



Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?
Rapport final

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION

	4
1. L'APPARITION DE NOUVEAUX MODELES ECONOMIQUES	5
2. RAPPEL DES RÈGLES ACTUELLES D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES PRÉVUES PAR LES CONVENTIONS	8
A. ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT D'UN PAYS : RÉSIDENTS ET NON-RÉSIDENTS	8
B. Etablissement stable : lien/seuil de taxation des bénéfices des non-résidents selon les conventions	8
C. Calcul des bénéfices : principes de comptabilisation des entités distinctes et de pleine concurrence	10
D. Règles prévues par les conventions pour le partage entre Etats de la matière imposable en présence d'un lien	11
3. ANALYSE CRITIQUE DES REGLES ACTUELLES PREVUES PAR LES CONVENTIONS EN MATIERE DE COMMERCE ELECTRONIQUE	11
A. Compatibilité avec la justification conceptuelle du partage de la matière imposable	11
B. Neutralité	20
C. Efficacité	20
D. Certitude et simplicité	21
E. Effectivité et équité	23
F. Souplesse	26
G. Compatibilité avec les règles du commerce international	28
H. Nécessité de règles acceptées universellement	28
4. QUELQUES SOLUTIONS DE REMPLACEMENT DES RÈGLES ACTUELLES DE TAXATION DES BÉNÉFICES PRÉVUES PAR LES CONVENTIONS	33
A. Changements qui n'exigeraient pas une révision fondamentale des règles actuelles	33
a) Modification de la définition de l'établissement stable pour exclure les activités qui ne s'accompagnent d'une intervention humaine effectuée par le personnel, agents dépendants compris	33
b) Modification de la définition de l'établissement stable pour stipuler qu'un serveur ne peut constituer en lui-même un établissement stable	36
c) Modification de la définition/de l'interprétation de l'établissement stable pour exclure les fonctions attribuables à un logiciel lors de l'application de l'exception préparatoire ou auxiliaire	39
d) Abrogation des exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 ou leur subordination à la condition générale qu'elles soient préparatoires ou auxiliaires	42
e) Abrogation des exceptions relatives au stockage, à l'exposition ou à la livraison figurant au paragraphe 4 de l'article 5	45
f) Modification des dispositions actuelles pour ajouter une règle de la force d'attraction applicable au commerce électronique	48
g) Adoption de règles supplémentaires de lien afin d'imposer les bénéfices résultant de la prestation de services	51
B. Changements qui exigeraient une révision fondamentale des règles actuelles	59
a) Adoption de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus passifs pour taxer à la source les paiements relatifs à certaines formes de commerce électronique	59
b) Un nouveau lien : les paiements qui diminuent la matière imposable générée dans un pays	62
c) Remplacement de la comptabilisation des entités distinctes et de la pleine concurrence par la répartition selon une formule préétablie des bénéfices d'un groupe commun	67
d) Adjonction d'un nouveau lien d'"établissement stable (virtuel) électronique"	75

5. CONCLUSION	82
ANNEXE 1 - MISSION ET COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL CONSULTATIF	84
ANNEXE 2 - EXEMPLES DE NOUVEAUX MODELES ECONOMIQUES ET DE NOUVELLES FONCTIONS	86

Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises

LES REGLES D'IMPOSITION DES BENEFICES INDUSTRIELS OU COMMERCIAUX PREVUES PAR LES CONVENTIONS ACTUELLES CONVIENNENT-ELLES AU COMMERCE ELECTRONIQUE?

RAPPORT FINAL

INTRODUCTION

1. Le Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises (GTC) a été institué, en janvier 1999, par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE ; il a reçu pour mission générale « d'examiner les modalités d'application des dispositions actuelles des conventions en matière d'imposition des bénéfices prévues par les conventions s'appliquent au contexte du commerce électronique et d'étudier les propositions en faveur d'autres règles » (on trouvera à l'annexe I des précisions sur le mandat du GTC et la liste des personnes qui ont participé aux réunions).

2. Lors de sa première réunion, en septembre 1999, le GTC a adopté un programme de travail en six points :

1. Examen des modalités d'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices dans le contexte du commerce électronique, en s'attachant particulièrement à quatre problèmes :
 - a) le « siège de direction effective »,
 - b) le concept d'établissement stable (ES),
 - c) l'attribution de bénéfices à un ES serveur,
 - d) les prix de transfert.
2. Une analyse des arguments favorables et défavorables à l'application des règles actuelles des conventions à la lumière de l'évolution anticipée du commerce électronique.
3. La définition de critères pour faciliter l'évaluation des règles actuelles des conventions dans le cadre du commerce électronique.
4. Un jugement sur l'opportunité de clarifier ces règles au regard du commerce électronique et sur la manière de procéder, le cas échéant.
5. La recherche des solutions de remplacement aux règles actuelles des conventions pour déterminer les droits d'imposition du pays de la source et de celui de la résidence ainsi que les normes en vigueur pour la répartition des bénéfices entre les juridictions taxatrices.
6. L'appréciation des solutions de remplacement aux règles actuelles sur la base des critères d'évaluation.

3. Les travaux portant sur le premier point du programme de travail ont abouti à l'élaboration de deux projets à débattre : « L'imputation d'un bénéfice à un établissement stable se livrant à des transactions qui relèvent du commerce électronique », diffusée en février 2001, et « Le concept de siège de direction effective : suggestions d'amendements au Modèle de convention fiscale de l'OCDE », diffusé en

mai 2003.¹ Le présent rapport, qui traite des autres points du programme de travail, s'articule de la façon suivante :

- la partie 1 examine certains des nouveaux modèles économiques auxquels l'analyse du GTC se réfère ;
- la partie 2 résume les règles actuelles de taxation des bénéficiaires prévues par les conventions ;
- la partie 3 présente une analyse critique de ces règles ;
- la partie 4 étudie certaines solutions de remplacement ;
- la partie 5 expose les conclusions et les recommandations du GTC.

4. La version finale du rapport a été établie après la diffusion d'un premier projet pour recueillir des commentaires. En sollicitant ces derniers, le GTC n'a formulé aucune proposition de changement ; il s'est contenté de définir et d'analyser les autres solutions possibles qui avaient été portées à son attention.

5. Les commentaires reçus ayant entraîné plusieurs changements dans le texte du rapport, le GTC tient à en remercier les instances ci-après :

- le Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC) ;
- la Confédération fiscale européenne
- la Coalition ES
- le Centre européen de recherche économique (CEER)
- le Groupe d'étude sur la fiscalité du commerce électronique (ECTSG)
- l'Association américaine des techniques de l'information (ITAA).

1. L'apparition de nouveaux modèles économiques

6. Internet a fait évoluer les conditions de la vie des affaires sur le plan local, national et international. Grâce à la mise au point de diverses technologies de l'information et de la communication, il met à la disposition des entreprises un moyen fiable, permanent, sûr et souple. On s'est surtout intéressé à son utilisation comme instrument de marketing et de vente ; pourtant, c'est la possibilité donnée aux entreprises (y compris à celles des secteurs traditionnels) de rationaliser certaines de leurs fonctions essentielles qui a la plus grande portée économique. Des métiers comme la conception de produits nouveaux, la fabrication (incluant la fourniture de services), l'administration, la comptabilité, la gestion financière et le service après-vente sont tous devenus plus efficaces en raison de l'utilisation des nouvelles technologies de communication.

7. On dresse ci-dessous une liste qui illustre les différentes catégories de modèles économiques et de fonctions d'entreprise rendus possibles ou influencés par l'avènement des technologies liées à Internet. L'annexe 2 donne certains exemples détaillés. Ils ont inspiré les travaux du GTC, qui les avait à l'esprit quand il a évoqué les modalités d'application au commerce électronique des règles actuelles de taxation des bénéficiaires prévues par les conventions et de certaines solutions de remplacement envisageables.

¹ Ce dernier document a fait suite à un projet intitulé « L'incidence de la révolution des communications sur l'application du « siège de direction effective » comme règle de départage », diffusé en février 2001.

- *L'externalisation* : les nouvelles technologies de la communication permettent aux entreprises d'externaliser la prestation de services et d'entrer en contact avec de nouveaux fournisseurs de composants et de produits de base. Le principal effet de l'externalisation est de réduire les coûts à la charge de l'entreprise, puisque le vendeur fournit en principe les services, composants et produits de base à des conditions moins onéreuses que l'acheteur lui-même, en raison d'une spécialisation fonctionnelle plus poussée, de coûts salariaux moindres ou d'autres facteurs. On cite également souvent un objectif d'amélioration de la qualité, dans la mesure où les fonctions qui sont externalisées constituent le cœur de métier du fournisseur.
- *L'approvisionnement en matières premières* : il est grandement facilité par les systèmes recourant à Internet, qui permettent de simplifier la passation d'ordres, la vente et les règlements pour les vendeurs/acheteurs de toute taille. En outre, ils élargissent le marché de ces produits, tout en assurant des prix plus compétitifs et transparents
- *Les industries de transformation* : les nouvelles technologies de l'information permettent aux transformateurs industriels de diminuer sensiblement la charge de leurs achats. En retour, elles donnent aux fournisseurs la possibilité de prospecter de nouveaux clients ou marchés et d'alléger leurs coûts de transaction. Ces technologies permettent aussi aux industriels d'augmenter leurs ventes directes aux consommateurs, en facilitant par exemple les commandes personnalisées de produits. De façon analogue, elles facilitent l'externalisation d'activités secondaires de nombreux fournisseurs de produits, telles que la fabrication. Il est loisible aux industriels traditionnels eux-mêmes de sous-traiter la production de composants à des sites fonctionnant à moindre coût.
- *La distribution commerciale* : grâce à leurs sites Internet, les entreprises peuvent approvisionner leurs clients en produits à bon marché de la manière la plus commode et la mieux adaptée à leurs besoins propres. De nombreuses fonctions de l'entreprise peuvent être automatisées (par exemple les achats, la gestion des stocks, l'entreposage, les livraisons etc). Cela réduit les coûts supportés par le consommateur et lui donne accès à de nouveaux services « sur mesure ». Cette voie est ouverte aux nouveaux venus ou aux distributeurs traditionnels qui veulent compléter leurs moyens de vente habituels ou améliorer les services offerts à la clientèle. Les marchés électroniques (enchères en ligne pour les consommateurs, marchés électroniques animés par des « agrégateurs » de contenu ou portails d'achat en ligne) donnent aux ménages de nouvelles possibilités d'acquérir des produits ou de comparer les prix.
- *La livraison* : Les prestataires spécialisés bénéficient des nouvelles technologies (commande de colis en ligne et systèmes de suivi), qui accélèrent les livraisons et les rendent plus fiables. Dans ces conditions, les entreprises clientes peuvent externaliser la gestion des commandes pour se concentrer sur leurs activités principales.
- *Le marketing et l'aide au consommateur* : le recours à Internet est un moyen pour les entreprises de communiquer à un public élargi les informations relatives à leurs produits ou services, avec une efficacité plus grande et un meilleur rendement des fonds utilisés. Des firmes petites et éloignées sont ainsi en mesure d'aborder de nouveaux marchés. Le service après-vente bénéficie aussi beaucoup des nouvelles techniques, qui permettent, dans le monde entier, de joindre les centres d'appel et les unités en rapport avec le consommateur ; ces activités peuvent être installées dans toute juridiction qui dispose d'une main-d'œuvre instruite et compétente ou offre des possibilités de réaliser des économies.

- *L'information* : les nouvelles technologies ont rendu possible une large gamme de nouvelles méthodes de transmission et de traitement de l'information. Les réseaux informatiques comme Internet permettent la diffusion presque instantanée, à l'échelle mondiale, d'informations de formes diverses aux personnes et aux entreprises. Certains pays reçoivent des informations dont ils ne disposaient pas auparavant ; pour tous, les coûts d'accès et de recherche ont sensiblement fléchi. L'apprentissage en ligne et la formation interactive élargissent la portée de l'enseignement et de la formation, de nature générale ou à vocation professionnelle. L'utilisation de l'information est beaucoup facilitée par le traitement des données, les systèmes de stockage, les fournisseurs de services d'application etc.
- *Les services financiers* : il est devenu habituel de proposer par Internet des services financiers comme les opérations bancaires, le courtage et la souscription d'assurance-vie. C'est le fait d'institutions financières traditionnelles ou d'entreprises récentes, qui sont maintenant en mesure de pénétrer sur de nouveaux marchés sans s'exposer aux énormes dépenses d'établissement d'un réseau d'agences « en dur ». De plus, les institutions financières peuvent actuellement offrir de nouveaux services liés à la sécurité des transactions électroniques.
- *Les autres services* : d'autres types de services ont été fortement stimulés par l'existence de réseaux basés sur Internet. On peut citer les secteurs du tourisme (réservation de vol, location de voiture et réservation d'hôtel) et de la santé (meilleures informations sur les problèmes de santé et les médicaments, contacts plus faciles avec les spécialistes, meilleur contrôle des dépenses de santé et information accrue des patients).
- *Les produits numériques* : divers produits numériques (logiciels, musique, vidéo, jeux, informations, livres électroniques) peuvent être promus, et parfois distribués, au moyen de systèmes utilisant Internet ; les transactions prennent la forme d'achats directs, de locations ou de facturations en fonction du temps d'utilisation.

8. Ces exemples montrent que les nouvelles technologies de l'information procurent des avantages tant aux entreprises qu'aux consommateurs, même si les premières en ont fait jusqu'à présent un plus grand usage. Assurément, toutes les données disponibles indiquent que le commerce électronique d'entreprise à consommateur (BtoC) représente une faible proportion du commerce électronique entre les entreprises (BtoB). Ces technologies offrent aux firmes traditionnelles aussi bien qu'aux acteurs de la high-tech des occasions d'affaires ou les facilitent, et il en va de même dans toutes les économies. Ainsi, les entreprises peuvent externaliser des fonctions étrangères à leur cœur de métier à des entités, liées ou non, qui travaillent à moindre coût (c'est l'un des grands bienfaits des nouvelles technologies de l'information pour le monde des affaires). De même, Internet a donné à certaines firmes la souplesse qui leur a permis d'organiser la production, les services, l'administration, la gestion des activités financières ou autres de la manière la plus économe et la plus efficace. C'est pourquoi elles ont implanté du personnel et d'autres facteurs produisant de la valeur ajoutée sur les sites où le rendement des investissements est le plus élevé. Pour d'autres acteurs du marché, les obstacles à l'entrée ont sensiblement diminué, ce qui leur a permis d'entreprendre de nouvelles activités potentiellement rentables et/ou de participer à la concurrence à l'échelle internationale. Enfin, les entreprises ont été en mesure de décentraliser des fonctions importantes, afin de satisfaire les besoins de consommateurs géographiquement éloignés. Dans la plupart des cas, une présence locale est demeurée nécessaire pour sauvegarder un avantage concurrentiel et fournir le produit ou le service désiré au destinataire de la façon la plus rapide et avec le meilleur rapport coût/efficacité.

9. Le développement de ces nouveaux modèles économiques, fondés sur les technologies de l'information récemment apparues, est l'illustration d'une mutation des pratiques du monde des affaires ;

mais la question est de savoir si – et dans quelle mesure – les règles fixées par les conventions fiscales actuelles sont bien adaptées à cette mutation ou doivent être modifiées.

2. Rappel des règles actuelles d'imposition des bénéfices prévues par les conventions

10. En dépit de différences significatives entre les conventions fiscales bilatérales, les principes qui inspirent les dispositions régissant l'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux sont relativement uniformes ; on peut les résumer comme suit :

A. Assujettissement à l'impôt d'un pays : résidents et non-résidents

11. En vertu des dispositions des conventions fiscales, le premier critère d'assujettissement à la fiscalité d'un pays est le fait de savoir si le contribuable qui bénéficie du revenu en question est un résident de ce pays. Tout contribuable résident peut être imposé sur ses bénéfices industriels ou commerciaux, quelle qu'en soit l'origine (sous réserve de l'obligation pour le pays de résidence d'éliminer la double imposition liée à la résidence) ; en revanche, les contribuables non-résidents ne peuvent, en règle générale, être imposés que sur leurs bénéfices imputables à un établissement stable situé dans le pays (cf. ci-dessous pour les exceptions à ce principe général).

12. La définition de la résidence, au sens des conventions, dépend des conditions d'assujettissement à l'impôt fixées par la loi nationale applicable au contribuable. Une société est considérée comme résidente d'un Etat si elle est passible de l'impôt dans cet Etat, au titre de facteurs (comme le domicile, la résidence, le lieu de sa constitution ou celui de sa direction) qui déterminent l'assujettissement général à la législation fiscale nationale. Comme la référence aux facteurs internes pourrait aboutir à ce que la même société soit considérée comme un résident des deux pays ayant conclu une convention, cette dernière prévoit aussi des règles dites de « départage », qui garantissent au contribuable une résidence unique pour l'application de la convention. Selon la règle de départage figurant dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, une société est réputée résidente de celui des deux pays où se trouve son siège de direction effective.²

B. ETABLISSEMENT STABLE : LIEN/SEUIL DE TAXATION DES BÉNÉFICES DES NON-RÉSIDENTS SELON LES CONVENTIONS

13. Les dispositions concernant la taxation des bénéfices énoncées par les conventions recourent au concept d'établissement stable comme règle fondamentale de liaison/seuil, pour déterminer si un pays jouit ou non de droits d'imposition des bénéfices d'un contribuable non-résident. Mais la règle de seuil souffre quelques exceptions pour certaines catégories de bénéfices (cf. ci-dessous). En outre, le concept d'établissement stable opère comme une règle d'origine, en vertu du principe général selon lequel les seuls bénéfices d'un non-résident qui peuvent être taxés par un pays sont ceux imputables à un établissement stable.

14. Les conventions donnent de l' « établissement stable » la définition suivante : « un lien d'activité fixe par l'intermédiaire duquel une entreprise effectue tout ou partie de ses opérations ». Cette définition comporte à la fois une obligation de nature géographique (il faut qu'un lieu physique fixe soit reconnu comme un établissement stable) et une obligation temporelle, (il faut que la présence de l'entreprise en ce lieu ne soit pas simplement temporaire eu égard au type d'activité exercé).

15. Pour pouvoir conclure que tout ou partie de l'activité d'une entreprise s'exerce à partir d'un lieu donné, ce dernier doit être à sa disposition afin qu'elle y conduise cette activité professionnelle. Toutefois,

2 L'incidence du commerce électronique sur la règle de départage était le sujet du projet à débattre mentionné au paragraphe 3 ci-dessus.

la définition donnée par les conventions de l'établissement stable prévoit que, si l'emplacement n'est utilisé que pour effectuer certaines tâches à caractère préparatoire ou auxiliaire, il ne sera pas réputé constituer un établissement stable en dépit de la définition générale.

16. La définition fondamentale de l'établissement stable est complétée par la règle suivante : un non-résident est réputé avoir un établissement stable dans un pays, si une autre personne opère dans ce pays comme mandataire du non-résident et est habilitée à contracter en son nom de façon habituelle. Néanmoins, cette règle ne s'applique pas aux agents indépendants dans l'exercice ordinaire de leurs fonctions.

17. L'interprétation à l'égard du commerce électronique de la définition actuelle de l'établissement stable donnée par les conventions a soulevé certaines questions. L'OCDE a maintenant clarifié les modalités d'application de la définition qu'elle juge appropriées aux activités de commerce électronique. Les principales conclusions qu'elle a dégagées sont les suivantes :

- un site Internet ne peut en lui-même constituer un établissement stable ;
- en général, un accord prévoyant l'hébergement d'un site Internet n'aboutit pas à la création d'un établissement stable pour l'entreprise qui exerce des activités commerciales par l'intermédiaire de ce site ;
- un fournisseur de services sur Internet n'est pas réputé (en vertu de la règle précitée mandataire/établissement stable) constituer un établissement stable pour les entreprises auxquelles il prodigue des services ;
- si un lieu comportant des équipements informatiques, tels qu'un serveur, peut, dans certaines circonstances, constituer un établissement stable, il faut pour cela que les fonctions qui y sont exercées ne soient pas seulement de nature préparatoire ou auxiliaire.

18. Comme on l'a mentionné ci-dessus, la règle générale de lien/seuil en matière d'établissement stable souffre plusieurs exceptions relatives à certaines catégories de bénéfices industriels ou commerciaux.

19. D'une part, certains types de bénéfices peuvent être taxés dans un pays, même en l'absence d'établissement stable dans celui-ci. Il s'agit :

- des bénéfices tirés de biens immeubles (hôtels, mines etc) qui, selon toutes ou presque toutes les conventions, peuvent être taxés par le pays de la source où se situe le bien immeuble ;
- des bénéfices liés aux activités d'artistes et de sportifs qui, selon toutes ou presque toutes les conventions, peuvent être taxés par le pays de la source où le spectacle a lieu ;
- des bénéfices correspondant à certaines formes de rémunérations qui, selon la convention applicable, peuvent comprendre des dividendes, intérêts, royalties ou redevances techniques ; la convention permet alors au pays de la source de prélever un impôt limité sur le montant brut du versement (et non sur l'élément de bénéfice lié à ce dernier) ;
- selon certaines conventions, des bénéfices provenant de la collecte de primes d'assurance ou de l'assurance de risques dans le pays de la source ;
- selon certaines conventions, des bénéfices provenant de la prestation de services, si la présence du prestataire dans le pays d'origine du revenu dépasse 183 jours au cours d'une période de douze mois.

20. D'autre part, toutes ou presque toutes les conventions stipulent aussi que les bénéfices tirés de l'usage de navires et d'avions dans les transports internationaux ne peuvent être imposés par le pays d'origine du revenu, même s'il y existe un établissement stable. La plupart des conventions n'autorisent pas non plus la taxation des plus-values par le pays de la source (sauf sur les biens immeubles et le patrimoine professionnel d'un établissement stable).

C. CALCUL DES BÉNÉFICES : PRINCIPES DE COMPTABILISATION DES ENTITÉS DISTINCTES ET DE PLEINE CONCURRENCE

21. Les principes fixés par les conventions pour le calcul des bénéfices industriels ou commerciaux qui peuvent être taxés par un pays sont les mêmes, que ce pays jouisse de droits d'imposition des bénéfices parce qu'ils sont réalisés par un contribuable résident ou parce que ces bénéfices sont imputables à l'établissement stable d'un contribuable non-résident. Dans l'une et l'autre situations, les règles de calcul des bénéfices qui peuvent être imposés par le pays de la source s'inspirent des principes de comptabilisation de l'entité distincte et de pleine concurrence. Ainsi, chaque personne morale ou établissement stable sera généralement traité comme un contribuable distinct, quelle que soit la nature de ses relations avec d'autres entités ou avec les parties d'une entité. Chaque succursale ou filiale d'une entreprise multinationale est donc considérée comme distincte dans le cadre du calcul des bénéfices, en vertu des conventions fiscales, mais sous une réserve importante : quand on détermine les bénéfices de chacune, il est possible de modifier les modalités des transactions au sein du groupe (c'est-à-dire surtout les prix) pour les aligner sur celles qui existeraient entre des entreprises indépendantes. L'OCDE, dans ses *Principes applicables en matière de prix de transfert* (1995, paragraphes 5 et 6 de la préface) présente « la méthode de l'entité distincte comme le moyen le plus raisonnable de parvenir à des résultats équitables et de minimiser le risque de non élimination de la double imposition ». On lit plus loin que, pour appliquer cette méthode aux transactions internes à un groupe, on doit taxer les différents membres du groupe en partant de l'idée qu'ils opèrent en pleine concurrence les uns vis-à-vis des autres ». La conclusion est que, « pour assurer une application correcte de la méthode de l'entité distincte, les pays membres de l'OCDE ont adopté le principe de pleine concurrence... ».

22. Les méthodes « traditionnelles » de calcul des prix de pleine concurrence (décrites au chapitre II des *Principes applicables en matière de prix de transfert* de l'OCDE) sont : a) la méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP), b) le prix de revente (diminué d'une marge), c) le prix de revient majoré. Ces dernières années, deux techniques supplémentaires – appelées « méthodes transactionnelles de bénéfices » - ont été ajoutées aux *Principes directeurs* de l'OCDE, en raison de difficultés d'application des autres ; il s'agit de la « méthode du partage des bénéfices » et de « la méthode transactionnelle de la marge nette ».

23. *La méthode du partage des bénéfices.* Elle consiste d'abord à déterminer, pour les entreprises associées, le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées ; ensuite on s'efforce de le diviser selon les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques pris par chacune d'entre elles. Les bénéfices à décomposer peuvent être soit le total agrégé produit par les transactions contrôlées, soit un bénéfice résiduel, qui ne peut pas facilement être attribué à l'une des parties sur une base économiquement valable ; après avoir attribué un rendement de base à chaque entité au titre des activités accomplies.

24. *La méthode transactionnelle de la marge nette.* Elle consiste à calculer la marge bénéficiaire à partir d'un fondement approprié, par exemple les coûts, les ventes ou les actifs. Elle est donc similaire aux techniques du prix de revient majoré et du prix de revente.

25. Au paragraphe 3.49 des *Principes applicables en matière de prix de transfert*, l'OCDE indique que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont préférables aux méthodes transactionnelles de bénéfices. Mais le paragraphe 3.50 reconnaît qu'il existe des cas extrêmes dans lesquels les premières ne

peuvent être appliquées avec sûreté ou même, exceptionnellement, ne peuvent l'être du tout ; on doit alors recourir aux secondes. Le paragraphe conclut qu'en règle générale l'utilisation des méthodes transactionnelles de bénéfices est à déconseiller. Pourtant, depuis 1995, tant les contribuables que les administrations fiscales ont fait un usage sensiblement accru des méthodes reposant sur les bénéfices, en particulier à l'égard de l'intégration des fonctions au sein d'un groupe multinational (cf. Rapport 1998 de l'OCDE sur la mondialisation des échanges) et vis-à-vis d'actifs immatériels uniques et de grande valeur. De plus, l'OCDE réexamine actuellement les procédés basés sur les bénéfices dans le cadre du suivi des Principes directeurs applicables aux prix de transfert.

D. RÈGLES PRÉVUES PAR LES CONVENTIONS POUR LE PARTAGE ENTRE ÉTATS DE LA MATIÈRE IMPOSABLE EN PRÉSENCE D'UN LIEN

26. Comme les règles des conventions fiscales autorisent, dans certains cas, l'imposition des bénéfices des entreprises à la fois dans le pays de la source et dans le pays de la résidence, les mêmes bénéfices risquent de faire l'objet de réclamations concurrentes des deux pays. Ce problème est résolu en donnant la priorité à l'imposition là où les bénéfices ont leur source. Le respect de cette priorité est assuré par des règles qui prévoient d'exempter de la taxation de résidence les éléments de revenu pour lesquelles les conventions fiscales accordent des droits d'imposition à l'autre Etat ou qui permettent de déduire l'impôt perçu par le pays de la source de l'impôt du pays de résidence sur ces éléments.

27. En outre, les règles des conventions autorisent la taxation de certaines catégories de bénéfices par un pays de la source où il n'existe pas d'établissement stable (cf. ci-dessus) ; dès lors, il peut parfois y avoir taxation dans l'Etat de la source, dans celui où se situe l'établissement stable auquel les bénéfices sont imputables et dans l'Etat de résidence du contribuable auquel appartient l'établissement stable. Les conventions fiscales prévoient d'éliminer cette triple imposition en donnant la priorité (par le jeu des règles d'exemption/de crédit d'impôt précités) à l'imposition par le pays de la source, puis par l'Etat où se trouve l'établissement stable, des droits d'imposition résiduels revenant à l'Etat de la résidence.

3. Analyse critique des règles actuelles prévues par les conventions en matière de commerce électronique

28. Dans le but de porter un jugement sur les règles édictées par les conventions actuelles, mais aussi sur diverses alternatives possibles d'imposition des bénéfices tirés du commerce électronique, le GTC a pensé qu'il serait utile d'examiner d'abord un certain nombre d'avantages et d'inconvénients supposés des règles actuelles. Cela lui a permis de se prononcer à la lumière de plusieurs critères d'évaluation des règles existantes et de solutions de remplacement éventuelles. Les critères ont été définis à partir d'un ensemble de principes, qualifiés de conditions cadres d'Ottawa,³ qui ont été établis en 1998 lors d'une réunion de haut niveau consacrée à la taxation du commerce électronique ; les participants étaient des pays de l'OCDE, des pays non membres et des représentants des milieux d'affaires.

A. COMPATIBILITÉ AVEC LA JUSTIFICATION CONCEPTUELLE DU PARTAGE DE LA MATIÈRE IMPOSABLE

29. Les arguments pour et contre les règles existantes (et les autres options) reposent souvent sur certaines hypothèses relatives au lieu approprié d'imposition des bénéfices d'entreprise. Le GTC s'est donc interrogé longuement sur le fondement conceptuel le plus approprié pour répartir entre les pays les droits d'imposition des bénéfices.

3 OCDE, Comité des affaires fiscales : « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », Direction des affaires financières, fiscales et des entreprises, 8 octobre 1998.

30. S'agissant des conventions fiscales, l'examen de ce problème dans un cadre multilatéral remonte aux travaux de la Chambre de commerce internationale et de la Société des nations dans les années 1920⁴, en particulier au rapport rédigé en 1927 par une commission internationale d'experts techniques ; il a conduit à l'adoption des principales règles reprises aujourd'hui par le Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dont s'inspirent la plupart des conventions fiscales.⁵

31. L'attribution des droits d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux se ramène à deux problèmes distincts, mais interdépendants :

- dans quelles circonstances un pays peut-il prétendre légitimement taxer les bénéfices d'une entreprise étrangère (problème de la juridiction ou du lien)?
- sur quoi faut-il se fonder pour décider quelle fraction des bénéfices d'une entreprise étrangère doit être imposée dans un pays?

Problème de la juridiction ou du lien

Choix entre la résidence et la source pour l'imposition des bénéfices d'entreprise

32. On peut citer plusieurs arguments théoriques pour soutenir qu'un revenu doit, en règle générale, être frappé exclusivement dans l'Etat de résidence.⁶ Cette conception a été réexaminée et rejetée, avec d'autres, par un groupe d'économistes (les « Economistes »), auquel la Société des nations avait demandé d'étudier la question de la double imposition sous l'angle théorique et scientifique.⁷ Le rapport établi en

4 « La recherche des principes d'attribution des revenus et de la matière imposable d'origine internationale n'est nullement nouvelle » R.A. Musgrave et P.B. Musgrave, « Inter nation equity », in *Modern Fiscal Issues – Essays in honor of Carl S. Shoup*, (publié par R. M. Bird et J. G. Head), page 63 et 64. A titre d'exemple, les auteurs se réfèrent au débat entre théologiens italiens au 13^{ème} siècle sur la répartition du patrimoine imposable entre son lieu géographique et le domicile du propriétaire.

5 *Voir Double imposition et évasion fiscale, Rapport de la commission des experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, 1927 (C.216.M.85.1927.II) (« Le rapport 1927 des experts techniques »). Le projet de convention présenté par le rapport de 1927 est à l'origine de l'article de base sur l'établissement stable.*

6 On consultera par exemple un document du Trésor américain consacré aux réformes fiscales (*Blueprints for Basic Tax Reform, 1977*). L'un des arguments utilisés repose sur le principe de la capacité contributive : «...La principale justification normative de l'imposition des revenus est qu'elle répartit les charges publiques entre les contribuables en fonction de leur richesse relative ou capacité contributive. Il est généralement reconnu que cette capacité doit s'apprécier à partir du revenu mondial et non du revenu circonscrit à certaines sources géographiques particulières. Mais un régime de taxation à la source ne frappe que les revenus obtenus dans le pays de la source. En général, un système de ce type n'appréhende donc pas la totalité des revenus du contribuable et, selon les conceptions dominantes, ne peut se réclamer du principe de capacité contributive. Certains experts estiment que cela rend illégitime l'imposition des revenus basée sur la source ». Stephen E. Shay, J. Clifton Fleming Jr. et Robert Peroni, «What's Source Got to Do With It? Source Rules and International Taxation», conférence de David R. Tillinghast, 56 *Tax Law Review* (2002), 81 à 92 (toutefois, cet article n'accepte pas ce raisonnement et soutient la taxation à la source).

7 Cf. Rapport sur la double imposition, établi par les professeurs Bivens, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp, à l'intention de la commission des finances de la Société des nations, Doc E.F.S.73 F.19 (« le Rapport 1923 des Economistes »). Le rapport donnait un aperçu général de l'utilisation, au cours de l'histoire, des théories des « coûts » et des « avantages » pour justifier l'impôt. Les deux théories reposent sur le principe de l'existence d'un « contrat social » entre l'Etat et le contribuable. Le rapport 1923 des Economistes exposait ensuite la théorie fiscale de la « faculté » ou de la « capacité contributive » qui avait supplanté celle de l'échange (inspirée des concepts de coûts ou d'avantages). Selon cette théorie, l'impôt

1923 par les Economistes avait écarté ces théories et posé le principe d'une imposition découlant d'une doctrine d'*allégeance économique*, « dont l'objet serait d'apprécier les contributions respectives des différents Etats à la formation et à la jouissance du revenu ».⁸ Les Economistes distinguaient quatre facteurs d'allégeance économique et classaient la richesse en sept catégories de base. Ils définissaient ensuite l'importance relative des différents facteurs pour chaque type de richesse. Selon leur conclusion générale, les facteurs essentiels (en proportion variable selon la catégorie de revenu considérée) étaient : (i) l'origine de l'enrichissement (c'est-à-dire la source) et (ii) le lieu de dépense (c'est-à-dire la résidence). Dans ce contexte, ils définissaient l'origine ou la formation des ressources comme l'ensemble des phases de la création de richesse.⁹ Comme le remarquaient les Economistes : « toutes ces phases, jusqu'à celle de

est assis sur la totalité des ressources de la personne, ce qui conduit à une fiscalité purement basée sur la résidence et à caractère progressif. A propos du système d'imposition reposant exclusivement sur la résidence, le rapport 1923 des Economistes s'exprimait en ces termes :

“Le troisième principe que l'on pourrait adopter est celui du *domicile ou de la résidence permanente*. Ce principe constitue une base d'imposition plus défendable et de nombreux arguments militent en sa faveur. Il s'éloigne évidemment plus encore de l'idée d'une simple allégeance politique pour se rapprocher de celle de l'obligation d'ordre économique. Ceux qui résident d'une façon permanente ou habituelle dans une localité donnée doivent, de toute évidence, contribuer aux dépenses de cette localité, mais ce principe n'est pas tout à fait satisfaisant. En premier lieu, une partie importante des biens situés dans cette ville peut être possédée par des personnes étrangères à cette ville ; si l'administration ne pouvait compter que sur les résidents permanents, ses recettes pourraient ne pas suffire même à la simple protection de la propriété. En second lieu, la plus grande partie des revenus de la population stable peut provenir du dehors, par exemple d'entreprises situées dans d'autres Etats. En ce cas, l'Etat dans lequel se trouve la résidence serait favorisé au détriment de son voisin.” Rapport 1923 des Economistes, Partie II, Section I. La base d'imposition. Le principe de capacité contributive.

⁸ Micheal J. Graetz & Michael O'Hear, “The ‘Original Intent’ of U.S. International Taxation,” 46 *Duke Law Journal*, 1021, 1076-1077 (1997).

⁹ “Lorsque nous parlons de l'origine de la richesse, nous entendons naturellement le lieu où la richesse est créée, c'est-à-dire l'ensemble des conditions économiques qui rend possible la production ou l'acquisition de la richesse. Or cette production ou acquisition est due non seulement à la chose elle-même, mais aux efforts humains qui peuvent aider à créer la production. L'intervention humaine peut prendre les formes suivantes :

- (1) La surveillance ou la direction du travail et l'organisation au lieu d'origine par exemple, le directeur local d'une plantation de thé ;
- (2) Les organisations destinées aux transports à travers les territoires ou les mers, relevant de diverses juridictions territoriales, organisations qui ont pour objet d'amener des objets sans valeur dans des endroits plus proches du marché où ils pourront être négociés ;
- (3) Le siège et la résidence du pouvoir directeur qui détermine la politique d'ensemble dont dépend, en fin de compte, le caractère profitable ou non de la production de la richesse. Ce pouvoir choisit les directeurs locaux, fixe le caractère des dépenses en capital, ainsi que les époques et méthodes de culture, détermine les marchés qui seront utilisés et les méthodes de vente : il joue en somme le rôle d'agent de coordination de l'entreprise tout entière ;
- (4) La vente, c'est-à-dire l'endroit où les vendeurs exercent leurs fonctions et où peuvent être trouvés les véritables marchés.

On peut dire qu'aucun de ces quatre facteurs ne peut être supprimé sans que les efforts des trois autres soient réduits à néant et que l'ensemble de l'organisation destiné à la production de la richesse soit ruiné. Ces quatre éléments n'ont aucun rapport avec l'endroit où le propriétaire définitif jouit du revenu produit par le jeu des ces quatre éléments. Ils sont, les uns et les autres, dans des mesures différentes, en relation avec l'origine de la richesse, c'est-à-dire avec sa production en tant que produit matériel.

L'origine de la richesse doit donc être sans doute considérée du point de vue de la forme matérielle originale de la richesse (par exemple les graines qui sont plantées), de ses modifications matérielles ultérieures, de son transport, des organismes directeurs et de la vente.”

la réalisation de l'enrichissement, peuvent être partagées entre diverses autorités territoriales ». ¹⁰ Ce principe de « l'origine des richesses » est resté le principal fondement de la taxation à la source, dont se sont inspirés les nombreuses commissions et les multiples projets de conventions préparés sous les auspices de la Société des nations. ¹¹

33. Les membres du GTC ont opté pour une conception pragmatique. Au vu du consensus international (dont témoignent les conventions fiscales bilatérales) en faveur d'une taxation des bénéficiaires à la fois sur la base de la résidence ¹² et de la source (généralement sous réserve d'un seuil d'établissement stable), ils n'ont pas contesté le droit des pays à taxer sur la base de la source. L'OCDE elle-même avait auparavant admis cette situation de fait :

« Il est généralement admis que les pays de la source sont habilités à imposer les revenus générés à l'intérieur de leurs frontières, y compris ceux qui sont perçus par des étrangers. L'une des justifications de ce droit est que les facteurs de production appartenant à des étrangers bénéficient normalement des services publics et de la protection du droit de propriété assurés par l'Etat du pays d'accueil. Un prélèvement fondé sur le principe de la source, comme l'impôt sur les sociétés, peut aussi servir à empêcher les investisseurs étrangers d'accaparer la totalité de la « rente économique » qui peut résulter de l'entrée de capitaux étrangers dans le but d'exploiter les possibilités de production offertes par le pays d'accueil, par exemple ses ressources naturelles » ¹³

Le GTC a également accepté que les droits d'imposition au titre de la résidence doivent être résiduels ; en d'autres termes, quand les pays de la résidence et de la source sont tous deux autorisés à taxer, l'élimination de la double imposition est à la charge du pays de la résidence.

Le problème de la source : quelle est l'origine des bénéficiaires ?

34. Si l'on conclut qu'il est justifié d'autoriser la taxation à la source des bénéficiaires d'entreprise, il faut logiquement déterminer les circonstances dans lesquelles on peut considérer que ces bénéficiaires

¹⁰ Rapport 1923 des économistes, 23.

¹¹ Voir par exemple : Double imposition et évasion fiscale, rapport et résolutions des experts techniques soumis à la commission des finances, février 1925 (F.212) ; projet de convention bilatérale pour la prévention de la double imposition et de l'évasion fiscale, rapport de la commission des experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, avril 1927 (C.216.M.85.1927.II) ; double imposition et évasion fiscale, rapport présenté par l'assemblée générale des experts gouvernementaux sur la double imposition et l'évasion fiscale, octobre 1928, (C.562.M.178.1928 II) ; commission fiscale de la Société des nations, rapport au Conseil sur les travaux de la première session, octobre 1929 (C.516.M.175.1929.II) ; rapport au conseil sur les travaux de la deuxième session de la commission fiscale de la Société des nations, mai 1930 (C.340.M.140) ; commission fiscale de la Société des nations, rapport au Conseil sur la cinquième session de la commission, Les objectifs de l'impôt, juin 1935 (C.252.M.124) ; commission fiscale de la Société des nations, Modèle des conventions fiscales de Londres et de Mexico, textes et commentaires, novembre 1946 (C.88.M.88.1846.II.A) ; l'élimination de la double imposition, premier rapport de la commission fiscale de l'OECE, septembre 1958.

¹² Les bénéficiaires industriels et commerciaux internationaux échoient surtout à des sociétés qui peuvent être créées à volonté et dont la résidence est déterminée juridiquement par le lieu de constitution, le siège de direction effective ou des critères similaires ; dans ces conditions, le type de taxation selon la résidence s'appliquant effectivement est différent de la conception théorique qui permettrait une détermination appropriée de la capacité contributive du contribuable. Cela aussi justifie d'autoriser la taxation selon la source.

¹³ *L'imposition des bénéficiaires dans une économie globale – questions nationales et internationales*, OCDE, Paris, 1991, 36-37.

trouvent leur source au sein d'une juridiction. Cette recherche peut s'appuyer sur des principes économiques.

35. Deux problèmes se posent : quand et dans quelles proportions le pays de la source doit-il imposer les bénéficiaires? On peut y répondre en se plaçant soit dans l'optique de l'efficacité économique (quelle est l'attribution des droits d'imposition qui fausse le moins les mécanismes économiques et est donc la plus favorable au bien-être?), soit dans celle de l'équité entre les contribuables ou entre les pays.¹⁴

36. En matière de fiscalité internationale, le débat sur l'efficacité économique concerne généralement la neutralité par rapport aux exportations et aux importations de capitaux.¹⁵ On dit qu'il y a neutralité par rapport aux exportations de capitaux « quand le système fiscal n'incite pas à investir dans le pays plutôt qu'à l'étranger et vice-versa » ; « la neutralité est réalisée quand les investisseurs sont imposés sur le bénéfice mondial perçu et peuvent imputer en totalité sur l'impôt dans le cadre national l'ensemble des impôts réglés à l'étranger ». Il y a neutralité vis-à-vis des importations de capitaux « quand les investisseurs nationaux ou étrangers sur un marché national donné obtiennent le même taux de rendement après impôt sur ce marché » ; et « à condition que les pays de la source n'opèrent pas de discrimination fiscale entre les investisseurs nationaux et étrangers, l'objectif de neutralité, par rapport aux importations de capitaux sera donc atteint si les pays de résidence exonèrent de l'impôt national tous les revenus d'origine étrangère ». ¹⁶ Qu'il faille préférer la neutralité par rapport aux exportations ou aux importations de capitaux est une question à débattre, mais qui ne se situe pas dans ce contexte. Les politiques de neutralité, dans l'un ou l'autre sens tiennent compte de l'accord général qui existe en pratique en faveur d'une coexistence de l'imposition selon la source et selon la résidence ; elles ne dépendent donc pas concrètement du point de savoir si un pays de la source a le droit de taxer un certain type de revenu, mais plutôt de problèmes relatifs à la non-discrimination et à l'élimination de la double imposition.

37. La conclusion est similaire en ce qui concerne l'équité (ou l'égalité) entre les contribuables. S'agissant de la fiscalité du pays de résidence, l'égalité de traitement dépendra des règles nationales d'imposition des revenus nés à l'étranger et d'élimination de la double imposition, qui doivent assurer que le montant de l'impôt soit similaire pour un revenu d'origine nationale ou étrangère. Pour le pays de la source, le problème est surtout de savoir si les contribuables nationaux et étrangers sont traités de façon similaire (non-discrimination effective). L'équité entre les contribuables dépend donc surtout de la manière dont le pays de la source taxe les étrangers et de celle dont le pays de résidence taxe les revenus d'origine étrangère de ses résidents.

38. Par conséquent, la question des circonstances et du degré d'imposition par un pays de la source des bénéficiaires des entreprises étrangères relève surtout de l'équité entre les nations.¹⁷ Mais la difficulté vient de l'absence de principes universellement acceptés pour la division du gâteau fiscal entre les pays de la source et de la résidence ; d'où la difficulté de déterminer ce qu'est une attribution « équitable » des droits d'imposition entre ces deux pays.

39. On peut tenter de le faire en partant de la nature duale des bénéfices de l'entreprise. Selon les calculs effectués dans la plupart des pays, ils comprennent un rendement normal des fonds propres (à la différence des intérêts, qui représentent le rendement de capitaux empruntés, celui des fonds propres n'est pas déductible du calcul des bénéfices et peut donc y être inclus). Le reste des bénéfices (que l'on peut qualifier de « purs » ou d'« économiques ») correspond à ce que procurent à l'entreprise des avantages

¹⁴ Cf. Musgrave et Musgrave (note 4).

¹⁵ *L'imposition des bénéficiaires dans une économie globale*, OCDE (note 13) 39.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Musgrave et Musgrave (note 4) 68.

compétitifs particuliers (les « rentes économiques » mentionnées au paragraphe 33) ; ces derniers peuvent découler soit de l'existence de facteurs de production avantageux (comme des ressources naturelles faciles à exploiter ou de faibles coûts de main-d'œuvre), soit de privilèges liés au marché où les produits sont vendus (par exemple une position de monopole).

40. Selon les études économiques, deux méthodes sont possibles pour attribuer judicieusement les bénéfices des entreprises : la première repose sur l'offre et la seconde sur l'offre et la demande. Selon la méthode basée sur l'offre, l'origine des bénéfices est l'endroit où opèrent les facteurs qui les génèrent ; la source du rendement « normal » des fonds propres doit donc être définie comme « le lieu où le capital est effectivement mis en œuvre »¹⁸ ; « conformément à cette conception, le marché de consommation ne représente pas à lui seul un facteur contribuant à la valeur ajoutée par la société ».¹⁹ Selon la méthode fondée sur l'offre, il faudrait relier les profits économiques au lieu des rentes de situation qui les font naître. En revanche, au regard de la conception « offre-demande », c'est l'interaction de l'offre et de la demande qui engendre les bénéfices des entreprises. Si on la suit, il faut tenir compte du fait que la demande des produits émane du marché de consommation.

41. Les membres du GTC rejettent implicitement, à une forte majorité, la méthode « offre-demande ». A leurs yeux, le seul fait que la réalisation de transactions commerciales exige une interaction entre l'offre de biens et de services par une entreprise et la demande exprimée dans un pays marché n'a pas, dans le passé, été considérée, par les pays comme établissant un lien suffisant pour conclure que les bénéfices tirés par l'entreprise de ces transactions devraient être fiscalement traités comme ayant pris leur source dans le pays marché.

42. Les vues exprimées par le GTC ont donc été conformes à la vision fondée sur l'offre, selon laquelle on doit considérer que les bénéfices proviennent du lieu où opèrent les facteurs permettant à l'entreprise de réaliser des bénéfices. Il a donc refusé que le seul fait qu'un pays fournisse le marché où les biens et services d'une entreprise sont offerts autorise ce pays à estimer qu'une partie des bénéfices de l'entreprise émane.

43. Mais les membres du GTC n'ont pu s'accorder sur un important problème connexe : peut-on considérer qu'un fournisseur sans présence physique dans un pays en utilise l'infrastructure juridique et économique ? Dans cette hypothèse, il faut aussi savoir si, et dans quelle mesure, on peut penser qu'un tel usage des infrastructures économiques et juridiques d'un pays est un facteur qui, selon la conception fondée sur l'offre, permettrait à ce pays de se prévaloir de droits d'imposition au titre de la source sur une partie des bénéfices de l'entreprise.

44. Pour certains membres, l'imposition au titre de la source se justifie alors, parce que les bénéfices de l'entreprise étrangère découlent partiellement de l'usage qu'elle fait des avantages locaux importants procurés par l'infrastructure nationale qui assure la rentabilité des activités. Ces avantages peuvent comprendre, mais sans s'y limiter, des moyens de transport (comme les routes), la sécurité publique, un système juridique protecteur des droits de propriété et une infrastructure financière.²⁰

¹⁸ Idem, 83.

¹⁹ Anne Schäfer et Christoph Spengel, *ICT and International Taxation : Tax Attributes and Scope of Taxation* (la taxation internationale des TCI) Discussion Paper no. 02-81, Centre for European Economic Research, décembre 2002, 11.

²⁰ Ainsi, le principe des avantages, qui justifie d'écarter la taxation sur la seule base de la résidence (cf. ci-dessus), peut également être utilisé pour déterminer la source des bénéfices. Le même raisonnement a été formulé en suivant le « principe de l'allégeance économique ». Idem, 12.

45. Néanmoins, d'autres membres ont exprimé leur désaccord. Selon eux, les bénéfices d'une entreprise proviennent de l'exercice de ses activités industrielles ou commerciales, de telle sorte qu'un pays ne peut à bon droit considérer son territoire comme étant à l'origine des bénéfices que si l'entreprise y exerce des activités. A leurs yeux, une entreprise opérant sur le marché d'un pays n' « utilise » pas nécessairement l'infrastructure nationale ; au demeurant, même si elle le faisait, ils estiment que le simple usage de l'infrastructure générale d'un pays interviendrait de façon trop marginale dans la formation du bénéfice pour que l'on envisage d'attribuer une part significative de ce dernier au pays en question.

46. Ce désaccord a empêché le GTC de définir une base conceptuelle unique et complète pour apprécier les dispositions actuelles de taxation des bénéfices et les solutions de remplacement. L'une de ces dernières solutions serait la fixation de règles fondées sur les liens, qui permettraient à un pays d'imposer une entreprise étrangère si elle recourait à son infrastructure, sans même y exercer des activités (au moins dans l'acception traditionnelle). Il y a eu des divergences entre les membres à propos des principes économiques susceptibles de servir de fondement à ces règles relatives aux liens.

47. Pourtant, le GTC a accepté un principe clair : la taxation selon la source devrait être non discriminatoire²¹ (l'efficacité économique et l'équité horizontale l'exigent également, comme on l'a indiqué ci-dessus). Ainsi, dans une situation idéale, on imposerait un revenu généré dans un pays donné comme s'il avait bénéficié à un résident de ce pays. Cependant, l'application concrète de ce principe se heurte à des problèmes d'exécution. Il est, par exemple, très difficile à un pays de la source d'appréhender adéquatement les recettes et les dépenses mondiales d'un contribuable, afin d'appliquer des taux d'imposition progressifs à ses revenus nets de source nationale.

Evaluation des règles actuelles de lien

48. Dans une perspective historique, on peut soutenir que, dans une large mesure, les règles des conventions actuelles déterminant les conditions dans lesquelles un pays de la source peut taxer les bénéfices n'ont pas été le fruit de principes économiques, mais de négociations : celles-ci, qui s'étaient déroulées dans les années 1920, avaient été notamment dominées par des considérations de mise en œuvre (leur prise en compte découle des limitations territoriales à la capacité des pays de calculer, vérifier et recouvrer les impôts dus par des entreprises étrangères). Ces problèmes d'application sont importants pour expliquer ce que sont ou ce que devraient être les règles. Ainsi, la contrainte de faisabilité administrative peut justifier de ne pas autoriser la taxation selon la source, alors même que les principes économiques précités pourraient laisser penser qu'une partie des bénéfices trouve son origine dans un pays (en adoptant par exemple un seuil de taxation tel que l'établissement stable). Il n'est pas toujours possible d'adhérer strictement aux principes de la source quand il faut les convertir en règles pratiques.

49. Des membres du GTC se sont prononcés en faveur d'une imposition des bénéfices limitée au pays où une entreprise exerce des activités allant au-delà de ce que certains perçoivent comme l'utilisation des infrastructures de ce pays ; ils estiment que l'actuelle règle de lien figurant dans les conventions, qui repose sur l'existence d'un établissement stable dans un pays, est conforme à ce principe. A leurs yeux, l'objectif du critère d'établissement stable est de définir à quel moment une entreprise étrangère est suffisamment liée à un Etat pour justifier qu'elle soit soumise à la fiscalité locale sur les bénéfices. En vertu des dispositions en vigueur, il existe un lien si une entreprise étrangère ou ses mandataires exercent effectivement dans l'Etat une partie de ses principales activités industrielles ou commerciales génératrices de revenus. Dans le passé, on a admis que la conduite de telles activités exigeait normalement une forme de présence physique de l'entreprise étrangère dans l'Etat, manifestée par de la main-d'œuvre et/ou des biens.

²¹ Néanmoins, certains observateurs ont soutenu qu'un principe de réciprocité effective des taux d'imposition du pays de la source serait plus approprié qu'un principe de non-discrimination (ce point est évoqué dans l' « imposition des bénéfices dans une économie globale », document de l'OCDE (note 13), 37).

Pour certains membres, c'est conforme à la distinction établie traditionnellement entre une entreprise insérée « dans » la vie économique d'un pays et une autre qui n'a qu'une interaction « avec » elle.

50. S'agissant du cas particulier du commerce électronique, ces membres ont également argué que l'intégration à une entreprise des gains d'efficacité ou des solutions procurés par le commerce électronique ne remettait pas en cause le bien-fondé des règles actuelles de lien, en vertu du principe selon lequel les bénéficiaires doivent être taxés là où les activités ont lieu. La « nouvelle » économie oblige, tout autant que « l'ancienne », une entreprise à utiliser dans l'exercice de son cœur de métier du capital, de la main-d'œuvre et d'autres actifs, afin de mettre au point, de commercialiser et de livrer ses produits et services. Même si la nature des intrants et produits peut différer quelque peu dans le cadre de la « nouvelle » économie (les intrants sont plutôt des travailleurs hautement qualifiés que des capacités manufacturières ; on produit plutôt des services que des biens corporels), l'essentiel ne change pas : l'exercice en un lieu quelconque d'une activité physique, concrétisée par la prise de risques d'un entrepreneur, la mobilisation de main-d'œuvre et le lancement d'investissements matériels, reste une composante nécessaire de la création d'une entreprise fabricant des produits et prodiguant des services. Rien dans la nouvelle économie ne modifie ce qui justifie le prélèvement par un Etat d'un impôt sur les bénéficiaires d'une entreprise.

51. Mais d'autres membres se sont demandé dans quelle mesure il était approprié, à propos des modèles économiques modernes, de définir le lien par la présence ou l'absence d'activités industrielles ou commerciales dans une juridiction. Selon leur raisonnement, les nouvelles technologies permettent aux entreprises d'intervenir aisément sur des marchés géographiquement distants et il ne convient peut-être plus de se concentrer seulement sur les activités de l'entreprise pour établir où elle exerce des fonctions ; des entreprises peuvent donc se livrer à un important commerce dans un autre pays en l'absence du type de présence physique qui était exigé au début du 20^{ème} siècle. Quand les fonctions supposent l'interaction du client (par exemple pour des ventes et beaucoup de transactions sur services), ils soutiennent qu'elles sont accomplies, au moins en partie, au lieu où se trouve le consommateur. Ainsi, selon leur conception, une entreprise peut participer à un degré significatif à la vie économique d'un pays par le biais de fonctions automatisées (telles que les transactions en ligne), sans éprouver le besoin d'une présence humaine ou physique qui se traduirait par un établissement stable.

52. De plus, même si l'on accepte le principe d'une taxation des bénéficiaires dans le seul pays où une entreprise exerce des activités dépassant ce que certains considèrent comme l'usage des infrastructures nationales, il est difficile de le concilier avec les exceptions en vigueur ; ces dernières, qui figurent dans le Modèle OCDE et dans la plupart des conventions fiscales, s'appliquent à certaines activités industrielles ou commerciales comme les achats ou à d'autres qui ne sont pas exercées en un lieu fixe (par exemple les services fournis sans établissement stable). Mais, là encore, il est possible de faire valoir que ces exceptions se justifient par des considérations d'application pratique. Ainsi, on pourrait soutenir que, si le seuil de l'établissement permanent ne permettrait peut-être pas à un pays de taxer dans toutes les situations où le revenu a pour origine son territoire, sa principale justification est d'apporter une réponse à la question suivante : le montant des bénéfices d'entreprises suffit-il à justifier les contraintes administratives de l'imposition au titre de la source.²²

Calcul des bénéfices

53. Les problèmes de compétence fiscale et de calcul des bénéfices sont indissociables. Après avoir établi qu'une partie des bénéfices d'une entreprise peut être considérée comme émanant d'un pays et que

²² Les évolutions internationales récentes en matière d'échanges d'informations et d'aide au recouvrement de l'impôt (illustrées par l'introduction dans le Modèle de l'OCDE d'un nouvel article sur cette aide) pourraient contribuer à faire perdre progressivement de leur importance aux considérations d'ordre administratif.

ce dernier devrait être en droit de la taxer, il faut disposer de règles pour déterminer la proportion concernée des bénéfices qui supportera l'imposition de la source.

54. On pourrait s'attendre à ce qu'il existe un lien logique entre les principes utilisés pour apprécier si une fraction des bénéfices prend sa source dans un pays et ceux qui doivent servir à la calculer ; en effet, « on présume que l'objectif est de diviser la matière imposable conformément à l'origine des profits ». ²³ Toutefois, les mêmes arguments d'ordre administratif conduisant à des règles de la source qui ne suivent pas rigoureusement les principes de la source évoqués ci-dessus peuvent exiger des modalités de calcul s'en écartant.

55. Pour ceux qui affirment que, selon la conception fondée sur l'offre, un pays n'est fondé à attribuer à son territoire l'origine des bénéfices que si l'entreprise y exerce des activités, les règles prévues par les conventions actuelles pour calculer les bénéfices, inspirées des principes de comptabilisation distincte et de pleine concurrence, peuvent être jugés proches de cette conception ; elles mesurent en effet avec exactitude les bénéfices imputables aux activités exercées sur chaque lieu. Selon les règles actuelles de prix de transfert de pleine concurrence, la part des bénéfices qui revient à un Etat représente directement la valeur des fonctions accomplies dans cet Etat, en tenant compte des actifs utilisés et des risques pris.

56. Mais pour ceux qui, à partir d'une perception différente de la méthode basée sur l'offre, estiment qu'une certaine proportion des bénéfices découle de l'utilisation par une entreprise étrangère des avantages de positionnement procurés par les infrastructures du pays, les règles de calcul des bénéfices tirés du pays de la source prévues par les conventions actuelles risquent de les sous-estimer.

57. En outre, les deux conceptions permettent de soutenir que les règles actuelles de mesure des bénéfices imposables dans une juridiction donnée se heurtent à une difficulté fondamentale et conceptuellement insurmontable, puisqu'elles s'appuient sur les principes de comptabilisation distincte et de pleine concurrence. L'interdépendance économique et les synergies entre les différents éléments d'un groupe de sociétés génèrent des bénéfices qui n'existeraient pas si des entreprises sans liens entre elles se livraient à des activités similaires : il est donc impossible d'imputer ces bénéfices d'une façon scientifique. Pour ceux qui se prévalent de cet argument, le principe de la pleine concurrence repose sur une hypothèse sous-jacente qui nie la raison d'être même de l'entreprise moderne, à savoir que des entités affiliées entre elles se comportent comme si elles étaient indépendantes et effectuent des transactions similaires dans des conditions similaires. L'avènement du commerce électronique est susceptible de rendre le problème plus aigu, puisque l'on trouve au cœur de nombre de ses modèles économiques des produits incorporels, dont il est très difficile d'attribuer le rendement à des activités spécifiques ayant été exercées dans un pays donné. Mais on peut objecter que l'acceptation et l'utilisation croissante par l'administration fiscale et les contribuables de méthodes basées sur les bénéfices (cf. paragraphe 25) donne la possibilité de tenir compte, en appliquant le principe de pleine concurrence, de l'intégration des fonctions au sein d'une multinationale. On pourrait également faire valoir que beaucoup de modèles économiques du commerce électronique ont pour principale conséquence des réductions de coûts dans la distribution, les achats ou d'autres fonctions dont les incidences économiques semblent mesurables selon le principe de pleine concurrence.

58. En définitive, il a été relevé qu'en vertu des règles des conventions actuelles, il était possible, dans certaines circonstances, d'imposer des bénéfices bruts. Il en va notamment ainsi des intérêts perçus par les banques et autres institutions financières, quand le revenu correspondant n'est pas imputable à un établissement stable situé dans l'Etat de la source. Beaucoup de conventions (notamment celles qui s'inspirent du modèle OCDE) autorisent le pays de la source à imposer ces intérêts pour leur montant brut. Par définition, l'imposition brute ne retient pas les déductions associées à la formation du revenu. Une institution financière est généralement très endettée. De ce fait, le montant de l'imposition brute dépassera

²³

Musgrave et Musgrave (note 4), 82.

fréquemment l'impôt direct net qui serait normalement prélevé dans l'Etat d'origine ; il excédera même éventuellement les revenus tirés d'une transaction donnée. Des problèmes de ce type se posent pour les royalties, car l'inventeur d'un bien immatériel engage en général des frais non négligeables.²⁴ Ainsi, les règles actuelles qui permettent, dans certaines circonstances, d'imposer les bénéfices bruts ne semblent pas correspondre à un calcul intellectuellement pertinent des bénéfices.

59. Cela a conduit certains membres du GTC à se demander si la distinction classique entre revenus actifs et passifs, qui est le fondement des règles actuelles des conventions, était encore appropriée à la lumière de l'évolution des pratiques du monde des affaires. A leurs yeux, elle est devenue de plus en plus incertaine, notamment dans le contexte du commerce électronique. Pour les membres qui partagent cette opinion, la confusion entre les moyens actifs et passifs de générer des revenus pose certaines questions relatives au bien-fondé des règles des conventions qui prévoient une différence de traitement entre les bénéfices des entreprises et les revenus de nature passive ; elle remet surtout en question le caractère approprié du choix d'un seuil d'imposition pour les premiers (ensemble des bénéfices ou rien) plutôt qu'un partage des droits d'imposition pour les seconds.

B. Neutralité

60. La neutralité est à l'évidence un objectif primordial de la politique fiscale, à telle enseigne que les conditions-cadres d'Ottawa l'ont mentionnée spécifiquement comme une considération importante pour la taxation du commerce électronique. A cet égard, il faut avoir à l'esprit que les règles en vigueur ne prévoient rien de particulier pour le commerce électronique. Elles s'appliquent donc à cette activité comme à la plupart des autres (on peut le constater à la lecture des conclusions de l'OCDE sur le problème de l'application au commerce électronique du concept d'établissement stable). Quand le GTC s'est demandé s'il était possible ou souhaitable de concevoir des règles spécialement destinées au commerce électronique, de nombreux membres ont objecté qu'il n'existait pas de fondement pour établir une distinction entre les entreprises traditionnelles et celles dont le modèle fait appel à des technologies de communication avancées. Les plus classiques (par exemple celles de l'industrie automobile, du transport aérien, de la distribution etc) continuent à incorporer des modèles économiques basés sur le commerce électronique. Si ce dernier a créé de nouveaux produits et services, il a également changé la façon dont toutes les entreprises exercent leurs fonctions « traditionnelles » (notamment en augmentant l'efficacité des approvisionnements, de la collaboration en recherche-développement, de la livraison des produits et services aux clients, des tâches d'exécution en matière comptable et financière etc). Dès lors, il ne serait ni judicieux, ni faisable de tenter de concevoir un ensemble de règles de liens à l'intention des sociétés « se livrant au commerce électronique » et un autre pour celles qui ne le font pas.

C. Efficacité

61. On s'accorde généralement sur la nécessité de réduire autant que possible les formalités que les règles fiscales imposent aux contribuables ainsi que leurs coûts d'application pour les administrations.

62. Sur la base du concept d'établissement stable, les règles d'imposition fixées par les conventions actuelles interdisent généralement à un Etat de frapper les bénéfices d'une entreprise étrangère, sauf si cette dernière dispose de personnel ou d'actifs à un endroit donné de l'Etat en question. Ce sont probablement des considérations pratiques de calcul et de collecte des impôts qui ont surtout engendré un large accord

24 Il a été dit que les dispositions des conventions qui permettent d'imposer certains types de revenus d'entreprise pour leur valeur brute tenaient indirectement compte des déductions correspondantes en appliquant un taux plus bas que celui prévu par la législation interne. Mais il est difficile à toute convention autorisant l'imposition à la source de prévoir une gamme de taux de retenue à la source assez large pour tenir compte de la diversité des structures de coûts des contribuables.

international sur ces dispositions. On a de bonnes raisons de croire que, lorsqu'il a été réalisé, la plupart des établissements stables employaient un certain nombre de salariés situés à un endroit précis, où se trouvaient également des actifs et des livres comptables.²⁵ Au vu de ces derniers et de la main-d'œuvre, l'administration fiscale locale est en mesure d'obtenir et de vérifier les informations nécessaires à l'imposition des bénéfices nets, tandis que la présence d'actifs sur le territoire national constitue une garantie pour la collecte de l'impôt.

63. On pourrait objecter que le développement, sur le plan international, des échanges d'informations et de l'assistance au recouvrement de l'impôt a diminué l'importance de ces considérations d'ordre pratique. Mais le fait est qu'en matière de taxation des bénéfices le recours à ces modes de coopération internationale demeure l'exception plutôt que la règle, en particulier dans les pays en développement.

64. Les règles internationales en vigueur ont pour but d'imputer les bénéfices d'entreprise à la juridiction où ils prennent naissance et de les imposer pour leur montant net. Ainsi le paragraphe 3 de l'article 7 fait obligation à une juridiction où se situe un établissement stable de permettre la déduction des dépenses occasionnées par l'obtention du revenu attribuable à cet établissement stable. Si l'administration fiscale n'a pas accès, dans des conditions appropriées, aux informations requises pour déterminer les recettes et les frais, elle risque de s'appuyer sur un autre fondement pour recouvrer l'impôt (elle peut par exemple procéder à une retenue à la source sur des règlements professionnels bruts, comme cela se produit fréquemment pour les intérêts et les royalties).

65. On peut en conclure que le concept d'établissement stable est à l'origine d'une règle de lien qui n'impose ni aux contribuables, ni aux autorités fiscales des obligations de mise en oeuvre ou des formalités administratives indues ; néanmoins, selon de nombreux membres, les règles actuelles de calcul des bénéfices imposables dans une juridiction suscitent des difficultés administratives importantes. Le principal problème mentionné à cet égard était de trouver des prix de transfert comparables. Il est possible qu'ils n'existent tout simplement pas. Le principal facteur qui remet en cause les hypothèses justifiant l'utilisation de prix de transfert basés sur des transactions comparables est peut-être l'existence d'actifs incorporels, ces « joyaux » qui sont au cœur de l'entreprise moderne.²⁶ Mais, comme on l'a fait déjà remarquer, l'utilisation croissante par les contribuables et le fisc de méthodes basées sur les profits laisse penser que l'on peut répondre à cette objection dans le cadre des règles actuelles.

D. Certitude et simplicité

66. Dans l'idéal, les règles fiscales devraient être claires et de compréhension aisée. La notion de certitude signifie également qu'elles devraient minimiser les possibilités de litiges et indiquer les moyens appropriés de les résoudre quand ils se produisent.

25 Le paragraphe 12 du Commentaire relatif à l'article 7, rédigé il y a plus de 40 ans, mentionne la tenue d'une comptabilité distincte dans la plupart des établissements stables.

26 « Selon plusieurs rapports nationaux, la localisation de transactions comparables est le principal obstacle au calcul des prix de transfert concernant les transactions de la nouvelle économie. [...] Ils concluent généralement que la détermination d'éléments comparables pourrait être compliquée par l'évolution des modèles économiques en faveur d'une plus grande dispersion entre juridictions des activités à forte valeur ajoutée, d'une intégration accrue des transactions au sein d'entités liées entre elles et d'une spécialisation plus poussée des fonctions ». [...] « L'usage plus fréquent de biens incorporels par les entreprises se livrant au commerce électronique rendra également plus difficile de trouver des éléments de comparaison appropriés ». Gary D. Sprague et Michael P. Boyle, « Rapport général sur la taxation des revenus engendrés par le commerce électronique » *Cahiers de droit fiscal international*, volume LXXXVIa (Association fiscale internationale - IFA), Kluwer, 2001, 41-42.

67. Il y a lieu de penser que la définition actuelle de l'établissement stable et le Commentaire qui l'accompagne ne peuvent s'appliquer sans une part d'appréciation subjective ; néanmoins, les contribuables et les administrations fiscales semblent être parvenus à un accord assez général (mais certainement pas à l'unanimité) sur ce qui constitue ou non un ES, laissant pour le reste le champ libre aux litiges. De nombreuses entreprises multinationales créent des entités juridiques passibles de l'impôt local, quand elles ont le sentiment d'avoir franchi la limite entre ce qui n'est manifestement pas un établissement stable et la « zone intermédiaire ». On peut illustrer ainsi ce mécanisme de décision : tout le monde a conscience que, si un contribuable ne dispose pas dans une juridiction de bureaux, de salariés ou d'agents dépendants, tandis que ventes, commandes, contrats etc doivent en totalité être autorisés hors de cette juridiction, il n'est pas réputé posséder un établissement stable dans cette juridiction. Dans l'hypothèse où un contribuable dispose d'un bureau, de salariés ou d'agents placés sous son autorité dans une juridiction locale, sachant que sa présence n'est pas censée être seulement transitoire, il décidera généralement de « passer la frontière » le séparant de la zone grise et d'avoir une forme de présence imposable dans la juridiction. Il est possible que les salariés ou les mandataires du contribuable effectuent des activités pouvant être considérées comme de nature préparatoire ou auxiliaire ; pourtant, même dans ce cas, les contribuables opteront le plus souvent pour une présence imposable, pour éviter le risque d'être reconnus en possession d'un établissement stable sans l'avoir voulu.

68. La question est donc de savoir si l'avènement du commerce électronique constitue un motif suffisant pour contester le régime de l'établissement stable, au risque de susciter davantage d'incertitudes et de controverses. A l'évidence, le commerce électronique modifie la nature des données physiques nécessaires à l'exercice d'une activité dans une juridiction locale. On pourrait donc faire valoir l'argument suivant : si les entreprises électroniques dépourvues de présence physique dans un pays ne bénéficient sans doute pas des services locaux, elles tirent peut-être partie de l'économie locale à un degré qui justifie de soumettre leurs bénéfices à la fiscalité de ce pays.

69. Mais on peut objecter qu'un vendeur non-résident a peu de chances de tirer des avantages économiques significatifs d'un marché national avant d'y avoir établi une présence passible de l'impôt local. En règle générale, un vendeur non-résident commence à apporter une contribution à l'économie et à la fiscalité locales en mobilisant des ressources taxables sur place, avant même d'avoir effectué une seule vente sur le marché. Pour atteindre le seuil de rentabilité, il doit habituellement investir dans la juridiction assez de ressources locales directes pour entrer dans la zone grise entre ce qui ne constitue manifestement pas un établissement stable et ce qui en est manifestement un. A ce stade, on lui conseillera le plus souvent de créer sur le marché local une succursale ou une filiale imposables. Si le marché connaît une expansion rapide, accélérant le franchissement du point mort, elle financera plus vite la présence, sous forme d'une succursale ou d'une filiale imposables, destinée à servir les distributeurs et les clients sur ce marché.

70. Les modalités de résolution des différends sont une autre source d'incertitude. A l'heure actuelle, ceux qui concernent l'application des règles prévues par les conventions pour la répartition internationale des droits d'imposition des bénéfices sont tranchés, en dernière instance, par les tribunaux du pays qui effectue le prélèvement contesté ou par une procédure amiable. Le mécanisme de résolution des litiges, qui est grosso modo identique pour toutes les conventions fiscales, semble le plus souvent bien fonctionner. Mais on pourrait lui reprocher d'être défailant quelle que soit la procédure utilisée. En premier lieu, la saisine des tribunaux locaux de l'Etat de la source pour trancher des différends relatifs aux impôts prélevés par lui n'empêche pas les tribunaux de l'Etat de résidence de prononcer un jugement différent sur la même affaire (d'où le risque de double imposition ou de non imposition).

71. En deuxième lieu, la procédure de règlement amiable (PA) ne garantit pas que le litige sera résolu. Il s'agit d'un mécanisme permettant au contribuable de solliciter l'aide de l'autorité compétente de son pays de résidence, pour qu'elle résolve des affaires de double imposition avec son homologue d'un autre pays. La majorité de ces affaires concerne des problèmes de prix de transfert où la répartition des

bénéfices prête à contestation entre des parties apparentées ou relativement à un établissement stable. Les dispositions des PA obligent seulement les autorités compétentes à « s'efforcer de résoudre par accord mutuel » les litiges de cette nature. Le Commentaire sur l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE reconnaît que : « les autorités compétentes sont seulement tenues de faire de leur mieux et non d'obtenir un résultat »²⁷. Si, pour une raison quelconque, les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder, les conventions ne prévoient pas d'autres mécanismes pour trancher les différends. Certes, en pratique, la très grande majorité des PA aboutit sans que l'on ait besoin de recourir à des procédures supplémentaires ; mais les règles actuelles peuvent exposer une entreprise qui a des activités internationales à une double imposition sans compensation ou à une imposition non conforme à la convention. En outre, le dispositif en vigueur n'impose pas de délais aux autorités compétentes pour parvenir à un accord, de telle sorte que certains contribuables peuvent ne pas connaître avant de nombreuses années leurs obligations fiscales. Ces problèmes revêtent une importance accrue au fur et à mesure que les pays mettent davantage l'accent sur la vérification des prix de transfert.²⁸

E. EFFECTIVITÉ ET ÉQUITÉ

72. Aux yeux du GTC, les principes d'effectivité et d'équité ont deux conséquences concrètes importantes : l'imposition doit produire le montant normal dû à la date voulue, tandis que les possibilités de fraude et d'évasion fiscale doivent être minimisées.

73. Les considérations de gestion et de commodité administrative ont fait partie des facteurs dont on a tenu compte en concevant les dispositions relatives aux établissements stables. On s'accorde généralement à reconnaître que la compétence fiscale d'un pays ne doit pas aller au-delà de ses capacités à faire rentrer l'impôt. Dès lors, en l'absence d'une présence physique du contribuable dans un pays, on peut soutenir qu'il est préférable de ne pas l'assujettir à l'impôt dans ce pays, et cela pour deux raisons. Tout d'abord, il s'agit d'une question de principe : un pays est en général mal fondé à revendiquer une compétence vis-à-vis de personnes ou de sujets sur lesquelles il n'a pas de prise. Ensuite, sur le plan pratique, il ne convient pas qu'un pays cherche à faire appliquer des impôts qu'il n'est pas en mesure de recouvrer. Un système fiscal ne peut être perçu comme équitable que s'il est mis en œuvre conformément à ses règles. Dans l'hypothèse où il existe une catégorie de contribuables (tels que les étrangers sans lien physique avec la juridiction) qui sont techniquement passibles d'un impôt, mais qui ne sont jamais tenus de le régler pour des raisons administratives, la communauté des contribuables jugera le régime fiscal inéquitable et discriminatoire. C'est pourquoi l'obligation d'une installation fixe d'affaires va dans le sens de l'équité et des réalités administratives. Cependant, on objectera que l'impôt de la source peut effectivement être recouvré sans que le contribuable soit présent physiquement dans la juridiction, par exemple au moyen d'une retenue à la source frappant des règlements au titre d'intérêts et de royalties (mais il y a alors lieu de se demander si le prélèvement recouvré est réellement un impôt sur les bénéfices, puisqu'il frappe généralement des règlements professionnels bruts et non des bénéfices proprement dits).

Nécessité de minimiser les possibilités de fraude et d'évasion fiscale

74. Certains membres du GTC ont émis l'opinion que les règles actuelles laissaient une latitude aux manipulations, tant pour le calcul des bénéfices que pour l'appréciation du seuil d'établissement stable.

27 Commentaire de l'article 25, paragraphe 26.

28 Toutefois, l'OCDE travaille actuellement à l'amélioration de la procédure amiable et examine d'autres mécanismes de règlement des litiges (comme l'arbitrage) ; l'OCDE lance un projet pour l'amélioration de la résolution des différends en matière de fiscalité internationale, <http://www.oecd.org/oecd/pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-22-nodirectorate-no-27-40795-22,00.html>

1. *Calcul des bénéfices*

75. Le principe de pleine concurrence, qui est le fondement des règles actuelles de calcul des bénéfices résultant de transactions internationales, suppose une indépendance des prix de transfert. On a fait valoir qu'il était possible de fixer les prix de transfert de façon à détourner des revenus vers des juridictions à faible imposition, voire des paradis fiscaux. Il va de soi que des parties non liées entre elles ne le feraient pas.²⁹ Quand il y a relativement peu de transactions sur des produits homogènes, négociés sur une grande échelle à des prix connus, par exemple le pétrole ou le blé (de types et de qualités donnés), il est assez facile de déceler les manipulations des prix de transfert et d'y mettre fin. Dans le cas de transactions fréquentes portant sur des produits non homogènes, qui font l'objet d'échanges limités et dont les cours ne sont pas faciles à connaître, on a peine à appliquer les méthodes traditionnelles pour les prix de transfert. Si les transactions sont courantes, il risque d'être impossible de procéder à une analyse transactionnelle. Si les produits ne sont pas homogènes, il peut s'avérer nécessaire de déduire les prix de ceux de produits similaires. Dans l'hypothèse où ils ne sont pas négociés sur une grande échelle, des cours ostensiblement comparables risquent de ne pas révéler avec exactitude les cours de transfert appropriés à utiliser pour évaluer les transactions. En cas d'ignorance des cours, la comparaison des prix de transfert est impossible.

76. Mais, quand une comparaison rigoureuse des prix de transfert n'est pas faisable, il est loisible d'appliquer le principe de pleine concurrence en recourant aux méthodes fondées sur les transactions (prix de revient majoré ou prix de revente minoré) ou aux méthodes basées sur les bénéfices. En outre, la Commission européenne a récemment fait état d'une enquête auprès de gros contribuables européens, qui semble indiquer que les prix de transfert ne sont pas systématiquement manipulés pour réaffecter les bénéfices ; elle a également cité des données tangibles d'origine américaine, dont on peut conclure que la fixation des prix de transfert à des fins fiscales n'est pas un phénomène répandu.

2. *Etablissement stable*

77. Il a également été dit que le concept d'établissement stable, qui est la principale règle de lien pour répartir les droits d'imposition des bénéfices d'entreprises étrangères, n'était pas à l'abri de stratégies de défiscalisation.

78. Il peut incontestablement s'avérer difficile, voire impossible, dans le contexte du commerce électronique, de retrouver le lieu à partir duquel les transactions sont effectuées. De plus, on peut aisément implanter un serveur dans une juridiction à fiscalité faible, diviser les différentes fonctions liées à une transaction commerciale entre divers serveurs et faire héberger des sites web par des fournisseurs de services Internet. Certains membres en ont conclu que le commerce électronique offrait des possibilités tentantes d'évasion fiscale. Toutefois, dans la mesure où une fraction très réduite des bénéfices serait attribuée aux fonctions exercées par l'intermédiaire d'un serveur (voir le projet à commenter du GTC sur « l'imputation des bénéfices à un établissement stable participant à des transactions effectuées par commerce électronique ») ou d'un site web, une stratégie fiscale basée sur la délocalisation de serveurs et l'hébergement de sites aurait peu d'incidence sur les rentrées d'impôts.

79. L'exception au titre des activités préparatoires ou auxiliaires a également été reconnue comme particulièrement propice à la défiscalisation planifiée.

29 Dans la mesure où des parties indépendantes les unes des autres s'arrangent pour comptabiliser de façon inexacte la valeur de certaines transactions sur les livres d'au moins une d'entre elles, elles commettent probablement une fraude ; cette éventualité n'est pas examinée plus avant.

80. En vertu du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle OCDE de convention fiscale, qui définit l'établissement stable, ce dernier est réputé ne pas inclure l'utilisation d'installations ou de locaux aux seules fins :

- a) de stockage, exposition et livraison de marchandises d'une entreprise ;
- b) d'achat de biens ou de recueil d'informations ;
- c) de conservation de biens de l'entreprise dans le but de les faire transformer par une autre entreprise ;
- d) d'une conjonction des fonctions mentionnées ci-dessus, dont le résultat est une activité globale de caractère préparatoire ou auxiliaire.

81. Selon certains membres du GTC, ces exceptions permettent à des entreprises étrangères qui se livrent au commerce électronique de prendre part, dans une mesure significative, à l'activité économique d'un pays sans franchir le seuil de l'établissement stable. Ainsi, une entreprise étrangère pourrait procéder à des achats et ventes de biens par Internet dans un pays, tout en louant un entrepôt pour stocker et finalement livrer ces biens à des clients du pays en question, sans que l'on puisse démontrer qu'elle dispose d'un établissement stable dans le pays.

82. On a présenté au GTC les exemples suivants, qui sont plus détaillés. Une entreprise non-résidente exerce des activités dans le pays S à partir de trois implantations distinctes : un centre de distribution, un bureau d'achats et une antenne d'étude de marchés. Les ventes électroniques sont conclues par l'intermédiaire d'un serveur qui se trouve dans un autre pays. Les règlements sont effectués par carte de crédit, tandis qu'un compte bancaire est ouvert dans le pays S pour payer les frais d'exploitation. Aux termes du paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable, l'usage d'installations dans le pays S aux seules fins de stockage, d'exposition et de livraison ainsi que la conservation d'un stock de biens ne constituent pas un ES. Si toutes ces activités étaient effectuées en un même lieu, elles constitueraient probablement un établissement stable, car elles iraient au-delà du préparatoire ou de l'auxiliaire. Certains membres peinent à comprendre que le résultat soit différent si l'entreprise exécute chaque tâche en un lieu différent. Le problème est considéré comme plus aigu dans le contexte du commerce électronique, la nature de ce dernier pouvant permettre d'accomplir de nombreuses fonctions automatisées dans des endroits distincts. Les membres en question estiment donc que les exceptions prévues au paragraphe 4 ouvrent particulièrement la voie aux stratégies défiscalisantes d'entreprises non-résidentes : ces dernières peuvent ainsi échapper à l'impôt dans un pays, alors même qu'elles y poursuivent des activités économiques leur rapportant des bénéfices significatifs. Cependant, il est clair que des raisons d'ordre technique relatives à l'efficacité de la gestion limitent les possibilités qu'ont les entreprises d'agir de la sorte.

Règles de résidence

83. Selon certains, le concept actuel de résidence, qui permet de déterminer le pays jouissant de droits résiduels d'imposition des bénéficiaires, est également propice aux stratégies anti-impôt.

84. On utilise généralement deux critères pour décider de la résidence des sociétés (personnes morales) : le lieu de constitution, d'une part, le siège de direction et de contrôle, d'autre part. En général, les pays s'appuient sur l'un des critères ou sur les deux à la fois.

85. On pourrait faire valoir que les nouvelles technologies de l'information facilitent une application imprévue du concept de résidence, en permettant plus facilement de prendre presque partout dans le monde des décisions relatives au contrôle et à la gestion d'une entreprise. La définition de la direction et du contrôle est essentiellement une question de fait et on l'associe en général à l'endroit où sont prises les

décisions du conseil d'administration ou d'un autre organe similaire investi de l'autorité suprême et de la formulation des stratégies. Il est vrai que des aménagements délibérés portant sur le lieu de la direction et du contrôle n'auraient rien de bien nouveau ; mais certains affirment que les nouvelles technologies de communication (l'avènement de la vidéo-conférence) permettraient des réunions simultanées de conseils d'administration dans différents pays (cette question est évoquée dans le projet à commenter du GTC, intitulé « Le concept de siège de direction effective : suggestions de modifications du Modèle de convention fiscale de l'OCDE »).

86. S'agissant de la constitution d'une société, on sait depuis longtemps que la possibilité de lancer une nouvelle entreprise dans presque n'importe quelle juridiction revient à peu près à laisser au créateur le choix de la résidence (mais, quand elle existe depuis un certain temps, divers facteurs sont susceptibles de ne pas la laisser changer aussi facilement de résidence en se contentant de transférer des actifs à une autre société constituée de fraîche date dans une juridiction différente). En pratique, chercher à constituer une nouvelle entité juridique dans une certaine juridiction, afin de profiter de règles différentes d'imposition de la résidence est une technique fort répandue de planification fiscale.

F. SOUPLESSE

87. Il existe un autre principe important : les règles fiscales doivent être souples et dynamiques, de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et de la pratique des affaires.

88. Si les règles figurant actuellement dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE n'ont guère été modifiées depuis leur première création il y a plus de 40 ans, elles évoluent au fil du temps pour coller aux innovations de la vie économique. Selon certains membres, elles ont donc fait preuve d'une souplesse suffisante pour accompagner le développement de « nouveaux » modèles économiques et il a été possible d'en adapter certains aspects spécifiques pour tenir compte des nouveautés.

89. On a par exemple modifié légèrement, à plusieurs reprises, le Commentaire de l'article 5, pour mieux faciliter ou clarifier l'application du Modèle de convention aux nouvelles réalités de la vie des affaires ainsi qu'aux découvertes et évolutions technologiques (dont l'usage par les entreprises des techniques de pointe des télécommunications), sans avoir besoin de changer la définition de l'établissement stable. On peut citer parmi les modifications notables :

1. l'extension et/ou la clarification des catégories d'activités qui peuvent être à l'origine d'un établissement stable (exemple : l'adjonction, en 1992, au paragraphe 8 de la possibilité de considérer qu'un bailleur dispose d'un établissement stable dans une juridiction étrangère, si son personnel « fait fonctionner, répare, vérifie et entretient » l'équipement loué dans la juridiction étrangère) ;
2. l'adjonction d'exceptions à la création d'un établissement stable au titre de certains types d'équipements et/ou d'activités (exemple : l'addition, en 1992, au paragraphe 9 d'une clause prévoyant la possibilité d'appliquer des règles spéciales à la location-bail de conteneurs) ;
3. les amendements et adjonctions de certains paragraphes pour restreindre certaines activités ou accorder aux Etats des droits supplémentaires, après avoir constaté dans le passé que les contribuables abusaient de certaines dispositions [exemple : l'addition, en 1992, au paragraphe 18 (anciennement paragraphe 17) d'une clause anti-abus relative au test de seuil de « 12 mois »] ;
4. enfin, les adjonctions récentes au Commentaire, qui sont loin d'être les moins importantes : elles stipulent que, dans des circonstances données, un lieu où des activités s'exercent exclusivement en utilisant des équipements informatiques, comme un serveur, peut constituer un établissement stable (cf. partie 2 ci-dessus).

90. De même, le concept de pleine concurrence, tel que l'expriment les Principes directeurs de l'OCDE pour les prix de transfert et les législations nationales qui l'incorporent, semble assez souple pour permettre de mesurer équitablement la valeur ajoutée par les actifs (corporels et incorporels) employés par l'entreprise, les fonctions exercées et les risques pris dans chaque juridiction où elle opère. Depuis de nombreuses années, le principe de pleine concurrence donne satisfaction dans une large gamme de secteurs, anciens comme nouveaux. Dès lors, on peut, malgré l'évolution des modèles économiques, recourir au même cadre juridique et économique pour imputer judicieusement les bénéfices aux éléments constitutifs d'une entreprise qui se sert d'Internet.

91. Le principe de la pleine concurrence a pour objectif de déterminer, au moyen d'une analyse fonctionnelle, les contributions relatives des différentes parties d'une entreprise à son bénéfice global. Selon les membres qui estiment que les règles en vigueur sont assez flexibles pour convenir aux nouveaux modèles économiques, cette analyse peut s'appliquer aux entreprises travaillant sur Internet de la même manière qu'à celles qui font appel à des éléments plus traditionnels. Rien dans les modèles économiques du commerce électronique ne compromettrait la capacité de l'analyse fonctionnelle ou du principe de pleine concurrence à imputer les bénéfices aux différentes parties d'une entreprise, en fonction des risques relatifs qu'elles ont pris, des actifs utilisés et des fonctions exercées. Comme l'indiquent les principes directeurs de l'OCDE sur les prix de transfert, le concept de pleine concurrence est théoriquement bien fondé, puisqu'il donne l'évaluation la plus proche du fonctionnement réel d'un marché ouvert. S'en éloigner pour une quelconque catégorie de transactions (le commerce électronique par exemple) ou de sociétés (les utilisatrices d'Internet par exemple) mettrait en péril le consensus international actuel en matière de prix de transfert.

92. Pourtant, certains membres du GTC conçoivent différemment la capacité d'adaptation des règles actuelles au commerce électronique.

93. Ils font observer que la révolution des technologies de la communication et la rapidité des nouveaux moyens de transport permettent à de nombreuses entreprises de lancer une activité commerciale substantielle dans un autre pays, sans établir la forme de présence physique qui était nécessaire au début du 20^{ème} siècle. Réciproquement, il peut arriver que des entreprises aient une présence physique qui serait assimilable à un établissement stable, mais peu ou pas de présence économique dans le pays hôte. Les membres en question attirent l'attention sur les caractéristiques suivantes du contexte contemporain des affaires :

- évolution des fonctions effectuées par les entreprises et/ou des modalités d'exercice ;
- évolution de la répartition de ces fonctions ;
- disparition de la nécessité d'un contact personnel dans les activités commerciales et de service.

94. Au cours de la dernière décennie, nombre d'entreprises ont sensiblement modifié le mode d'exercice de leurs fonctions. Beaucoup de celles qui étaient auparavant assurées par la main-d'œuvre le sont maintenant par des logiciels ou des équipements automatisés. Désormais, une entreprise est en mesure d'être électroniquement présente presque partout dans le monde, et aussi de livrer de nombreux produits et services par des moyens électroniques. Il n'est plus nécessaire de créer, sur tous les principaux marchés, des succursales dotées d'un personnel pouvant fournir des services locaux ou nouer des contacts directs. Le besoin d'une présence humaine (et d'infrastructures physiques d'appui) sur diverses places est susceptible de beaucoup diminuer. Dès lors, les membres en question se sont interrogés sur la justification actuelle d'un seuil fiscal qui se réfère à la présence physique.

95. Certains membres se demandent aussi dans quelle mesure le principe de comptabilisation des entités distinctes, qui constitue le fondement des règles actuelles de calcul des bénéfices, était adapté à la conduite moderne des affaires.

96. On a fait remarquer que de nombreuses entreprises s'étaient éloignées d'un modèle économique basé sur la création d'unités économiques distinctes au sein de chaque juridiction. De plus en plus de sociétés multinationales s'orientent vers des modèles globaux intégrant internationalement leurs activités pour améliorer leur compétitivité totale. Le choix des implantations a tendance à être plus fonctionnel que national. Ainsi, il peut y avoir dissémination dans différents pays du siège social, de la recherche-développement, de la production, du service clientèle, de la fonction achat, de l'entreposage, de la gestion des stocks, de l'administration et des services financiers ; mais l'ensemble est relié électroniquement pour assurer une intégration parfaite des activités. La diffusion de la production de ces fonctions à partir de l'endroit où elles sont conçues ou effectuées jusqu'aux lieux d'« utilisation » par l'entreprise est instantanée et globale, grâce aux techniques modernes de communication.

97. Les règles actuelles imposent aux entreprises multinationales de distinguer les transactions internationales prenant place au sein du groupe et de tenter de les évaluer pour calculer les bénéfices que chaque pays est autorisé à taxer. Certes, les transactions internes à l'entreprise peuvent être isolées à certaines fins (par exemple pour apprécier la viabilité de chaque composante ou fonction) ; il n'en reste pas moins que leur nature et leur valeur sont rarement fixées par le marché. A défaut, on doit s'efforcer de les décrire et de les quantifier dans le seul but de se conformer aux règles fiscales.

98. Par ailleurs, la méthode des entités séparées donne à un pays la possibilité d'imposer des bénéfices, bien que la multinationale soit globalement déficitaire. Cette approche peut convenir à des cas où l'entreprise gère des centres de profit distincts dans chaque juridiction. Mais, comme on l'a indiqué plus haut, ces entreprises, qui opèrent à l'échelle mondiale, choisissent souvent de regrouper leurs activités et leurs centres de profit correspondant à des fonctions comme la finance, la recherche-développement, la gestion des stocks etc. C'est pourquoi le recours à la méthode des entités distinctes pour l'attribution des revenus à une juridiction est non seulement artificiel, mais aussi difficile à mettre en pratique. Pour les membres qui partagent cette opinion, c'est une preuve supplémentaire que les règles en vigueur ne correspondent plus aux modèles économiques actuels et futurs.

G. COMPATIBILITÉ AVEC LES RÈGLES DU COMMERCE INTERNATIONAL

99. Il importe que tout ensemble de règles d'imposition des bénéfices internationaux soit pleinement compatible avec le droit du commerce international. A cet égard, les conventions fiscales actuelles, qui sont antérieures à la définition des règles régissant les échanges internationaux, ne posent pas de problèmes particuliers. Toutefois, on verra plus loin que certaines propositions de remplacement des dispositions en vigueur suscitent des préoccupations.

H. NÉCESSITÉ DE RÈGLES ACCEPTÉES UNIVERSELLEMENT

100. Afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition des bénéfices d'entreprise, tout dispositif réglementant la répartition des droits de taxer doit être agréé par le plus grand nombre possible de pays. C'est pourquoi les différentes règles nationales relatives à la source et à l'imputation des revenus sont progressivement remplacées par des conventions dont les stipulations sont fondamentalement uniformes.

101. L'un des avantages les plus manifestes des règles d'imposition des bénéfices fixées par les conventions actuelles est qu'elles sont largement acceptées dans le monde. La quasi totalité des

conventions fiscales aujourd'hui en vigueur retiennent le concept d'établissement stable, alors même qu'il est sensiblement différent dans le Modèle de l'ONU et dans plusieurs conventions bilatérales, surtout en ce qui concerne les bénéficiaires découlant de la prestation de services.

102. Compte tenu de cette large acceptation internationale, toutes les propositions d'adoption d'autres règles soulèveraient les questions suivantes :

- quelle est la probabilité que la nouvelle règle suscite un même degré de consentement?
- quels problèmes de transition poserait le remplacement des dispositions en vigueur? Quelles sont les chances de faire accepter les nouvelles règles?

103. En l'absence d'une instance internationale décisionnelle, tout changement des normes internationales actuelles d'imposition des bénéficiaires devrait recueillir un large consensus avant de pouvoir être appliqué universellement.

104. L'examen de nombreuses législations internes révèle que même les pays développés n'ont pas une conception identique des conditions dans lesquelles les bénéficiaires industriels ou commerciaux doivent être soumis à l'impôt de la source. Beaucoup d'entre eux, à l'instar de l'Allemagne et des Pays-Bas, s'appuient, pour définir l'établissement stable, sur un concept de droit interne similaire à celui utilisé par les conventions. Toutefois, le Royaume-Uni recourt depuis longtemps au concept général d'activité *au sein* du pays. Les règles américaines se réfèrent au revenu imposable ayant un lien effectif avec l'exécution d'une transaction ou l'exercice d'une activité à l'intérieur des Etats-Unis. Selon les règles françaises, on considère qu'une activité a lieu en France si l'on est en présence d'un « établissement » ou d'un « cycle complet d'opérations » dans ce pays. La loi canadienne prévoit que les non-résidents qui exercent des activités au Canada sont passibles de l'impôt sur les revenus qu'elles produisent ; bien que certains types de travaux soient jugés constituer l'exercice d'activités au Canada, la législation ne définit pas ce concept de façon exhaustive. Enfin, certains pays, comme l'Australie, ne définissent pas de seuil spécifique de taxation des bénéficiaires, mais on peut considérer que leurs règles de source arrivent au même résultat.

105. La plupart des pays évalueraient probablement toute suggestion de modifier les normes des conventions à l'aune de leur législation interne et de l'incidence pour les recettes fiscales. Dès lors, on peut penser que la conclusion d'un accord international sur de nouvelles règles d'imposition des bénéficiaires serait un processus long et difficile.

106. Au demeurant, la plupart des dispositions de fond des conventions fiscales s'inspirent de la législation interne régissant les transactions internationales. Ce sont les lois des différents pays qui sont à l'origine d'un certain nombre d'éléments des conventions fiscales : les concepts de résidence et d'établissement stable, les limites temporelles de taxation des revenus et les méthodes d'élimination de la double imposition. C'est seulement quand ces règles ont recueilli un accord assez large des pays qu'elles ont été élevées au rang de normes internationales dans les divers modèles de conventions.

107. A défaut d'un consensus sur les règles appropriées de taxation des bénéficiaires, il est donc tout à fait possible que certains pays décident d'adopter des solutions unilatérales, dans l'espoir qu'avec le temps elles deviennent la nouvelle norme internationale. Ces pays estiment peut-être que c'est le seul moyen d'adapter les règles internationales à un contexte évolutif ; mais cela aggraverait à coup sûr les risques de double imposition et de non-imposition ainsi que les contraintes de mise en conformité.

108. Néanmoins, ces mêmes pays peuvent avoir le sentiment que de tels risques sont le prix à payer pour changer des dispositions qu'ils considèrent comme inadéquates. Il est bien évident que tout ensemble de règles de répartition internationale des droits d'imposition doit rester politiquement acceptable, si l'on veut qu'il continue à prélever.

109. Des membres du GTC ont évoqué la possibilité d'une remise en cause de cette acceptabilité politique, si :

- des pays estimaient que le développement du commerce électronique entraînait une division inacceptable des recettes fiscales entre les pays de la résidence et de la source ;
- ou si le commerce électronique faisait perdre à certains pays des rentrées fiscales significatives.

1. *Le développement du commerce électronique entraînera-t-il une division inacceptable des recettes fiscales entre les pays de la résidence et de la source?*

110. Il va de soi que le GTC n'est pas en mesure de traiter le problème de savoir si oui ou non certains pays peuvent estimer que le commerce électronique a, ou aura, un effet inacceptable sur la répartition internationale des recettes fiscales. Outre le fait que l'on n'a procédé à aucun calcul précis des incidences de cette activité sur les rentrées d'impôts directs des pays, il incombe uniquement à chacun de ces derniers d'apprécier subjectivement ce qui est tolérable.

111. Mais si l'on pose la question en s'appuyant sur une quelconque référence objective utilisée pour diviser internationalement les recettes fiscales, ce n'est qu'une autre manière de se demander ce qui constitue le fondement conceptuel convenant le mieux à cette division (voir partie a) ci-dessus).

2. *Le commerce électronique fera-t-il perdre à certains pays des recettes fiscales significatives?*

112. Il n'est nullement surprenant que l'on ne dispose pas encore de signes tangibles d'une réduction substantielle des recettes fiscales d'un pays, dont le commerce électronique puisse être jugé responsable. Le GTC a admis qu'il ne conviendrait pas de suggérer des modifications de la politique fiscale au vu d'une simple impression, non confirmée, de l'existence de moins-values ; mais il a également estimé qu'il fallait surveiller les conséquences du commerce électronique sur les ressources fiscales.

113. Le GTC a été invité à examiner les effets anticipés du développement du commerce électronique sur les recettes fiscales de certains pays. Compte tenu des règles actuelles d'imposition des bénéficiaires internationaux des entreprises, il y aura des pays affectés négativement si les conditions suivantes se réalisent :

- la croissance du commerce électronique devra être très importante ;
- une part substantielle de cette croissance devra s'effectuer au détriment du commerce traditionnel ;
- une part substantielle devra aussi représenter une réorientation du commerce purement interne au profit du commerce international ;
- les résidents du pays affecté ne lanceront pas d'entreprises se livrant à des activités réciproques de commerce électronique ;
- cette croissance, et le déclin concomitant du commerce interne traditionnel, ne seront pas compensés par d'autres retombées positives et opportunités professionnelles suscitées par le commerce électronique, par exemple le transfert d'emplois industriels et de services.

114. Les raisons pour lesquelles le commerce électronique en lui-même aurait de telles conséquences sont loin d'être claires. Néanmoins, on a demandé au GTC d'élargir le débat et d'examiner comment les nouveaux modèles économiques rendus possible par le développement des technologies de l'information pourraient être préjudiciables à la répartition internationale du produit des impôts, dans le cadre des règles actuelles.

115. Plutôt que de tirer des conclusions purement spéculatives à propos de la manière dont les nouvelles technologies de l'information sont susceptibles d'influer sur les recettes fiscales directes des pays, le GTC a préféré se demander si certaines hypothèses envisageables obligeraient à modifier les règles en vigueur.

116. Comme on l'a déjà fait remarquer, ces nouvelles technologies ont une incidence sur diverses activités traditionnelles des entreprises, non seulement au stade de la distribution, mais à toutes les étapes de la production. En permettant une redistribution géographique des fonctions exercées par l'entreprise, elles ouvrent la voie à une réorganisation de la chaîne de création de valeur.

117. Certains ont soutenu que, dans le cadre des règles fiscales internationales actuelles, on pourrait observer les conséquences suivantes :

- a) Les nouvelles technologies sont susceptibles d'entraîner une désintermédiation ou un nouveau mode d'intermédiation, de telle sorte que certaines fonctions intermédiaires disparaîtraient ou seraient remplacées. On a cité l'exemple des agences de voyage (bien que cette hypothèse ne semble pas réaliste à court terme). En cas de disparition, l'impôt sur les bénéfices correspondant fera aussi défaut. Le fournisseur va être désormais en interaction directe avec le consommateur ce qui, avec les règles actuelles, signifie qu'il pourrait ne pas y avoir d'impôt dû à l'Etat où se trouve le consommateur.
- b) De même, il est possible que les nouvelles technologies se traduisent par la centralisation ou la décentralisation de certaines fonctions des entreprises. Dans la mesure où il en sera ainsi, les règles actuelles conduiront à une moindre attribution des bénéfices aux juridictions où se produit la perte de substance, et il résultera un manque à gagner fiscal.
- c) le commerce électronique permettra aux distributeurs sur Internet de se substituer aux distributeurs traditionnels. Comme les seconds, à la différence des premiers, ont une présence physique dans le pays de destination, celui-ci subira une perte de recettes fiscales en vertu des règles énoncées par les articles 5 et 7 du Modèle de convention de l'OCDE.

118. Selon l'endroit où les fonctions en voie de disparition étaient auparavant accomplies, la matière imposable d'un pays bénéficiera ou pâtira de ces évolutions. Il est probable que, dans chaque pays, elle subira des effets de sens contraire et rien ne permet de prévoir, au moment présent, ce que sera l'incidence nette sur un pays quelconque. De plus, si les trois hypothèses précitées sont défavorables aux recettes fiscales du pays où les fonctions antérieurement effectuées sont supprimées, cela n'est pas la conséquence des règles fiscales elles-mêmes, mais plutôt d'un redéploiement des activités professionnelles. Aucun membre du GTC n'a préconisé d'amender les règles fiscales pour protéger certains pays de répercussions de changements technologiques sur l'assiette des impôts. Les pays n'ont pas droit à un montant donné de ressources fiscales indépendamment de l'origine géographique des bénéfices.³⁰

30 On s'est toutefois demandé si les règles devraient ou non aller dans le sens du principe général du maintien d'un équilibre de la répartition des recettes fiscales. Mais cela pose des problèmes de politique internationale, plutôt que fiscale, qui ne sont pas de la compétence du GTC.

119. Pourtant, certains membres se sont prononcés en faveur de l'établissement d'une distinction entre le cas b) présenté ci-dessus et les cas a) et c). S'agissant des deux derniers, ils estiment que les entreprises ayant une présence physique dans le pays de destination sont défavorisées, dans l'état actuel des règles, vis-à-vis des entreprises étrangères qui utilisent les nouvelles technologies de l'information, sans avoir une présence physique qui déclencherait la taxation dans le pays de destination. Dans cette situation, il importe de considérer si certaines fonctions de ces entreprises étrangères sont réalisées ou non au sein du pays de destination, car cela pourrait justifier une imposition au titre de la source.

120. Selon ces membres, on peut soutenir que l'automatisation de certaines tâches n'implique pas leur transfert vers le pays dans lequel l'équipement ou le logiciel concerné a été mis au point ou est utilisé. Dans le cadre d'une relation interactive avec le client, la localisation de celui-ci constituerait un signe important de l'accomplissement de certaines fonctions au sein du pays de destination. A leurs yeux, il est important que les opérations commerciales s'effectuent au moyen de l'ordinateur du client, qui se trouve dans le pays de destination. A partir de cette analyse, ils recommandent une éventuelle révision des règles actuelles s'opposant à la taxation dans ce pays.

121. Cela a conduit le GTC à évoquer le problème de l'effet des nouvelles technologies de l'information sur le partage des recettes fiscales entre pays développés et en développement. Sa conclusion a été la suivante : même si l'on retient l'hypothèse que ces technologies entraînent un glissement de l'imposition de la source vers l'imposition de la résidence, on ne peut identifier actuellement les pays qui subiraient de ce fait une érosion de la matière imposable. On aurait tort de supposer que la répartition internationale actuelle des internautes perdurera quand le système sera arrivé à maturité. Il est prévisible que les entreprises utilisant Internet se développeront partout, au fur et à mesure que la technologie de la toile se stabilisera et se répandra davantage. Dans son « Rapport de 2001 sur le commerce électronique et le développement », la CNUCED a formulé deux hypothèses envisageables, sans trancher en faveur de l'une ou de l'autre. Selon la première, la poussée technologique accroîtrait l'écart entre les pays développés et en voie de développement ; selon la deuxième, les pays en développement seront aptes à utiliser les technologies de l'information pour réduire l'écart. Le rapport a souligné les occasions ainsi créées sur certains segments du marché, en particulier le secteur du tourisme ; mais il a reconnu que la technique devrait aller de pair avec une mutation de la culture et de la pratique des affaires pour que les pays en développement en ressentent les bienfaits.

122. La pénétration internationale accrue des communications basées sur Internet suscitera souvent le déplacement vers les pays en développement de diverses activités créatrices de richesses, telles que la transformation industrielle, la recherche-développement, le marketing et la vente. Ainsi, la révolution des télécommunications permettra aux entreprises de tirer un meilleur parti du grand nombre de travailleurs qualifiés, diplômés et techniciens, disponibles dans les juridictions en développement ; cela est presque certain d'augmenter leurs recettes fiscales (comme en témoigne l'essor de l'industrie des logiciels en Inde). A l'heure actuelle, on ne perçoit donc pas clairement ce que sera l'effet définitif d'une plus grande efficacité des télécommunications sur la répartition mondiale des rentrées d'impôts et il y a des raisons de croire que les pays importateurs de capitaux pourraient être bénéficiaires nets au terme du processus.

Problèmes de transition

123. L'un des avantages manifestes des règles actuelles par rapport aux solutions de remplacement est tout simplement le fait qu'elles constituent la norme internationale en vigueur. L'expérience des réformes fiscales montre que les projets de modification des concepts fiscaux familiers sont rarement faciles à réaliser.

124. Il sera probablement plus délicat et plus long de réviser les règles d'imposition des bénéficiaires prévues par les conventions actuelles que de changer un dispositif purement interne. En supposant qu'un

nombre assez élevé de pays accepte de remplacer les normes en vigueur, encore faudrait-il savoir comment y parvenir. Outre les amendements à la législation interne qui seraient nécessaires dans de nombreux pays, il faudrait à l'évidence amender ou remplacer les conventions.

125. Si le changement devait passer par une renégociation des conventions fiscales bilatérales, cela prendrait beaucoup de temps. Les conventions conclues entre pays de l'OCDE sont restées en moyenne inchangées pendant près de quinze ans ; la révision de chaque convention bilatérale risque donc d'exiger un laps de temps important. Pendant la période nécessaire à l'introduction des changements, les nouvelles règles devront coexister avec celles qui sont actuellement en vigueur. On pourrait donc voir s'aggraver les risques de double imposition et de non-imposition au cours de cette phase transitoire. En effet, les dispositions qui déterminent si les bénéfices professionnels d'un contribuable doivent être imposés dans un pays particulier – et dans quelle mesure – seraient variables selon les pays : dans ces conditions, le montant total de l'imposition n'aurait pas de rapport avec les bénéfices globaux de l'assujéti. De plus, l'Etat de la résidence serait tenu d'appliquer les règles actuelles à un contribuable exerçant des activités dans certains pays, mais d'appliquer les nouvelles aux activités du même dans d'autres pays ; il lui serait donc difficile de répartir les frais entre les différentes sources.

126. Une autre solution consisterait à appliquer les changements nécessaires au moyen d'un accord ou d'un mécanisme multilatéral. Néanmoins, cette voie n'ayant pas de précédent, on ne peut se permettre de présumer que les pays l'accepteraient, même dans l'hypothèse improbable d'un accord unanime sur la nature des changements à opérer.

127. Il ne faut pas conclure pour autant à l'impossibilité de remplacer ou d'amender substantiellement les règles actuelles d'imposition des bénéfices internationaux. Ces changements peuvent se faire, mais leur mise en oeuvre demanderait probablement beaucoup de temps. Il faut donc juger toute solution de substitution à l'établissement stable non seulement sur ses mérites propres, mais aussi au regard des problèmes transitoires que poserait une modification quelconque des règles en vigueur.

4. Quelques solutions de remplacement des règles actuelles de taxation des bénéfices prévues par les conventions

128. Après avoir examiné les règles de taxation actuelles des bénéfices d'entreprise, le GTC a analysé et comparé diverses solutions de remplacement. Les possibilités allaient de rectifications relativement mineures des dispositions en vigueur jusqu'à l'adoption de principes complètement nouveaux, pour déterminer le droit d'un pays à taxer ou pour calculer les bénéfices pouvant être soumis à l'impôt dans un pays.

A. CHANGEMENTS QUI N'EXIGERAIENT PAS UNE RÉVISION FONDAMENTALE DES RÈGLES ACTUELLES

a) Modification de la définition de l'établissement stable pour exclure les activités qui ne s'accompagnent pas d'une intervention humaine effectuée par le personnel, agents dépendants compris

i) Description de la nouvelle solution proposée

129. Le GTC s'est d'abord penché sur la possibilité de modifier la définition de l'établissement stable pour en exclure expressément l'existence d'une installation fixe d'affaires seulement utilisée pour remplir des fonctions ne s'accompagnant pas d'une intervention humaine effectuée par le personnel, y compris les agents dépendants. Cette exclusion s'appliquerait manifestement aux équipements automatisés employés dans les opérations de commerce électronique (cf. paragraphes 41.1 – 42.10 du Commentaire de l'article 5), mais irait au-delà. Elle concernerait également, par exemple, les câbles, oléoducs et équipements de

pompage automatique auxquels on recourt pour exploiter les ressources naturelles (mais cela n'écarterait pas l'éventualité que les bénéfices obtenus grâce à ces équipements puissent constituer des revenus de biens immeubles au sens de l'article 6).

130. La caractérisation de l'exception proposée dépendrait de l'existence ou non d'une intervention humaine, dans une installation fixe d'affaires d'une entreprise étrangère, et qui serait effectuée par son personnel, agents dépendants compris. En d'autres termes, pour qu'une entreprise soit réputée avoir un établissement stable dans un pays, il faudrait qu'elle dispose de personnel qui serait présent dans une installation fixe d'affaires de ce pays pour y exercer des activités professionnelles de cette entreprise. Le simple fait d'installer des équipements et de les faire entretenir (incidemment) par le personnel de l'entreprise n'empêcherait pas d'appliquer l'exclusion. De même, cette dernière jouerait encore si le fonctionnement et/ou l'entretien de l'équipement (automatisé) était sous-traité à un tiers indépendant, et si le personnel de ce tiers était présent à cette fin à l'endroit en question.

131. Cette option ne concernerait que les cas où il existerait autrement un établissement stable (c'est-à-dire un lieu fixe où s'exercent des activités allant au-delà du caractère préparatoire ou auxiliaire décrit au paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable). A cet égard, elle pourrait être élargie pour englober une installation fixe d'affaires consacrée à un ensemble de fonctions, dont certaines sont accomplies par des équipements automatisés qui n'exigent pas l'intervention humaine du personnel de l'entreprise, les autres étant actuellement couvertes par le paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable.

ii) Justification

132. Les partisans de cette option ont présenté l'argument suivant : si l'on utilise un établissement stable uniquement pour exercer des activités de vente sur Internet grâce au fonctionnement automatisé d'un serveur (sans intervention humaine), une analyse fonctionnelle et factuelle révélera généralement que les fonctions accomplies, les actifs utilisés et les risques pris sont similaires à ceux d'un prestataire de services de faible valeur destinés au siège social et/ou à d'autres établissements stables (on se reportera au projet à commenter du GTC sur « L'attribution des bénéfices à un établissement stable qui se livre à des transactions de commerce électronique »). Les tenants de cette solution estiment que l'on arrivera en général à la même conclusion pour d'autres activités n'exigeant pas de personnel : en effet, l'absence d'intervention humaine impliquerait que l'on ne puisse effectuer que des fonctions limitées et ne prendre que des risques réduits en utilisant seulement des équipements automatisés (de plus, dans la plupart des cas, on n'affecterait à ces emplacements que des actifs restreints, à la possible exception des oléoducs et équipements analogues). C'est pourquoi on ne pourrait imputer, en règle générale, que peu – ou pas du tout – de bénéfices à un établissement stable n'employant aucun personnel de l'entreprise. D'un point de vue pratique, l'exclusion explicite d'un tel cas aurait sans doute des avantages significatifs sur le plan de la certitude, du respect des règles et des coûts administratifs. Elle serait aussi, semble-t-il, conforme aux principes d'exclusion des activités de nature préparatoire ou auxiliaire.

iii) Appréciation de cette solution à la lumière des critères d'évaluation

Compatibilité avec les fondements conceptuels de la répartition de la matière imposable

133. Les partisans de cette solution de remplacement ont fait valoir qu'en l'absence de personnel, on considérerait généralement qu'une part très modeste des bénéfices aurait son origine dans le pays où seuls sont utilisés des équipements automatisés. Dans ces conditions, l'exclusion proposée n'affecterait pas indûment l'équilibre global de la division des droits d'imposition. On a néanmoins admis qu'il pourrait en aller différemment dans certains cas où des actifs de valeur élevée seraient mis en œuvre pour accomplir des fonctions automatisées.

134. Aux yeux d'autres membres, quelle que soit la conception basée sur l'offre que l'on retienne, l'exception proposée serait incompatible avec les fondements conceptuels évoqués dans la partie précédente, dans la mesure où elle établirait une distinction entre les activités professionnelles exercées par des équipements automatisés et celles qu'effectue le personnel ; et aussi parce qu'elle exclurait de la taxation au titre de la source des situations où une entreprise fait un emploi manifeste d'actifs situés dans un pays. Par conséquent, l'exception ne pourrait se justifier que si elle s'appliquait à des cas où le montant des bénéficiaires, qui aurait normalement été soumis à la taxation de la source, aurait été trop faible pour justifier l'appareil administratif nécessaire. Mais on a fait remarquer que ce ne serait pas le cas si les équipements automatisés représentaient des actifs de valeur élevée et s'accompagnaient de risques opérationnels significatifs.

Neutralité

135. On peut certes soutenir que l'exception proposée serait neutre, puisque les mêmes règles s'appliqueraient au commerce électronique et aux autres activités ; mais on peut tout aussi bien estimer qu'elle introduirait une distinction injustifiée entre les fonctions accomplies par l'intervention humaine du personnel et celles effectuées par des équipements automatisés.

136. De nombreux membres ont considéré que, si l'exception aurait un sens dans le cas de fonctions exercées par l'intermédiaire de serveurs, elle ne conviendrait peut-être pas à d'autres types d'équipements automatisés. On évoque à la partie 4 A b) ci-dessous une solution plus sélective, d'application limitée aux serveurs.

Efficacité

137. Selon les partisans de l'exception suggérée, son principal avantage serait de réduire les coûts de mise en conformité supportés par les entreprises et les charges des administrations fiscales.

138. Toutefois, un grand nombre de membres ont fait valoir qu'un test portant sur la présence de personnel pourrait être parfois difficile à mettre en œuvre. Ils ont exprimé également l'opinion qu'il donnerait lieu à des incertitudes et à des stratégies de défiscalisation, dans la mesure où il faudrait établir une nette distinction entre les activités d'agents dépendants et indépendants. Ils sont d'avis que cette distinction est déjà à l'origine de difficultés pratiques, dans le contexte limité des paragraphes 5 et 6 de l'article 5.

Certitude et simplicité

139. En vertu des règles actuelles, le critère décisif de l'existence d'un établissement stable, dans le cadre d'activités automatisées effectuées dans un pays, sera souvent de déterminer si ces activités vont au-delà de celles qui figurent au paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable (l'exception au titre du caractère préparatoire ou auxiliaire). Cela appelle un examen, qui peut s'avérer difficile à mener à bien, des caractéristiques factuelles et circonstancielles de chaque situation. S'agissant des sites Internet « miroirs », hébergés par des serveurs situés en des lieux différents, il risque d'être presque impossible de déterminer si les fonctions accomplies à un endroit donné dépassent le seuil du préparatoire ou de l'auxiliaire, et de décider quel pourcentage des bénéficiaires doit être imputé à cet emplacement. L'exception proposée éviterait ces difficultés et permettrait aux contribuables et aux administrations fiscales de résoudre plus facilement ces cas de figure.

140. Toutefois, il a été objecté que cette exception soulèverait un certain nombre de problèmes d'ordre pratique qui seraient source d'incertitude. Ainsi, qu'arriverait-il dans le cas d'une intervention humaine occasionnelle (pour la création et l'entretien par exemple)? En outre, comme on l'a demandé plus haut, dans quelles circonstances jugerait-on les agents dépendants ou au contraire indépendants?

Effectivité et équité

141. On a fait remarquer précédemment que l'exception proposée pourrait donner des occasions de défiscalisation planifiée. Il faut néanmoins reconnaître que, si une entreprise s'organise de façon à réduire véritablement à très peu de chose ses activités rentables dans un pays, les droits à l'imposition de ce pays s'en ressentiront.

142. Il a également été relevé que l'exception empêcherait les transferts d'activités automatisées dans des juridictions à fiscalité faible, pour profiter de l'exemption que certains Etats accordent aux bénéficiaires des entreprises étrangères.

Souplesse

143. Selon certains, l'exception ferait perdre de leur souplesse aux règles existantes, en s'opposant à la taxation de la source dans des situations où le fonctionnement dans un pays d'équipements automatisés créerait beaucoup de valeur ajoutée, ce que la technologie pourrait un jour rendre possible.

Nécessité d'avoir des règles acceptées universellement

144. Un certain nombre de représentants des gouvernements ont le sentiment que de nombreux pays ne souscriraient probablement pas à l'exception proposée.

145. En revanche, on a généralement reconnu qu'en raison de la portée limitée de l'exclusion, il n'y avait pas lieu de s'attendre à des problèmes transitoires particuliers : des conventions nouvelles ou renégociées incluant l'option suggérée pourraient coexister avec des conventions « anciennes » où elle ne figurerait pas.

b) Modification de la définition de l'établissement stable pour stipuler qu'un serveur ne peut constituer en lui-même un établissement stable

i) Description de la nouvelle solution proposée

146. Le GTC a examiné une option de nature plus limitée, suggérée par certains de ses membres : la définition de l'établissement stable ne devrait pas s'appliquer à des situations dans lesquelles une installation fixe d'affaires ne sert qu'à effectuer des fonctions automatisées au moyen d'équipements, de données et de logiciels, par exemple avec un serveur et un site Internet. Bien que le débat ait porté sur l'application de cette solution à tous les serveurs, certains membres ont estimé qu'elle devrait seulement viser les serveurs des distributeurs en ligne.

147. Pour certains tenants de cette option, on pourrait parvenir à ce résultat en modifiant le Commentaire du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. A leur avis, il faudrait réviser les paragraphes 42.1 à 42.10, ajoutés récemment au Commentaire, et qui concernent l'interprétation de la définition d'un établissement stable dans le contexte du commerce électronique ; on les amenderait pour insister sur les seuls serveurs, indiquer l'importance de l'assistance apportée par le personnel humain qui intervient dans le processus global de création des revenus ainsi que pour élargir le débat et donner davantage d'indications en ce domaine. Selon d'autres membres, en revanche, cette option ne pourrait être adoptée sans modifier le Modèle OCDE et les conventions bilatérales.

ii) Justification

148. La solution de substitution consistant à amender le Commentaire pour obtenir ce résultat a été justifiée comme suit.

149. Avant de décider de faire des affaires dans un pays, on prend en considération de nombreux facteurs (l'existence d'un marché, les aspects juridiques et fiscaux, l'infrastructure, les disponibilités en ressources humaines et autres). Comme ces éléments ne varient pas à court terme, la décision arrêtée par une entreprise de s'installer à un emplacement particulier vaut pour une période assez longue pour que cet emplacement soit considéré comme « fixe ».

150. Les choses se présentent éventuellement d'une façon différente pour les entreprises qui recourent surtout à des équipements automatisés, tels que les serveurs. Il est loisible d'installer le matériel en un lieu donné et, après le lancement des opérations, la présence sur place de personnel de l'entreprise peut ne pas s'imposer. Mais il convient peut-être d'établir une distinction entre divers types de fonctions automatisées. Ainsi, on considère évidemment que les activités traditionnelles d'extraction du pétrole par des pompes automatiques ou le fonctionnement d'appareils distributeurs correspondent aux critères de l'« établissement stable », là où se trouvent ces équipements. De plus, ces activités nécessitent la participation de travailleurs chargés de tâches d'exécution indispensables ; néanmoins, les équipements automatisés utilisés dans ce cadre seront souvent difficiles à délocaliser et resteront normalement au même endroit pendant une période prolongée.

151. Il en va de même des activités automatisées de commerce électronique, pour lesquelles le processus de création de revenus exige également l'apport de travail humain. Cependant, les techniques modernes permettent de recourir à plusieurs serveurs situés dans différents pays et d'utiliser les applications de contrôle à distance, qui permettent de redistribuer des fonctions entre serveurs. C'est pourquoi il faudrait donner davantage de poids à la contribution du travail humain pour décider si oui ou non la durée de présence d'une activité en un lieu donné répond aux critères de permanence.

152. Ainsi, en appliquant le concept d'établissement stable au commerce électronique, on donnera davantage d'importance à la contribution humaine au lancement, à l'exercice et au maintien de l'activité, tandis que le rôle de l'emplacement où se trouve l'équipement automatisé jouera un rôle moindre.

153. Le paragraphe 10 du Commentaire sur l'article 5 du Modèle de convention tente de décrire les modalités d'exercice de l'activité d'une entreprise. Il énonce qu'« il peut néanmoins y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique ... ». Cela signifie qu'il faut analyser l'ensemble des activités de l'entreprise, qu'elles soient effectuées par des moyens automatiques ou humains, pour déterminer si elles ressortissent du cœur de métier ou ont le caractère préparatoire ou auxiliaire visé par le paragraphe 4 de l'article 5. Les activités revêtant ce caractère constituent « des exceptions à la définition générale formulée au paragraphe 1 et ne sont pas des établissements stables même si elles sont effectuées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires ».

154. Les paragraphes 21 à 30 du Commentaire de l'article 5, qui sont destinés à clarifier la signification de l'expression « activités préparatoires ou auxiliaires », ne dissipent pas l'incertitude relative aux fonctions automatisées. Il est dit au paragraphe 21, que le paragraphe 4 de l'article 5 a pour objet d'empêcher l'imposition d'une entreprise d'un Etat contractant par un autre Etat contractant, si elle poursuit dans ce dernier des activités à caractère purement préparatoire ou auxiliaire. La distinction entre les activités faisant partie du corps de métier et celles qui sont de nature purement préparatoire ou auxiliaire reste vague. De plus, le paragraphe 23 indique que la rédaction du sous-paragraphe e) du paragraphe 4 permet de ne pas dresser une liste exhaustive d'exceptions. Ce faisant, elle ouvre la voie à une exception large et générale. Le paragraphe 24 confirme aussi qu'il y a incertitude : « Il est souvent difficile de distinguer entre les activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère ». Dans une entreprise automatisée, les tâches accomplies par le personnel en conjonction avec celles effectuées par les équipements automatiques sont beaucoup plus importantes que dans une firme traditionnelle. Ainsi, une activité qui pourrait être apparue comme principale sera éventuellement classée

comme préparatoire ou auxiliaire, s'il s'agit d'une entreprise automatisée. En règle générale, un serveur ne devrait donc pas être considéré en tant que tel comme un établissement stable.

iii) Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

155. A l'instar de la précédente, cette option ne peut se justifier, au regard du fondement conceptuel du partage de la matière imposable, que dans la mesure où les bénéfices émanant du pays où les serveurs sont utilisés ne dépassent pas un montant très modeste. En effet, refuser la taxation de la source dans le cas où une entreprise fait usage d'actifs professionnels dans un pays paraîtrait incompatible avec les principes de lien exposés dans la partie 3 ; cela pourrait néanmoins se justifier en vertu de la règle *de minimis*, applicable lors du calcul des bénéfices devant être imposés par le pays de la source.

Neutralité

156. Rappelons qu'il y a deux opinions possibles quant à la conformité de l'option avec le principe de neutralité. En premier lieu, on pourrait avancer qu'elle est neutre, puisqu'elle a pour but de mettre fin aux différences qui existent entre des entreprises selon qu'elles vendent par des voies traditionnelles ou par des moyens électroniques. Mais on peut opposer à cet argument que l'option elle-même fait naître des différences, dans la mesure où elle prévoit que la présence physique manifestée par les serveurs des entreprises de commerce électronique ne sera pas soumise aux mêmes règles que celles qui s'appliquent à d'autres formes de présence physique. Beaucoup de membres ont également estimé que l'existence d'une option circonscrite aux serveurs (qu'elle soit ou non ensuite réservée à ceux des distributeurs en ligne) serait certainement difficile à justifier au regard de la neutralité entre les différents types d'activités. Comme l'a fait remarquer l'un d'entre eux, les exceptions actuelles figurant au paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable concernent toutes la nature des fonctions accomplies dans une installation fixe d'affaires, alors que l'option proposée introduirait une exception basée sur la nature de l'équipement utilisé à un tel emplacement.

Efficacité

157. Selon les partisans de l'option, elle aurait notamment pour avantages d'éviter d'avoir à faire enregistrer un établissement stable dans de multiples pays et de devoir imputer arbitrairement des bénéfices minimaux à ceux de ces établissements qui assurent seulement une fonction de communication. Néanmoins, d'autres membres ont estimé que ces progrès auraient pour contrepartie un abandon des principes qui sont le fondement de l'établissement stable. A les en croire, l'option susciterait également beaucoup des difficultés pratiques associées à la précédente.

Certitude et simplicité

158. Les motifs mentionnés ci-dessus permettent de penser que l'option envisagée représenterait une avancée en matière de certitude et de simplicité. Toutefois, comme on l'a signalé plus haut, elle n'aurait pas un effet marqué sur le plan pratique en raison de son application très limitée. Ceux qui se sont ralliés à cette opinion ont fait remarquer qu'il y avait assez peu de cas où un emplacement était consacré uniquement à héberger un serveur, sans aucune intervention humaine.

Nécessité de disposer de règles acceptées universellement

159. Il a été suggéré que la mise en oeuvre de l'option par simple amendement du Commentaire de l'article 5 serait aisée, car cela éviterait de devoir renégocier toutes les conventions fiscales.

160. Pourtant, de nombreux représentants des pays de l'OCDE ont déclaré ne pas partager ce point de vue. Pour eux, l'option obligerait à modifier les dispositions des conventions fiscales, car elle ne correspondrait pas à une interprétation acceptable des règles en vigueur. Leur raisonnement est le suivant : même si l'exception actuellement prévue au titre des activités préparatoires ou auxiliaires pourrait souvent jouer, il est impossible de dire qu'un emplacement où des fonctions automatisées seraient exercées par un serveur ne constituerait jamais un établissement stable. Ils ont également estimé que beaucoup de pays n'accepteraient probablement pas de procéder aux changements proposés du Commentaire.

161. Toutefois, l'opinion générale a été qu'il n'y avait pas lieu de s'attendre à des problèmes transitoires particuliers, compte tenu de la portée limitée de l'exclusion.

c) Modification de la définition/de l'interprétation de l'établissement stable pour exclure les fonctions attribuables à un logiciel lors de l'application de l'exception préparatoire ou auxiliaire

i) Description de la nouvelle solution proposée

162. On modifierait le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle OCDE de convention fiscale pour y ajouter un nouveau sous-paragraphe (g), dont la rédaction serait la suivante :

« (g) Aux fins de définir les qualifications requises par les sous-paragraphe (a) à (f), on exclura les fonctions attribuables aux logiciels des éléments qui déterminent si les fonctions accomplies en un lieu situé dans l'autre Etat contractant ont un caractère préparatoire ou auxiliaire. »

163. Bien que certains aient suggéré de limiter l'option aux logiciels d'application, on a décidé qu'il n'était pas nécessaire, pour débattre des avantages qu'elle présente, d'établir une distinction entre les logiciels de fonctionnement et d'application.

ii) Justification

164. Les partisans de cette option ont défendu l'argument suivant : dans la mesure où le commerce électronique est perçu comme un prolongement de modèles économiques actuels et antérieurs, il doit être soumis aux mêmes règles fiscales que le commerce traditionnel. Ce constat est l'un des fondements du Commentaire de l'article 12 du Modèle OCDE de convention fiscale, qui traite de l'imposition des transactions dans les programmes informatiques. Le commerce ordinaire utilise depuis longtemps des moyens électroniques et non électroniques à l'appui de ses activités physiques ; pourtant, selon ceux qui ont proposé l'option, les instruments ainsi utilisés sont généralement exclus de l'analyse des activités professionnelles, quand on cherche à déterminer l'existence ou l'absence d'un établissement stable.

iii) Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

165. Le seuil actuel pour un établissement stable requiert à la fois une présence matérielle permanente et la conduite d'un minimum d'activités sur un emplacement physique ; c'est à cette condition que le pays de la source peut se voir reconnaître compétent pour imposer une fraction des bénéfices. On estime que ces indices sont essentiels pour déterminer si, oui ou non, une entreprise participe activement à l'économie de la juridiction de la source, tout en donnant des éléments pour faciliter le calcul et le recouvrement de l'impôt. Certaines fonctions sont spécifiquement exclues de la définition d'un établissement stable. Comme la solution de substitution proposée ajouterait indirectement à la liste des fonctions qui ne figurent pas dans cette définition, il a été dit qu'elle était conforme au concept actuel d'établissement stable.

166. Pourtant, à l'instar des deux options précédentes, celle-ci ne peut sans doute se justifier, compte tenu du fondement conceptuel du partage de la matière imposable, que dans la mesure où les bénéfices provenant de l'usage de logiciels dans un pays sont très réduits. Une distinction entre des activités effectuées au moyen de logiciels et d'autres accomplies par le personnel ou des équipements automatisés n'utilisant pas de logiciels n'apparaîtrait pas compatible avec les principes de liaison exposés à la partie 3 ; elle ne pourrait se justifier qu'en vertu d'une règle *de minimis* applicable au calcul des bénéfices devant être imposés par le pays de la source. Mais on a opposé à cet argument que l'option serait justifiée, parce que l'acquisition et l'usage d'un logiciel sont analogues à l'acquisition et à l'usage d'autres actifs fixes, quand il s'agit de déterminer la présence d'un établissement stable et les modalités d'attribution des bénéfices. Selon certains membres, le seul bénéfice qui pourrait être imputé à l'installation d'un logiciel serait celui qui correspond à la mise en œuvre d'un actif capitalistique ; on ne pourrait inclure aucun bénéfice rattachable aux fonctions susceptibles d'être automatisées en ayant recours à un tel logiciel. Cela resterait vrai quelle que puisse être « l'intelligence » ou le « caractère central » du programme informatique exécuté sur le serveur de la juridiction locale.

Neutralité

167. Le principal argument avancé à l'appui de la neutralité de cette option est formulé comme suit : quand on cherche à déterminer l'existence ou l'absence d'un établissement stable, on exclut généralement de l'analyse des activités professionnelles l'utilisation d'instruments non électroniques ; en outre, comme les logiciels sont généralement mis au service d'activités exercées par les salariés d'une entreprise, le fait d'ignorer les fonctions qu'ils remplissent serait conforme au traitement des autres instruments à usage professionnel.

168. Toutefois, beaucoup de membres ont rejeté l'argument selon lequel le recours à des instruments non électroniques est généralement écarté de l'analyse des activités en vue de déterminer l'existence ou l'absence d'un établissement stable. Ils ont estimé, au contraire, qu'une règle visant à créer une exception au concept d'établissement stable sur la base des modalités d'exercice de certaines fonctions introduirait une distorsion entre les différentes façons d'exécuter des fonctions similaires. Ainsi, une règle de ce type pourrait aboutir à l'exclusion de la définition de l'établissement stable des lieux d'activité où s'exercent des fonctions essentielles de l'entreprise, et cela simplement au motif qu'elles font intervenir des logiciels plutôt que de la main-d'œuvre.

Efficacité

169. On a fait valoir que l'option favoriserait une plus grande efficacité, parce que la présence de logiciels sur un emplacement physique donné est sans conséquence : le coût d'installation d'un logiciel identique sur un serveur particulier étant nul, il n'y a pas de désincitation à une large dissémination et il importe peu que le logiciel soit ou non utilisé un jour sur l'emplacement en question. En outre, les réseaux informatiques modernes permettent de traiter une transaction donnée, en tout ou en partie, en un lieu quelconque dans le monde. Comme les logiciels ne sont pas de nature matérielle, on ne peut aisément distinguer le rôle effectif qu'ils jouent vis-à-vis de transactions spécifiques. Dès lors, il est vain de vouloir quantifier les fonctions effectuées par les logiciels d'application, dans le but d'apprécier le degré de discipline fiscale et de prendre des mesures administratives en conséquence, quand il s'agit du droit d'un pays de la source à imposer les bénéfices réalisés par l'entreprise.

Certitude et simplicité

170. Comme on l'a indiqué au paragraphe précédent, il a été dit que l'option renforcerait le degré de certitude et simplifierait l'application des règles actuelles, parce que tenter (en vertu de ces règles) de

déterminer le niveau d'activité d'une entreprise à partir des fonctions effectuées par les logiciels est une tâche aussi incertaine que complexe.

171. Cependant, certains membres ont eu quelque peine à appréhender la portée exacte de l'exception proposée. A leurs yeux, une règle qui viserait à exclure certaines fonctions sur la base de leurs modalités d'exécution irait à l'encontre du cadre général défini par le paragraphe 4 de l'article 5 : elle pourrait par exemple, soustraire à la définition de l'établissement stable des lieux d'activité où s'exercent des tâches essentielles de l'entreprise. On a relevé également qu'une règle qui chercherait à exclure les fonctions accomplies par les logiciels pourrait s'avérer d'application difficile, car il faudrait alors déterminer lesquelles des fonctions effectuées à un emplacement donné sont attribuables aux logiciels.

Effectivité et équité

172. L'idée a été émise qu'en raison des difficultés susmentionnées pour distinguer la contribution à une transaction ou à une activité particulière des logiciels situés en un lieu spécifique, il est improbable que l'analyse de ces logiciels permette de calculer le montant approprié de l'impôt au moment idoine. Par conséquent, le fait d'exclure leurs fonctions de l'analyse n'amoinçira pas la capacité de la juridiction de la source à déterminer le juste montant de l'impôt en temps utile. En ce qui concerne la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, cette exclusion empêcherait les entreprises de transférer à dessein la matière imposable vers les paradis fiscaux en installant les logiciels sur des serveurs situés dans une juridiction de ce type.

173. Mais certains ont objecté qu'une règle instituant une exception générale pourrait susciter la recherche d'échappatoires. On a donné l'exemple de l'hébergement d'applications : il pourrait s'avérer impossible, avec la règle proposée, de déterminer qu'une entreprise procurant des logiciels à d'autres entreprises dispose d'un établissement stable où elle exercerait cette fonction essentielle à son activité.

Souplesse

174. Il a été dit que la solution de substitution proposée constituerait une décision délibérée de ne pas tenir compte de certaines avancées technologiques dans la vie économique, en raison de l'incertitude, de la complexité et des pertes d'efficacité qui résulteraient de tentatives d'analyser les fonctions effectuées à un emplacement particulier par les logiciels qui s'y trouvent.

Compatibilité avec les règles du commerce international

175. On a convenu que l'option ne poserait pas de problèmes de compatibilité avec les règles en la matière.

Nécessité de disposer de règles acceptées universellement

176. Bien que certains aient affirmé que l'option ne serait qu'une clarification susceptible d'être appliquée sans modifier le Modèle OCDE de convention fiscale, une majorité de membres a exprimé la conviction qu'il s'agirait d'une nouvelle règle exigeant de le faire.

177. La suggestion a été faite qu'en raison de l'improbabilité d'un accord entre pays pour partager les droits d'imposition relatifs aux bénéfices réalisés grâce aux fonctions accomplies par les logiciels, l'exclusion de ces dernières devrait diminuer les différends internationaux. Toutefois, plusieurs représentants des gouvernements ont estimé que de nombreux pays n'accepteraient sans doute pas la règle proposée.

d) Abrogation des exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 ou leur subordination à la condition générale qu'elles soient préparatoires ou auxiliaires

i) Description de la nouvelle solution proposée

178. Le GTC a examiné la possibilité de supprimer toutes les exceptions figurant au paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable (c'est-à-dire celles relatives au caractère préparatoire ou auxiliaire). Cela entraînerait aussi l'élimination du paragraphe 5 de l'article 7, qui interdit d'imputer des bénéfices à un établissement stable au seul motif qu'il acquiert des biens ou des marchandises pour le compte de l'entreprise.

179. Le GTC a conclu à l'impossibilité pratique d'abroger l'ensemble des exceptions prévues au paragraphe 4 de l'article 5 (certains membres étaient aussi d'avis que ce ne serait pas une bonne mesure de politique); il a donc examiné aussi un choix moins radical, consistant à soumettre toutes les activités visées par les exceptions actuelles à la condition générale qu'elles soient de nature préparatoire ou auxiliaire.

ii) Justification

180. La justification de l'abrogation des exceptions citées au paragraphe 4 serait qu'elles se réfèrent à des activités accomplies en un lieu fixe d'un pays et qui, au regard de l'analyse fonctionnelle, peuvent se voir raisonnablement attribuer des bénéfices significatifs.

181. L'éventualité d'un éclatement des fonctions pour tirer parti des diverses exceptions prévues au paragraphe 4 est une préoccupation majeure de nombreux représentants des gouvernements. Le paragraphe 4 traite de fonctions effectuées dans chaque lieu d'activité spécifique; il établit donc une distinction entre les activités exercées au même endroit et allant, dans leur globalité, au-delà du seuil préparatoire ou auxiliaire, et les mêmes activités accomplies en des lieux différents du même pays, afin de bénéficier des diverses exceptions du paragraphe 4.

182. L'option alternative consistant à soumettre les activités couvertes par l'exception à la condition générale qu'elles soient de nature préparatoire ou auxiliaire procède de la même logique; mais on peut la juger mieux ciblée, du fait qu'elle cantonne implicitement les exceptions aux activités dont la contribution aux bénéfices de l'entreprise est purement marginale. On pourrait aussi arguer que cette option est tout à fait conforme à l'objectif du paragraphe 4, qui est décrit dans les termes suivants au paragraphe 21 du Commentaire :

« Le trait commun à ces activités est qu'elles sont en général préparatoires ou auxiliaires » [...] « Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un Etat soit imposée dans l'autre Etat, si elle exerce dans ce dernier des activités à caractère purement préparatoire ou auxiliaire ».

iii) Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

183. On pourrait déduire des fondements conceptuels évoqués dans la partie précédente que toute activité professionnelle poursuivie dans un pays contribue à la rentabilité globale d'une entreprise et doit donc être considérée comme donnant à ce pays le droit de taxer une partie des bénéfices de l'entreprise. L'option de supprimer la totalité des exceptions assurerait donc une plus grande harmonie avec l'idée de base.

184. Mais on pourrait aussi justifier intellectuellement le maintien des exceptions en excipant de la très faible rentabilité des activités citées au paragraphe 4. Les règles en vigueur partent du principe que la vente par une entreprise de biens et de services à des clients dans un pays, sans présence professionnelle, ne suffit pas pour permettre à ce pays de prélever une part des bénéfices. Considérons le cas où la présence dans le pays se résume aux activités visées par le paragraphe 4 ; comme l'indique le Commentaire (cf. paragraphe 3 du Commentaire de l'article 5), s'il semble aller de soi que chaque partie de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble, il ne s'en suit pas qu'il doive exister un droit d'imposer de telles activités sur cette base. Afin de faciliter le commerce international, il faut que les pays fassent preuve d'un degré raisonnable de tolérance à l'égard de la présence physique d'une entreprise d'un autre Etat contractant. C'est pourquoi l'on a estimé raisonnable de tracer une limite, qui correspond à l'exclusion des activités auxiliaires ou préparatoires. Néanmoins, ce raisonnement n'empêcherait pas que l'on soumette les exceptions actuelles à la condition qu'elles soient de nature préparatoire ou auxiliaire.

Neutralité

185. Si les options ne visaient que les entreprises se livrant au commerce électronique, cela constituerait une infraction potentielle au principe de neutralité. Toutefois, telles qu'elles ont été présentées, les deux options s'appliqueraient à toutes les entreprises et n'iraient sans doute pas à l'encontre de ce principe.

Efficacité

186. C'est, semble-t-il, dans ce domaine que l'option de suppression de toutes les exceptions existantes aurait le plus d'inconvénients. A l'évidence, elle imposerait aux entreprises de substantielles formalités supplémentaires. Les administrations fiscales feraient la chasse aux nouveaux établissements stables, dont beaucoup auraient des fonctions très limitées donnant donc lieu à l'imputation de bénéfices également très modiques.

187. L'autre option, qui soumettrait toutes les exceptions à la condition d'être « préparatoires ou auxiliaires », n'entraînerait pas autant de lourdeurs ; elle n'en imposerait pas moins l'obligation additionnelle d'établir si les activités aujourd'hui couvertes expressément par le paragraphe 4 remplissent ou non cette condition. Comme elle se traduirait par une augmentation du nombre des établissements stables et, ainsi qu'on l'a noté plus haut, par davantage de litiges opposant les contribuables au fisc, elle aggraverait aussi les contraintes de mise en conformité pesant sur les entreprises.

Certitude et simplicité

188. Le choix d'abroger toutes les exceptions en vigueur permettrait probablement de déterminer de façon plus certaine et plus simple s'il existe ou non un établissement stable : on disposerait en effet de moins d'arguments pour juger si un emplacement professionnel est utilisé seulement pour les activités visées actuellement par le paragraphe 4 ou à la fois pour celles-ci et pour d'autres fonctions, non préparatoires ou auxiliaires. Il mettrait également fin à un certain nombre d'incertitudes techniques qui découlent de la rédaction actuelle du paragraphe 4. Ainsi, on ne sait pas exactement jusqu'à quel point la référence aux « biens ou marchandises », dans les sous-paragraphes *a*), *b*) et *c*), peut s'appliquer aux produits numériques ou, plus généralement, aux données. On n'est pas non plus parfaitement sûr du degré possible d'application des mots « stockage » et « livraison » aux produits numériques téléchargés à partir de serveurs dans des réseaux informatiques. On s'est également demandé si le paragraphe 4 joue quand diverses activités mentionnées alternativement, dans les sous-paragraphes *a*) et *b*) sont exercées en un même lieu, sachant qu'elles iront au-delà du seuil préparatoire ou auxiliaire, ce qui exclut l'application du sous-paragraphe *f*). Sans préjudice des opinions exprimées à l'égard de l'option de suppression de ces exceptions, le GTC a convenu qu'il serait utile de les traiter dans le cadre du Commentaire pour que les

contribuables et les administrations fiscales aient plus de certitudes sur la portée exacte des exceptions figurant actuellement au paragraphe 4.

189. Il est néanmoins possible de soutenir que l'option rendra plus incertaine la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable, car il faudra imputer des bénéfices à ceux de ces établissements qui ont des fonctions relativement mineures.

190. L'autre solution de remplacement, consistant à soumettre toutes les exceptions à la condition d'être « préparatoires ou auxiliaires », réduirait le degré de certitude en rendant conditionnelles les exceptions qui sont actuellement d'application automatique et en appliquant un test faisant ressortir une ligne de démarcation très claire à une condition qui est intrinsèquement plus subjective. Le changement susciterait donc sans doute davantage de litiges entre les contribuables et les administrations fiscales. On pourrait néanmoins objecter qu'à la lumière du paragraphe 21 du Commentaire de l'article 5, il y a déjà quelque incertitude sur le point de savoir si les exceptions actuelles sont implicitement sujettes à cette condition.

Effectivité et équité

191. L'élimination de toutes les exceptions n'apparaîtrait pas comme une mesure équitable à l'égard de contribuables tels que le vendeur étranger de biens qui doit effectuer des activités limitées de stockage dans un pays, afin d'y exporter, ou l'entreprise étrangère qui se contente de présenter ses produits dans un pays. L'autre option, consistant à subordonner toutes les exceptions prévues au paragraphe 4 à la condition impérative qu'elles soient préparatoires ou auxiliaires, semblerait préférable dans des situations de ce type. Mais les conséquences de ces deux options dépasseraient de loin le commerce électronique et se feraient sentir sur toutes les formes d'activités professionnelles

192. Sans doute ces deux options auraient-elles le grand mérite de contrecarrer certains types de stratégies défiscalisantes matérialisées par la subdivision des fonctions au sein d'un pays. Toutefois, soumettre toutes les exceptions du paragraphe 4 à la condition impérative d'être préparatoires ou auxiliaires pourrait constituer une réponse mieux ciblée à ce problème. Il a également été relevé que la question de l'éclatement des fonctions était abordée au paragraphe 27.1 du Commentaire sur l'article 5 du Modèle OCDE de convention fiscale.

Souplesse

193. Certains ont soutenu que l'évolution du commerce électronique exigeait une appréhension différente et plus flexible des activités préparatoires ou auxiliaires. Mais la suppression de la totalité des exceptions figurant au paragraphe 4 aurait des répercussions beaucoup plus importantes que la simple résolution des difficultés perçues comme résultant de l'application pratique du paragraphe 4.

194. Dans la mesure où l'on juge efficace d'exempter de l'imposition de la source les emplacements professionnels où ne sont exercées que des activités mineures, l'option alternative consistant à appliquer la condition préparatoire ou auxiliaire à toutes les exceptions citées dans le paragraphe paraîtrait une méthode plus souple. Elle donnerait effectivement davantage de flexibilité en n'excluant pas que la nature de certaines activités (la livraison par exemple) puisse être parfois plus que préparatoire ou auxiliaire.

Compatibilité avec les règles du commerce international

195. Il ne semble pas que ces deux options susciteraient des préoccupations particulières en ce domaine.

Nécessité de disposer de règles acceptées universellement

196. La mise en oeuvre de l'une ou l'autre des options appellerait une modification des conventions actuelles. Cependant, elle ne susciterait pas de problèmes de transition, car on pourrait facilement faire coexister les conventions amendées et non amendées.

197. Il est improbable que tous les pays se rallieraient à l'option d'abroger toutes les exceptions du paragraphe 4. Certains feraient sans doute preuve de réticence à l'égard des contraintes administratives qu'entraîneraient les tentatives de taxer des emplacements professionnels réservés à des activités mineures ; en outre, les pays n'apprécieraient pas d'exposer leurs contribuables à l'imposition de la source quand il s'agirait de bénéfices très faibles.

e) Abrogation des exceptions relatives au stockage, à l'exposition ou à la livraison figurant au paragraphe 4 de l'article 5

i) Description de la nouvelle solution proposée

198. Outre les options exposées dans la partie précédente, le GTC a évoqué la suggestion d'amender le paragraphe 4 de l'article 5, de telle sorte que l'on ne considère plus que l'usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ne constitue pas un établissement stable. On a surtout discuté de la référence à la « livraison » (qui n'apparaît pas dans le Modèle de l'ONU)

ii) Justification

199. La justification de l'option serait sans doute que les fonctions en question (stockage, exposition et livraison³¹) sont perçues comme significatives pour des activités particulières et peuvent, sur la base d'une analyse fonctionnelle, se voir attribuer des bénéfices non négligeables. On conseille souvent, en particulier, de supprimer l'exception au titre de la « livraison », conformément à la position prise par le Modèle de convention fiscale des Nations-Unies. On lit dans le Commentaire de l'ONU : « Le mot « livraison » a été supprimé, parce que la présence d'un stock à livrer promptement facilite la vente du produit et en conséquence la réalisation, dans le pays hôte, de bénéfices par l'entreprise qui possède l'installation. Un lien continu et donc la présence de ces marchandises disponibles, devraient constituer un établissement stable, abstraction faite de la détermination du montant du revenu imputable à l'établissement stable ». Puis il est reconnu que : « certains membres appartenant aux pays développés n'étaient pas d'accord avec cette conclusion ; ils faisaient observer que, dans des circonstances normales, le revenu imputable à un établissement stable ayant pour seule activité la livraison serait modique et qu'en conséquence il serait inutile de s'écarter du Modèle de convention de l'OCDE ». Le Commentaire signale aussi que 75% des conventions fiscales signées par les pays en développement sont conformes à la position prise par le Modèle des Nations-Unies.

200. On a fait aussi valoir à l'appui de cette option qu'une entreprise n'a besoin de conserver qu'un entrepôt dans le pays de la source, afin d'assurer les livraisons, et que, surtout en matière de commerce électronique, l'infrastructure nécessaire aux livraisons peut représenter une partie assez importante des activités professionnelles. Si l'on admet que le paragraphe 4 vise des activités de nature préparatoire ou auxiliaire, il ne convient pas, semble-t-il, de l'appliquer à une activité qui constitue un élément essentiel et une partie significative du fonctionnement de l'entreprise.

31 On s'est demandé si l'exception au titre « du stockage, de l'exposition ou de la livraison » s'appliquait si plusieurs de ces activités étaient effectuées. L'application de l'exception serait plus limitée dans l'hypothèse où la coexistence d'activités de stockage ou de livraison – situation normale – devrait passer le test subjectif de rattachement mentionné au sous-paragraphe f) du paragraphe 4.

201. Comme on l'a indiqué dans la partie précédente, de nombreux représentants des gouvernements se sont également inquiétés de l'éventualité d'un démembrement des fonctions de l'entreprise visant à bénéficier de cette exception. On a envisagé l'hypothèse d'une entreprise qui conserverait dans un pays un lieu d'activité réservé à l'exposition, au stockage et à la livraison, mais vendrait les marchandises stockées à cet emplacement et livrées à partir du même dans un autre endroit du même pays. La rédaction du paragraphe 4 vise les fonctions accomplies à chaque emplacement professionnel spécifique ; elle établit donc une distinction entre le cas des activités exercées en un même lieu et qui, considérées globalement, dépassent le seuil du préparatoire ou de l'auxiliaire, et celui illustré par l'exemple ci-dessus, où ces mêmes activités sont accomplies en des lieux différents du même pays pour tirer parti des diverses exceptions prévues au paragraphe 4.

iii) Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

202. Comme en ce qui concerne la solution de substitution précédente, on pourrait soutenir que toute activité professionnelle exercée dans un pays contribue à la rentabilité globale de l'entreprise et doit donc être considérée comme donnant le droit à ce pays de taxer une partie des bénéfices de cette entreprise. Ainsi, le choix de retirer les activités de stockage, d'exposition et de livraison de la liste des exceptions permettrait d'assurer une meilleure conformité de ces fonctions particulières au fondement conceptuel.

203. Mais, encore une fois, on pourrait justifier leur maintien dans la liste des exceptions par le fait que les bénéfices provenant de leur accomplissement sont très limités. Il serait aussi loisible de faire valoir que l'apparition du commerce électronique ne devrait pas être le facteur de déclenchement de tels changements : en effet, l'un des éléments de nombreux modèles basés sur le commerce électronique est la réduction des coûts de livraison, ce qui réduit le caractère « central » de cette fonction au sein de l'entreprise. On pourrait avancer un autre argument, inspiré de l'idée traditionnelle que la seule vente de biens dans un pays ne doit pas justifier une taxation au titre de la source ; or cette idée serait obscurcie par l'option, puisque l'usage d'installations ou la présence de marchandises dans ce pays aux seules fins de stocker ou de livrer des marchandises vendues à ce pays pourrait maintenant constituer un établissement stable.

Neutralité

204. Si l'option ne visait que les entreprises du commerce électronique, cela constituerait une infraction potentielle au principe de neutralité. Toutefois, telle qu'elle a été présentée, l'option s'appliquerait à toutes les entreprises et n'irait sans doute pas à l'encontre de ce principe. Mais il a été affirmé que le commerce électronique ne justifierait pas en lui-même ce changement, du fait que les activités de stockage, d'exposition et de livraison ne sont pas plus importantes pour lui que d'autres formes de conduite des affaires.

Efficacité

205. L'option proposée imposerait à certaines entreprises des contraintes supplémentaires de mise en conformité. Elles pèseraient surtout sur les exportateurs qui stockent actuellement des produits dans les pays de destination, en l'attente de la livraison finale. Les administrations fiscales rechercheraient de nouveaux établissements stables, dont beaucoup se verraient attribuer des bénéfices limités.

Certitude et simplicité

206. D'une part, on est fondé à soutenir que l'option pourrait être un facteur de plus grande certitude : il y aurait en effet moins de discussions pour déterminer si un emplacement professionnel est utilisé

seulement pour le stockage, l'exposition ou la livraison ou à la fois pour ces activités et d'autres fonctions non préparatoires ou auxiliaires. Mais, d'autre part, il y aurait davantage d'incertitude à propos du montant des bénéfices imputables au nouveau type d'établissements stables créé par l'option. Sur un plan plus strictement technique, l'option poserait aussi la question du degré auquel les installations utilisées ou les biens ou marchandises conservés aux fins de stockage, d'exposition ou de livraison pourraient être couverts par l'exception générale préparatoire ou auxiliaire du sous-paragraphe 4 e).

207. Mais, comme on l'a indiqué plus haut, il existe déjà un certain nombre d'incertitudes techniques relatives aux exceptions visant les activités de stockage, d'exposition ou de livraison (cf. paragraphe 188 ci-dessus). Ainsi, on ne sait pas vraiment jusqu'à quel point la référence aux « biens ou marchandises », faite aux sous-paragraphe *a*), *b*) et *c*), peut s'appliquer aux produits numériques ou, plus généralement, aux données (des questions similaires ont été traitées dans le rapport sur les Problèmes de définition posés par le commerce électronique dans le cadre des conventions, mais ce point particulier n'a pas été abordé).³² Il y a également un certain flou sur les possibilités d'application des mots « stockage » et « livraison » aux produits numériques téléchargés au moyen de serveurs à partir de réseaux informatiques. On s'est enfin demandé si le paragraphe 4 jouerait quand diverses activités mentionnées aux sous-paragraphe *a*) et *b*) seraient exercées en un même lieu, sachant qu'elles iraient au-delà du seuil préparatoire ou auxiliaire, de façon à exclure l'application du sous-paragraphe *f*).

208. Le GTC a convenu qu'il serait utile de traiter ces questions dans le cadre du Commentaire, pour que les contribuables et les administrations fiscales aient davantage de certitude sur la portée exacte des exceptions figurant actuellement au paragraphe 4.

Effectivité et équité

209. Il est tout à fait envisageable que la livraison de certaines catégories de biens exige de disposer d'installations limitées de stockage ou de livraison au sein du pays de destination (par exemple dans un port). Dans une telle hypothèse, il ne semblerait peut-être pas équitable d'assujettir le vendeur étranger de ses biens à la taxation de la source.

210. Sans doute l'option aurait-elle le grand avantage de contrecarrer certains types de stratégies défiscalisantes matérialisées par la subdivision des fonctions au sein d'un pays.

Souplesse

211. On a soutenu que l'évolution du commerce électronique exigeait d'adopter une conception différente et plus flexible des activités préparatoires ou auxiliaires, et que l'option pourrait y pourvoir en n'excluant pas que la livraison (ou le stockage, l'exposition ou la livraison) puisse être plus qu'une activité préparatoire ou auxiliaire. En revanche, il ne semble pas qu'une augmentation du volume des livraisons de biens physiques, résultant d'une pénétration accrue sur le marché au moyen d'Internet, justifierait d'attribuer une proportion supérieure des bénéfices à la fonction de livraison.

Compatibilité avec les règles du commerce international

212. L'option ne paraît pas de nature à susciter des inquiétudes particulières en ce domaine.

32 OCDE, « Rapports de 2002 relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE » dans le numéro 8 de *Questions de fiscalité internationale*, Paris, 2003, page 33. Le document, adopté le 7 novembre 2002 par le Comité des affaires fiscales, s'appuyait sur le rapport final 2001 du Groupe technique consultatif sur la définition dans la convention des paiements effectués au titre du commerce électronique.

Nécessité de disposer de règles acceptées universellement

213. Comme le Modèle des Nations-Unies retire la livraison de la liste des exceptions préparatoires ou auxiliaires à la définition de l'établissement stable, l'option serait probablement acceptée par un grand nombre de pays en développement. Toutefois, il n'est pas évident qu'une majorité des pays développés s'y rallie.

214. La mise en oeuvre de l'option appellerait une modification des conventions actuelles. Mais on ne voit pas que des problèmes transitoires particuliers se poseraient, puisque les conventions se référant ou non au stockage, à l'exposition ou à la livraison pourraient aisément coexister.

f) *Modification des dispositions actuelles pour ajouter une règle de la force d'attraction applicable au commerce électronique*

i) Description de la nouvelle solution proposée

215. On a suggéré d'amender le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle OCDE de convention fiscale pour y inclure une règle dite de « la force d'attraction », qui porterait sur les opérations du commerce électronique. Le projet d'amendement suivant a été soumis à débat (les mots devant être ajoutés au paragraphe actuel sont en italique et en gras) :

*“1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, ses bénéfices sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cet établissement stable. **Les bénéfices provenant de ventes de biens ou d'autres activités professionnelles, effectuées dans l'autre Etat au moyen du site Internet de l'entreprise, qui sont identiques ou similaires aux ventes ou activités effectuées par l'intermédiaire de cet établissement stable devront être réputées imposables à l'établissement stable.**”*

216. L'objectif de l'amendement est de s'assurer qu'un pays puisse taxer des bénéfices tirés de la vente sur son territoire, au moyen du site Internet de l'entreprise, de produits similaires à ceux qui sont commercialisés par un établissement stable dont dispose l'entreprise dans le pays. En réalité, la règle reviendrait à assimiler les fonctions accomplies au moyen du site Internet à celles réalisées par le biais de l'établissement stable.

217. Cette option pourrait jouer le rôle d'une règle anti-fraude fiscale visant des dispositifs comme ceux que décrit le paragraphe 7 du Commentaire de l'article 7³³ ; mais elle aurait en fait une portée plus large, en visant toute situation dans laquelle un établissement stable coexiste avec un site Internet du siège social accessible à partir du pays de la source. Le but serait d'attribuer à l'établissement stable physique les bénéfices des opérations électroniques.

218. Pour calculer ces bénéfices, on appliquerait les principes énoncés aux paragraphes 2 et 3 de l'article 7. Le calcul des bénéfices procurés par les opérations électroniques reposerait sur l'hypothèse que les produits commercialisés par Internet sont vendus par l'intermédiaire de l'établissement stable. On

33 La rédaction de la partie concernée du paragraphe est la suivante: [projet de paragraphe 1] “pourrait laisser à une entreprise la possibilité de créer dans un pays donné un établissement stable qui ne ferait pas de bénéfices, n'aurait jamais eu pour vocation d'en faire, mais existerait seulement pour superviser une activité, éventuellement de nature extensive, que l'entreprise exercerait dans ce pays par l'intermédiaire d'agents indépendants et de moyens analogues.”

considérerait donc qu'un transfert de biens entre le siège social et l'établissement stable interviendrait, dans des conditions de pleine concurrence. De plus, il semblerait approprié, en vertu du paragraphe 3 de l'article 7, d'autoriser la déduction d'une fraction adéquate des coûts de création et de mise à jour du site Internet ainsi que des charges liées au système de livraison utilisé pour la vente électronique des produits ennet.

ii) *Justification*

219. Selon les partisans de cette option, la généralisation du commerce électronique n'aboutira pas à des modèles économiques entraînant une disparition totale de l'implantation physique dans le pays de la source, mais à la coexistence d'une présence physique et électronique, cette dernière étant matérialisée par le site Internet. Il y aura donc une interaction importante des deux types de présences. L'établissement physique jouera en principe un rôle notable pour améliorer les ventes par Internet et, à l'inverse, le site web pourrait contribuer à développer sensiblement l'activité de l'établissement. Compte tenu de cette interaction manifeste, il ne semble pas que les arguments opposés au concept de la force d'attraction, qui figurent actuellement aux paragraphes 8 à 10 du Commentaire de l'article 7, s'appliqueraient. Ils n'en seraient pas moins pertinents dans les situations où les activités sont exercées par des agents indépendants, mais les activités en question ne seraient pas couvertes par l'option, qui est une règle de la force d'attraction visant spécifiquement le canal électronique.

iii) *Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation*

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

220. L'option pose la question de savoir s'il convient d'imposer des profits sans rapport avec un établissement stable, du seul fait de l'existence de ce dernier.

221. Mais la réponse dépend des deux conceptions de l'origine des bénéfices, fondées sur l'offre, que nous avons évoquées antérieurement ; il faut aussi savoir si l'établissement stable est considéré comme une règle de lien/de source ou simplement comme un seuil administratif. On peut être d'avis que cette activité de vente à distance est constitutive de l'usage par l'entreprise de l'infrastructure juridique et économique d'un pays, et que cet usage doit être reconnu comme un facteur qui, selon la conception basée sur l'offre, autorise un pays à réclamer des droits d'imposition au titre de la source sur une partie de ces bénéfices : dans ce cas, l'option est sans doute compatible avec la conception fondée sur l'offre de l'origine des bénéfices. En effet, elle autoriserait un pays à taxer des bénéfices qui, dans cette optique, pourraient être considérés comme provenant de ce pays ; mais, en même temps, elle ferait dépendre l'imposition de la source du seuil d'établissement stable, pour garantir que l'impôt soit seulement prélevé si l'entreprise dispose d'une présence physique dans le pays et si l'on peut frapper effectivement les bénéfices nets.

222. Toutefois, dans l'autre conception reposant sur l'offre, l'extension des droits d'imposition de la source à des bénéfices sans rapport avec un établissement stable est inappropriée, dans la mesure où seuls les bénéfices imputables aux activités exercées dans le pays doivent être considérés comme y trouvant leur origine ; or, l'établissement stable est le seuil communément accepté pour déterminer si les activités poursuivies dans un pays sont suffisantes pour justifier la taxation de la source. Certains membres favorables à ce point de vue ont également soutenu qu'une taxe à la consommation semblerait un moyen conceptuellement plus approprié de prélever des recettes fiscales sur les ventes du commerce électronique effectuées par les sites Internet d'entreprises étrangères, ce qui est apparemment la préoccupation des tenants de la règle proposée.

Neutralité

223. Certains ont affirmé que l'option garantirait davantage de neutralité, les règles actuelles prévoyant un régime fiscal différent pour des opérations commerciales similaires, selon qu'elles sont

réalisées par Internet ou autrement. Mais de nombreux membres ont rejeté cet argument. Ils ont estimé que l'option serait non-neutre, par exemple vis-à-vis de la vente à distance sur Internet relativement à d'autres formes de ventes à distance. La même non-neutralité jouerait selon que des activités s'exerceraient au moyen de succursales, qui constitueraient alors des établissements stables permettant l'application de la règle, ou par des filiales qui n'en seraient pas.

224. Il y a un autre aspect de l'option qui susciterait des préoccupations en matière de neutralité : elle établirait une distinction entre les activités du site Internet d'une entreprise ayant un établissement stable dans un pays et les mêmes activités d'une entreprise n'en disposant pas. Il semblerait difficile de justifier ce résultat, surtout quand les fonctions de l'établissement stable seraient assez mineures comparativement à celles du site Internet. En outre, la règle proposée pourrait décourager les investissements dans un pays où une entreprise effectue des ventes par Internet ou conduit d'autres opérations commerciales au moyen de son site web.

Efficacité

225. Il a été dit que, dans l'optique de la discipline fiscale, cette règle ne devrait poser aucun problème aux entreprises, parce qu'elle s'appliquerait uniquement quand ces dernières disposeraient déjà d'un établissement stable dans le pays de la source. En outre, selon certains, la règle simplifierait le calcul des bénéfices : avec elle, il faudrait seulement déterminer le prix des produits transférés et les coûts occasionnés par les ventes, au moyen du commerce électronique attribuées à un établissement stable en particulier ; ce pourrait être bien plus facile que de calculer le prix des services rendus par cet établissement au site Internet et vice-versa.

226. En revanche, l'option ferait manifestement peser des obligations supplémentaires sur les entreprises, qui devraient suivre le montant des ventes réalisées dans tous les pays où elles possèdent un établissement stable. Quant aux administrations fiscales, elles se trouveraient confrontées à la tâche délicate de vérifier, autant que faire se peut, les opérations de commerce électronique effectuées dans leur pays par toutes les entreprises qui y disposent d'un établissement stable.

Certitude et simplicité

227. Il est vraisemblable que l'application pratique du concept de « marchandises ou d'activités de nature identique ou similaire à celles qui sont commercialisées au moyen d'[un] établissement stable » susciterait nombre de problèmes concrets, concernant notamment la référence aux « activités ». Ainsi, la version électronique d'un journal est-elle une marchandise « d'une nature identique ou similaire » à la version papier ? De même, est-ce que faire de la publicité sur Internet est une activité « identique ou similaire » à en faire sur des panneaux publicitaires ?

Effectivité et équité

228. La règle proposée (de même que la disposition du Modèle actuel des Nations-Unies dont elle s'inspire) présente un inconvénient majeur : elle ne viserait pas les entreprises qui ont des filiales, et non des établissements stables, dans les pays où elles procèdent à des ventes (ou à d'autres activités professionnelles) au moyen de leur site Internet. Dès lors, les bénéfices tirés des ventes sur ce site et d'autres opérations de la société mère dans un pays ne seraient pas imputés à la filiale qui réalise les ventes ou d'autres activités de nature identique ou similaire dans ce pays.

229. Faute de régler cette question, l'option ne paraîtrait ni conforme à l'objectif, ni équitable à l'égard des divers modes de conduite des affaires dans un pays. Mais élargir la portée de la règle suggérée pour englober les activités d'entités apparentées, telles que les filiales, susciterait toute une série de nouveaux problèmes (ainsi, il faudrait que les règles déterminent quelles seraient les entités couvertes). De

plus, cela constituerait un manquement sérieux au principe des entités distinctes qui est le fondement des règles fixées par les conventions actuelles. On a suggéré une autre solution consistant à considérer la filiale comme un établissement stable de la société mère en ce qui concerne les activités électroniques du site Internet de cette dernière ; néanmoins, cette méthode donnerait lieu aux mêmes objections.

Souplesse

230. L'option repose sur l'hypothèse que le développement du commerce électronique appelle une adaptation de la définition actuelle de l'établissement stable. Cependant, la règle proposée pourrait être perçue comme une modification, plutôt qu'une adaptation, des dispositions en vigueur, puisqu'elle autoriserait l'imposition de la source dans le cas de ventes ou d'activités professionnelles effectuées à partir de l'étranger.

Compatibilité avec les règles du commerce international

231. La règle proposée étant conforme à la conception exprimée au paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle des Nations-Unies, elle ne paraît pas susceptible d'incompatibilité avec le cadre juridique du commerce international.

Nécessité de disposer de règles acceptées universellement

232. Le Modèle des Nations-Unies comporte déjà une règle limitée de la force d'attraction, énoncée au paragraphe 1 de l'article 7 ; de ce fait, les pays qui y adhèrent seront peut-être portés à penser que l'option est une version plus étroite de cette règle et à considérer la disposition prévue par les Nations-Unies comme une meilleure solution. Mais il va de soi que certains pays ont peu de chances d'accepter l'option : ce sont ceux qui s'opposent actuellement à la disposition retenue par les Nations-Unies (qui figure seulement dans un petit nombre de conventions bilatérales), en raison de son caractère incertain et parce qu'elle permet la taxation de la source quand les bénéfices ne sont manifestement pas liés à un établissement stable.

233. Pour mettre en oeuvre l'option, il faudrait modifier les conventions actuelles. Sans doute pourrait-on aisément faire coexister celles intégrant ou non la règle suggérée ; néanmoins, cela signifierait que les activités multinationales du commerce électronique seraient exercées de préférence à partir de pays le plus souvent opposés à son inclusion dans les conventions qu'ils ont signées.

g) Adoption de règles supplémentaires de lien afin d'imposer les bénéfices résultant de la prestation de services

i) Description de la nouvelle solution proposée

234. L'option consisterait à amender le Modèle de l'OCDE pour y introduire une disposition similaire à celle qui se trouve déjà dans le Modèle des Nations-Unies ; elle autoriserait la taxation des revenus de services, à la condition que l'entreprise qui les prodigue soit présente à cette fin dans l'autre pays pendant une certaine durée.

235. Aux termes de l'actuel Modèle de convention fiscale des Nations-Unies, les entreprises qui se livrent à la fourniture de services sont assujetties, au même titre que toutes les autres, aux règles de l'établissement stable. Au demeurant, celles qui offrent des services dans un pays sans y disposer d'un emplacement professionnel fixe peuvent également y être imposées si un test de présence physique le justifie. Pour des raisons dont la clarté n'apparaît pas pleinement, mais qui sont probablement fondées sur la distinction établie historiquement par les conventions entre les services professionnels libéraux et les

autres (l'OCDE l'a supprimée en retirant l'article 14 de son Modèle), le test de présence physique des Nations-Unies est présenté différemment dans deux dispositions indépendantes :

(Article 5) 3. L'expression « établissement stable » englobe également :

- (a) Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais seulement lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six mois ;
- (b) La fourniture de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par elle à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un Etat contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de douze mois.

(Article 14) 1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet Etat ; toutefois, ces revenus sont aussi imposables dans l'autre Etat contractant dans les cas suivants :

- (a) Si ce résident dispose de façon habituelle, dans l'autre Etat contractant, d'une base fixe pour l'exercice de ses activités ; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est imputable à ladite base fixe est imposable dans l'autre Etat contractant ; ou
- (b) Si son séjour dans l'autre Etat contractant s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours dans les limites d'une quelconque période de douze mois commençant ou se terminant pendant l'année fiscale considérée ; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est tirée des activités exercées dans cet autre Etat y est imposable.

236. A supposer que l'on adopte pour les services indépendants un critère supplémentaire de présence physique, il faudrait déterminer si les journées prises en considération seraient celles de présence physique dans le pays (conformément à la règle actuelle énoncée au sous-paragraph 15(2)(a)) ou seulement les journées au cours desquelles le contribuable offre des services dans le pays. Bien que le GTC se soit penché sur le problème, il n'est pas parvenu à un accord sur ce qui serait la solution préférable. Le modèle des Nations-Unies s'inspire de la première conception à l'article 14, mais de la deuxième à l'article 5. La raison en est peut-être qu'il fait implicitement l'hypothèse d'une application de l'article 14 aux seules personnes physiques, alors que l'article 5 vise les entités professionnelles. Effectivement, il ne convient sans doute pas d'appliquer un test basé sur des jours de présence physique à une entreprise employant un grand nombre de salariés ou d'autres collaborateurs sans exclure les jours où les différents types de personnel n'offrent pas de services pour le compte de l'entreprise. Le sous-paragraph 5(3)(b) du Modèle des Nations-Unies traite ce problème en se référant à la période d'activité (« seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) [...] pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de douze mois »). Toutefois, le Modèle des Nations-Unies demande que les services soient liés à un projet unique ou à des projets connexes ; il s'ensuit qu'une entreprise pourrait offrir des services dans un pays toute l'année sans faire naître des droits d'imposition de la source, à partir du moment où ces services seraient prodigués dans le cadre de projets distincts. De plus, se référer à des « projets connexes » obligerait à clarifier les conditions dans lesquelles la connexion serait réputée exister. Il faudrait aussi se demander comment appliquer la règle à des cas de figure où des salariés de diverses entreprises appartenant à un groupe multinational participent à la réalisation d'un même projet.

237. Il ne serait sans doute pas non plus judicieux de tenir compte de la présence de salariés/collaborateurs engagés dans des activités de nature purement préparatoire ou auxiliaire (comme le marketing ou l'élaboration de solutions pour des clients potentiels) ou des activités qui ne sont pas rémunérées directement par la personne bénéficiant des services. Mais modifier de la sorte un test de présence physique se heurterait à des difficultés d'ordre pratique.

238. Il faudrait aussi choisir le principe sur lequel s'appuyer pour déterminer la période à prendre en considération. On aurait incontestablement intérêt à choisir une durée qui soit compatible avec celle à laquelle se réfèrent l'article 5 (cf. paragraphe 6 du Commentaire de l'article 5) et l'article 15. Mais une période de six mois contrasterait avec l'actuel paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de l'OCDE, qui prévoit qu'un site ou un projet de construction ne constitue un établissement stable que s'il dure plus de douze mois (en revanche, la règle équivalente du Modèle des Nations-Unies vise une période de six mois). Il ne serait sans doute pas justifié de prévoir une durée plus courte pour les fournisseurs de services techniques ou libéraux que pour les fournisseurs de services de construction et de BTP.

239. Un membre a suggéré que l'option s'applique seulement aux cas où les services sont rendus dans un pays en l'absence de tout concours provenant de l'étranger, de façon à exclure les situations caractérisées par une utilisation de ressources situées hors du pays de la source (par exemple une base de données ou de la main-d'œuvre) dans la fourniture des services. Cependant, d'autres membres se sont interrogés sur la possibilité de mettre en pratique cette autre solution, sachant qu'il serait très facile d'éviter l'application de la règle en s'assurant qu'au moins certaines ressources localisées à l'étranger contribuent à l'offre de services dans un pays. On n'a donc pas poussé plus loin l'examen de cette suggestion.

ii) *Justification*

240. Aux yeux de certains, la règle actuelle de l'établissement stable ne donne pas de résultats satisfaisants en ce qui concerne les services. Les règles relatives aux établissements stables ont été instituées à l'intention de l'industrie de transformation et des ventes commerciales. Dès lors, une entreprise dépourvue de bureaux ou d'autres installations dans la juridiction d'accueil sera généralement réputée n'avoir un établissement stable que si ses mandataires sur place ont compétence pour conclure des contrats. A l'égard des industries de transformation et des activités de vente, ces règles parviennent généralement bien à déterminer la juridiction d'imposition à partir d'un critère fonctionnel. A l'évidence, si une entreprise ne dispose pas d'installations dans la juridiction d'accueil, elle n'y exerce pas d'activité industrielle. La vente, qui est l'autre grande activité génératrice de profits, est couverte par les règles de l'emplacement fixe et des agents dépendants.

241. Les règles ne donnent pas les mêmes résultats dans le domaine des services. Nombre de ces derniers sont complètement mobiles. Juristes et professionnels de la comptabilité peuvent rencontrer des clients, effectuer des recherches, consulter des collègues, rédiger des documents et des lettres d'information sans quitter chambre d'hôtel ou café. Ils n'ont besoin que d'un ordinateur portable et d'un téléphone. Il semble que les programmeurs fassent preuve de la même mobilité. C'est pourquoi la distinction établie par l'article 5 du modèle de l'OCDE permet l'exercice d'assez larges fonctions productives de revenus dans une juridiction, sans autoriser cette dernière à taxer. Pour dire les choses clairement, l'argument en faveur du changement n'est pas, contrairement à ce que dit le Commentaire des Nations-Unies, l'importance des revenus engendrés par l'activité. C'est plutôt le fait que les fonctions génératrices de revenus sont effectuées dans la juridiction d'accueil qui justifie une modification permettant au pays d'imposer ces revenus.

iii) *Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation*

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

242. L'objectif de l'option est de laisser un pays imposer les bénéfices provenant de services prodigués dans ce pays ; elle devrait donc être en harmonie avec les fondements conceptuels exposés dans la partie précédente, nonobstant d'éventuelles divergences de vue à l'égard de la conception inspirée de l'offre.

Neutralité

243. L'option pourrait être jugée neutre, au motif qu'elle traiterait les prestataires de services qui n'ont pas besoin d'un emplacement fixe pour conduire leurs affaires de la même manière que les autres. Dans ces conditions, le prestataire de services libéraux cesserait d'être avantagé par rapport aux autres fournisseurs. On pourrait objecter à cela qu'un manquement à la norme de l'emplacement professionnel fixe, limité aux seuls services, créerait une situation de non-neutralité entre les entreprises qui procurent des services et celles qui fournissent des biens. Selon certains membres, l'option équivaldrait à élargir la portée géographique de la définition actuelle de l'établissement stable à tout le territoire d'un pays dans le cas des services.

Efficacité

244. L'option alourdirait probablement les obligations administratives des sociétés et du fisc ; en effet, les fonctionnaires des impôts et les entreprises devraient se tenir au courant de la durée passée dans un pays par le personnel des entreprises de services. On pourrait certes soutenir que ces formalités sont similaires à celles prévues par les règles actuelles de l'article 15 et ne devraient donc pas être excessives ; mais l'objection serait qu'il est plus facile de détecter la présence d'un employé étranger (grâce aux traces conservées par l'employeur) que celle d'un contractant indépendant.

245. Outre les obligations de mise en conformité liées à la multiplication des établissements stables qui résulterait de la règle, les entreprises courraient le risque de se trouver inopinément en possession d'établissements stables, lorsqu'elles ne pourraient calculer à l'avance la durée de présence à l'étranger de leurs salariés (c'est par exemple le cas quand cette présence est prolongée en raison de difficultés imprévues ou à la demande d'un client). La survenance inattendue d'établissements stables est particulièrement difficile à gérer, parce qu'elle oblige l'entreprise à se conformer rétroactivement à de nombreuses contraintes administratives découlant de l'existence d'un tel établissement. Il s'agit de la nécessité de tenir des livres et des registres, d'obligations relatives à l'imposition des salariés (il faut, par exemple, procéder à des déductions au titre de la source dans un autre pays) et à d'autres formes de taxation. On a suggéré comme moyen de remédier à ces difficultés de n'appliquer la règle que de façon prospective : un établissement stable ne serait réputé exister qu'à partir du moment où la période de présence requise serait atteinte.

246. L'application aux services d'un test de présence physique pourrait aussi compliquer le calcul des bénéfices soumis à l'imposition de la source et le recouvrement de l'impôt. Les rédacteurs de l'article 7 avaient à l'esprit un emplacement professionnel fixe. Ainsi, il est logique de s'appuyer sur une comptabilisation distincte (cf. paragraphe 12 du Commentaire de l'article 7), quand on conçoit un établissement stable comme un véritable emplacement professionnel où l'on tient une comptabilité, mais cela devient plus difficile quand il s'agit d'un établissement stable présumé. Bien que l'article 7 s'applique déjà à un type d'établissement stable présumé (à savoir celui qui résulte des activités d'un agent dépendant), cela suppose normalement l'existence d'activités exercées à l'emplacement professionnel de l'agent. Cependant, cette option entraînerait la création d'un établissement stable dans des situations où il

ne serait pas possible de constater l'existence d'un emplacement professionnel distinct (avec accès aux écritures comptables). De même, le recouvrement des impôts pourrait s'avérer difficile en l'absence d'actifs physiques dans le pays.³⁴

Certitude et simplicité

247. Il y a lieu de penser que de nombreux pays adhèrent déjà à des conventions prévoyant cette disposition et que l'expérience de son application est riche. Comparativement aux règles en vigueur à l'égard des services, elle donnerait sans doute plus de certitude. Les dispositions actuelles sont à l'origine de désaccords permanents sur le point de savoir si les locaux d'un client constituent une « base fixe » pour un consultant ainsi que sur d'autres problèmes d'interprétation. Néanmoins, l'adoption d'une règle spécialement destinée aux services exigerait de distinguer la fourniture de ces derniers d'autres activités professionnelles ; cette distinction s'étant parfois avérée délicate, la règle serait sur ce point un facteur d'incertitude accrue. En outre, dans la mesure où elle adopterait le concept d'« activités...pour un projet identique ou connexe », cela introduirait un doute supplémentaire quand il s'agirait de déterminer si, oui ou non, tel ou tel projet est « connexe ».

248. A l'heure actuelle, l'article 15 recourt au test de la présence physique du contribuable dans un pays pour déterminer les droits d'imposition des revenus du travail au titre de la source en l'absence d'un établissement stable (ou d'une résidence) de l'employeur. L'adoption d'un test analogue pour les services indépendants aurait un avantage : il éviterait la difficulté d'avoir à interpréter si l'on a affaire à des services effectués par des employés ou indépendamment, et il mettrait fin aux stratégies visant à transformer les services assurés par le personnel de l'entreprise en services indépendants. Mais on pourrait objecter à cela que le seuil d'imposition d'une personne physique percevant des revenus du travail n'a peut-être pas lieu d'être considéré comme particulièrement pertinent pour la taxation d'une catégorie de bénéficiaires professionnels.

Effectivité et équité

249. Comme on l'a indiqué ci-dessus, l'option permettrait au pays où ont lieu les activités générant des bénéfices de taxer ces dernières. Bien entendu, le pays d'accueil devrait continuer à appliquer le principe de pleine concurrence, pour être sûr de ne pas imposer la fraction des bénéfices liée aux activités réalisées dans la juridiction d'origine ; ce point a été dans le passé une pomme de discorde. En outre, la règle devrait garantir que seuls les bénéfices réalisés dans le pays d'accueil soient soumis à l'impôt, et non les versements bruts correspondants aux services concernés.

Souplesse

250. La règle suggérée est d'apparence très souple et porterait sur une grande variété de services.

Compatibilité avec les règles du commerce international

251. L'option étant conforme à la conception exprimée par l'article 7 du Modèle des Nations-Unies et déjà adoptée par un certain nombre de conventions, elle ne paraît pas susceptible d'incompatibilité avec le cadre juridique du commerce international.

³⁴

Néanmoins, comme on l'a déjà fait remarquer, les évolutions intervenues récemment en matière d'échange d'informations et d'assistance au recouvrement des impôts réduiront peut-être progressivement l'importance de ces problèmes.

Nécessité de disposer de règles acceptées universellement

252. Selon une étude effectuée par le Bureau international de documentation fiscale, 221 des 811 conventions fiscales conclues de 1980 à 1997 (soit environ 27%) comprenaient une disposition inspirée de celle qui figure au sous-paragraphe 5(3)(b) du Modèle des Nations-Unies, tandis que 284 (environ 35%) incluaient une disposition similaire à celle que l'on trouve au sous-paragraphe 14(1)(b) de ce modèle. Comme on l'a fait remarquer auparavant, il est probable que la plupart des pays adhèrent donc déjà à des conventions prévoyant un seuil de présence temporelle pour l'imposition des services.

253. Il y a lieu de croire que la plupart des pays en développement accepteraient rapidement cette règle. En revanche, les pays développés pourraient se montrer plus réticents, bien que certains d'entre eux (la Norvège, l'Australie et la Nouvelle-Zélande par exemple) l'insèrent habituellement dans leurs conventions.

254. La mise en oeuvre de l'option obligerait à modifier les conventions existantes. Actuellement, celles qui y font place coexistent avec celles dont elle est absente et cet état de fait ne semble pas soulever de difficultés particulières.

B. CHANGEMENTS QUI EXIGERAIENT UNE RÉVISION FONDAMENTALE DES RÈGLES ACTUELLES

a) Adoption de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus passifs pour taxer à les paiements relatifs à certaines formes de commerce électronique

i) Description de la nouvelle solution proposée

255. Le GTC a examiné diverses démarches possibles pour appliquer une retenue à la source à tout ou partie des paiements internationaux liés au commerce électronique. Certaines d'entre elles étaient des variantes d'autres options évoquées ici (par exemple « l'érosion de la matière imposable » et « l'établissement stable virtuel ») ou étaient trop ponctuelles (cas d'une option visant l'imposition d'opérations par satellite) pour être abordées dans le cadre du présent rapport. Par conséquent, le GTC a débattu d'une option générale prévoyant l'application d'une retenue à la source définitive aux paiements au titre du commerce électronique effectués à partir d'un pays, que le bénéficiaire y dispose ou non de personnel ou d'équipement électronique.

ii) Justification

256. Il a été dit que les progrès de l'électronique et le développement du commerce en ligne permettaient, dans certains domaines, de pénétrer un marché étranger avec peu ou pas de présence physique sur ce marché. Cela contraste avec la situation d'il y a quelques années, quand le même degré de pénétration sur le marché nécessitait une présence physique donnant lieu à un établissement stable, ce qui permettait aux pays de la source de taxer. Certains pays estiment peut-être que cette évolution leur fait perdre des recettes fiscales, relatives à la fois au montant des ventes actuelles et aux futures avancées sur le marché. A partir de ces considérations, ils pourraient faire valoir que le pays où se trouve le marché devrait se voir reconnaître le droit d'imposer cette activité.

iii) Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

257. L'option accorderait des droits d'imposition au seul motif qu'un pays fournit le marché pour les biens et services offerts par la voie du commerce électronique ; c'est pourquoi on a estimé qu'elle se rattache à la conception offre-demande de la détermination de l'origine des bénéfices, qui a été rejetée par

le GTC. De fait, de nombreux membres ont estimé que les arguments favorables à l'option présentée ci-dessus justifieraient plutôt de recourir à une méthode de taxation de la consommation qu'à la technique de la fiscalité directe, pour frapper les opérations concernées. Toutefois, on a fait remarquer qu'un impôt sur la consommation ne pourrait s'appliquer aux seules importations résultant du commerce électronique, car cela enfreindrait les règles de l'OMC. De plus, une taxe générale sur le commerce électronique pénaliserait cette activité relativement au commerce traditionnel.

258. On pourrait objecter que l'objectif de l'option est de permettre une imposition de la source, quand une entreprise utilise les infrastructures d'un pays pour réaliser des bénéfices. Sous cet angle, elle peut éventuellement être considérée comme conforme à l'une des versions de la conception fondée sur l'offre, en ce qui concerne l'origine des bénéfices. Il serait aussi possible de soutenir que l'option suit simplement la méthode déjà applicable, en vertu du modèle OCDE, aux intérêts perçus par des entreprises financières telles que les banques : ils peuvent être imposés dans le pays de la source, que l'entreprise dispose ou non d'un établissement stable dans ce pays. Mais on peut opposer à cet argument que les règles actuelles autorisant la taxation au titre de la source des intérêts réglés aux banques suscitent déjà des difficultés, qui ont amené de nombreux pays à prévoir dans leur convention une exemption spécifique pour cette catégorie d'intérêts. Par ailleurs, les recettes encaissées par les sociétés qui se livrent au commerce électronique sont en principe économiquement similaires à des formes passives de revenus comme les dividendes, les intérêts et les royalties. Au demeurant, l'exemple des intérêts ne justifierait pas plus, semble-t-il, l'imposition au titre de la source de tous les types de bénéfices que l'exemple des règles actuelles interdisant cette imposition pour les revenus du transport international ne justifierait l'absence de tout prélèvement au titre de la source sur la totalité des bénéfices.

259. En définitive, le choix d'une imposition directe du commerce électronique au moyen d'une retenue à la source finale serait incompatible avec le concept d'imposition des bénéfices, puisque l'on frapperait des recettes brutes. On pourrait certes faire valoir que l'application d'un faible taux de prélèvement serait peut-être un substitut à une taxation à taux plein des bénéfices nets, mais il s'agirait là au mieux d'une approximation grossière (l'autre solution consistant à permettre aux entreprises étrangères de choisir de déclarer leurs revenus nets est évoquée dans la partie consacrée à l'érosion de la matière imposable). Une retenue à la source appliquée aux paiements trans-frontières liés au commerce électronique serait assimilable à un droit de douane sur les transactions du commerce électronique. Ce mode d'imposition est par nature inefficace, car il ne tient pas compte de la diversité des structures de coûts des contribuables individuels et tend à imposer excessivement certains revenus, tout en sous-imposant d'autres.

Neutralité

260. Il serait difficile de justifier l'application de la retenue à la source au seul commerce électronique trans-frontalier et non aux échanges internationaux traditionnels. Un impôt de cette nature irait à l'encontre du principe de neutralité fiscale, tel qu'il est énoncé par les conditions-cadres d'Ottawa. Mais l'autre solution, consistant à imposer toutes les formes de commerce au-delà des frontières, se traduirait par l'introduction de prélèvements analogues aux droits de douane, ce qui risquerait fort de contrevenir aux règles et aux principes de l'OMC.

261. En outre, comme on va le voir plus loin, un système de retenue à la source ne semble pouvoir être mis en pratique qu'à l'égard du commerce électronique d'entreprise à entreprise (B-to-B) : le commerce électronique qui s'adresse aux consommateurs privés (B-to-C) y échapperait donc. Ce serait un nouveau facteur de non-neutralité.

Efficacité

262. L'expérience des impôts sur la consommation démontre que les consommateurs privés ne peuvent en pratique constituer le point d'application du recouvrement. L'option devrait donc, pour des raisons d'ordre matériel, être circonscrite aux règlements effectués entre entreprises. Il en résulterait que le commerce électronique B-to-C ne serait pas concerné par la règle proposée, ce qui représenterait un sérieux handicap.

263. L'option imposerait manifestement des formalités supplémentaires gênantes aux entreprises, qui devraient garder la trace des paiements par Internet et s'assurer que l'impôt applicable soit retenu à la source. Les administrations fiscales auraient, pour leur part, la lourde tâche d'essayer d'appréhender les versements effectués par les entreprises dans leur pays au titre du commerce électronique.

Certitude et simplicité

264. Il est vrai que l'imposition à la source des règlements en faveur de non-résidents est une technique fiscale qui a fait ses preuves et est d'application relativement aisée. L'administration fiscale n'est pas dans l'obligation d'identifier le destinataire étranger des fonds, s'il est clair que le paiement est effectué en faveur d'un non-résident. L'absence de présence physique ne fait donc pas obstacle au recouvrement de l'impôt.

265. Pourtant, il est bien évident que l'imposition d'une retenue à la source aux opérations du commerce électronique obligerait à définir celui-ci. Ce serait sans doute une entreprise difficile. Comme l'illustrent les divers modèles économiques présentés à la partie 1, les nouvelles technologies de l'information ouvrent la voie à toutes sortes d'activités des entreprises et la question de savoir lesquelles seraient couvertes par la définition est loin d'être tranchée. De plus, comme on l'a indiqué plus haut, l'option contraindrait les entreprises à garder trace des règlements effectués dans le cadre du commerce électronique, tandis que les administrations fiscales auraient peine à contrôler les versements opérés par les entreprises dans leur pays.

Effectivité et équité

266. La retenue à la source est en général un mécanisme efficace de recouvrement de l'impôt, mais il ne convient pas au cas du commerce électronique entre entreprises et consommateurs (B-to-C). Si la principale justification de son application aux transactions en ligne est la crainte qu'un pays ne puisse prélever un impôt de la source, alors que des entreprises étrangères y effectuent de substantielles opérations de commerce électronique, la nécessité d'exonérer les transactions B-to-C semblerait un sérieux inconvénient.

267. La retenue à la source frapperait uniquement les règlements destinés aux entreprises non-résidentes et serait prélevée sans considération de la rentabilité ; elle apparaîtrait donc comme inéquitable, surtout à l'égard des entreprises nouvellement créées, qui risquent de ne pas dégager de bénéfices pendant quelques années.

Souplesse

268. D'une part l'option aurait une certaine souplesse, puisqu'un Etat pourrait toujours moduler le taux de la retenue à la source frappant différents produits et services ou même en exonérer certains. Le problème est que cette pratique serait un facteur d'incertitude et donnerait davantage prise à la défiscalisation programmée. Mais, d'autre part, on pourrait objecter que l'incapacité de l'option à prendre en compte les transactions d'entreprises à consommateurs montre qu'elle ne constitue pas une bonne réponse à l'évolution technologique et commerciale.

Compatibilité avec les règles du commerce international

269. Comme on l'a déjà mentionné, le risque existe qu'une retenue à la source sur les paiements en faveur d'entreprises étrangères, effectués dans le cadre du commerce électronique, puisse être jugée discriminatoire à l'égard des vendeurs situés hors des frontières et contestée en vertu des règles de l'OMC (par exemple au titre de l'article III du GATT). Elle ferait à l'évidence supporter une fiscalité alourdie aux biens et services commercialisés électroniquement à partir de l'étranger.

Nécessité de disposer de règles acceptées universellement

270. Dans la mesure où l'option autoriserait l'imposition de la source en l'absence d'activités professionnelles dans un pays, d'où la possibilité d'une taxation malgré des bénéfices faibles ou inexistant, elle se heurterait à une vive résistance de nombreux pays et du monde des affaires. En outre, la violation éventuelle des règles du commerce international (cf. ci-dessus) compromettrait sérieusement les chances de voir l'option obtenir rapidement une adhésion universelle.

271. La mise en oeuvre de l'option appellerait une modification des conventions actuelles. On pourrait aisément faire coexister les conventions prévoyant ou non la disposition proposée ; néanmoins, cela signifierait que les activités internationales du commerce électronique seraient exercées de préférence à partir de pays généralement opposés à son inclusion dans les conventions qu'ils ont signées.

b) Un nouveau lien : les paiements qui diminuent la matière imposable générée dans un pays

i) Description de la nouvelle solution proposée

272. Certains commentateurs ont présenté une solution, autre que l'option précédente. Ils ont suggéré une règle de lien, plutôt que de s'intéresser à l'emplacement des activités génératrices d'un produit ou d'un service ; elle se concentre sur le point de savoir si l'entreprise étrangère reçoit des fonds d'un payeur du pays que ce dernier peut déduire des impôts dont il est redevable sur place.³⁵ Selon cette règle de liaison, l'Etat de la source aurait compétence pour imposer une retenue à la source sur tous les règlements internationaux de ce type.

273. Ce système (généralement qualifié d'« approche par l'érosion de la matière imposable ») complèterait, plutôt qu'il ne les remplacerait, les règles traditionnelles de lien basées sur l'établissement stable. Les pays conserveraient le droit d'imposer toutes les entreprises non-résidentes disposant d'un établissement stable dans la juridiction. Mais, en outre, on donnerait à un pays de la consommation (« le pays C ») la faculté de pratiquer une retenue à la source sur les règlements effectués à partir de son territoire au profit d'un vendeur non-résident (un « vendeur du pays R »). Avec cette méthode, le vendeur du pays R pourrait faire une déclaration d'impôt dans le pays C, comme si le revenu était imputable à un établissement stable du pays C, au lieu de supporter la retenue à la source. Les règlements monétaires internationaux en provenance des consommateurs privés du pays C et à destination des vendeurs du pays R ne seraient pas soumis à une retenue à la source, parce que ces consommateurs ne s'y prêteraient pas ou n'ajouteraient pas l'impôt au coût des marchandises vendues.

35 Cf. par exemple Richard Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing," 16 *Tax Notes Int'l* 1013, 30 mars 1998 ; Commission à vocation décisionnelle sur « le commerce électronique et l'impôt », ("Electronic Commerce and Taxation") mise en place par l'office central des impôts directs de l'Inde, *Report of the High-Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation*, publié en juillet 2001.

274. Une variation de l'option proposée consisterait à recourir à ce système à la place de la méthode de l'établissement stable.³⁶ Ses partisans reconnaissent qu'une conception basée sur l'érosion de la matière imposable pourrait théoriquement être mise en œuvre, tout en préservant le concept actuel d'établissement stable. Toutefois ils estiment que :

“... l'application simultanée de « l'approche par l'érosion de la matière imposable » et des principes actuels [l'établissement stable] ne serait pas possible. Comme on l'a vu auparavant, l'imputation des bénéfiques aux établissements stables sera négligeable dans le cadre du commerce électronique. Les entreprises contourneront aisément cette approche, si le concept d'ES perdure...”³⁷

275. C'est pourquoi ils ont proposé une autre solution, qui s'appliquerait en lieu et place – plutôt qu'en complément – du concept de l'établissement stable ; il s'agirait d'une retenue à la source limitée sur les règlements érodant la matière imposable et qui serait, de préférence, pour solde de tout compte (c'est-à-dire sans option d'imposition sur le revenu net).

ii) *Justification*

276. Le principal objet de ces options est de s'assurer que le commerce électronique ne déplace pas indûment la matière imposable d'un Etat de la source (l'Etat de la consommation) vers l'Etat de la résidence. Selon leurs partisans, l'application croissante de la technologie aux entreprises modernes pourrait permettre à des entités non-résidentes de réaliser des ventes significatives sur la juridiction d'un marché, sans y avoir une présence physique suffisante pour constituer un établissement stable (et sans créer une filiale locale) ; cela entraînerait vraisemblablement une érosion de la matière imposable dans la juridiction de ce marché.

iii) *Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation*

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

277. Dans la mesure où l'approche par l'érosion de la matière imposable se traduirait par une retenue à la source à caractère définitif, au lieu d'une taxation des bénéfiques, sa compatibilité avec les fondements conceptuels de la répartition des droits d'imposition serait sujette aux mêmes commentaires que l'option précédente (cf. partie ci-dessus : « Adoption de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus passifs pour taxer à la source les règlements relatifs à certaines formes de commerce électronique »). Ainsi, il semblerait que l'option s'inspire de la conception offre-demande de l'origine des bénéfiques, laquelle a été écartée par le GTC, mais pourrait sans doute être justifiée par une version de la conception fondée sur l'offre (on estimerait qu'une partie des bénéfiques provient de l'utilisation par l'entreprise des infrastructures d'un pays).

278. La principale différence entre les deux variantes de cette option est la possibilité d'établir une déclaration fiscale, comme si le revenu était attribuable à un établissement stable. Elle répondrait en partie à une préoccupation sérieuse : l'incompatibilité conceptuelle entre une retenue à la source définitive sur des règlements bruts et les principes de l'imposition directe des revenus. Le fait est que l'application d'une telle retenue à toutes les transactions trans-frontalières pourrait causer une gêne importante aux échanges internationaux. Sans doute la taxe supplémentaire pourrait-elle dans certains cas ne susciter qu'un déplacement du recouvrement de l'impôt du pays de la résidence vers celui de la source, en supposant que le premier accorde un crédit d'impôt intégral au titre des prélèvements acquittés à l'étranger ; mais, dans d'autres cas, l'imposition de la taxe pourrait devenir un coût qui serait répercuté sur les consommateurs

³⁶ Commission indienne sur le commerce électronique et l'impôt (note 29).

³⁷ Ibid, 76.

dans la juridiction du marché (si l'on fait l'hypothèse que le fournisseur étranger agissant ainsi puisse rester compétitif).

Neutralité

279. En vertu des conditions-cadres d'Ottawa, les différentes formes de commerce doivent être imposées de façon neutre et équitable (neutralité fiscale entre le commerce conventionnel et électronique ; entre les divers types de commerce électronique etc). L'approche par l'érosion de la matière imposable serait neutre à l'égard du type de produit et du mode de commercialisation, à condition qu'on l'applique à toutes les transactions trans-frontières, comme le recommandent certains de ses partisans. Il y aurait violation du principe de neutralité, si l'option ne jouait qu'à l'égard de certaines sous-catégories spécifiques de transactions internationales comme celle du commerce « en ligne ».

280. Toutefois, l'option ne serait pas neutre vis-à-vis du type de transaction, puisqu'elle s'appliquerait aux transactions B-to-B et non aux ventes ou à d'autres opérations effectuées directement avec des consommateurs privés. Dans la mesure où les fournisseurs étrangers de biens et de services à une entreprise interne seraient assujettis à une retenue à la source éventuellement définitive, l'option apparaîtrait aussi comme ne respectant pas la neutralité entre fournisseurs étrangers et locaux.

Efficacité

281. Selon l'approche par l'érosion de la matière imposable, la retenue à la source frappe uniquement les règlements internationaux que le payeur peut déduire. En supposant que les déductions opérées localement dépendent de la retenue à la source, cette méthode se traduirait probablement par un certain degré de discipline automatique, car l'agent local responsable de la retenue serait intrinsèquement incité à la pratiquer.

282. Toutefois, l'obligation d'opérer la retenue imposerait des formalités assez lourdes à l'entreprise locale consommatrice. Il faudrait désormais faire des déclarations fiscales et donner des informations relatives à un grand nombre de transactions distinctes. De plus, alors que la retenue ne serait obligatoire que pour les paiements de biens et de services en provenance de l'étranger, il pourrait s'avérer difficile, sinon impossible, pour le client de déterminer la source d'un achat particulier à des vendeurs en ligne. L'avantage d'auto-exécution devrait être mis en balance avec les coûts effectivement encourus pour faire respecter la discipline fiscale ainsi qu'avec les problèmes posés aux administrations et entreprises locales.

283. L'option de remplir une déclaration fiscale, comme si le revenu était imputable à un établissement stable, aurait aussi des conséquences notables sur le plan de la mise en conformité et en matière administrative. De nombreuses entreprises, qui exportent simplement vers un pays, auraient désormais des obligations déclaratives. De plus, dans la plupart des cas où l'option serait retenue, toutes les dépenses concernées se produiraient à l'extérieur du pays et les autorités de ce dernier ne pourraient consulter la comptabilité ou constater la présence d'employés à un emplacement physique local. Les travaux de calcul et de vérification de l'impôt s'en trouveraient nettement alourdis.

284. En outre, les entreprises devraient acquitter une retenue à la source sur les règlements reçus d'un pays donné, avant de pouvoir récupérer l'impôt payé en établissant une déclaration ; cet aspect de l'approche par l'érosion de la matière imposable représenterait un inconvénient sérieux pour les firmes étrangères. Ce système aurait en effet une incidence significative sur leur trésorerie, surtout quand il s'agirait de sociétés spécialisées dans des biens ou services de valeur élevée, mais générateurs de faibles marges bénéficiaires.

Certitude et simplicité

285. La méthode basée sur l'érosion de la matière imposable aurait l'avantage appréciable de simplifier (par élimination) la qualification des revenus courants et les règles de la source. La qualification des revenus s'avère depuis longtemps une tâche complexe : depuis des décennies, les administrations fiscales s'efforcent de distinguer les ventes des royalties, les ventes des services et les services des royalties. Des questions similaires se sont posées récemment à propos des logiciels et des transactions du commerce électronique. En dépit des difficultés parfois rencontrées, on est parvenu dans le passé à mettre au point des tests permettant d'atteindre des résultats raisonnablement satisfaisants, y compris à l'égard des problèmes apparus dernièrement vis-à-vis des logiciels et du commerce électronique.³⁸ La méthode en question éliminerait complètement le problème, puisque tous les règlements entraînant une érosion de la matière imposable seraient traités de la même façon.

286. En remplaçant la norme actuelle de l'établissement stable en tant que lien fiscal, l'approche par l'érosion de la matière imposable supprimerait aussi, dans une large mesure, la nécessité des règles de la source que l'on applique actuellement pour imputer les revenus à une juridiction. Répétons que les administrations fiscales sont habituellement parvenues à donner des solutions raisonnables à ces questions, comme aux problèmes de qualification des revenus évoqués ci-dessus ; mais l'approche examinée ici ferait complètement disparaître le problème (sauf, probablement, dans la mesure où un établissement stable réel existe).

287. Si cette méthode dispenserait des règles traditionnelles de caractérisation et de source des revenus, elle risquerait aussi de poser de nouveaux problèmes de classification. Ainsi, à supposer que l'on impose divers taux de retenue à la source à différents produits et services, en raison de l'inégalité des marges bénéficiaires ou par suite de décisions politiques,³⁹ il subsisterait des problèmes de qualification à la marge, analogues à ceux qui découlent actuellement des législations douanières. En outre, comme l'option s'appliquerait aux transactions B-to-B et non à celles effectuées directement avec des consommateurs privés, des règles seraient nécessaires pour distinguer ces deux catégories de transactions.

288. Ainsi, l'approche par l'érosion de la matière imposable pourrait être en harmonie avec les principes de certitude et de simplicité, à condition d'être appliquée dans sa forme la plus pure, à savoir une retenue à la source unique frappant toutes les transactions internationales déductibles. Ces principes ne seraient pas respectés au même degré, si l'on faisait des distinctions entre transactions, par exemple en imposant des taux différents de retenue aux transactions sur produits agricoles et à celles portant sur des équipements informatiques. Pour pouvoir dire si une conception basée sur l'érosion fiscale procurerait certitude et simplicité, il conviendrait donc de définir ses modalités pratiques de fonctionnement. On devrait par exemple répondre à des questions comme : (i) les certificats attestant la retenue seront-ils délivrés pour chaque transaction? (ii) quand, où et à qui le contribuable devra-t-il verser les sommes retenues ? (iii) est-il réaliste d'envisager l'éventualité d'un taux uniforme général de retenue à la source?

Effectivité et équité

289. Comme on l'avait mentionné à propos de l'option précédente, l'imposition d'une retenue à la source est un mécanisme efficace de recouvrement de l'impôt, mais l'impossibilité d'y recourir pour les

38 Cf. par exemple le Commentaire du Modèle OCDE de convention fiscale, article 12, paragraphes 12 à 17 (logiciel), et le rapport final du Groupe technique consultatif sur les problèmes de qualification posés aux conventions par le commerce électronique de l'OCDE, diffusé le 1^{er} février 2001.

39 Le rapport de la Commission indienne (note 29, 78) remarque, par exemple, qu'étant donné l'importance des importations de pétrole et d'engrais pour l'économie indienne, il serait peut-être impossible de les taxer.

transactions d'entreprises à consommateurs constitue un inconvénient sérieux. De plus, l'option d'établir une déclaration d'impôt, comme si le revenu était attribuable à un établissement stable, en réduirait sensiblement le caractère effectif : il serait difficile de vérifier la déclaration, qui émanerait d'une entreprise non-résidente dépourvue de présence physique dans le pays. Enfin, le fait que l'option ne s'appliquerait qu'aux règlements d'entreprise à entreprise pourrait susciter des occasions d'arbitrage (elle encouragerait par exemple la création de structures permettant la vente directe aux consommateurs plutôt qu'aux distributeurs locaux).

290. Une retenue à la source finale viserait exclusivement les paiements aux entreprises non-résidentes et serait perçue sans considération de rentabilité ; elle apparaîtrait donc inéquitable, en particulier à l'égard des entreprises nouvellement lancées, qui risquent de ne pas être bénéficiaires pendant plusieurs années. L'option d'établir une déclaration d'impôt, comme si le revenu était imputable à un établissement stable, pourrait répondre à cette préoccupation, mais cela dépendrait du nombre d'années d'imposition pendant lesquelles l'option obligerait une entreprise à déclarer ses bénéfices pour leur montant net.

Souplesse

291. Dans la mesure où l'option se traduirait par une retenue à la source définitive, elle appellerait, en matière de souplesse, les commentaires qui ont été faits au sujet de l'option précédente. L'option d'établir une déclaration fiscale, comme si le revenu était attribuable à un établissement stable, y ajouterait néanmoins un élément de flexibilité.

Compatibilité avec les règles du commerce international

292. Le risque existe que l'approche par l'érosion de la matière imposable puisse être jugée discriminatoire à l'égard des vendeurs situés à l'étranger et contestée en vertu de l'article III du GATT, au motif qu'elle imposerait plus lourdement les biens importés que ceux d'origine interne. Il n'en va pas ainsi des règles fiscales en vigueur, et cela pour deux raisons : (i) les établissements stables et les entreprises locales sont taxés de manière analogue ; (ii) les impôts sur le revenu ne sont pas des taxes spécifiques aux produits. Certes, selon la législation fiscale de la plupart des pays, les retenues à la source sur certains paiements font l'objet d'un crédit d'impôt, au même titre que les impôts sur le revenu, mais elles sont fondamentalement différentes. Si une retenue à la source, taxe manifestement spécifique aux produits, frappait des règlements effectués pour l'achat de biens à l'extérieur des frontières, elle apparaîtrait discriminatoire *de jure*, puisque l'achat sur place du même produit ne déclencherait pas cet impôt (nonobstant le fait que les bénéfices du vendeur interne seraient soumis à un impôt sur le revenu). On ne pourrait comparer la retenue à la source à une taxe sur la valeur ajoutée (TVA), parce que, contrairement à elle, la TVA s'applique uniformément aux ventes opérées par des fournisseurs nationaux et étrangers. Une TVA n'exerce donc pas de discrimination en fonction de l'origine du bien.

Nécessité de disposer de règles universellement acceptées

293. A l'évidence, l'option n'est pas conforme aux règles fiscales internationales en vigueur et obligerait à modifier radicalement toutes les conventions fiscales actuelles sur la double imposition. Même les partisans de l'approche par l'érosion fiscale ont conscience que la seule manière d'éviter la double imposition serait l'adoption de cette conception par un consensus international. Une telle éventualité n'est guère envisageable à court terme. La période de transition, avec les difficultés qui lui sont propres, pourrait s'avérer très longue. Si l'on choisissait d'appliquer unilatéralement l'approche en question, cela entraînerait, presque à coup sûr, une double imposition dans les juridictions où l'on y remédie par un crédit d'impôt. La plupart des conventions n'autorisent de compenser la double imposition qu'au titre des impôts prélevés en conformité avec elles. Des risques de double imposition pourraient apparaître si la juridiction

de résidence estimait que cette taxation à taux forfaitaire n'était ni identique, ni similaire aux impôts existants visés pas la convention.

294. Selon les défenseurs de l'approche par l'érosion de la matière imposable, il est nécessaire d'y recourir pour garantir une répartition équitable des recettes fiscales. Toutefois, le maintien d'un équilibre existant entre l'imposition de la résidence et celle de la source n'est pas un principe fiscal accepté ou reconnu sur le plan international. Si des pays en nombre assez élevé persistaient à penser que les règles en vigueur assurent la division la plus acceptable des rentrées fiscales, ils rejetteraient probablement cette conception.

295. En outre, bien que le « déplacement indu de la matière imposable » soit une justification essentielle du passage à une méthode inspirée par l'érosion de l'assiette fiscale, il ne serait pas raisonnable de procéder au changement avant d'avoir des preuves tangibles que ce déplacement se soit bien produit. Il ne conviendrait pas de mettre en œuvre une révision aussi fondamentale sans avoir l'assurance que sa principale motivation est effectivement de nature concrète, c'est-à-dire qu'il ne s'agit pas d'une simple anticipation ou préoccupation.⁴⁰

c) Remplacement de la comptabilisation des entités distinctes et de la pleine concurrence par la répartition selon une formule préétablie des bénéfices d'un groupe commun

i) Description de la nouvelle solution proposée

296. En raison des difficultés d'application des principes des entités distinctes et de la pleine concurrence sur lesquels reposent les règles actuelles, certains ont suggéré de les remplacer par un système de répartition en fonction d'une formule ; ce serait la nouvelle méthode internationale utilisée pour attribuer et calculer les bénéfices que les pays auraient le droit de taxer.

297. Ce procédé consisterait à employer une formule pour diviser les bénéfices nets d'une société ou d'un groupe de sociétés apparentées entre les pays dans lesquels cette société (ou ce groupe) opère, sachant que les activités n'ont pas lieu dans un seul pays. Supposons, par exemple, que l'on décide de ventiler les revenus sur la base de la masse salariale et des ventes (à destination), en leur donnant une pondération égale. Supposons aussi qu'une société ou un groupe ait 50% de sa masse salariale dans chacun des deux pays mais réalise 70% de ses ventes dans le pays A et 30% dans le pays B. La société serait imposée sur 60% de ses bénéfices dans le pays, A et sur 40% dans le pays B (60% est la moyenne de 50% et de 70% ; 40% est la moyenne de 50% et de 30%)

298. Mais il faut bien voir qu'il n'existe pas de mécanisme unique de répartition par formule. Il est possible de concevoir des méthodes très diverses, qui auront pour point commun de recourir à une formule pour imputer les bénéfices. On donne ci-dessous une liste des principaux problèmes qui se poseraient pour concevoir un système de ce type :

- *Rapports entre l'imposition basée sur la source et la résidence.* Théoriquement, la répartition selon une formule pourrait remplacer à la fois les systèmes se référant à la source et à la résidence ; néanmoins, la plupart des options proposées font l'hypothèse d'un maintien à peu près à l'identique du système actuel fondé sur la résidence, la répartition par formule étant utilisée pour distinguer les revenus de source étrangère et de source nationale.
- *Uniformité du système fiscal des différents pays.* Dans un système cohérent d'imposition où la répartition dépendrait d'une formule, toutes les dispositions clés, à l'exception du choix

40 Ibid, 78.

des taux de prélèvement, seraient les mêmes dans tous les pays. Cependant, il serait très difficile, et peut-être impossible, de parvenir à ce degré d'uniformité internationale. La question se pose donc de savoir si le niveau d'uniformité présenté ci-dessus comme désirable est véritablement essentiel. Une analyse des règles en vigueur, inspirées des principes des entités distinctes et de la pleine concurrence, montre que l'absence d'uniformité n'est pas un obstacle dirimant à l'adoption de la répartition selon une formule.

- *Lien/seuil pour l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux par les pays de la source.* Si l'on pratiquait la répartition selon une formule, les pays de la source pourraient continuer à utiliser la présence d'un établissement stable comme test de la juridiction en droit de taxer. Toutefois, la logique de ce système est qu'il existe un lien suffisant dans un pays, si les facteurs de la formule y sont présents, à deux réserves près : a) que le produit de l'impôt puisse être de nature à justifier le coût d'exercice de la discipline fiscale, b) que la règle soit administrable. Mais les possibilités de mise en pratique dépendent beaucoup du degré et du caractère de la coopération internationale.
- *Application à toutes les branches ou seulement au commerce électronique.* Dans la mesure où les problèmes d'application d'une taxation basée sur la source sont liés au commerce électronique, il pourrait sembler judicieux de ne remplacer la comptabilisation des entités distinctes et la norme de pleine concurrence que pour cette activité. Cependant, cette méthode ne semble pas applicable concrètement, car elle obligerait à définir le commerce électronique. A supposer que l'on puisse y parvenir, la discrimination en résultant contredirait de façon flagrante les conditions-cadre d'Ottawa, qui exigent la neutralité à l'égard des techniques commerciales. En outre, si un contribuable se livrait à la fois au commerce électronique (quelle qu'en soit la définition) et au commerce non-électronique, il faudrait distinguer les revenus provenant de ces deux modes opératoires.
- *Application à des sociétés prises individuellement ou à des groupes de sociétés.* Tant sur le plan des principes que sous l'angle pratique, la mise en œuvre de la répartition suivant une formule ne devrait pas, semble-t-il, se limiter aux sociétés individuelles. Comme la plupart des entreprises recourent à des entités séparées pour leurs activités à l'étranger, on ne gagnerait pas grand-chose à n'appliquer ce système qu'aux sociétés individuelles. Si la répartition par formule ne concernait qu'elles, il resterait nécessaire d'utiliser une comptabilisation distincte et le principe de pleine concurrence pour déterminer les bénéficiaires des entités séparées.
- *Critères à employer pour décider de l'application aux groupes.* Il faudrait définir des critères pour pouvoir employer la méthode à l'égard d'un groupe de sociétés. Ils pourraient se référer uniquement soit à l'appartenance commune, soit à l'existence d'une activité « unitaire ». N'inclure dans le groupe que des entités ayant le même propriétaire et se livrant à une activité unitaire paraît économiquement plus logique ; mais on risque alors de devoir faire le départ entre les bénéfices d'activités unitaires distinctes qui sont réalisés au sein d'un groupe d'appartenance commune, probablement en utilisant la comptabilisation des entités séparées et la norme de pleine concurrence. De plus, il n'est nullement évident de définir ce qui constitue en pratique une activité unitaire.
- *Facteurs à utiliser pour répartir les bénéfices et pondérations devant être attribuées à chacun.* Sachant que l'objectif de la ventilation par formule est de taxer les revenus au lieu de leur formation, il convient de choisir des facteurs de répartition en rapport avec l'origine géographique des revenus. La formule devrait être stable, afin d'assurer la certitude, et ne devrait pas pouvoir se prêter à la manipulation des contribuables ou des organismes taxateurs.

Toutefois, il n'est nullement évident de déterminer les facteurs ou l'ensemble de facteurs qui correspondraient le mieux à ces principes ; toute décision serait donc manifestement dictée par des considérations politiques.

- *Les facteurs de répartition doivent-ils être spécifiques à une société (ou à un groupe) ou spécifiques à un secteur?* Bien que la plupart des options proposées (ainsi que les systèmes actuellement en vigueur au Canada et aux Etats-Unis) s'appuient sur des facteurs de répartition dépendant des activités d'un contribuable en particulier (ou d'un groupe de sociétés donné), on pourrait en utiliser qui soient basés sur des moyennes sectorielles.
- *Calcul des facteurs individuels.* L'expérience des Etats-Unis montre qu'il peut s'avérer difficile de définir et de mesurer les facteurs de répartition. La plupart des problèmes qui se posent concrètement concernent le facteur ventes (faut-il par exemple retenir les ventes nettes ou brutes?). Si le facteur actifs pose moins de problèmes pratiques, sa définition est très imparfaite (ainsi le traitement des éléments incorporels dans le facteur actifs et celui des ventes d'éléments incorporels dans le facteur ventes sont problématiques). Le facteur masse salariale est le plus simple, mais on se heurte à des difficultés à propos des contractants indépendants et des travaux effectués dans plusieurs juridictions.
- *Bénéfices à répartir.* L'obligation de répartir la totalité des bénéfices dépend essentiellement a) du type de bénéfices et b) de la question de savoir si la répartition s'applique aux bénéfices de groupes de sociétés ou se limite à ceux de sociétés individuelles. Dans le cas où une distinction est faite entre les bénéfices industriels ou commerciaux et d'autres types de bénéfices, cela peut susciter des problèmes supplémentaires, comme la division des frais (par exemple des charges d'intérêts) entre ces deux types de bénéfices.
- *Les pays qui n'accepteraient pas la répartition selon une formule.* Dans l'hypothèse où tous les pays ne décideraient pas d'adopter ce mode de répartition, il y aurait deux possibilités. En premier lieu, les pays recourant au mécanisme de répartition par formule ventileraient le bénéfice mondial des groupes de sociétés conformément à lui, en incluant les gains réalisés dans les pays qui n'utiliseraient pas ce mécanisme, déterminés selon les modalités du système actuel. En deuxième lieu, le mécanisme en question ne serait employé que pour répartir les bénéfices attribués aux pays y recourant. A cette fin, on s'appuierait sur la comptabilisation des entités distinctes et sur le principe de pleine concurrence pour calculer les bénéfices à répartir. Mais il est probable que cette approche double susciterait des difficultés pratiques, car il faudrait imputer à divers pays les mêmes recettes et dépenses de sociétés individuelles sur une base différente.

299. Les paragraphes ci-dessous donnent certains exemples de méthodes de répartition en fonction d'une formule.

300. En 2001, la Commission européenne a publié un rapport soumettant au débat public deux méthodes de répartition selon une formule susceptibles d'être adoptées pour lever les obstacles que pose au marché unique l'imposition des bénéfices des entreprises dans l'Union européenne (le rapport a également examiné deux autres solutions qui exigeraient l'établissement d'un système uniforme, mais sans les considérer comme politiquement acceptables dans un avenir proche). Les deux techniques permettraient aux sociétés de consolider les bénéfices tirés de leurs activités dans l'ensemble de l'Union européenne, puis de recourir à la répartition sur la base d'une formule pour diviser le résultat consolidé entre les Etats membres.

301. La première méthode est celle de « l'imposition de l'Etat d'origine » (Home State Taxation - HST). Elle serait facultative pour les Etats et les sociétés de l'UE. Chaque groupe de sociétés opérant dans l'UE pourrait, à son gré, être taxé par les Etats membres participants, selon les règles de calcul du bénéfice imposable en vigueur dans l'Etat membre de l'UE où la société mère a son siège social. Tous les Etats membres participants reconnaîtraient mutuellement la législation fiscale des autres. Les systèmes fiscaux des différents Etats membres continueraient à s'appliquer aux sociétés faisant partie de groupes qui n'opteraient pas pour HST ainsi qu'à toutes les entreprises ayant des activités dans les Etats membres qui ne participeraient pas à HST. Certes, les différents systèmes nationaux perdureraient ; mais un groupe de sociétés donné choisissant HST ne devrait se conformer qu'à un seul, auquel s'ajouteraient ceux des Etats membres qui décideraient de ne pas se joindre à HST. La comptabilisation des entités distinctes et le principe de pleine concurrence continueraient d'être utilisés pour isoler les bénéfices d'une société décidant de ne pas participer à HST, ceux des sociétés opérant dans les Etats membres qui resteraient à l'écart de HST ainsi que les revenus du groupe n'ayant pas leur source dans l'UE. Les bénéfices d'un groupe optant pour HST seraient répartis entre les Etats membres participants ; la formule de répartition n'a pas été déterminée, mais on a suggéré de se référer à l'assiette de la TVA (modulée pour la mettre sur la base du revenu/de l'origine). Ensuite, la fraction du bénéfice global attribuée de cette façon à un pays donné serait imposée au taux en vigueur dans ce pays. On suppose que la discipline exercée par la « reconnaissance mutuelle » des différents systèmes fiscaux empêcherait les Etats membres de diverger abusivement ; en d'autres termes, ils ne tenteraient pas d'attirer des sociétés résidentes d'autres Etats membres en leur accordant un traitement fiscal trop favorable, de crainte que la reconnaissance mutuelle ne soit refusée ou abrogée.

302. La deuxième méthode, qualifiée d'« imposition sur une base commune » (Common Base Taxation - CBT),⁴¹ aurait également un caractère facultatif pour les groupes de sociétés, mais il y a lieu de croire que tous les Etats membres y participeraient si l'UE s'y ralliait. Avec ce système, les groupes opérant dans l'UE pourraient choisir d'être taxés selon les mêmes modalités, qui seraient définies au niveau de l'UE. Les sociétés appartenant à des groupes qui ne retiendraient pas cette option resteraient taxées en fonction de la législation fiscale des différents Etats membres. Les groupes qui opteraient pour CBT emploieraient une formule, encore à définir, pour répartir leurs bénéfices entre les Etats membres. Ainsi, ils seraient soumis au même dispositif fiscal dans l'ensemble de l'UE.

303. Les états des Etats-Unis ont une longue expérience de la répartition par formule. 45 états (ainsi que le district de Columbia) taxent les bénéfices des sociétés. Tous administrent leurs propres impôts et pratiquent la répartition régie par une formule pour calculer la fraction du revenu total de l'activité d'une société (ou d'un groupe de sociétés affiliées) qu'ils prélèvent. Les taux d'imposition des états vont de 0 (dans ceux qui ne connaissent pas cet impôt) à près de 10%, mais en réalité ils ne dépassent pas 6,5% de ce niveau (ils s'échelonnent donc de 0 à 6,5%) ; en effet, l'impôt dû à un état est déductible de la fiscalité fédérale. Le calcul du bénéfice à répartir commence par la détermination du revenu redevable de l'impôt fédéral, mais chaque état peut apporter des modifications. Pour ventiler les bénéfices, on utilise les ratios entre le total de la masse salariale, des actifs et des ventes, et les mêmes grandeurs au niveau de l'état (les ventes étant généralement attribuées à l'état de destination). Dans le passé, on avait coutume de donner à ces facteurs de répartition une pondération égale, mais, au cours des deux dernières décennies, on a accordé un poids plus important (ou la totalité) aux ventes, au détriment de la masse salariale et des actifs ; actuellement, plus de la moitié des états donnent aux ventes une pondération d'au moins 50%. De nombreux états « agrègent » les activités qu'ils jugent « unitaires » : ils compensent les transactions effectuées au sein du groupe unitaire et utilisent les facteurs de l'ensemble de ce groupe pour répartir son bénéfice total, mais environ la moitié d'entre eux taxent les bénéfices des entités juridiques individuelles.

41 Les travaux ultérieurs de la Commission qualifient cette méthode d'« imposition sur une base consolidée commune » (CCBT), afin de mieux la distinguer de l'imposition de l'Etat d'origine.

304. Le Canada a aussi l'expérience de la répartition par formule, même si elle est plus limitée au stade des provinces dans la mesure où elle s'applique séparément à chaque société (il n'y a pas consolidation ou agrégation des bénéfices de sociétés apparentées). Le système canadien est largement uniforme. Toutes les provinces du pays taxent les bénéfices des sociétés, tandis que l'Etat fédéral administre leurs impôts à trois exceptions près. On recourt à une formule commune de répartition, comportant deux facteurs, qui donne une pondération égale à la masse salariale et aux ventes ; la définition du bénéfice est identique dans la totalité des provinces, sous réserve de quelques variations mineures.

ii) *Justification*

305. Aux yeux de ses partisans, la répartition par formule résoudrait un certain nombre de problèmes découlant du principe des entités distinctes et de celui de pleine concurrence. Parmi ces problèmes liés entre eux, on peut citer : a) l'interdépendance économique des entités apparentées ; autrement dit, un groupe multinational est davantage que la somme de ses composantes, ce qui lui permet de réaliser des économies d'échelle, des gains d'efficacité en intégrant certaines fonctions et en centralisant d'autres, etc. C'est peut-être difficile à concilier avec les hypothèses fondamentales sur lesquelles s'appuie la comptabilisation des entités distinctes et le principe de pleine concurrence ; b) l'absence de prix de pleine concurrence pour beaucoup de transactions entre entités apparentées (faute de transactions comparables entre des parties non apparentées ; ainsi l'intégration verticale de certains secteurs industriels supprime les parties indépendantes, d'où des problèmes particuliers de comparabilité avec des actifs incorporels de grande valeur, ayant une importance capitale dans nombre de sociétés actuelles) ; c) la possibilité de manipuler les prix de transfert pour des transactions entre entités apparentées, notamment les coûts financiers et les paiements au titre de l'utilisation d'actifs incorporels ; d) la difficulté d'appliquer au commerce électronique les méthodologies traditionnelles pour les prix de transfert, basées sur les transactions, selon les recommandations des Principes directeurs de l'OCDE en la matière, et de n'utiliser les méthodes fondées sur les bénéfices qu'en dernier ressort (cet argument étant le seul qui concerne spécifiquement le commerce électronique). Ces problèmes risquent d'être aggravés par le fait que les principes de comptabilisation séparée et de pleine concurrence permettent de transférer les bénéfices dans des juridictions à faible fiscalité.

iii) *Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation*

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

306. La répartition en fonction d'une formule concerne davantage le calcul des bénéfices imposables par chaque juridiction que les circonstances dans lesquelles une juridiction a le droit d'imposer une fraction des bénéfices (même s'il serait possible, comme on l'a indiqué auparavant, d'envisager un système de division par formule dans lequel le droit d'un pays à taxer dépendrait de l'existence de facteurs de répartition dans ce pays). Ainsi, il serait possible de choisir des facteurs de répartition en fonction de différentes conceptions de l'origine des bénéfices. Par exemple, le recours à un facteur ventes semblerait conforme à la conception offre-demande ou à l'approche fondée sur l'offre qui tient compte de ce que certains considèrent comme l'usage des infrastructures d'un pays ; en revanche, il serait plus difficilement justifiable au regard de la conception fondée sur l'offre, selon laquelle les bénéfices ne doivent être estimés provenir d'un pays que dans la mesure où une entreprise y exerce des activités professionnelles dépassant l'usage des infrastructures de ce pays.

307. Toutefois, un problème se pose (à la différence de la méthode du partage des profits) : comme on ne choisirait pas les facteurs des méthodes de répartition par formule au cas par cas, ils ne conviendraient sans doute pas à certaines au moins des sociétés ou des groupes auxquels ils seraient appliqués. Dans nombre de situations, la répartition par formule produirait des résultats arbitraires ; en outre, on ne peut savoir dans quelle mesure ils diffèreraient de ce qui serait perçu comme la « bonne » part du bénéfice total

d'une entreprise, en vertu des différentes conceptions de l'origine de ces bénéfices. Dans une hypothèse extrême, la répartition par formule aura pour résultat qu'une société ou un groupe globalement en perte ne sera pas imposable dans un pays, même si ses activités dans ce pays, considérées isolément, sont manifestement bénéficiaires (à l'inverse, une fraction des bénéfices pourrait être attribuée à un pays, alors même que les activités qui s'y exercent ne sont pas rentables).

Neutralité

308. Sur un plan général, les non-neutralités créées par la répartition selon une formule seraient différentes de celles qui découlent des règles existantes. L'imposition sur cette base dissuaderait d'entreprendre des activités entrant dans la formule de répartition (la masse salariale, les actifs ou les ventes etc) de la juridiction taxatrice.

309. A l'évidence, une méthode de répartition par formule circonscrite au commerce électronique (à supposer qu'on puisse effectivement en concevoir une) ne respecterait pas la neutralité entre les opérations commerciales effectuées électroniquement et les autres activités professionnelles.

Efficacité

310. Dans l'hypothèse d'une application uniforme de la répartition par formule dans tous les pays, les coûts de mise en exécution et d'administration pourraient être très sensiblement réduits (mais on ne doit pas sous-estimer les difficultés pratiques, comme les conversions monétaires, qu'entraînerait la mise en œuvre à l'échelle mondiale de ce système). Il va de soi que le même phénomène se produirait, dans une large mesure, si la comptabilisation des entités distinctes et le principe de pleine concurrence s'appliquaient uniformément partout. On ne peut dire si un système hétérogène de répartition par formule serait plus efficace que le dispositif actuel ; cela dépendrait en partie de la nature et de l'extension des différences.

Certitude et simplicité

311. Encore une fois, si la répartition selon une formule était appliquée uniformément et judicieusement dans l'ensemble des pays, on bénéficierait de plus de certitude et de simplicité qu'aujourd'hui ; il en irait de même si la comptabilisation des entités séparées et la norme de pleine concurrence étaient pratiquées partout de façon identique. Cependant, il faudrait, pour y parvenir, que de grands changements se produisent (comme la définition d'une assiette et d'une formule communes et la mise en place d'un mécanisme de résolution des différends multinationaux). On ne peut savoir si un système non uniforme de répartition par formule offrirait davantage de certitude et de simplicité que le dispositif actuel ; cela dépendrait pour une part de la nature et de l'étendue des différences. En revanche, il n'est pas douteux que l'existence simultanée de la répartition par formule et des règles actuelles compliquerait encore davantage la situation sur le plan international.

Effectivité et équité

312. Dans certains cas, la répartition par formule aboutirait à des résultats arbitraires et inéquitables. Le système en vigueur entraîne aussi parfois des conséquences injustes. Néanmoins, les distorsions causées par la répartition selon une formule seraient probablement plus graves et risqueraient même d'avoir un caractère pervers (on pense par exemple à l'incidence de la dépréciation du change), de telle sorte qu'un tel système serait sans doute moins équitable. Ainsi, dans l'hypothèse où toutes les activités de distribution seraient effectuées à partir d'un pays, alors que la totalité de la production aurait lieu dans un autre, la répartition selon une formule fondée surtout sur les ventes attribuerait trop de bénéfices au premier pays. L'approche au cas par cas des principes d'entités distinctes et de pleine concurrence est probablement plus juste, parce qu'elle tient compte des spécificités du contribuable.

313. Il est possible de soutenir que la répartition par formule serait mieux à même de traiter l'imputation des avantages liés à un groupe, comme les économies d'échelle, que les méthodes habituelles de calcul des prix de transfert basées sur les transactions. Même si l'on acceptait cet argument, on pourrait rétorquer que les méthodes de calcul des prix de transfert basées sur les bénéfices, qui suivent le principe de pleine concurrence, le font de manière plus équitable et effective en raison de leur recours au cas par cas.

314. Dans l'hypothèse où la répartition par formule serait appliquée à des groupes d'entreprises apparentées, cela diminuerait probablement les possibilités d'évasion et de fraude fiscales ; pourtant, il resterait nécessaire de s'appuyer sur les principes des entités distinctes et de pleine concurrence pour traiter les transactions avec des entités non consolidées, mais contrôlées, et pour empêcher la manipulation des facteurs. Faute de quoi, on s'exposerait à nombre des abus que permet le système actuel.

315. Enfin, les paiements effectués au sein d'un groupe dans le but de ventiler les bénéfices soumis à la taxation de la source disparaîtraient ; de ce fait, la répartition par formule aurait éventuellement l'avantage d'entraîner le remplacement des retenues à la source frappant les règlements internes à un groupe par une imposition des bénéfices nets. Toutefois, cet effet de substitution dépendrait de la définition du bénéfice assujéti à la répartition par formule.

Souplesse

316. Tant que la formule retenue resterait acceptable, la répartition (avec consolidation unitaire) ne serait guère affectée par les évolutions technologiques et autres qui modifient les conditions d'exercice des activités économiques. Mais il est possible qu'à terme le choix des facteurs de répartition devienne inadéquat ; on en a eu l'exemple aux Etats-Unis, avec le traitement en fonction de l'origine des ventes de produits incorporels dans le facteur ventes et avec l'omission des éléments incorporels du facteur actifs. On pourrait faire valoir que la comptabilisation des entités distinctes et le principe de pleine concurrence ne se sont pas avérés non plus bien adaptés aux innovations technologiques et aux autres changements de la vie des affaires. Mais il existe un point de vue opposé : le principe de pleine concurrence aurait fait preuve d'une capacité d'adaptation à un contexte évolutif, dont le dernier exemple est la mise au point de méthodes fondées sur les bénéfices, et on peut ajouter que l'approche au cas par cas, qui inspire les principes actuels, se montrera sans doute moins rigide qu'une technique reposant sur une formule.

Compatibilité avec les règles du commerce international

317. La répartition selon une formule semble généralement compatible avec les règles du commerce international, au moins dans la mesure où l'on utilise des facteurs basés sur l'origine comme la masse salariale, les actifs et la valeur ajoutée (ou les ventes) au lieu d'origine pour répartir les bénéfices. Mais il a été dit que le recours exclusif aux ventes à destination pour ventiler les bénéfices pourrait être contraire aux règles commerciales internationales, qui n'autorisent des allègements fiscaux à la frontière (compensation des taxes à l'importation et remboursement des taxes à l'exportation) que pour les impôts indirects. Dès lors, la compatibilité d'une utilisation conjointe des ventes à destination et de facteurs basés sur l'origine avec les règles du commerce international pourrait dépendre de la pondération assignée aux différents facteurs.

Nécessité de disposer de règles universellement acceptées

318. Au cours des années 1980, la plus grande partie du monde développé s'est opposée à l'usage fait par certains états américains de l'agrégation unitaire à l'échelle mondiale et, en 1992, la commission Ruding s'est prononcée sans ambages contre la répartition par formule sur le plan international. On pourrait objecter qu'entre temps la mondialisation a mis à l'épreuve l'utilisation des principes d'entités

distinctes et de pleine concurrence, à tel point que de nombreux pays (notamment ceux qui ne disposent pas du personnel hautement qualifié nécessaire à l'application des règles actuelles) pourraient être disposés à envisager une autre solution, telle que la répartition sur formule. Il semble pour le moins que l'intégration économique accrue de l'Europe ait amené la Commission européenne et certains États membres à reconsidérer leur opposition à ce système au sein de l'UE.

319. Mais il est indéniable que l'adoption généralisée de la répartition sur formule impliquerait une modification fondamentale des conceptions et des pratiques. Il est difficile de savoir si l'on pourrait parvenir à une large uniformité. La réalisation d'un degré suffisant d'uniformité internationale serait très ardue et peut-être impossible. Il n'existe pas de mesure internationalement reconnue du bénéfice, les autres éléments d'un système normalisé de répartition des bénéfices n'ont jamais été sérieusement débattus et presque toutes les questions sur lesquelles il serait souhaitable d'arriver à un accord international sont controversées. De plus, en l'absence d'un fondement théorique universellement agréé et économiquement rationnel pour diviser les bénéfices et décider quels pays ont le droit de taxer, il serait très difficile de dégager le consensus politique international nécessaire à l'adoption de la répartition par formule. Chaque pays serait probablement tenté de préconiser les facteurs de pondération qui lui donneraient la proportion la plus élevée des recettes fiscales.

320. Le passage des règles actuelles à une méthode quelconque de répartition par formule soulèverait des problèmes d'une grande complexité. Il ne serait pas aisé de faire coexister les conventions bilatérales inspirées des règles existantes avec d'autres qui adopteraient une conception de la répartition par formule basée sur l'agrégation unitaire (sans parler du fait que les conventions bilatérales fondées sur des méthodes différentes de répartition par formule créeraient de graves complications supplémentaires). Des coûts transitoires élevés résulteraient de l'introduction d'un nouveau système, du changement des règles de double imposition et de la renégociation des conventions reposant sur le système actuel etc. En outre, toute période de transition pendant laquelle les deux ensembles de normes s'appliqueraient simultanément comporterait un risque élevé de surtaxation.

321. Certes, un accord multilatéral serait une autre voie qui pourrait assurer une meilleure transition ; mais il semble politiquement irréaliste, au moment présent, de penser qu'il pourrait être conclu (sauf dans le cadre d'une organisation régionale où existe une convergence économique). Il semble également indiscutable que le passage à la répartition par formule constitue une mutation fondamentale, dont la seule, ou même la principale justification, ne saurait être l'apparition de modèles économiques inédits résultant des nouvelles technologies de la communication.

d) Adjonction d'un nouveau lien d' « établissement stable (virtuel) électronique »

i) Description de la nouvelle solution proposée

322. Le concept d' « établissement stable virtuel » (ES virtuel) a été proposé comme lien de substitution s'appliquant aux opérations de commerce électronique. Divers moyens sont envisageables, qui obligeraient tous à modifier la définition de l'établissement stable (ou à ajouter une nouvelle règle de lien dans les conventions) ; notamment :

- élargir la définition à ce que l'on qualifie d' « installation fixe d'affaires virtuelle », utilisée par l'entreprise pour effectuer des opérations (c'est-à-dire un équivalent électronique de l'établissement stable traditionnel) ;
- élargir la définition à ce que l'on qualifie d' « agence virtuelle » (à savoir un équivalent électronique de l'établissement stable agent dépendant) ;

- élargir la définition à ce que l'on qualifie de « présence professionnelle sur place » pour inclure une « présence virtuelle ».

323. L' « ES installation fixe d'affaires virtuelle » créerait un établissement stable quand l'entreprise implante un site Internet sur le serveur d'une autre entreprise située dans une juridiction et effectue des opérations professionnelles au moyen de ce site. Le lieu d'activité est le site Internet, qui est virtuel. Cette solution de substitution dispenserait effectivement l'entreprise de la nécessité de disposer, au sein de la juridiction, d'actifs corporels ou de locaux. Elle conserverait néanmoins tout ou partie des autres caractéristiques d'un ES traditionnel, à savoir la nécessité de disposer d'un « lieu » (physique ou électronique) dans une juridiction, présentant le degré requis de permanence et au moyen duquel une entreprise poursuit des activités. Ainsi, un site Internet commercial, que l'entreprise utilise professionnellement et qui existe à un emplacement fixe d'une juridiction (c'est-à-dire sur un serveur situé dans cette juridiction), est considéré comme une installation fixe d'affaires.

324. La deuxième autre possibilité, l' « ES agence virtuelle », aurait pour objectif d'étendre le concept actuel d'établissement stable agent dépendant aux équivalents électroniques d'un agent dépendant. Cette solution de remplacement élargirait ce concept à d'autres situations où les contrats sont généralement conclus au nom de l'entreprise avec des personnes situées dans la juridiction par des moyens technologiques plutôt qu'humains. Ainsi, un site Internet au moyen duquel des contrats engageant l'entreprise étrangère sont normalement finalisés pourrait être traité comme un établissement stable agent dépendant de cette entreprise, indépendamment de l'emplacement du serveur sur lequel se trouve ce site Internet.

325. La troisième alternative, l' « ES présence professionnelle sur place », propose un nouveau seuil pour la taxation de la source, qui ne dépend pas de l'existence d'une installation fixe d'affaires à la disposition de l'entreprise ou de la conception traditionnelle d'une activité professionnelle s'exerçant dans une juridiction. Il se réfère plutôt à la présence économique d'une entreprise au sein d'une juridiction, dans des circonstances où l'entreprise étrangère fournit ce que les partisans de cette approche considèrent comme des services sur place ou une autre interface professionnelle (qui pourrait être un ordinateur ou une interaction téléphonique) là où se trouve le client. Avec cette solution, il faudrait spécifier un seuil minimum pour s'assurer que l'imposition du pays de la source ne s'applique qu'en présence d'un courant significatif d'activité économique. On pourrait envisager comme seuils une durée minimum d'activité régulière de l'entreprise dans la juridiction, des grandeurs monétaires ou encore des limitations concernant les types d'opérations couverts (par exemple exclusion des activités soit préparatoires ou auxiliaires, soit intermittentes et occasionnelles).

326. La question de l'attribution des bénéfices dans le cadre de ces trois alternatives susciterait certaines difficultés au regard des règles actuelles. Fondamentalement, le principe de pleine concurrence stipule que le bénéfice imposable est attribué sur la base des fonctions exercées dans un pays, eu égard aux actifs employés et aux risques pris à cette fin. Cela pose la question suivante : ce principe peut-il s'appliquer quand l'imputation des bénéfices ne doit pas se référer aux fonctions exercées par des personnes et aux actifs utilisés par l'entreprise à un lieu géographique fixe du pays, mais à l'activité économique générée par l'interaction des clients de ce pays et du site Internet de l'entreprise. Dans une analyse fonctionnelle conventionnelle, on ne pourrait probablement imputer qu'un bénéfice modeste (ou nul) à un « ES virtuel » ou à une « présence professionnelle sur place » en vertu de la première et de la troisième conceptions.⁴² Cela signifie que, pour attribuer des montants significatifs de bénéfice dans le

42 Une sérieuse réinterprétation du principe de pleine concurrence serait nécessaire pour faire place au concept de fonctions virtuelles, d'usage d'actifs virtuels et de prise de risque virtuelle, sans préjudice du remodelage éventuel suggéré pour la solution agent virtuel. Cela mettrait probablement fin à ce concept, car il serait très difficile de concilier les règles qui reconnaîtraient les fonctions exercées, les actifs

cadre de ces deux conceptions, il serait nécessaire d'envisager de recourir à des substituts au principe de la pleine concurrence.⁴³ S'agissant de la deuxième conception (l'« ES agence virtuelle »), l'analyse fonctionnelle s'attacherait aux fonctions de l'agent virtuel dans le pays. Certes, il serait loisible de soutenir que l'on doit déjà le faire dans le cas de l'établissement stable agent dépendant au titre du paragraphe 5 de l'article 5 ; mais la différence est que, s'agissant de l'ES agent virtuel, l'« agent » n'exerce de fonctions en aucun lieu géographique du pays et n'a pas d'actifs corporels dans celui-ci. Il est donc clair que l'élargissement de l'article 5 pour incorporer les « ES agences virtuelles » devrait aller de pair avec des changements conséquents de l'article 7, afin de faire droit à la notion d'une attribution possible de bénéfices à des agents virtuels.

ii) *Justification*

327. Comme le cadre actuel du monde des affaires permet sans doute à de nombreuses entreprises d'exercer leurs activités dans d'autres juridictions sans avoir besoin d'une présence physique fixe, certains commentateurs estiment qu'un « ES virtuel » constitue peut-être un meilleur indicateur d'une participation suffisante à l'économie d'une juridiction. L'objectif de ce concept est de créer un nouveau seuil pour déterminer quand une entreprise a une présence économique significative et continue, permettant de dire que son niveau de participation à l'économie d'une juridiction suffit à justifier la taxation de la source ; et cela sans tenir compte du fait que l'entreprise puisse avoir une présence physique très limitée ou nulle dans cette juridiction.

328. On dit du concept le plus large des trois, l'ES présence professionnelle sur place qu'il répond à la dynamique potentielle de l'activité économique internationale, qui passe de la présence physique dans des juridictions étrangères à des formes de présence temporaires, mobiles et virtuelles. Aux yeux de ses partisans, il tient également compte de l'évolution du commerce au détriment des biens matériels et en faveur des services et des biens immatériels ainsi que de la capacité des entreprises à entrer en contact avec les clients là où ils se trouvent, en utilisant des technologies modernes, et sans devoir disposer d'une installation fixe d'affaires. Le but est de taxer à la source le commerce de services hautement spécialisés, tels que l'expertise de professionnels libéraux, de gestionnaires et de techniciens ; les tenants du concept estiment que ce commerce s'exerce au lieu où se trouve le client, même s'il est effectué par un personnel situé à l'étranger. L'objectif du concept est aussi de taxer des services liés à des structures éventuellement mobiles, telles que des équipements pour la recherche offshore d'hydrocarbures ou des installations automatisées situées hors des frontières, qui nécessitent peu ou pas de surveillance de l'entreprise à laquelle ils appartiennent ; c'est le cas des équipements de télécommunications fonctionnant sans présence humaine. Dans beaucoup de ces situations, il peut ne pas y avoir d'établissement stable au sens de la définition actuelle, alors même que l'entreprise étrangère exerce peut-être des activités économiques importantes dans la juridiction et en tire des bénéfices très élevés.

employés et les risques pris en un lieu géographique précis, tout en reconnaissant simultanément les notions virtuelles correspondantes.

⁴³

Une des possibilités serait qu'un pays prélève une taxe à taux forfaitaire sur la valeur totale des ventes effectuées par des moyens virtuels (cette méthode a été évoquée dans la partie 4-B a). Une autre éventualité consisterait à instaurer un partage des recettes fiscales entre les deux pays, vraisemblablement par le biais de négociations bilatérales ou multilatérales (mais cette approche sans précédent susciterait sans doute d'importantes difficultés d'ordre pratique et politique).

iii) *Appréciation de cette solution de remplacement à la lumière des critères d'évaluation*

Compatibilité avec le fondement conceptuel du partage de la matière imposable

329. Dans la mesure où les trois options viseraient à permettre la taxation de la source dans des circonstances où certains estiment qu'une entreprise utilise les infrastructures d'un pays pour réaliser des bénéfices, elles seraient conformes à l'une des méthodes associées à la conception fondée sur l'offre de l'origine des bénéfices. Il est plus difficile de les concilier avec la conception fondée sur l'offre, selon laquelle un pays n'est en droit de considérer les bénéfices comme provenant de son territoire que si l'entreprise y exerce des activités. On pourrait certes arguer que les options correspondent à des situations où les fonctions professionnelles sont exécutées dans un pays en l'absence de toute présence physique de l'entreprise dans ce pays ; mais on pourrait aussi dire que ces options (surtout l' « ES agence virtuelle » et l' « ES présence professionnelle sur place ») s'appliqueraient manifestement à des cas dans lesquels l'entreprise elle-même ne remplit aucune fonction professionnelle dans la juridiction.

330. Le fait que les options exigeraient de remplacer les règles actuelles de calcul des bénéfices imposables par le pays de la source risquerait de susciter d'autres difficultés d'ordre conceptuel. Ainsi, comme on l'a déjà mentionné, l'application d'une retenue à la source définitive irait à l'encontre de la notion d'impôt sur le revenu, puisqu'elle reviendrait à taxer des paiements bruts.

Neutralité

331. Il a été dit qu'en s'appuyant sur l'existence d'une installation fixe d'affaires (bien qu'il s'agisse d'un emplacement virtuel et non physique), les options se réfèrent pour l'essentiel aux mêmes règles que les établissements stables traditionnels ; elles ne devraient donc pas poser de problèmes de neutralité sensiblement nouveaux ou différents du système actuel. Un autre argument a été avancé : la mobilité des serveurs et la possibilité de diviser les fonctions effectuées par les logiciels permettraient à une entreprise de structurer ses affaires de manière à attribuer les bénéfices du commerce électronique à un ES situé dans une juridiction à fiscalité faible ou nulle ; il en résulterait une non-neutralité entre les activités conventionnelles exercées dans une juridiction et le commerce électronique réalisant des volumes d'affaires comparables dans la même juridiction.

332. Toutefois, l'argument contraire est que virtuel ne signifie pas réel et qu'il n'y a pas, en fait, de lieu d'activité dans les cas où les options cherchent à faire admettre qu'il existe un établissement stable. Le principe de neutralité serait enfreint dans la mesure où les options auraient des résultats fiscaux différents, selon que le commerce prendrait une forme conventionnelle ou électronique, dans l'application du test de présence physique.

Efficacité

333. L'idée a été émise que les obligations exécutoires et administratives concernant un ES installation fixe d'affaires virtuelle étaient à peu près exactement les mêmes que celles relatives aux activités de commerce électronique dans le système actuel. Mais on peut objecter que l'élargissement du concept d'établissement stable à des situations où des sites Internet sont hébergés dans un pays pourrait poser aux entreprises de délicats problèmes de mise en conformité (ainsi une entreprise risque même d'ignorer qu'un fournisseur de services Internet héberge son site dans un pays donné) ; quant aux administrations fiscales, elles devraient traiter avec des établissements stables n'ayant pas d'actifs physiques ou de personnel dans le pays.

334. Certes, on pourrait aussi soutenir que les problèmes d'exécution, de gestion administrative et de coûts résultant déjà des règles traditionnelles d'ES, y compris l'établissement stable agent dépendant, existeraient de la même manière avec l'ES agence virtuelle et l'ES présence professionnelle sur place.

Mais un argument semble indiscutable : comme les deux options considéreraient qu'un établissement stable existe dans un pays où l'entreprise ne dispose ni d'actifs physiques, ni de personnel ou pas même d'un site Internet, les entreprises seraient confrontées à l'alourdissement des obligations fiscales, celles-ci devant être respectées dans tous les pays où les consommateurs ont accès à leurs sites pour conclure des contrats. Ainsi, avec ces deux options, une société devrait identifier exactement la juridiction ultime de la transaction par commerce électronique. En ce qui concerne les biens ou les services téléchargés, il n'y a pas actuellement, en l'absence de preuves telles que des documents attestant l'expédition, de moyens fiables pour déterminer la juridiction.

335. Les obligations déclaratives découlant de l'augmentation du nombre de juridictions pèseraient sur les coûts de mise en règle. Le calcul des bénéfices de chaque ES virtuel pourrait également s'avérer difficile pour les entreprises, car il est improbable que celles qui se livrent au commerce électronique établiraient une comptabilité distincte relative aux opérations faites dans chaque pays où les consommateurs ont accès à leur site Internet.

336. Il est probable que l'ES présence professionnelle sur place exigerait un certain seuil minimum d'imposition (se référant par exemple à la durée des activités, au chiffre d'affaires ou à une autre grandeur monétaire) ; dès lors, cela poserait un autre problème de discipline fiscale et d'administration relatif à la gestion de ce seuil dans un contexte où l'on ne disposerait pas d'une source interne fiable pour s'informer. On a bien suggéré une solution possible, qui consisterait à conjuguer le modèle de présence professionnelle sur place à un modèle de recouvrement de l'impôt prévoyant une retenue à la source non définitive ; mais cela susciterait les difficultés décrites dans l'analyse de la méthode basée sur l'érosion de la matière imposable (cf. partie 4-B b ci-dessus).

Certitude et simplicité

337. Comme les options cherchent plutôt à élargir le concept d'établissement stable qu'à ajouter un lien supplémentaire, on pourrait dire qu'elles s'appuient sur un ensemble de règles durablement expérimentées et bien comprises. Mais le fait est qu'elles diffèreraient profondément du concept d'établissement stable dans sa version actuelle, puisque l'on n'exigerait aucune présence physique dans un pays.

338. L'établissement réputé stable, dont la création résulterait de chacune des solutions de remplacement, ajouterait donc manifestement quelque incertitude aux règles actuelles. Ainsi, dans le cadre de l'ES installation fixe d'affaires virtuelle, les entreprises qui font appel à des fournisseurs de services Internet pour héberger leur site ne sauraient peut-être pas quels sont exactement les serveurs utilisés à cette fin par le fournisseur. Une entreprise risque donc d'ignorer si les conditions de fixité temporelle et géographique sont remplies. Avec l'ES agence virtuelle, elle peut éprouver des difficultés à identifier le lieu où les contrats sont conclus. L'ES présence professionnelle sur place pose aussi problème : à supposer que la taxation par le pays de la source soit subordonnée au dépassement d'un seuil, les entreprises risquent d'ignorer au départ si, par exemple, leurs ventes (dans le cas d'un seuil basé sur les ventes) dépasseront le minimum requis dans chaque juridiction où elles ont une présence économique.

Effectivité et équité

339. Chacune des trois options suscite des préoccupations différentes relativement aux principes d'effectivité et d'équité.

340. Certains membres estiment que les règles actuelles se prêtent à la défiscalisation programmée ; en effet, une entreprise qui se livre au commerce électronique dans une juridiction peut éviter d'avoir un établissement stable en se contentant de faire héberger son site Internet sur un serveur géré par un tiers (par

exemple un fournisseur de services Internet), plutôt que sur ses propres équipements. Il est vrai que l'ES installation fixe d'affaires virtuelle tenterait de résoudre ce problème en supprimant l'obligation de présence physique ; mais lui-même pourrait être aisément tourné en délocalisant, à intervalles réguliers, le site sur un autre serveur situé dans la juridiction (sans doute pourrait-on réagir en modifiant l'obligation de « fixité » figurant dans la définition actuelle de l'établissement stable, mais ce serait au prix d'un manquement significatif aux règles existantes) ou en implantant le site sur un serveur situé dans une juridiction à fiscalité faible ou nulle. Il serait également loisible aux entreprises de minimiser l'impôt, en faisant en sorte que leurs principales activités s'exercent, totalement ou principalement, au moyen de logiciels implantés sur des serveurs situés dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle. Le caractère effectif de l'option de installation fixe d'affaires virtuelle serait donc fort limité, car elle ne conviendrait qu'à des situations dans lesquelles il serait avantageux de loger un site Internet sur un serveur placé dans la juridiction du client (cela comprendrait des cas où soit la plus grande brièveté des délais de réponse, soit la rapidité de téléchargement du logiciel est un élément important du choix d'acheter par Internet ou par les canaux traditionnels).

341. Selon certains membres, l'option de l'ES agence virtuelle introduirait davantage d'équité : elle garantirait que ce qu'ils considèrent comme l'exercice des mêmes fonctions dans une juridiction, c'est-à-dire la conclusion habituelle de contrats contraignants, serait soumis au même régime fiscal quel que soit le mode opératoire (c'est-à-dire qu'il s'agisse d'une personne, d'une machine ou d'un logiciel). Mais ils ajoutent que l'on risquerait de ne pas gagner en équité, dans le cadre de l'analyse conventionnelle des prix de transfert, si l'on attribuait peu ou pas de bénéfices à l'ES agence virtuelle ; il faudrait donc procéder à des changements conséquents de l'article 7 pour donner un caractère effectif à un ES agence virtuelle. Toutefois, d'autres membres ont estimé qu'à la différence de la règle actuelle de l'agent dépendant l'option engloberait la fonction de passation des contrats, même si cette dernière était remplie à l'extérieur d'un pays. De plus, le risque de non conformité serait plus élevé avec l'option d'ES agence virtuelle qu'avec les règles existantes de l'agent dépendant ; la raison en est que l'option se traduirait par un établissement stable en l'absence dans le pays de la source de points de contacts physiques ou humains tels que du personnel de bureau, des agents humains ou d'autres intermédiaires.

342. Finalement, aux yeux des partisans de l'option de l'ES présence professionnelle sur place, l'accent mis sur les activités conduites dans une juridiction, plutôt que sur l'existence d'un lieu fixe, donne à l'option un caractère plus effectif et plus difficilement abusable que les règles actuelles. On peut actuellement éviter un établissement stable dans bien des situations : il suffit de ne pas créer d'installations physiques dans une juridiction et d'accéder à un marché au moyen d'un site Internet ou de présences répétées, mais de courte durée. Pourtant, les mêmes font également remarquer que l'obligation d'un certain seuil interne, dans le cadre de l'option présence professionnelle sur place, risque de faciliter l'évasion fiscale dans le pays de la source. Ainsi, des entreprises pourraient diviser leurs activités en un certain nombre d'entités fiscales, de façon à s'assurer qu'aucune d'entre elles n'atteigne les seuils spécifiés. Ils estiment aussi que, dans la mesure où des services peuvent être « réalisés » dans une juridiction et fournis à un client dans une autre sans établir une présence sur place (des ventes effectuées par commande postale par exemple), la possibilité demeure d'échapper à l'impôt né dans le pays de la source. Aux yeux d'autres membres, les avantages présumés de l'option et les risques de manipulation auxquels elle cherche à remédier concernent des activités professionnelles qui ne s'exercent pas au sein d'un pays et ne devraient donc pas y être taxées.

Souplesse

343. Sans doute l'ES installation fixe d'affaires virtuelle pourrait-il améliorer le concept d'établissement stable, en supprimant une distinction basée sur le fait qu'un site web est hébergé par un fournisseur de services Internet ou par un serveur à la disposition d'une entreprise ; mais il n'aura de sens qu'aussi longtemps que la technologie obligera à conserver un serveur dans une juridiction (par exemple

pour répondre plus rapidement aux clients). Etant donné que les barrières technologiques diminuent, il est improbable que cette considération soit importante à l'avenir.

344. Les tenants de l'ES agence virtuelle affirment qu'il renforcerait le concept d'établissement stable et le ferait mieux correspondre au contexte économique moderne, celui-ci n'exigeant pas une présence humaine traditionnelle pour exercer ce qu'ils estiment être des fonctions identiques à celles qui sont censées faire exister un établissement stable agent permanent (c'est-à-dire conclure de façon habituelle des contrats au nom du mandant). De même, on dit que l'option de présence professionnelle sur place dépend de l'activité économique, qu'elle soit conduite par des personnes, des machines ou des moyens électroniques ; elle devrait donc être suffisamment flexible pour s'adapter aux divers modèles économiques et aux nouvelles technologies. Le facteur critique de cette option est une présence économique, que ses partisans perçoivent comme l'exercice d'activités professionnelles significatives au lieu où se trouve le client. La forme technologique ou commerciale que revêt cet exercice peut évoluer sans affecter la présence économique. Pourvu que la rédaction des amendements à la définition de l'ES soit de caractère conceptuel, au lieu de donner des exemples particuliers (comme les sites Internet), ces amendements devraient rester pertinents et souples.

345. Il n'en reste pas moins que les options présentent un inconvénient sérieux : on ne sait pas vraiment comment les impôts seraient calculés et recouvrés avec l'une comme avec l'autre. Dans la mesure où l'on risque de devoir envisager, à cette fin, des solutions alternatives telles que les retenues à la source, les options pourraient apparaître comme des réponses inadéquates aux évolutions technologiques et commerciales.

Compatibilité avec les règles du commerce international

346. Aucune des trois options ne devrait soulever de nouveaux problèmes de discrimination et de non neutralité, à moins qu'elles ne soient associées à une base différente de calcul des bénéfices et de recouvrement de l'impôt qui ferait naître des préoccupations de cette nature.

Nécessité de disposer de règles universellement acceptées

347. L'objectif des trois options est réagir à l'éventualité que les pays de la source puissent perdre au bénéfice des pays de résidence leur part des bénéfices générés par des activités commerciales significatives prenant place dans leur juridiction. En mettant l'accent sur la présence économique plutôt que sur la présence physique fixe, la plus large d'entre elles (l'ES présence professionnelle sur place) s'efforce de garantir aux activités mobiles (comme le commerce électronique et les fournisseurs de services mobiles) un traitement équivalent aux activités traditionnelles qui nécessitent de disposer d'une installation fixe d'affaires dans une juridiction. Même si l'on admet que les pays de la source et de la résidence contribuent les uns comme les autres à la réalisation des bénéfices tirés de transactions internationales et sont donc habilités à partager les recettes fiscales, les trois options susciteraient un débat pour savoir si elles entraînent une division équitable de ces recettes. A l'évidence, les pays adopteraient des positions différentes sur ce point et il semble improbable que l'on parvienne rapidement (ou jamais), à un accord général.

348. La mise en oeuvre de l'une quelconque des trois options obligerait à modifier les conventions existantes. Certes, les conventions incorporant ou non les dispositions en rapport pourraient aisément coexister ; mais cette situation aurait pour conséquence qu'une entreprise multinationale préférerait exercer ses activités de commerce électronique à partir de pays qui s'opposeraient généralement à l'insertion des options dans leurs conventions.

5. CONCLUSION

349. Compte tenu de l'analyse qui précède des divers avantages et inconvénients des règles actuelles des conventions régissant l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, et d'un certain nombre de solutions de remplacement éventuelles, le GTC est arrivé aux conclusions suivantes après avoir examiné les commentaires relatifs à son premier projet.

350. S'agissant des différentes possibilités de changements fondamentaux qui sont évoquées à la partie 4-B ci-dessus, le GTC a conclu qu'il ne serait pas opportun d'entreprendre pour le moment de telles réformes. Au stade actuel, le commerce électronique et les autres modèles économiques résultant des nouvelles technologies de la communication ne justifieraient pas en eux-mêmes de rompre brutalement avec les règles existantes. Contrairement aux prévisions antérieures, on ne semble pas disposer de données tangibles prouvant que les gains d'efficacité générés par les communications sur Internet aient entraîné une baisse sensible des recettes fiscales des pays importateurs de capitaux.

351. En outre, le GTC estime que des modifications de fond sont subordonnées à un large accord sur la supériorité manifeste d'une alternative particulière aux règles actuelles ; or, aucune des solutions de rechange qui ont été suggérées jusqu'à présent n'apparaît remplir cette condition. Il est essentiel de s'abstenir de révisions de grande envergure avant d'avoir trouvé d'autres solutions clairement meilleures, car toute tentative de remanier les principaux aspects des règles internationales actuelles de taxation des bénéfices donnerait naissance à des dispositions transitoires incommodes ; en effet, de nombreux pays désapprouveraient probablement de tels changements et une longue période serait nécessaire pour adapter graduellement l'ensemble des conventions fiscales existantes.

352. Les commentaires reçus étaient favorables à l'analyse globale du GTC et avalisaient ses conclusions à propos des diverses propositions de modifications fondamentales exposées à la partie 4-B : aucun d'entre eux ne les soutenait.

353. Toutefois, le GTC a admis la nécessité de continuer à surveiller les incidences sur les recettes fiscales de l'évolution des modèles économiques qui résulte des nouvelles technologies de la communication. Il a également reconnu que certaines caractéristiques des règles internationales actuelles d'imposition des bénéfices posaient problème. On pourrait remédier à une partie des difficultés par une révision des conventions fiscales,⁴⁴ qui s'inspirerait de certaines des solutions de remplacement plus limitées présentées ci-dessus dans la partie 4-A. Après les avoir examinées à la lumière des commentaires reçus, le GTC est arrivé aux conclusions ci-après :

- s'agissant des options de modification de la définition de l'établissement stable pour exclure des activités qui ne s'accompagnent pas d'intervention humaine de personnel, y compris par des agents dépendants (sous-partie 4-A a ci-dessus), le Groupe a conclu que cette option ne serait probablement pas retenue et qu'elle pouvait être écartée.
- s'agissant des options consistant à modifier la définition de l'établissement stable pour stipuler qu'un serveur ne peut par lui-même constituer un établissement stable (sous-partie 4-A b) ou pour exclure les fonctions attribuables aux logiciels lors de l'application de l'exception préparatoire ou auxiliaire (sous-partie 4-A c ci-dessus), le Groupe est arrivé à la conclusion suivante : bien que l'on ne doive pas actuellement adopter ces options, il convient

⁴⁴

Dans la mesure où la révision des conventions entraînerait un renforcement des droits de taxation de la source, on pourrait être obligé d'amender notablement la loi interne pour permettre aux pays de mettre en oeuvre ces droits (et du même coup d'éliminer les risques de double imposition quand le pays de résidence la compense par la technique de l'exemption).

de suivre de près l'application des règles actuelles aux fonctions exercées au moyen de serveurs et de logiciels, afin de déterminer si elle suscite des difficultés ou des préoccupations d'ordre pratique ; on pourrait alors poursuivre l'étude de ces solutions de substitution ou de combinaisons de leurs variantes.

- s'agissant de l'option d'éliminer toutes les exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 (première des deux options évoquées dans la sous-partie 4-A d ci-dessus), le Groupe a décidé de ne pas la retenir.
- s'agissant des options consistant à subordonner toutes les exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 à la condition globale qu'il s'agisse d'activités préparatoires ou auxiliaires (seconde des deux options présentées dans la partie 4-A d ci-dessus) et d'éliminer les exceptions au titre du stockage, de l'exposition ou de la livraison mentionnées au paragraphe 4 de l'article 5 (sous-partie 4-A e ci-dessus), le Groupe a conclu de la façon suivante : il faudrait continuer à surveiller l'application de ces exceptions, pour voir si des difficultés ou des préoccupations concrètes justifient un changement quelconque de ce type ; auquel cas cela pourrait conduire à poursuivre l'étude de ces solutions de rechange ou de combinaisons de leurs variantes. Sans préjudice de ces options, le Groupe a également conclu à l'utilité de traiter dans le Commentaire les questions soulevées au paragraphe 188, de manière à donner aux contribuables et aux administrations fiscales davantage de certitude sur la portée exacte des exceptions mentionnées actuellement au paragraphe 4.
- s'agissant de l'option de modifier les dispositions actuelles pour ajouter une règle de la force d'attraction concernant le commerce électronique (sous-partie 4-A f ci-dessus), le Groupe a conclu qu'elle ne devrait pas être retenue.
- s'agissant de l'option d'adopter des règles supplémentaires de lien dans le but d'imposer les bénéfices procurés par la prestation de services (sous-partie 4-A g ci-dessus), le Groupe a relevé qu'elle serait examinée dans le cadre des futurs travaux de l'OCDE sur l'application des conventions fiscales aux services. Leurs conclusions pourraient conduire à poursuivre l'étude de l'option ou de ses variantes.

354. Par ailleurs, le GTC a fait observer que les effets de nombre de ces solutions de remplacement iraient bien au-delà du commerce électronique. Il importerait donc, en les envisageant, de prendre en considération leur incidence sur toutes les formes d'activités professionnelles.

ANNEXE 1

MISSION ET COMPOSITION GROUPE DE TRAVAIL CONSULTATIF

Mandat général

355. Le mandat général du GTC sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux est le suivant :

« Examiner les modalités d'application des dispositions actuelles des conventions en matière d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux dans le contexte du commerce électronique et étudier les propositions en faveur d'autres règles ».

Mandat spécifique

356. Dans ses travaux, le Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes actuellement prévues par les conventions pour l'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux sera invité à examiner les questions de fond et les aspects pratiques de la politique fiscale concernant la mise en œuvre des normes en question. Il lui faudra notamment analyser la manière dont les règles actuelles des conventions portant sur l'imposition des bénéfices s'appliquent dans le contexte du commerce électronique, et se prononcer sur la faisabilité et l'opportunité des propositions en faveur d'autres règles. On envisage donc qu'une part importante des travaux soit consacrée à l'observation des évolutions en cours. C'est pourquoi le Groupe est susceptible de fonctionner pendant un certain temps et d'établir plusieurs rapports.

357. Dans le cadre de ses activités, le GTC sera amené à étudier tout particulièrement les questions suivantes et à faire part de ses commentaires à leur propos :

- a) la notion d'établissement stable établit-elle un seuil approprié pour la répartition des recettes fiscales entre le pays de la source et celui de la résidence ainsi qu'à l'égard de l'utilisation des paradis fiscaux dans le contexte du commerce électronique?
- b) a-t-on besoin de règles spécifiques concernant le commerce électronique et de telles règles constitueraient-elles une solution de remplacement viable aux normes internationales existantes?
- c) le processus de désintermédiation qui va de pair avec le commerce électronique est-il susceptible d'aboutir à un transfert de l'imposition des bénéfices, du fait du concept actuel d'établissement stable, en faveur des lieux où la production est localisée matériellement (c'est-à-dire là où l'entreprise possède des installations au moyen desquelles ses salariés exercent leurs activités)? Dans l'affirmative, la répartition des revenus qui en résulterait serait-elle compatible avec la rationalité économique de l'activité?

358. En outre, il existe un certain nombre de problèmes relatifs à l'attribution de bénéfices à un établissement stable dans le cadre du commerce électronique pour lesquels le GTC pourrait apporter une contribution. Des indications spécifiques pourraient-elles s'avérer nécessaires pour prendre en compte les éléments concrets propres aux entreprises qui se livrent au commerce électronique? De manière plus fondamentale, le Groupe de direction de l'OCDE sur les principes directeurs en matière de prix de transfert

examine actuellement s'il y a lieu d'actualiser les indications existantes sur les modalités d'imputation des bénéficiaires aux établissements stables, qui figurent à l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE et dans son Commentaire ; et cela pour tenir compte des pratiques professionnelles modernes, dont le commerce électronique. Une solution possible serait d'appliquer la logique du concept de pleine concurrence, qui inspire les principes directeurs de l'OCDE pour les prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ; on le ferait par analogie en procédant à l'attribution des bénéficiaires en vertu de l'article 7.

Liste des participants

359. Les personnes suivantes ont participé à une ou plusieurs réunions du Groupe technique consultatif :

Ron	VAN DER MERWE	Administration fiscale sud-africaine	South Africa
Matthias	GEURTS	Banque fédérale d'Allemagne	Germany
Pieter	RIJKELS	EDS Belgique	Belgium
Jeanne	GOULET	IBM /Briger & Lowell	United States
Dan	KOSTENBAUDER	Hewlett Packard	United States
Bill	SAMPLE	Microsoft	United States
Robert	SPARKS	Delphi	United States
Gary	SPRAGUE	Baker & McKenzie	United States
Ned	MAGUIRE	Deloitte & Touche	United States
Karen	MYERS	EDS	United States
Linda	JOHNSTON	eBay	United States
Charles	McLURE	Université de Stanford	United States
Richard	VANN	Faculté de droit, université de Sydney	Australia
Chris	SCOTT	KPMG	United Kingdom
Sven-Olof	LODIN	Confédération des entreprises suédoises	Sweden
Ariane	PICKERING	Trésor	Australia
Alain	CASTONGUAY	Ministère des finances	Canada
Michael	WICHMANN	Ministère fédéral des finances	Germany
Brendan	McCORMACK	Administration fiscale	Ireland
Hiroyuki	OTORI	Administration fiscale	Japan
Norimasa	JOUCHI	Ministère des finances	Japan
Geert	JANSSEN	Ministère des finances	Netherlands
Javier	CARCEDO	Ministère des finances	Spain
Silvia	FROHOFER	Administration fiscale fédérale	Switzerland
Reto	GASSER	Administration fiscale fédérale	Switzerland
Patricia	BROWN	Trésor	United States
Iraci	KAHAN	Ministère des finances	Brazil
Yukang	WANG	Administration fiscale	China
Girish	SRIVASTAVA	Service des impôts directs	India
Yuval	COHEN	Administration fiscale	Israel
Heng How	LIM	Service des impôts directs	Malaysia
Duncan	BRATCHELL	EMI	United Kingdom
Phil	DONLAN	Service des impôts directs	United Kingdom

ANNEXE 2

EXEMPLES DE NOUVEAUX MODELES ECONOMIQUES ET DE NOUVELLES FONCTIONS

On présente ci-dessous plusieurs exemples de modèles économiques et de fonctions de nature nouvelle qui sont issus des technologies innovantes de la communication.

1) *Industries de transformation*

Catégorie 1 : Préoccupations générales des industriels

360. Pour fabriquer leurs produits, les industriels ont besoin de divers composants, matériaux ou services. Le recours aux catalogues consultables sur Internet et aux sites d'enchères leur permet d'acquérir des biens et des services à des prix plus avantageux, sans devoir passer par les fournisseurs situés à proximité. Pour leur part, les fournisseurs, proches ou éloignés, peuvent avoir accès à de nouveaux clients ou marchés et obtenir une diminution des coûts de transaction, des délais de réponse et des erreurs de transmission grâce aux systèmes de passation des commandes par Internet.

Catégorie 2 : Préoccupations des industriels en matière de ventes directes (modèle économique du sur mesure)

361. Les fabricants de biens durables gèrent les ventes directes aux consommateurs au moyen de différents systèmes de communication : téléphone, fax, message électronique, sites interactifs ou kiosques Internet. Ce modèle économique a le grand avantage de permettre aux consommateurs de commander « sur mesure » les articles qu'ils désirent, grâce à l'assistance à la configuration. Les marchés ciblés peuvent également inclure les revendeurs et les clients professionnels préférés.

- Les capacités des logiciels et des réseaux donnent la possibilité de gérer efficacement sur Internet la configuration des produits, les commandes, la fixation des prix, les catalogues et les stocks.
- Les informations relatives aux commandes sont disponibles par diverses voies : les consommateurs utilisent les sites Internet interactifs, les revendeurs ont recours aux applications de réseau donnant l'accès en tant réel et les clients professionnels préférés utilisent des sites Internet qui sont spécialement conçus à leur intention.

Catégorie 3 : Externalisation des activités industrielles

362. De nombreux fournisseurs de produits externalisent des fonctions non essentielles, telles que la fabrication, afin de se concentrer sur la recherche-développement et la commercialisation. Les industries de transformation traditionnelles peuvent également sous-traiter la fabrication de composants à des régions où les coûts sont plus faibles.

- les systèmes de configuration assistée par Internet aident le consommateur à sélectionner des produits fortement spécifiques. Des renseignements détaillés sur ces produits sont transmises électroniquement au « fabricant » du fournisseur. Dans le cadre de sa stratégie d'externalisation, ce dernier assure le contrôle de la qualité et communique des données

concernant les produits nouveaux au moyen de systèmes de suivi et de livraison de données basés sur Internet.

- L'information sur les commandes étant transmise électroniquement et le processus de production pouvant être surveillé à distance, il est possible d'externaliser la fabrication dans des zones à faible coût ou à proximité du consommateur, afin de raccourcir les délais de livraison et de diminuer les coûts pour l'acheteur. Outre les avantages dont bénéficient les consommateurs, les industries et la main-d'œuvre locales profitent de cette organisation.

2) Systèmes de distribution

Catégorie 4 : Services de livraison traditionnels

363. Grâce aux systèmes de commandes de colis et de suivi en ligne, les sociétés de livraison peuvent opérer plus rapidement et avec davantage de fiabilité, tandis que les consommateurs s'informent en temps réel de l'exécution de l'opération.

Catégorie 5 : Logistique et gestion

364. Comme les entreprises de livraison ont mis au point des logistiques complètes et les ont expérimentées, les sociétés clientes ont commencé à externaliser leurs tâches de gestion des commandes (comme le contrôle des stocks, l'assemblage, l'entreposage, l'emballage, l'expédition, le service clientèle et les rendus) pour se concentrer sur la recherche de nouvelles idées de produits et de modes de fabrication. Les activités de gestion des commandes peuvent être centralisées soit à proximité des lieux de fabrication ou des principaux marchés, soit dans des zones où les intrants et la main-d'œuvre sont disponibles en abondance.

3) Marketing, gestion des relations avec la clientèle et fonctions professionnelles décentralisées

Catégorie 6 : Marketing basé sur Internet

365. Qu'elle opère dans les ventes ou les services traditionnels, dans les technologies de l'information ou dans le secteur de la high-tech, toute entreprise qui dispose d'un site Internet bien conçu peut présenter des informations concernant sa production à un public élargi, d'une manière à fois plus efficace et moins coûteuse. Le coût de transmission des informations aux clients a diminué grâce aux technologies de la communication ; cela permet aux entreprises petites et éloignées, qui étaient auparavant confrontées à des barrières financières et géographiques à l'entrée sur certains marchés, d'y promouvoir et d'y vendre leurs produits et services plus facilement.

Catégorie 7 : Centres d'appel

366. Le service à la clientèle est une fonction importante de beaucoup d'entreprises. Grâce à l'existence du réseau Internet et aux progrès des technologies de la communication, il leur est maintenant possible d'installer des centres d'appel et des activités en rapport dans la plupart des juridictions. Mais une juridiction qui offre une main-d'œuvre instruite et hautement qualifiée, ou des possibilités d'opérer avec un bon rapport coût/efficacité, sera bien placée dans la compétition pour tenter d'être le lieu préféré des implantations de centres d'appel.

- Le service clientèle peut être assuré par des bases de données en ligne donnant des solutions, par la mise en communication avec des techniciens (au moyen de la messagerie électronique ou de la transmission interactive) ou par la communication téléphonique directe.

- De plus, l'assistance technique qui exige des services sur place peut être fournie directement par des salariés de la société présents dans la juridiction concernée ou sous-traitée à des tiers indépendants.

Catégorie 8 : Centres de partage de services/centres régionaux de gestion

367. Grâce à l'efficacité accrue des communications, les entreprises nationales et internationales peuvent décentraliser un grand nombre de leurs fonctions professionnelles sur des sites moins coûteux ou plus proches des clients. Cela vaut notamment pour les sièges sociaux, services de marketing, centres d'assistance technique ou de réparation au niveau régional ainsi que pour d'autres tâches similaires.

4) *Technologies de l'information*

Catégorie 9 : Systèmes d'envoi d'informations

368. En utilisant des réseaux de distribution spécialisés, les fournisseurs de contenu peuvent communiquer des informations à des personnes et à des entreprises qui se trouvent dans des lieux éloignés. Il peut s'agir, par exemple, de diffuser des articles de journaux à des abonnés, de transmettre les rapports internes d'un PDG aux services et aux personnels régionaux ou de communiquer les déclarations publiques de sociétés ou de personnes physiques aux médias de masse. Cela permet à ces derniers d'augmenter leurs recettes d'abonnement, tandis que d'autres entreprises et personnes bénéficient d'une réduction des coûts d'imprimerie et de livraison liée à la distribution de rapports ou de déclarations.

Catégorie 10 : Services techniques à distance

369. En recourant aux systèmes de réseaux basés sur Internet, les entreprises sont en mesure de maintenir et de développer leurs activités, en recourant à des services techniques à fort contenu de main-d'œuvre provenant de juridictions éloignées.

- Ainsi, l'industrie des logiciels a d'énormes besoins de personnel maîtrisant bien les technologies de l'information. Grâce à l'avènement de ces réseaux, le codage à distance, l'expérimentation des logiciels, l'intégration des systèmes, les diagnostics et la surveillance peuvent s'effectuer dans des zones où les compétences correspondantes existent.
- Par conséquent, au fur et à mesure que les entreprises profitent d'une disponibilité géographique accrue de la main-d'œuvre, il est possible aux fournisseurs de cette dernière d'aborder de nouveaux marchés où ils offrent leurs services.

Catégorie 11 : Education/formation interactive en ligne

370. Les systèmes de réseaux basés sur Internet permettent aux entreprises de former leurs salariés avec un meilleur rapport coût/efficacité et de façon décentralisée. Les formateurs peuvent se trouver n'importe où dans le monde, notamment dans des juridictions à faibles coûts qui disposent d'une main-d'œuvre abondante et techniquement qualifiée.

Catégorie 12 : Systèmes de stockage de l'information basés sur Internet

371. Ces systèmes permettent aux clients d'accéder à des données, de les télécharger, de les extraire et de les utiliser à distance. En outre, ils assurent une protection de l'information contre le feu, le vol et d'autres incidents.

- Il y a baisse des coûts entraînés par le stockage et la sécurisation de grandes quantités de documents.
- Il est loisible de décentraliser les activités des entreprises car les utilisateurs autorisés, situés dans un lieu quelconque, sont en mesure de consulter, de réviser ou d'enrichir les informations stockées (par exemple dans les banques, les compagnies d'assurance etc, le personnel localisé dans différents pays peut avoir accès aux documents stockés et les modifier, sans devoir adresser électroniquement ou faxer des documents à d'autres services).

Catégorie 13 : Fournisseurs de services applicatifs (ASP)

372. Les ASP obtiennent des fournisseurs de logiciels des licences d'utilisation qui les autorisent à héberger des applications destinées aux utilisateurs finaux. Ces derniers peuvent donc avoir accès aux programmes sur des serveurs que possèdent et gèrent les fournisseurs d'application. En faisant usage de ces applications, les utilisateurs finaux sont en mesure d'automatiser diverses fonctions, tels que les achats, ou d'externaliser une part importante des fonctions relatives aux technologies de l'information à un moindre coût global.

Catégorie 14 : Présentation et paiement électronique des factures

373. Les sociétés à clientèle très nombreuse (compagnies de téléphone, entreprises de services collectifs, institutions financières et fournisseurs importants de services de santé) réalisent des économies non négligeables en affichant les factures sur leurs sites ou en les envoyant par courrier électronique ainsi qu'en recevant des paiements par la même voie.

Catégorie 15 : Traitement de données

374. Comme la comptabilité, les rémunérations et d'autres informations relatives à l'entreprise sont traitées et stockées électroniquement, l'exécution des transactions concernant ce type de données devient centralisée. Dès lors, les activités correspondantes peuvent être exercées dans toute juridiction qui offre une main-d'œuvre adaptée et des possibilités de réaliser un bon rapport coût/efficacité.

5) *Services financiers*

Catégorie 16 : Sociétés de services financiers non représentatives des infrastructures matérielles traditionnelles.

375. Les sociétés qui fournissent par Internet des services financiers tels que produits bancaires, courtage et assurances-vie opèrent sans réseau important d'agences. En raison de l'abaissement des coûts dû à l'automatisation et à l'élimination des infrastructures d'agences, des unités de petite taille peuvent pénétrer sur le marché et offrir des services financiers.

- Le succès reste le résultat d'une gestion efficace des risques d'intérêt, de financement et d'exploitation.
- Néanmoins, les systèmes basés sur Internet allègent les divers coûts de traitement à la charge des banques, sociétés de bourse ou compagnies d'assurance-vie traditionnelles.
- Produits et services sont fournis par l'intermédiaire du téléphone, d'Internet, des distributeurs automatiques de billets ou de kiosques situés à proximité de catégories particulières de clients (par exemple de groupes de salariés de sociétés spécifiques).

- En recourant aux sites Internet interactifs et à des modèles statistiques, les sociétés de services financiers peuvent évaluer, refuser ou augmenter les crédits et procurer d'autres services dans des conditions plus avantageuses.
- Le service clientèle est assuré par le téléphone, la messagerie électronique ou l'interface du réseau.

Catégorie 17 : Institutions financières traditionnelles présentes sur Internet

376. Les institutions financières traditionnelles sont présentes sur Internet pour donner des renseignements relatifs à leurs produits et services, informer les clients en temps réel, automatiser certaines opérations de collecte de données, permettre aux clients d'effectuer des opérations (banque en ligne) et assurer le service après-vente. Toutefois, cette présence ne fait que concourir à leur principale fonction, qui est de faire des affaires avec des sociétés et des clients individuels. Par ailleurs, les institutions financières prennent en charge de nouvelles tâches comme l'authentification des certificats numériques des participants au commerce électronique d'entreprise à entreprise.

Catégorie 18 : Activités financières ciblées

377. Les prestataires/courtiers spécialisés offrent des services financiers spécifiques, par exemple des prêts à la consommation et des crédits hypothécaires. L'usage d'un site Internet interactif leur permet de réduire les tâches routinières (comme la collecte des informations), tandis que les clients reçoivent les tarifs de diverses institutions financières concurrentes, ce qui les met en mesure de s'assurer les conditions les plus favorables.

- En raison des faibles barrières à l'entrée, les prestataires/courtiers de tout pays peuvent entrer sur ce marché.
- Les centres de traitement des crédits peuvent être implantés dans des zones où le rapport coût/efficacité est le meilleur.

6) *Prestataires de services généraux*

Catégorie 19 : Services de voyage et de tourisme en ligne

Un certain nombre de prestataires de services en rapport avec les voyages utilisent des réseaux basés sur Internet qui bénéficient à l'utilisateur final. Comme ce dernier peut avoir un accès direct aux informations en la matière à partir du système du prestataire, il y a réduction des coûts imputables aux services et aux opérations intéressant la clientèle.

- Les opérateurs de transport (compagnies aériennes, de chemins de fer, etc) font des économies grâce à la baisse des frais d'exploitation au titre du service clientèle, de l'émission de billets et des programmes de fidélisation. Des campagnes de marketing appuyées sur des informations spécifiques aux clients entraînent une hausse des ventes.
- Les sites de voyage indépendants permettent aux clients de connaître les conditions tarifaires et les disponibilités des différents prestataires (compagnies aériennes, hôtels, etc). Leur rémunération consiste en commissions réglées par les prestataires de services ou en frais acquittés par les clients. Ces sites permettent aussi aux compagnies aériennes et aux autres acteurs de l'industrie du voyage d'écouler des stocks excédentaires (par exemple les places d'avion et les chambres d'hôtel invendues).

- Les agences de voyage traditionnelles tirent également parti des interfaces, les systèmes de réseaux antérieurement requis n'étant pas une barrière à l'entrée.

Catégorie 20 : Services professionnels (par exemple réseaux spécialisés dans la santé)

379. Les professionnels de la santé peuvent adhérer à des organisations nationales au sein desquelles ils ont leur propre site Internet. Si, par exemple, un client cherche à se procurer les produits d'un pharmacien local, il peut aller sur le site d'un pharmacien adhérent qui fait partie de la communauté des personnels de santé.

- Sur ce site, le client peut trouver des informations générales sur les articles médicaux vendus par le pharmacien ou rechercher des données en rapport avec la santé. Au moyen de portails intelligents, il lui est possible de donner au pharmacien des renseignements d'ordre personnel, médical et relatifs à son assurance ainsi qu'à d'autres modalités du paiement ; il peut aussi recevoir des informations personnalisées sur des problèmes médicaux ou des prescriptions spécifiques.
- De plus, le client aura accès à des conseillers médicaux sur Internet. Cela permettra au pharmacien d'automatiser la commande de médicaments, tout en continuant à donner des indications judicieuses.
- En définitive, on peut, au moyen des réseaux de santé interactifs, faire passer les données relatives à la facturation des prestataires de services médicaux aux sociétés d'assurance ; c'est un moyen de diminuer le coût de traitement des demandes de remboursement et de communiquer des informations aux patients.

Catégorie 21 : Fournisseurs de contenu indépendants (auteurs, musiciens ou metteurs en scène de films, etc)

380. En utilisant les médias numériques et les systèmes de transmission par Internet, les fournisseurs de contenu individuels qui résident dans des zones éloignées peuvent présenter directement leurs oeuvres ou démontrer leurs talents aux principales sociétés d'édition et du spectacle, pour en assurer le financement, la distribution et le marketing.

7) *Fournisseurs de matières premières*

Catégorie 22 : Fournisseurs et acheteurs de matières premières

381. Avec les systèmes offre/demande de prix sur Internet, les fournisseurs de matières premières peuvent faire des propositions en ligne, examiner les offres, conclure des ventes et exécuter des ordres, ce qui rationalise le mécanisme de commercialisation. Du fait de l'existence d'un marché décentralisé, les acheteurs de toute dimension ont davantage accès aux produits disponibles et aux tarifs compétitifs.

8) *Distribution*

Catégorie 23 : Distributeur en ligne de biens matériels

382. Les entreprises qui disposent d'une vitrine sur Internet peuvent offrir des produits peu coûteux, qui conviennent très bien à leurs clients et sont fortement personnalisés. De nombreuses fonctions professionnelles comme les achats, la gestion de stocks, l'entreposage, les livraisons, la comptabilité, le traitement des paiements, le service clientèle et le marketing ciblé sont automatisés au moyen de systèmes

basés sur Internet. Certaines tâches peuvent être externalisées à des fournisseurs ayant un avantage de coût. Outre l'accès à de nouveaux marchés, l'automatisation des activités précitées diminue les charges et permet à l'entreprise de se concentrer sur les activités créatrices de revenus.

- Pour prendre part à la concurrence sur les marchés ciblés, les distributeurs en ligne y conservent habituellement du personnel spécialisé dans le marketing et la vente.
- Les entrepôts peuvent être implantés soit à proximité des marchés ciblés, de façon à assurer la rapidité des opérations, soit dans des zones où le rapport coût/efficacité est favorable.

Catégorie 24 : Distributeur présent sur Internet

383. Un distributeur traditionnel composé d'une chaîne de magasins vendant des produits ou des services peut proposer l'accès à Internet en complément de ses canaux traditionnels de vente. Des magasins se trouvent dans divers marchés ciblés et une vitrine est disponible sur Internet pour procéder à des achats en ligne. Cependant, la présence sur la toile vise surtout à assurer l'information sur les prix et les stocks, la publicité des biens et services commercialisés ainsi que le service clientèle.

Catégorie 25 : Distributeur en ligne de produits numériques

384. Les produits numériques peuvent être commercialisés par achats directs, location ou utilisation payante (musique, vidéo, jeux, lecture de livres sur Internet, etc). La vente, l'exécution de la commande, la vérification du paiement et les fonctions du service clientèle sont effectuées par l'intermédiaire du site Web. Afin d'attirer la clientèle, le distributeur en ligne offre aussi des contenus en rapport avec le produit qui sont spécialement adaptés au goût des consommateurs ciblés (par exemple des manifestations récentes dans un domaine particulier de l'industrie musicale).

- Les contenus sont générés de diverses façons, par exemple en faisant appel à des organismes et à des observateurs locaux qui s'informent des tendances actuelles du marché ciblé.
- En recourant à des logiciels de suivi des ventes, les entreprises peuvent élaborer et mener à bien des programmes de marketing ciblés, grâce à la messagerie électronique ou aux techniques traditionnelles comme le publi-postage ou les imprimés publicitaires.
- Avec l'utilisation de systèmes sophistiqués de passation des commandes et de bases de données, le produit peut être livré et conditionné en fonction des desiderata du client et des instructions contenues dans la commande (par exemple un morceau musical particulier avec une durée d'utilisation limitée à 30 jours).

9) *Marchés électroniques*

Catégorie 26 : Enchères en ligne pour les consommateurs

385. Dans ce domaine, un fournisseur de services en ligne héberge divers sites d'enchères de biens de consommation. Le vendeur opère directement la transaction avec l'acheteur et l'entreprise organisant les enchères est rémunérée à la commission ou au forfait. Le fournisseur en ligne peut favoriser les transactions en renseignant sur les sociétés faisant la livraison ou en nouant des liens avec elles. Il arrive également qu'il s'associe à une institution financière pour faciliter le paiement et l'échange des produits. Le responsable de la livraison et l'intermédiaire financier perçoivent également des commissions en fonction du montant de la transaction.

Catégorie 27 : Marchés électroniques gérés par des agrégateurs de contenus

386. Les marchés électroniques peuvent être gérés par des agrégateurs de contenus verticaux ou horizontaux. Un agrégateur de contenus donne des informations relatives à un secteur particulier (agrégateur vertical) ou à une fonction spécifique d'application inter-sectorielle (agrégateur horizontal). Il est rémunéré par des commissions au titre des transactions, de la consultation, de la publicité ou du parrainage.

- Les ventes ou les transactions relatives aux services ont lieu directement entre le consommateur et le vendeur ou prestataire de services lié au marché.
- En s'associant avec les agrégateurs de contenus, les vendeurs de petite taille ou éloignés accèdent plus facilement à de nouveaux marchés.

Catégorie 28 : Portails d'achat en ligne

387. Un portail Internet de livraison héberge les catalogues électroniques de nombreux vendeurs sur ses serveurs informatiques. Il sert à mettre les acheteurs en contact avec un ensemble de vendeurs et de produits.

- Pour les acheteurs, l'avantage est de ne devoir entrer qu'une seule fois les données relatives aux livraisons et aux paiements, tout en ayant la possibilité de sélectionner les marchandises d'une multiplicité de vendeurs. Les logiciels orientent les acquéreurs vers les entreprises qui commercialisent les produits souhaités.
- En utilisant les logiciels de gestion des commandes, un vendeur et un acheteur nouent et parachèvent la transaction. L'opérateur du site Internet n'a pas de relations contractuelles avec l'acheteur, mais le vendeur lui rétrocède une commission sur la vente.
- Les vendeurs qui sont dépourvus d'expérience d'Internet ou de budgets substantiels pour les dépenses technologiques peuvent opérer sur de nouveaux marchés au moyen de portails d'achat en ligne, quelle que soit leur localisation géographique.

10) Exemple d'un modèle économique complet

388. Cet exemple montre de façon plus détaillée comment un modèle économique particulier répartit normalement ses fonctions entre le siège social et les emplacements où se trouve la clientèle.

Catégorie 29 : Prestataire de services liés aux technologies de l'information

389. Un prestataire de services TI conçoit, applique et/ou entretient les systèmes TI de ses clients, ce qui leur permet de se concentrer sur leur corps de métier et de réduire les coûts des technologies de l'information. Ces services englobent la gestion des centres de données, celle des systèmes d'entreprise, des réseaux globaux et/ou l'aide technique. Il arrive également que le prestataire de services TI fournisse à la clientèle des applications matériel et logiciel appropriées.

- Le prestataire de services TI peut éventuellement externaliser une partie ou l'essentiel de la mise au point de ses produits de gestion TI, de nature générale ou sur mesure, à des juridictions éloignées offrant de faibles coûts de main-d'œuvre.

- Il contracte fréquemment avec des tiers pour offrir les applications matériel et logiciel nécessaires. S’il les produit aussi, il les fournit au client final. Les services de garantie sont assurés localement par des salariés du tiers ou du prestataire de services. Ils peuvent aussi être sous-traités à des entreprises locales.
- Le prestataire de services TI propose de prendre en charge l’entretien à distance ou sur place, en fonction des besoins spécifiques du client. Si un client important externalise une grande part ou la totalité de ses besoins de TI, le prestataire envoie son propre personnel sur le site du client pour gérer les systèmes TI et s’occuper de la maintenance. En revanche, si l’intervention est de moindre portée, le prestataire n’assure que des services d’aide technique à distance, qui peuvent être effectués dans toute juridiction disposant d’une main-d’œuvre compétente et peu onéreuse.
- En matière de gestion des données (traitement et entreposage), le prestataire de services TI gère ses centres à proximité des clients (ou même sur leur site), pour tenir compte de leurs préférences et des limitations actuelles de la technologie. Les centres de données peuvent être éloignés, mais les clients, pour des raisons de confort, souhaitent que leurs données soit traitées et stockées non loin de leur emplacement. En outre, compte tenu des limites de la bande passante, les centres de données doivent être situés sur les réseaux de communication ou à proximité, afin de pouvoir diffuser le plus vite possible les informations au client final.