



**Groupe d'experts de la coopération internationale
en matière fiscale
Onzième session****Incidences du commerce électronique sur la répartition
des recettes fiscales entre pays développés
et pays en développement****Résumé*

L'avènement des technologies numériques est un facteur d'accroissement de la productivité, et on peut en attendre un effet globalement positif sur l'économie mondiale. Les pays développés considèrent que devrait leur revenir une part plus importante du total mondial des recettes fiscales issues du commerce électronique, arguant du principe de la neutralité fiscale et, pour la détermination de la juridiction fiscale sur les transactions, du critère de résidence. Cette position n'est guère défendable alors que les hypothèses économiques et juridiques sur lesquelles reposent les règles existantes sont rendues obsolètes par le développement du numérique. Le principe de neutralité justifierait en fait l'instauration d'un nouvel ordre fiscal international prévoyant l'attribution d'une part plus importante des recettes fiscales aux pays en développement. Maintenir, en les replaçant, les règles existantes, sans vouloir tenir compte des échappatoires que les technologies numériques offrent aux contribuables, n'est sans doute pas la voie à suivre pour instaurer ce nouvel ordre fiscal.

Vu la manière dont se sont déroulées dans le passé les négociations entre pays développés et pays en développement, il semble que ces derniers ne puissent guère envisager de définir des règles entièrement nouvelles et de les imposer aux pays développés, et qu'ils risquent de n'avoir d'autre choix que d'accepter les changements souhaités par ceux-ci. Si peu encourageantes que soient les perspectives, l'ONU pourrait entreprendre de réviser le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions dans un sens favorable aux pays en

* La présente étude a été établie par le professeur Chang Hee Lee, de la faculté de droit de l'Université nationale de Séoul. Les vues et opinions qui y sont exprimées sont celles de l'auteur et ne coïncident pas nécessairement avec celles de l'Organisation des Nations Unies.



développement puisque, après tout, le Modèle de convention a précisément été conçu pour fournir quelques munitions aux pays en développement lorsqu'ils négocient une convention fiscale. L'auteur propose d'apporter au Modèle de convention des Nations Unies les modifications suivantes :

a) Ajouter à l'article 7 (bénéfice des entreprises) un paragraphe en vertu duquel un pays hôte pourrait taxer à la source tous les paiements au bénéfice de non-résidents pratiquant le commerce électronique ou, à son choix, les paiements au bénéfice de non-résidents pratiquant le commerce électronique effectués par des entreprises résidentes habilitées à déduire la taxe de leurs bénéfices imposables;

b) Modifier le paragraphe 4 de l'article 7 afin de permettre à un pays hôte d'instituer une formule de répartition de la charge fiscale applicable aux entreprises de commerce électronique ayant un établissement stable sur son territoire et, au-delà d'un certain montant, aux ventes effectuées par des établissements non résidents de commerce électronique.

s

Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
Introduction	1–4	3
I. Incidences de l'utilisation des technologies numériques sur les règles régissant actuellement la fiscalité des transactions internationales.	5–26	4
A. Répartition des recettes provenant de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices	6–14	4
1. Imposition à la source et imposition selon le critère de résidence	7–8	5
2. Règles conventionnelles visant à éviter la double imposition.	9	5
3. Fondements économiques des conventions fiscales.	10–12	6
4. Classification et imputation.	13–14	7
B. Imputation des recettes provenant des taxes à la consommation.	15–17	8
C. Le commerce électronique remet en cause les hypothèses sur lesquelles reposent les règles existantes	18–26	9
II. Peut-on adapter les règles traditionnelles au commerce électronique?	27–35	12
III. Une démarche fourvoyée	36–51	15
A. Des replâtrages anachroniques.	37–40	15
B. Les dérives du principe de neutralité fiscale.	41–44	16
C. La répartition des recettes fiscales issues des taxes à la consommation.	45–51	18
IV. Vers un nouvel ordre fiscal international.	52–58	21

Introduction

1. Les incidences du développement de l'Internet et des technologies numériques sont depuis quelques années parmi les sujets de discussion favoris des spécialistes des questions fiscales internationales. Il est avéré que les règles auxquelles obéit actuellement la fiscalité au plan international sont sérieusement ébranlées par l'avènement du commerce électronique et des technologies numériques. Comme ce sont des technologies de pointe qui sont en cause, les idées avancées en vue de modifier l'ordre fiscal international proviennent pour l'essentiel des pays économiquement et technologiquement avancés, ou des organisations internationales constituées ou dominées par eux. En gros, ces pays préconisent le laisser-faire et souhaitent qu'on touche le moins possible aux règles existantes, conçues avant l'avènement du numérique.

2. La présente étude traite de l'incidence de l'utilisation de l'Internet et des technologies numériques sur la répartition des recettes fiscales entre les nations, particulièrement entre les pays développés et les pays en développement. La thèse qui y est soutenue s'articule en trois points : a) les technologies numériques anéantissent les fondements économiques et juridiques des règles régissant actuellement la fiscalité internationale, d'où la nécessité de revoir complètement ces règles; b) le maintien des règles existantes à l'ère du numérique, préconisé par les pays développés, ne fera qu'accroître la part des recettes fiscales revenant à ces derniers, et les pays en développement en seront lésés; c) face à cette évolution prévisible, les pays en développement n'ont guère d'autre choix que la résignation. Pour ce qui est du parti à suivre, la présente étude souligne que défendre le replâtrage des règles existantes ne servirait pas les intérêts des pays en développement. Pour un pays en développement, la bonne solution consisterait à imposer les paiements au bénéfice des entreprises de commerce électronique même si celles-ci n'ont pas d'établissement stable sur son territoire et à instituer des formules de répartition de la charge fiscale. Cependant, il ne semble pas que les pays en développement soient en position d'obtenir que les conventions fiscales soient modifiées en ce sens.

3. La présente étude comprend quatre parties. La première partie traite du premier des trois points mentionnés dans le paragraphe précédent, et consiste en une analyse des éléments ou hypothèses économiques sur lesquels reposent les règles ou les compromis régissant actuellement la répartition internationale des recettes fiscales; il y est démontré que le recours aux technologies numériques invalide ces hypothèses. La deuxième partie traite brièvement du second des trois points, plus ou moins admis, à savoir que, si les règles existantes continuent d'être appliquées à l'ère du numérique, la répartition internationale des recettes fiscales s'en trouvera modifiée au détriment des pays en développement. La troisième partie montre que les propositions avancées jusqu'à présent par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et l'Union européenne sont anachroniques et mal inspirées. Enfin, la quatrième partie traite du troisième point, à savoir, perspective peu réjouissante, que les pays en développement n'ont guère d'autre choix que d'accepter les propositions égoïstes avancées par les pays développés.

4. La présente étude ne traite pas des problèmes d'administration fiscale que soulèvent le commerce électronique et, plus généralement, les progrès technologiques qui facilitent les mouvements transfrontières de biens, de services et

de capitaux. Comme le montrent de nombreuses études¹, les questions d'administration sont plus complexes, plus subtiles et peut-être plus importantes que les questions de fond concernant le droit fiscal. Par exemple, à une époque où les mouvements internationaux de capitaux sont quasi instantanés et n'entraînent que des coûts de transaction minimes, même les pays développés peuvent être amenés à jouer le jeu de la concurrence fiscale pour attirer vers eux les flux de capitaux. Cependant, considérée du point de vue des fondements du droit fiscal, cette évolution ne remet pas en cause le critère de résidence qui détermine la juridiction fiscale des pays exportateurs de capitaux, lesquels continuent d'imposer le revenu des placements de capitaux où que ces placements aient été effectués. Peut certes se poser le problème des reports d'impôt sur les bénéficiaires non distribués de filiales étrangères, mais un pays exportateur de capitaux peut régler unilatéralement ce problème en édictant des règles visant à empêcher les abus, telles que celles figurant dans le Code des impôts des États-Unis (« subpart F »). Toutefois, faire appliquer de telles dispositions est loin d'être aisé, ne serait-ce que parce que le suivi des flux financiers peut soulever des difficultés quasi insurmontables. En tout état de cause, le règlement de problèmes d'administration fiscale de ce genre n'est pas le propos de la présente étude.

I. Incidences de l'utilisation des technologies numériques sur les règles régissant actuellement la fiscalité des transactions internationales

5. Les règles actuelles en matière de fiscalité des transactions internationales procèdent d'une série de compromis explicites ou implicites entre les nations pour la répartition des recettes fiscales issues du commerce et des investissements internationaux. Les notions juridiques qui sous-tendent ces compromis renvoient essentiellement à la nature économique des revenus ou bénéficiaires considérés, et à des critères de territorialité servant à déterminer la manière dont telle activité économique se rattache à tel pays. L'avènement du numérique rend ces concepts obsolètes. Ils ne valent que dans un monde pouvant être décrit de façon satisfaisante à l'aide de concepts économiques et juridiques traditionnels.

A. Répartition des recettes provenant de l'impôt sur le revenu ou les bénéficiaires

6. Les règles régissant actuellement la fiscalité des transactions internationales ont essentiellement pour objet de classer et de répartir : classer les revenus en un certain nombre de catégories, et répartir entre les nations le pouvoir de lever l'impôt pour chacune de ces catégories. La classification des revenus est fondée sur une double distinction (biens/services et revenus du capital/revenus du travail).

¹ Voir, par exemple, le document intitulé « Le commerce électronique : une gageure pour l'administration fiscale », établi par Walter Hellerstein pour la dixième session du Groupe d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (ST/SG/AC.8/2001/L.4); OCDE, « Aspects du commerce électronique touchant l'administration de l'impôt : relever les défis, saisir les chances » (rapport du Forum sur la gestion stratégique au Comité des affaires fiscales, février 2001).

1. Imposition à la source et imposition selon le critère de résidence

7. Dans le monde contemporain, le commerce et les investissements internationaux s'inscrivent de plus en plus dans un contexte planétaire, cependant que les relations d'interdépendance entre les pays s'étendent à la production, la consommation, l'épargne et l'investissement. À l'échelle mondiale, la rationalité économique voudrait que la charge fiscale sur les transactions commerciales ou financières internationales soit la même que sur les transactions internes, ce qui maximiserait l'efficacité de la répartition internationale des ressources. L'élimination de la double imposition aurait un effet bénéfique pour l'économie mondiale. La communauté internationale se doit donc de rechercher les moyens de répartir les recettes provenant de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices en évitant la double imposition.

8. Deux principes d'imposition se disputent la faveur en la matière : l'imposition à la source et l'imposition selon le critère de résidence. L'imposition à la source (critère territorial) prend en considération le siège des activités dont est tiré le revenu et attribue les recettes fiscales au pays sur le territoire duquel se trouve ce siège. En revanche, l'imposition selon le critère de résidence est fonction du lieu de résidence des titulaires de revenus et confère la juridiction fiscale au pays de résidence.

2. Règles conventionnelles visant à éviter la double imposition

9. Pour éviter la double imposition des revenus ou bénéfices issus du commerce ou des investissements internationaux, il suffit que tous les pays concernés appliquent le même mode d'imposition, qu'il s'agisse du premier ou du second. Supposons que le monde ne comprenne que deux pays, A et B, où règnent des conditions identiques, sauf que tous les capitaux du monde sont détenus par des nationaux ou résidents du pays A. Supposons aussi que les investisseurs du pays A répartissent également leurs capitaux entre les deux pays. Chacun des deux pays cherchera à maximiser ses recettes fiscales, mais s'il en résulte une double imposition, le monde fictif considéré en souffrira. C'est cette apparente dissociation de l'intérêt mondial et de l'intérêt national qui alimente la controverse opposant pays importateurs de capitaux et pays exportateurs, ou tenants de l'imposition à la source et tenants de l'imposition selon le critère de résidence. L'évolution des relations économiques internationales a abouti à l'adoption explicite ou implicite d'un certain nombre de règles relativement stables de répartition des recettes fiscales entre les nations. Ces règles reposent sur trois axiomes fondamentaux :

a) Tout pays a le droit d'imposer les revenus provenant d'activités exercées sur son territoire;

b) Tout pays a le droit d'imposer les revenus des personnes physiquement ou juridiquement domiciliées sur son territoire, que ces revenus soient de source interne ou de source étrangère;

c) Pour éviter la double imposition qui résulterait du chevauchement des pouvoirs définis sous a) et b), le pays de la source doit différencier des autres les impôts payés par des non-résidents, et le pays de résidence doit, de son côté, admettre la primauté de l'impôt perçu par le pays de la source, soit en exonérant les revenus imposés dans le pays de la source, soit en accordant une réduction d'impôt égale au montant de l'impôt payé au pays de la source.

3. Fondements économiques des conventions fiscales

10. Clef de voûte de l'ordre fiscal international, le principe de la primauté de l'imposition par l'État de la source dans des limites convenues est apparu comme offrant un moyen à la fois naturel et raisonnable de résoudre le conflit entre les intérêts nationaux (maximisation des recettes fiscales) et les intérêts de la collectivité mondiale (éviter la double imposition). Premièrement, le pays de la source a les moyens matériels de percevoir un impôt sur les revenus provenant d'activités exercées sur son territoire. Deuxièmement, le pays de résidence, de son côté, a les moyens matériels de percevoir un impôt sur le revenu des personnes qui résident sur son territoire ou choisissant d'y être juridiquement domiciliées. Le pays de la source ayant déjà prélevé un impôt sur le revenu, le pays de résidence a quatre possibilités : a) exonérer les revenus ainsi imposés; b) accorder un crédit d'impôt à hauteur du montant de l'impôt perçu par l'État de la source; c) admettre que les impôts perçus par l'État de la source soient déduits du revenu imposable; d) ne tenir aucun compte des impôts perçus par l'État de la source. Il importe de noter que, du point de vue des pays de résidence, la première et la deuxième possibilités ne sont guère attrayantes. En effet, dans la mesure où le pays de la source impose les revenus des investisseurs étrangers, les revenus rapatriés dans le pays de résidence des investisseurs sont des revenus nets, c'est-à-dire amputés des impôts prélevés par le pays de la source. Dans le cas des investissements internes, en revanche, c'est le montant brut des revenus qui est partagé entre les investisseurs et le fisc. Aussi, les pays de résidence sont-ils portés, jusqu'à un certain point, à imposer plus lourdement les investissements effectués à l'étranger que les investissements internes².

11. Au vu des deux paragraphes qui précèdent, la double imposition partielle paraît inévitable, avec pour résultat des distorsions qui empêchent le commerce et les investissements internationaux d'atteindre leur volume optimal et exercent donc un effet négatif sur l'économie mondiale. Pour remédier à ce regrettable état de choses, il faudrait que tous les États concernés veuillent bien coopérer. Un pays de la source qui accepterait de réduire son taux d'imposition et un pays de résidence qui admettrait la primauté d'un impôt à taux réduit perçu par le pays de la source, dans des limites convenues, pourraient se partager les avantages découlant du gain d'efficacité économique procuré par l'élimination des distorsions fiscales. C'est précisément pour formaliser ce type de coopération que les conventions fiscales existent³.

12. Une convention fiscale prévoit que le pays de résidence soit accorde un crédit d'impôt égal à l'impôt levé par le pays de la source, soit exonère les revenus rapatriés du pays de la source. La première solution (crédit d'impôt) répond au principe de la neutralité fiscale à l'égard des exportations de capitaux et aux exigences d'une répartition optimale des capitaux. La seconde formule (exonération des revenus de source étrangère) assure, quant à elle, la neutralité fiscale à l'égard

² Du point de vue des pays exportateurs de capitaux, la déduction des impôts payés à l'étranger apparaît comme une solution optimale satisfaisant au principe dit de « neutralité nationale ». Voir Gary C. Hufbauer, *United States Taxation of International Income* (Institute for International Economics, Washington, 1992) p. 56; M. Feldstein et D. Hartman, « The optimal taxation of foreign source income », *Quarterly Journal of Economics*, vol. 93, (1979), p. 613.

³ L'argumentation présentée ici repose sur l'hypothèse que les flux entrants et les flux sortants (flux commerciaux et flux d'investissement) s'équilibrent.

de la concurrence ou des importations de capitaux et répond aux exigences d'une répartition optimale de l'épargne⁴.

4. Classification et imputation

13. Qu'elle retienne l'une ou l'autre formule, une convention fiscale contient essentiellement des dispositions en vertu desquelles le pays de la source s'engage à réduire son taux d'imposition dans des limites convenues, tandis que le pays de résidence s'engage à admettre la primauté de l'impôt perçu dans ces limites par l'État de la source, en vue d'éliminer la double imposition. Le point le plus délicat est la détermination des limites dans lesquelles doit s'inscrire la réduction de l'impôt perçu par le pays de la source. Les auteurs des premières conventions avaient choisi de procéder par classification et imputation, à savoir classer les revenus en catégories selon la nature des activités économiques dont ils découlent, puis définir, catégorie par catégorie, le taux maximum de l'impôt qui serait perçu prioritairement par l'État de la source. La classification des revenus reposait essentiellement sur la différenciation entre les revenus des deux facteurs de production distingués par l'économie classique, à savoir le capital et le travail, différenciation dont il découlait une distinction juridique entre revenus des services, d'une part, et revenus des investissements et bénéfices des entreprises, d'autre part. Sur la base de cette classification, la répartition des compétences fiscales s'opérait comme suit :

a) Les revenus du travail ou des services pouvaient être imposés par le pays de la source (pays où le travail avait été accompli ou les services rendus);

b) Parmi les revenus d'investissement, les intérêts⁵ et les dividendes⁶ pouvaient être imposés par le pays de la source (pays du domicile du payeur) dans des limites convenues. Les redevances étaient imputées au pays de résidence du bénéficiaire⁷, au pays où étaient utilisés les biens générateurs⁸, ou encore au pays où étaient acquittées les redevances⁹;

c) Les bénéfices des entreprises ne pouvaient être imposés dans un pays autre que le pays de résidence que dans le cas d'entreprises ayant sur le territoire de cet autre pays un établissement stable¹⁰. Une entreprise était fiscalement assimilée à une entreprise ayant un établissement stable dans un pays autre que son pays de résidence si elle était représentée dans cet autre pays par un agent ne jouissant pas d'un statut indépendant¹¹;

d) Pour les entreprises ayant un établissement stable dans un pays autre que leur pays de résidence, étaient imposables par le pays hôte les bénéfices imputés à l'établissement stable dans l'hypothèse où il aurait traité en toute indépendance avec l'entreprise mère¹²;

⁴ OCDE, *Taxing Profits in a Global Economy* (Paris, 1991), p. 45.

⁵ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, art. 11.

⁶ *Ibid.*, art. 10.

⁷ *Ibid.*, art. 12.

⁸ Internal Revenue Code, art. 861 a) 4).

⁹ Loi sur l'imposition des bénéfices des sociétés (République de Corée), art. 93 9).

¹⁰ *Modèle de convention de l'OCDE*, art. 7 1).

¹¹ *Ibid.*, art. 5 5).

¹² *Ibid.*, art. 7 2).

e) L'imposition des bénéfices dégagés par un groupe de sociétés apparentées était partagée entre les pays de résidence proportionnellement aux bénéfices qu'auraient réalisés ces sociétés dans l'hypothèse où chacune d'entre elles aurait été gérée comme une entité indépendante.

14. Pour l'application de ces règles d'imputation, la question cruciale est de savoir où se situe une activité économique, un bien ou un établissement par rapport au territoire d'un pays donné. Ce qui se passe à l'intérieur des frontières d'un pays détermine sa part des recettes fiscales provenant de transactions internationales.

B. Imputation des recettes provenant des taxes à la consommation

15. La répartition internationale des recettes fiscales provenant des taxes à la consommation obéit, elle aussi, à des critères territoriaux. La taxe à la valeur ajoutée (TVA), principale forme de taxe à la consommation dans le monde contemporain, est administrée en vertu d'un consensus international tacite selon lequel la répartition des recettes entre pays obéit au principe de destination¹³. Une taxe à la consommation fait revenir au fisc une partie des dépenses consacrées par les consommateurs à l'achat de biens et services. Dans un pays à économie ouverte, les biens ou services en question peuvent avoir été produits dans un autre pays. Supposons par exemple qu'un importateur japonais achète au Royaume-Uni un bien de consommation qu'il paie 100 dollars et revend au consommateur 120 dollars. Comment le Japon et le Royaume-Uni vont-ils se partager la taxation de cette dépense de consommation de 120 dollars? Selon le principe de destination, c'est le pays où les biens ou services sont consommés qui prélève la taxe. Aucun prélèvement n'est opéré par le Royaume-Uni, et le Japon prélève l'intégralité de la taxe sur les 120 dollars. Le principe de destination implique en effet la non-taxation des exportations. Dans cette logique, toute taxe prélevée en amont dans le pays de production ou d'origine est remboursée à l'exportateur. Dans le pays importateur, les biens ou services importés sont taxés de la même manière que ceux issus de la production intérieure.

16. Dans la quasi-totalité des cas, c'est à l'administration douanière (ou à toute autre administration responsable de la surveillance des frontières économiques) qu'il revient de faire payer la taxe à l'importateur. Cette pratique, bien qu'elle ne découle pas nécessairement du principe de destination, est généralement retenue parce qu'elle offre un moyen de recouvrement lorsque l'importateur est un consommateur final ou une entité non imposable. Si l'importateur est imposable (c'est-à-dire dans l'obligation de payer régulièrement le montant des taxes à la consommation diminué de celui des taxes en amont), les taxes acquittées à l'importation sont déductibles des taxes prélevées en aval (y compris les taxes sur les ventes); en pareil cas, le prélèvement d'une taxe à la frontière apparaît comme une complication inutile, puisqu'elle n'a pas d'incidence sur le montant net des recettes fiscales. En revanche, si l'importateur est un consommateur final ou une entité non imposable, le prélèvement à la frontière est la meilleure solution, sauf si le pays concerné a pour politique d'imposer directement tous les consommateurs. Dans la mesure où certains importateurs sont en tout état de cause imposables à la frontière, demander à l'organisme compétent d'opérer une distinction entre les

¹³ L'autre mode de répartition, qui obéit au principe d'origine, est abordé au chapitre III.

importateurs imposables et ceux qui ne le sont pas lui complique inutilement la tâche. Il est plus simple, pour cet organisme, de faire payer une taxe à tous les importateurs, et de laisser le soin à ceux d'entre eux qui sont assujettis à la TVA de déduire le montant de la taxe à l'importation.

17. Le commerce international des services pose problème, dans la mesure où, à la différence du commerce des biens, il a lieu hors la vue des administrations douanières. Il n'y a certes pas déperdition de recettes fiscales lorsque l'importateur de services est imposable, puisqu'il y a alors prélèvement d'une taxe à la consommation. En revanche, si l'importateur est un consommateur final ou une entité non imposable, il y a déperdition de recettes fiscales. Le principe de destination voudrait que les prestations de services soient taxées dans les pays utilisateurs. Dans la pratique, deux formules sont possibles : a) faire payer la taxe par les exportateurs de services; b) la faire payer par les consommateurs et par les entités non imposables¹⁴. Le choix entre les deux est dicté par des considérations d'efficacité. Apparemment, la seconde solution (rétrotaxation dans le jargon de la TVA) a un peu plus de chances d'être efficace que la première, et c'est elle qui est retenue dans les régimes classiques de TVA. Dans la réalité, cependant, la rétrotaxation n'est pratiquée que dans le cas des entités exonérées de l'impôt sur le revenu, qui en tout état de cause ont des chances d'être soumises à des audits aux fins de l'administration de l'impôt sur le revenu ou des impôts à la source. Les services importés par des particuliers échappent généralement à la TVA, ce qui n'est pas considéré comme un problème majeur, vu le très faible volume de services en cause.

C. Le commerce électronique remet en cause les hypothèses sur lesquelles reposent les règles existantes

18. Les règles qui régissent actuellement la fiscalité au plan international reposent sur la distinction que font les économistes entre revenu du capital et revenu du travail et celle que font les juristes entre biens et services¹⁵. Selon les systèmes juridiques, la notion de « bien » peut ou non comprendre l'électricité et autres formes d'énergie, mais elle renvoie essentiellement aux biens corporels. Un bien est le produit d'une activité physique. La conception des biens et de leur importance économique a commencé d'être ébranlée, cependant, par l'avènement d'une époque où le travail intellectuel prend de plus en plus de place dans les modes de production et dans les produits eux-mêmes. Au cours des dernières décennies, l'essor du numérique a contribué de façon décisive à l'affirmation de la prééminence du travail intellectuel, en permettant de saisir et de réutiliser à volonté les résultats de ce travail. L'information, les logiciels et autres produits de l'activité intellectuelle se prêtant à la transmission électronique ont désormais tout autant d'importance que les biens corporels.

¹⁴ Il y a en fait une troisième solution qui consiste à faire acquitter la taxe par les intermédiaires financiers qui interviennent dans les paiements afférents aux prestations de services; il en sera question au chapitre III.

¹⁵ La notion de « bien » englobe bien évidemment les biens fonciers, mais elle est plus large que celle de capital. Pour les besoins de la présente étude, nous considérons que le capital (bien d'équipement ou facteur de production créé par l'homme) est englobé dans la notion juridique de « bien ».

19. Les règles fiscales internationales actuelles établissent entre les revenus et profits des distinctions fondées sur leur nature économique, distinctions qui déterminent la juridiction fiscale sur lesdits revenus ou profits. Or, l'Internet et les technologies numériques remettent radicalement en cause cette classification, comme le montre, entre autres, une étude du Département du Trésor des États-Unis¹⁶. La classification existante repose sur les distinctions classiques entre capital et travail, biens et services, ou encore revenus du capital et revenus des services. Dans une optique microéconomique, le terme « capital » désigne tout facteur de production créé par l'homme, soit la partie non encore consommée du produit matériel de l'activité humaine. À l'ère du numérique, ces distinctions sont ébranlées. En effet, si un produit non matériel de l'activité humaine se prête à être saisi et réutilisé, il entre parfaitement dans la définition du capital, ce qui ôte toute signification à la distinction traditionnelle entre revenu de capital et revenu des services.

20. Supposons que deux sociétés de télévision, A et B, s'intéressent à la diffusion d'un concert de Michael Jackson. Si A paie Michael Jackson pour la diffusion du concert en direct, tandis que B paie A pour acheter les droits sur l'enregistrement du concert et diffuser celui-ci un mois plus tard, la nature économique des deux paiements apparaît différente. Mais le sont-ils réellement? Qu'en serait-il si B diffusait le concert avec un différé d'une heure seulement? D'une minute? D'une seconde? Le fait que les deux paiements revêtent juridiquement une forme différente ne signifie pas qu'ils sont économiquement différents. Néanmoins, en l'état actuel des choses, la différence établie par le droit privé est sans ambiguïté : la somme que Michael Jackson reçoit de A est considérée comme le revenu d'un service, tandis que celle versée par B à A est une redevance.

21. Prenons un autre exemple : une société peut acheter à Microsoft 100 000 exemplaires du CD-ROM de l'encyclopédie Encarta, ou n'en acheter qu'un seul plus le droit d'en faire 100 000 copies. Du point de vue économique, il ne semble pas y avoir de différence entre les deux formules. Cependant, selon le droit en vigueur, Microsoft serait imposable dans le premier cas¹⁷ au titre de l'impôt sur le bénéfice des entreprises, et dans le second au titre du régime fiscal des redevances¹⁸.

22. Le droit en vigueur met l'accent sur des critères territoriaux (pays où s'exerce une activité économique, pays où se trouvent les établissements ou le siège d'une entité juridique). Ces considérations de lieu n'ont plus guère de sens à l'ère du numérique. Par exemple, la notion d'établissement stable a été conçue avant que ne se développent les réseaux modernes de télécommunications. Autrefois, une entreprise ne pouvait écouler massivement ses produits dans un pays étranger que si elle disposait sur place d'un agent ou d'un intermédiaire, et donc de locaux commerciaux. Une entreprise disposant ainsi sur le territoire d'un pays étranger d'un agent, de locaux commerciaux ou d'un intermédiaire était considérée comme y ayant un établissement stable, et devenait donc imposable par le pays hôte.

23. La règle selon laquelle les bénéficiaires d'une entreprise ne sont imposables dans un pays donné que si l'entreprise y dispose d'un établissement stable repose sur

¹⁶ Département du Trésor des États-Unis, « Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce », 3 juin 2003, par. 7.3 (<<http://www.ustreas.gov/taxpolicy/library/internet.html>>).

¹⁷ Réglementation du Département du Trésor des États-Unis, Reg. 1.861-18 h) Ex.9.

¹⁸ Réglementation du Département du Trésor des États-Unis, Reg. 1.861-18 c).

l'idée que l'entreprise a absolument besoin d'un tel établissement pour écouler massivement ses produits dans le pays. Cette condition a longtemps paru si évidente qu'on n'a même pas jugé utile d'inclure les entrepôts dans la définition de l'établissement stable¹⁹. Il est longtemps apparu qu'une entreprise, même si elle disposait de stocks massifs de ses produits dans un pays étranger, ne pouvait les vendre dans ledit pays que si elle disposait sur place d'une antenne commerciale. Aussi semblait-il suffisant de fonder la définition de l'établissement stable sur l'exercice d'activités commerciales.

24. Le commerce électronique remet complètement en cause ce modèle. En effet, un fournisseur peut désormais, de chez lui, conclure des transactions avec quiconque veut acheter ses produits dans un pays étranger où il n'a jamais mis les pieds, et en écouler des quantités massives en les expédiant par la poste ou autrement. Selon les règles en vigueur, un pays où des biens sont importés à la suite de transactions électroniques ne peut pas imposer le fournisseur, même si celui-ci puise massivement dans des stocks entreposés sur son territoire, puisque l'intégralité de l'activité commerciale s'exerce hors de ses frontières.

25. Les incidences du commerce électronique sur l'imposition des revenus tirés de la prestation de services sont encore plus considérables. Selon les règles en vigueur, les revenus tirés de la prestation de services sont pour l'essentiel imposés dans le pays où les services sont rendus. Cette règle repose sur l'idée que la prestation d'un service personnel implique un contact direct entre les parties intéressées. Tant que cette idée restait valable, il était à la fois naturel et logique de faire reposer sur des critères territoriaux la répartition internationale des recettes fiscales afférentes aux services. Par exemple, on n'imaginait pas qu'un médecin puisse porter un diagnostic sans avoir examiné le patient dans son cabinet ou à domicile. De même, un architecte ne pouvait pas établir les plans d'un immeuble sans avoir au préalable déterminé sur place les caractéristiques du terrain. L'avènement du numérique a bouleversé tout cela. Un médecin peut désormais examiner un patient qui se trouve aux antipodes, et un architecte peut fort bien déterminer les caractéristiques d'un terrain sans l'avoir jamais vu. Il en découle que les critères territoriaux, ou la présence physique, ne peuvent plus valablement fonder la répartition internationale des recettes fiscales afférentes aux services.

26. Les incidences de l'évolution technologique sur la répartition des recettes fiscales issues des taxes à la consommation sont tout aussi profondes. Le principe de destination suppose que le volume des importations de services est insignifiant, hypothèse qui n'est plus valable à l'ère du numérique. Les technologies numériques permettent en effet de saisir, puis de transmettre électroniquement hors la vue des services douaniers tout ce qui se prête à la numérisation. Le pays importateur a théoriquement le droit de percevoir des taxes, mais il n'a aucun moyen d'exercer ce droit. Le principe de destination devient ainsi inopérant. Le même problème se pose pour le recouvrement des droits de douane. Des importations qui impliquaient autrefois le franchissement d'une frontière par des biens corporels peuvent désormais s'opérer directement par l'Internet. Encore une fois, les règles existantes paraissent inadaptées à l'ère du numérique.

¹⁹ Modèle de convention de l'OCDE, art. 5 4) a) et b).

II. Peut-on adapter les règles traditionnelles au commerce électronique?

27. Les discussions sur les incidences des technologies numériques ont jusqu'à présent été menées par les États-Unis et l'OCDE, mais ni les premiers, ni la seconde n'ont encore pu définir une position claire sur chacune des questions soulevées. En simplifiant beaucoup, on peut dire que les pays développés se sont mis d'accord sur quatre principes²⁰ :

- a) Nécessité de la coopération internationale;
- b) Maintien, dans la mesure du possible, des règles et principes existants;
- c) Identité de traitement fiscal du commerce traditionnel et du commerce électronique;
- d) Exclusion de toute innovation touchant les instruments fiscaux.

28. Enfin, les pays avancés considèrent que les incidences des technologies numériques posent des problèmes d'administration fiscale plutôt que des problèmes de droit substantiel : tout en admettant que ces technologies rendent plus difficile la collecte des impôts, ils pensent que les règles fondamentales existantes peuvent et doivent s'appliquer au commerce électronique. Cette position reflète bien sûr les intérêts de ces pays, gros exportateurs de biens, de services et de capitaux.

29. Les États-Unis ont déjà proposé d'exonérer de droits de douane les transactions commerciales électroniques, et de nombreux autres pays partagent plus ou moins leur position. Le Canada a de surcroît proposé que l'exonération s'étende à toutes les transactions portant sur tout ce qui est susceptible de s'échanger sur l'Internet, même dans les cas où ces transactions impliquent le passage en douane d'un support physique²¹. Comme l'ont démontré les économistes, l'élimination ou la réduction des droits de douane aurait un effet positif sur l'économie mondiale, parce que les importations et les exportations s'équilibrent globalement. Toutefois, si les droits de douane étaient supprimés sur les transactions commerciales électroniques sans l'être sur les transactions classiques, les principaux bénéficiaires seraient les pays où le commerce électronique est le plus développé, au premier chef les États-Unis. C'est apparemment pour cette raison que même parmi les pays développés, nombreux sont ceux qui, tout en se montrant disposés à examiner la proposition des États-Unis, ne l'ont pas accueillie avec un enthousiasme débordant. Pour ce qui est de la répartition internationale des recettes fiscales issues des taxes à la consommation, les pays avancés restent attachés au principe de destination, encore que les pratiques d'administration fiscale en vigueur à cet égard dans les pays de l'Union européenne soient plus proches du principe d'origine. Il est intéressant de noter, à propos de l'application du principe de destination, qu'à compter du 1er juillet 2003, les pays de l'Union européenne, au lieu d'essayer vainement de faire payer des taxes aux consommateurs finals de produits numériques d'importation, feront obligation aux fournisseurs de produits numériques opérant depuis des pays extérieurs à l'Union de s'inscrire à un registre

²⁰ Pour plus de détail, voir Chang Hee Lee, « Impact of e-commerce on allocation of tax revenue between developed and developing countries », *Tax Notes International*, vol. 18 (1999) p. 2569.

²¹ Revenu Canada, « Le commerce électronique et l'Administration fiscale au Canada : un rapport au Ministre du revenu national », (Ottawa 1998), par. 4.4.2, recommandation 48.

et d'acquitter la TVA sur leurs ventes à des particuliers ainsi que sur leurs ventes à des organismes exemptés de la TVA²².

30. Les positions des pays avancés sur la répartition des recettes fiscales provenant de l'impôt sur le revenu et sur les bénéfices des entreprises reflètent elles aussi leurs intérêts en tant qu'exportateurs de biens, de services et de capitaux. L'OCDE n'a pas modifié une seule ligne de son Modèle de convention, se bornant à ajouter quelques commentaires sur la manière d'en appliquer les dispositions au commerce électronique²³. La lecture des commentaires montre que les aménagements proposés sont à l'avantage des pays avancés. Grâce au commerce électronique, un fournisseur américain peut écouler en Chine un volume de produits qui aurait autrefois requis l'implantation sur place d'un bureau de vente, mais la Chine ne peut pas, en l'absence d'un établissement stable sur son territoire, imposer ce fournisseur. « Un site Web, qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a donc pas d'emplacement qui puisse constituer une "installation d'affaires"²⁴ », et ce « même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site Web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier²⁵ ». En principe, « les FSI (fournisseurs de services Internet) ne sont pas des agents des entreprises auxquelles appartiennent les sites Web » et un site Web n'est pas une « personne »²⁶ au sens où ce terme est utilisé dans la définition *a contrario* des agents dépendants²⁷.

31. Grâce aux technologies numériques, un médecin se trouvant aux États-Unis peut fournir à un patient se trouvant en Chine les mêmes prestations que s'il était sur place, mais la Chine ne peut pas imposer les honoraires du médecin parce que ce revenu est de source extérieure à la Chine (ce en vertu des dispositions classiques relatives à l'imposition des professions indépendantes²⁸), et elle ne peut pas non plus imposer ce revenu par assimilation à un bénéficiaire²⁹ parce que le médecin ne dispose pas d'un établissement stable sur le territoire chinois.

32. Même lorsqu'un fournisseur pratiquant le commerce électronique est réputé avoir un établissement stable dans un pays importateur, la part des bénéfices imputable à cet établissement est insignifiante « par comparaison avec, soit la valeur des transactions traitées par l'intermédiaire de celui-ci, soit la charge, selon les conditions normales de la concurrence, de sécuriser l'utilisation du matériel informatique et du logiciel nécessaires pour garantir la continuité de l'exploitation du serveur sans intervention humaine³⁰ ».

²² Directive du Conseil de l'Union européenne 2002/38/EC.

²³ Modèle de convention de l'OCDE, commentaires sur l'article 5, par. 42.1 à 42.10, sur l'article 12, par. 11.2 à 11.6 et 17.1 à 17.4.

²⁴ Ibid., commentaires sur l'article 5, par. 42.2.

²⁵ Ibid., commentaires sur l'article 5, par. 42.3.

²⁶ Ibid., commentaires sur l'article 5, par. 42.10.

²⁷ Ibid., art. 5.6 : « ... ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité ».

²⁸ Ibid., art. 14 (supprimé).

²⁹ OCDE, « Questions relatives à la classification des paiements dans le cadre des conventions » (1er février 2001), annexe II, catégorie 18.

³⁰ OCDE, « Imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique » (février 2001), par. 105.

33. En l'absence d'un établissement stable, la juridiction fiscale du pays importateur peut néanmoins s'exercer si les bénéfices sont assimilés à des redevances. De nombreuses conventions fiscales entre pays développés et pays en développement permettent aux pays importateurs d'imposer les redevances, en vertu de dispositions imputant les recettes fiscales issues des redevances en fonction soit du lieu de résidence de ceux qui acquittent les redevances, soit du lieu d'utilisation des biens générateurs de redevances. Or, le commerce électronique exclut cette possibilité, parce que dans la majorité des cas, les recettes en cause sont assimilées à des bénéfices commerciaux. En effet, le traitement électronique de commandes de biens corporels est manifestement générateur de bénéfices³¹. Les paiements au bénéficiaire d'un fournisseur de services d'accès à l'Internet ou d'un vendeur de logiciels en ligne sont aussi assimilés à des bénéfices commerciaux³². Même dans le cas des produits numériques et des droits d'auteur, la majeure partie du produit des transactions commerciales opérées par voie électronique est assimilée à des bénéfices commerciaux, non imposables par les pays importateurs. Le paiement afférent à l'usage d'un logiciel n'est considéré comme une redevance « que lorsqu'il est effectué en vue d'acquiescer des informations constituant des idées et principes à la base du programme, notamment la logique, les algorithmes ou le langage technique de programmation, lorsque ces informations sont fournies sous réserve que le client ne les divulgue pas sans autorisation et lorsqu'elles sont soumises aux dispositions applicables en matière de protection du secret commercial³³ ».

34. Sur 28 formes possibles de transactions commerciales électroniques, trois seulement peuvent être génératrices de redevances, si l'on en croit un groupe consultatif technique de l'OCDE³⁴. Dans les commentaires sur la version révisée du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il est dit que « [lorsque] l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage [...] cet usage ne doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de l'application de la définition des "redevances"³⁵ ». Cette interprétation est présentée comme valable même lorsque la législation en matière de droits d'auteur du pays considéré stipule que « les transactions permettant aux clients de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client³⁶ ». C'est là, sans nul doute, une conclusion à la fois sage et pragmatique. Toujours selon les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE, même si « l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client », cette utilisation du droit d'auteur, envisagée sous l'angle de la transaction commerciale, « ne présente pas d'importance ». Cependant, ces observations montrent que le but visé n'est pas simplement d'appliquer les principes existants. En effet, il ressort de ces commentaires que les paiements afférents à l'usage d'un droit d'auteur peuvent être considérés comme ne relevant pas de la définition des redevances, à savoir « les rémunérations de toute nature payées pour

³¹ OCDE, « Questions relatives à la classification des paiements dans le cadre des conventions » (1er février 2001), annexe II, catégorie 1.

³² Ibid., par. 30 et 31.

³³ Ibid., par. 23. Cette disposition n'a pas été incorporée au Modèle de convention de l'OCDE.

³⁴ Ibid., appendice II 2.

³⁵ Ibid., commentaires sur l'article 12, par. 17.2.

³⁶ Ibid.

l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique³⁷ ».

35. Encore une fois, le maintien des principes et règles existants avantagera les pays exportateurs de biens, de services et de capitaux. Plus inquiétant encore, les États-Unis ont discrètement suggéré l'abandon de l'imposition à la source au profit de l'application exclusive du principe de résidence³⁸. Il est certes de plus en plus difficile, à l'ère du commerce électronique, de déterminer le lieu d'une activité économique, alors qu'il reste facile de déterminer où telle personne habite ou réside. Néanmoins, étant donné que les mouvements internationaux de capitaux sont pour une large part à sens unique, suivre la suggestion des États-Unis reviendrait à gonfler les recettes fiscales des pays exportateurs de capitaux au détriment de celles des pays importateurs.

III. Une démarche fourvoyée

36. Ayant un effet positif sur la productivité, les progrès des technologies numériques sont un facteur d'accroissement de la production à l'échelle mondiale. Cependant, s'ils restent passifs, les pays en développement se verront privés de recettes fiscales qui leur revenaient avant l'avènement du numérique. Face à ce risque, la tentation est grande de ne rien faire d'autre qu'adapter les règles existantes aux intérêts des pays en développement. Malheureusement, les replâtrages de ce genre sont anachroniques, et voués à l'échec.

A. Des replâtrages anachroniques

37. Appliquées au commerce électronique, les règles existantes ne permettent pas aux pays en développement de défendre leurs intérêts fiscaux. Pour remédier à cette situation, ces pays pourraient croire qu'il suffit de modifier les principes dont procèdent les règles fiscales internationales ou d'en élargir le champ. Par exemple, la définition des biens appliquée aux transactions commerciales internationales pourrait être considérée comme s'étendant, à des fins douanières, aux biens échangés électroniquement, par voie filaire ou hertzienne. La distinction entre bénéficiaires des entreprises et revenus des investissements pourrait être revue de manière à élargir le champ de l'imposition à la source. La définition de l'établissement stable pourrait être élargie de manière à inclure un serveur appartenant à un fournisseur étranger³⁹. De même, un fournisseur d'accès à l'Internet pourrait être assimilé à un agent dépendant⁴⁰.

38. Malheureusement, ces suggestions cadrent mal avec les progrès des technologies numériques. En effet, les technologies numériques permettraient de tourner facilement les règles ainsi aménagées, et il n'existe pas, pour l'empêcher, de moyens techniquement ou économiquement viables.

³⁷ Modèle de convention de l'OCDE, art. 12 2).

³⁸ « Selected Tax Policy Implications... » (note 15), par. 7.1.5.

³⁹ Modèle de convention de l'OCDE, commentaire 42.6 sur l'article 5.

⁴⁰ Le commentaire 42.10 sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE écarte en principe cette possibilité.

39. Vouloir à toute force préserver la distinction entre biens et services et la distinction correspondante entre les types de recettes fiscales est un anachronisme. Ces distinctions reposaient en effet sur la différenciation entre biens corporels et biens incorporels. Alors que les mêmes procédés de numérisation et les mêmes modalités de traitement s'appliquent à des produits naguère classés soit comme « services » soit comme « biens », il est totalement aberrant de vouloir maintenir l'ancienne distinction. Élargir la définition des revenus d'investissement ou des revenus perçus sous forme de redevances et restreindre le champ de celle des bénéficiaires des entreprises ne serait sans doute pas non plus à l'avantage des pays en développement, parce que là encore, les technologies numériques, en rendant inopérante la classification traditionnelle des revenus, empêche l'imposition à la source. Imaginons que tous les pays du monde s'entendent pour considérer que ce qui est défini comme un bien aux fins du commerce classique l'est aussi aux fins du commerce électronique. L'application d'une telle règle exigerait que les autorités fiscales aient pleine connaissance des transactions effectuées par des particuliers sur l'Internet. Il serait tout aussi difficile, dans la pratique, d'obliger les consommateurs à acquitter une taxe à la source sur tout paiement effectué au profit d'un fournisseur non résident. Ces formules, outre qu'elles se heurteraient à des difficultés techniques et administratives insurmontables, susciteraient de vives protestations du fait de leurs connotations orwelliennes.

40. Les tentatives de redéfinition des critères territoriaux sont elles aussi vouées à l'échec. La question de savoir où un bien est sis ou à quel endroit un service est rendu n'a tout simplement plus de sens. Par exemple, si un serveur devait être assimilé à un établissement stable, un fournisseur pourrait simplement faire héberger son site Web sur un serveur se trouvant dans un pays autre que ceux où il a des clients, éventuellement un pays où il bénéficierait d'un faible taux d'imposition, voire d'une exonération intégrale⁴¹. L'information numérique échappe à toute tentative de localisation. Supposons qu'une personne résidant aux États-Unis et une autre résidant au Japon collaborent sur l'Internet à la mise au point d'un logiciel qu'elles fournissent ensuite à une personne résidant en Chine. Où se trouve le logiciel? Où a-t-il été fabriqué? Où est-il utilisé? Ce logiciel n'est pas un bien corporel; il n'existe que sur l'Internet, et ne peut être rattaché à un lieu matériellement défini. Bien évidemment, ce logiciel a quelque part dans le monde un support informatique. Cependant, le lieu où se trouve ce support ne revêt aucune importance du point de vue technique ou économique. En revanche, il peut sembler indubitable que les États-Unis et le Japon sont les lieux de production du logiciel. Et pourtant, le produit n'existe que sur Internet. Les États-Unis et le Japon sont donc simplement les pays de résidence des concepteurs. En fin de compte, les seuls faits qui semblent de quelque importance sont la résidence ou la présence de telle personne dans tel pays.

B. Les dérives du principe de neutralité fiscale

41. Si l'on admet que le seul lieu juridiquement important est celui où vit ou réside un agent économique, la conclusion logique est que la répartition internationale des recettes fiscales doit obéir uniquement à des critères de résidence. Si la notion de lieu de production n'a plus de sens, l'imposition à la source est

⁴¹ Voir ST/SG/AC.8/2001/L.4, p. 9.

vouée à disparaître. Or, si la juridiction fiscale est déterminée selon le seul critère de résidence, les pays développés et, plus généralement, les pays exportateurs de capitaux se trouveront avantagés par rapport aux pays en développement et aux autres pays importateurs de capitaux.

42. Faut-il voir là le corollaire inévitable du principe de neutralité fiscale? Les pays défendent le maintien des règles existantes au nom du principe de neutralité fiscale, qu'ils estiment devoir s'appliquer indifféremment au commerce classique et au commerce électronique. Ils font valoir que la neutralité exige l'uniformité des règles et des définitions⁴², et donc que la neutralité fiscale et l'efficacité économique requièrent implicitement le maintien des règles existantes. En fait, ce renvoi au principe de neutralité fiscale apparaît ou bien purement rhétorique, ou bien idéologiquement biaisé. Par neutralité, il faut entendre que la fiscalité ne doit pas influencer sur les choix économiques. Si la charge fiscale globale demeure constante, la manière dont les recettes fiscales sont réparties entre les pays est sans effet sur les décisions économiques. Considérons les trois cas suivants : a) un fournisseur japonais dispose en Chine d'un bureau de vente par l'intermédiaire duquel il écoule des quantités massives de marchandises; b) un fournisseur japonais, qui ne possède pas de bureau de vente en Chine, vend occasionnellement dans ce pays des quantités limitées de marchandises; c) un fournisseur japonais utilisant les circuits du commerce électronique vend des quantités massives de marchandises en Chine. Ces trois cas sont bien différenciés. Or, l'application automatique du principe de neutralité voudrait que la charge fiscale soit la même dans le cas b) que dans le cas c). La vraie question est de savoir lequel des deux premiers cas se rapproche le plus du troisième. Les deux facteurs à considérer à cette fin sont d'une part le caractère régulier ou occasionnel des ventes, et d'autre part l'existence ou l'absence d'un bureau de vente. Nombreux sont ceux qui considèrent que le premier facteur doit avoir plus de poids que le second. Autrement dit, les références au principe de neutralité ne sont qu'une figure de rhétorique servant à justifier ou à habiller de prétentions morales des pratiques qui servent les intérêts des pays avancés.

43. La règle de l'établissement stable n'a rien de sacro-saint. Elle a été instituée pour résoudre une difficulté administrative soulevée par l'imposition des non-résidents sur la base de leurs revenus nets. La règle a été inventée pour permettre d'imposer les non-résidents sur la base de leurs revenus bruts ou de les exonérer si le volume de leurs activités locales n'est pas suffisant pour justifier les complications qu'impliquent la détermination du revenu net. Si nous admettons que la distinction entre l'imposition fondée sur l'existence d'un établissement stable et l'imposition sur la base des revenus bruts a pour origine le souci d'éviter des difficultés administratives, les difficultés administratives soulevées par l'imposition des transactions commerciales par voie électronique devraient suffire à justifier l'abolition de cette distinction et l'abandon de la définition de la juridiction fiscale fondée sur l'existence d'un établissement stable. De fait, l'évolution des pratiques des pays développés en matière de taxes à la consommation montre bien que le développement du commerce électronique exige la redéfinition de la juridiction fiscale. La fonction que remplit la notion d'établissement stable dans les régimes d'imposition des revenus est essentiellement la même que celle de la notion de lieu d'origine (en principe le siège de l'établissement principal ou d'un établissement

⁴² « Selected Tax Policy Implications » (note 15), par. 6.2.

stable du fournisseur⁴³) dans les régimes de TVA, ou que celle du « siège principal d'activité » dans le régime des taxes à la consommation des États-Unis⁴⁴. Ces formules assignent directement la responsabilité d'imposer les non-résidents aux autorités fiscales du pays importateur. Désormais, l'Union européenne fait obligation aux sociétés étrangères d'assumer une charge fiscale même si elles n'ont pas d'établissement dans le pays importateur. Aux États-Unis, la Cour suprême a rendu, au sujet de la taxation des ventes au détail un arrêt selon lequel un État importateur peut étendre sa juridiction fiscale aux fournisseurs non-résidents même s'il n'ont aucune présence physique sur le territoire de cet État⁴⁵.

44. L'argumentation des tenants de la définition de la juridiction fiscale selon des critères de résidence comporte une autre contradiction dans le cas des bénéficiaires des sociétés. Il a été dit souvent que l'avènement du commerce électronique rendait obsolète la définition de la juridiction fiscale selon le critère du lieu de production et que le seul critère de répartition internationale des recettes fiscales devait donc être la résidence. Le développement du commerce électronique est ainsi présenté comme justifiant les prétentions des pays développés en matière de répartition des recettes fiscales, étant donné qu'un fournisseur pratiquant le commerce électronique est en général une société sise dans un pays développé. Cette position procède d'une appréhension superficielle, et même erronée de la réalité. Le lieu de résidence, si tant est qu'il soit le seul repère bien défini auquel on puisse se référer pour le traitement fiscal des transactions commerciales électroniques, ne peut être autre chose que le lieu où vit tel ou tel être humain. À l'ère du numérique, la notion de lieu de résidence n'a plus aucun sens dès lors que ce commerce est le fait de sociétés⁴⁶; une société ne « vit » pas, n'« habite » pas un « domicile ».

C. La répartition des recettes fiscales issues des taxes à la consommation

45. Sauf accord exprès à l'effet du contraire, le principe de destination régit la répartition des recettes fiscales issues des taxes à la consommation. Loin de procéder d'une décision de la communauté internationale, la prééminence de ce principe est simplement le résultat du développement récent des régimes de TVA. Livrés à eux-mêmes, les différents pays exportateurs sont enclins à ne pas imposer les exportations, tandis que les pays importateurs sont soucieux de taxer les importations à un taux au moins égal à celui applicable à la production locale.

46. Le principal inconvénient de l'application du principe de destination est qu'elle est économiquement moins efficiente que l'autre formule possible, qui consiste à répartir les recettes fiscales en vertu du principe d'origine. Selon le principe de destination, les recettes issues des taxes à la consommation reviennent

⁴³ Conseil de l'Union européenne, directive 77/388/CEE, art. 9 1.

⁴⁴ *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274 (1977) etc.

⁴⁵ *Quill Corporation v. North Dakota*, 504 US 298, p. 308. Bien que ce jugement confirme qu'une présence physique est nécessaire pour que l'État importateur puisse imposer un fournisseur non-résident, il s'appuie sur les dispositions de la Constitution des États-Unis relatives au commerce entre les États fédérés. Si l'on fait abstraction d'un problème que les autorités américaines ont elles-mêmes créé, « il ne serait plus nécessaire d'interdire à un État d'obliger un vendeur d'un autre État à recouvrer ses taxes » (ST/SG/AC.8/2001/L.4, p. 31).

⁴⁶ ST/SG/AC.8/2001/L.4, note 38; Avi-Yonah, *International taxation of electronic commerce*, *Tax Law Review*, vol. 52, p. 527.

aux pays consommateurs, tandis que selon le principe d'origine, la répartition des recettes fiscales est fonction de la valeur ajoutée dans chaque pays. Reprenons notre exemple d'un exportateur britannique qui vend 100 dollars à un importateur japonais un produit que celui-ci revend 120 dollars sur le marché japonais. Selon le principe de destination, les recettes fiscales reviennent intégralement au Japon. En revanche, le principe d'origine permet au Royaume-Uni de lever une taxe sur une assiette de 100 dollars, et au Japon de faire de même sur une assiette de 20 dollars, soit la valeur ajoutée sur son territoire.

47. Selon le principe de destination, la péréquation des recettes fiscales exige le maintien de frontières douanières ou économiques. Les autorités fiscales du Royaume-Uni doivent rembourser la TVA à l'exportateur et celles du Japon doivent frapper d'une taxe le produit importé. Les astreintes qu'impliquent ce double processus tendent à freiner le commerce international. En revanche, l'application du principe d'origine n'implique pas de contrôle à la frontière aux fins de la péréquation des recettes fiscales. Supposons que le taux de la taxe à la consommation soit de 10 % au Japon comme au Royaume-Uni; le fournisseur britannique collectera au profit des autorités fiscales du Royaume-Uni une taxe de 10 dollars venant s'ajouter au prix payé par l'importateur japonais comme au prix qu'aurait payé un acheteur local; l'importateur japonais recevra un crédit d'impôt de 10 dollars sur les 12 dollars de TVA payés par le consommateur final. La péréquation s'opère sans perte de temps ni formalités laborieuses à la frontière. C'est cette simplicité qui a incité l'Union européenne à s'engager à long terme en faveur de l'adoption du principe d'origine, recommandée dès 1963 par la Commission Neumark⁴⁷, ⁴⁸. L'abandon du principe de destination au profit du principe d'origine était inévitable dans le cas de l'Union européenne, puisque les transactions commerciales entre les États membres de l'Union ne sont pas frappées de droits de douane.

48. Néanmoins, l'Union européenne ne semble pas très portée à étendre l'application du principe d'origine au reste de la communauté internationale. Ainsi, à la suite des controverses soulevées par la multiplication, en Europe, des services de rappel automatique, l'Union européenne a décidé d'étendre l'obligation de prélever la TVA aux fournisseurs pratiquant le commerce électronique depuis des pays non membres de l'Union. Cette mesure procède du principe de destination selon lequel « les règles applicables en matière d'impôt sur la consommation dans le cas d'échanges transfrontières devraient aboutir à une imposition dans le pays où la consommation a lieu⁴⁹ ». Cette mesure répond bien aux exigences de l'application du régime actuel de TVA en ce sens qu'elle évite les difficultés administratives que soulèvent, dans le cas des transactions portant sur les services, la non-taxation des exportations et la taxation des importations, difficultés exacerbées par le développement du commerce électronique.

⁴⁷ Rapport de la Commission fiscale et financière sur l'harmonisation des pratiques fiscales dans le Marché commun (CCH 1963), par. 3459.

⁴⁸ Conseil de l'Union européenne, directive 77/788/CCE, art. 281.

⁴⁹ OCDE, « Commerce électronique et impôts sur la consommation », Rapport du Groupe de travail No 9 (30 avril 2001), par. 5.

49. Quelles que soient ses justifications, la mesure en question n'en est pas moins un expédient anachronique. La décision d'astreindre les fournisseurs étrangers plutôt que les consommateurs des pays importateurs à acquitter la taxe procède de la simple constatation que le nombre des fournisseurs est beaucoup plus faible que celui des consommateurs, et que taxer les premiers facilite par conséquent l'administration de la TVA. Cependant, le système ne peut fonctionner que si les sociétés étrangères non résidentes et, en fin de compte, les autorités fiscales des pays où elles ont leur siège, sont disposées à coopérer avec les pays qui cherchent à collecter la taxe. Si les pays exportateurs refusent de coopérer, les pays importateurs se retrouvent à la case de départ et n'ont d'autre choix que d'assujettir les consommateurs à la taxe.

50. Un moyen séduisant d'éviter ce dilemme consisterait à recourir à un intermédiaire, à une tierce partie intervenant dans le processus de paiement, pour collecter au passage la taxe sur les flux financiers dont les fournisseurs pratiquant le commerce électronique sont les destinataires⁵⁰. Cependant, outre que les intermédiaires financiers y sont opposés⁵¹, cette formule soulève une difficulté majeure, à savoir que les intermédiaires devraient pouvoir faire la distinction entre les paiements imposables et les paiements non imposables, ce qui supposerait que ces intermédiaires et, en dernière analyse, les autorités fiscales concernées disposent d'informations complètes sur les paiements effectués par tous les contribuables. Le libre accès à ces informations serait considéré par beaucoup, sinon par tous, comme une atteinte intolérable aux libertés fondamentales et au droit à la vie privée. L'idée du recours à un logiciel inviolable ou à quelque autre prouesse technologique n'a pas plus de chance de succès. Il est sans doute techniquement possible de mettre au point un logiciel qui calculerait automatiquement la taxe frappant une transaction et en transmettrait le montant à l'administration fiscale du pays de distribution⁵². Encore faudrait-il que les États veuillent bien coopérer et notamment imposer l'emploi du logiciel aux entreprises, et punir les contrevenants. Autant dire que l'adoption d'un tel système n'est pas pour demain, si tant est que ses connotations totalitaires puissent être tolérées.

51. Les pressions en faveur de l'adoption du principe d'origine ont peu de chances de s'intensifier sensiblement dans un avenir proche. L'adoption de ce principe serait en effet prématurée dans un monde où les contrôles douaniers aux frontières demeurent la règle. L'adoption du principe d'origine nécessiterait aussi l'harmonisation des taux d'imposition, laquelle implique la conclusion d'accords internationaux. Reprenons l'exemple précédent, en supposant cette fois que le taux de la taxe perçue par le Royaume-Uni est de 20 %, et celui de la taxe perçue par le Japon de 10 %. Dans une pareille situation, le Japon ne voudrait certainement pas accorder à un importateur un crédit d'impôt calculé sur la base d'un taux de 20 % alors que son propre taux de taxation serait de 10 %. Il est à noter, de surcroît, qu'il n'existe pas aux États-Unis de régime de TVA à l'échelle fédérale; les États-Unis ne prendront donc certainement pas l'initiative de pourparlers sur la répartition

⁵⁰ Ibid., par. 51.

⁵¹ Dans le rapport auquel renvoie la note précédente, l'OCDE elle-même admet que « la responsabilité du recouvrement de l'impôt ne devrait pas être imposée à un tiers intermédiaire ou une série d'intermédiaires » et que « toute participation d'un tiers devrait être volontaire et fondée sur une viabilité commerciale conforme aux mécanismes du marché [et] qu'un tel mécanisme pourrait être efficace si les incitations appropriées étaient fournies au tiers ».

⁵² OCDE « Commerce électronique et impôts sur la consommation », par. 52.

internationale des recettes fiscales issues des taxes à la consommation. Tous ces obstacles expliquent pourquoi l'OCDE a limité le champ de son étude des taxes à la consommation aux régimes applicables à l'échelle nationale⁵³.

IV. Vers un nouvel ordre fiscal international

52. Si le replâtrage des règles existantes ne permet pas de préserver l'intégrité de la répartition des recettes fiscales entre pays en développement et pays développés, le monde a sans doute besoin d'un régime fiscal international entièrement nouveau visant une plus grande équité dans la diffusion du progrès technologique et la répartition des avantages qui en découlent. Comme l'a déclaré l'Assemblée générale des Nations Unies, « le principal défi que nous devons relever aujourd'hui est de faire en sorte que la mondialisation devienne une force positive pour l'humanité tout entière⁵⁴ » et que « les avantages des nouvelles technologies, en particulier des technologies de l'information et de la communication, soient accordés à tous⁵⁵ ». Malheureusement, les pays en développement ne sont guère en position de concevoir de nouvelles règles et de les faire appliquer à l'échelle mondiale, et ne peuvent sans doute rien faire de plus que déplorer l'impossibilité dans laquelle ils se trouvent d'obtenir une part équitable des bienfaits des innovations technologiques.

53. Les pays développés ont déjà manifesté leur opposition à toute forme nouvelle d'imposition, et les pays en développement n'ont probablement pas suffisamment de poids pour négocier et imposer aux pays développés un nouvel ordre fiscal international. Dans les négociations bilatérales entre pays développés et pays en développement, ces derniers n'ont manifestement qu'une très faible marge de manoeuvre. Les échanges commerciaux et les flux de capitaux bilatéraux ont moins de poids dans une économie de grande envergure que dans une économie d'envergure modeste, d'où le déséquilibre des forces dans les négociations bilatérales, au détriment des pays en développement. Le seul moyen dont disposent les petits pays et les pays en développement pour renforcer leur position de négociation vis-à-vis des pays développés consiste probablement à traiter collectivement avec ceux-ci.

54. Ce type de négociation collective n'est d'ailleurs pas nouveau, et l'élaboration du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement⁵⁶ en fournit un exemple bien antérieur à l'avènement du numérique. Les pays en développement purent alors influencer dans une certaine mesure la rédaction du Modèle de convention, qui n'en est pas moins, pour l'essentiel, un prolongement ou une variante du modèle de l'OCDE, dans la mesure où l'un et l'autre modèle procèdent du souci de réduire l'imposition à la source. De plus, l'influence concrète du modèle de l'OCDE sur la rédaction des conventions est plus importante que celle du modèle des Nations Unies, ce qui n'a rien d'étonnant pour des instruments en général conclus bilatéralement. Cette réalité s'inscrit dans un contexte où l'imposition à la source n'est guère battue en brèche. Plongés dans la pire des situations, les pays en

⁵³ Ibid., par. 18.

⁵⁴ Résolution 55/2 de l'Assemblée générale (« Déclaration du Millénaire »), par. 5.

⁵⁵ Ibid., par. 20.

⁵⁶ Publication des Nations Unies, numéro de vente : F.01.XVI.2.

développement ne semblent pas avoir le pouvoir d'obtenir que l'ordre fiscal international soit refondu à leur avantage.

55. À terme, la taxation de la valeur ajoutée sera probablement incluse dans le champ d'application des conventions fiscales bilatérales ou multilatérales, ce qui n'ira pas non plus dans le sens des intérêts des pays en développement. Comme il est expliqué plus haut, le principe de destination ne peut être étendu au commerce des services que s'il y a coopération internationale à cette fin. Même la solution quelque peu futuriste qui consisterait à recourir à des logiciels inviolables pour le traitement fiscal des transactions commerciales internationales nécessiterait la conclusion d'accords internationaux prévoyant « la vérification par les autorités fiscales du pays "fournisseur" (pour le compte du pays "consommateur") de l'installation et du fonctionnement du logiciel⁵⁷ ». De tels accords bilatéraux sur la répartition des recettes fiscales issues des taxes à la consommation pourraient déboucher sur la conclusion d'un accord multilatéral ou, s'ils sont suffisamment nombreux, équivaloir à une entente multilatérale; il serait alors tout naturel d'aller de l'avant sur la voie de l'adoption du principe d'origine, plus conforme aux impératifs d'efficacité économique. Une telle évolution serait, elle aussi, défavorable aux pays en développement, s'ils sont importateurs nets. En effet, l'abandon du principe de destination au profit du principe d'origine favoriserait les exportateurs nets dans la répartition internationale des recettes fiscales.

56. Étant donné que l'utilisation des technologies numériques pour les échanges commerciaux voue à l'échec les extrapolations anachroniques des règles existantes, les pays en développement ne pourront préserver leur part des recettes fiscales mondiales que si des modifications plus radicales sont apportées aux règles internationales, de façon par exemple à rendre possible l'imposition à la source des bénéficiaires des entreprises ou d'autres types de revenus⁵⁸. Il semble toutefois qu'il leur soit impossible d'y parvenir par le biais de conventions bilatérales. Les pays en développement ont peut-être de meilleures chances de préserver leurs intérêts en optant pour des formules de répartition des bénéfices globaux des entreprises. De telles formules, notamment si elles devaient s'appliquer à l'ensemble des entreprises multinationales, seraient certes incompatibles avec le principe de l'entreprise indépendante⁵⁹. Néanmoins, même s'ils constituent à cet égard une hérésie, ces arrangements tendent à se multiplier. La méthode de la répartition des bénéfices totaux, inaugurée par les États-Unis et cautionnée par l'OCDE⁶⁰, consiste à déterminer les bénéfices totaux d'un ensemble d'entités apparentées, puis à les répartir entre les différentes juridictions fiscales concernées. Les États-Unis ont adopté une formule de ce genre⁶¹ pour pallier l'inadaptation du principe de l'entreprise indépendante aux réalités du commerce mondial. Plus significatif encore, c'est parce qu'elles n'étaient pas satisfaites des résultats que donnait l'application du principe de l'entreprise indépendante que les autorités fiscales des États-Unis ont lancé une formule controversée d'imposition des transferts d'actifs

⁵⁷ OCDE, « Commerce électronique et impôts sur la consommation », par. 51.

⁵⁸ Avi-Yonah, loc. cit., p. 527; Richard Doernberg et Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (La Haye, Kluwer Law International, 1999), p. 320.

⁵⁹ Modèle de convention de l'OCDE, commentaires sur l'article 7 4), par. 25.

⁶⁰ OCDE, « Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ».

⁶¹ Internal Revenue Service Notice 94-40, 1994-1 CB 351.

incorporels fondée sur la notion de « super-redevance⁶² ». Tous ces développements donnent à penser que les pays avancés sont plutôt favorables à l'application de formules de répartition. La définition des critères de répartition des bénéficiaires comportant forcément une part d'arbitraire, les pays en développement ont peut-être de meilleures chances de tirer leur épingle du jeu s'ils optent pour les formules de répartition que s'ils s'évertuent à faire valoir leurs intérêts par le biais de nouveaux replâtrages des principes existants.

57. En conclusion, il convient tout d'abord d'admettre que l'avènement des technologies numériques est un facteur d'accroissement de la productivité et peut donc avoir un effet globalement positif sur l'économie mondiale. Les pays développés considèrent cependant que devrait leur revenir une part plus importante du total mondial des recettes fiscales issues du commerce électronique, arguant du principe de la neutralité fiscale et, pour la détermination de la juridiction fiscale sur les transactions électroniques, du critère de résidence; cette position n'est guère défendable alors que les hypothèses économiques et juridiques sur lesquelles reposent les règles existantes sont rendues obsolètes par le développement du numérique. Le principe de neutralité justifierait en fait l'instauration d'un nouvel ordre fiscal international prévoyant l'attribution d'une part plus importante des recettes fiscales aux pays en développement. Maintenir, en les replâtrant, les règles existantes, sans vouloir tenir compte des échappatoires que les technologies numériques offrent aux contribuables, n'est sans doute pas la voie à suivre pour instaurer ce nouvel ordre fiscal.

58. Malheureusement, vu la manière dont se sont déroulées, dans le passé, les négociations entre pays développés et pays en développement, il semble que ces derniers ne puissent guère envisager de définir des règles entièrement nouvelles et de les imposer aux pays développés, et qu'ils risquent de n'avoir d'autre choix que d'accepter les changements souhaités par ceux-ci. Si peu encourageantes que soient ces perspectives, l'ONU pourrait envisager de réviser le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions dans un sens favorable aux pays en développement, puisque après tout le Modèle de convention a précisément été conçu pour fournir quelques munitions aux pays en développement lorsqu'ils négocient une convention fiscale. Plus précisément, les modifications suivantes pourraient être apportées au Modèle de convention :

a) Ajouter à l'article 7 (bénéfice des entreprises) un paragraphe en vertu duquel un pays hôte pourrait taxer à la source tous les paiements au bénéfice de non-résidents pratiquant le commerce électronique ou, à son choix, les paiements au bénéfice de non-résidents pratiquant le commerce électronique effectués par des entreprises résidentes habilitées à déduire les taxes de leurs bénéficiaires imposables;

⁶² Chang Hee Lee, « A strategic tax approach for capital-importing countries under the arm's-length constraint », *Tax Notes Int'l*, vol. 18, part. 1, p. 677.

b) Modifier le paragraphe 4) de l'article 7 afin de permettre à un pays hôte d'instituer une formule de répartition de la charge fiscale applicable aux entreprises de commerce électronique ayant un établissement stable sur son territoire et, au-delà d'un certain montant, aux ventes effectuées par des établissements non-résidents de commerce électronique.
