

# COMMERCE ELECTRONIQUE ET IMPOTS SUR LA CONSOMMATION

UN RAPPORT DU GROUPE DE TRAVAIL N° 9 SUR LA CONSOMMATION  
AU COMITE DES AFFAIRES FISCALES

février 2001

## PROJET POUR COMMENTAIRES PAR LE PUBLIC

Date limite : 30 avril 2001

Le présent rapport expose en détail les travaux effectués au cours des deux dernières années par le Groupe de travail n° 9 sur les aspects du commerce électronique concernant les impôts sur la consommation. **Les principales conclusions et recommandations du Groupe de travail sont résumées à la section II du rapport.**

Le Comité des affaires fiscales a :

- **adopté le rapport**, en notant en particulier les termes des conclusions qui s'en dégagent et les projets de recommandations.
- **approuvé la publication** du rapport pour qu'il fasse l'objet de commentaires publics.
- **donné au Groupe de travail** le mandat de poursuivre ses travaux et de soumettre au Comité des affaires fiscales en juin 2001 :
  - un résumé et un examen des réactions à ce rapport, notamment à la suite de la Conférence de Montréal (4-6 juin 2001).
  - des principes directeurs, et les recommandations correspondantes concernant leurs modalités d'application, pour approbation formelle du Comité.
  - un rapport d'ensemble sur l'état d'avancement du programme de travaux futurs.

Les commentaires sont invités sur ce rapport **avant le 30 avril 2001** et peuvent être envoyées à **M. Jeffrey Owens**, Chef des Affaires fiscales ([daffa.contac@oecd.org](mailto:daffa.contac@oecd.org)).

## **CHAPITRE 2. COMMERCE ELECTRONIQUE ET IMPOTS SUR LA CONSOMMATION : MISE AU POINT DE PRINCIPES DIRECTEURS ET DE RECOMMANDATIONS AU NIVEAU INTERNATIONAL<sup>1</sup>**

### **Le contexte et les justifications d'une approche concertée**

#### *Le contexte*

Le Programme actuel de travail du Comité des affaires fiscales, qui traite des aspects fiscaux du commerce électronique, suit de très près les conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique d'Ottawa<sup>2</sup> adoptées par les Ministres en octobre 1998.

Les principales conclusions des conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique sont les suivantes :

- Les principes fiscaux qui guident les gouvernements en ce qui concerne le commerce conventionnel doivent également les guider en ce qui concerne le commerce électronique.
- Le Comité des affaires fiscales estime que les règles existantes en matière de fiscalité permettent d'appliquer ces principes. Cette approche n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives concernant le commerce électronique, ni des modifications des dispositions existantes, à condition que ces mesures soient destinées à faciliter l'application des principes fiscaux en vigueur et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions du commerce électronique.
- L'application de ces principes au commerce électronique doit être organisée de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition involontaire.
- Le processus d'application de ces principes devrait comporter une intensification du dialogue avec les entreprises et les économies non-membres.

---

1 . Ce chapitre a été publié en février 2001 pour une période de commentaire par le public (jusqu'en juin 2001). Il ne s'agit par conséquent pas d'un texte définitif, qui ne doit être ni considéré ni cité comme tel.

2. OCDE (1998), « Conditions cadres pour l'imposition de commerce électronique », un Rapport du Comité des affaires fiscales, comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial » le 8 octobre 1998. Voir l'annexe I de cette publication.

Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique tels qu'ils sont identifiés dans les conditions cadres sur la fiscalité sont les suivants :

#### ***Neutralité***

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

#### ***Efficiences***

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

#### ***Certitude et simplicité***

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

#### ***Efficacité et équité***

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

#### ***Flexibilité***

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

Dans ses travaux, le Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation (le « Groupe de travail ») s'est constamment efforcé de réaliser un équilibre entre tous ces principes. Il reconnaît qu'il y a des cas dans lesquels les principes peuvent entrer en concurrence les uns avec les autres, et que les administrations et les milieux d'affaires peuvent avoir des conceptions différentes de l'équilibre à établir entre ces principes et des priorités à retenir pour leur application dans certains cas particuliers. Cela montre l'importance du dialogue entre les administrations et les entreprises. Les milieux d'affaires mettent particulièrement l'accent sur la neutralité dans certains cas et la considèrent comme un principe prioritaire qui devrait guider l'interprétation de tous les autres. Le Groupe de travail, tout en étant conscient de l'importance de ce principe pour les entreprises, et fermement décidé à s'efforcer de parvenir le plus souvent possible à un consensus, juge néanmoins nécessaire d'accorder à tous les principes l'importance qui leur revient, en admettant qu'ils forment un tout.

Dans le domaine des impôts sur la consommation, les principaux éléments des conditions cadres sur la fiscalité ont été définis de la manière suivante :

- Les règles applicables en matière d’impôt sur la consommation dans le cas d’échanges transfrontières devraient aboutir à une imposition dans le pays où la consommation a lieu et il faudrait parvenir à un consensus international sur les conditions dans lesquelles les biens ou services sont considérés comme consommés dans un pays donné.
- Dans le cadre des impôts sur la consommation, la fourniture de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- Lorsque des entreprises et autres organismes acquièrent dans un pays des services et des biens incorporels auprès de fournisseurs à l’étranger, les pays devraient envisager le recours à l’auto-liquidation, à l’auto-évaluation ou à d’autres mécanismes équivalents si cela permet de préserver immédiatement leur base d’imposition ainsi que la compétitivité des fournisseurs nationaux.
- Les pays devraient faire en sorte que des systèmes appropriés soient mis au point en collaboration avec l’Organisation mondiale des douanes (OMD) et en consultation avec les transporteurs et les autres parties intéressées en vue de recouvrer l’impôt sur l’importation de produits matériels, et veiller à ce que ces systèmes n’entravent pas indûment le recouvrement de l’impôt et la fourniture efficace des produits aux consommateurs.

### ***Programme de travail du Groupe de travail n° 9***

A la suite de la Conférence ministérielle d’Ottawa de 1998, un nouveau programme de travail sur les aspects du commerce électronique se rattachant à l’impôt sur la consommation a été mis en place par le Groupe de travail n° 9 et approuvé par le Comité des affaires fiscales en janvier 1999, dans le cadre de son programme de travail consolidé sur le commerce électronique.

### ***Sous-groupe sur le commerce électronique du Groupe de travail n° 9***

Pour avancer sur ces points du programme de suivi de la réunion d’Ottawa, le Groupe de travail n° 9 a mis en place un sous-groupe sur le commerce électronique<sup>3</sup>. En élaborant un mandat que le Groupe de travail a approuvé en février 1999, le Sous-groupe a mis l’accent sur trois domaines principaux d’analyse : les applications pratiques du principe d’imposition au lieu de consommation ; l’analyse de divers mécanismes de recouvrement de l’impôt ; et l’examen des possibilités d’identification du contribuable et du consommateur, de l’accès aux informations et de la simplification administrative. Outre les fondements que constituent les conditions cadres sur la fiscalité, le Sous-groupe a examiné les différentes options en vue de leur application, qui sont identifiées dans le document parallèle intitulé : « Commerce électronique : document de travail sur les questions fiscales »<sup>4</sup> (qui a également été diffusé au moment de la Conférence ministérielle d’Ottawa en 1998).

Le Sous-groupe et le Groupe de travail ont également bénéficié de l’apport de deux des cinq groupes techniques consultatifs dont l’un a examiné les aspects concernant la politique fiscale et les aspects administratifs (Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation), l’autre (soumis avec

---

3. Les membres du Sous-groupe sont les suivants : Allemagne, Australie, Canada (Président), Corée, Etats-Unis, France, Irlande, Italie, Japon, Norvège, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède, Suisse, Commission européenne et Singapour.

4. Voir <<http://www.oecd.org.daf.fa>> pour un lien à ce document. Voir « Electronic Commerce », puis « 1998 Ottawa Ministerial », puis « Taxation Discussion Paper ». Le document existe en français.

le Forum sur la gestion stratégique à une supervision conjointe) donnant des avis sur les aspects technologiques (Groupe technique consultatif sur la technologie). Ce rapport fait apparaître les conclusions du Groupe de travail et se réfère expressément à la contribution, ainsi qu'aux avis et recommandations des Groupes techniques consultatifs. (Les rapports transmis par les deux groupes techniques consultatifs sont disponibles séparément<sup>5</sup>.)

## **Principales conclusions et recommandations**

### ***Introduction***

Sur la base des travaux analytiques détaillés entrepris par son sous-groupe sur le commerce électronique, les principales conclusions et recommandations du Groupe de travail, à ce stade de la procédure, sont exposées ci-dessous. Les projets de principes directeurs sur le lieu de consommation en vue de l'application de l'impôt sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels et les méthodes recommandées pour l'application pratique de ces principes sont joints à l'appendice I de ce chapitre.

### ***Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation***

Les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique peuvent être appliquées d'une manière satisfaisante en se référant au principe d'imposition au lieu de consommation. Les dispositions existantes concernant les échanges internationaux de biens (par exemple le recouvrement de l'impôt dû au moment de l'importation) répondent actuellement aux besoins des gouvernements en termes de recouvrement efficace de l'impôt, bien que la nécessité soit reconnue de poursuivre les efforts pour simplifier et harmoniser ces systèmes (pour tenir compte notamment de la croissance du volume de ces transactions). Il existe cependant une nécessité spécifique d'aborder le traitement international des échanges transfrontières de services et de biens incorporels en se référant aux principes suivants :

- i) Le meilleur moyen d'appliquer les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique aux échanges internationaux de services et de biens incorporels consiste : (1) à définir plus clairement le principe d'imposition au lieu de consommation et (2) à identifier les mécanismes de recouvrement qui permettent l'application pratique de ce principe.
- ii) Ce principe devrait donc être énoncé sous forme de « Principes directeurs de l'OCDE sur la définition du lieu de consommation pour l'application de l'impôt sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels ». Le Groupe de travail a élaboré un projet de principes directeurs de ce type (voir appendice I de ce chapitre, partie A).
- iii) Ces principes devraient définir le lieu de consommation (et par conséquent d'imposition) par référence, pour les transactions entre entreprises (« business-to-business »), au pays dans lequel le bénéficiaire a établi sa présence

---

5. Voir <http://www.oecd.org/daf/fa> (« Aspects fiscaux du commerce électronique – diffusion publique des rapports de l'OCDE ») pour un lien à ces rapports de TAGs, publiés séparément (en anglais seulement) : (i) « Report by the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) » ; et (ii) « Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG) ».

commerciale et, pour les transactions entre entreprises et consommateurs (« business-to-consumer ») par référence au pays de résidence habituelle du bénéficiaire. Il sera nécessaire d'effectuer d'autres travaux sur les moyens appropriés de vérifier celui-ci.

### ***Recommandations concernant les options en matière de mécanismes de recouvrement***

Les mécanismes de recouvrement les plus viables pour permettre l'application pratique de ces principes sont les suivants :

- i) Un mécanisme d'auto-liquidation ou d'auto-évaluation pour les transactions entre entreprises ; et
- ii) À court terme (en attendant l'adoption d'autres options facilitées par les nouvelles technologies) une forme de mécanisme fondée sur l'enregistrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs. Ce dernier mécanisme présente des inconvénients (voir la partie sur les « Possibilités de simplification » ci-dessous) et la nécessité est reconnue de promouvoir des approches simplifiées de l'enregistrement des fournisseurs non-résidents.

Le groupe de travail a établi des projets de recommandations sur l'application pratique du principe d'imposition au lieu de consommation (voir appendice I de ce chapitre, partie B).

A moyen terme, en particulier dans le contexte des mécanismes de recouvrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs, les options fondées sur les nouvelles technologies (qui comportent plusieurs variantes, parmi lesquelles certaines comporteraient le recours à un tiers de confiance et/ou à l'utilisation de certificats numériques) offrent des possibilités réelles. Un examen plus détaillé de ces possibilités et des moyens dont disposent les gouvernements pour les favoriser et les utiliser au mieux, aussi bien pour faciliter la discipline fiscale que pour simplifier les systèmes fiscaux, constitue un domaine important des travaux futurs que le Groupe de travail recommande d'entreprendre d'urgence en 2001. Le Groupe de travail reconnaît que la réalisation de ce projet constitue un processus dynamique, dans la mesure où elle nécessite certains changements dans les systèmes existants qui sont en perpétuelle évolution, aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé. Le Groupe de travail reconnaît donc un besoin indispensable, dans ces travaux futurs, d'une coopération active avec les milieux d'affaires (en se fondant par exemple sur les avis qui ont été transmis par le Groupe technique consultatif sur la technologie), ainsi qu'avec d'autres groupes internationaux qui établissent ou coordonnent des normes concernant le commerce électronique.

### ***Questions connexes***

#### *Coopération administrative internationale*

La progression spectaculaire du commerce électronique transfrontières lance, au niveau mondial, de nouveaux défis aux autorités chargées de la fiscalité indirecte, et fait notamment apparaître la nécessité de renforcer sensiblement la coopération administrative internationale. En utilisant les travaux entrepris à ce jour sous les auspices du Comité des affaires fiscales, le Groupe de travail envisage d'examiner cette question plus en détail en 2001 et d'identifier les mesures pratiques qui peuvent être prises et/ou renforcées pour intensifier cette coopération administrative.

### *Dialogue avec les milieux d'affaires et les non-membres*

Le dialogue avec les milieux d'affaires et les non-membres, dans le cadre du processus de suivi de la réunion d'Ottawa, s'est avéré très utile, notamment pour identifier les modèles et pratiques actuelles des entreprises et ceux qui sont en train d'apparaître. Ce dialogue devrait se poursuivre dans le cadre des travaux en cours sur un certain nombre de points. Les milieux d'affaires sont d'accord dans l'ensemble avec les conclusions qui se dégagent de ce rapport (notamment en ce qui concerne la définition du lieu de consommation et l'utilisation qui est recommandée des mécanismes d'auto-évaluation/d'auto-liquidation pour les transactions entre entreprises). Les milieux d'affaires sont soucieux de s'assurer que les mesures liées à la fiscalité n'entravent pas la croissance du commerce électronique et qu'elles tiennent dûment compte d'aspects importants tels que le respect de la vie privée du consommateur. Ils restent préoccupés par la charge que pourrait entraîner pour les contribuables l'application d'un modèle d'enregistrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs. Plus généralement, ils s'inquiètent de l'absence d'instruments technologiques susceptibles de constituer des appuis immédiats et solides des modèles de recouvrement de l'impôt qui ont été examinés. Les milieux d'affaires estiment que seule une coopération avec l'administration aboutira à des modèles viables de discipline fiscale permettant de préserver l'intégrité du système fiscal au moindre coût. Ils confirment leur engagement à poursuivre la coopération avec les administrations à cette fin.

### *Possibilités de simplification*

Le Groupe de travail reconnaît le rôle important que la simplification pourrait jouer pour répondre aux préoccupations des entreprises, et pour réduire au minimum les coûts du respect des obligations fiscales ainsi que les coûts administratifs. En ce qui concerne les transactions entre entreprises, l'adoption d'une méthode d'auto-liquidation/d'auto-évaluation aboutit à une simplification notable pour les fournisseurs. En outre, le Groupe de travail reconnaît les avantages que présenterait une certaine forme d'approche simplifiée de l'enregistrement telle qu'elle est préconisée par les milieux d'affaires. Il reconnaît aussi le désir des milieux d'affaires de voir adopter des mesures pratiques pour la simplification de certains éléments du régime de fiscalité indirecte internationale (qui consisteraient, par exemple, à faciliter la facturation électronique transfrontières). Un certain nombre de possibilités de simplification de ce genre ont été identifiées et nécessiteront des travaux supplémentaires. Le Groupe de travail recommande d'entreprendre ces travaux (en coopération étroite avec les milieux d'affaires) afin de définir des priorités concernant les différentes options offertes en matière de simplification et pour identifier celles qui nécessitent et méritent une action coordonnée sur le plan international pour améliorer l'efficacité de leur fonctionnement.

### *Travaux futurs*

Le Groupe de travail recommande que de nouveaux travaux soient entrepris dans plusieurs domaines. Ceux-ci sont notamment les suivants :

- i) La recherche de moyens pratiques et efficaces pour la vérification du pays de résidence déclaré dans les transactions entre entreprises et consommateurs.
- ii) La recherche de moyens pratiques et efficaces pour vérifier le statut du bénéficiaire (entreprise/consommateur).

- iii) Le rôle des seuils d'enregistrement dans la réduction des contraintes auxquelles doivent faire face les fournisseurs non-résidents pour se conformer à leurs obligations fiscales.
- iv) La faisabilité relative des mécanismes de recouvrement fondés sur les nouvelles technologies ; et l'utilisation de « réseaux intelligents », ainsi que d'instruments et de normes (telles que XML) pour faciliter le recouvrement et le paiement de l'impôt.
- v) Des mesures pratiques pour promouvoir la coopération administrative internationale.
- vi) Les options offertes et les initiatives adoptées en matière de simplification.
- vii) Les problèmes de discipline fiscale, en liaison avec le Forum sur la gestion stratégique, mettant l'accent sur les domaines qui comportent des risques pour l'efficacité du recouvrement de l'impôt.
- viii) L'éventualité à plus long terme d'une expansion des mécanismes fondés sur les technologies nouvelles vers des systèmes qui permettraient de traiter non seulement les services et les biens incorporels mais aussi un ensemble de transactions plus vaste (c'est-à-dire, plus généralement, les transactions sur les biens et les services) et qui offriraient une solution plus générale aussi bien pour les entreprises que pour les administrations.

### *Publication du rapport*

Sous réserve de l'approbation du Comité des affaires fiscales, le Groupe de travail recommande que ce rapport soit publié et donne lieu à une période de consultation publique et appelle des commentaires, par exemple sur les conclusions qui s'en dégagent. Le rapport tirera aussi parti de la discussion qui aura lieu à la conférence mondiale de Montréal « Les administrations fiscales dans un contexte électronique » au début du mois de juin 2001. Compte tenu de ces apports additionnels et à la lumière du dialogue qui se poursuivra avec les milieux d'affaires, le Groupe de travail révisera ensuite le rapport pour reprendre des propositions et recommandations définitives et les soumettre au Comité lors de sa prochaine réunion qui se tiendra à la fin du mois de juin 2001.

## **Analyses et arguments**

### ***Introduction***

La discussion qui figure dans cette section porte seulement sur les impôts sur la consommation au niveau national. Il a été admis qu'il existe des régimes fiscaux infra-nationaux mais ils n'ont pas été examinés en détail. Au niveau international, les autorités responsables des systèmes d'impôt sur la consommation devront tenir compte de ces aspects.

Le présent rapport met l'accent sur la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance. Les mécanismes existants de recouvrement de l'impôt qui s'appliquent aux échanges internationaux de biens fonctionnent d'une manière efficace, bien que la nécessité soit admise de poursuivre les efforts (et, en particulier, de soutenir le travail de l'OMD) pour simplifier et harmoniser ces systèmes afin de faire face à la croissance considérable du volume de ce trafic qui est induite par le commerce électronique.

## ***Lieu de consommation***

### *Contexte*

Les conditions cadres sur la fiscalité ont conclu que l'application des réglementations en matière d'impôts sur la consommation au commerce électronique transfrontières devait aboutir à une imposition dans le pays où la consommation a lieu. L'imposition au lieu de consommation permet de réduire les incertitudes et empêche une double imposition ou une non-imposition involontaire lorsque deux pays appliquent des règles incompatibles concernant le lieu d'imposition (le principe de l'imposition à la source et au lieu de destination). Il est également important de noter que l'imposition au lieu de consommation contribuera à établir des règles du jeu équitables et qu'elle constitue par conséquent une méthode plus neutre dans le cadre des formes conventionnelles et électroniques de commerce.

Les conditions cadres sur la fiscalité chargeaient également les autorités fiscales de s'efforcer, par l'intermédiaire de l'OCDE, d'identifier des mesures concrètes en vue de l'application de ces conditions et d'examiner leur faisabilité et leur commodité, notamment sur les points suivants : obtention d'un accord sur la définition du lieu de consommation et sur des définitions compatibles au niveau international des services et des biens incorporels. Le résultat de ces analyses s'est traduit dans des principes directeurs sur la définition du lieu de consommation pour les échanges transfrontières de services et de biens incorporels.

### *Analyse*

Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de biens conventionnels (par exemple un disque compact) peut être fondé sur l'adresse à laquelle le bien a été livré au destinataire. Si l'impôt n'est pas liquidé autrement, il peut être recouvré dans le cadre des systèmes douaniers appropriés lors de l'importation de biens corporels, sans entraver indûment la perception des recettes fiscales ni l'efficacité de la livraison des produits aux consommateurs. En outre, il est relativement simple pour les fournisseurs de faire preuve de la diligence requise et pour les autorités fiscales d'effectuer des vérifications (la mise en œuvre de systèmes permettant par exemple la livraison rapide de colis constitue une amélioration supplémentaire).

Au contraire, lorsque des produits sont téléchargés par voie numérique ou fournis électroniquement par Internet, il n'est pas possible au fournisseur de se référer à une adresse physique. Par conséquent, ceci peut occasionner des difficultés aux autorités fiscales comme aux fournisseurs (par exemple pour démontrer qu'il y a dans ce cas « exportation » d'un produit et par conséquent exonération de celui-ci).

Les services peuvent être classés d'une manière générale en distinguant d'une part ceux qui sont *matériels*, pour lesquels le lieu de consommation peut être directement identifié et d'autre part ceux qui sont *immatériels*, pour lesquels ce lieu de consommation peut être incertain. Si cette classification n'est pas technique, elle contribue à illustrer, pour certaines transactions, les difficultés qui peuvent se présenter pour la détermination du lieu de consommation.

Comme exemple de *services immatériels*, on peut citer les services concernant des biens fonciers spécifiques, et notamment des bâtiments (agents immobiliers, hébergement dans des hôtels, et services d'architecte) ; les transports (y compris les services connexes tels que la manutention) ; et les services correspondant à une prestation matérielle (manifestations sportives, concerts, services de coiffure, et restaurants). Chacun de ces services est soit rendu matériellement, soit fourni en un lieu identifiable et

peut donc être considéré comme consommé en ce lieu. Par conséquent, la détermination du lieu de consommation pour des services corporels peut souvent être définie comme le pays dans lequel la prestation de services a effectivement lieu.

Parmi les exemples de *services matériels*, on peut citer : les activités de conseil, de comptabilité, de conseil juridique et autres services « intellectuels » ; les transactions bancaires et financières ; la publicité ; les cessions de droits d'auteur ; la communication d'informations ; le traitement de données ; la radiodiffusion ; et les services de télécommunications. Ces services ne peuvent être aisément considérés comme prestés physiquement ou exécutés en un lieu donné et ils sont souvent considérés comme consommés à l'endroit où se trouve le fournisseur ou le client. Les services qui peuvent être fournis par des moyens électroniques (et qui comprennent un grand nombre de ceux qui sont mentionnés ci-dessus) sont également immatériels et posent par conséquent un problème délicat lorsqu'on cherche à définir un critère pratique concernant leur consommation. D'autres types de services immatériels se développeront sans aucun doute à mesure que les technologies progressent.

Les travaux effectués jusqu'à présent par le Groupe de travail ont porté essentiellement sur la question de l'imposition des services et biens incorporels qui, en vertu des conditions-cadres pour le commerce électronique, doit intervenir au lieu de consommation. L'imposition au lieu de consommation doit, d'un point de vue international, aboutir à une charge équivalente d'impôt sur la consommation pour les mêmes produits et sur le même marché. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur l'impôt sur la consommation sont d'accord avec ce principe. Dans cette perspective, l'identification d'une définition efficace de la consommation constituait une tâche essentielle.

#### Définition pure de la consommation

Selon un critère de consommation pur, les services immatériels seraient considérés comme consommés au lieu où le client les consomme ou les utilise effectivement (indépendamment du contrat, du paiement, du bénéficiaire ou de la localisation du fournisseur ou du client au moment de la livraison). Selon une définition pure de la consommation, l'impôt devrait en principe être perçu par le pays dans lequel la consommation a effectivement lieu — pour toutes les transactions, qu'elles aient lieu entre entreprises<sup>6</sup> ou entre entreprises et consommateurs.

Cependant, le caractère mondial du commerce électronique, joint à la mobilité actuelle des communications, pose la question de savoir s'il est possible d'appliquer un critère de consommation pur. Si, par exemple, une entreprise américaine conclut un contrat avec une autre entreprise acheteuse du Royaume-Uni pour la fourniture de services de conseils à ses succursales au Japon, il est possible de dire que la consommation a lieu au Royaume-Uni, où se trouve le siège social du client, dans la mesure où les services bénéficient à l'ensemble de l'entreprise. On pourrait aussi dire qu'elle a lieu dans les succursales situées au Japon du fait que les services y sont effectivement utilisés. Autre exemple, une entreprise française conclut un contrat avec une entreprise canadienne pour la fourniture de services par des moyens électroniques. Le personnel de l'entreprise canadienne utilise des ordinateurs portables et utilise ces services dans le monde entier. La consommation a lieu dans chaque pays où les membres du personnel utilisent effectivement ces services.

L'application d'un critère de lieu de consommation pur ferait peser aujourd'hui une charge importante, et dans certains cas insurmontable, sur les vendeurs pour se conformer à leurs obligations fiscales

---

6. Dans ce contexte, le terme « transactions entre entreprises » désigne des transactions qui font intervenir non seulement des entités commerciales mais aussi d'autres entités qui sont tenues de s'enregistrer et de faire une déclaration d'impôt ou d'être identifiées en vue de l'imposition.

(notamment pour déterminer le lieu exact de consommation et évaluer la consommation qui a lieu dans des juridictions multiples) et occasionnerait des difficultés administratives aux autorités fiscales (notamment pour identifier et vérifier les opérations imposables). Le Groupe technique consultatif sur la technologie a cependant encouragé les gouvernements à rester ouverts à un transfert éventuel vers le lieu effectif de consommation, notamment à la lumière du développement des télécommunications mobiles de la troisième génération et des autres évolutions technologiques qui pourraient faciliter à moyen terme la détermination du lieu de consommation au moment d'un achat en ligne.

#### Les différentes solutions pratiques pour définir le lieu de consommation

Le Groupe de travail a confirmé que l'approche requise devrait tenir compte du principe du lieu de consommation tout en supprimant les incertitudes pour les entreprises et les administrations fiscales et en évitant les distorsions de concurrence par une exonération double ou involontaire. En particulier, les charges supportées pour se conformer aux obligations fiscales devraient être réduites au minimum et l'approche utilisée devrait favoriser un recouvrement facile et efficace de l'impôt par les administrations fiscales. La discipline fiscale risque d'être compromise si la charge du recouvrement de l'impôt n'est pas maintenue à un niveau minimum.

Pour les transactions entre entreprises, le Groupe de travail a envisagé un certain nombre de possibilités parmi lesquelles le lieu où les opérations du fournisseur génèrent un revenu le lieu où est conclu le contrat ; la localisation du client ; et la localisation de l'entreprise du fournisseur ou du destinataire. Dans ce dernier cas, la localisation ou la « présence commerciale » du destinataire serait un établissement auquel les produits sont fournis. Ce terme pourrait s'appliquer au siège social, à une succursale, à un bureau principal ou à un siège d'activités économiques. Une autre méthode pourrait encore consister à imposer les services là où ils sont exécutés, mais lorsqu'ils sont rendus en plusieurs lieux, celui où se trouve le fournisseur serait considéré comme lieu d'imposition.

Pour les transactions entre entreprises et consommateurs, un certain nombre d'options ont été identifiées, parmi lesquelles l'adresse permanente du destinataire ou son lieu habituel (juridiction) de résidence ; le centre de ses intérêts vitaux ; et le pays dont il/elle est ressortissant(e). Le Groupe de travail a reconnu que les fournisseurs devraient être en mesure d'identifier facilement et avec certitude la localisation et le statut fiscal des clients privés. Il est cependant peu probable qu'un fournisseur dispose jamais d'informations suffisantes pour déterminer le « centre des intérêts vitaux » ou la nationalité d'un client privé.

#### *Conclusions qui se dégagent – lieu de consommation*

##### Transactions entre entreprises

En ce qui concerne les transactions entre entreprises, le Groupe de travail confirme qu'il est souhaitable de traiter les services immatériels comme s'ils étaient consommés là où le destinataire a établi sa présence commerciale, et conclut par conséquent qu'un principe directeur devrait être établi en ces termes. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur l'impôt sur la consommation sont d'accord avec cette option, qui leur apparaît applicable et bien ancrée dans les pratiques existantes. Lorsqu'il existe un choix en matière de localisation, par exemple par l'existence d'un siège social dans un pays et d'une succursale dans un autre, la présence commerciale doit être considérée comme l'établissement (par exemple, le siège social, le bureau principal ou la succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée. Dans certaines circonstances, les

autorités fiscales peuvent utiliser un critère différent pour déterminer le «lieu effectif de consommation» afin de s'assurer que la structure de l'entreprise ou la mobilité des communications n'est pas utilisée pour échapper à l'impôt en faisant transiter les services par le biais d'établissements temporaires dans des pays où la fiscalité est faible ou inexistante. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont souligné l'importance du contrat dans la détermination de la juridiction de taxation.

#### Transactions entre entreprises et consommateurs

Le Groupe de travail conclut qu'un principe directeur fondé sur la juridiction où se trouve le lieu de résidence habituel du client constitue la définition la plus commode à appliquer, sinon la plus pure sur le plan théorique, du « lieu de consommation » pour les transactions entre entreprises et consommateurs. Lorsqu'un consommateur réside dans plus d'un pays, le lieu de consommation devrait être celui où le consommateur passe la plus grande partie de son temps. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation estiment que le principe qui consiste à considérer la juridiction de résidence habituelle du client comme le lieu d'imposition constitue un progrès important dans le sens de la neutralité entre les transactions du commerce électronique et les formes conventionnelles de transactions. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a mis en lumière les problèmes importants que l'on rencontre actuellement lorsqu'on s'efforce d'identifier le pays d'un client « virtuel ». Il soutient, sous réserve de l'exception majeure des certificats numériques, que les nouvelles technologies ne devraient être en mesure de permettre la détermination du lieu de consommation qu'à long terme. Il est par conséquent partisan de maintenir la possibilité de réexaminer à long terme l'application pratique du lieu de consommation aux transactions entre entreprises et consommateurs.

#### Vérification

Après avoir défini le lieu de consommation en ce qui concerne les consommateurs privés, le Groupe de travail a examiné les modalités pratiques de la détermination et de la vérification de cette structure. Il est important de souligner qu'une certaine forme de vérification est nécessaire, même dans les circonstances où le service immatériel ou le produit incorporel n'est pas soumis à l'imposition dans la juridiction du client. Dans ces cas, le fournisseur peut être tenu de prouver « l'exportation » afin que sa prestation soit exonérée d'impôt. Cela a abouti à une analyse d'un certain nombre de méthodes/indices pour déterminer la juridiction de résidence habituelle comportant notamment : la juridiction de résidence telle qu'elle est déclarée par le destinataire au fournisseur ; le pays de résidence tel qu'il est mis en évidence par les informations concernant la carte de crédit ; un numéro personnel d'identification fiscale déclaré par le destinataire au fournisseur ; et l'identification des serveurs/fournisseurs de services Internet. Ces options ont été évaluées du point de vue de la simplicité pour les entreprises et les consommateurs, de la certitude d'application, de l'efficacité (c'est-à-dire si l'option pouvait refléter précisément le lieu de consommation) et de la faisabilité technologique.

La détermination du pays de résidence dans le contexte des transactions en ligne n'est pas sans difficulté. Le niveau actuel de vérification requis par les autorités fiscales peut varier selon la nature de la transaction. Dans certains cas, il peut subsister une adresse de facturation (par exemple pour un service d'abonnement) à laquelle le relevé ou la facture est envoyé. Dans de nombreux cas, le destinataire va identifier lui-même son pays de résidence (par exemple au moyen d'un menu déroulant). Cependant, cela risque d'être insuffisant compte tenu des objectifs poursuivis par les autorités fiscales.

Dans son étude des différentes méthodes possibles pour confirmer la juridiction à prendre en compte, le Groupe de travail a été conseillé d'une manière assez précise par le Groupe technique consultatif sur la technologie. Ce dernier a convenu qu'aucune des options technologiques possibles n'étaient suffisamment précises pour qu'elles puissent être viables au stade actuel et il a recommandé que l'accent soit mis sur les certificats numériques comme étant, à moyen terme, l'option la plus prometteuse (dans la mesure où ils font actuellement l'objet d'une application commerciale ; où leur justification est claire du point de vue des entreprises, sinon du point de vue des consommateurs ; où ils semblent susceptibles de se développer encore en étant intégrés dans les applications et pourraient par conséquent répondre aux attentes de l'administration fiscale). Après avoir procédé à des consultations approfondies avec des représentants du secteur des cartes de crédit, le Groupe technique consultatif sur la technologie a constaté que les informations tirées des cartes de crédit étaient imprécises comme preuve de la juridiction de résidence. Le maintien de cette option risquerait, selon le Groupe technique consultatif, d'entraîner des distorsions dans les transactions commerciales en ligne et ne servirait qu'à encourager l'utilisation d'autres méthodes de paiement. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a conclu en outre que l'utilisation de l'adresse IP (« Internet Protocol ») pour vérifier le pays de résidence présentait des limites en termes de fiabilité et pouvait donner lieu à des manipulations (par exemple, en faisant apparaître une adresse IP incorrecte). Cela dit, certains membres du Groupe technique consultatif représentant les administrations ont estimé qu'il y avait lieu de poursuivre les recherches dans cette voie qui constituait un moyen provisoire, bien que limité, d'améliorer la recherche de renseignements sur la localisation. Les membres des milieux d'affaires se sont toutefois prononcés contre cette solution en faisant part de leurs préoccupations quant à sa fiabilité, quant à son incidence potentielle sur les temps de transaction et quant au coût potentiellement élevé de son application.

Les membres des milieux d'affaires et des administrations des Groupes techniques consultatifs sur la technologie et sur l'impôt sur la consommation admettent pleinement la nécessité d'identifier une solution pratique à court terme pour répondre aux besoins des administrations sans qu'il en résulte une incidence négative sur l'aptitude des entreprises à effectuer des transactions en ligne ni occasionner des charges excessives pour se conformer à la législation fiscale. Il est possible que des solutions intérimaires viables ne soient pas basées sur la technologie — par exemple elles pourraient se fonder sur l'utilisation de bases de données internes d'un commerçant ou sur des données accessibles au public ou commercialisées. Enfin, et plus généralement, le Groupe technique consultatif sur la technologie a mis en lumière la sensibilité croissante des consommateurs aux problèmes de respect de la vie privée et de protection des données et la capacité de l'industrie à répondre à ces préoccupations. La conception des systèmes commerciaux reflète ces préoccupations et les entreprises hésitent à collecter auprès de leurs clients plus de renseignements qu'ils n'en ont besoin à des fins commerciales. Cette tendance transparait également dans l'évolution future des systèmes de paiement. Il est donc important que ce type de considérations soit pleinement pris en compte par les gouvernements dans la poursuite de leur étude des problèmes de vérification.

Le Groupe de travail reconnaît qu'il n'existe pas de réponse d'ensemble immédiate à la question particulière de la vérification des juridictions concernées par des transactions en ligne entre entreprises et consommateurs. Il reconnaît également que ce secteur représente actuellement une part relativement faible du commerce électronique total et accepte donc que la réponse aux « problèmes » actuels soit proportionnée (comme c'est le cas pour les mécanismes de recouvrement de ce secteur). Il reste donc important de chercher à identifier une approche pratique et pragmatique à court terme en attendant l'émergence, grâce aux nouvelles technologies, de méthodes mieux adaptées à ces vérifications. Tout en ayant présent à l'esprit l'avis du Groupe technique consultatif sur la technologie quant aux insuffisances des options technologiques examinées jusqu'à présent, le Groupe de travail estime néanmoins que de nouveaux travaux devraient être entrepris afin d'évaluer ces limitations d'une manière plus critique. En particulier, le Groupe de travail devrait s'assurer que les limitations sont

telles qu'elles excluent certaines options (telles que le recours à l'adresse IP ou aux indices donnés par les cartes de crédit) même comme dispositions provisoires (et imparfaites). Le Groupe de travail a l'intention d'entreprendre ces nouveaux travaux (afin d'examiner et d'évaluer les différentes options technologiques et non technologiques dans ce domaine) en priorité en 2001, en continuant à travailler en liaison très étroite avec les milieux d'affaires (pour tenir compte en particulier de ses préoccupations concernant les charges et coûts potentiels).

### ***Mécanismes de recouvrement de l'impôt***

#### *Contexte*

Les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique ont également amené le Groupe de travail à déterminer et à examiner la faisabilité et la commodité des options visant à permettre une gestion et un recouvrement efficace des impôts sur la consommation dans le contexte du commerce électronique. Les résultats obtenus à ce jour dans ce domaine grâce aux travaux du Groupe de travail se traduisent dans les méthodes d'application pratique des principes directeurs qui sont recommandées. Cela reflète la prise en compte du fait que si le principe du lieu de consommation lui-même doit tenir une place essentielle, les pays peuvent choisir divers mécanismes de recouvrement sans occasionner de distorsions internationales sur le marché.

#### *Analyse*

Le Groupe de travail a mis l'accent sur cinq mécanismes de recouvrement de l'impôt : l'auto-évaluation/auto-liquidation, l'enregistrement des non-résidents, l'imposition à la source et le transfert, le recouvrement par des tiers de confiance (tels que des intermédiaires financiers) et les solutions fondées sur les nouvelles technologies. Chacun des mécanismes de recouvrement a été évalué du point de vue de sa *facilité* d'application, de son *efficacité* dans la saisie des services et des biens incorporels importés, de la *charge imposée* aux entreprises pour se conformer à la législation fiscale et de sa *charge administrative* pour les gouvernements. En entreprenant son analyse de ces options, le Groupe de travail a largement bénéficié de l'avis du Groupe technique consultatif sur la technologie qui a entrepris un exercice parallèle très fructueux d'évaluation dans une perspective expressément axée sur les technologies.

#### Auto-évaluation/auto-liquidation

Dans le cadre d'un système d'auto-évaluation ou d'auto-liquidation, les destinataires seraient tenus de déterminer l'impôt dû sur les importations de services et de biens incorporels et de remettre la somme correspondante aux autorités fiscales nationales. Dans les cas où il est actuellement utilisé pour les transactions entre entreprises (c'est-à-dire dans la plupart des pays Membres de l'OCDE) ce système s'est avéré pratique et efficace et il implique une charge faible pour se conformer à la législation fiscale, aussi bien pour les contribuables que pour les administrations. Toutefois, l'auto-évaluation/auto-liquidation n'a pas été efficace dans la mise en œuvre du recouvrement de l'impôt sur les transactions faisant intervenir des destinataires privés (transactions entre entreprises et consommateurs).

Les membres des milieux d'affaires du Groupe consultatif sur les impôts sur la consommation se sont déclarés très favorables à l'adoption du système d'auto-évaluation/d'auto-liquidation comme modèle

pour les transactions entre entreprises. Le Groupe technique consultatif sur la technologie n'a pas identifié de problèmes technologiques spécifiques que poserait un tel modèle. Toutefois, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, ce groupe a conclu que l'auto-évaluation était la solution la moins pratique du point de vue de la technologie.

## Enregistrement

Un système d'enregistrement obligerait les entreprises non-résidentes à s'enregistrer dans une juridiction, à y facturer, et recouvrer l'impôt sur la consommation et à le remettre aux autorités de ce pays. D'un point de vue administratif, cette option est pour l'essentiel applicable, efficace et permettrait une plus grande neutralité. Des problèmes se posent pour l'identification des fournisseurs non-résidents, ainsi que pour l'imposition d'obligations en matière d'enregistrement et leur application effective aux non-résidents. Cette option pourrait accroître le coût de la gestion de l'impôt (notamment en ce qui concerne l'enregistrement, la vérification, le recouvrement etc.). L'enregistrement ferait aussi peser sur les fournisseurs non-résidents des coûts importants pour se conformer à la législation fiscale, notamment pour ceux qui approvisionnent de nombreuses juridictions et effectuent un nombre relativement faible de ventes dans chacune d'entre elles. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a émis des craintes particulières en ce qui concerne les mécanismes traditionnels de recouvrement fondés sur l'enregistrement, en insistant sur l'absence actuelle d'instruments technologiques sur lesquels il pourrait s'appuyer et sur la perspective de voir les méthodes d'enregistrement rendre plus complexe les systèmes appliqués par les entreprises.

Le Groupe de travail a examiné les avantages et les inconvénients des seuils d'enregistrement pour les transactions entre entreprises et consommateurs en termes d'équité dans la concurrence entre fournisseurs nationaux et étrangers et de coûts de la discipline fiscale imposés aux parties prenantes du secteur privé. Le Groupe de travail a examiné trois types de seuils d'impôts sur la consommation : les seuils applicables en matière d'enregistrement, les seuils applicables en matière de vente à distance, et les seuils applicables en matière d'imposition simplifiée et/ou d'obligations de déclaration.

Les seuils permettent de supprimer la charge de la discipline fiscale lorsque celle-ci réduirait ou supprimerait l'incitation à exercer une activité commerciale, notamment pour les petites et moyennes entreprises. Ils permettent par ailleurs de faciliter le respect des obligations fiscales en excluant des entreprises (qui ne sont pas nécessairement de petites dimensions) lorsque la quantité de biens ou services qu'elles fournissent dans la juridiction est faible. Cela est particulièrement important lorsque, dans son ensemble, l'activité en question peut apporter une contribution importante à l'économie de cette juridiction. En outre, les seuils peuvent contribuer à réduire la charge administrative en permettant aux administrations fiscales de cibler les ressources dont elles disposent dans les domaines où le rendement est susceptible d'être élevé. Le principal inconvénient des seuils d'enregistrement est cependant le risque qu'ils font peser sur la neutralité/l'équité dans la concurrence entre les contribuables qui se trouvent en dessous et au-dessus du seuil (bien qu'il ne s'agisse pas d'un « problème nouveau » pour les autorités fiscales qui appliquent déjà un seuil d'enregistrement en matière de fiscalité indirecte). Pour sa part, le Groupe technique consultatif sur la technologie s'est interrogé sur l'intérêt pratique des seuils d'enregistrement, étant donné le manque de techniques précises pour identifier les ventes aux consommateurs de produits numériques dans une juridiction donnée.

Le Groupe de travail a reconnu que le système des seuils est assez bien établi au niveau international. Il est probable que les administrations fiscales choisiront d'adopter une approche similaire pour le commerce électronique. En conséquence, le Groupe de travail recommande aux pays Membres d'accepter le principe selon lequel les seuils d'enregistrement devraient s'appliquer d'une manière non

discriminatoire. D'autres questions, telles que le coût de la discipline fiscale pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales, devront également être prises en compte.

Le coût potentiel des formalités fiscales qui résulterait d'un mécanisme fondé sur l'enregistrement des non-résidents a particulièrement préoccupé les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation. Ces charges pourraient résulter simplement du volume d'enregistrements requis (si l'on suppose que les ventes ont lieu dans un grand nombre de juridictions) ; ou de coûts indirects élevés (tels que l'obligation de rémunérer un représentant fiscal qui en outre serait incompatible avec les modèles applicables aux entreprises du commerce électronique). Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont donc demandé instamment aux gouvernements d'examiner les moyens de réduire sensiblement ces obligations en matière d'enregistrement (voir la partie sur « l'Approche intérimaire simplifiée » ci-dessous). Le Groupe technique consultatif sur la technologie s'est associé à ces préoccupations concernant le coût de la discipline fiscale pour les entreprises et il a mentionné quelques mesures fondées sur les nouvelles technologies que les gouvernements pourraient adopter afin de réduire d'une manière générale les coûts du recouvrement de l'impôt. A cet égard, on peut citer comme exemple la possibilité d'utiliser des sources de données en ligne disponibles sur Internet (concernant par exemple l'assujettissement à l'impôt et les taux applicables). De telles initiatives (prises dans le cadre d'une concertation) de la part des gouvernements pourraient jouer un rôle essentiel pour faciliter l'application de plusieurs mécanismes possibles de recouvrement.

#### Imposition à la source et transfert

Le Groupe de travail a également examiné la solution qui consiste à prélever l'impôt à la source et à le transférer comme autre dispositif de recouvrement permettant de réduire les importants coûts de discipline fiscale qu'entraînent le choix de l'enregistrement. Une entreprise percevrait l'impôt sur la consommation sur les « exportations » vers les non-résidents et remettrait les sommes en question à ses autorités fiscales nationales qui les transmettraient ensuite aux autorités fiscales du pays de consommation. L'augmentation considérable du coût de gestion de l'impôt, ainsi que la nécessité d'accords internationaux concernant l'application de la législation fiscale, le recouvrement et les transferts de recettes, met en doute la faisabilité de cette option, du moins à court et moyen terme. D'un point de vue purement technologique, le Groupe technique consultatif sur la technologie a estimé qu'un tel mécanisme de recouvrement était applicable, en soutenant qu'il était possible d'aménager les technologies d'une manière créative afin de faciliter une telle approche et de faire face aux problèmes qu'elle semble pouvoir poser. Par exemple, les coûts administratifs pourraient être réduits par l'utilisation de « réseaux intelligents » qui permettraient d'acheminer les paiements vers les autorités fiscales appropriées. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a recommandé de poursuivre les travaux dans ce domaine pour examiner plus systématiquement les possibilités offertes. Une variante du modèle, sur laquelle le Groupe technique consultatif sur la technologie a également attiré l'attention, consisterait à faire intervenir un tiers de confiance qui se chargerait de la (des) fonction(s) de recouvrement. Cependant, pour le Groupe de travail cette variante posait elle-même un certain nombre de problèmes importants tels que la manière dont les coûts seraient assumés/partagés, et dont les recettes seraient perçues.

#### Recouvrement par des tiers

En outre, le Groupe de travail a envisagé un système entièrement nouveau dans lequel des tiers (tels que des intermédiaires financiers) seraient désignés pour recouvrer les impôts sur la consommation sur les paiements effectués entre les destinataires et fournisseurs de produits numériques. Le tiers

remettrait ensuite l'impôt au pays de consommation. L'adoption de ce système entraînerait des coûts de démarrage importants et modifierait fondamentalement le fonctionnement de la plupart des systèmes d'impôt sur la consommation. Le Groupe de travail a reconnu que le système pourrait être efficace mais que le principal problème qui restait posé était de savoir s'il était possible de transférer la charge du recouvrement par exemple aux institutions financières. De même, le Groupe technique consultatif sur la technologie a soutenu que la responsabilité du recouvrement de l'impôt ne devait pas être imposée à un tiers intermédiaire ou à une série d'intermédiaires. Selon le Groupe technique consultatif, toute participation d'un tiers devrait être volontaire et fondée sur une viabilité commerciale conforme aux mécanismes du marché tout en admettant qu'un tel modèle pourrait être efficace si les incitations appropriées étaient fournies aux tiers.

#### Options fondées sur les technologies et/ou facilitées par les technologies

Enfin, une discussion importante a eu lieu sur les différentes solutions fondées sur les technologies ou facilitées par les technologies aux problèmes de recouvrement de l'impôt. L'une de ces méthodes consisterait à utiliser des logiciels inviolables qui calculeraient automatiquement l'impôt dû sur une transaction et le remettraient (via un intermédiaire financier ou un tiers de confiance) au pays de destination. Des accords bilatéraux prévoiraient la vérification par les autorités fiscales du pays « fournisseur » (pour le compte du pays « consommateur ») de l'installation et du fonctionnement de ce logiciel. Les fournisseurs de logiciels du secteur privé seraient probablement les mieux positionnés pour mettre au point le logiciel avec la contribution nécessaire des administrations fiscales. Dans certains cas, les administrations fiscales pourraient même prendre la direction des opérations. Le Groupe de travail a reconnu qu'en principe ce type d'approche pourrait constituer une option à moyen ou long terme et il recommande par conséquent que l'évaluation du potentiel et de la faisabilité relative des mécanismes de recouvrement fondés sur la technologie et/ou facilités par celle-ci, dans le cadre des stratégies globales de discipline fiscale menées dans ce domaine, soit entreprise comme un élément prioritaire des travaux futurs qui commenceront au début de 2001. Cette évaluation devrait continuer à s'appuyer sur les avis et sur l'expérience des milieux d'affaires.

Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont souligné qu'il ne fallait pas compter sur les technologies en elles-mêmes pour fournir des « solutions » aux problèmes qui se posent aux autorités fiscales bien qu'elles puissent aider à mettre au point à l'avenir d'autres mécanismes de recouvrement de l'impôt. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont également émis l'avis qu'à long terme une option cohérente pourrait résulter d'une combinaison des éléments étudiés par le Groupe de travail. En d'autres termes, les tiers, les autorités fiscales du pays du vendeur, ainsi que les technologies utilisées pourraient avoir un rôle à jouer. Les technologies pourraient faciliter le fonctionnement de certains éléments du modèle d'ensemble de discipline fiscale mais il importe avant tout de préserver l'intégrité du système fiscal considéré globalement.

Pour sa part, le Groupe technique consultatif sur la technologie a de même encouragé les gouvernements à ne pas considérer les modèles examinés comme s'excluant mutuellement et à étudier les hybrides qu'il pourrait être possible d'élaborer à partir des différents modèles. Ainsi, par exemple, sur la base des options envisagées jusqu'à présent, l'approche qui aurait la faveur du Groupe technique consultatif sur la technologie, dans une perspective technologique, consisterait à combiner les éléments de modèles d'enregistrement au niveau mondial, d'imposition à la source et de transfert et de recours à un tiers de confiance. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a en outre fait observer que toutes les mesures prises à court terme devraient éviter d'hypothéquer les possibilités offertes à plus long terme. Si possible, elles devraient même les renforcer, par exemple en prévoyant une mise en œuvre initiale limitée d'une méthode particulière. Le Groupe technique consultatif sur la

technologie a conclu qu'une approche hybride/combinée constituait l'option la plus souhaitable et il a par conséquent recommandé de la poursuivre résolument. Enfin, le Groupe technique consultatif sur la technologie a souligné la nécessité de poursuivre les travaux en liaison étroite avec les groupements d'entreprises afin par exemple de déterminer les risques et les possibilités associés aux modèles fondés sur le recours à des tiers de confiance.

Abordant dans une optique plus générale le débat sur les mécanismes de recouvrement, le Groupe technique consultatif sur la technologie a souligné que le commerce en ligne entre entreprises et consommateurs en était à ses premiers balbutiements et il a soutenu en conséquence que les coûts de la discipline fiscale devaient être évalués d'une manière très critique en tenant compte des recettes fiscales attendues : c'est-à-dire qu'un équilibre devrait être recherché entre ces deux éléments. A court terme, on courrait des risques en cherchant à appliquer un modèle de recouvrement qui ne permettrait pas de maintenir les coûts de la discipline fiscale à un niveau suffisamment bas, notamment parce qu'actuellement les techniques disponibles sont d'une efficacité limitée pour réduire les coûts administratifs. Le Groupe technique consultatif sur la technologie a constamment fait observer aux gouvernements qu'ils ne devaient rechercher que des « solutions » répondant à des objectifs commerciaux ainsi qu'aux objectifs de l'administration fiscale.

#### Approche intérimaire simplifiée

Tout en préconisant le recours à l'auto-évaluation/auto-liquidation comme constituant de manière permanente une option cohérente à court terme pour les transactions entre entreprises, et sans préjudice de la recherche de solutions à plus long terme ayant recours aux nouvelles technologies, les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont estimé que, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, seule l'option de l'enregistrement était applicable, bien que l'on puisse s'interroger sur sa viabilité à long terme.

Tout en admettant la nécessité actuelle où se trouvent les gouvernements de traiter les problèmes posés par les transactions entre entreprises et consommateurs, les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont proposé une « approche intérimaire simplifiée » de l'enregistrement comme constituant à court terme la meilleure approche provisoire des transactions entre entreprises et consommateurs. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont soutenu que la simplicité était le principal moyen de favoriser un degré élevé de discipline fiscale. A cette fin, ils ont suggéré que les fournisseurs non-résidents soient tenus de s'enregistrer selon une procédure simplifiée (électronique) ne portant que sur des données de base (par exemple, le nom, l'adresse et la nature de l'activité). Selon une telle procédure simplifiée, c'est le fournisseur qui resterait redevable de l'impôt. Ils ont souligné que les obligations en matière de déclaration d'impôt devraient être à la fois simples et claires — et comporter notamment un calcul direct (par exemple recettes encaissées dans la juridiction multipliées par le taux d'imposition). L'un des principaux aspects de cette approche serait que la récupération de l'impôt versé en amont ne serait pas possible. Un enregistrement normal complet, avec notamment une déclaration complète faisant apparaître la récupération de l'impôt versé en amont, resterait possible pour les entreprises intéressées. Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif ont estimé que dans les cas où les entreprises enregistrées étaient de bonne foi, et pouvaient démontrer qu'elles avaient fait des efforts raisonnables mais infructueux pour déterminer exactement la juridiction de consommation, le contribuable qui s'était enregistré ne devrait pas être considéré comme imposable. De même, ils ont fait observer que les autorités fiscales devaient attendre des entreprises qu'elles s'efforcent dans toute la mesure du possible de se conformer de bonne foi aux réglementations fiscales et qu'en retour elles devaient accepter les déclarations transmises par les contribuables. Enfin, ils ont invité les autorités fiscales à concentrer leurs efforts sur les contribuables qui ne respecteraient pas leurs obligations en utilisant les instruments existants ainsi que

d'autres dispositifs de coopération administrative mutuelle, et en prenant collectivement la responsabilité de diffuser des informations sur les obligations fiscales respectives des contribuables afin d'informer les vendeurs qui ignorent leurs obligations vis-à-vis de pays étrangers.

Beaucoup de Membres du Groupe de travail se sont inquiétés du fait que le système appliqué dans le cadre de l'approche provisoire envisagée au paragraphe précédent — qui limite les obligations à la « bonne foi » de la personne qui s'enregistre — risquait d'avoir des conséquences quant à la crédibilité du régime fiscal. Néanmoins, le Groupe de travail a estimé que la recherche d'une forme d'enregistrement simplifié conformément aux suggestions des membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif présentait de nombreux avantages. Des travaux supplémentaires sur certains points spécifiques seront nécessaires pour déterminer le meilleur moyen de poursuivre une telle approche. Cela constitue un thème prioritaire des travaux futurs en 2001.

### *Conclusions qui se dégagent – mécanismes de recouvrement de l'impôt*

#### Transactions entre entreprises

Le Groupe de travail se félicite de l'approbation, par les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation, du modèle d'auto-évaluation/auto-liquidation pour les transactions entre entreprises. Conformément aux conditions cadres sur la fiscalité, le Groupe de travail recommande que dans les cas où le fournisseur n'est pas enregistré et n'est pas tenu de s'enregistrer dans le cadre des dispositifs existants applicables aux transactions entre entreprises, les pays aient recours à un système d'auto-liquidation ou d'auto-évaluation afin de préserver à la fois les recettes et la compétitivité des fournisseurs nationaux.

#### Transactions entre entreprises et consommateurs

Les travaux du Groupe de travail sur les mécanismes de recouvrement ont identifié les avantages et les inconvénients de chacun des mécanismes possibles de recouvrement de l'impôt. En outre, le Groupe de travail a examiné les approches qui pourraient être utilisées pour rectifier les insuffisances de chaque option. Néanmoins, à court terme, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, il n'existe pas une seule option qui soit sans présenter des difficultés importantes. Cela dit, à court terme, le Groupe de travail recommande d'utiliser, pour les transactions entre entreprises et consommateurs, un système d'enregistrement simplifié pour les fournisseurs non-résidents, ce qui permet de faire en sorte que la charge potentielle entraînée par les obligations fiscales soit réduite au minimum, et que le recouvrement de l'impôt soit plus efficace. A moyen et long terme, il faudrait envisager une évolution vers des options fondées sur les nouvelles technologies et de nouveaux travaux détaillés devraient être entrepris en 2001 pour évaluer leur faisabilité relative et identifier les mesures qui devraient être prises au niveau international pour les promouvoir et/ou les faciliter.

Dans la mesure où l'approche qui est recommandée pour le recouvrement de l'impôt fait intervenir deux modèles différents (l'un pour les transactions entre entreprises et l'autre pour les transactions entre entreprises et consommateurs), il est nécessaire de donner aux fournisseurs les moyens appropriés de faire la distinction entre les deux types de clients. En ce qui concerne les transactions entre entreprises, il sera évidemment nécessaire de confirmer le statut « d'entreprise » du client afin de justifier l'exonération des exportations du fournisseur. Le Groupe de travail reconnaît que diverses approches peuvent être adoptées concernant cette question pratique, la distinction étant fondée sur les critères qui pourraient être considérés comme acceptables par les autorités fiscales compétentes. Ces

critères pourraient être un numéro d'enregistrement au titre de la TVA, un certificat de statut fiscal établi par les autorités fiscales du pays destinataire, ou d'autres informations disponibles dans le cadre de la transaction (telles que la nature du produit qui est fourni). D'autres travaux sont nécessaires dans ce domaine pour confirmer les critères pratiques qui peuvent être appliqués directement par les entreprises tout en offrant des garanties suffisantes aux autorités fiscales (par exemple en ce qui concerne la justification de l'exonération fiscale des opérations d'exportation).

Certains membres des milieux d'affaires ont soutenu qu'en raison du montant limité des recettes fiscales actuellement en jeu en ce qui concerne les transactions en ligne entre entreprises et consommateurs, ainsi que du peu d'instruments actuellement disponibles pour permettre d'assurer le respect des obligations fiscales et leur mise en œuvre effective, il y a lieu d'envisager l'application d'un taux de TVA égal à zéro à ces transactions numériques pendant une période limitée en attendant qu'un dispositif d'ensemble fondé sur les nouvelles technologies soit mis au point et utilisé. Le Groupe de travail ne peut soutenir une telle proposition. Celle-ci introduirait sur le marché une distorsion de la concurrence induite par l'impôt en opérant une discrimination positive en faveur de la distribution numérique par comparaison avec la distribution conventionnelle. Cela serait fondamentalement contraire au principe de neutralité. Les mesures visant à surmonter ces distorsions en appliquant également le taux nul aux produits conventionnels équivalents aboutirait à une érosion inacceptable de la base d'imposition.

### ***Discipline fiscale et coopération administrative***

#### *Le contexte*

Les conditions cadres sur la fiscalité chargeaient les autorités fiscales de réduire au minimum, dans la mesure du possible, les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales. En même temps, elles admettaient la nécessité de réduire au minimum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales tout en maintenant les contre-mesures proportionnelles aux risques en cause. L'application de toute mesure nécessaire pour assurer la discipline fiscale devrait viser non seulement à réduire le risque de perte de recettes mais aussi, en même temps, à éviter toute distorsion de concurrence au détriment des contribuables qui se conforment volontairement à leurs obligations.

Les conditions cadres sur la fiscalité ont conclu par ailleurs que les autorités fiscales devraient rester en mesure d'accéder à des informations fiables et vérifiables sur les contribuables, améliorer l'utilisation des accords bilatéraux et multilatéraux existants en matière d'assistance administrative et mettre au point des mécanismes internationaux d'assistance dans le recouvrement de l'impôt.

#### *Analyse*

En ce qui concerne l'estimation des pertes de recettes qui risqueraient d'être subies dans le cadre du commerce électronique, le Groupe de travail a conclu qu'il était possible, en retenant des hypothèses plausibles, de s'attacher plus précisément à l'importation par des consommateurs privés de produits et services imposables reçus par voie numérique. Les entreprises risquent moins de chercher à échapper aux impôts sur la consommation sur ce type d'achats du fait que la plupart d'entre elles seraient en mesure de bénéficier d'un crédit d'impôt/d'une déduction au titre des intrants ainsi que de la possibilité de qualifier l'achat de dépense venant en déduction du revenu imposable déclaré. L'examen des produits actuellement disponibles sur Internet qui sont destinés aux consommateurs privés aboutit

à des estimations des pertes de recettes potentielles qui ne sont pas très élevées par rapport aux recettes totales de l'impôt sur la consommation. Toutefois, il est important de ne pas sous-estimer les effets sur la concurrence d'une absence de prise en compte de ces transactions dans le cadre du système fiscal.

Le Groupe de travail a noté par ailleurs que les instruments favorisant la discipline fiscale ou les mesures qui pourraient être prises dépendaient dans une large mesure des mécanismes de recouvrement de l'impôt qui étaient adoptés. Pour les transactions entre entreprises, l'utilisation de mécanismes d'auto-évaluation ou d'auto-liquidation réduirait sensiblement le risque de fraude et d'évasion fiscales. Pour les mécanismes de recouvrement de l'impôt qui comportent également l'application conditionnelle d'un taux zéro aux « exportations » de services et de biens incorporels, certains instruments de discipline fiscale ont été examinés. Cela a abouti à une analyse des indices possibles du lieu de résidence du client tels que les informations données par les cartes de crédit, le numéro personnel d'identification ou l'identification du serveur/du fournisseur de services Internet. L'incidence de logiciels favorisant la discipline fiscale produits par le secteur privé a également été examinée, de même que les possibilités offertes par les nouvelles technologies pour améliorer les mécanismes de recouvrement de l'impôt.

Les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont insisté sur le fait que ces modèles de discipline fiscale concentraient toute la responsabilité sur le fournisseur. Ils ont invité les gouvernements à envisager des mécanismes permettant d'imputer la responsabilité des divers aspects de la discipline fiscale aux différentes parties concernées par les transactions, y compris le client. Ils ont par ailleurs souligné la nécessité de maintenir un système aussi simple que possible, adapté aux différentes catégories d'entreprises, et nécessitant une charge minimale pour se conformer aux obligations fiscales afin d'encourager la discipline fiscale volontaire.

Le Groupe de travail et les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation se sont montrés d'accord dans l'ensemble avec l'évaluation générale du rôle que pourraient jouer les nouvelles technologies pour faciliter le fonctionnement des modèles de recouvrement et de discipline fiscale. Ce rôle devrait être examiné d'une manière novatrice, en reconnaissant que dans certains cas ces technologies elles-mêmes auraient besoin d'un soutien actif des gouvernements (par exemple par la mise à disposition de données en ligne sur l'assujettissement à l'impôt et les taux d'imposition).

Autre aspect du débat plus large sur la discipline fiscale : la nécessité reconnue d'un renforcement de la coopération administrative internationale. Le Groupe de travail a noté l'apparition d'instruments techniques permettant des échanges de renseignements intervenant en temps voulu et sûrs entre les autorités fiscales. Il est par ailleurs reconnu qu'une meilleure utilisation des instruments existants de coopération administrative (telles que les conventions fiscales bilatérales et la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe/de l'OCDE) pourrait contribuer à atténuer la charge qu'impose la discipline fiscale aux entreprises et à améliorer l'efficacité de l'administration fiscale. Il note par ailleurs que les milieux d'affaires ont souligné l'importance qu'ils attachent à la nécessité, pour les gouvernements, de réaliser des progrès vers une amélioration de la coopération internationale.

## *Conclusions qui se dégagent – discipline fiscale et coopération administrative*

### Discipline fiscale

Pour les transactions entre entreprises, le Groupe de travail conclut que l'adoption d'un mécanisme de recouvrement fondé sur l'auto-évaluation/l'auto-liquidation permet de répondre dans une large mesure aux principaux problèmes de discipline fiscale qui se posent dans ce domaine.

Pour les transactions entre entreprises et consommateurs, le Groupe de travail reconnaît qu'il est moins facile d'assurer une discipline fiscale effective. Un équilibre réaliste doit être recherché entre les besoins des autorités fiscales et les intérêts des entreprises et des clients (par exemple du point de vue de la rapidité des transactions et des coûts de la discipline fiscale). Cela est particulièrement important en ce qui concerne le degré de vérification du statut et du pays de résidence déclaré du consommateur. Dans ce domaine, de nouveaux travaux sont nécessaires pour déterminer plus sûrement un mécanisme acceptable. Les milieux d'affaires ont insisté sur le fait que, selon eux, lorsqu'on évalue ces mécanismes, il y a lieu de tenir particulièrement compte de l'équilibre entre les coûts de la discipline fiscale et du recouvrement de l'impôt ainsi que du rendement effectif et prévu de l'impôt.

### Coopération administrative

La nécessité de renforcer la coopération administrative internationale entre les autorités fiscales est évidente. Le Groupe de travail recommande que les instruments juridiques existants pour cette coopération administrative fassent l'objet d'une nouvelle évaluation, en particulier compte tenu du développement du commerce électronique et des divers mécanismes de recouvrement de l'impôt qui ont été examinés. Il reconnaît le lien étroit entre une coopération efficace et efficiente entre les autorités fiscales et la possibilité de mise en place de mécanismes alternatifs de recouvrement de l'impôt étant donné que la plupart de ceux-ci nécessiteraient un degré très élevé de coopération administrative.

### *Simplification*

La simplification est apparue comme un thème important tout au long de l'étude du Groupe de travail sur les aspects du commerce électronique concernant l'impôt sur la consommation. Ce thème a été identifié de manière claire et constante par les milieux d'affaires (par l'intermédiaire du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation mais aussi d'une manière plus générale) comme une préoccupation prioritaire. Les représentants des entreprises soutiennent que la simplification de certains éléments des régimes d'impôts indirects constitue un moyen essentiel de supprimer les obstacles potentiels d'ordre fiscal au développement du commerce électronique transfrontières et de faciliter ainsi la discipline fiscale. Grâce à la simplification, soutiennent-ils, le degré de discipline fiscale volontaire augmente, les coûts de cette discipline fiscale se réduisent pour les entreprises et, corollaire logique, les coûts administratifs se réduisent aussi pour les gouvernements.

En premier lieu, il est important de reconnaître que l'adoption de la méthode de l'auto-liquidation/auto-évaluation dans le contexte des transactions entre entreprises permet une simplification appréciable. Dans le cadre de cette approche, les vendeurs non-résidents qui effectuent exclusivement des transactions avec des entreprises et qui ne sont pas tenus d'être enregistrés dans le

cadre des dispositifs existants auront peu ou même pas du tout d'obligations supplémentaires en matière d'impôts sur la consommation.

Par conséquent, la question de la simplification pour les entreprises non-résidentes se pose dans deux contextes : pour les entreprises qui effectuent des transactions avec les consommateurs privés et pour celles qui sont établies dans plus d'un pays. Comme cela a été indiqué dans la partie du « Recouvrement par des tiers », les membres des milieux d'affaires du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont proposé une « approche intérimaire simplifiée » de l'enregistrement. Celle-ci mérite un examen approfondi.

Le Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation a présenté un certain nombre d'autres initiatives et suggestions en matière de simplification. On peut notamment mentionner les suivantes :

- Faciliter la facturation électronique, par une standardisation des formats des factures et des procédures correspondantes — qui pourrait être fondée de préférence sur un « modèle » établi par l'intermédiaire de l'OCDE (et qui pourrait s'appuyer sur les travaux actuellement menés au sein de la Communauté européenne).
- Faciliter et promouvoir plus généralement les systèmes électroniques de déclaration/de tenue de comptes en matière de TVA, avec le soutien des gouvernements — là encore si possible en respectant une « norme » OCDE.
- Standardiser les conditions exigées en matière de vérification ainsi que, de préférence, les procédures, en faisant appel chaque fois que possible aux nouvelles technologies.
- Introduire des mécanismes en ligne, avec le soutien des gouvernements, par lesquels les entreprises pourraient vérifier la validité des numéros d'enregistrement de TVA et accéder aux autres données fiscales (notamment sur l'assujettissement à l'impôt et les taux d'imposition).
- Supprimer l'obligation, pour les entreprises non-résidentes, de faire appel à des représentants fiscaux et/ou de produire des garanties (garanties bancaires).
- Standardiser les déclarations fiscales (TVA/TPS) en ce qui concerne les principaux domaines sur lesquels doivent porter les données requises et les procédures correspondantes (telles que la transmission et le stockage électroniques) — là encore sur la base d'un « modèle » et/ou de recommandations de l'OCDE.
- Rechercher des dispositifs permettant de prendre des décisions administratives anticipées contraignantes en matière de TVA, de simplifier les procédures d'arbitrage afin de réduire les différends entre autorités fiscales (par exemple quant à la question de savoir dans quel pays l'impôt est dû), et s'efforcer d'étendre aux impôts sur la consommation les procédures internationales faisant intervenir les autorités compétentes dans le cadre de l'OCDE.

En raison du vaste champ de ces suggestions, il sera nécessaire que le Groupe de travail établisse un ordre de priorité entre ces options et initiatives afin d'envisager d'une manière réaliste les mesures qui peuvent et doivent être prises en priorité au niveau international dans le cadre des travaux futurs pilotés par l'OCDE. Le Groupe de travail et les milieux d'affaires sont d'accord sur l'importance capitale des mesures de procédure pratiques permettant de faciliter le respect volontaire des

obligations fiscales. Il se félicite par ailleurs du fait que les milieux d'affaires ont admis que certaines de leurs suggestions s'inscrivent par leur nature même dans une perspective à long terme (lorsque, par exemple, elles nécessiteraient des négociations internationales en tant que telles). Cela met en lumière la nécessité d'examiner les priorités relatives.

### *Conclusions qui se dégagent – simplification*

Le Groupe de travail reconnaît le rôle essentiel de la simplification pour faciliter la discipline fiscale et plus généralement pour répondre aux préoccupations des entreprises. Il note également que, dans de nombreux cas, l'initiative incombe au niveau national (intérieur) et qu'il existe des limitations inhérentes aux résultats qu'il serait réaliste d'envisager au niveau international. Cela dit, le Groupe de travail recommande la mise en œuvre d'une évaluation (en coopération étroite avec les milieux d'affaires) de la faisabilité relative des options de manière à identifier celles qu'il est possible de promouvoir au niveau international (par exemple par des recommandations portant sur les bonnes pratiques administratives) ou celles dont il faut poursuivre la mise au point concertée dans le cadre de l'OCDE.

### *Evaluation de la procédure des groupes techniques consultatifs*

Les relations de travail étroites avec les représentants des entreprises et les économies non-membres, facilitées par le fonctionnement des groupes techniques consultatifs, se sont avérées très utiles au Groupe de travail dans la mise en œuvre du programme de suivi de la réunion d'Ottawa. La contribution des représentants des entreprises aux débats a été particulièrement importante, aussi bien de la part du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation que du Groupe technique consultatif sur la technologie. La mise en commun de documents, et les réunions conjointes sont apparues comme des moyens très utiles de faire progresser les débats et de susciter de nouvelles idées et perspectives. Ce dialogue, qui s'est renforcé et approfondi au fil du temps, a beaucoup aidé les gouvernements dans leur examen de ces questions. La contribution des non-membres s'est de même avérée précieuse, et elle a permis d'envisager les questions qui sont examinées dans une perspective globale.

Nonobstant certaines variations du niveau de participation réelle, la procédure des groupes techniques consultatifs a donc constitué un élément important du programme de travail jusqu'à présent et doit être poursuivie – à condition d'apporter certaines améliorations à la composition, à la structure et au mandat de ces groupes techniques consultatifs (dont le Comité des affaires fiscales s'occupera séparément). Pour sa part, le Groupe de travail recommande de faire des efforts pour renforcer la participation des non-membres aux groupes techniques consultatifs futurs, en faisant intervenir un plus grand nombre de pays et en suscitant une participation plus active. Il pourrait par ailleurs être utile de réexaminer la participation des entreprises afin d'accorder une plus large place aux intérêts des petites et moyennes entreprises. Enfin, la participation aux Groupes techniques consultatifs pourrait aussi être élargie afin de faire intervenir d'autres intérêts/perspectives (notamment le point de vue des universitaires et des représentants des consommateurs).

### **Domaines de travaux futurs**

Ce rapport indique l'état d'avancement, à la fin de l'année 2000, du programme du Groupe de travail faisant suite à la réunion d'Ottawa. En tant que tel, il constitue en partie un rapport sur les travaux en cours. Cependant, il est également destiné à constituer un signal clair concernant les moyens qui

pourraient permettre de progresser dans un proche avenir sur les principaux points. La publication du rapport, sous réserve de l'approbation du Comité des affaires fiscales, offrira une occasion de formuler d'autres commentaires sur les conclusions qui se dégagent du rapport.

Le Groupe de travail reconnaît que de nouveaux travaux devraient être effectués dans un certain nombre de domaines et recommande de les poursuivre activement en 2001. Ces travaux sont nécessaires dans les domaines suivants :

- i) ***Vérification du pays de résidence déclaré par le consommateur dans les transactions en ligne entre entreprises et consommateurs*** – identifier des méthodes pratiques et efficaces permettant de faire correspondre de manière appropriée les besoins des autorités fiscales aux intérêts des entreprises/consommateurs.
- ii) ***Vérification de la situation juridique du client*** – identifier des options pratiques et efficaces pour opérer une distinction entre les entreprises et les particuliers, en donnant des garanties suffisantes aux autorités fiscales tout en réduisant au minimum les contraintes spécifiques qui pèsent sur les entreprises.
- iii) ***Seuils d'enregistrement*** – mieux clarifier le rôle qu'ils peuvent jouer dans la réduction des obligations fiscales qui pèsent sur les fournisseurs non-résidents.
- iv) ***Mécanismes de recouvrement fondés sur les technologies et facilités par celles-ci*** – évaluer leur faisabilité relative, leur calendrier et le rôle que les normes et les instruments correspondants peuvent jouer pour faciliter le fonctionnement de l'administration fiscale.
- v) ***Coopération administrative internationale*** – identifier plus clairement le rôle que cette coopération peut jouer en contribuant à l'efficacité et à l'efficacité de l'administration fiscale, ainsi que les mesures d'ordre pratique qu'il serait réaliste de prendre pour renforcer et développer cette coopération.
- vi) ***Options et initiatives en matière de simplification*** – évaluer avec rigueur les priorités relatives, en tenant compte en particulier des vues des entreprises et identifier les options qui méritent une action internationale concertée.
- vii) ***Questions liées à la discipline fiscale*** – identifier les domaines particuliers dans lesquels il existe des risques concernant la sécurité et la discipline fiscales et examiner les mesures qui pourraient si nécessaire être adoptées pour faire face à ces risques.
- viii) ***Stratégies à plus long terme pour exploiter les possibilités offertes par les mécanismes fondés sur la technologie*** – Afin d'évaluer les modalités selon lesquelles ces mécanismes pourraient aller au-delà de la préoccupation immédiate des échanges internationaux de services et de produits numériques et fournir des « solutions » facilitées par la technologie qui permettraient de recouvrer l'impôt sur un ensemble beaucoup plus vaste de transactions (c'est-à-dire plus généralement les transactions sur biens et services). Les initiatives émanant des entreprises qui sont déjà menées en ce qui concerne les transactions internationales entre entreprises et consommateurs portant sur des biens devraient être examinées dans ce contexte.

## APPENDICE I :

### APPLICATION DES IMPOTS SUR LA CONSOMMATION AUX ECHANGES TRANSFRONTIERES DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS DANS LE CONTEXTE DU COMMERCE ELECTRONIQUE

#### A. Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

##### Introduction

1. En 1998, les Ministres de l'OCDE ont accueilli favorablement un certain nombre de conditions cadres sur la fiscalité concernant les impôts sur la consommation applicables au commerce électronique dans un contexte d'échanges transfrontières ; ces conditions étaient notamment les suivantes :

1. Afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, les règles d'imposition de la consommation dans le cadre des échanges transfrontières doivent aboutir à l'application de l'impôt sur le territoire où la consommation a lieu.
2. Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
3. Lorsque les entreprises acquièrent des services et des biens incorporels auprès d'un vendeur non résident, il y a lieu d'envisager le recours à l'auto-liquidation, à l'auto-évaluation ou à d'autres mécanismes équivalents.

2. Les principes directeurs ci-dessous ont pour objet de permettre l'application pratique des conditions cadres sur la fiscalité afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, en particulier dans le cadre du commerce électronique transfrontières. Les pays Membres sont invités à réexaminer leurs législations nationales existantes afin de rechercher si elles sont compatibles avec ces principes directeurs et à examiner les réformes législatives nécessaires pour aligner cette législation sur les objectifs des principes directeurs. En même temps, les pays Membres devraient examiner les mesures de contrôle et d'exécution nécessaires à leur mise en œuvre.

##### Transactions entre entreprises

3. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non-résidente<sup>1</sup> doit être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale<sup>2</sup>.

4. Dans certaines circonstances, les pays peuvent cependant utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation lorsque l'application de l'approche visée au paragraphe 3 aboutirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale<sup>3</sup>.

---

1. Ce terme désignera normalement un « assujetti à l'impôt » ou une entité qui est enregistrée ou tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt. Il peut aussi désigner une autre entité qui est identifiée à des fins fiscales.

2. La « présence commerciale » est en principe l'établissement (par exemple le siège social, un bureau principal ou une succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée.

## Transactions entre entreprises et consommateurs privés

5. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à un destinataire privé non-résident<sup>4</sup> doit être le pays dans lequel le destinataire a sa résidence habituelle<sup>5</sup>.

### Application<sup>6</sup>

6. Dans le contexte des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée ou d'autres impôts généraux sur la consommation, ces principes directeurs ont pour objet de définir le lieu de consommation (et par conséquent le lieu d'imposition) en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels par des vendeurs/fournisseurs non-résidents qui ne sont pas par ailleurs enregistrés ni tenus de s'enregistrer dans le pays de destination en vertu des dispositifs existants.<sup>7,8</sup>

7. Ces principes s'appliquent à la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels, qui sont susceptibles d'être fournis à distance, en particulier dans le contexte du commerce électronique transfrontières.

8. Les principes directeurs ne s'appliquent donc pas aux services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance (par exemple, l'hébergement à l'hôtel, les transports ou la location de véhicules). Ils ne sont pas non plus applicables dans les cas où le lieu de consommation peut être déterminé directement, comme c'est le cas lorsqu'un service est rendu en présence physique du fournisseur et du client (par exemple dans le cas de la coiffure) ou lorsque le lieu de consommation peut être déterminé d'une manière plus appropriée par référence à un critère particulier (par exemple, les services liés à des biens ou produits immobiliers particuliers). Enfin, il est admis que certains types

- 
3. Une telle approche ne devrait normalement s'appliquer que dans le contexte d'un mécanisme d'auto-liquidation ou d'auto-évaluation.
  4. En d'autres termes, une « personne non imposable » ou une entité non enregistrée et *non* tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt.
  5. Il est admis que l'application de ce principe directeur n'aboutira pas toujours à l'imposition au lieu réel de consommation. Selon un critère « pur » du lieu de consommation, les services immatériels sont consommés au lieu où le client les utilise effectivement. Cependant, la mobilité des communications est telle que l'application d'un critère pur du lieu de consommation entraînerait pour les vendeurs de lourdes charges pour se conformer à la législation fiscale.
  6. Conformément aux conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, des dispositions spécifiques, adoptées en matière de lieu d'imposition par un groupe de pays lié par un cadre juridique commun pour leurs systèmes d'impôts sur la consommation, peuvent bien entendu s'appliquer aux transactions entre ces pays.
  7. Bien que ces principes directeurs ne soient pas destinés à s'appliquer aux taxes sur la valeur ajoutée ni aux taxes générales sur la consommation au niveau infranational, il y aura lieu d'examiner les problèmes qui se posent dans le cadre international en ce qui concerne ces impôts.
  8. L'objectif est d'assurer la certitude et la simplicité pour les entreprises et les administrations fiscales, ainsi que la neutralité sous la forme d'un traitement fiscal équivalent pour les mêmes produits sur le même marché (c'est-à-dire d'éviter les distorsions de concurrence qui résulteraient d'une non-imposition involontaire).

spécifiques de services, comme par exemple certains services de télécommunications, peuvent nécessiter des approches plus spécifiques pour déterminer leur lieu de consommation<sup>9</sup>.

---

9. Lorsque de telles approches spécifiques sont utilisées, le Groupe de travail reconnaît que de nouveaux travaux devraient être entrepris et qu'une coordination internationale de ces accords est nécessaire pour éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire.

## IMPOSITION DE LA CONSOMMATION DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS TRANSFRONTIERES DANS LE CADRE DU COMMERCE ELECTRONIQUE

### B. Méthodes recommandées pour l'application pratique des principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

#### Introduction

1. Trois mécanismes de recouvrement de l'impôt sont généralement utilisés dans les systèmes d'impôts sur la consommation : l'enregistrement, l'auto-liquidation/auto-évaluation et le recouvrement d'impôts par les autorités douanières sur l'importation de biens corporels. Dans le cadre d'un système d'enregistrement, le vendeur de biens et services s'enregistre auprès des autorités fiscales et, selon le dispositif fiscal applicable, il doit soit payer l'impôt dû sur la transaction aux administrations fiscales, soit recouvrer l'impôt dû par le client et le remettre aux administrations fiscales. Dans le cadre du système d'auto-liquidation/d'auto-évaluation, le client paie directement l'impôt aux administrations fiscales. La troisième approche, qui consiste à faire recouvrer l'impôt sur l'importation de biens corporels par les autorités douanières est commune à presque tous les systèmes nationaux d'impôts sur la consommation, lorsqu'il existe des frontières nationales qui sont soumises à un contrôle douanier.

2. Comme les mécanismes d'enregistrement et d'auto-évaluation/auto-liquidation sont actuellement utilisés dans la majorité des systèmes d'impôts sur la consommation, ils représentent un point de départ logique dans la détermination des méthodes dont l'application serait la plus appropriée dans le contexte des transactions du commerce électronique pour la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels.

3. Bien que les nouvelles technologies promettent de favoriser la mise au point de méthodes novatrices pour le recouvrement de l'impôt et, qu'en raison de la nature mondiale du commerce électronique, les méthodes fondées sur une collaboration entre les administrations fiscales soient appelées à prendre une importance croissante, les pays Membres conviennent qu'à court terme les deux approches traditionnelles du recouvrement de l'impôt restent les plus prometteuses. Toutefois, les pays Membres conviennent que leur application varie selon le type de transaction.

#### Méthodes recommandées

##### *Transactions entre entreprises*

4. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises (du type mentionné dans les principes directeurs), il est recommandé d'appliquer un mécanisme d'auto-évaluation ou d'auto-liquidation, dans les cas où l'entreprise qui fournit les biens ou services n'est pas enregistrée et n'est pas tenue de s'enregistrer au titre de l'impôt sur la consommation dans le pays de l'entreprise destinataire, lorsque ce mécanisme est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôt sur la consommation.

5. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises portant sur des services et des biens incorporels, le mécanisme d'auto-évaluation/d'auto-liquidation présente un certain nombre d'avantages majeurs. En premier lieu, il peut être rendu effectif du fait que les administrations fiscales du pays de consommation peuvent le vérifier et le faire appliquer. En second lieu, étant donné qu'il s'applique au client, la charge que la discipline fiscale fait peser sur le vendeur ou le fournisseur du service ou bien incorporel est minime. Enfin, il réduit les risques que comporte pour les recettes publiques le recouvrement de l'impôt par des vendeurs non-résidents, que les clients de ce vendeur soient ou non habilités à déduire l'impôt sur les intrants ou à le récupérer dans le cadre de crédits d'impôt.

6. Les pays Membres pourraient aussi envisager l'exemption de l'auto-évaluation ou de l'auto-liquidation de l'impôt lorsque le client bénéficierait d'un droit à récupération intégral de celui-ci sous forme de déduction ou de crédit d'impôt.

### *Transactions entre entreprises et consommateurs*

7. La recherche d'un dispositif efficace de recouvrement de l'impôt dans le cas de transactions transfrontières entre entreprises et consommateurs portant sur des services et des biens incorporels présente des défis particuliers. Les pays Membres reconnaissent que parmi les options examinées dans le cadre des débats internationaux, aucune n'est sans présenter des difficultés importantes. A moyen terme, les options fondées sur la technologie sont susceptibles de contribuer dans une large mesure à faciliter l'application des nouvelles méthodes de recouvrement de l'impôt. Les pays Membres s'engagent expressément à poursuivre l'examen détaillé de ces possibilités afin de se mettre d'accord sur les meilleurs moyens de faciliter leur application et leur développement.

8. En attendant, lorsque les pays l'estiment nécessaire (par exemple à cause du risque de distorsions de concurrence ou de pertes de recettes importantes présentes ou futures), un système d'enregistrement (lorsqu'il est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôts sur la consommation) devrait être envisagé pour assurer le recouvrement de l'impôt sur les transactions entre entreprises et consommateurs.

9. Lorsque les pays jugent souhaitable de mettre en œuvre un système d'enregistrement pour les vendeurs de services et de biens incorporels non-résidents, qui ne sont pas encore enregistrés et ne sont pas tenus de s'enregistrer auprès de leurs autorités fiscales, il est recommandé de tenir compte d'un certain nombre de considérations. En premier lieu, dans le souci d'assurer un recouvrement efficace et efficient de l'impôt, les pays devraient s'assurer que la charge potentielle de la discipline fiscale est réduite au minimum. Par exemple, les pays pourraient souhaiter envisager des régimes d'enregistrement comportant des obligations simplifiées en matière d'enregistrement pour les fournisseurs non-résidents (y compris les procédures électroniques d'enregistrement et de déclaration), combinées éventuellement avec des limitations de la récupération de l'impôt sur les intrants afin de réduire les risques pour les autorités fiscales. En second lieu, les pays devraient s'efforcer d'appliquer les seuils d'enregistrement d'une manière non discriminatoire. Enfin, les pays Membres devraient envisager des mesures de contrôle et d'exécution appropriées pour assurer le respect des obligations fiscales et admettre dans ce contexte la nécessité d'un renforcement de la coopération administrative internationale.