

# Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité

RAPPORT 2003



OCDE 

# **ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES**

En vertu de l'article 1er de la Convention signée le 14 décembre 1960, à Paris, et entrée en vigueur le 30 septembre 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) a pour objectif de promouvoir des politiques visant :

- à réaliser la plus forte expansion de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays Membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale ;
- à contribuer à une saine expansion économique dans les pays Membres, ainsi que les pays non membres, en voie de développement économique ;
- à contribuer à l'expansion du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire conformément aux obligations internationales.

Les pays Membres originaires de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. Les pays suivants sont ultérieurement devenus Membres par adhésion aux dates indiquées ci-après : le Japon (28 avril 1964), la Finlande (28 janvier 1969), l'Australie (7 juin 1971), la Nouvelle-Zélande (29 mai 1973), le Mexique (18 mai 1994), la République tchèque (21 décembre 1995), la Hongrie (7 mai 1996), la Pologne (22 novembre 1996), la Corée (12 décembre 1996) et la République slovaque (14 décembre 2000). La Commission des Communautés européennes participe aux travaux de l'OCDE (article 13 de la Convention de l'OCDE).

*Also available in English under the title:*

## **Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions THE 2003 REPORT**

© OCDE 2003

---

Les permissions de reproduction partielle à usage non commercial ou destinée à une formation doivent être adressées au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), 20, rue des

Grands-Augustins, 75006 Paris, France, tél. (33-1) 44 07 47 70, fax (33-1) 46 34 67 19, pour tous les pays à l'exception des États-Unis. Aux États-Unis, l'autorisation doit être obtenue du Copyright Clearance Center, Service Client, (508)750-8400, 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923 USA, ou CCC Online : [www.copyright.com](http://www.copyright.com). Toute autre demande d'autorisation de reproduction ou de traduction totale ou partielle de cette publication doit être adressée aux Éditions de l'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.

---

## INTRODUCTION

Le développement du commerce électronique dans les années 90 a posé un certain nombre de problèmes de fiscalité aux gouvernements de tous les pays. Forte de sa longue et fructueuse expérience dans l'élaboration de solutions pratiques pour les questions fiscales internationales, l'OCDE a réagi sans tarder et dès 1998 elle avait adopté les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité. Celles-ci exposent un certain nombre de principes que les gouvernements devraient adopter dans leur approche de la fiscalité du secteur émergent. Depuis 1998, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE continue de traduire ces principes en orientations pratiques pour l'application internationale.

Ce rapport actualise les travaux du Comité et met en lumière les tâches qui restent à accomplir. Pour des renseignements plus précis sur les aspects des travaux du Comité relatifs à la fiscalité et au commerce électronique, les lecteurs sont invités à consulter le site web de l'OCDE : [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation).

## TABLE DES MATIÈRES

|  |    |
|--|----|
| Commerce électronique .....            | 9  |
| Les défis pour les gouvernements ..... | 11 |
| La réponse de l'OCDE.....              | 11 |
| Rapport d'étape 2001 .....             | 13 |
| Impôts directs .....                   | 14 |
| Impôts sur la consommation .....       | 14 |
| Administration de l'impôt.....         | 15 |

### MISE EN ŒUVRE DES CONDITIONS CADRES D'OTTAWA SUR LA FISCALITE : PROGRES DEPUIS 2001

|   |    |
|---|----|
| Impôts directs .....  | 19 |
| Impôts sur la consommation .....  | 20 |
| Commerce électronique – Vérification du statut<br>et de la juridiction du client.....   | 21 |
| Commerce électronique – Commentaires sur le lieu de consommation<br>pour les livraisons entre entreprises (présence commerciale).....   | 22 |
| Commerce électronique — Commentaires sur les méthodes proposées<br>pour l'application pratique des principes directeurs sur le lieu<br>de consommation — systèmes d'enregistrement simplifié..... | 23 |
| Autres questions relatives à l'impôt sur la consommation .....  | 23 |
| Seuils d'enregistrement .....   | 23 |
| Utilisation de la technologie pour le recouvrement des impôts<br>sur la consommation.....   | 24 |
| Simplification .....  | 24 |
| Mise en oeuvre des conditions cadres d'Ottawa – le point de vue<br>du GTC sur les impôts sur la consommation .....  | 25 |
| Administration de l'impôt .....   | 26 |
| Identification de l'entreprise .....  | 28 |
| Information sur les transactions .....  | 30 |
| Tenue de registres.....   | 31 |
| Transparence des systèmes de paiement électronique.....   | 33 |
| Contributions aux organismes de normalisation.....  | 35 |

## TRAVAUX FUTURS

|  |    |
|--|----|
| Impôts directs .....                             | 37 |
| Achèvement du programme de travail existant..... | 38 |
| Suivi.....                                       | 39 |
| Impôts sur la consommation .....                 | 39 |
| Administration de l'impôt.....                   | 40 |

## **Vue d'ensemble des travaux sur le commerce électronique**

Le programme de suivi de la réunion d'Ottawa de 1998 a mis en relief un certain nombre de thèmes de travaux futurs. Cet encadré énumère quelques-unes des réalisations intervenues depuis 1998.

### **Service au contribuable**

Les pays Membres sont encouragés à mettre au point des systèmes permettant d'enregistrer les déclarations d'impôts au moyen de nouvelles technologies et de recevoir les paiements automatisés au titre des prélèvements de sécurité sociale, des prélèvements sur les salaires et des déductions similaires ;

Les pays Membres sont encouragés à mettre au point des systèmes interactifs d'appels téléphoniques pour les demandes de renseignements courants.

Elaboration de procédures et procédés simplifiés d'enregistrement pour les fournisseurs non résidents tenus de comptabiliser la TVA/TPS.

Création d'un groupe de l'OCDE chargé de promouvoir, par l'échange d'expériences et d'informations, des pratiques efficaces pour le développement du service au contribuable.

### **Administration de l'impôt, identification et besoins d'information**

Etablissement d'un consensus international et de lignes directrices sur :

- les conditions requises pour l'identification des entreprises sur l'Internet
- l'information sur les transactions, la tenue de registres et la transparence des systèmes de paiement électronique
- les critères de vérification concernant le statut et la juridiction des clients

### **Recouvrement et contrôle des impôts**

Respect volontaire des obligations fiscales encouragé par l'instauration d'un enregistrement simplifié pour les fournisseurs non résidents tenus de collecter la TVA/TPS.

Les travaux sur le recouvrement informatique de la TVA/TPS transfrontalière ont bien avancé.

### **Impôts sur la consommation**

Les questions concernant le lieu d'imposition et notamment les définitions du lieu de consommation pour les transactions entre entreprises et le commerce grand public ont donné lieu à un accord et à une publication.

Publication de lignes directrices sur les méthodes de vérification de la juridiction et du statut du client.

Publication des méthodes recommandées pour une administration et un recouvrement efficaces de l'impôt.

### **Accords et coopération sur la fiscalité au niveau international**

Clarification, dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, de l'application de la définition de l'établissement stable au commerce électronique.

Clarification dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE de la classification conventionnelle de divers types de paiement effectués au titre du commerce électronique.

Propositions visant à affiner le concept de siège de direction effective en tant que critère décisif.

Travaux bien avancés sur l'examen de l'application dans le contexte du commerce électronique des règles conventionnelles actuelles pour l'imposition des bénéfices des entreprises et des propositions de règles de rechange.

## Commerce électronique

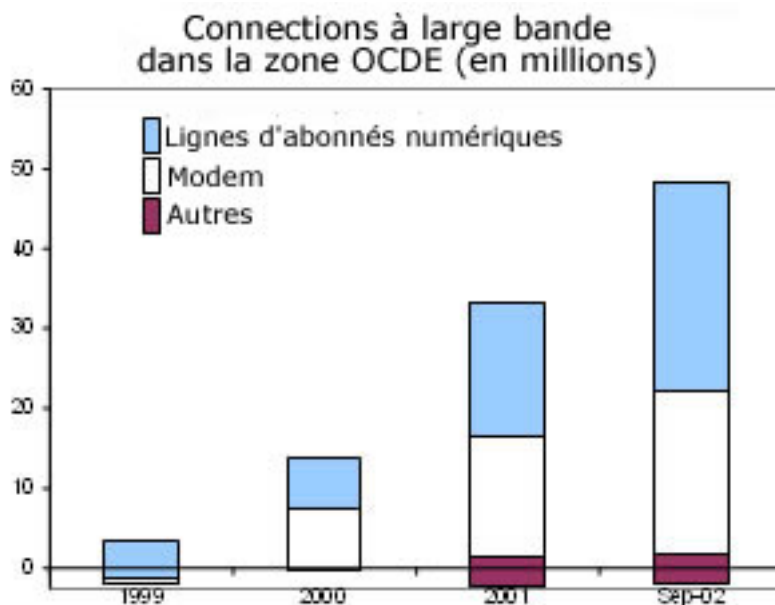
1. Avec la révolution numérique des années 90, dans les différents pays du monde les gouvernements ont pris conscience de la capacité du commerce électronique de transformer les modalités d'action des entreprises et des citoyens. De nouvelles façons de faire des affaires sont apparues, créant un nouveau contexte commercial dans lequel, notamment, les entreprises ont eu soudain accès à tous les marchés mondiaux. Pour les grandes et les petites entreprises, les problèmes de locaux revêtaient moins d'importance, les coûts de démarrage étaient sensiblement réduits et un nouveau climat entrepreneurial s'est développé. Les entreprises et les consommateurs s'étant équipés pour accéder à l'Internet, le commerce électronique s'est accru rapidement.

2. Mais au tournant du millénaire la bulle informatique a éclaté et une nouvelle structure économique de l'Internet s'est formée. Même s'il existe de nombreux petits vendeurs, le marché est désormais dominé par un nombre relativement restreint de grandes sociétés connues dotées de noms et de marques internationales bien établis, qui, pour l'essentiel, existaient avec l'Internet ou ont été construites très rapidement dès les premières étapes du boom Internet. Le paysage du commerce électronique s'est modifié, la majorité des entreprises intégrant des transactions électroniques dans leurs activités générales. Les grandes sociétés sont plus susceptibles de recourir au commerce électronique pour la publicité de bout en bout, l'approvisionnement, la commande, le paiement, la vente ou même la livraison de produits numérisés, car elles élaborent des stratégies d'"entreprise électronique" internes et externes intégrées, tandis que la plupart des petites entreprises limitent leurs activités de commerce électronique à la publicité et au courrier électronique. Pour l'essentiel, les opérations de commerce grand public sont moins développées que les transactions entre entreprises, et toutes les entreprises sont plus susceptibles d'acheter et de s'approvisionner que de vendre sur l'Internet.<sup>1</sup> L'ensemble de ces activités est appelé "commerce électronique". Mais dans nombre de cas l'utilisation de l'Internet et d'autres réseaux ne représente qu'une extension de l'activité "normale" de l'entreprise – avec un pouvoir de transformation considérable, mais au sein des structures de marché et d'entreprise établies. Le

---

<sup>1</sup> Le commerce électronique grand public a été bien plus lent à décoller que ne le prévoient les optimistes, du fait en partie, pour les vendeurs, des problèmes de coût et d'établissement de la marque et, côté consommateurs, des inquiétudes concernant la sécurité des transactions, la fraude, les problèmes de livraison et des questions de protection de la vie privée.

graphique 1 fait apparaître que la croissance du secteur des technologies de l'information et des communications (TIC) est encore relativement vigoureuse.



Source : Connexions à large bande dans la zone OCDE, OCDE (2003), Perspectives des communications, Paris

Serveurs sécurisés pour un million d'habitants, OCDE ([www.oecd.org/sti/telecom](http://www.oecd.org/sti/telecom)) d'après Netcraft ([www.netcraft.com](http://www.netcraft.com))

## **Les défis pour les gouvernements**

3. L'Internet a cessé d'être principalement un moyen de communication inter-réseaux pour devenir un support d'activités marchandes ; des tensions sont alors apparues entre ceux qui voyaient là une « nouvelle frontière » commerciale et ceux qui jugeaient nécessaire que les gouvernements mettent en place un cadre réglementaire pour le commerce sur l'Internet. Les possibilités offertes par la technologie de vendre des produits dans des circonstances qui auraient auparavant exigé une présence physique semblaient remettre en cause l'application de concepts fiscaux mis au point pour un monde physique et non pas virtuel. Selon certains commentateurs, pour favoriser le développement de l'Internet il fallait en faire un espace défiscalisé. D'autres analystes estimaient que l'Internet offrait aux Etats une nouvelle source de recettes, et ils préconisaient à cet effet l'instauration d'une "taxe à l'octet".

4. Les gouvernements voyaient dans les TIC un moyen d'améliorer le fonctionnement des administrations. Il était manifestement possible de développer l'interface entre l'Etat et les citoyens. L'un des points clés recensés à cet égard concernait la fiscalité, et plus précisément le recours à la technologie pour simplifier l'interface administration fiscale-contribuable. On ne manquait pas de souligner que les déclarations de revenus en ligne allégeraient les formalités d'un côté comme de l'autre. De nombreux gouvernements s'appuient sur l'administration fiscale pour mener à bien la révolution de l'administration électronique.

## **La réponse de l'OCDE**

5. En novembre 1997, l'OCDE a organisé à Turku (Finlande) une conférence réunissant des représentants des administrations et des entreprises sur le thème "Démantèlement des obstacles au commerce électronique mondial", dont le titre même soulignait la démarche globale de l'OCDE. Un principe fondamental de tous les travaux de l'OCDE sur le commerce électronique est la création d'un environnement dans lequel le commerce électronique puisse exprimer tout son potentiel. S'agissant des impôts, cela suppose un cadre fiscal qui concilie le développement du commerce électronique avec la nécessité de garantir la base de recettes dont dépend une grande partie des dépenses publiques. Lors de la Conférence ministérielle de l'OCDE organisée à Ottawa en 1998, qui a réuni les représentants des gouvernements et des milieux d'affaires des pays de l'OCDE et des pays non membres sur le thème "Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial", ce processus est allé plus loin avec l'adoption des conditions cadres d'Ottawa sur la

fiscalité, comprenant un ensemble de principes généraux d'imposition applicables au commerce électronique (encadré 1).

***Encadré 1 : Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité – Principes***

***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 commerciales devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Des contribuables placés dans des situations similaires et effectuant des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.

***Efficience***

- ii) Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales devraient être réduits dans toute la mesure du 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 avant une transaction, et savoir en particulier quand, où et comment l'impôt doit être déclaré.

***Efficacité et équité***

- iv) L'imposition devrait procurer le montant normal de l'impôt à la date voulue. Il convient de minimiser les possibilités de fraude et d'évasion fiscales tout en veillant à ce que les contre-mesures restent proportionnelles aux risques en cause.

***Flexibilité***

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

6. Les liens avec les entreprises qui avaient été noués à la conférence de Turku sont restés l'un des éléments clés de la démarche de l'OCDE dans ses travaux sur le commerce électronique. Dès le début de son activité, le Comité des affaires fiscales (CFA) a demandé que les entreprises et les économies non membres de l'OCDE continuent de participer à la mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité. Les entreprises connaissent la technologie et son application commerciale et sont plus sensibles à l'évolution rapide du contexte. L'envergure mondiale du commerce électronique a aussi conduit le Comité à inclure les principales économies non membres de l'OCDE dans ses travaux de suivi de la conférence d'Ottawa.

7. Le Comité a donc mis en route un processus exhaustif en créant un certain nombre de Groupes techniques consultatifs où sont représentés les gouvernements des pays Membres et non membres ainsi que les entreprises. L'encadré 2 présente la structure des travaux de suivi de la conférence d'Ottawa.

***Encadré 2 : Structure des travaux de suivi de la réunion d'Ottawa***

*Impôts directs : GTC sur la classification conventionnelle des paiements  
GTC sur les bénéfices des entreprises*

*Impôts sur la consommation : GTC sur les impôts sur la consommation*

*Administration de l'impôt : GTC sur l'évaluation professionnelle des données*

*Un GTC sur la technologie a été également mis en place de manière à fournir une expertise technologique pour les travaux des autres GTC*

**Rapport d'étape 2001**

8. Après l'adoption des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité les travaux sur leur mise en œuvre ont avancé, et en 2001 le Comité des affaires fiscales (CFA) a publié un rapport intitulé "Commerce électronique et fiscalité – mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité". Ce rapport résumait les progrès considérables accomplis sur certains aspects des impôts

directs, des impôts sur la consommation et de l'administration de l'impôt et définissait de nouvelles tâches.

9. Le rapport couvrait l'ensemble des questions de fiscalité, constatant que les travaux intervenus depuis Ottawa avaient fait apparaître aucun des deux extrêmes – cadre défiscalisé pour le commerce électronique, instauration d'impôts spéciaux sur le commerce électronique (par exemple une taxe à l'octet) – n'était acceptable aux yeux des gouvernements. Le Rapport de 2001 confirmait que les principes régissant la fiscalité du commerce conventionnel devraient aussi s'appliquer au commerce électronique.

### ***Impôts directs***

10. Le Rapport 2001 couvrait quatre questions relatives aux impôts directs. La première était la clarification pour l'application de la définition d'établissements stables dans le cadre du commerce électronique. Le Comité a publié deux projets pour commentaires publics, et le 22 décembre 2000 il a approuvé les modifications proposées au Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ces modifications précisent dans quelles circonstances un équipement informatique sur un site donné peut constituer un établissement stable. La seconde question était liée à la première : le GTC sur les bénéfices des entreprises a été établi un document de travail concernant l'attribution de bénéfices à un établissement stable constitué par un serveur sur un site donné. La troisième question était traitée dans le rapport du GTC sur la classification conventionnelle des paiements qui formulait des recommandations pour la classification de différents types de paiements au titre du commerce électronique dans le contexte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et proposait quelques clarifications à apporter au Modèle. La quatrième question concernait l'incidence du commerce électronique sur l'application du concept de lieu de direction effective comme critère décisif. Elle a fait l'objet d'un document de travail du GTC sur les bénéfices des entreprises.

### ***Impôts sur la consommation***

11. A la suite de la publication des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, le Comité des affaires fiscales a adopté un programme de travail sur les impôts sur la consommation. Parmi ses principaux éléments figurait l'élaboration de Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation. Les Principes affirmaient que pour les transactions entre entreprises, l'impôt devrait être perçu dans le pays où le bénéficiaire a établi sa présence commerciale. Pour

les transactions entre entreprises et consommateurs, le lieu de consommation devrait être le pays où le bénéficiaire a sa résidence habituelle.

12. Le Rapport 2001 préconise ensuite un certain nombre de méthodes pour la mise au point de mécanismes de recouvrement de l'impôt dans le cas des livraisons transfrontières ("Méthodes recommandées pour l'application pratique des Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation"). Pour les transactions entre entreprises, la méthode recommandée confirme la conclusion de la conférence d'Ottawa selon laquelle l'autoliquidation (ou auto-évaluation) est la démarche la plus appropriée. Pour les transactions entre entreprises et consommateurs, le rapport reconnaît qu'il n'existe pas de solution simple mais propose à titre provisoire, et lorsque ce dispositif s'adapte aux systèmes nationaux, un mécanisme d'enregistrement simplifié qui réduit la charge de mise en conformité inhérente à un enregistrement intégral.

### *Administration de l'impôt*

13. Les conditions cadres d'Ottawa reconnaissent les possibilités qu'offre la technologie d'améliorer le service au contribuable et la couverture des besoins d'identification et d'information, ainsi que le recouvrement et le contrôle des impôts.

14. En ce qui concerne l'administration de l'impôt, les principes d'Ottawa sur la fiscalité se sont traduits par les éléments cadres suivants :

#### *Service au contribuable*

- Les autorités fiscales devraient utiliser la technologie disponible et tirer parti des évolutions commerciales pour administrer leur système fiscal de façon à améliorer en permanence le service au contribuable.

#### *Administration de l'impôt, identification et besoins d'information*

- Les autorités fiscales devraient maintenir leur capacité d'accéder à des renseignements fiables et vérifiables afin d'identifier les contribuables et d'obtenir les informations nécessaires pour gérer leurs systèmes d'imposition.

#### *Recouvrement et contrôle*

- Les pays devraient veiller à ce que des systèmes appropriés soient en place pour assurer le contrôle et le recouvrement des impôts.

- Il faudrait élaborer des mécanismes internationaux d'assistance au recouvrement de l'impôt, notamment par des propositions d'insertions dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

15. Le processus de mise en œuvre de ces principes a donné lieu à un dialogue intensifié avec les entreprises et les économies non membres par l'intermédiaire du GTC sur l'évaluation professionnelle des données et du GTC sur la technologie.

16. Un éventail d'« options de mesures à prendre » avait été défini à Ottawa puis élargi dans le Rapport 2001, qui soulignait aussi l'importance d'un échange de pratiques et de savoirs entre les administrations fiscales.

17. En ce qui concerne l'administration de l'impôt, les options d'action proposées étaient les suivantes :

- Les autorités fiscales pourraient envisager d'exiger que les entreprises qui participent au commerce électronique se fassent connaître auprès d'elles selon des modalités comparables à celles qui s'appliquent aux entreprises effectuant des transactions commerciales conventionnelles dans le même pays.
- Les autorités fiscales pourraient envisager d'encourager des pratiques commerciales permettant d'identifier les entreprises qui participent au commerce électronique.
- Les autorités fiscales pourraient envisager des mécanismes permettant de retrouver plus facilement, à des fins d'imposition, la trace de sites Internet et autres installations d'affaires électroniques mal identifiés.
- Les autorités fiscales pourraient envisager de donner leur avis sur l'identité des utilisateurs à d'autres organismes jouant un rôle dans la détermination de l'identité des participants au commerce électronique.
- Les autorités fiscales devraient faire part de leurs vues aux organismes concernés pour faire en sorte que les caractéristiques des systèmes de paiement électronique n'aggravent pas les problèmes posés par l'économie des transactions en liquide.
- Les autorités fiscales devraient coopérer avec les entreprises pour mettre au point des codes pratiques ou d'autres instruments facilitant une utilisation

accrue de technologies appropriées, notamment les résumés de messages ou le notariat électronique, afin d'assurer l'intégrité des dossiers.

- Les autorités fiscales pourraient envisager de faire part de leurs vues sur les obligations en matière de communication d'informations aux organismes compétents qui mettent au point des normes ou des protocoles concernant le commerce électronique.
- Les autorités fiscales pourraient inviter les contribuables qui utilisent le chiffrement ou d'autres techniques de sécurité à envisager aussi la reconstitution de clé, le recours à un tiers de confiance ou d'autres dispositifs de garantie contre la perte involontaire de clés de chiffrement.

18. Ces « options de mesures à prendre » ont été examinées par le Forum sur la gestion stratégique (désormais appelé Forum sur l'administration de l'impôt) dans le Rapport 2001, et il a été proposé de poursuivre les travaux sur un certain nombre de questions, notamment :

- La vérification juridictionnelle (comment identifier correctement une entreprise effectuant des transactions sur l'Internet?)
- Les éléments de données sur les transactions (quels éléments les créateurs de logiciels devraient-il intégrer dans les systèmes ?)
- La coordination des contributions aux organismes de normalisation.

19. Le rapport a également reconnu que les travaux futurs devraient accorder une attention particulière aux problèmes de conformité pour les petites et moyennes entreprises. Si les travaux sont menés dans un cadre de coopération internationale, la mise en œuvre des options en matière de discipline fiscale et d'administration de l'impôt sera probablement plus efficace que dans le cas d'une action nationale individuelle. C'est vrai tout particulièrement dans des domaines tels que les contributions aux organismes mondiaux de normalisation, pour lesquels une démarche à l'échelle de l'OCDE a des chances d'avoir un plus grand impact qu'une action menée à titre individuel par les administrations nationales.

**MISE EN ŒUVRE DES CONDITIONS CADRES D'OTTAWA  
SUR LA FISCALITE :  
PROGRES DEPUIS 2001**

20. Depuis la publication du Rapport 2001, les travaux se sont poursuivis sur les questions identifiées dans chacun des trois domaines suivants :

- Impôts directs ;
- Impôts sur la consommation ;
- Administration de l'impôt.

21. Là encore, les contributions très utiles des entreprises et des économies non membres de l'OCDE ont permis d'examiner toutes ces questions dans une optique globale. Les Groupes techniques consultatifs ont été réduits à trois : bénéfiques des entreprises, impôts sur la consommation et discipline, information et documentation fiscales, ce dernier étant chargé des questions d'administration de l'impôt.

***Encadré 3 : Structure des travaux de suivi du Rapport 2001***

*Impôts directs : GTC sur les bénéfiques des entreprises*

*Impôts sur la consommation : GTC sur les impôts sur la consommation*

*Administration de l'impôt : GTC sur la discipline, l'information et la documentation fiscales*

*En outre, un Panel sur la technologie a été chargé de fournir une expertise technologique pour les travaux des GTC.*

22. Le contexte du commerce électronique a nettement évolué ces trois dernières années, mais bon nombre des questions recensées en 1998 et en 2001 continuent de préoccuper les gouvernements et les entreprises. Et la double approche de l'OCDE qui consiste à offrir un environnement fiscal permettant au commerce électronique de croître tout en maintenant l'intégrité des politiques de recettes et du recouvrement est tout aussi indiquée qu'en 1998.

## **Impôts directs**

23. Les travaux se sont poursuivis dans plusieurs domaines. A la suite du rapport du GTC sur la classification conventionnelle des paiements, des clarifications des Commentaires du Modèle ont été publiées dans la mise à jour 2003 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette version actualisée comprenait également les modifications des Commentaires de l'article 5 relatifs aux circonstances dans lesquelles un site sur lequel est utilisé un équipement informatique pourrait constituer un établissement stable. En juin 2003, le GTC sur les bénéfices des entreprises a publié une version révisée de son projet de texte sur le lieu de direction effective, avec des propositions de modifications des Commentaires du Modèle. Ce projet et les commentaires publics consécutifs seront examinés de manière à décider quelles modifications il conviendrait éventuellement d'apporter au Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

24. Le GTC sur les bénéfices des entreprises est en train de mettre au point un document de réflexion sur la question de savoir si les règles conventionnelles actuelles applicables à l'imposition des bénéfices des entreprises sont appropriées pour le commerce électronique ; ce document sera diffusé pour commentaires publics dans le courant de 2003. La note du GTC sur les bénéfices des entreprises concernant l'attribution de bénéfices à un établissement stable constitué par un serveur et les commentaires publics à ce sujet ont été communiqués au Comité pour l'aider à réviser son document de référence sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables en général. Une fois ce document révisé, le GTC sur les bénéfices des entreprises examinera s'il lui faut réviser son propre document.

25. En ce qui concerne les prix de transfert, le Comité, après avoir suivi les évolutions dans le domaine du commerce électronique depuis 1998, a conclu qu'aucune question nouvelle ou urgente n'avait été détectée à propos des aspects du commerce électronique relatifs aux prix de transfert. Par ailleurs, l'analyse des profils factuels de différents modèles de commerce électronique a montré que les orientations existantes données par les Principes applicables en matière de prix de transfert permettent apparemment de résoudre les problèmes. Le Comité pourrait revenir sur ce point si les procédures normales de suivi révèlent des développements nouveaux dans le domaine du commerce électronique. Le rapport concernant l'incidence du commerce électronique sur l'application des Principes en matière de prix de transfert devrait paraître dans la série des Etudes de politique fiscale de l'OCDE.

## **Impôts sur la consommation**

26. Dans un régime d'impôts sur la consommation tels que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — dénommée taxe sur les produits et services (TPS) dans certains pays — le fournisseur est responsable de la bonne application de l'impôt à chaque transaction. Dans un contexte de commerce électronique, cela signifie que les systèmes doivent pouvoir appliquer le taux d'imposition adéquat, dans le pays approprié, de façon automatique et au moment où la transaction est réalisée. Du point de vue de l'entreprise, il est indispensable de faire en sorte que la TVA/TPS soit appliquée correctement au moment où la transaction a lieu, car il n'est guère possible de corriger les erreurs à un stade ultérieur, surtout dans le segment du commerce électronique grand public. Pour l'essentiel, le commerce électronique se caractérise par un minimum d'intervention humaine dans les processus, aussi est-il important de fournir des données exactes sur l'application de ces impôts, de façon que les exploitants des systèmes puissent opérer dans un environnement fiscal garantissant la certitude.

27. Le Rapport 2001 reconnaissait que d'autres travaux devaient être entrepris pour développer pleinement les conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, augmentées des Principes directeurs et des Méthodes recommandées. Les activités suivantes étaient prévues :

- Vérification du pays et du statut du client
- Analyse des seuils d'enregistrement dans le contexte de la simplification
- Examen des mécanismes de recouvrement fondés sur la technologie et facilités par celle-ci
- Développement de la coopération administrative internationale
- Options et initiatives en matière de simplification.

28. En développant les travaux de suivi du Rapport 2001, le Comité des affaires fiscales a décidé de créer une série d'Orientations pour les administrations fiscales en matière d'impôts sur la consommation. A la différence de certains aspects des travaux du Comité sur les impôts directs, il n'existe pas de publication de l'OCDE consacrée à la présentation d'un ensemble complet et cohérent d'études sur les impôts sur la consommation. Tandis que la nouvelle série d'Orientations sera initialement axée sur les questions de commerce électronique, au fil du temps elle deviendra plus

complète et couvrira un éventail de questions relatives aux impôts sur la consommation. Etant donné que chaque pays opère dans son contexte propre, les pays Membres sont convenus d'un avertissement qui figure sur tous les documents de la série (encadré 4).

***Encadré 4 : Avertissement relatif à la série Orientations en matière d'impôts sur la consommation***

Les Orientations en matière d'impôts sur la consommation sont un moyen de sensibiliser davantage aux questions de politique et d'administration. S'agissant des questions de politique, les Orientations contiennent des recommandations aux gouvernements des pays Membres qui visent à supprimer les différends, les distorsions et les désincitations à l'encontre du commerce international. La section sur les questions administratives a été élaborée à l'issue d'un échange d'expériences entre pays Membres. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a approuvé le contenu de ces orientations, et les pays sont invités à les appliquer dans la mesure du possible. Aucune des dispositions présentées ici n'est contraignante pour les pays Membres même si, lorsqu'il existe un consensus avéré entre les pays Membres, les administrations devraient envisager les Orientations à la lumière de leurs systèmes d'imposition en vigueur et de leurs approches législatives.

Les premiers documents de cette série représentent donc les résultats des travaux du Comité sur le commerce électronique. Les paragraphes qui suivent en donnent un résumé ; les documents complets peuvent être consultés sur le site web de l'OCDE ([www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation)).

***Commerce électronique – Vérification du statut et de la juridiction du client***

29. Le document d'orientation sur cette question fournit des orientations pratiques sur les mécanismes qui peuvent être utilisés pour établir le statut (commercial ou privé) et la juridiction du client dans le cas de transactions de commerce électronique de faible valeur où le vendeur n'a pas de relation établie avec le client. Etant donné le caractère intangible de bon nombre d'opérations de commerce électronique (par exemple la fourniture d'un produit numérisé), pour livrer le produit il n'est pas indispensable que le fournisseur ait l'adresse physique du client. La question se pose alors de savoir comment un fournisseur peut être certain du lieu où se trouve le client afin d'appliquer la décision pertinente en matière d'impôt. En même temps, le fournisseur a besoin de savoir

si le client est ou non immatriculé au titre de la TVA/TPS (un client immatriculé à la TVA/TPS déclarera l'impôt selon le régime de l'autoliquidation/auto-évaluation). La note d'orientation conclut que le statut et la juridiction d'un client devraient être établis sur la base de l'auto-identification du client, appuyée par un éventail d'autres critères, notamment les informations sur le paiement, les logiciels de traçage/géolocalisation, la nature de la livraison et les certificats numériques. Il sera important de suivre l'application de ces recommandations à mesure que la technologie progressera et que les moyens de déterminer la situation géographique du client s'amélioreront.

### ***Commerce électronique – Commentaires sur le lieu de consommation pour les livraisons entre entreprises (présence commerciale)***

30. Les Orientations sur la définition du lieu de consommation pour l'imposition des services transfrontières et des biens incorporels dans le contexte du commerce électronique prévoient que, pour les livraisons transfrontières entre entreprises de services et de produits incorporels :

- Le principal critère applicable pour déterminer le lieu de consommation (et donc le lieu d'imposition) du bien est celui du pays dans lequel le destinataire a établi sa présence commerciale.
- Les pays peuvent utiliser un autre critère lorsque l'application du critère principal aboutit à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale (du fait par exemple que les services sont acheminés par l'intermédiaire d'établissements situés dans des pays à fiscalité nulle ou faible).

31. Ce commentaire développe le critère principal en stipulant que, dans les cas où un client a des sites multiples, les termes du contrat (par exemple la facturation, les conditions de paiement, l'utilisation de la propriété intellectuelle) devraient normalement fournir des indications suffisantes pour aider à la fois l'entreprise et l'administration fiscale à déterminer le pays de consommation. Il établit ensuite une exception en proposant que, dans les cas où les livraisons sont acheminées via des pays à fiscalité faible ou nulle pour éviter ou minimiser l'imposition de la consommation, un pays peut choisir d'exiger qu'une présence commerciale dans sa juridiction déclare l'impôt si et seulement si la consommation a lieu dans cette juridiction. En outre, et afin d'éviter la double imposition, le pays hôte du site commercial peut choisir d'appliquer une correction proportionnellement équivalente à l'impôt recouvré par le pays en application de ce critère.

***Commerce électronique — Commentaires sur les méthodes proposées pour l'application pratique des principes directeurs sur le lieu de consommation — systèmes d'enregistrement simplifié***

32. Cette note d'orientation explore les procédures d'enregistrement et de déclaration et les obligations de tenue de registres dans le contexte des systèmes d'enregistrement simplifié pour les transactions transfrontières de commerce électronique entre entreprises et particuliers. Elle propose que les gouvernements qui appliquent des systèmes d'enregistrement simplifié envisagent de recourir à l'enregistrement et à la déclaration électroniques et encourage les administrations fiscales à étudier et élaborer une base juridique pour l'utilisation de systèmes électroniques de tenue de registres.

**Autres questions relatives à l'impôt sur la consommation**

***Seuils d'enregistrement***

33. Le Rapport 2001 soulignait le rôle que pourraient jouer les seuils d'enregistrement pour minimiser les obligations de conformité des fournisseurs non résidents et indiquait que cet aspect nécessitait une nouvelle clarification. Comme l'indique la version intégrale du rapport (disponible sur le site [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation)), plusieurs questions complexes se sont posées, du fait notamment de la diversité des seuils en vigueur dans les différents pays de l'OCDE.

34. Des variations concernant les seuils apparaissent dans les tableaux pertinents parus dans la publication de l'OCDE intitulée « Tendances des impôts sur la consommation »<sup>2</sup>. Les pays abordent la question des seuils selon des perspectives différentes :

- Seuil d'enregistrement et seuil de recouvrement équivalents
- Pas de seuil d'enregistrement mais un seuil de recouvrement distinct
- Seuils séparés pour les fournisseurs de services
- Seuils séparés pour le secteur caritatif
- Seuils différents pour les fournisseurs non résidents et les fournisseurs nationaux
- Absence de seuils

---

<sup>2</sup> Voir aussi le tableau 8 sur le site <http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-22-nodirectorate-no-1-32519-22,00.html>

35. Outre cette diversité d'approches, il existe aussi un large éventail de limites applicables au chiffre d'affaires annuel, de zéro à une valeur maximale de plus de 200 000 euros. Le rapport reconnaît que dans ce contexte il n'était pas possible d'élaborer une approche cohérente pour l'ensemble des pays. Le débat s'est focalisé sur l'application de seuils aux cyberfournisseurs non-résidents à l'aide de la méthode provisoire simplifiée. Toutefois, le fait que de nombreux pays n'accordent pas à l'heure actuelle de seuil aux fournisseurs non résidents a suscité des questions concernant la neutralité, les charges de mise en conformité et l'application concrète des dispositifs. Le rapport conclut que les pays devraient examiner soigneusement ces aspects lors de la mise au point de systèmes d'enregistrement simplifié. Le Comité continuera de suivre cette question.

### ***Utilisation de la technologie pour le recouvrement des impôts sur la consommation***

36. En outre, un rapport disponible sur le site [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation) examine la façon d'utiliser au mieux la technologie pour recouvrer l'impôt applicable aux transactions transfrontières entre entreprises et particuliers. Il ne fait guère de doute que la question la plus épineuse concernant l'application des impôts sur la consommation au commerce électronique est celle du recouvrement de l'impôt sur les produits numérisés livrés par un vendeur situé dans un pays à un consommateur situé dans un autre pays. Ainsi qu'on l'a déjà noté, le rapport 2001 recommandait une méthode provisoire d'enregistrement simplifié qui se traduirait par un système relativement commode d'enregistrement et de déclaration. Mais en réalité, à mesure que les ventes de ces produits se développeront (les prévisions vont dans ce sens), si simple que soit le système d'enregistrement et de déclaration, l'obligation potentielle pour une entreprise d'avoir à traiter avec un grand nombre de pays où elle ne dispose pas d'une présence physique fait que cette solution a peu de chances d'être viable. Les travaux sur ce thème ayant avancé, il est apparu que la technologie pourrait jouer un rôle décisif, et que les administrations fiscales devraient envisager les mesures à prendre pour créer un contexte juridique et administratif qui permettra la mise au point de solutions technologiques dictées par le marché. La Section VI du rapport expose les questions à examiner dans ce domaine.

### ***Simplification***

37. La technologie qui sert de support au commerce électronique permet aussi de simplifier l'application des systèmes d'impôts sur la consommation. La nouvelle série d'Orientations en matière d'impôts sur la consommation

comprend un Commentaire des méthodes recommandées pour l'application pratique des lignes directrices sur le lieu de consommation – systèmes d'enregistrement simplifiés. Ce document aborde un certain nombre de questions, concernant notamment la documentation et la tenue de registres dans le contexte du processus provisoire d'enregistrement simplifié. Les travaux sur les questions d'administration de l'impôt ont aussi mis en évidence un certain nombre d'options pour la simplification d'obligations telle que la tenue de registres et la divulgation d'informations sur les transactions. Mais il est clair que la simplification est un élément quasi omniprésent des travaux relatifs aux impôts sur la consommation.

38. Les entreprises ont indiqué clairement que, s'agissant des coûts de conformité, elles jugent importante la simplification des procédures administratives. Ainsi qu'elles l'ont noté dans le Rapport 2001, plus ces procédures peuvent être simplifiées et alignées entre pays, plus grandes seront les possibilités d'alléger les formalités et d'encourager la discipline fiscale. Le Comité reconnaît que, au moins dans certains domaines, ce sont là des objectifs de long terme. Néanmoins, on pourra apaiser les inquiétudes des entreprises en mettant en œuvre les orientations contenues dans le document de la série Orientations en matière d'impôts sur la consommation consacré à des procédures de vérification du statut et de la juridiction et aux processus rationalisés d'enregistrement simplifié. Tout progrès vers une plus grande cohérence dans l'application des procédures devrait induire un allègement du fardeau de la discipline fiscale.

### ***Mise en oeuvre des conditions cadres d'Ottawa – le point de vue du GTC sur les impôts sur la consommation***

39. Les représentants des entreprises au GTC sur les impôts sur la consommation ont soulevé quelques questions qu'ils estiment devoir être approfondies pour une mise en œuvre satisfaisante des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité. Ils ont établi un rapport en liaison avec le Groupe de travail du Comité sur les impôts sur la consommation, même si ce document ne sera pas nécessairement entériné par le Groupe de travail. La version intégrale du rapport figure sur le site web de l'OCDE. L'un des sujets de préoccupation majeurs des entreprises est la double imposition, pour laquelle le rapport identifie plusieurs causes :

- Règles contradictoires concernant le lieu de livraison ;
- Définitions contradictoires ;

- Résultats fiscaux contradictoires découlant de la mise en œuvre de prescriptions de vérification différentes pour la détermination de la juridiction et du statut du contribuable ;
- Méthodes incompatibles pour le traitement des fournitures liées.

40. Au cours de l'examen de cette question, il est apparu clairement que les différents pays ont adopté des approches différentes de l'imposition des ventes transfrontières de services et de biens incorporels dans le cadre de leurs systèmes nationaux de TVA/TPS. Il ressort de ce débat que ces différences de méthode peuvent conduire à une double imposition ou à une non-imposition involontaire, non seulement pour le commerce électronique mais aussi pour un plus large éventail de services faisant l'objet d'échanges internationaux. En conséquence, dans le courant de l'année 2003 le Comité entreprendra de nouveaux travaux pour déterminer l'ampleur et la nature des problèmes découlant de l'application des impôts sur la consommation aux services internationaux.

41. Les entreprises souhaitent aussi que se développe l'échange d'informations entre pays, surtout lorsque cela peut aboutir à un règlement satisfaisant des différends en matière de double imposition. Les accords internationaux sont l'un des moyens proposés pour faciliter ce processus. Cette question pourrait bien apparaître dans le contexte des nouveaux travaux du Comité sur l'application des impôts sur la consommation aux services internationaux.

42. Certaines entreprises craignent toujours que le fait de définir les produits numérisés comme des « non-produits » (approche confirmée dans les conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité) puisse aboutir à l'application de taux d'imposition variables suivant les circuits de livraison. L'exemple le plus souvent cité est celui du journal en ligne qui, du fait de sa classification comme service, peut être passible du taux normal de la TVA/TPS, tandis que la version conventionnelle bénéficie souvent d'un taux réduit. Les pouvoirs publics estiment dans l'ensemble que la fonctionnalité différente propre à la version en ligne fait que, en règle générale, le produit électronique est sensiblement différent de sa version papier. Mais pour les entreprises intéressées à la diffusion de ces produits en ligne le problème continue néanmoins à se poser.

### **Administration de l'impôt**

43. Les travaux de suivi du Rapport 2001 ont porté sur les aspects suivants :

- Vérification juridictionnelle (comment identifier de façon satisfaisante une entreprise effectuant des transactions via l'Internet ?)
- Eléments de données sur les transactions (quels éléments les fabricants de logiciels devraient-ils incorporer dans les systèmes ?)
- Obligations de tenue de registres (comment les registres devraient-ils être tenus de manière à garantir leur intégrité et leur authenticité dans le temps.)
- Coordonner les contributions aux organismes de normalisation.

44. Les travaux ont continué de bénéficier du concours des représentants des entreprises et des gouvernements de pays non membres par le biais du Groupe consultatif technique sur la discipline fiscale, l'information et la documentation technique.

45. Afin de mettre les résultats de cette activité à la disposition d'un plus large public, le Comité a créé la série « Orientations pour les administrations fiscales » (encadré 5). Les documents de cette série ont été établis en accord avec le GTC sur la discipline fiscale, l'information et la documentation technique.

#### **Encadré 5 : Série Orientations pour les administrations fiscales**

Les travaux du Forum sur l'administration fiscale constituent les premiers documents de cette série. Tous les documents sont accompagnés de l'avertissement ci-après :

*Chaque administration fiscale est confrontée à un environnement spécifique dans lequel elle administre son système d'imposition. Les juridictions diffèrent par leur politique et leur cadre législatif, mais aussi par leurs pratiques et leur culture administratives. En conséquence, une méthode type d'administration de l'impôt n'est probablement ni pratique ni souhaitable dans la réalité.*

*Les documents constituant la série Orientations en matière d'impôts de l'OCDE doivent être interprétés dans cette optique. En examinant les pratiques d'un pays, il faut toujours prendre soin de bien jauger les facteurs complexes qui ont déterminé une démarche particulière.*

46. Les paragraphes suivants offrent un résumé des documents pertinents de la série Orientations pour les administrations fiscales. Les documents sont disponibles dans leur intégralité sur le site [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation).

### *Identification de l'entreprise*

47. Cette note d'orientation examine les questions liées à l'identification des entreprises en ligne et préconise des normes appropriées d'identification des entreprises qui offrent des services ou des produits sur l'Internet.

48. Le développement du commerce électronique mondial introduit un nouvel élément en ce qui concerne l'identification précise des entreprises aussi bien par les consommateurs que par les autorités chargées de la réglementation : l'entreprise physique n'est plus directement observable. Dans un contexte de commerce électronique, une entreprise peut n'être identifiable que par son nom de domaine (par exemple : [www.nomdedomaine.com](http://www.nomdedomaine.com)) et la correspondance entre le nom de domaine et le lieu où l'activité commerciale est exercée est généralement faible.

49. La note d'orientation définit les deux mécanismes d'auto-identification suivants qui, s'ils sont appliqués, devraient apaiser les craintes des autorités fiscales :

- La fourniture d'informations de contact appropriées sur le site web de l'entreprise.
- L'établissement et le suivi d'informations pertinentes sur la propriété des sites web dans les bases de données WHOIS sur les gTLD et les ccTLD.

50. Les orientations suivantes sont proposées aux autorités fiscales :

- Les autorités fiscales sont encouragées à élaborer et mettre en œuvre une position commune sur la question de l'identification de l'entreprise dans un contexte de commerce électronique.
- Les autorités fiscales sont encouragées à travailler avec les organismes publics de réglementation compétents, les associations professionnelles et d'autres entités pour veiller à ce que les entreprises opérant dans le secteur du commerce électronique fournissent et tiennent à jour les informations de contact suivantes sur leur site web :

- La dénomination sociale de l'entreprise et la juridiction dans laquelle elle est immatriculée ainsi que, le cas échéant, les numéros d'identification et d'immatriculation fiscale correspondants.
- La dénomination commerciale sous laquelle elle exerce ses activités.
- Les principales adresses physiques de l'entreprise, à l'inclusion du pays, suffisantes pour permettre à l'autorité fiscale de localiser l'entreprise hors ligne.
- Un moyen de contact en ligne tel que le courrier électronique.
- Le nom d'un point de contact à l'intérieur de l'entreprise, et
- Le numéro de téléphone de ce point de contact.
- Les autorités fiscales sont encouragées à travailler avec les organismes publics de réglementation compétents, les associations professionnelles et d'autres entités pour faire en sorte que les entreprises opérant dans le secteur du commerce électronique fournissent et tiennent à jour des informations complètes et précises à l'intention de l'unité d'enregistrement dont elles relèvent.
- Les autorités fiscales sont encouragées à travailler avec les organismes publics de réglementation compétents, les associations professionnelles et d'autres entités pour veiller à ce que les registres des domaines de premier niveau national pour leurs juridictions géographiques répondent aux obligations d'enregistrement reconnues au plan international en ce qui concerne la collecte, la vérification et la disponibilité mondiale des données WHOIS pour les immatriculations d'entreprises.
- Les autorités fiscales sont encouragées à travailler avec les organismes publics de réglementation compétents, les associations professionnelles et d'autres entités pour faire en sorte que l'Internet Corporation for Assigned Names and Numbers (ICANN) examine périodiquement si une vérification régulière a priori ou a posteriori des données WHOIS par les unités d'enregistrement s'avère justifiée dans certaines circonstances.
- Les autorités fiscales devraient suivre de près les développements en matière d'identification des entreprises.

## **Information sur les transactions**

51. Cette note d'orientation fournit des indications appropriées sur les informations relatives aux transactions pour les entreprises offrant des services ou des produits via l'Internet. Elle s'inscrit dans une perspective d'audit, l'objectif étant de faire en sorte qu'il existe une quantité appropriée d'informations sur la transaction pour permettre la vérification des résultats fiscaux découlant de la transaction ou de la série groupée de transactions. Bien qu'elle traite du contexte nouveau du commerce électronique, cette note s'applique également aux opérations traditionnelles des entreprises à l'aide de systèmes électroniques.

52. Dans la mesure où les informations obligatoires sur les transactions ainsi que leur format et leur mode de stockage peuvent être définies de façon plus systématique par un accord entre les juridictions, les coûts de conformité et d'administration du système seront vraisemblablement réduits. Il faut reconnaître que la plus grande partie des éléments de données sur les transactions sont déjà en place dans la plupart des entreprises qui les ont incorporées à leurs systèmes et processus comptables existants, soit pour des raisons de contrôle interne soit pour satisfaire à des obligations légales nationales.

53. La note d'orientation adopte une approche minimaliste et vise un équilibre pragmatique entre les coûts et charges pour les entreprises et la nécessité pour les autorités fiscales de veiller à ce que l'impôt approprié soit déclaré. Des données s'ajoutant à celles requises pour les pratiques normales des entreprises ne devraient être exigées que si elles sont indispensables pour une bonne gestion des systèmes fiscaux.

54. Les orientations suivantes sont proposées aux autorités fiscales :

- Les autorités fiscales sont encouragées à travailler avec les organismes publics de réglementation compétents, les associations professionnelles et d'autres entités, notamment les fabricants de logiciels comptables et les sociétés privées de vérification de comptes, pour mettre en œuvre la position commune définie à l'Annexe 2 du document d'orientation, avec les objectifs suivants :
  - Veiller à ce que les entreprises pratiquant le commerce électronique créent, enregistrent et tiennent à jour des informations appropriées sur les transactions,

- Élaborer des spécifications pour un fichier type de données d’audit international qui réponde aux obligations de toutes les parties, et
- Établir des spécifications communes pour des méthodes fondées sur la technologie et d’autres méthodes qui donnent à toutes les parties des assurances suffisantes quant à l’authenticité et à l’intégrité des informations sur la transaction,

dans un contexte de commerce électronique (y compris lorsque des registres sont créés, enregistrés et/ou tenus à jour par voie électronique).

- Les autorités fiscales devraient suivre de près les évolutions en matière d’information sur les transactions.

### **Tenue de registres**

55. Cette note définit des orientations sur les normes appropriées pour la tenue de registres par les entreprises offrant des services ou des produits via l’Internet. Elle s’applique également aux impôts fondés sur les transactions (TVA/TPS) et aux impôts directs qui s’appuient sur des informations agrégées en matière de transactions. Elle vise spécialement les obligations de tenue de registres pour le commerce électronique, encore que ces principes s’appliquent à toutes les opérations informatisées de tenue de registres.

56. Les autorités fiscales sont encouragées à travailler avec les organismes publics de réglementation compétents, les associations professionnelles et d’autres entités, notamment les associations de comptables, les créateurs de logiciels comptables et les sociétés d’audit privées, en vue d’élaborer :

- Des obligations de tenue de registre à l’appui des conditions cadres de l’OCDE sur la fiscalité de manière à faciliter la création et la gestion de registres fiables et vérifiables contenant de façon certaine une représentation complète et précise des transactions de commerce électronique.
- Des obligations de tenue de registres qui permettent, dans toute la mesure du possible, l’utilisation de fichiers commerciaux pour répondre à des prescriptions statutaires.
- Des spécifications communes pour les méthodes fondées sur la technologie et les autres méthodes offrant à toutes les parties des assurances suffisantes en ce qui concerne l’authenticité et l’intégrité

des informations sur les transactions qui sont créées, transmises, enregistrées et gérées.

- Une spécification pour un fichier de vérification type qui réponde aux besoins de toutes les parties exploitant des entreprises électroniques ou utilisant un système comptable informatique.
- Des méthodes plus cohérentes en ce qui concerne les périodes d'accès et de rétention pour les enregistrements électroniques qui prennent en compte les évolutions technologiques, la pratique commerciale et les obligations minimales compatibles avec une bonne gestion du système fiscal dans cet environnement.

57. Les autorités fiscales sont encouragées à travailler avec les organismes publics de réglementation compétents, les associations professionnelles et d'autres entités, notamment les associations de comptables, les créateurs de logiciels comptables et les sociétés d'audit privées, pour faire en sorte :

- Qu'il existe un cadre réglementaire approprié pour permettre la création, la transmission, la rétention et la consultation de fichiers électroniques ainsi que leur utilisation à des fins de preuve.
- Que les autorités fiscales et les vérificateurs de comptes privés disposent d'un niveau d'accès approprié incluant :
  - un éventail d'options d'accès aux systèmes informatiques et à la documentation d'appui pour les vérificateurs des services fiscaux
  - un accès en temps opportun aux enregistrements électroniques sous un format lisible
  - un accès aux enregistrements électroniques détenus dans d'autres juridictions. Ces enregistrements devraient être maintenus aux mêmes normes que dans le pays où l'entreprise est établie.
  - un accès aux enregistrements électroniques détenus par des tierces parties.
- Que les vérificateurs des comptes disposent d'une assistance appropriée de la part de toute personne intervenant dans l'exploitation du système.

- Que les enregistrements soient produits pour examen dans un délai raisonnable, et sous une forme lisible.
- Qu'il existe des moyens de stockage appropriés et des procédures adéquates pour la saisie des enregistrements électroniques. En particulier, il faut veiller à ce que :
  - Toutes les données matérielles soient stockées, à l'inclusion (le cas échéant) des signatures et certificats électroniques et des clés correspondantes de vérification des signatures. Si les données sont chiffrées, les clés et procédures de récupération devraient être conservées de façon appropriée pour que les autorités fiscales reçoivent des données décryptées sous une forme lisible.
  - Les données sur les transactions reçues sous format électronique soient stockées telles qu'elles sont reçues ; si elles sont converties à un autre format, la documentation relative au processus de conversion devrait être conservée. L'authenticité et l'intégrité du contenu des documents source doivent être préservées tout au long de la période de stockage requise à l'aide de mécanismes de contrôle électronique ou d'autres dispositifs.
  - La facilité d'utilisation et la lisibilité des données soient préservées pendant la période de rétention requise, en particulier quand les données sont transférées d'un système de stockage à un autre.
  - Une trace pour les registres électroniques à des fins fiscales soit maintenue tout au long de la période de stockage requise.
- Que les contraintes, y compris au titre des périodes de rétention imposées aux entreprises qui stockent les données, soient raisonnables.

Les autorités fiscales devraient suivre de près les évolutions concernant les méthodes et technologies de tenue de registres.

### **Transparence des systèmes de paiement électronique**

58. Les Orientations préconisent un niveau approprié de transparence des systèmes de paiement électroniques selon des modalités compatibles avec les systèmes conventionnels, de façon que les contribuables puissent continuer de s'appuyer sur les données de ces systèmes pour justifier leur situation fiscale. Les autorités fiscales recourent souvent à ces systèmes pour vérifier les

obligations fiscales d'une entreprise envers l'Etat. L'instauration d'un degré approprié de transparence dans les systèmes de paiement électronique peut réduire la nécessité d'apporter des ajustements coûteux « après marché » aux systèmes des contribuables (entreprises, clients et prestataires de systèmes de paiement).

59. La note d'orientation définit trois niveaux de transparence dans les systèmes de paiement électronique :

- Système entièrement transparent ;
- Système semi-transparent ;
- Système non transparent.

60. Un système de paiement qui, outre les montants de la transaction, identifie **les deux** parties à celle-ci, est désigné ici comme un système « **entièrement transparent** ». Un système de paiement qui identifie **uniquement l'entreprise** qui entreprend la transaction est désigné comme un système de paiement « **semi-transparent** ».

61. Dans un système « **non transparent** », **ni le client ni l'entreprise** ne sont nécessairement identifiables par le fournisseur du système de paiement. L'entreprise qui reçoit les symboles représentant l'argent électronique peut les dépenser ensuite sans récupérer l'argent par le biais du prestataire du système de paiement, et ne laisse donc pas de trace pour un contrôle par une tierce partie. Ces systèmes de paiement sont donc conçus ou configurés de telle sorte que des transactions importantes peuvent être effectuées dans l'anonymat le plus total pour les deux parties. Etant donné que le client comme l'entreprise peuvent rester anonymes, ce mécanisme de paiement est très analogue à l'argent physique – mais en même temps ses avantages uniques sur ce dernier peuvent poser des problèmes particuliers aux organismes chargés de faire respecter la loi, et notamment aux autorités fiscales.

62. La note d'orientation analyse les questions qui découlent des différences potentielles de transparence entre les systèmes de paiement et propose les lignes directrices suivantes aux autorités fiscales :

- Les autorités fiscales devraient élaborer et mettre en œuvre une position commune sur la question de la transparence des systèmes de paiement électronique.

- Les autorités fiscales sont encouragées à soulever la question de la transparence des systèmes de paiement électronique auprès des organismes publics de réglementation compétents.
- Les autorités fiscales pourraient envisager de proposer aux organismes publics de réglementation compétents que les systèmes de paiement électronique soient au moins semi-transparents et/ou que des limites de charge soient adoptées pour les systèmes non transparents.
- Les autorités fiscales pourraient envisager de proposer aux concepteurs de systèmes de paiement électronique ou à d'autres parties concernées que ces systèmes soient au moins semi-transparents et/ou que des limites de charge soient adoptées pour les systèmes non transparents.
- Les autorités fiscales devraient suivre de près les évolutions dans le domaine des nouveaux systèmes de paiement électronique.

### **Contributions aux organismes de normalisation**

63. Dans ses travaux sur les organismes de normalisation, le Comité a inclus des réflexions concernant l'importance de l'exactitude des informations sur le site web commercial contenues dans les bases de données d'enregistrement WHOIS. Cette étude, réalisée en collaboration avec d'autres organes de l'OCDE, visait une bonne administration à long terme des impôts dans un contexte de commerce électronique mondial et a été fournie à l'ICANN par le Comité. La contribution souligne la nécessité de renforcer l'intégrité et la fiabilité de ces bases de données et s'est traduite par les Orientations pour l'identification de l'entreprise mentionnées plus haut.

## TRAVAUX FUTURS

64. Certaines formes d'activité commerciale en ligne sont véritablement nouvelles et ont nécessité une analyse approfondie de la situation fiscale. Depuis 1998, le Comité a examiné les conséquences fiscales pour les services de télécommunications, la fourniture en ligne de produits numérisés, les bases de données sur les adjudications via l'Internet et l'offre de droits,. L'un des principes clés (certainement le plus souvent cité) des conditions cadres d'Ottawa est celui de la neutralité. La Conférence d'Ottawa a reconnu que "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". Pour l'essentiel, les travaux qui ont été effectués ont atteint cet objectif. Mais au cours de son activité, le Comité a constaté que traiter le commerce électronique isolément présentait des dangers croissants. Si le commerce électronique fait l'objet d'un traitement spécifique, sans que celui-ci soit appliqué également au commerce conventionnel, les risques de rompre la neutralité augmentent.

65. Ainsi qu'on l'a déjà noté, le commerce électronique fait désormais partie des activités de base de la plupart des entreprises, la majorité d'entre elles étendant à l'Internet des activités qu'elles exerçaient avant son avènement. Elles utilisent le potentiel d'Internet pour compléter les circuits de vente existants, mettre en valeur les biens et services existants et développer leur couverture géographique. Un document récent de l'OCDE contient le commentaire suivant : "L'administration électronique concerne davantage l'administration que l'électronique"<sup>3</sup>. On dit de même que **le commerce électronique concerne davantage le commerce que l'électronique**. Le Comité reconnaît que les TIC ont transformé radicalement la plupart des aspects de l'environnement des entreprises. Mais la croissance des échanges et surtout l'expansion considérable des services transfrontières ont été alimentées non seulement par le commerce électronique mais par toute une série de facteurs. La mondialisation croissante, l'amélioration de l'accès aux marchés, les initiatives de déréglementation et de

---

<sup>3</sup> OCDE, Synthèses, "the e-government imperative : main findings".

privatisation ainsi que l'évolution des stratégies d'entreprise ont contribué ensemble à ces changements. Mettre l'accent sur une seule de ces composantes pourrait compromettre les travaux futurs sur la fiscalité. Pour aborder ce nouvel environnement, le Comité intégrera ses travaux en cours sur le commerce électronique à ses activités principales et restera attaché à ses travaux pionniers sur la définition du lieu de consommation pour les impôts sur la consommation, sur le traitement fiscal des produits numérisés et sur la classification des paiements et la localisation des vendeurs en ligne dans le monde d'Internet.

66. Ce faisant, le Comité sera mieux même d'adopter une approche holistique de la fiscalité, au lieu de se limiter à des aspects spécifiques (tels que le commerce électronique). Pour illustrer ce point, le rapport du GTC sur les impôts sur la consommation note que l'application, dans le contexte des échanges internationaux de services, de bases différentes pour les règles relatives au lieu d'imposition engendre un risque de double imposition ou de non-imposition involontaire. Cette conclusion résulte d'une analyse de la façon dont ces règles affectent le commerce électronique, mais si ces questions sont abordées uniquement sous l'angle du commerce électronique, les problèmes affectant tout l'éventail des services internationaux se trouveront omis. Afin de répondre à ces préoccupations, dans son programme de travail actuel le Comité a inclus les questions relatives à l'application des impôts sur la consommation aux services internationaux<sup>4</sup>. Par ailleurs, le risque d'enfreindre le principe de neutralité est considérablement réduit si les travaux portent sur les services en général et non sur le commerce électronique en particulier.

67. Il subsiste cependant quelques questions propres au commerce électronique qui exigent des travaux approfondis.

#### **Impôts directs**

68. Le programme de travail futur du GTC sur les bénéfices des entreprises se divise en deux parties. La première prévoit l'achèvement des segments du programme de travail initial qui retiennent encore l'attention. La seconde partie consistera à suivre les développements et à prendre des mesures appropriées le cas échéant, en fonction des faits nouveaux qui se produisent. Cela reflète le mandat donné au GTC, qui prévoyait que

---

<sup>4</sup> Pour certains pays, la définition des "services" inclut les livraisons de biens immatériels aux particuliers.

*"Les travaux du Groupe consultatif consisteront notamment à examiner la manière dont les dispositions actuelles des conventions concernant l'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux s'appliquent dans le contexte du commerce électronique et à examiner la faisabilité et l'opportunité des propositions de dispositions alternatives. Par conséquent, il est envisagé de consacrer une part importante de ces travaux à l'observation des faits nouveaux. Pour cette raison le Groupe pourrait fonctionner pendant un certain temps et aboutir à l'établissement d'un certain nombre de rapports."*

69. Il est proposé que le nouveau programme de travail soit réexaminé par le Comité en juin 2004.

#### ***Achèvement du programme de travail existant***

70. S'agissant du programme de travail existant, il n'est pas proposé d'aborder de nouveaux thèmes mais d'achever l'étude des domaines dans lesquels des progrès substantiels ont déjà été accomplis :

#### *Les règles conventionnelles actuelles sont-elles appropriées pour le commerce électronique*

71. Il est proposé que le GTC achève sa note de réflexion sur ce point et la diffuse pour commentaires publics jusqu'au 31 décembre 2003, en vue de présenter un rapport final au Comité en juin 2004.

#### *Lieu de direction effective*

72. Le rapport final du GTC sur ce point a été publié sur le site web de l'OCDE au début de juin 2003, les commentaires publics devant être formulés avant le 1<sup>er</sup> septembre 2003. Le document accompagné des commentaires publics sera ensuite examiné par le Comité.

#### *Attribution de bénéfices à un établissement stable constitué par un serveur*

73. Le Comité attendra que l'OCDE ait révisé la partie I du document de travail sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables (cette révision tiendrait compte de la note du GTC et des commentaires publics afférents). Le GTC examinera ensuite la partie I révisée pour veiller à ce que les questions de commerce électronique y soient traitées de façon appropriée.

## *Suivi*

74. Le GTC sera chargé de suivre les évolutions dans le secteur du commerce électronique en ce qui concerne l'application des impôts directs, surtout lorsqu'elles remettent en cause le consensus international qui se dégage des conventions fiscales et des conclusions adoptées à la réunion d'Ottawa en 1998. Parmi les développements qui feraient l'objet d'un suivi, on peut citer par exemple une éventuelle proposition significative pour des impôts directs spéciaux sur le commerce électronique, des règles conventionnelles applicables au commerce électronique ou un éventuel effet substantiel sur les recettes fiscales directes imputable au modèle d'entreprise fondé sur les nouvelles technologies de l'information. Ce processus de suivi consistera à détecter ces évolutions et à les étudier si nécessaire.

## **Impôts sur la consommation**

75. La question à l'étude est celle des moyens de faciliter les procédures de recouvrement de l'impôt pour les transactions transfrontières de commerce électronique entre les entreprises et les particuliers. A cet égard, le Comité a estimé que les points suivants appellent des travaux approfondis :

- Les conséquences juridiques du recours à des intermédiaires
- Le rôle des logiciels certifiés
- Comment identifier les coûts d'application de la technologie, qui pourrait en être responsable et comment minimiser ces coûts pour l'administration et les entreprises
- Evaluation de l'audit à distance en ligne du point de vue de l'interface des systèmes, de l'accessibilité et des normes
- Développement d'un cadre d'imposition de la consommation qui favorisera la diffusion de solutions technologiques de marché pour le recouvrement de l'impôt

76. D'autres détails sur ces travaux figurent à la section VI du Rapport sur l'automatisation des mécanismes de recouvrement de l'impôt sur la consommation.

77. En outre, le Comité suivra la mise en œuvre par les pays Membres des *Méthodes recommandées pour l'application pratique des principes directeurs*

*pour la définition du lieu de consommation* en accordant une attention particulière aux évolutions technologiques qui seraient susceptibles d'engendrer :

- Une meilleure vérification du statut et du pays du client.
- De nouveaux modèles pour le recouvrement efficace des impôts sur la consommation applicables au commerce électronique grand public transfrontalier.

78. Pour mener à bien ces travaux, le Comité compte sur une coopération continue avec les représentants des entreprises et des gouvernements des pays non membres.

### **Administration de l'impôt**

79. Le Comité poursuivra ses travaux en vue d'améliorer l'application de la technologie à un large éventail d'activités intéressant l'administration de l'impôt. On examinera des aspects tels que l'architecture des activités fiscales, les centres d'appel et le langage XML pour les déclarations fiscales (Tax XML), ainsi que l'extension des systèmes de déclaration en ligne par les contribuables. Une grande partie de ces travaux permettront aux pays Membres de prendre connaissance des pratiques efficaces, et de réaliser ainsi une application plus efficiente de la technologie pour une bonne administration de l'impôt.

80. En collaboration étroite avec les représentants des entreprises, des travaux sont également poursuivis pour la mise au point du fichier de vérification type. Celui-ci contient l'enregistrement des principales informations sur les entreprises (données sur les transactions et reports au grand livre) suivant un format commun spécifié. Cela facilite grandement la vérification des comptes de ces entreprises en permettant à l'inspecteur des impôts d'utiliser les techniques de vérification informatique par le biais de procédures ou de modules types. La plus grande partie des opérations de vérification peuvent être effectuées indépendamment du logiciel comptable de l'entreprise, d'où des gains substantiels de temps et de ressources, à la fois pour les entreprises et pour les services fiscaux.

81. Des travaux seront aussi entrepris sur l'élaboration d'un outil de recherche Internet qui permettra aux administrations fiscales de mieux utiliser la ressource Internet.