si l'on examine les chiffres des revenus pour 1998 du département du Trésor, on constate que 12 % des déclarations d'impôt sur le revenu concernent des revenus égaux ou supérieurs à 75 000 dollars. Par conséquent, compte tenu de ce qui précède et en admettant que les États-Unis comptent le plus grand nombre d'utilisateurs de l'Internet, on constate que 12 % seulement des ménages représentent 60 % environ des utilisateurs de l'Internet. On ignore si l'on peut étendre ces chiffres à la population mondiale mais, selon toute probabilité, la population actuelle des utilisateurs de l'Internet présente le même degré de concentration dans les autres pays. Il est certes possible de critiquer certains aspects de cette généralisation, mais la structure qui apparaît est claire. Enfin, dans certains cas, les coûts d'accès, c'est-à-dire les redevances à payer aux prestataires de services Internet, sont en train de doubler, voire de tripler suite, en partie, aux technologies nouvelles qui rendent obsolètes les communications classiques. Combien d'utilisateurs des zones rurales disposent d'un accès aux systèmes de communications DSL ou à large bande?

20. Par conséquent, bien que l'Internet et le commerce électronique aient connu jusqu'ici des profils de croissance sans précédent et que l'on puisse raisonnablement estimer qu'ils connaîtront des profils similaires à l'avenir, il apparaît que ces profils présentent certaines caractéristiques qui font pressentir certaines restrictions de cette croissance. Le spectre de ces facteurs démographiques et d'accessibilité pourrait soulever certaines questions. Le commerce électronique connaîtra-t-il le taux important de pénétration des marchés qu'indiquent les projections? Si c'est le cas, combien de temps cela prendra-t-il? Est-il possible que ce rythme ne dépasse pas celui de l'expansion des technologies sur ces mêmes marchés? Si c'est le cas, cela pourrait signifier que le marché est limité ou, du moins, que sa croissance est contenue par des facteurs exogènes. Ces deux facteurs seront évoqués dans le cadre de l'examen des implications des propriétés d'expansion et de croissance du commerce électronique.

21. Section III : la fiscalisation internationale : taxer ou ne pas taxer?

22. La description ci-dessus montre l'ampleur hors du commun du phénomène du commerce électronique. Sa seule taille nous donne déjà une idée de l'importance et du type des problèmes liés au commerce électronique dans son état actuel. L'ordre de grandeur des projections permet, à lui seul, de se faire une idée des problèmes qui pointent à l'horizon économique de la mondialisation du commerce électronique. Dans la présente section, nous donnons tout d'abord une brève évaluation des risques potentiels de la fiscalisation du commerce électronique. Nous analysons ensuite le débat relatif à la fiscalisation ou la non-fiscalisation du commerce électronique.

23. Dans tout débat sur le caractère imposable ou non du commerce électronique ou de tout autre élément, il convient de tenter de déceler le risque inhérent à la fiscalisation. Les premières questions que nous aborderons dans la présente section sont dès lors les suivantes : primo, qu'est-ce qui est en jeu? Secundo, la croissance du commerce électronique représente-t-elle un simple passage du commerce classique au commerce électronique, ou s'agit-il d'une véritable évolution économique et du marché?

24. Qu'est-ce qui est en jeu? De nombreux commentateurs ont formulé des projections sur l'état et les perspectives de croissance des revenus du commerce électronique, mais il existe très peu d'estimations écrites relatives au montant des recettes fiscales en jeu. Certaines informations peuvent toutefois être utilisées ici pour présenter une perspective de ces montants. Par exemple, d'après l'Office of Management and Budget (Office of..., 2000), les États-Unis percevront, en 2001, quelque 2 billions de dollars en recettes fiscales sur les revenus. De ce montant, 200 millions de dollars environ proviennent de l'impôt sur les sociétés et un peu moins d'un billion de dollars, soit environ 60 %, de l'impôt sur les personnes physiques. Si une perte importante de recettes intervient suite à une utilisation incorrecte des structures de l'Internet et du commerce électronique, il est plus que probable que ses effets se feront ressentir sur le montant total de la principale source de recettes, à savoir l'impôt sur les personnes physiques.

25. Pour donner un autre exemple : les taxes de vente additionnées aux impôts sur les revenus forment 89 % des revenus classiques d'un État (National Conference..., 1999). Une étude de l'Agence générale comptable (GAO, Sales Taxes, 2000) estime que la seule perte des recettes des taxes de vente prises globalement se situera entre 1 et 12 milliards de dollars en 2003. En mars 1999, la Californie (California Senate, 1999) a publié un rapport établi par le State Board of Equalization (B.O.E.), qui estime à environ 18 millions de dollars la perte annuelle de recettes des taxes de vente et d'utilisation suite au commerce électronique pour l'exercice 1999. Joe Fitz, économiste en chef du B.O.E., estime, dans une lettre qu'il adresse à Dean Andal, membre du B.O.E., à plus de 60 millions de dollars les pertes de recettes en 1999.

26. La majorité de ces projections de pertes de recettes concerne, à l'évidence, les taxes de vente, mais ces chiffres peuvent s'appliquer par analogie au débat sur l'impôt sur les revenus et ce, pour deux raisons. Primo, bien que l'on puisse soutenir qu'une taxe de vente n'a pas pour effet de taxer directement un revenu, ce n'est pas le cas pour d'autres taxes de consommation, et ces estimations relatives aux taxes de vente sont elles inutilisables si la fiscalité du commerce électronique est fondée sur la consommation? Secundo, la détermination du lien avec un pays aux fins de l'impôt sur le revenu dans la communauté mondiale affecterait probablement aussi la détermination de ce lien à l'intérieur d'un pays ainsi que ses affectations fiscales provinciales internes. Si nous extrapolons ces faits et chiffres à une économie mondiale et aux recettes à l'échelle mondiale, la perte potentielle de revenus est colossale.

27. La seconde question est : le commerce électronique constitue-t-il une évolution de l'activité commerciale classique, ou une croissance économique nouvelle? Quelles en sont les implications sous l'angle de l'évaluation du risque? Il existe trois possibilités. Primo, les montants en jeu sont des « nouveaux montants fiscaux » qui découleront d'une pure expansion économique suite à la croissance du commerce électronique. Secundo, il s'agit d'un jeu à somme nulle dans lequel les

montants en jeu proviennent d'une substitution du format du commerce électronique à celui du commerce classique. Tertio, les deux éléments précités se combinent. Si la première ou la troisième possibilité se produit, le risque associé à l'octroi au commerce électronique d'un statut d'exonération fiscale est, de toute évidence, celui d'une perte de recettes fiscales, alors que croissent les dépenses des pouvoirs publics en général et, en particulier, les coûts des infrastructures publiques nécessaires pour créer l'environnement du commerce électronique. Il apparaîtrait aussi que les pouvoirs publics ont avantagé un segment économique au détriment des autres. Si c'est la deuxième ou la troisième possibilité qui se réalise, du moins pour ce qui est de la part « transférée » des recettes dans la troisième possibilité, le jeu à somme nulle a pour effet qu'à l'échelle mondiale, les recettes fiscales ne connaissent ni augmentation ni diminution, mais bien une réaffectation. Par conséquent, le risque associé au « transfert » de recettes est que, bien que le montant total des recettes fiscales ne change pas, il y a réaffectation et un ensemble équilibré de gagnants et de perdants. Un des risques qui existent, qu'il y ait « transfert » ou expansion des recettes, est l'évasion fiscale ou l'évitement fiscal exploitateur. Dans ce cas, les caractéristiques du commerce électronique offrent la possibilité, et l'existence d'un avantage fiscal fournit l'incitation à l'évasion et l'évitement fiscaux. Si cela se produit, l'investissement dans ce type de comportement et les recettes qui lui sont imputables ne produiront pas leur part appropriée de recettes fiscales, et cela constitue une perte de capacité pour le système.

28. En ce qui concerne le transfert du commerce classique au commerce électronique, un document au moins, dans la littérature publiée, présente certaines estimations chiffrées. La recherche effectuée par Jupiter Communications, présentée dans le rapport de la National Governor's Association (National Governor's Association...), a conclu que le volume de ventes au détail qui, aux États-Unis, correspondra à un transfert du commerce classique au commerce électronique peut être estimé à environ 76,3 milliards de dollars en 2002. Pour situer ce chiffre, il faut savoir que l'on estime que les ventes au détail aux États-Unis pourraient se situer, en 2002, entre 2,2 et 2,4 billions de dollars. Si l'on se base sur ces chiffres, le transfert de l'activité du commerce classique représente environ 3 % du total des ventes et 4,5 % des ventes du commerce classique. En appliquant le montant des ventes au détail aux États-Unis en 1997, c'est-à-dire avant que le commerce électronique ne devienne le facteur important qu'il sera en 2002, un transfert de 76 millions de dollars représente malgré tout 5 % environ. Ces données ont deux implications. Primo, elles semblent corroborer l'affirmation selon laquelle la croissance du commerce électronique représente une expansion non négligeable du commerce, qui présente des coûts de transaction très faibles et des marges bénéficiaires très élevées. Secundo, cette marge de coûts plus réduite implique qu'une part plus importante de chaque montant unitaire de ventes sera soumise à l'impôt sur les revenus, de sorte que l'ordre de grandeur des recettes fiscales en jeu s'en trouve encore renforcé. Ce phénomène peut avoir des implications en ce qui concerne le type de système d'imposition utilisé pour tirer des recettes du commerce électronique. Par exemple, si l'on estime que la valeur ajoutée constitue une base d'imposition appropriée, la composante « valeur ajoutée » d'une transaction de commerce électronique est-elle plus importante en raison de la modicité des coûts de transaction (par rapport à la même transaction en commerce classique), ou ces coûts sont-ils traités comme des coûts « fongibles », à l'instar de l'affectation des dépenses d'intérêts aux transactions multinationales?

29. Les recettes en jeu sont importantes, tant celles qui proviennent de l'imposition normale des revenus ou des ventes que celles liées aux possibilités d'évasion fiscale et d'évitement fiscal exploitateur. Comme on peut se l'imaginer, compte tenu de ces risques, la question fondamentale « le commerce électronique doit-il être exonéré d'impôt? » a suscité d'importants débats. Dans la littérature, les commentateurs ont toutefois rassemblé certains arguments probants en faveur tant de la fiscalisation que de l'exonération d'impôt. Ces arguments sont présentés ci-dessous.

30. D'une manière générale, on peut regrouper les arguments en faveur de la fiscalisation sous l'une des quatre rubriques suivantes : 1) la fiscalisation est requise en vertu des obligations générales des pouvoirs publics et des objectifs et principes de la taxation; 2) la fiscalisation est nécessaire en vue de promouvoir l'égalité des chances économiques pour le commerce mondial; 3) on peut considérer que la fiscalisation du commerce électronique atténue l'érosion des activités et institutions commerciales parallèles; 4) la mise en place d'un système fiscal pour le commerce électronique est nécessaire en vue d'éviter la double imposition et l'évasion ou l'évitement fiscaux exploitateurs.

31. Les obligations générales des pouvoirs publics et les objectifs et principes de l'imposition définis par Nightingale (voir annexe A) ne sont pas tous applicables au présent débat. Pour cet élément spécifique de la discussion, on isolera l'obligation des pouvoirs publics d'assurer l'offre de biens publics et celle de promouvoir les biens tutélaires (et de dissuader les biens non tutélaires). La première obligation est au cœur des principes de fiscalisation de Nightingale, à savoir la perception de recettes, et de la règle No 3 de William, qui énonce que toute société réglementée doit appliquer des impôts en vue de couvrir le coût des services reçus des pouvoirs publics. Des recettes fiscales incrémentielles non négligeables se profilent à l'horizon. La seconde des deux obligations citées ci-dessus, la promotion des biens tutélaires, est la prémisse directrice qui sous-tend le recours aux impôts pour attribuer un prix aux externalités ou sanctionner celles-ci. Le but de ces sanctions est d'amener les entreprises coupables à internaliser ces externalités, c'est-à-dire à supporter les coûts secondaires des biens tutélaires eux-mêmes. Par exemple, dans les réglementations fiscales aux États-Unis, les règles d'imputation des dépenses et des intérêts prévues par l'article 1.861-8 de l'Internal Revenue Code constituaient une manière efficace de sanctionner ou d'attribuer un prix à l'externalité (bien tutélaire) des structures commerciales et d'investissement consistant à éviter l'impôt. Malheureusement, un des risques majeurs associés au commerce électronique est constitué par les possibilités renforcées de tirer profit de structures commerciales et d'investissement inappropriées, c'est-à-dire la promotion des « biens non tutélaires » tels que l'évasion et l'évitement fiscaux.

32. En outre, les obligations qui incombent aux pouvoirs publics d'après Nightingale comprennent également la réglementation. Dans un certain contexte, elle implique une réglementation légale ou économique. Dans un autre, celui qui la rend pertinente par rapport à ce volet du débat, elle suppose le protectionnisme. Autrement dit, dans un sens plus général, la fiscalité et la mesure dans laquelle elle contribue à l'harmonisation et à l'« égalité des chances » garantissent le maintien de la santé et de la solidité du bien-être économique ainsi qu'une infrastructure solide pour l'activité commerciale et industrielle, et assurent que les pouvoirs publics disposent de la capacité requise pour prendre les mesures en leur pouvoir pour protéger les consommateurs.

33. La deuxième catégorie d'arguments « pour » pose en principe que la fiscalisation est nécessaire en vue d'assurer l'« égalité des chances » pour le commerce mondial et pour les États souverains dans lesquels se déroulent les transactions du commerce mondial. Pour Nightingale, un des objectifs de la fiscalité est l'harmonisation. Selon sa définition, elle est, par essence, la promotion d'une structure fiscale exempte de distorsions, c'est-à-dire d'une structure qui n'a pas d'effet de distorsion sur le modèle décisionnel industriel et commercial de base. Cet objectif souffre une exception dans le cas des externalités qui déterminent le prix mais, dans le contexte de la protection tant du commerce mondial en tant qu'institution que des États souverains qui sont les gardiens des infrastructures dans lesquelles sont menées les transactions, l'harmonisation ou la promotion de l'égalité des chances sont essentielles au maintien de la santé du commerce électronique. Pour démontrer l'efficacité de ce principe directeur, alors que les opposants soutiennent que la fiscalisation du commerce électronique limitera sa croissance, Andrew Grove (cité dans Nelles, 2000) a dit : « Sur le plan de la politique publique, je ne vois pas de justification à [l'octroi d'avantages fiscaux ou de subventions particuliers pour les ventes en ligne] ». Cette affirmation a tout son poids : Andrew Grove est, en effet, le président d'Intel Corporation, une des forces motrices dans le monde de l'Internet et du commerce électronique.

34. Les partisans de l'exonération fiscale diraient que la fiscalisation inhibera le développement du commerce électronique. Il semblerait qu'il existe des raisons qui corroboreraient l'hypothèse selon laquelle l'inertie de l'activité commerciale et industrielle surmontera les coûts accrus de la fiscalisation. Premièrement, il existe suffisamment d'avantages autres que le coût à utiliser la technologie de l'Internet, à savoir l'élargissement du marché, ainsi que les économies de coût autres que fiscales. Deuxièmement, si l'ensemble du commerce électronique est fiscalisé (en laissant momentanément de côté la question de l'intégration du commerce électronique dans des environnements fiscaux préférentiels), les pressions concurrentielles forceront les entreprises à adopter et à entretenir le commerce électronique. De plus, même les projections de croissance les plus prudentes sont à ce point importantes que l'expansion du commerce aura créé une inertie de mouvement que les impôts ne pourront arrêter. Enfin, l'Economic Tax News a mené sur ce sujet une enquête qui révèle que la question divise l'opinion publique en deux camps égaux. Elle a constaté que 46 % des personnes interrogées jugent approprié d'exonérer le commerce électronique de tout impôt, et que 49 % d'entre elles sont favorables à sa fiscalisation. Il n'existe donc pas de preuve claire et convaincante que le marché redoute les conséquences d'une fiscalisation du commerce électronique. Cet aspect de l'argument appelle aussi un avertissement : l'ampleur de l'effet de la fiscalisation en tant que contrainte pesant sur la croissance est une question de comportement qui ne trouvera de réponse que lorsque l'hypothèse aura été vérifiée directement ou indirectement. Il n'est pas prouvé que la fiscalisation affectera l'utilisation du commerce électronique par le public, ni qu'elle freinera l'apparition de nouveaux fournisseurs.

35. L'harmonisation présente d'autres avantages qui en font un résultat souhaité de la fiscalisation du commerce électronique, du moins telle qu'elle est promue par les partisans de la fiscalisation. En réalité, l'harmonisation encouragera le commerce électronique. Elle atténuera les pressions négatives des impôts dans le sens de l'inertie. Dans un modèle statistique de système de conventions fiscales bilatérales, Kent Meyer a utilisé un modèle économétrique avancé pour vérifier l'effet de la

fiscalité en tant que facteur de coût dans le modèle décisionnel des entreprises pour ce qui concerne les paiements de transfert et les transferts de fonds internationaux entre États contractants dans un système de conventions fiscales bilatérales. L'étude examine plus précisément les diverses formes possibles de transferts de capital (investissements) entre entreprises multinationales dans trois pays : les États-Unis, la Suisse et l'Allemagne. Les impôts ne constituaient qu'une des diverses variables de coût évaluées dans l'équation de la décision d'investissement des entreprises. Les règles fiscales de chaque pays et les effets des traités fiscaux bilatéraux existants conclus entre les pays ont été utilisés pour définir la variable fiscale. Les résultats de l'étude montrent que, dans ces conditions, la variable fiscale n'a eu que peu de poids dans la décision d'investissement. Ce résultat est probablement la conséquence du degré relatif d'harmonisation et de la formulation des traités. Il semblerait qu'il y ait peu de chances d'obtenir le même résultat si l'on intégrait dans l'équation les régimes fiscaux préférentiels et à forte mobilité ainsi que les transactions à accès à distance, les mêmes facteurs ou variables qui sont utilisés pour décrire le commerce électronique. Cela implique que l'harmonisation relative devient un élément essentiel pour la santé du commerce électronique et de ses institutions et pour la santé des pays qui font partie du réseau mondial du commerce électronique.

36. Le fait que les chances ont été égalisées ne semble pas avoir découragé les entreprises qui pratiquent actuellement le commerce électronique et paient leurs impôts, fût-ce à contrecœur. Il s'avère que, dans ces cas, la croissance du commerce électronique n'ait pas été ralentie ni, a fortiori, suspendue, ni sous l'angle de l'augmentation du nombre d'utilisateurs, ni sous celui de l'ampleur économique du phénomène. En outre, le document de Harvard postulait que la non-imposition des transactions du commerce électronique a pour effet de faire de l'impôt qui frappe le secteur classique de l'économie une sanction et, compte tenu de la situation démographique de ces chefs d'entreprise et des coûts plus élevés dans certains secteurs d'activité de l'économie classique par rapport à l'économie du commerce électronique, cette sanction frappe ceux qui peuvent le moins se le permettre. Il s'agit très vraisemblablement de chefs d'entreprise qui ne font pas partie de l'économie du commerce électronique parce qu'ils n'avaient pas, dès le départ, les ressources financières nécessaires pour y accéder et qui ne pourront dès lors jamais utiliser ce moyen. En fin de compte, dans le scénario du pire des cas, ils sont évincés de leur secteur. Les résultats semblent clairs. La fiscalisation du commerce électronique ne ralentira pas ce segment de la communauté mondiale des entreprises, mais la non-fiscalisation du commerce électronique introduira une distorsion dans le système fiscal au détriment du segment classique de l'économie, ce qui ne fera qu'aggraver ses problèmes de compétitivité.

37. La troisième catégorie d'arguments en faveur de la fiscalisation va au-delà des effets directs sur le commerce électronique et s'interroge sur les effets secondaires. Outre les arguments ci-dessus, qui proviennent d'un examen de la littérature, l'auteur soutient que l'exonération fiscale aurait des effets incidents qui affecteraient le bien-être économique des autres membres de la communauté des entreprises. Si l'on craint certes beaucoup de voir la fiscalisation ou l'exonération fiscale du commerce électronique entraîner, entre secteurs à l'intérieur des économies ou entre les pays, des distorsions sous l'angle de la charge fiscale et de la répartition des revenus, il est tout aussi important de comprendre qu'il existe des effets incidents ou induits qui pourraient aggraver les distorsions potentielles. Par

exemple, certains jugent préoccupante l'utilisation de l'Internet pour promouvoir les jeux de hasard. Une des sources importantes, mais certainement pas la seule, de cette crainte est la question de l'évasion fiscale ou de l'évitement exploiteur. Ce phénomène est lié à l'anonymat des consommateurs, à l'absence de transparence ou à l'ambiguïté quant au lieu de la transaction et à la diffusion des biens non tutélaires, qui sont autant de caractéristiques essentielles de cette forme de commerce électronique. Il convient de s'attaquer à toutes ces questions et de leur trouver une solution et, d'une manière générale, le plus tôt sera le mieux. Toutefois, au-delà de ces questions, tolérer l'exonération fiscale et réglementaire du secteur des jeux de hasard sur l'Internet a aussi un effet négatif sur les entreprises qui proposent de façon légale des services de jeux et de jeux de hasard et se soumettent volontairement à la réglementation et à la fiscalité. Si les consommateurs du commerce électronique dans le secteur des jeux participent à l'évasion ou à l'évitement fiscaux et se soustraient à la réglementation, le segment légitime du secteur des jeux s'en trouve défavorablement affecté et supporte une part importante du coût économique. Il faut se souvenir qu'il est tout aussi facile pour un habitant de Venise de se livrer au jeu sur l'Internet sans se rendre au Lido tout proche que pour une personne à Las Vegas, qui n'a que quelques pas à faire. En outre, et dans la même mesure, d'autres secteurs apparentés sont affectés par la consommation à distance de jeux et de jeux de hasard, notamment les secteurs de l'hôtellerie et de la restauration. Un autre exemple est celui de San Mateo, en Californie. San Mateo est situé au cœur de la « Silicon Valley », dans le nord de la Californie. Il s'agit d'une petite ville qui présente un caractère villageois. Ces dernières années, la croissance du commerce électronique et des activités connexes sur l'Internet a fait flamber le prix des terrains commerciaux. Il s'ensuit que les prix élevés payés pour les « bureaux » commerciaux destinés à abriter ces nouvelles entreprises étaient désormais hors de portée des entreprises classiques, dont les marges bénéficiaires plus réduites ne leur permettaient plus d'acquérir des « espaces destinés au commerce de détail ». Elles ont dès lors été évincées. La ville de San Mateo a imposé un moratoire à la conversion d'espaces destinés au commerce de détail en espaces de bureaux (McPartlin, 2000). Il s'agit d'un exemple très local, mais qui peut être extrapolé. Un des faits nouveaux qui apparaissent suite à l'Internet et au commerce électronique est une vague nouvelle de systèmes de maîtrise des stocks qui étend les limites des techniques de stockage en flux tendu. Elle diminue la nécessité des espaces commerciaux de stockage et, partant, la demande de construction ou de location de tels espaces. Si l'exonération fiscale favorise, dans tous les pays, la substitution du commerce électronique au commerce classique et améliore la capacité des entreprises de réduire leurs stocks, les industries locales qui dépendent des activités de stockage s'en trouveront affectées. Ces effets incidents seront ressentis dans toute la communauté mondiale et affecteront la question de la juridiction où est requise une présence physique de l'entreprise. Ils affecteront aussi les marchés à distance, où les fournisseurs du commerce électronique peuvent faire usage des nouvelles structures et techniques commerciales pour réduire leur investissement en moyens de production et autres dépenses connexes.

38. La quatrième catégorie d'arguments en faveur de la fiscalisation découle de l'objectif général de la coopération en matière fiscale. La fiscalisation du commerce électronique et la mise en place d'une structure fiscale efficace qui engloberait celui-ci sont une étape essentielle de la prévention non seulement de l'évasion fiscale et de l'évitement fiscal exploiteur mais aussi des possibilités très réelles de double imposition. Ce groupe se concentre sur cet aspect et l'analyse de cet

argument est imprégnée d'aspects extrêmement difficiles et de nature mercuriale, notamment la détermination de la source et/ou du lieu où le revenu est généré, et le concept général du lien. Ces aspects techniques ainsi que d'autres sont examinés aux sections II et IV, mais l'orientation générale de l'argument plaide de manière convaincante en faveur de la fiscalisation.

39. Il existe également certains arguments contre la fiscalisation du commerce électronique, dont certains ont été traités dans le cadre de l'examen des positions favorables à la fiscalisation. Il apparaît que les autres arguments en faveur de la fiscalisation peuvent être regroupés en trois catégories : 1) l'exonération favorise le développement du commerce électronique; 2) la fiscalisation du commerce électronique a pour seul effet d'accroître les recettes de l'État et encourage l'expansion de la bureaucratie publique; 3) certains aspects découlant de la nature même de la réglementation.

40. Le premier de ces arguments implique que le développement du monde du commerce électronique est facilité par l'exonération fiscale et qu'une perturbation de ce statut serait dommageable pour l'économie du commerce électronique. Il serait juste de dire que l'ajout au modèle décisionnel d'un élément de coût tel que l'impôt pourrait avoir certains résultats inopportuns, notamment des augmentations de prix. Toutefois, la nécessité d'accroître les recettes de l'État, de permettre l'accès de l'État à l'économie du commerce électronique en vue de faire face à ses obligations en matière de biens publics et d'externalités de prix, et de protéger le secteur de l'économie classique l'emporte sur cette charge. En outre, il semblerait que les arguments en faveur de la fiscalisation qui concernent les obligations et les objectifs de la fiscalisation et la garantie de l'égalité des chances contredisent cet argument en faveur de l'exonération fiscale.

41. Il pourrait être possible d'appuyer une variante de cet argument sous un angle économique si nous considérons l'exonération fiscale ou le traitement fiscal préférentiel comme un outil à utiliser dans le cadre du développement économique de certaines compétences juridictionnelles, comme ce fut le cas dans le passé pour divers autres types d'exonération fiscale temporaire. De nombreux éléments corroborent le fait que les économies émergentes et en transition, en particulier, mais aussi les économies développées, ont toujours recherché dans les préférences fiscales soigneusement structurées un moyen de stimuler la croissance. L'expression déterminante est ici « soigneusement structurées ». Elle implique que, comme tout outil fiscal, ces préférences doivent être ciblées et réfléchies. Il existe une différence entre une massue et un outil, même s'ils peuvent présenter certaines similitudes. En outre, aucune économie ni structure fiscale n'est exempte de préférences fiscales, et un système approprié de préférences fiscales qui contribuerait véritablement au développement ordonné d'une économie ou d'un segment d'une économie déterminés, par exemple le commerce électronique, dans une juridiction donnée, et à la santé et au bien-être du commerce électronique mondial, devrait dès lors emporter l'adhésion.

42. La deuxième catégorie d'arguments en faveur de l'exonération fiscale met l'accent sur les effets que la fiscalisation aura sur l'État, d'après les partisans de l'exonération. Les opposants à la fiscalisation du commerce électronique se demandent s'il serait sage, en fiscalisant le commerce électronique, d'élever des obstacles à la capacité de l'État de se procurer des recettes et de remplir ses obligations, et de mettre en péril la répartition appropriée des recettes fiscales et de

la charge fiscale sur tous les membres de la communauté mondiale pour rencontrer l'argument selon lequel la création de recettes fiscales supplémentaires pour les pouvoirs publics à l'échelle mondiale ne ferait qu'entraîner une augmentation de la taille des bureaucraties. Ce choix semblerait extrêmement conservateur et malencontreux. Il s'agit là d'un argument qui oppose le coût aux avantages. Les partisans de cet argument postulent que le coût des nouvelles recettes fiscales serait l'expansion de la bureaucratie à financer, et qu'il faut toujours préférer moins d'État à plus d'État. Il peut y avoir une part de vérité dans cet axiome mais, en l'espèce, il n'est pas particulièrement convaincant. Primo, si l'on considère les avantages qui peuvent résulter d'un système fiscal qui intègre la juridiction en matière de transactions du commerce électronique, on voit qu'ils sont beaucoup plus fondamentaux pour la santé et le bien-être de la communauté mondiale que la crainte de voir davantage de recettes entraîner automatiquement davantage d'État. Secundo, il n'est pas du tout démontré que plus de recettes fiscales signifie « automatiquement » plus d'État. Il y aurait, selon toute probabilité, une croissance de la bureaucratie publique, mais rien ne prouve qu'elle serait proportionnelle. Becker (Becker, 2000) soutient que cette hypothèse est fausse. La relation entre les recettes et les dépenses n'est pas « statique » : elle est, au contraire, dynamique et il existe des facteurs comportementaux qui affectent ce que les pouvoirs publics et les personnes qui les composent (en particulier les personnes élues) feront des recettes nouvellement dégagées. Au contraire : si ces recettes nouvelles financent les biens publics et ont un effet dissuasif sur les biens non tutélaires, le coût subi par le public est non négligeable.

43. La troisième catégorie générale d'arguments en faveur de l'exonération fiscale est de nature plus philosophique. Ces arguments se fondent sur le caractère fondamental de la réglementation et de la fiscalité. On en trouve des exemples dans l'analyse de David Williams (Williams, 1996) dans son article sur l'évitement fiscal. Il présente, comme structure fondamentale de cette analyse, trois règles fiscales dynamiques : règle No 1 : tous les impôts sont évitables; règle No 2 : les lois fiscales dégénèrent toujours de l'ordre vers les chaos; règle No 3 : les lois fiscales sont nécessaires dans toute société de droit. Williams qualifie la règle No 3 de « loi de Zeroth », et on pourrait la paraphraser en disant que les lois fiscales sont nécessaires dans toute société de droit puisque la réglementation suppose le gouvernement, avec tous les avantages et, en particulier, tous les coûts que cela implique. La règle No 3 postule la nécessité de fiscaliser le commerce électronique afin d'assurer que l'État puisse faire face à ses obligations. Bien que l'on puisse soutenir que la fiscalisation crée une perte de capacité, cet argument ignore les avantages que procure l'État, par exemple l'attribution d'un prix aux externalités (ce qui sanctionne les biens non tutélaires). Les règles No 1 et No 2 font tout autant partie de l'environnement réglementaire que les réglementations elles-mêmes. En outre, les résultats potentiels de ce comportement sont ce qui constitue la raison d'être du processus des conventions bilatérales. Puisqu'on ne peut les ignorer, quelles en sont les implications et que peut-on faire pour prévenir leurs résultats apparemment inévitables? Dans un environnement statique ou fixe, la réglementation peut être relativement statique. Dans l'environnement du commerce électronique, toutefois, le modèle opérationnel doit être modifié. Le système réglementaire doit être tout aussi souple que l'environnement est dynamique. Toute discordance entre la dynamique de l'objet de la réglementation et le système réglementaire aggrave les problèmes associés aux règles No 1 et No 2. Ceci constitue à l'évidence un défi, et certains commentateurs soutiennent que ce défi

dépasse la théorie et l'application de la réglementation. Plutôt que faire quelque chose qui n'est pas adapté, il vaut donc mieux ne rien faire : en effet, un effet économique de type « cascade » soumettra à l'impôt les recettes engendrées par le biais du commerce électronique mais à un niveau différent, par exemple, par l'impôt des personnes physiques au niveau du client ou du fournisseur. La réponse raisonnée à cet argument est que la bonne solution se situe quelque part entre une structure législative rigide qui s'efforce d'attribuer des définitions strictes à tous les aspects du commerce électronique, d'une part, et l'exonération fiscale, d'autre part. Après tout, les impôts sont nécessaires, comme l'indique la règle No 3.

44. S'il existe un seul argument qui semble appuyer la fiscalisation du commerce électronique et soutient un concept de système raisonné, c'est la forte probabilité qu'en cas d'absence d'action concertée, la plupart des pays ou des organismes fiscaux locaux considéreront les revenus provenant du commerce électronique comme une source énorme et inexploitée de recettes fiscales, et il se produira une multiplication de programmes fiscaux non coordonnés et très probablement incompatibles, qui fera d'une situation difficile une situation impossible.

45. À ce stade de l'analyse, nous avons décrit l'ampleur et la nature de l'environnement de l'Internet et du commerce électronique. Nous avons aussi formulé certaines estimations générales de ce qui est en jeu, puis examiné les arguments pour et contre la fiscalisation du commerce électronique. Nous verrons à présent les questions qui entourent la fiscalisation du commerce électronique dans un environnement mondial et que les commentateurs s'accordent généralement à considérer comme prioritaires.

46. Section IV : Les aspects de la fiscalisation internationale du commerce électronique : une compilation

47. La présente compilation est subdivisée en deux sous-sections. La sous-section A examine les principes généraux de la fiscalité et de la politique fiscale. Elle étudie les attributs ou caractéristiques générales d'un système fiscal sain, tels qu'ils reviennent régulièrement dans les analyses des commentateurs qui abordent les difficultés associées à la fiscalisation du commerce électronique. La sous-section B se penche sur les aspects techniques spécifiques liés à la fiscalisation du commerce électronique.

48. La liste est longue des personnes et des autres acteurs intéressés au débat qui ont publié des documents sur l'aspect (ou les aspects) de la fiscalisation du commerce électronique, mais les références citées dans l'analyse qui suit ont été établies à partir d'un échantillon choisi de travaux qui apparaissent comme représentatifs de l'ensemble général des connaissances. Elles donnent, à cet égard, soit un traitement extrêmement exhaustif de certains sujets précis très importants, soit un éventail général mais complet de sujets dans ce domaine, et ont toutes été publiées dans d'excellentes revues et publications. Il s'agit du rapport de l'OCDE sur les questions relatives à la classification des paiements (OCDE, 2001), des publications de Luc Hinnekens (Hinneken, 1999 et 2000), du rapport relatif au projet de l'université de Harvard (Harvard, 2000), et de l'ouvrage d'Annette Nellen (Nellen, 2000). Les aspects présentés concernent les problèmes et préoccupations généraux exprimés par la très grande majorité des commentateurs ainsi que certaines questions présentées sous un angle plus spécifique par certains d'entre eux. Cet ensemble vise à donner une perspective exhaustive au débat relatif à la conception

d'un système fiscal applicable au commerce électronique et à améliorer la perception de la profondeur et de l'ampleur de l'éventail des problèmes.

49. Sous-section 1 : Les attributs des systèmes fiscaux et de la politique fiscale

50. Bien qu'il existe encore, peut-être, des partisans de l'exonération fiscale, la plupart des commentateurs s'accordent pour dire que le commerce électronique ne doit pas bénéficier de l'exonération fiscale. Même la plupart de ceux qui sont favorables à l'exonération prônent non pas l'exonération, mais un report de la fiscalisation jusqu'à ce que les questions fondamentales soient résolues. La présente section se fonde sur l'idée que le commerce électronique ne doit pas être exonéré d'impôt et examine certains aspects essentiels, s'agissant de répondre à deux questions spécifiques, que l'auteur utilise pour organiser les divers aspects techniques et opérer la synthèse des discussions de la section V. Ces questions concernent le point de savoir quel est la partie aux transactions du commerce électronique à laquelle doit incomber la charge de la perception et de l'observance, et de quelle manière cette observance et cette perception seront imposées.

51. Tout d'abord, la plupart des grandes questions qui ont dominé les débats peuvent être rapportées aux concepts théoriques de Nightingale et aux règles de la dynamique fiscale de Williams. Rappelons que Nightingale a postulé trois niveaux fixes de concepts théoriques utilisés pour décrire les attributs d'une politique fiscale saine. Il s'agissait des obligations de l'État, notamment en matière de prix des externalités et de fourniture des biens publics; des objectifs fiscaux, notamment la réglementation et l'harmonisation économiques; et des principes de la fiscalité : simplicité, certitude, efficacité, commodité, neutralité et équité. Il y avait ensuite les trois règles de la dynamique fiscale énoncées par Williams. Ces règles décrivent les structures qui contribuent à expliquer l'évolution de la réglementation. La règle fourre-tout No 3 énonce que toute société réglementée doit avoir des impôts. C'est le principe directeur sur lequel s'appuient les partisans de la fiscalisation du commerce électronique, comme indiqué ci-dessus. Les structures énoncées dans les règles No 1 et No 2 décrivent la difficulté que pose le fait de fiscaliser le commerce électronique tout en assurant la coopération internationale en vue d'éviter la double imposition et l'évasion fiscale. La règle No 1 énonce que tout impôt est évitable. La règle No 2 affirme que toute législation fiscale dégenère de l'ordre en chaos. Ces énoncés sont des expressions, des structures ou des concepts d'usage général parmi les divers commentateurs, et ils présentent dès lors un véhicule extrêmement commode pour encadrer l'analyse qui suit. Énoncés dans les termes de ce cadre, les commentaires concernent généralement les attributs suivants : efficacité et effectivité, certitude, simplicité, neutralité, justice ou équité, et souplesse. Il peut certes y avoir certaines nuances dans ce que chaque commentateur veut dire lorsqu'il utilise ces termes mais, en règle générale, ils les utilisent de manière cohérente dans l'analyse qui suit.

52. Les systèmes fiscaux doivent être effectifs et efficaces. L'effectivité et l'efficacité sont des termes voisins. Il semble que le terme « efficacité » soit utilisé le plus souvent, mais pas uniquement, dans le contexte de l'administration de la législation fiscale. En règle générale, l'efficacité suppose que les coûts de l'administration ne l'emportent pas sur les avantages. On peut mesurer les avantages en termes monétaires, mais il faut tenir compte, pour procéder à l'évaluation, d'autres formes d'avantages. Le coût de l'administration présente deux composantes. La première est constituée par les coûts pour l'organisme fiscal et

pour l'État. La seconde est le coût de l'observance pour le contribuable. La première est généralement exprimée de manière explicite, mais la seconde constitue la partie cachée ou implicite de tout système fiscal. Un des éléments de cet effet de la fiscalité peut être tolérable pour les entreprises sous l'angle de l'acceptation et de l'observance, mais ignorer le coût de l'autre pourrait entraîner des conclusions incorrectes quant à l'efficacité de cette législation. Par exemple, des coûts accrus d'observance pourraient très facilement dissuader les entreprises marginales (c'est-à-dire les entreprises pour lesquelles l'analyse coût-avantages de l'entrée dans le marché du commerce électronique donne un résultat proche de zéro) de franchir le pas. Comme nous le verrons à la section suivante, les coûts d'observance peuvent être très élevés. Un autre élément de l'effectivité et de l'efficacité est la nécessité d'un degré élevé de corrélation et de coordination entre la législation et ses mécanismes d'application, associé à un retour d'information de l'application vers le législatif. Il s'agit d'un ingrédient nécessaire de la recette de la santé et du bien-être de tout système de fiscalisation du commerce électronique envisagé.

53. La certitude et la simplicité sont des termes souvent utilisés dans la même phrase, leurs implications étant similaires. La certitude englobe des critères exprimés par les adjectifs « clair », « prévisible » et « transparent ». La simplicité, au sens que lui attribuent de nombreux commentateurs, implique la certitude et la commodité, autrement dit, le fait que les contribuables peuvent comprendre la législation et ce qu'elle signifie pour eux, par exemple, le montant dont ils sont redevables, le moment où ils doivent s'en acquitter, et la manière de se conformer à cette obligation. Quel que soit le terme utilisé, les commentateurs s'accordent apparemment tous pour considérer qu'un système ou une politique fiscaux sains doivent prévoir ces attributs.

54. La neutralité implique que l'impôt ne fausse pas les choix économiques et n'introduise pas une déformation économique sectorielle. Une autre interprétation de ce terme est, notamment, que la législation fiscale ne peut créer de charge nouvelle. Dans ce cas, la neutralité est utilisée comme élément des arguments en faveur de la fiscalisation. Tout le monde s'accorde manifestement pour dire que le commerce électronique, par sa nature, bénéficie d'économies de coût dont ne jouissent pas les secteurs commerciaux plus traditionnels du commerce classique. L'exonération fiscale ne fait que creuser l'écart de coût en faveur du commerce électronique. Toutefois, le système fiscal ou la politique fiscale doivent aussi reconnaître que des déséquilibres sélectifs sont non seulement acceptables mais aussi nécessaires. Prenons le cas où l'objet de la réglementation en général et de la fiscalité en particulier est d'attacher un prix aux externalités : dans ce cas, la législation est, par sa conception même, partielle. Un autre exemple est le cas où une économie souhaite privilégier un segment déterminé : elle pourra envisager une législation qui rompt avec le principe de neutralité. Par conséquent, si l'attribut général de la neutralité est souhaitable pour une conception saine de la fiscalité, les mesures exceptionnelles ne sont pas nouvelles et leur utilisation ne se limite pas à certaines juridictions ou régions précises de la communauté mondiale.

55. La justice et l'équité sont deux termes qui ont les mêmes implications pour la législation fiscale. On interprète généralement l'équité comme touchant à des questions d'équité horizontale et verticale. La justice aurait aussi la même implication, mais elle pourrait inclure aussi l'idée de neutralité. En général, les notions d'équité et de justice ont trait à la manière dont la charge fiscale est répartie. L'équité horizontale implique que les contribuables qui se trouvent dans des

situations similaires seront imposés de la même manière, autrement dit, qu'ils partageront la charge fiscale de manière égale. Il existe, pour le partage de la charge, deux théories générales. Certains appliquent la théorie de l'avantage, qui suppose que ceux qui bénéficient de l'avantage doivent supporter la charge fiscale. En l'espèce, quel est l'avantage et comment le mesure-t-on? De plus, qui reçoit l'avantage : l'utilisateur (le consommateur) final, le fournisseur ou l'intermédiaire dans le secteur de l'Internet et des communications? Pas ce dernier, probablement, car on pourrait l'interpréter comme étant le serveur web et, si on considère qu'il s'agit du prestataire de services Internet, celui-ci perçoit un revenu sous forme d'abonnement ou de redevances par transaction, qui constitue la mesure de l'avantage reçu et est ou non lié au niveau des recettes des transactions. L'autre approche de la répartition de la charge se fonde sur la capacité de payer. Cette notion se base sur la prémisse que la mesure de l'avantage que l'on reçoit est constitué par les recettes que l'on crée par la transaction et, dès lors que ces recettes mesurent à la fois l'avantage reçu et les moyens nécessaires pour payer, il est logique que la charge soit supportée par la partie qui perçoit les recettes.

56. La souplesse du système ou de la politique est aussi une préoccupation des concepteurs. La législation fiscale, en particulier celle qui s'applique au commerce électronique, doit être au moins aussi souple que l'assiette fiscale est dynamique. En l'espèce, cela rend la souplesse particulièrement souhaitable. Une définition qui décrit avec précision l'état de l'Internet et de ses caractéristiques actuelles ne sera pas suffisante demain, étant donné que les caractéristiques utilisées dans ces deux versions de la définition seront entièrement différentes. L'Internet a la mémoire très courte. La durée du processus de dégénération de l'ordre au chaos (voir Williams ci-dessus) est très courte dans le cas du commerce électronique et de l'Internet et il n'existe pratiquement aucune mémoire d'une génération à l'autre. Ces caractéristiques rendent la souplesse et l'adaptabilité particulièrement souhaitables dans la formulation de toute solution proposée. La conception et les applications du système fiscal et de la politique fiscale doivent être élaborées de manière telle qu'elles prennent en compte la génération actuelle et les générations nouvelles de l'Internet et du commerce électronique.

57. Les paragraphes qui suivent traduisent les préoccupations qui ont été exprimées par les divers commentateurs. Elles représentent des perspectives plus singulières qui confèrent l'ampleur nécessaire à l'analyse.

58. Un des commentateurs postule qu'il existe des indices qui montrent que l'harmonisation des taux d'imposition ou d'autres facteurs n'est peut-être pas un élément nécessaire de toute solution proposée. Nellen (Nellen, 2000) souligne l'analogie avec le système de la taxe de ventes aux États-Unis. Il s'agit, là aussi, d'un système fiscal qui identifie et taxe les transactions dans toutes les juridictions fiscales. Dans ce système, il existe quelque 6 000 régimes de taxes d'utilisation et de ventes. La probabilité de voir une transaction débiter et se terminer dans deux régimes qui ont le même taux est extrêmement faible. En réalité, deux ou trois régimes fiscaux pourraient être applicables à la même transaction et il semble que l'activité commerciale se soit très bien adaptée à la complexité de cet environnement.

59. Michael Dertouzos (Dertouzos, 2000), du Massachusetts Institute of Technology, est préoccupé par ce qu'il appelle l'effet de « démocratisation ». Bien que la démocratisation ne soit pas un « problème » au sens conventionnel, l'analyse

peut offrir une perspective qui contribuera à expliquer les difficultés qui surgissent parfois lorsqu'il s'agit d'aboutir à un consensus des parties sur les composantes spécifiques de la conception d'un système fiscal pour le commerce électronique. M. Dertouzos travaille depuis plusieurs années dans le domaine des technologies de l'information au Massachusetts Institute of Technology. Il fait partie depuis le début d'un groupe spécialisé dans le développement des connexions à l'échelle mondiale (« getting the world wired »). Il a remarqué que, lorsque l'innovation est mondialisée, les règles et les coutumes du fournisseur de l'innovation, et pas seulement ses produits, tendent à se transmettre avec l'innovation et à être communiquées au consommateur. Il ne formule pas de jugement de valeur mais souligne que le dilemme qui apparaît peut s'attribuer en partie au fait que les deux parties ont des règles et des coutumes qui sont incohérentes ou incompatibles. C'est ce même type d'observations qui a donné lieu à l'étude novatrice de Hofstede pour IBM dans les années 70. IBM a constaté que ses stratégies classiques de commercialisation et de pénétration des marchés produisaient des résultats médiocres sur les marchés des produits mondialisés. Hofstede a mené une enquête auprès de 140 000 personnes environ à l'échelle mondiale. L'instrument de l'enquête évaluait à quel endroit se situait chaque pays ou culture sur une échelle de quatre mesures de caractéristiques culturelles censées constituer des données démographiques appropriées pour l'enquête d'IBM. Ses résultats ont confirmé ce que la plupart savaient de manière intuitive : les différents pays obtiennent des notes différentes pour les quatre indices mesurés par Hofstede; certaines régions montrent des tendances similaires dans les mesures; IBM doit adapter ses stratégies en conséquence. Ceci semble réfuter les craintes de M. Dertouzos. Il s'agit d'un cas où il n'y pas eu de démocratisation et, dès lors, le commerce en a souffert. Cela implique que, quel que soit le succès d'une activité commerciale ou industrielle ou du système dans lequel elle évolue, l'évolution de cette activité ou de ce modèle aurait été différente dans un environnement différent. Dès lors, lorsqu'on transpose d'un environnement à un autre une activité ou un modèle de système, il faut qu'il soit sensible aux adaptations requises par cette transposition.

60. Enfin, bien que cela soit implicitement exprimé dans toutes les perspectives de la fiscalisation du commerce électronique des analystes et des commentateurs, la juridiction est un aspect important. Un des stades de la préoccupation au sujet de la juridiction est abordé dans la sous-section suivante, consacrée à l'établissement stable. Il existe toutefois certaines remarques juridiques générales qui peuvent être examinées ici. Bien qu'il n'existe que quelques affaires traitées devant les tribunaux qui concernent la compétence juridictionnelle en matière de transactions sur l'Internet (voir Nellen, 2000), il ne s'agit pas d'un ensemble vide. Certaines de ces affaires méritent peut-être d'être relevées ici en raison des indications, fussent-elles minimales, qu'elles donnent sur ce qui s'est passé précédemment. New York a intenté plusieurs actions contre des activités de jeux de hasard sur l'Internet situées à l'étranger, principalement à Antigua. Sans aborder tout l'éventail des aspects, une des déclarations intéressantes faites par le juge dans une affaire contre la World Gaming Corporation (Ramirez, 1999) est que l'utilisateur se trouvait dans un « casino virtuel » lorsqu'il s'abonnait au terminal de cette société. Ce qui est intéressant, c'est que le programme refusait l'inscription si l'utilisateur déclarait s'abonner à partir de New York, où les jeux de hasard sont illégaux, mais l'acceptait s'il indiquait qu'il se trouvait au Nevada, où ces jeux sont légaux. S'il existe une corrélation entre la compétence juridictionnelle et la connexion, cela donne certaines indications sur le caractère territorial de la connexion entre l'Internet et le

lien. Cela peut aussi justifier dans une certaine mesure le marquage électronique et les stratégies de certification, deux innovations technologiques examinées à la sous-section suivante. Dans une autre affaire, un recours a été introduit contre une personne vendant un produit unique à une personne déterminée dans un autre État. Le tribunal a estimé que l'État du consommateur avait compétence pour dire que, lorsque la présence passe par l'espace cybernétique, il doit exister un élément quelconque qui oriente clairement l'activité vers le lieu des poursuites. En l'espèce, le fait que la commercialisation du produit visait l'acheteur potentiel précis, contrairement à un affichage général en ligne, constituait une « orientation » suffisante pour justifier la compétence juridictionnelle. Dans une autre affaire, le tribunal a déclaré, distinguant ainsi le cas général de l'exemple qui précède, que l'accès par courrier électronique, les formulaires de commande imprimables et les numéros d'appel gratuits associés à la publicité ne constituent pas une « orientation » suffisante pour justifier la compétence juridictionnelle. D'autres commentateurs ont eu recours à une présence « économique » pour constater cette orientation. Ces cas fournissent deux critères qui pourraient être utiles dans l'examen du lien et de la compétence juridictionnelle : primo, quel est le lieu « virtuel » où se trouve le consommateur et, secundo, l'activité présente-t-elle une « orientation » suffisante vers le lieu du consommateur?

61. Par conséquent, certains critères ou lignes directrices communément admises ressortent des commentaires. Une politique fiscale saine doit être effective et efficace et offrir un coût d'administration et d'observance minime, le premier amoindissant la capacité de l'État de remplir ses obligations de perception de recettes, et le second pouvant déclencher chez les contribuables un comportement inopportun en matière d'observance et de décisions commerciales. Elle doit être non ambiguë et simple, des attributs qui ne sont pas sans lien avec les aspects de l'observance et, partant, avec les incitations et les dissuasions agissant sur l'observance stricte et sur la perception de l'impôt. Elle doit être neutre, en ce sens qu'elle ne peut avoir pour effet de fausser les décisions commerciales ou de traiter de manière partielle les différents secteurs d'une même industrie. Une situation de déséquilibre, c'est-à-dire une situation non neutre, par inadvertance, est inacceptable, mais le déséquilibre est le résultat souhaité dans l'attribution d'un prix aux externalités ou la répression d'un comportement inapproprié du commerçant ou du contribuable. Il est essentiel de faire la distinction entre les deux et de proposer un système qui intégrera l'application des deux concepts. La justice et l'équité sont deux concepts qui, de manière intuitive, font partie intégrante de la fiscalisation, puisqu'ils sont directement liés à celui qui supporte la charge et à la manière dont celle-ci est répartie. Ces concepts pourraient jouer un rôle de premier plan dans l'analyse, puisque la question de celui qui supporte la charge est rendue extrêmement complexe en raison du caractère dynamique et anonyme du commerce électronique. La politique doit être souple, une condition qui découle d'une nécessité. La nature du commerce électronique et de ses parties intégrantes a pour effet qu'un processus de dégénérescence peut se produire rapidement. Il importe dès lors de maintenir un équilibre entre la capacité de souplesse du système et la nature dynamique de l'assiette fiscale.

62. La plupart des commentateurs n'ont pas soulevé la question de la « démocratisation » ou des implications de l'étude de Hofstede dans le processus de formulation de leurs préoccupations. Or, ces deux aspects présentent des implications sérieuses pour l'élaboration et l'application d'une théorie de la

fiscalisation du commerce électronique qui réponde aux critères généraux lorsque ce système franchit les frontières culturelles, politiques et réglementaires.

63. Sous-section 2 :

64. La présente sous-section de l'énumération s'attache aux aspects techniques spécifiques analysés dans les divers commentaires. Alors que la sous-section A décrit les attributs généraux que les commentateurs jugent stratégiques par rapport à une politique fiscale saine, la présente sous-section traite des problèmes tactiques qu'il faut aborder pour opérer l'application et la mise en œuvre de manière cohérente par rapport à ces considérations de stratégie.

65. La liste des sujets précis traités dans ce qui suit est la suivante :

66. Analyse des parties aux transactions du commerce électronique en tant que contribuables probables.

67. Classification des paiements.

68. Détermination de l'établissement stable et autres approches possibles.

69. Comparaison des divers systèmes fiscaux possibles.

70. Rôle ou rôles de la technologie.

71. Le premier sujet traite de la question du « qui ». Le deuxième et le troisième sont essentiels pour déterminer qui supportera la charge, mais les aspects examinés affectent aussi la manière dont l'observance sera mise en œuvre et appliquée. Il existe donc de toute évidence un chevauchement. Les deux derniers sujets concernent la question du « comment ». Il s'agit d'une équation simultanée. Puisqu'il existe des recoupements entre tous ces aspects du « qui » et du « comment », les résultats de l'analyse d'un sujet influenceront, à divers degrés, sur l'examen des autres. Il sera probablement nécessaire, pour résoudre les problèmes associés à l'un des sujets ou pour définir une des variables de l'équation, de réajuster d'autres variables de l'équation au stade de la conception elle-même.

72. La première question à aborder est : qui va supporter la charge de l'observance et du paiement des taxes associées aux transactions du commerce électronique? Nous avons vu qu'il était possible de répartir ces responsabilités, autrement dit, les diverses parties peuvent partager celles-ci. Dans les systèmes de taxes de vente, c'est l'acheteur qui assume la charge économique; le vendeur ou le fournisseur assument la charge de l'observance.

73. Le projet de l'Université de Harvard a examiné les trois contribuables possibles qui participent à une transaction du commerce électronique. Ces trois parties sont : 1) les fournisseurs, c'est-à-dire généralement l'entreprise qui vend le bien ou le service; 2) l'intermédiaire de l'information (l'intermédiaire de tierce partie), qui sera probablement un serveur web ou de services Internet indépendant; 3) le consommateur.

74. L'intermédiaire n'est pas susceptible, en général, de constituer une cible : il n'existe pas de raison économique de faire supporter la charge fiscale par cette partie, à moins qu'il existe une autre relation avec le prestataire de services Internet que celle d'hôte et d'invité. En outre, le faire nécessiterait probablement des activités effectives de contrôle, puisqu'il y a peu de chances que l'« auto-réglementation » fonctionne.

75. Le consommateur ou l'utilisateur est une cible probable, en particulier dans le cadre des taxes à la consommation, mais l'ambiguïté et l'anonymat constituent des problèmes lorsqu'il s'agit d'identifier les consommateurs, au même titre que le contrôle ci-dessus des activités des intermédiaires d'accès.

76. Le fournisseur : trois termes expliquent les problèmes qui surgissent ici : la mobilité, l'ambiguïté et l'anonymat. Par ailleurs, certaines préoccupations ont été exprimées quant au recours à un impôt sur le revenu. Toutefois, un autre fait qui contribue à renforcer le dilemme est que, si l'on opte pour un système de taxe à la consommation plutôt que pour un système d'impôt sur le revenu et que la taxe est perçue par le fournisseur (comme c'est le cas pour une taxe de vente), il faut tenir compte des coûts de l'observance et de l'administration, notamment de la technologie requise pour faire fonctionner le système et garantir la piste de vérification requise.

77. Il n'existe pas de groupe cible clairement défini. Chaque partie à la transaction présente certaines caractéristiques qui en font une cible attrayante mais, en fin de compte, le problème commun est l'application, face à une ambiguïté et à un anonymat sans précédent.

78. La question du « qui » dépendra, en dernier ressort, de la réponse donnée aux aspects liés à la question du « comment ». Les aspects suivants de la classification du paiement et de l'établissement stable affecteront les deux questions.

79. Le Groupe consultatif pour la technologie sur la classification conventionnelle a publié un rapport le 1er février 2001. Ce rapport a fait l'objet de nombreux commentaires et synthèses. Il est important de déterminer la nature des paiements tels que, par exemple, les droits d'auteur, la rémunération des services ou celle du savoir-faire pour déterminer quel est, en fin de compte, le pays qui peut les imposer et dans quelles circonstances. Cela fait partie de la détermination de la clause conventionnelle applicable et du rôle que jouera l'« établissement stable » ou la « résidence » des parties qui effectuent ou reçoivent les paiements. Ce qui suit est emprunté aux analyses et aux conclusions présentées dans ce rapport et dans les commentaires, notamment dans Wright Schickli (avril 2001). La question des droits d'auteur est abordée au chapitre III paragraphe 12 de cet ouvrage. On y trouve, au paragraphe 2, la définition des droits d'auteur, qui sont « des paiements de toute nature reçue en rémunération de l'utilisation ou du droit d'utiliser (...) une expérience commerciale ou scientifique ». Sont également inclus, en vertu de la Convention de 1977 sur les doubles impositions, les paiements au titre de matériel industriel, commercial ou scientifique.

80. Le rapport du Groupe consultatif pour la technologie est très complet et aborde des concepts généraux et quelque 30 exemples. L'auteur ne tentera pas de reproduire ici le rapport dans tous ses détails, mais de le résumer et de saisir l'essence de l'analyse (en s'excusant auprès de l'OCDE et du Groupe consultatif pour la technologie pour tout écart par rapport au sens de leur analyse).

81. Une des conclusions générales était que le problème essentiel de la classification des paiements est d'identifier ce que rémunère le paiement effectué. Le lieu d'établissement du payeur ou du bénéficiaire ou le produit incorporel payé ne sont pas utilisables dans cette analyse. Il a été convenu que l'identification de la rémunération formait un critère opérationnel important et exploitable.

82. En règle générale, une distinction est faite entre les droits d'auteur et les bénéfices des entreprises (article 7), en vertu de l'expression « rémunérations (...) pour l'usage ou la concession de l'usage » du bien incorporel. Par conséquent, lorsque le but du paiement n'est pas la rémunération de l'usage ou de la concession d'usage de droits afférents au bien incorporel, on n'a pas affaire à une rémunération de droits d'auteur. Par exemple, la commande électronique de produits numériques destinés à l'usage et au bénéfice personnel du client n'est pas un droit d'auteur et le paiement relève de l'article 7 (bénéfices des entreprises). Le client paye pour des données et, bien que l'acte du déchargement puisse être interprété comme l'usage d'un produit incorporel, il s'agit d'une activité incidente dans la transaction. Toutefois, le Groupe consultatif pour la technologie a conclu que le déchargement de produits numériques et l'acquisition du droit d'en faire des copies ne constituent pas un usage incident et constitueraient un paiement pour l'utilisation du produit incorporel et, partant, de droits d'auteur. Les paiements de savoir-faire se distinguent des bénéfices des entreprises par des critères précis. Ces critères sont les suivants : fournir des informations techniques spéciales privilégiées (non divulguées ou qui ne doivent pas être divulguées à l'ensemble du marché); la personne qui fournit le savoir-faire ne joue pas de rôle dans l'application des connaissances spécialisées ainsi transmises. Lorsque le fournisseur utilise ses compétences habituelles pour exécuter le travail, le paiement prend le caractère d'une rémunération de services et relève dès lors des règles de l'article 7 relatives aux bénéfices des entreprises. Par exemple, lorsque, dans l'acte de fourniture de services, le fournisseur a participé à l'« application » du savoir-faire et que le résultat est la « création, le développement ou la naissance d'un produit » qui est ou n'est pas un savoir-faire, les paiements ont le caractère de rémunérations de services. Cet élément de création constitue la distinction essentielle entre la « fourniture » (savoir-faire) et l'« application » d'une compétence ou d'une connaissance (services).

83. Les implications générales de ce qui précède nous amènent à l'examen du sujet suivant. Si un paiement revêt le caractère d'un droit d'auteur et est visé à l'article 12, il est soumis à un prélèvement à la source. S'il a le caractère de bénéfices d'une entreprise et est visé à l'article 7, un État est en droit d'appliquer un impôt à ce paiement s'il répond au critère de l'établissement stable énoncé à l'article 5 et, plus particulièrement, comme l'ont indiqué les commentateurs, si l'article 5 paragraphes 1 et 5 est d'application.

84. L'établissement stable et la notion juridique apparentée de la juridiction sont fondamentales pour la détermination du lien, ce qui est, à son tour, fondamental pour le processus des conventions bilatérales et le principe de base de l'attribution correcte du droit d'imposition. En règle générale, les éléments de l'analyse du lien ou de la juridiction peuvent être attribués à l'une des trois sources suivantes. Primo, l'interprétation et l'application de la notion d'établissement stable telle qu'elle est développée dans l'étude et le rapport volumineux de l'OCDE. Secundo, quelles sont les informations que l'on trouve dans la jurisprudence existante? Tertio, quelles sont les informations que l'on trouve dans les divers commentaires relatifs à la notion d'établissement stable et la notion juridique plus générale de la juridiction?

85. L'analyse la plus détaillée de l'établissement stable dans le contexte du commerce électronique est le rapport de l'OCDE publié en décembre 2000 et actuellement (au moment de la rédaction du présent document) disponible en ligne pour consultation et remarques. D'autres contributions au sujet sont notamment

l'analyse approfondie de ce rapport par Luc Hinnekens (Hinneken, 1999), Eric Tomsett (Tomsett, 2001) et Niv Tadmor (Tadmor, avril 2000). Ces travaux ont fourni une grande partie des données et des commentaires utilisés dans la présente section de l'étude.

86. L'article 5 paragraphe 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE définit l'établissement stable comme étant « (...) une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». La présente analyse étudie la notion d'établissement stable selon un axe triple.

87. La première branche de cet axe concerne les implications de l'expression « installation d'affaires ». L'article 5 donne, ailleurs qu'au paragraphe 1, des exemples de ce qu'il faut inclure dans la détermination et de la définition de l'installation d'affaires et de ce qu'il faut en exclure. Le paragraphe 2 donne des exemples dont on pourrait déduire de manière générale la nécessité d'un lieu physique, mais l'article 5 paragraphe 2 alinéa a) donne l'exemple d'une installation d'affaires qui est « un siège de direction », ce qui pourrait être considéré comme une exception à l'interprétation qui suppose un lieu physique. Le rapport de l'OCDE indique que l'interprétation généralement donnée de la notion comprend la nécessité d'un espace physique qui est à la disposition de l'entreprise. Le modèle de convention n'utilise pas les termes « physique » ou « corporel », mais le sens conventionnel ou ordinaire de l'expression suggère un espace physique. C'est ce sens conventionnel de l'expression qui est « l'outil d'interprétation » (par référence à la Convention de Vienne sur le droit des traités, de 1969) aux fins des conventions.

88. Une autre solution consiste à considérer l'installation d'affaires sous l'angle de la fonctionnalité. Il s'agit d'une des approches possibles de l'interprétation de l'installation d'affaires qui ont été suggérées. On signale que l'interprétation australienne examine la fonction, et non la forme, auquel cas on pourrait soutenir qu'un « espace non physique » est conforme au critère de l'installation d'affaires. Une autre possibilité a été suggérée par Hinnekens (1999) : la notion juridictionnelle d'« activité dirigée » pourrait être un concept utilisable dans l'application et l'interprétation de l'installation d'affaires. Telle est l'orientation générale de l'argumentation dans le droit existant de la responsabilité civile délictuelle, utilisée par les tribunaux pour déterminer la « juridiction », et cette approche n'est donc pas sans précédent. Cela a comme implication générale pour le commerce électronique qu'un site ne peut, selon toute probabilité, constituer un établissement stable.

89. La deuxième branche de cet axe triple de l'analyse examine les implications du terme « stable » tel qu'il est utilisé dans la formulation de la disposition du modèle de convention. L'analyse de l'OCDE applique les deux critères du caractère stable et de la permanence. Hinnekens considère comme facteurs les critères descriptifs du « même lieu géographique » et de « la durée suffisante ». Il indique que la stabilité physique peut s'interpréter comme incluant les « établissements stables temporaires » dans une zone définie. Un serveur web pourrait répondre aux critères de la stabilité et de la permanence, mais ce ne serait probablement pas le cas pour l'affichage d'un fichier ou d'un site web, au regard du critère général. Comme l'indique le rapport de l'OCDE, le commentaire de l'article 5 paragraphe 1, dans sa formulation, indique que le critère de la permanence peut être respecté si l'établissement « n'est pas purement temporaire ». Ce commentaire appuie l'argument selon lequel des installations stables temporaires peuvent constituer un établissement stable et, comme l'indique le rapport de l'OCDE, la présence sur le

site virtuel, dans l'ordinateur et par affichage sur celui-ci, peut même suffire s'il existe sur ce site une activité suffisante présentant un caractère particulier. Ceci pourrait englober l'approche de l'espace fonctionnel ou non physique telle qu'on la trouve dans le critère australien de la présence économique. Cet élément de l'activité, comme le suggèrent le rapport de l'OCDE et d'autres commentateurs, pourrait être incorporé dans le débat sur l'interprétation et l'application du critère de la stabilité opposé au critère du caractère temporaire, mais il introduirait dans l'équation des incertitudes et des ambiguïtés, ce qui va à l'encontre du but recherché dans le processus d'élaboration des conventions. La position de Hinnekens appuie l'idée selon laquelle un critère tel que celui de la présence économique peut laisser une marge d'interprétation, ce qui crée toujours un élément d'incertitude, mais qu'une « interprétation de type mécanique » d'une notion élastique telle que le lieu du commerce électronique ouvre des possibilités de comportement fiscal abusif. Ici aussi, une notion élastique telle que la définition conventionnelle de l'établissement stable est contraire à la règle qui veut que la souplesse du système doit être égale au caractère dynamique du sujet, en l'occurrence, du commerce électronique. En outre, concevoir une « norme interprétative » favorise le compromis, ce qui est essentiel pour résoudre cette question.

90. Le dernier axe de l'analyse présentée ici concerne la troisième condition pour conclure à l'existence d'un établissement stable. Il s'agit du niveau et du caractère de l'activité de l'entreprise qui utilise le média de l'Internet. Cet axe examine plus spécialement les implications du membre de phrase « par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Le commentaire de l'OCDE explique que cela implique que l'activité spécifique examinée ne doit pas nécessairement avoir « un caractère productif » ou, plutôt, que cette activité sera considérée comme étant « de nature productive » si elle contribue à la nature productive du processus dans son ensemble. Cela rappelle la règle de l'« unique pomme pourrie ». Cette condition n'est pas remplie par des activités préparatoires ou auxiliaires. Toutefois, même ces activités peuvent faire partie de l'activité d'affaires si elles s'accompagnent, sur le site, y compris le site web, d'une activité dominante qui consiste à faire des affaires. C'est le cas, par exemple, lorsque toutes les étapes menant à la conclusion d'une transaction sont effectuées, même si la transaction elle-même n'est pas conclue sur ce site, et même si certaines activités seraient considérées en elles-mêmes comme préparatoires ou auxiliaires. La question clé est le point de savoir si ces descriptions s'appliquent lorsqu'il n'existe pas d'intervention humaine. Dans son commentaire de l'article 5 paragraphe 10 du Modèle de convention, l'OCDE indique que l'opération peut s'effectuer par l'intermédiaire d'un équipement automatique par lequel l'intervention humaine se limite à la mise en place, à l'exploitation, au contrôle et à l'entretien de cet équipement par du personnel de l'entreprise, et que cela satisferait au critère. Toutefois, lorsque l'entreprise se borne à procéder à l'installation pour ensuite louer l'équipement, le critère n'est pas rempli. Cela implique que, si les circonstances sont appropriées, un serveur web pourrait remplir cette condition, qui est la troisième condition d'un établissement stable.

91. Quelles sont les implications, par rapport à l'établissement stable, des divers cas, commentaires et conclusions relatifs au statut de la notion d'établissement stable? Tout d'abord, en l'absence de serveur web, il n'y a probablement pas d'établissement stable, sauf s'il existe sur l'Internet une infrastructure ou un objet physique qui établit le lien entre le marché et les pays de commercialisation. En

règle générale, l'intervention humaine n'est pas requise et, bien que le fait que le serveur web soit implanté dans le pays du marché puisse donner lieu à un établissement stable, si les seules activités menées par l'intermédiaire du serveur sont des activités préparatoires ou auxiliaires (par exemple de la publicité), la troisième condition de l'existence d'un établissement stable n'est pas remplie et, dès lors, on ne peut conclure en l'espèce à l'existence d'un établissement stable. Le rapport a examiné d'autres aspects liés à l'établissement stable. Le Groupe consultatif pour la technologie a conclu que le média, qui est un des trois contribuables cibles possibles, ne constitue pas un agent. En outre, le prestataire de services Internet ne constitue pas, par sa qualité d'intermédiaire, un établissement stable, sauf dans des circonstances extrêmement spéciales. Cela a également des implications pour ceux qui soutiendraient que le prestataire de services Internet ou le fournisseur du média informatique pourrait être la partie de la transaction appropriée à laquelle imposer la charge du paiement ou les responsabilités en matière d'observance.

92. Le Groupe consultatif pour la technologie a procédé à d'importantes révisions du commentaire relatif aux articles qui concernent tant la classification des paiements que la notion d'établissement stable, mais la question n'est pas résolue. Ces révisions constituent des avancées non négligeables. Les activités de l'OCDE, qui a pris l'initiative de cet effort de clarification, réduiront à coup sûr le risque de propagation de normes ou d'interprétations incohérentes, voire incompatibles. Toutefois, bien que cette clarification ait indiqué la voie d'un traitement exceptionnel dans certains scénarios strictement définis, si le processus n'est pas permanent, la nature changeante de l'environnement du commerce électronique signifiera à coup sûr qu'il y aura d'importantes brèches dans le système.

93. La deuxième question était : comment faut-il structurer les systèmes d'observance et de perception? L'ambiguïté et l'anonymat sont omniprésents dans les mondes du commerce électronique et de l'Internet et, dès lors, la question du « comment » de la fiscalisation s'accompagne d'une autre complication : comment allons-nous trouver le « qui », même si nous le définissons, qui assurera l'observance et la perception?

94. Le quatrième des sujets énumérés est l'analyse du type de système à utiliser dans la formulation du système fiscal du commerce électronique.

95. Neubig et Poddar (2000) postulent que l'évolution se fera dans le sens d'un système fiscal du commerce électronique orienté vers la destination, avec une dépendance moindre par rapport à l'origine. Ils ne proposent toutefois aucune autre explication quant à la forme que pourraient prendre ces taxes orientées vers la destination, et indiquent simplement que cette orientation semble être la direction à prendre. Ils prévoient aussi que cette solution débouchera sur une évolution vers une assiette fiscale plus large et des taux plus faibles afin de réduire les effets potentiels de la perte de recettes fiscales. Cela pourrait avoir pour effet de déplacer les recettes fiscales du pays du marché au pays de commercialisation.

96. Hinnekens (2001) mentionne les travaux du Groupe consultatif pour la technologie sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique (un groupe de l'OCDE) et du groupe de travail du Comité des affaires fiscales qui a rédigé des propositions en matière de TVA pour les transactions entre parties de l'Union européenne et hors Union européenne. Ce comité, outre les travaux relatifs à la classification et à la TVA, était chargé de faire

progresser l'examen et l'analyse des aspects permanents, notamment l'attribution des bénéfices aux serveurs, la détermination du « lieu effectif de gestion » pour la détermination de la résidence, et les questions de taxe de consommation relatives à la perception par des moyens technologiques et à la promotion de la coopération internationale en matière d'imposition du commerce électronique. Hinnekens, dans son examen de la TVA, donne son interprétation des propositions en la matière et aborde un élément de fonctionnement des systèmes fiscaux qui est pertinent ici, dans la mesure où il affectera le modèle de conception du système. Il semble aussi impliquer, d'après ce que nous en déduisons, que l'observance dans le cas des transactions interentreprises (« business to business ») peut être un programme d'auto-évaluation et, bien que les transactions entre entreprises et consommateurs (« business to consumer ») se fondent principalement, elles aussi, sur l'auto-évaluation de l'observance, faire respecter les différents programmes d'auto-évaluation nécessiterait des systèmes d'information utilisant des moyens technologiques pour assurer la piste de vérification, plus longue que dans le cas des systèmes interentreprises. Cela présente des implications certaines sur le plan de la conception et de la mise à exécution des systèmes, ainsi que de l'efficacité (c'est-à-dire du coût) de l'administration.

97. Une série de commentateurs semble indiquer que le système devrait inclure des solutions contractuelles ou négociées. Neubig et Poddar prévoient, aux fins des transactions du commerce électronique, l'utilisation d'un type de système d'ententes anticipées en matière de prix de transfert. Tout cela s'accorde avec les diverses solutions technologiques qui requièrent un certain niveau d'identification, de certification, d'enregistrement ou de permis. Hoagland (2001), à l'instar de Neubig et Poddar, prévoit une clause de « conditions d'utilisation » dans les accords en matière de commerce électronique. Il se réfère plus précisément aux examens relatifs à la juridiction dans les affaires de droit de la responsabilité civile délictuelle mais, ici aussi, le concept est similaire, par ses résultats, aux approches fondées sur l'octroi de permis.

98. Le projet de l'université de Harvard fournit également un recueil commode de la majeure partie des analyses des mérites relatifs des systèmes de fiscalisation possibles. L'énumération ci-dessous des arguments pour et contre est relativement typique et reprend les arguments décrits par le projet de Harvard et d'autres commentateurs. Le recours à une assiette fiscale de consommation pour la fiscalisation du commerce électronique compte beaucoup de partisans, mais certains arguments à l'appui de ce système sont moins convaincants que d'autres. Ce grand nombre de partisans résulte du fait que des taxes telles que la TVA sont susceptibles d'offrir, en réalité, un meilleur protocole puisqu'elles s'appliquent aux stades de la production et non exclusivement au niveau du fournisseur ou du consommateur. Une telle taxe offre également des incitations à l'observance : en effet, on veillera de plus en plus à ce que le prédécesseur ait payé sa part des taxes et à obtenir une facture ouvrant un crédit d'impôt. Certains commentateurs considèrent qu'une taxe de consommation est préférable à un impôt sur le revenu, dont on pourrait estimer qu'il limite la croissance du commerce électronique dans la mesure où il affecte l'accumulation des moyens de production du fournisseur. D'autres se prononcent en faveur d'une taxe de consommation parce qu'elle est une taxe axée sur la destination et assure la répartition des recettes fiscales entre toutes les juridictions. Il subsiste toutefois certaines questions au sujet de l'efficacité d'une taxe de consommation. L'une d'elles est qu'une taxe de consommation ne résout pas par

elle-même le problème de l'identification du lieu de consommation tout au long de la chaîne. Une autre est qu'il existe des impératifs technologiques non négligeables liés à la consignation des données. Toutefois, il existe certaines solutions à ces problèmes, comme le montreront les suggestions ci-dessous. Quant à l'impôt sur le revenu des sociétés, il soulève les questions classiques de mise en exécution, mais ces préoccupations ne sont pas propres aux seuls impôts sur le revenu, même si elles présentent des caractéristiques spécifiques. L'autre source de préoccupation découle de l'essence de la règle No 1 de Willams relative à la dynamique fiscale : tous les impôts sont évitables, et la probabilité de voir cette situation se produire est la plus forte lorsqu'un contribuable unique porte la responsabilité de l'observance, contrairement à la TVA, qui implique une chaîne de participants à cette responsabilité et comporte des incitations implicites à l'application automatique. Certains arguments ont été avancés, mais ils sont dénués de substance réelle. Par exemple, il a été postulé que l'impôt sur le revenu est plus défavorable aux ventes numériques, dans la mesure où les coûts sont à ce point faibles que le même taux d'imposition du commerce électronique produit davantage d'impôts sur le revenu, puisque le revenu net représente un pourcentage beaucoup plus élevé des recettes brutes. En ce qui concerne ces arguments, il faut rappeler que ces taxes ne sont plus importantes qu'en montants absolus seulement, mais il en va de même des bénéfices pour le fournisseur. Le projet de Harvard a mentionné la possibilité d'autres solutions, notamment l'attribution d'un rôle plus important aux taxes personnelles en vue de récupérer les recettes fiscales perdues du commerce électronique. Cette solution est similaire à la projection discutable que Neubig et Poddar font au sujet des assiettes fiscales alternatives en tant que compensation de taxes. Si l'on remplace l'impôt par une taxe de vente ou une taxe sur chaque transaction au niveau intermédiaire, par exemple, on obtient une taxe par transaction, ce qui ne représente pas le revenu « net ». Il existe des coûts à prendre en compte au niveau des entreprises, et le revenu par transaction est dès lors plus élevé que le revenu net provenant de la même transaction, de sorte que l'impôt est nécessairement excessif.

99. Hinnekens (2001) appuie la proposition dans le sens de la TVA formulée par l'Ecofin les 26 et 27 novembre 2000. Elle implique, pour l'exprimer très succinctement, d'utiliser certains protocoles pour appliquer la TVA de l'Union européenne aux produits numériques : si le fournisseur est un ressortissant de l'Union européenne et le consommateur ne l'est pas, la compétence fiscale appartient au pays de destination; si le fournisseur n'est pas un ressortissant de l'Union européenne et si le consommateur l'est, c'est la TVA de l'Union européenne qui s'applique. Un tel système simplifie le processus et peut constituer la réponse aux questions d'auto-évaluation (examinées ci-dessus) et d'attribution des droits d'imposition entre le pays de marché et le pays de commercialisation.

100. Les arguments pour et contre chaque type de système sont crédibles. Le système doit toutefois, d'abord et avant tout, être capable de faire face à l'ambiguïté et à l'anonymat de l'environnement du commerce électronique tout en respectant l'objectif de la coopération internationale, à savoir l'attribution correcte des droits d'imposition et, partant, des recettes entre le pays de marché et le pays de commercialisation.

101. Le dernier des cinq sujets à évoquer dans la présente sous-section du document concerne le rôle de la technologie dans la conception d'une approche de la fiscalisation du commerce électronique et aborde la question de la manière dont les taxes seront estimées et perçues. Il y a ici manifestement chevauchement, puisque la

question du « comment » affecte également la solution au dilemme du « qui ». On trouve une série de commentateurs qui semblent indiquer que l'approche de la conception du système doit se concentrer sur des solutions technologiques et sur les logiciels et la certification pour garantir la traçabilité d'une transaction.

102. Un des rôles de la technologie dans le dilemme de la fiscalisation du commerce électronique consiste à déterminer le « qui », une fois identifié « celui qui supportera la charge » de la taxe. L'Internet est le média de transmission des transactions, et il semblerait dès lors approprié d'utiliser l'Internet lui-même pour suivre les transactions et les parties à celles-ci. Ce phénomène est connu sous le nom de « marquage » des applications logicielles, dont deux exemples sont le système électronique d'échange de données (EED) et l'offre ouverte sur Internet (OOI). En règle générale, ces technologies de l'Internet utilisent un système de marquage conjugué avec la certification des entreprises ou des consommateurs pour suivre les transactions, identifier les parties en présence, et stocker et diffuser, si nécessaire, les données relatives aux ventes. Il est possible de structurer ces technologies de manière à créer des rapports pour les pouvoirs publics, et la certification est requise pour les transactions en ligne. Celle-ci pourrait être une condition du paiement électronique (par carte de crédit) pour les fournisseurs de moyens de paiement électroniques (les sociétés de gestion des cartes de crédit). Ce système pourrait influencer sur le processus d'exécution et d'évaluation et, en fin de compte, déboucher sur un processus de perception pour les taxes axées sur la consommation.

103. Actuellement, Sales Tac Clearinghouse et Taxware International <www.taxware.com> sont des sociétés de logiciels qui fournissent aux entreprises des protocoles spéciaux pour les calculs d'impôts et l'imputation des taxes de vente et des taxes internationales. Comme indiqué ci-dessous, il s'agit de systèmes de marquage et de livraison qui distribuent les informations. Ces systèmes sont coûteux. Les coûts potentiels se chiffrent à plus de 200 000 dollars par programme, mais les protocoles pourraient être conçus de manière à être spécifiques à chaque convention, conformément aux codes du pays de la transaction. Par conséquent, bien que ces systèmes puissent offrir des solutions, ils augmentent sensiblement les coûts de l'observance.

104. Les commentaires qui entourent le commerce électronique et sa fiscalisation présentent de nombreux aspects, tout comme l'environnement lui-même du commerce électronique. Bien qu'il semble que la sagesse traditionnelle l'impose, toutes les parties au débat ne reconnaissent pas la nécessité de fiscaliser le commerce électronique. Il apparaît toutefois que, même parmi ces dissidents, la question n'est pas tant de savoir s'il faut fiscaliser le commerce électronique, mais bien s'il faut le faire maintenant, alors que nous ne comprenons pas encore suffisamment l'environnement que nous voulons réglementer. Les problèmes vont du calibrage et de la clarification des outils fiscaux existants aux suggestions de révision de leur conception et à la mise en œuvre de systèmes entièrement nouveaux. Même le média qui a donné lieu au phénomène du commerce électronique peut contribuer dans une certaine mesure à résoudre l'équation de la conception appropriée des taxes. Dans la section qui suit, l'auteur tente de faire la synthèse de ces remarques et commentaires.

105. **Section V : synthèse**

106. Chacun des cinq sujets spécifiques examinés ci-dessus ainsi que les attributs généraux auront un certain effet sur la formulation d'une réponse mesurée aux deux questions essentielles : qui portera la charge du paiement de la taxe et de l'observance, et de quelle manière le système sera-t-il mis en œuvre et exécuté? Cet effet constitue un défi présentant plusieurs caractéristiques qui ajouteront à sa complexité. Primo, la question se pose actuellement de savoir si nous pouvons recalibrer le système existant ou si nous devons prévoir de nouvelles conceptions et de nouvelles politiques. Secundo, les réponses aux deux questions sont nécessairement interdépendantes. Tertio, la réponse à l'une comme à l'autre doit supprimer l'obstacle créé par le critère global, à savoir que le système doit prévoir l'attribution correcte des droits d'imposition entre les pays de marché et les pays de commercialisation, et qu'il doit empêcher l'évasion fiscale, l'évitement fiscal exploiteur et la double imposition.

107. Comme indiqué ci-dessus et comme le prône un grand nombre de commentateurs, il apparaît que la façon la plus réaliste de considérer ce dilemme consiste à formuler une solution de compromis. Cette solution comprendra des éléments de recalibrage et des éléments de refonte. Autrement dit, elle doit combiner les caractéristiques de plusieurs facettes de la discussion, dans la mesure où l'environnement du commerce électronique présente lui-même de nombreuses facettes qui ne permettent pas une solution simpliste. Plusieurs pistes existent, que les propositions de solutions pourraient emprunter. À partir des commentaires présentés ci-dessus, l'auteur suggère qu'une de ces solutions pourrait revêtir la forme suivante.

108. Primo, reconnaître que la meilleure probabilité de réussite passe par la création d'un système fiscal nouveau, ou d'un protocole nouveau pour un système existant. En règle générale, les possibilités se basent tantôt sur une taxe à la consommation, tantôt sur un impôt sur le revenu. L'impôt sur le revenu est assorti de tous les problèmes classiques : le système traditionnel d'auto-évaluation fonctionnera-t-il? comment assurer l'exécution de ce système? qui est compétent? Les taxes à la consommation contribuent dans une certaine mesure à lever ces difficultés, mais elles présentent des problèmes propres. Si l'on a recours à un système du type de la TVA, on crée, à chaque niveau successif du transfert, une incitation économique à l'observance : l'acheteur est incité à obtenir du vendeur l'attestation qui ouvre le droit au crédit d'impôt. Si cette attestation ne peut être fournie, l'acheteur perd ce crédit et est contraint de supporter entièrement la charge économique de la taxe. L'autre avantage que peut apporter une approche du type TVA est qu'elle offre une solution pratique partielle à l'affectation des droits d'imposition entre le pays du marché et le pays de commercialisation. Toutefois, même si le système de la TVA peut être efficace pour les produits numériques des transactions analogues, comment établit-on la valeur incrémentielle ajoutée pour les produits incorporels ou les transactions non analogues et à quel moment ces augmentations de valeur se produisent-elles? Un autre problème que posent les taxes basées sur la valeur ajoutée ou sur la consommation est que la marge bénéficiaire sur les transactions du commerce électronique est sensiblement plus élevée que celle sur les transactions du commerce classique, en raison des coûts de transaction extrêmement faibles et des coûts administratifs réduits. Comment compenser ces déséquilibres? Les taux négociés constituent une des réponses à cette question. Un autre facteur qui jouera un rôle non négligeable dans la détermination est le fait que, si des systèmes de TVA ou de taxe à la consommation sont certes déjà en place dans certains États membres

de la communauté mondiale, beaucoup d'États importants n'en ont pas. Le coût de l'instauration d'un système fiscal nouveau pourrait être colossal. Malgré cela, il apparaît qu'un système de taxe basé sur la consommation connaît de plus en plus de partisans.

109. Le deuxième élément de cette approche concerne le choix du groupe cible de contribuables, c'est-à-dire le partage de la charge. Il semblerait inapproprié de faire porter par le média, par l'intermédiaire, la charge de la taxe pour les paiements effectués par le fournisseur ou par le consommateur, mais l'intermédiaire peut être utilisé comme partie du système en appliquant, dans le cadre d'une structure de marquage, des technologies nouvelles qui fournissent les informations nécessaires sur les transactions du commerce électronique. Il s'agit notamment du système électronique d'échange de données (EED) et de l'offre ouverte sur Internet (OOI). Il existe d'autres exemples, mais nous nous bornerons à utiliser ces deux exemples aux fins du présent document. Tous deux tirent leur valeur, à cette fin, de leur structure de marquage. L'EED est aujourd'hui utilisé dans le cadre des transactions interentreprises. Dans ce programme, l'entreprise cliente dispose d'un code d'accès qu'elle utilise pour établir le contact dans le cadre du commerce électronique, ce qui implique que le client accepte la diffusion électronique des informations relatives à la transaction prévue dans le protocole. Dans ce cas, les informations sont diffusées aux destinations réglementaires et intermédiaires requises et servent de source de notification et de renseignements pour les activités suivantes associées à la transaction, par exemple, les services de transport ou les services après-vente. Elles fournissent aussi les renseignements pour l'observance réglementaire, notamment les renseignements fiscaux. L'OOI est actuellement utilisée dans le cadre du commerce interentreprises. Bien qu'elle soit également une structure générale de marquage, le protocole est légèrement différent. Dans ce cas, l'idée de départ est que le consommateur doit s'inscrire et recevoir une attestation d'agrément pour faire des achats par le biais du site web. Tout comme le code d'accès, l'attestation d'agrément et l'utilisation du site web supposent l'acceptation implicite des termes du protocole. Le code d'identification de l'agrément déclenche un programme d'identification de la partie, qui fait porter au client la charge du signalement mais laisse une piste de vérification qui permet aux organismes qui participent à la réglementation de la transaction de déterminer si ces responsabilités ont été respectées. Un système de marquage implique la transparence, en particulier s'il nécessite un code d'accès ou un agrément pour le consommateur. Si, selon la technologie utilisée, l'un ou l'autre est absent, la transaction ne peut être effectuée. On a suggéré que l'attestation de l'agrément pouvait être délivrée au point du paiement électronique. Cela nécessiterait la participation des sociétés de crédit et des banques, ce qui pourrait être un problème. Lorsqu'il est possible d'identifier le site web ou un côté de la transaction et d'appliquer le protocole approprié, les renseignements sont soit transmis directement aux autorités fiscales et réglementaires, soit mis à leur disposition. Le côté positif de ces technologies est qu'elles contribuent notablement à empêcher l'évasion fiscale par les résidents de l'État d'imposition. Le côté négatif est qu'elles sont coûteuses et que leur développement en est encore tout au plus au stade de l'adolescence.

110. L'Internet et le commerce électronique ont certes modifié la structure des échanges, mais pas leur contenu. Dans l'intérêt de la clarté, de la simplicité et de la certitude, on hésite à imposer des normes fondées sur l'« utilisation de l'infrastructure » ou la « présence économique », ou encore la « présence réelle ».

La forme de la vie économique a toutefois changé et continue de changer. La solution doit être suffisamment souple pour s'adapter à la dynamique de l'environnement. Il se peut que certains de ces différents types de concepts puissent être intégrés dans les dispositions fiscales et les interprétations conventionnelles sans que cela nécessite des changements globaux, en y ajoutant, par des remarques ou des règles, des directives extrêmement claires qui suppriment le risque d'ambiguïté. Comme l'ont indiqué certains commentateurs, il faut ensuite, concrètement, que la question fasse l'objet de négociations au même titre que les prix de transfert, peut-être au niveau de chaque entreprise à des fins internes, mais en tout cas au niveau de chaque convention, à des fins internationales.

111. Il ressort de la synthèse des documents qui contiennent les commentaires que la solution de ce problème difficile sera une question d'innovation, de souplesse et de compromis.

112. **Section VI : Conclusions**

113. Le travail d'interprétation et de clarification des termes des conventions effectué par l'OCDE est un travail centralisateur et qui fait école. Il ne fait aucun doute que, grâce à ses efforts, la situation a gagné en clarté. Toutefois, comme le font observer Hinnekens dans son article de 1999 ainsi que plusieurs autres commentateurs qui partagent son avis, la tâche qui nous attend semble être une tâche de changement, et non de clarification. Les termes et la formulation des documents rédigés il y a cent ans peuvent ne pas couvrir le sujet, ou les systèmes fiscaux anciens peuvent ne pas être compatibles avec le nouveau média. Il se peut que la réponse aux questions et aux problèmes actuellement en discussion soit un changement du système lorsqu'il est appliqué au nouveau média, un changement dans la formulation des conventions qui garantisse l'attribution appropriée des droits d'imposition, un ensemble nouveau de règlements et de technologies ou, plus probablement, tous ces éléments à la fois. Si cette approche combinée est celle qui s'impose, il se peut que la priorité première consiste à répondre aux questions relatives aux modalités d'une refonte du système, avant d'aborder celles des modalités de modification des dispositions des règlements et conventions existants en vue d'appliquer ces règles et d'attribuer les droits d'imposition. Comme indiqué ci-dessus, je constate que la question des taxes de vente et du commerce électronique fait l'objet d'une multitude de remarques et de commentaires. La plupart des organes réglementaires souhaitent anticiper toute législation à cet égard. La justification conventionnelle de ce retard est qu'il convient d'éviter les effets nocifs pour le commerce électronique. Les raisons invoquées sont donc des raisons de développement économique. Toutefois, la transposition technique offre en partie une perspective quelque peu différente. En effet, les organes réglementaires ne savent pas exactement comment taxer les ventes du commerce électronique. Il faut reconnaître, à leur décharge, que concevoir un cadre réglementaire avant même d'avoir une idée de ce qu'est l'environnement commercial et de la direction dans laquelle il évolue peut très bien mettre en danger le processus et l'environnement du commerce électronique. Il apparaît à coup sûr qu'à cet égard au moins, les situations de la résolution du problème de la fiscalisation du commerce électronique dans la communauté mondiale et de la fiscalisation des ventes du commerce électronique sont analogues.

114. Nous utiliserons les remarques formulées par Neubig et Poddar (Neubig et al., 2001) pour clore cette partie du débat sur une note extrêmement catégorique. Un des

arguments de leur synthèse était que, qu'il s'agisse du dilemme des taxes de vente qui peuple les rêves des députés et des sénateurs des États-Unis et des agents fiscaux des États ou de la coopération internationale en matière de fiscalisation du commerce électronique dont rêvent les agents fiscaux de la communauté mondiale, la résolution de ce problème réside essentiellement dans l'adoption de conventions fiscales bi- et multilatérales claires et efficaces.

Bibliographie

1. Becker, Gary S., « The Hidden Impact of Not Taxing E-Commerce » (dernière modification du 28 février 2000), <<http://nrstgdp.djnr.com>>.
2. Sénat de Californie, « E-Commerce – Taxing Internet Sales and Access », publication No 99-1, septembre 1999.
3. Business Week, « The Pros and Cons of Tax-Free E-Commerce », p. 18, 20 mars 2000, <<http://nrstgdp.djnr.com>>.
4. Fitz, Joe, 10 mai 2000, Memorandum to California State Board of Equalization Board member, Dean Andal, 2000.
5. Goolsbee, Austan and Jonathan Zittrain, Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce, 52 Natl. Tax J. 413 (1999).
6. Government Accounting Office, « Sales Taxes – Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue losses are Uncertain », GAO/GGD/OCE-00-165, juin 2000.
7. Hardesty, David E., « Electronic Commerce: Taxation and Planning », Warren, Gorham, et Lamont, 1999.
8. Université de Harvard, « The Taxation of Digital Goods: Economic Analysis », 2000, <<http://www.ksg.harvard.edu/project1>>.
9. Hinnekens, Luc, « The Uneasy Application of the Current Concepts of Permanent Establishment and Corporate Residence to Cross-Border Electronic Commerce », Tax Planning International: e-commerce, vol. 1, No 6, juin 1999.
10. « Background Information Note of Commission of 29 August 2000 with respect to the June 2000 proposal of the Commission concerning VAT arrangements for electronic commerce* », ec-Tax Review, 2001/1.
11. Hofstede, Gert, « Cultures and Consequences », Sage Publications, The International Professional Publishers, U.S., U.K. and India, 1984.
12. McPartlin, Martha, « San Mateo Halts Influx of Dot-coms », San Mateo County Times, 7 septembre 2000.
13. Meyer, K. « A Model for Use in Evaluating the Effect of Tax Factors on the Maneuvering of Liquid Assets Between Members of a Multinational Enterprise as Illustrated by Evaluation of a Bilateral Tax Treaty Network », exposé non publié, Université du Texas à Austin, 1980.
14. National Governors Association : <<http://www.nga.org/Internet/SalesShift.asp>>.
15. Nellen, Annette, « Overview to E-Commerce Taxation-Guide to Understanding the Current Discussions and Debates, San José State University, décembre 2000, <http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a>.
16. Neubig, T., et Poddar, S., « Blurred Tax Boundaries: The New Economy's Implications for Tax Policy », Ernst & Young, Economic Consulting and Quantitative Analysis, Tax Alert, 28 août 2000, <<http://eydomino.taxcast.com/apps/taxcalert.nsf>>.

17. Nightingale, K., « Taxation: Theory and Practice », Pitman Publishing, Londres, Royaume-Uni, 1997.
18. OCDE, « Aspects fiscaux du commerce électronique », diffusion publique des rapports de l'OCDE, <http://www.ocde.org/daf/fa/e_com/public_release.htm> 2001.
19. « L'OCDE va de l'avant vers un consensus international sur le régime fiscal du commerce électronique », diffusion publique des rapports de l'OCDE, <<http://www.oecd.org/media/release/nw01-15a.htm>>, 2001.
20. Office of Management and Budget, « Budget of the United States Government for Fiscal Year 2001 », <<http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/guide02.html>>.
21. Ramirez, A., « Judge Rules Internet Gambling Is Not Beyond Reach of State Authorities », New York Times Cybertimes, 27 juillet 1999, voir aussi <http://www.oag.state.ny.us/press/1999/jul/jul126a_99.html>.
22. Schickli, Wright, « Characterization of E-Commerce Revenue – The Final OECD Report Revealed », Tax Notes International, 2 avril 2001.
23. Stellin, Susan, « Micheal Dertouzos, Predicting How Technology Will Connect The Globe », Interactive Week, The Internet Newspaper, vol. 7, No 48, 7 novembre 2000.
24. Tadmore, Niv, « Clicks vs. Bricks: The Interaction Between the OECD PE Concept and Web Sites », Tax Notes International, 9 avril 2001.
25. Tax Planning International: E-Commerce, « Questions relatives à la classification des paiements dans le cadre des conventions », OCDE, vol. 3, No 2, février 2001.
26. TNI-Special Reports, « OECD and the Concept of Permanent Establishment », Tax Notes International, vol. 22, No 15, 9 avril 2001.
27. The Internet Economy Indicators, 1999, <<http://www.Internetindicators.com>>.
28. Tomsett, Eric (Deloitte & Touche – Londres), « Commentary on OECD Definition of PE in E-Commerce », Tax Planning International: e-commerce, vol. 3, No 2, février 2001.
29. United States Department of Commerce, « The Emerging Digital Economy » (dernière modification avril 1998), <<http://www.ecommerce.gov/emerging.htm>>.
30. Williams, David, « Trends in Anti-Avoidance: Repent What's Past, Avoid What is to Come », selected issues in International Taxation Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation, novembre-décembre 1996.

Annexe A

Termes et expressions, et leur définition

Il est nécessaire de définir certains termes et certaines expressions, non pour indiquer qu'une de leurs utilisations est supérieure à une autre, mais pour placer le public et l'auteur sur le même plan aux fins du présent document.

Produits et services numériques : les expressions « produits numériques » et « services numériques » visent les transactions qui ne se manifestent jamais en dehors de l'ordinateur. En règle générale, les produits numériques concernent des biens incorporels. Ce type de produits a été classé en deux catégories différentes aux fins de la fiscalisation : ceux qui ont un analogue physique et ceux qui n'en ont pas.

Transactions analogues : transactions en produits incorporels qui ont un analogue physique. Cette catégorie comprend les « produits d'information », définis largement comme « tout ce qui peut être numérisé, notamment les livres, les films, les logiciels et les extraits de journaux et de périodiques ». Dans ces exemples, les produits qui ont un homologue physique ainsi que le transfert de ces homologues physiques sont imposables dans le monde physique. Cela implique que les ventes de ces produits d'information peuvent souffrir lorsque les fournisseurs prennent conscience des coûts incrémentiels marginaux de la diffusion et de la commercialisation de la forme numérique de ces produits.

Transactions non analogues : transactions en produits incorporels qui n'ont pas d'analogue physique. Ce groupe de produits numériques n'est pas sans ressemblance avec des services, en ce qu'ils n'ont pas d'homologue physique. La fiscalisation de ces types de produits numériques est particulièrement difficile en raison de l'absence de piste ou de flux « physiques », c'est-à-dire en raison de l'anonymat et de l'absence de transparence. Ces produits incorporels, qui gommement la distinction entre un service et un produit, comprennent des éléments tels que les jeux de hasard en ligne, les services de voyages, le courtage d'actions, et les services bancaires. En outre, ils comprennent aussi des produits qui sont jugés comme n'étant pas d'intérêt public, c'est-à-dire les biens non tutélaires (voir ci-dessous). L'Internet améliore l'exécution de ces transactions, les rend plus commodes par des capacités en ligne et en temps réel. Ces produits de transactions non analogues nécessiteront l'utilisation, dans le schéma réglementaire, de définitions adaptables à l'Internet.

Biens publics : il s'agit de biens dont le coût de production marginal ou le coût de fourniture à tout nouvel utilisateur n'augmente pas proportionnellement à l'extension de la clientèle et, s'ils sont fournis à un seul membre du public entrant en ligne de compte, ils s'appliquent à tous les membres. Il s'agit notamment de la défense nationale et des réseaux de routes.

Externalités : la notion générale d'externalité correspond à l'activité d'une personne qui a un effet sur les autres membres de la population, en l'occurrence d'une population précise, par exemple un segment économique, et qui ne reflète pas les coûts et les avantages secondaires. Il s'agit notamment de la distribution de produits qui affectent le comportement des consommateurs de

telle manière que des coûts en résultent pour d'autres membres de la société qui ne souscrivent pas au produit ou ne l'utilisent pas, et que les avantages impartis à un segment de la société portent atteinte à un autre segment et lui imposent des coûts. En règle générale, les externalités sont considérées comme des activités ou des produits délétères et la réglementation vise à les internaliser, c'est-à-dire à imposer la charge des coûts qui résultent de leur distribution au fournisseur des biens ou services et à exonérer les segments secondaires de la population de cette charge. Un exemple en serait les paris non réglementés et les effets sur le segment du public qui ne se livre pas aux jeux de hasard.

Commerce classique (« bricks and mortar ») : une expression qui désigne généralement la catégorie des transactions analogues et non analogues qui sont également réalisées sous une forme classique de commerce, par exemple, à partir d'un lieu physique ou par une intervention humaine sous forme d'agents.

Loyers et services : ces termes sont distincts dans leur utilisation dans le contexte de conventions. Le classement de paiements en rentes ou en services détermine si, en principe, les paiements sont traités comme des paiements « de droits d'auteur » ou comme des « bénéfices commerciaux ». L'analyse détaillée la plus récente de ces termes est contenue dans l'article « Questions relatives à la classification des paiements dans le cadre des conventions » (Tax Planning International, février 20001). L'examen de la classification des paiements renvoie au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, de l'OCDE.

Compétence fiscale, juridiction et lien : le terme « compétence », tel qu'il est utilisé par les commentateurs et les rapports juridiques, implique le « droit de taxer » qui, dans la plupart des cas, est une question constitutionnelle. Par exemple, les souverainetés ont compétence pour taxer les revenus. La juridiction en matière de fiscalité suppose que l'organisme possède la compétence, qui est une condition sine qua non. Elle représente le pouvoir juridique d'appliquer cette compétence à un contribuable ou une transaction spécifiques. Disposer de la juridiction suppose un lien, c'est-à-dire une présence suffisante d'un contribuable ou d'une transaction dans une souveraineté donnée, qui confère la juridiction à cette souveraineté.