



**CONDITIONS CADRES POUR L'IMPOSITION  
DU COMMERCE ELECTRONIQUE**

***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.*

*Le présent rapport et le programme de travaux qu'il contient ont été  
approuvés par les Ministres.*

**PROJET DE RAPPORT MINISTÉRIEL  
PRÉFACE**

*Ce rapport a été établi par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Il a bénéficié du concours de la Commission européenne et de l'Organisation mondiale des douanes dans le domaine des impôts indirects ainsi que d'un échange de vues avec les représentants des milieux d'affaires.*

**TABLE DES MATIÈRES**

I.	Introduction.....	3
II.	Principales conclusions .....	3
III.	Possibilités d'améliorer le service au contribuable .....	3
IV.	Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique.....	4
V.	Les problèmes posés par la mise en oeuvre de ces principes généraux .....	5
VI.	Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa .....	6

**Encadrés**

Encadré 1.	Possibilités d'amélioration du service au contribuable offertes par les nouvelles technologies .....	4
Encadré 2.	Principes fiscaux généraux à appliquer au commerce électronique.....	4
Encadré 3.	Commerce électronique : Éléments d'un cadre pour l'imposition.....	5
Encadré 4.	Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa .....	6
Encadré 5.	L'après-Ottawa .....	7

# CONDITIONS CADRES POUR L'IMPOSITION DU COMMERCE ELECTRONIQUE

*Rapport du Comité des affaires fiscales*

## **I. Introduction**

1. Le commerce électronique est susceptible de constituer l'un des faits économiques majeurs du 21<sup>ème</sup> siècle. Les technologies de l'information et de la communication sur lesquelles reposent ce nouveau moyen d'effectuer des opérations industrielles ou commerciales offrent des possibilités d'amélioration de la qualité de la vie et du bien-être économique à l'échelle mondiale. Le commerce électronique est à même de stimuler la croissance et l'emploi dans les pays industrialisés comme dans les pays émergents et les pays en développement.

2. Les autorités fiscales ont un rôle à jouer pour réaliser ce potentiel. Elles doivent instaurer un climat fiscal dans lequel le commerce électronique puisse être florissant, en tenant compte de l'obligation de disposer d'un système fiscal juste et prévisible qui fournisse les recettes requises pour combler les exigences légitimes des citoyens en matière de services fournis par l'Etat. Ce rapport s'efforcera de définir un juste équilibre entre ces objectifs.

## **II. Principales conclusions**

3. Le Comité des affaires fiscales reconnaît que les technologies à l'origine du commerce électronique offrent aux autorités fiscales de nouvelles possibilités importantes d'améliorer le service au contribuable et les pays Membres sont déterminés à exploiter pleinement ces possibilités (voir section III).

4. Les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans l'imposition du commerce conventionnel devraient aussi les guider dans celle du commerce électronique. Le Comité des affaires fiscales estime qu'au stade actuel d'évolution de l'environnement technologique et commercial, les règles fiscales existantes permettent de mettre en oeuvre ces principes.

5. Cette approche n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives concernant le commerce électronique, ou des modifications des dispositions existantes, à condition que ces mesures soient destinées à faciliter l'application des principes fiscaux en vigueur et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions commerciales électroniques.

6. Toute disposition en vue de l'application de ces principes au commerce électronique adoptée dans le cadre national et toute adaptation des principes existants en matière de fiscalité internationale devraient être organisées de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition involontaire (voir section IV). Les autorités fiscales, agissant au sein de l'OCDE ou dans d'autres instances, doivent s'employer activement à favoriser des protocoles et des normes pour le commerce électronique qui soient compatibles avec ces principes.

7. Le Comité des affaires fiscales est parvenu à des conclusions sur les éléments d'un cadre d'imposition nécessaire pour mettre en oeuvre ces principes (voir section V). Une intensification de la coopération et des consultations avec les milieux d'affaires sera déterminante à cet effet (voir section VI).

## **III. Possibilités d'améliorer le service au contribuable**

8. Les autorités fiscales reconnaissent que les technologies du commerce électronique leur offriront de nouveaux moyens pour appliquer la législation et recouvrer l'impôt, mais aussi pour dialoguer avec l'ensemble de la collectivité.

**Encadré 1. Possibilités d'amélioration du service au contribuable offertes par les nouvelles technologies**

**Améliorer les normes de service**

- (i) Les moyens de communication et l'accès aux informations peuvent être renforcés pour aider les contribuables et améliorer les délais de réponse.

**Minimiser le coût du respect des obligations fiscales pour les entreprises**

- (ii) Les obligations en matière d'enregistrement et de déclaration pourraient être simplifiées et l'on pourrait promouvoir des normes pour l'acceptation du matériel électronique.

**Renforcer le respect volontaire des obligations fiscales**

- (iii) L'évaluation et le recouvrement électroniques pourraient être encouragés. On pourrait promouvoir des moyens plus aisés, plus rapides et plus sûrs d'acquitter l'impôt et d'obtenir des remboursements d'impôt.

**IV. Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique**

9. L'encadré 2 expose les principes fiscaux généraux largement admis qui devraient s'appliquer au commerce électronique.

**Encadré 2. Principes fiscaux généraux à appliquer au commerce électronique**

**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.

10. L'application intégrale des principes énoncés à l'encadré 2 exigera d'autres travaux après la réunion ministérielle d'Ottawa.

## V. Les problèmes posés par la mise en oeuvre de ces principes généraux

11. La tâche à accomplir par l'administration fiscale consiste à mettre en oeuvre les grands principes fiscaux définis à l'encadré 2 dans un environnement très évolutif. Dans un certain nombre de domaines, le Comité des affaires fiscales a pu aboutir à des conclusions sur les éléments d'un cadre pour l'imposition qui intégrera ces principes. Ces points sont résumés à l'encadré 3.

### Encadré 3. Commerce électronique : Eléments d'un cadre pour l'imposition

#### **Service au contribuable**

- (i) 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**

- (ii) Les administrations fiscales devraient maintenir leur capacité d'accéder à des renseignements fiables et vérifiables afin d'identifier les contribuables et d'obtenir les informations nécessaires pour gérer leur système d'imposition.

#### **Recouvrement et contrôle**

- (iii) Les pays devraient veiller à ce que des systèmes appropriés soient en place pour assurer le contrôle et le recouvrement des impôts.
- (iv) Il faudrait élaborer des mécanismes internationaux d'assistance au recouvrement de l'impôt, notamment des propositions d'insertions dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

#### **Impôts sur la consommation**

- (v) Les règles d'imposition des échanges internationaux devraient aboutir à l'imposition dans le pays où la consommation a lieu et il faudrait parvenir à un consensus international sur les circonstances dans lesquelles les biens ou services sont considérés comme consommés dans un pays donné.
- (vi) Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- (vii) Lorsque les entreprises et autres organismes acquièrent dans un pays des services et des biens incorporels auprès de fournisseurs à l'étranger, les pays doivent envisager le recours à l'autoliquidation, à l'autoévaluation ou à d'autres mécanismes équivalents si cela permet de préserver immédiatement leur base d'imposition ainsi que la compétitivité des fournisseurs nationaux.
- (viii) Les pays devraient faire en sorte que des systèmes appropriés soient mis en place en collaboration avec l'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 ne nuisent pas de manière indue au recouvrement de l'impôt et à la fourniture efficace des produits aux consommateurs.

#### **Accords fiscaux et coopération fiscale à l'échelle internationale**

- (ix) L'OCDE estime que les principes sur lesquels reposent les normes internationales qu'elle a élaborées dans le domaine des conventions fiscales et des prix de transfert (avec le Modèle de convention fiscale et les Principes en matière de prix de transfert) sont applicables au commerce électronique, mais il conviendrait de clarifier les modalités d'application du Modèle de convention fiscale à certains aspects du commerce électronique.

12. Le Comité des affaires fiscales reconnaît aussi que des changements sont en cours dans des domaines tels que l'établissement de normes et de protocoles sur les échanges électroniques, les paiements, l'homologation et les aspects techniques ainsi que la réforme du gouvernement de l'Internet, changements auxquels les administrations fiscales doivent sans doute participer, à la fois individuellement et au sein d'instances internationales comme l'OCDE, de façon à pouvoir mettre en oeuvre les principes fiscaux énoncés à l'encadré 2. Par ailleurs, les administrations fiscales, en collaboration avec d'autres autorités compétentes, suivront de près l'évolution des moyens de paiement électroniques, et en particulier des systèmes non recensés.

13. Reconnaisant le caractère mondial du commerce électronique, les administrations fiscales intensifieront leur recours aux accords de coopération existants, exploreront les possibilités d'assistance administrative multilatérale et examineront l'application au commerce électronique des recommandations concernant les activités mobiles sur le plan géographique contenues dans le rapport de l'OCDE sur la *Concurrence fiscale dommageable*<sup>1</sup>.

14. Le Comité des affaires fiscales estime que l'application des conditions cadres exposées à l'encadré 3 permettra aux gouvernements d'exploiter les possibilités et de répondre aux enjeux du commerce électronique, pour aboutir à une approche cohérente au niveau international de l'imposition du commerce électronique.

## **VI. Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa**

15. La Conférence de Turku en novembre 1997 a lancé les travaux sur la mise en place de conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique. La réunion ministérielle d'Ottawa en octobre 1998 poursuivra ce processus. Cependant, il reste beaucoup à faire. Ce rapport a mis en évidence les principes fiscaux généraux qui devraient s'appliquer au commerce électronique et recensé les questions qui se posent en matière d'application, notamment sur les possibilités offertes à l'administration fiscale d'améliorer le service au contribuable grâce à ces nouvelles technologies.

### **Encadré 4. Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa**

Par l'intermédiaire de l'OCDE, et en consultation avec les entreprises, les administrations fiscales s'emploieront à définir les initiatives de fond concrètes qui peuvent permettre d'instaurer et d'étendre les conditions cadres d'imposition décrites à l'encadré 3 et à évaluer la faisabilité et la facilité de mise en oeuvre de ces initiatives, notamment en ce qui concerne les points suivants :

#### **Service au contribuable**

- (i) Elaborer un consensus international sur les moyens de simplifier les systèmes fiscaux afin de minimiser le coût de la discipline fiscale, en particulier pour les petites et moyennes entreprises.

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

- (ii) Adopter des pratiques d'identification conventionnelles pour les entreprises pratiquant le commerce électronique.
- (iii) Elaborer des lignes directrices acceptables au niveau international sur les niveaux d'identification suffisants pour permettre que des signatures numériques soient considérées comme des preuves acceptables de l'identité en matière fiscale.
- (iv) Elaborer des obligations d'information compatibles au plan international, notamment en ce qui concerne l'acceptation des déclarations électroniques, la présentation des déclarations, l'accès aux renseignements sur des tiers et d'autres accords d'accès ainsi que les dispositions relatives à la durée de rétention et au recouvrement de l'impôt.

#### **Recouvrement et contrôle**

- (v) Elaborer des stratégies et des mesures de discipline fiscale appropriées pour les opérations de commerce électronique, y compris des mesures destinées à améliorer le respect volontaire des obligations fiscales.

---

1. Le Luxembourg et la Suisse ne se sont pas associés à la recommandation du Conseil accompagnant ce rapport.

#### Encadré 4. Actions à entreprendre après la réunion d'Ottawa (suite)

##### **Impôts sur la consommation**

- (vi) Parvenir à un accord en ce qui concerne notamment la définition du lieu de consommation, les règles relatives au lieu de l'imposition et des définitions des services et des biens incorporels qui soient compatibles sur le plan international.
- (vii) Elaborer des options pour maintenir l'efficacité de l'administration et du recouvrement des impôts sur la consommation au fur et à mesure du développement du commerce électronique.

##### **Accords fiscaux et coopération fiscale à l'échelle internationale**

- (viii) S'agissant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, clarifier la façon dont les concepts utilisés dans la Convention s'appliquent au commerce électronique, en particulier :
  - (a) Pour déterminer les compétences fiscales, notamment en ce qui concerne la notion d'"établissement stable" et l'attribution du revenu ;
  - (b) Pour classer les revenus à des fins d'imposition, notamment en ce qui concerne les notions de biens incorporels, de redevances et de services, plus particulièrement pour les données numérisées.
- (ix) Suivre les évolutions et les problèmes rencontrés par l'administration fiscale dans le domaine du commerce électronique, en ce qui concerne l'application des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.
- (x) Améliorer l'utilisation des accords bilatéraux et multilatéraux existants en matière d'assistance administrative.
- (xi) Examiner les moyens d'éviter la concurrence fiscale dommageable pour le commerce électronique, dans le contexte des recommandations sur les activités mobiles sur le plan géographique accompagnant le rapport de l'OCDE intitulé *Concurrence fiscale dommageable*.

16. Le Comité des affaires fiscales reconnaît en outre que l'application intégrale des principes sur lesquels reposent ces accords exigera des travaux complémentaires après la réunion ministérielle d'Ottawa. Il admet également que toute disposition fiscale mise en place doit être à même d'évoluer au gré des changements de l'environnement technologique et commercial. Le Comité se félicite de ce que les représentants des entreprises soient disposés à coopérer avec ceux de l'administration pour élaborer de nouvelles approches en vue de la mise en oeuvre de ces principes, et il souhaite collaborer avec les entreprises au niveau technologique comme sur le plan de l'action. Cet approfondissement du dialogue implique la reconnaissance du rôle des administrations fiscales en tant que parties prenantes dans le secteur du commerce électronique et justifie leur participation à la mise au point des normes et protocoles qui sont en train d'apparaître.

#### Encadré 5. L'après-Ottawa

Pour mener à bien le programme prévu après la réunion d'Ottawa, les administrations fiscales continueront :

- (i) De faire avancer le programme de travail du Comité des affaires fiscales, notamment en suivant les évolutions dans le domaine du commerce électronique et les défis qui en résultent pour l'administration de l'impôt, et en maintenant des relations étroites avec la CE et l'OMD.
- (ii) D'intensifier la coopération et les consultations régulières avec le monde des affaires.
- (iii) De développer les contacts avec les économies non membres intéressées.
- (iv) De présenter des rapports périodiques au Conseil de l'OCDE et, s'il y a lieu, aux Ministres.