

UNIVERSITE LIBRE DE BRUXELLES

MEMOIRE

PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION
DU GRADE D'INGENIEUR DE GESTION

Mathieu SARTIAUX

Année académique 1999/2000

Le Statut Fiscal d'une Activité Exercée par l'Intermédiaire du Réseau Internet

Directeur: Maître Thierry AFSCHRIFT

Assesseur: Monsieur Emile PEETERS

Jury : Contrôle

ECOLE DE COMMERCE SOLVAY

Remerciements

Nous tenons à remercier ici tous ceux qui ont aidé, de près ou de loin, à la réalisation de ce travail. Nous voudrions en particulier chaleureusement remercier :

- Maître Thierry Afschrift, qui a gentiment accepté de diriger ce mémoire ;
- Madame Anne Troye, pour ses judicieux conseils ;
- Messieurs Pierre Miel, Serge et Benjamin Dewulf, J. Rosière, François de Borchgraeve, Benoît Franc et Pascal Minne pour leur aide dans notre recherche de contacts ;
- Messieurs Franck Beuselinck, Christian Gillet, Steven Pijck, Michel Smout, et Jan Van den Berghe, pour avoir gentiment bien voulu répondre à nos questions ;
- Madame Josianne Fekenne, pour son dévouement ;
- Mes parents, frère, sœurs, beau-frère, belle-sœur, pour leur aide précieuse lors de la mise en page ;
- Laurence, pour sa compréhension ; ses parents, pour la relecture ;

et toutes les autres personnes qui, par un geste ou une parole, ont également permis à ce mémoire d'exister.

Table des Matières.

LE STATUT FISCAL D'UNE ACTIVITÉ EXERCÉE AU TRAVERS D'INTERNET :

PLAN

1. Introduction Générale

Première Partie : Identification des Challenges et Problèmes posés par l'Arrivée du Commerce Electronique

2. Challenges relatifs au commerce électronique en général
3. Challenges relatifs à la taxation en particulier
4. Actions prises aux différents niveaux de pouvoir

Deuxième Partie : Les Impôts Directs

5. Les bénéfices des entreprises
6. La qualification des revenus

Troisième Partie : Les Impôts Indirects

7. Les taxes à la consommation – La Taxe sur la Valeur Ajoutée
8. Les taxes à la consommation – La Sales & Use Tax
9. Les droits de douane
10. Les propositions alternatives

Quatrième Partie : Les Transactions Bancaires et Financières

11. L'influence d'Internet sur les transactions bancaires et financières

12. Conclusion Générale

1	INTRODUCTION GENERALE	1
<hr/>		
2	CHALLENGES RELATIFS AU COMMERCE ELECTRONIQUE EN GENERAL	3
<hr/>		
2.1	INTRODUCTION	3
2.2	QU'EST-CE QUE LE COMMERCE ELECTRONIQUE ? DEFINITION	4
2.3	LES BIENFAITS DU COMMERCE ELECTRONIQUE	4
2.4	LES INCONVENIENTS DU COMMERCE ELECTRONIQUE	6
2.4.1	L'ANONYMAT	6
2.4.2	LES CHALLENGES SONT MULTIPLES	7
2.4.3	LA FRAUDE ET LE PROBLEME DE L'IDENTIFICATION DES PARTIES	8
2.5	LE CADRE LEGISLATIF ACTUEL	9
2.6	UNE SOLUTION POTENTIELLE	10
2.7	LES ECOLES DE PENSEE	10
2.8	HYPOTHESES DE TRAVAIL	11
<hr/>		
3	CHALLENGES RELATIFS A LA TAXATION EN PARTICULIER	12
<hr/>		
3.1	IDEE DE L'ETENDUE DU PROBLEME	12
3.2	ROLE DES AUTORITES FISCALES DANS L'ECONOMIE MODERNE	13
3.3	LES PRINCIPES FISCAUX GENERAUX	14
3.4	LES QUATRE PILIERS D'UN SYSTEME FISCAL	15
3.4.1	LA JURIDICTION	15
3.4.2	L'IDENTIFICATION	17
3.4.3	L'INFORMATION	18
3.4.4	MOYENS DE COLLECTE	19
3.5	SOLUTION POSSIBLE : LA LOI DES CONTRATS	19
<hr/>		
4	ACTIONS PRISES AUX DIFFERENTS NIVEAUX DE POUVOIR	21
<hr/>		
4.1	ACTIONS AU NIVEAU INTERNATIONAL	21
4.1.1	L'ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (OCDE)	21
4.1.1.1	Novembre 97 : La conférence de Turku	21
4.1.1.2	Octobre 98 : La conférence d'Ottawa	22
4.1.1.2.1	Les conditions cadres de mise en œuvre de ces principes	22
4.1.1.2.2	Questions au niveau de la mise en œuvre	23
4.1.1.2.3	La création des Technical Advisory Groups (TAGs)	24
4.1.1.3	Octobre 99 : Le forum de Paris	25
4.1.2	L'ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE (OMC)	25
4.1.3	L'ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES (OMD)	26
4.2	ACTIONS AU NIVEAU REGIONAL	26
4.2.1	L'UNION EUROPEENNE	26
4.2.2	LES ETATS-UNIS	27
4.2.3	L'AUSTRALIE	28

5.1	REGLE DE BASE POUR L'ALLOCATION DES REVENUS A UN ETAT – PRINCIPES DE FISCALITE INTERNATIONALE – NOTION DE SOURCE	30
5.2	BUT DES CONVENTIONS DE L'OCDE	31
5.3	LA RESIDENCE	32
5.3.1	DEFINITION DU CONCEPT	32
5.3.2	PROBLEMES RENCONTRES AVEC LE COMMERCE ELECTRONIQUE	33
5.3.3	SOLUTION ENVISAGEABLE	33
5.4	L'ETABLISSEMENT STABLE	33
5.4.1	DEFINITION DU CONCEPT	33
5.4.2	PROBLEMES RENCONTRES AVEC LE COMMERCE ELECTRONIQUE	34
5.4.3	DEFINITION DU « SERVEUR INFORMATIQUE »	35
5.4.4	DISCUSSION	35
5.4.4.1	Installation d'affaires	35
5.4.4.2	Fixité de l'installation	36
5.4.4.3	Activité exercée au travers de cette installation fixe d'affaires	36
5.4.4.4	Faut-il une intervention humaine ?	37
5.4.4.4.1	Le « Pipeline Case »	37
5.4.4.4.2	Cas de l'agent intelligent (préparant et exécutant les ordres)	39
5.4.4.4.3	Conclusion	40
5.4.4.5	Activités préparatoires ou auxiliaires (Art 5 § 4)	40
5.4.4.6	ISP comme Agent (Art 5 §5)?	41
5.4.5	SOLUTIONS ENVISAGEABLES	42
5.4.6	QUID POUR LES PAYS HORS-CONVENTION ?	43
5.4.7	CONCLUSION	44
5.5	LES PRIX DE TRANSFERT	45
5.5.1	EXPLICATION DU MECANISME	45
5.5.1.1	Le principe de pleine concurrence	46
5.5.1.2	L'analyse de prix de transfert	47
5.5.2	LES PROBLEMES LIES A L'APPARITION DU COMMERCE ELECTRONIQUE	47
5.5.2.1	Inadaptation des règles traditionnelles	49
5.5.2.2	Évaluer les contributions est difficile dans les entreprises intégrées	50
5.5.2.3	Risques de différenciation du traitement fiscal entre établissement stable et filiale	50
5.5.2.4	Les biens immatériels	50
5.5.3	SOLUTIONS ENVISAGEABLES	51
5.5.3.1	Cas des serveurs commerciaux	51
5.5.3.2	Comparaison avec la négociation d'instruments financiers	52
5.5.3.3	Besoin d'informations	52
5.5.3.4	Attendre et voir l'évolution	53

6 LA QUALIFICATION DES REVENUS

6.1	EXPLICATION DU MECANISME	54
6.1.1	ANALYSE DE L'ARTICLE 12 DU MODELE DE CONVENTION	55
6.2	LES LOGICIELS INFORMATIQUES	56
6.2.1	DEFINITION D'UN LOGICIEL	56
6.2.2	DIFFERENTS TYPES DE CONTRATS	57
6.2.2.1	1 ^{er} cas	57
6.2.2.2	2 ^{ème} cas	58
6.2.2.3	3 ^{ème} cas	59
6.2.3	CONTRATS MIXTES	59

6.2.4	CONCLUSION	59
6.3	ADAPTATION AUX AUTRES PRODUITS DIGITALISES	59
6.4	CONCLUSION	60

7 IMPOTS A LA CONSOMMATION – LA TVA **61**

7.1	L'IMPORTANCE DE LA TVA EN EUROPE	61
7.2	LE FONCTIONNEMENT DE LA TVA EN GENERAL	62
7.2.1	RAPPEL	62
7.2.2	LIMITES DU SYSTEME ACTUEL	63
7.2.3	DISTINCTION ENTRE BIENS ET SERVICES	63
7.2.4	LIEU DE LIVRAISON	64
7.2.5	LES MECANISMES DECOULANT DE L'HARMONISATION INTRA-COMMUNAUTAIRE	66
7.2.5.1	La règle de destination	66
7.2.5.2	Le régime de la vente à distance	66
7.2.5.3	Le mécanisme de l'autoliquidation (<i>reverse charge mechanism</i>)	66
7.3	L'APPLICATION DE LA TVA AU COMMERCE ELECTRONIQUE	67
7.3.1	LE COMMERCE OFF-LINE	67
7.3.1.1	cas général	67
7.3.1.2	cas des livres, bandes magnétiques, disques musicaux et assimilés	68
7.3.1.3	cas particulier des logiciels	68
7.3.2	LE COMMERCE ON-LINE DE PRESTATION DE SERVICES	70
7.3.2.1	Livraison de biens ou prestation de services ?	71
7.3.2.2	Quel est le lieu de prestation de ces services ?	72
7.3.2.2.1	les services de télécommunications	72
7.3.2.2.2	les services intangibles	72
7.3.2.2.3	les autres services décrits dans l'article 9 § 2	72
7.3.2.2.4	Conclusion	73
7.3.2.3	A quel taux la taxation doit-elle se faire?	73
7.3.2.3.1	Catégorie 6 : Fourniture de livres, journaux et périodiques	74
7.3.2.3.2	Catégorie 8 : Services fournis par les écrivains, compositeurs et interprètes ainsi que les droits d'auteur et redevances qui leur sont dus	74
7.3.3	LE COMMERCE OFF-LINE DE PRESTATION DE SERVICES	74
7.3.4	CAS PARTICULIER DES FOURNISSEURS D'ACCES A INTERNET	75
7.3.4.1	Classification des fournitures d'accès comme services de télécommunications	75
7.3.4.2	Lieu de prestation	76
7.3.4.3	Qu'en est-il de l'hébergement de sites et de l'acquisition des noms de domaines ?	76
7.3.4.4	Quid en cas de services combinés ?	77
7.4	OPTIONS POUR ASSURER LE RESPECT DES OBLIGATIONS FISCALES	77
7.4.1	OPÉRATIONS ENTRE ENTREPRISES – BUSINESS-TO-BUSINESS	78
7.4.2	LES CONSOMMATEURS PRIVÉS – BUSINESS-TO-CONSUMER	81
	Suggestion personnelle	84
7.4.3	AUTRES OPTIONS	86

8 IMPOTS A LA CONSOMMATION – LA SALES & USE TAX **88**

8.1	EXPLICATION DU MECANISME	88
1.	LA SALES TAX	88
2.	LA USE TAX – NOTION DE NEXUS	88
8.2	LES PROBLEMES ASSOCIES A L'APPARITION DU COMMERCE ELECTRONIQUE	89
8.2.1	COMMENT SAVOIR QUAND IL FAUT OU NON PERCEVOIR LA TAXE ?	90
8.2.2	QUELS SONT LES TYPES DE VENTES EN LIGNE SUJETS A LA SALES OU A LA USE TAX ?	91

8.2.3	NEXUS ET PROGRAMMES D’AFFILIES	91
8.2.4	COMMENT EVITER LE NEXUS ?	92
8.2.5	LA COLLECTE DES TAXES	92
8.3	CONCLUSION	93

9 LES DROITS DE DOUANE **94**

9.1	INTRODUCTION – EXPLICATION DU MECANISME	94
9.2	PROBLEMES LIES AU COMMERCE ELECTRONIQUE	94
9.2.1	PROBLEMES OPERATIONNELS	94
9.2.2	PROBLEMES DE PRINCIPE	95
9.2.3	ETUDE QUANTITATIVE DE LA PROBLEMATIQUE	96
9.2.3.1	Implications d’un cyberspace libre de toute taxe pour les revenus douaniers	96
9.2.4	LE COMMERCE DE SERVICES ELECTRONIQUES	97
9.2.4.1	L’accord Général sur le Commerce des Services	98
9.3	SOLUTIONS ENVISAGEABLES	99
9.3.1	PROPOSITION DE ZONE D’EXONERATION DE DROITS	99
9.3.2	POUR LES SERVICES	100
9.3.3	LA POSITION EUROPEENNE SUR LES MARCHANDISES PHYSIQUES	100
9.3.3.1	Allègement spécifique des droits	100
9.3.3.2	Options	101

10 IMPOTS INDIRECTS – PROPOSITIONS ALTERNATIVES **103**

10.1	LA BIT TAX	103
1.	EXPLICATION DU CONCEPT	104
2.	ARGUMENTATION	106
3.	MON AVIS PERSONNEL	107
10.2	LA E-MAIL TAX	108

11 L’INFLUENCE D’INTERNET SUR LES TRANSACTIONS BANCAIRES ET FINANCIERES **108**

11.1	L’ANONYMAT FAVORISE PAR INTERNET	109
11.1.1	CRAINTES QUANT A L’ARRIVEE DE NOUVEAUX MOYENS DE PAIEMENT ET D’ACCES AUX BANQUES	109
11.2	L’EVASION FISCALE ET LA BAISSSE DES REVENUS FISCAUX POUR L’ETAT	109
11.2.1	MISE A MAL DES CONCEPTS TRADITIONNELS	109
11.2.2	OPERATIONS OFFSHORE	109
11.2.2.1	Quels types de services sont susceptibles d’être offerts ?	110
11.2.2.2	Fonctions d’un système d’electronic banking	111
11.2.3	PRETS OFFERTS EN BELGIQUE	111
11.2.4	LES ACTIVITES FINANCIERES	112
11.2.4.1	L’achat et la vente de titres	112
11.2.4.2	Les risques de double ou de sous-imposition	112
11.3	LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX	113
11.3.1	EXPLICATION DU MECANISME	114
11.3.2	COOPERATION INTERNATIONALE	115
11.4	SOLUTIONS EVENTUELLES	115
11.4.1	DIFFICULTES	115
11.4.2	ACTIONS PRISES EN BELGIQUE	116

11.4.2.1	La législation belge	116
11.4.2.2	La Note de la Commission Bancaire et Financière	116
12	CONCLUSIONS GENERALES.	117

Introduction Générale.

1 Introduction Générale

TAXES ! A peine prononcé, ce mot inspire souvent lourdeurs, étranglements, malaises, accélération cardiaque, désillusion, impuissance. Le « x » à lui seul résonne comme le sifflement d'un serpent.

Pourquoi dès lors succomber au masochisme d'étudier cette matière ? Peut-être, dans le cas qui nous occupe, parce qu'elle est liée au commerce électronique, ce nouvel eldorado que tout le monde veut protéger. Est-ce que le serpent va empêcher la progression des chercheurs d'or en jeans et baskets ? C'est ce que nous allons tenter d'expliquer dans ce mémoire.

Cet ouvrage n'a pas pour but d'être le Guide du Routard de la fiscalité sur Internet. Son but n'est pas de dénicher toutes les ficelles de l'évasion fiscale. Il se concentre plutôt sur tous les aspects que la taxation peut prendre sur le réseau.

L'idée centrale est de voir toutes les implications qu'une présence sur le Net peut avoir au niveau fiscal. Que ce soit des bénéfices des entreprises à la taxe sur la valeur ajoutée, en passant par les redevances, retenues à la source et autres droits de douane, différents aspects seront analysés un par un pour identifier les implications des actes commis dans le cyberspace.

Comme perspective, nous essaierons de voir deux choses. Premièrement, nous regarderons si le commerce électronique ne se met pas en porte-à-faux vis-à-vis du système fiscal actuel. Deuxièmement, nous tenterons de voir si le système fiscal actuel ne place pas d'entraves sérieuses au développement du commerce électronique, que ce soit par oubli ou par mégarde, du fait d'avoir été dessiné pour un système industriel basé sur la fabrication et la commercialisation de produits physiques. Si un problème se pose, peut-être existe-t-il des solutions. Nous essaierons de les discuter le cas échéant.

Notre analyse se déroulera en quatre parties.

Tout d'abord, dans la première partie, nous analyserons l'environnement du commerce électronique pour essayer d'identifier les avantages et les inconvénients de cette nouvelle forme de négoce qui pourraient avoir une incidence sur l'application des textes légaux actuels. Nous nous concentrerons alors plus avant sur les challenges auxquels les autorités fiscales auront à faire face, ainsi que leur rôle dans l'essor de ce nouveau moyen de faire des affaires. Nous en profiterons pour évoquer les différentes actions qui sont menées dans le domaine.

Dans la deuxième partie, nous nous pencherons sur les impôts directs. Nous étudierons successivement la taxation des bénéfices provenant d'une activité sur Internet puis la qualification des revenus du cyberspace.

La troisième partie aura pour thème les impôts indirects, source de revenus des nations la plus exposée à la mouvance Internet. Après avoir disséqué les taxes à la consommation, nous essaierons de voir quel avenir est réservé aux droits de douane et aux propositions alternatives qui ont été avancées pour taxer spécifiquement les nouvelles technologies. Cette partie sera agrémentée par des études de cas, histoire de mettre en lumière l'énorme fossé qui sépare la théorie de la pratique.

La quatrième et dernière partie aura quant à elle pour but d'essayer d'identifier les problèmes secondaires découlant du développement des nouvelles technologies de communication. Plus particulièrement, elle se focalisera sur l'influence que peut avoir Internet sur les transactions bancaires et financières et sur les revenus des nations qui y sont liés.

Au niveau de la méthodologie, nous avons toujours privilégié l'étude de textes internationaux. En effet, Internet étant un réseau mondial, il nous paraît inutile de nous concentrer sur les textes légaux d'un petit territoire fermé.

C'est ainsi que la partie des impôts directs traitera globalement des Conventions écrites par l'OCDE et que les sections des impôts indirects consacrées à la TVA et aux droits de douane analyseront les textes européens en la matière.

Dans chaque analyse, nous expliquerons le mécanisme tel qu'il s'applique habituellement. Par après, nous identifierons les problèmes majeurs à nos yeux pour, finalement, donner quelques pistes pour les solutions envisageables.

Afin de sortir de la tour d'ivoire que constituent les règlements techniques, nous essaierons de donner une touche pratique à ce mémoire. Des études de cas seront présentes dans la partie sur les impôts indirects. Pour la partie des impôts directs, par contre, le secret de Polichinelle sera gardé car, malgré de nombreux contacts et demandes, bon nombre d'entreprises ont refusé d'exposer publiquement leur « stratégie fiscale ».

Nous avons également recueilli le point de vue de l'Administration fiscale belge, par la voix d'un Directeur du Ministère des Finances. Par contre, nos tentatives d'interviews de personnel des sociétés émettrices de cartes de crédit sont quant à elles restées vaines. Nous ne saurons donc pas détailler leur rôle dans l'information des autorités européennes sur les paiements liés au commerce électronique.

Première Partie :

Identification des Challenges et Problèmes posés par
l'Arrivée du Commerce Electronique.

2 Challenges relatifs au commerce électronique en général¹

2.1 Introduction

Les études divergent, mais nombreux sont les analystes qui prédisent un avenir florissant au commerce électronique. Pourtant, Internet n'est qu'une communauté ne comprenant que 200 millions d'utilisateurs, soit moins de la population des Etats-Unis d'Amérique ; les systèmes de paiement n'en sont qu'à leurs balbutiements ; les transactions *Business-to-Consumer* entièrement *on-line* ne sont que l'exception. Bien que les études donnent toutes des chiffres astronomiquement différents, elles situent généralement le montant des ventes électroniques à 30 milliards USD en 1998. En terme relatif, elles ne représentaient que 0,2% des recettes totales en Europe ainsi que 1,2% des recettes aux USA².

Comment se fait-il, dès lors, que tout le monde s'en soucie ? Peut-être parce qu'en 1999, le montant des ventes est passé à 145 milliards USD³. Et que beaucoup pensent que ce montant atteindra 250 milliards USD en 2001, voire même 1 300 milliards en 2003. De quoi en laisser plus d'un rêveur...et justifier le fait que tout le monde se préoccupe des nouvelles technologies et que tout homme politique ou entrepreneur qui se respecte semble vouloir axer son agenda sur le phénomène Internet.

Les transactions sans paiement direct devraient-elles aussi rapporter ? En 2003, Internet devrait être un rival sérieux de la radio pour rafler la troisième place comme média publicitaire. Il en est de même pour tout ce qui concerne la banque en ligne (*on-line banking*) et le courtage d'action (*brokerage*). Au début 1998, déjà 22% du commerce des titres se faisait en ligne et ce pourcentage n'a cessé d'augmenter depuis. De plus, de quoi lui donner encore plus de légitimité s'il n'en fallait, le monde électronique influence déjà le choix des politiques économiques.

Comme Simon Woodside l'a très bien expliqué⁴, nous pouvons faire l'analogie entre le commerce électronique et l'automobile. Ses créateurs savaient intuitivement qu'il y aurait un vaste marché pour ce moyen de locomotion révolutionnaire. Mais ils savaient aussi que peu de personnes étaient capables de conduire, que les routes n'étaient pas adaptées aux véhicules, que les autoroutes n'existaient pas et que trouver un réparateur ou un point de ravitaillement relevait de l'exploit. Ces pionniers avaient compris que les partenaires publics et privés devaient travailler ensemble pour construire l'infrastructure,

¹ Ce chapitre s'inspire principalement

- du discours prononcé par Simon Woodside, membre du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, lors de l'introduction au 6^{ème} Workshop de l'ECLIP qui s'est déroulé le 3 novembre 1999 à Münster, Allemagne ;
- du rapport *Taxes in a World without Distances*, édité par le Secrétaire d'Etat Néerlandais aux Finances, La Haye, Mai 1998 ;
- de l'article *Making the Internet fit for commerce* de Jon M. Peha, Associate Professor à la Carnegie Mellon University ;
- ATO Internet Report (le premier) ;
- Lenda, P. (2000), « The choice-of-law in European electronic commerce contracts (The international sale of products delivered digitally) », Report on Private International Law, Electronic Commerce Legal Issues Platform – ESPRIT Project 27028, 10 février 2000.

² source : The Boston Consulting Group in *Race for Online Riches : E-Retailing in Europe*

³ source : GartnerGroup in *GartnerGroup says business-to-business e-commerce transactions becoming more global*, San Jose, California, 16/02/2000.

⁴ Woodside, S., op. cit., p. 2.

à la fois physique et légale, afin d'exploiter le potentiel énorme de la voiture. Ils étaient certains que les gens et les entreprises s'adapteraient rapidement à ce nouveau moyen de transport. Par contre, même ces pionniers n'auraient pas pu prédire que la voiture conduirait à de nouveaux standards de vie (le développement des banlieues), à la naissance des conglomérats automobiles ou encore à l'importance géopolitique des pays de l'OPEP.

Il en est de même avec le commerce électronique aujourd'hui. On se rend compte que son potentiel est énorme et que sa capacité à créer le *village global* est inégalée à ce jour. La question cruciale est donc de voir si les partenaires publics, privés et sociaux peuvent travailler ensemble pour consacrer cette nouvelle manière de faire des affaires.

2.2 Qu'est-ce que le commerce électronique ? Définition

Ce terme assez récent nous vient d'Amérique du Nord. Pour beaucoup, le commerce électronique est synonyme d'échanges sur Internet. Ceci est quelque peu restrictif et ne reprend que la partie visible de l'iceberg.

En fait, le commerce électronique reprend toutes les activités commerciales exercées via un réseau de communication. Cela reprend donc bien les échanges de services et d'information digitalisée (comme les textes, logiciels, fichiers audio ou autres images), mais aussi toutes les transactions permettant l'achat et la vente de biens réels (et par là même, tous les bons de commandes, factures, etc.).

Il faut remonter au début des années 1970 pour voir les premières formes de commerce électronique. A cette époque, quelques grandes compagnies commencèrent à envoyer leurs ordres de paiement de salaires à leurs organismes financiers via des lignes téléphoniques spécialement dédiées à la transmission de données. Ce système s'est développé et ces entreprises ont de plus en plus eu recours à la communication par voie électronique pour envoyer leurs ordres de paiement, bons de commandes ou autres factures à leurs clients et fournisseurs réguliers. Tout l'ensemble était regroupé sous les normes et le vocable *Electronic Data Interchange* (EDI) dans les années 1980.

On doit cependant reconnaître que c'est l'arrivée d'Internet qui favorisa le développement à grande échelle du commerce électronique. C'est aussi la raison pour laquelle ce réseau représente le support de commerce électronique le plus employé. Dans l'étude qui va suivre, lorsque nous ferons référence au terme *commerce électronique*, nous sous-entendons la forme qui concerne uniquement les transactions sur Internet.

Le Commerce Electronique peut être divisé en trois stades : le premier, le stade d'information inclut la publicité et la recherche d'information. Le deuxième, le stade d'achat inclut l'achat et le paiement. Le troisième est le stade de la livraison. En principe, tous les types de produits peuvent être promus et achetés via les réseaux électroniques. Par contre, la livraison électronique est plus limitée. Elle requiert que le produit final soit « digitalisable ».

2.3 Les bienfaits du commerce électronique

Internet, par son apparition, vient complètement révolutionner le monde du commerce. La liste d'avantages que nous dressons ici n'a pas pour vocation d'être complète mais

plutôt d'identifier ceux qui ont le plus d'importance dans le cadre du commerce électronique.

Un des avantages principaux réside dans la **globalité** d'Internet. Grâce au réseau, un vendeur peut atteindre des clients potentiels tout autour de la planète, quel que soit l'éloignement géographique ou le fuseau horaire.

Les petites et moyennes entreprises (PME) ont ainsi l'occasion d'être présentes dans des pays éloignés sans devoir ouvrir une représentation sur place et sans les coûts que celle-ci engendre.

Quant aux acheteurs, cela leur permet de commander des produits de partout et de chercher le produit qui répond le mieux à leurs besoins, au meilleur prix.

Quoique cet argument soit critiquable, les entreprises peuvent entrer dans le monde du commerce électronique à un **coût relativement limité**. A mes yeux, il faut toutefois atteindre une certaine taille si l'on veut profiter pleinement du commerce électronique. Cela a un coût. Et nous pouvons constater que, outre les pionniers, ce sont souvent les grosses entreprises qui tirent le mieux leur épingle du jeu dans l'aventure du commerce électronique.

Un autre avantage, paradoxal cette fois, vient du fait que le commerce électronique offre la possibilité à tous les acteurs d'enregistrer **plus d'informations sur la transaction** qu'il n'était possible dans le commerce traditionnel. Les capacités des ordinateurs permettent aussi de mieux traiter ces gigantesques bases de données. Tout peut être enregistré : les moments auxquels le client a accédé au site, les pages visitées, etc.

Il est donc possible de déterminer correctement ce qui s'est passé et à quel moment. Mais ceci est paradoxal car en fait, nous nous en rendons compte au fur et à mesure de la lecture de ce mémoire, les moyens de preuve sont difficiles à valider (il est très facile de modifier un fichier informatique), l'anonymat rend les choses difficiles et les frontières des différentes juridictions font souvent que les autorités fiscales ne savent pas souvent exécuter leur mission. Et même au cas où les autorités pourraient mettre la main sur ces renseignements, il se pourrait qu'ils soient cryptés !⁵

Finalement, un dernier avantage pourrait provenir de **l'interactivité** qu'offre le réseau. Le fait que les clients et les fournisseurs puissent se trouver et communiquer comme ils le veulent est un avantage appréciable pour le commerce électronique par rapport aux autres formes de commerce. Ainsi, l'accès aux sites 24 heures sur 24, la rapidité de l'e-mail, la quantité infinie d'informations qui peut se trouver sur un site, les aides à l'achat, les démonstrations ciblées,... tout pousse à rendre le client heureux pendant que le vendeur épargne du temps et de l'argent. A la limite, la proximité qu'offre le réseau permet une adaptation de chacun aux besoins et attentes de l'autre.

Tous ces avantages font que les marchés sont plus efficaces, ce qui permet des prix plus compétitifs tout en favorisant l'économie dans son ensemble⁶.

Il fallait s'en douter, ces avantages ne sont pas venus seuls. Des inconvénients découlent des changements apportés par cette nouvelle technologie et il faut résoudre de

⁵ les renseignements peuvent être cryptés dans un but de protection des données. Par exemple, certaines sociétés, dans le but d'éviter qu'un *hacker* ayant pénétré leur système ne puisse se servir dans leurs fichiers, ont volontairement crypté toutes leurs données.

⁶ selon une étude de la MIT Sloan School of Management, on peut remarquer que les prix sur le Net sont de 9 à 16% plus bas que les prix dans les magasins conventionnels. De plus, les ajustements de prix sont jusqu'à 100 fois plus petits dans le monde virtuel, ce qui semble refléter une moindre dépendance aux coûts dans les canaux virtuels. Finalement, on peut remarquer que la diminution des distances permet une dispersion des prix plus faible sur le réseau que dans le commerce traditionnel.

nombreux challenges si nous voulons pouvoir profiter pleinement de ce nouveau fait de société.

2.4 Les inconvénients du commerce électronique

2.4.1 L'anonymat

La globalité, l'interactivité et les aspects d'espace et de temps introduisent également un **manque de transparence** aux transactions.

L'information sur une transaction, y compris l'information personnelle, peut être dispersée tout autour du monde en très peu de temps. De plus, la nature de l'information, son emplacement physique ou son propriétaire sont difficiles à déterminer.

Tous ces désavantages font que les transactions électroniques sont plus difficiles à tracer, à identifier et à distinguer entre elles que ne le sont les transactions des autres formes de commerce utilisant les techniques traditionnelles de communication.

Nous allons nous concentrer sur l'anonymat provenant du manque de transparence d'une transaction sur le réseau.

Bien qu'il soit possible qu'il se manifeste sous différents aspects, ce problème vient surtout du fait qu'autant le vendeur que l'acheteur ou les autorités peuvent avoir des problèmes pour identifier les actions, les produits, l'activité, la localisation ou même les parties à la transaction !

Selon Peter Lenda⁷, l'anonymat peut concerner différents points de la transaction :

- **qui** est impliqué dans la transaction (au singulier et au pluriel) ;
- quel est l'**objet** de la transaction (qui peut être caché pour des raisons de vie privée, etc.) ;
- **où** la transaction prend-elle place ;
- à partir de quand l'activité peut engendrer des **conséquences légales** (violation de droit, etc.) ; et
- **comment** la transaction est-elle opérée (livraison physique ? électronique ? etc.)

L'équipement informatique lui-même peut également provoquer un manque de transparence. Ainsi, un ordinateur personnel qui refuse d'accepter les *cookies*⁸.

Nous pouvons dire que l'anonymat des parties est une fonction intrinsèque du réseau lui-même. En effet, Internet est construit de manière non-hiérarchique, et il est difficile dès lors de déterminer la localisation des parties contractantes. Grâce au *world wide web* ou aux e-mails, les parties peuvent rester anonymes. Cet anonymat peut tout au tant être intentionnel que non-intentionnel.

L'incertitude s'installe autant vis-à-vis du nom de la personne que de sa localisation. Par exemple, un étudiant parti en échange de l'autre côté de la planète peut toujours continuer à utiliser le compte e-mail qui est à sa disposition dans son université d'origine (en Belgique, par exemple) mais ce n'est pas parce que son adresse e-mail se termine par le code ISO « be » de la Belgique qu'il s'y trouve effectivement⁹ !

⁷ Lenda, P., op. cit., p. 22.

⁸ ces petits morceaux d'information que le serveur fait stocker sur le disque dur du client de manière, par exemple, à pouvoir l'identifier lors d'une prochaine visite

⁹ ainsi, il aurait par exemple pu mettre le code CX des Christmas Islands... Dans le même ordre d'idée, l'intéressé pourrait se créer un compte e-mail chez un des nombreux fournisseurs de comptes gratuits (ex :

Internet est un réseau global et les ordinateurs impliqués dans la transaction sont difficiles à localiser. Ni le système des noms de domaines¹⁰, ni les adresses e-mail ne donnent une certitude quant à la localisation des parties. L'adresse IP de chacun des ordinateurs donnera la localisation du serveur portant l'information d'une des parties, mais il ne donnera pas avec certitude la localisation de la partie qui se connecte à Internet depuis son ordinateur personnel¹¹. Nous pouvons donc exclure l'adresse IP comme mécanisme de localisation des acteurs.

Malheureusement, les petits exemples que nous venons d'exposer montrent qu'il n'existe pas vraiment de moyen disponible actuellement pour localiser un acteur avec certitude. Cet obstacle reste fondamental et entraîne de nombreux problèmes à chaque fois que la localisation d'un acteur est importante pour l'application des lois.

A l'inverse, nous pouvons également penser que l'anonymat sur Internet est peut-être le seul rempart de notre société qui sauvegarde la démocratie. Le jour où *Big Brother* pourra savoir quelle personne a dit quoi et où par la simple lecture de sa carte SIS, que nous restera-t-il ?

2.4.2 Les challenges sont multiples

Dans toute transaction commerciale, il y a beaucoup d'intérêts différents (et parfois contradictoires) à protéger. Acheteurs et vendeurs souhaitent être protégés des fraudes et abus. Les vendeurs veulent être sûrs que les clients paieront bien leur dû tout comme les acheteurs aiment savoir contre qui ils pourraient se retourner en cas de faillite ou au cas où ils auraient à faire jouer leur garantie. A l'inverse, ces mêmes acteurs pourraient vouloir limiter au strict minimum les informations qu'ils transmettent, ceci dans le but de garder l'anonymat ou d'éviter de dévoiler trop de leur vie privée.

A ces besoins d'information, nous devons rajouter celui auquel font face les Autorités lors de l'établissement et de la collecte de l'impôt. Elles ont souvent besoin d'informations concernant la transaction elle-même lorsqu'il s'agit de taxes indirectes telles la TVA et la Sales/Use Tax ; ou concernant le vendeur lorsqu'il s'agit de l'impôt sur les revenus.

Finalement, bien que ce point ne soit pas en relation directe avec le sujet que nous traitons, la société dans son ensemble a besoin d'exercer un contrôle sur certaines activités sensibles comme les ventes d'armes, la pornographie, etc.

Tout ceci pour mettre en évidence le fait que les cadres légaux, financiers et régulateurs qui ont été mis en place au cours du temps sont tout à fait inadaptés au marché électronique. Les problèmes viennent souvent du fait que les achats (de biens matériels ou immatériels) faits via un réseau de télécommunication augmentent l'incertitude quant à l'identité de chacune des parties et la nature même du bien ou du service vendu. Plus grave encore, il est souvent difficile pour chacune des parties de démontrer que la transaction a bel et bien eu lieu et qu'elle a bien été enregistrée.

www.hotmail.com). Mais ce n'est pas parce que le serveur est localisé aux Etats-Unis que l'utilisateur s'y trouve forcément !

¹⁰ système qui associe l'adresse URL du site à son adresse IP, véritable adresse de connexion au réseau.

¹¹ de nombreux exemples peuvent être cités, tel l'appel d'un serveur du fournisseur d'accès via une communication internationale. Un exemple plus explicite pourrait venir d'un utilisateur disposant d'un accès à Internet par satellite. Il peut se connecter à son serveur quel que soit l'endroit où il se trouve à la surface du globe.

Les problèmes d'identification et d'anonymat ont de nombreuses répercussions. Ainsi, ils entraînent de nombreux challenges qu'il faudra résoudre. Les plus grands d'entre eux qui concernent le commerce électronique sont :

- la taxation ;
- la protection de la vie privée ;
- la protection contre la fraude ;
- la limitation de certaines ventes.

2.4.3 La fraude et le problème de l'identification des parties

Une des grandes faiblesses du monde électronique réside dans le manque d'identification des parties et des transactions.

Deux points nous viennent à l'esprit : premièrement, il faudrait que toute transaction soit enregistrée de manière définitive et sans aucune possibilité d'effacement ou de modification ultérieure. Dans le commerce traditionnel, ceci est plus ou moins garanti par les factures, bordereaux, tickets de caisse ou autres souches TVA. Dans l'ère électronique, étant donné qu'il est si facile de modifier les fichiers informatisés, la preuve de l'existence de la transaction peut être altérée ou totalement disparaître. Les contrôleurs de l'administration rencontrent donc deux problèmes : le premier, c'est le manque de trace physique de la transaction. Le second, c'est que, à la différence d'un produit physique, un produit digitalisé a ceci de particulier qu'il peut être dupliqué indéfiniment et qu'il peut donc être revendu indéfiniment sans que l'on ne puisse en trouver trace dans un quelconque état d'inventaire. Pour répondre à ces besoins, une tierce partie pourrait aider les autorités, comme par exemple une société émettrice de cartes de crédit. Mais, à nouveau, comment être sûr que ses enregistrements sont complets et corrects ? A l'heure actuelle, rien ne nous permet de le prouver.

Le deuxième point permettant de diminuer la fraude concerne la possibilité d'identifier les parties lors d'une transaction. Il est en effet indispensable de savoir si l'utilisateur est bien le propriétaire de la carte de crédit à débiter pour effectuer la transaction, tout comme il est souvent impossible de déterminer l'impôt à retenir sans connaissance précise du lieu de résidence de l'acheteur ou du vendeur (voir plus loin). Bref, les raisons sont multiples.

Pour l'instant, techniciens et juristes se débattent afin de trouver les solutions à ces questions. Certaines idées plus ou moins farfelues ont été lancées, telle l'installation d'un identificateur unique dans chaque processeur d'ordinateur afin d'établir où se trouve la machine. Nous rentrons ici de plein pied dans le champ de la vie privée. D'autres plus raisonnables existent aussi, tels la signature électronique ou les certificats d'authenticité émis par des organismes tiers à la transaction. Mais alors surgit un problème supplémentaire : qui nous dit que les organismes délivrant ces certificats opèrent honnêtement, étant donné que n'importe qui peut offrir ce service et qu'il n'y a aucun organisme régulateur ou de contrôle ayant quelque chose à dire sur leurs activités ?

Soit. Nous remarquons à nouveau que le problème n'est pas simple et qu'il faudra encore un peu de temps avant de trouver la solution idéale.

Nous nous rendons ainsi compte que l'identification des parties est essentielle afin d'éviter les fraudes, les ventes illégales et le blanchiment d'argent. Elle est surtout essentielle pour assurer la collecte des impôts. Ce que l'on sait aussi, c'est que cette

nécessité est contraire à l'exigence de protection de la vie privée. Il faudra donc trouver le juste milieu entre ces deux objectifs. La piste des tiers de confiance respectant la vie privée reste ouverte. Peut-être que les notaires devraient y chercher un nouveau marché ? En tout cas, leur position reconnue de confiance pourrait les aider à sécuriser le monde digital.

Quoiqu'il en soit, le présent mémoire n'a pas pour but de présenter des solutions à ces propos, mais il faut toutefois garder ces problèmes et leurs répercussions à l'esprit.

2.5 Le cadre législatif actuel

Le problème, à l'heure actuelle, c'est que les lois traditionnelles sont applicables au commerce électronique alors qu'elles n'ont pas été conçues en tenant compte de ses caractéristiques. Les Autorités, dans le but de rencontrer leurs (anciens) objectifs, se contentent d'écrire des lois additionnelles, comme avenants aux lois en vigueur. Ceci peut avoir des effets secondaires pour le moins inattendus.

Par exemple, une loi de l'Etat de Washington¹² stipule qu'un adulte peut être poursuivi pour avoir laissé la possibilité à un mineur d'âge d'avoir accès à la pornographie sur Internet. Etant donné que même le meilleur des filtres n'est pas efficace à cent pour-cent, cela conviendrait à bannir Internet des écoles ou bien à poursuivre en justice une mère qui laisserait son fils de 17 ans surfer sur Internet. Un autre exemple plus fiscal vient encore des Etats-Unis où certaines lois stipulent que les *sales taxes*¹³ doivent toujours être collectées, sauf lorsqu'il peut être prouvé que la transaction peut en être exemptée. Les conditions de preuve étant tellement drastiques pour un environnement électronique, les vendeurs sont forcés de taxer toutes les ventes. Un dernier exemple, toujours de l'Etat de Washington¹⁴ montre que les vendeurs doivent demander à leurs clients leurs nom et adresse, histoire de les taxer s'ils sont résidents de l'Etat de Washington. Ce qui signifie que toute personne anonyme résidant hors de l'état se trouve taxée alors qu'elle ne devrait pas l'être. Egalement, comme il est impossible de vérifier toutes les adresses, une personne résidente mais faisant une fausse déclaration évitera de payer la taxe due.

Pour ma part, à force de faire des règlements de plus en plus compliqués, nous risquons bien de rendre les coûts indirects liés à la détermination et à la collecte des taxes si importants que la valeur même de la transaction sera négative. En alourdissant d'une manière trop importante les frais liés à la collecte des taxes, nous risquons malheureusement de freiner la créativité et le développement de nouveaux services pleins de valeur ajoutée.

Si nous analysons les transactions électroniques à but commercial, nous nous rendons compte qu'elles sont finalement du même type que celles qui prennent place dans le monde réel. Il serait donc logique de garder les mêmes principes de base quant à leur taxation. Mon sentiment est que nous devrions nous diriger vers un renouvellement de notre cadre juridique et profiter de ce dépoussiérage pour intégrer la réalité du commerce électronique aux cadres de commerces actuels. Nous ne devrions pas chercher une stratégie fiscale pour le commerce électronique, mais plutôt une stratégie fiscale globale pour le 21^{ème} siècle.

¹² citée par Jon M. Peha, op. cit. p.2.

¹³ que nous détaillerons dans la partie sur les impôts indirects.

¹⁴ Ibidem, p.5.

2.6 Une solution potentielle

Pour résoudre ces problèmes, nous pourrions vite être tentés d'assimiler le commerce électronique à de la vente par correspondance (VPC) et laisser le cadre législatif dans son état actuel.

Pourtant, les relations sont fondamentalement différentes. Lors d'une commande pour une VPC, à la fois le vendeur et l'acheteur connaissent mutuellement leurs adresses. Les juridictions, les taux et les lois qui s'appliquent sont dès lors clairs pour tout le monde. De plus, il est encore assez facile de « tracer » les éventuels fraudeurs.

Ceci n'est malheureusement plus vrai avec le commerce électronique. Les lois ont beaucoup de difficultés à être adaptées à la vente de produits informatiques tels les logiciels, les vidéos, la musique ou même le texte qui peuvent être délivrés électroniquement à travers le Net. En effet, ces ventes ne peuvent pas être tracées par un quelconque ordre de transport ou fichier d'inventaire, ce qui empêche tout auditeur de pouvoir faire son travail.

Et même dans le cas où l'une des deux parties se plaindrait de fraude, il est impossible de retourner le bien transmis, de prouver qu'il a été transmis ou même de localiser l'autre partie.

2.7 Les écoles de pensée

Le débat sur la question fait rage et deux écoles de pensées surgissent du lot pour résoudre les challenges qui nous préoccupent.

La première représente les « autorégulateurs ». Ils trouvent qu'il faut éviter, surtout au début, toute interférence des Autorités Fiscales¹⁵, de peur de tuer l'oisillon dans l'œuf. Ils considèrent par exemple qu'il faut exempter de taxes le commerce électronique. De même tout contenu doit être libre, les utilisateurs apprendront d'eux-mêmes à protéger leur vie privée et les techniques contre la fraude se développeront au fur et à mesure de l'innovation technologique et de l'établissement des rapports de force sur le marché. Malheureusement, les désavantages sont multiples. Avec ce système, les états n'auront plus de ressources suffisantes à moyen terme pour assumer leurs missions de services publics. De plus, on introduit des distorsions entre les différentes formes de commerce. Par exemple, si il est possible d'acheter de la musique digitalisée sans payer de taxe alors que le compact disc (CD) comprenant la même musique est taxé dans le commerce conventionnel, le commerce électronique est favorisé. Deux conséquences néfastes en découlent : premièrement, les vendeurs de CD font face à une concurrence déloyale et, deuxièmement, les personnes qui ne disposent pas d'un accès à Internet ne peuvent profiter de ce prix compétitif.

La deuxième école prône quant à elle une action tout à fait inverse de la part des Autorités en leur demandant de créer un nouveau cadre pour le commerce électronique. Cela concernerait l'introduction de nouvelles taxes, telle la « Bit tax » (que nous discuterons plus loin). Il existe ici aussi des dangers de voir s'établir des règles différentes aux différentes sortes de commerce. Outre l'exemple du CD discuté plus haut, nous pourrions en arriver au fait qu'un article dont la vente serait illégale dans le commerce électronique pourrait être vendu en ligne en toute légalité. La présence de ces deux mondes « parallèles » et divergents éliminerait toute utilité aux lois destinées à protéger la société dans son ensemble. De plus, rappelons-nous le fait qu'une loi belge

¹⁵ Le terme *autorités fiscales* réfère dans la suite de ce document à tout service ou agence responsable de la politique et/ou de l'administration fiscale dans un pays.

n'affecte que les vendeurs belges (et dans une moindre mesure, les acheteurs belges également). Si d'autres pays n'adoptent pas de lois similaires, l'effort sera vain ! Enfin, nous risquerions d'en arriver à un développement technologique qui serait guidé par des considérations fiscales.

Une chose est sûre en tout cas: le commerce électronique étant par nature transfrontalier, le succès de son développement passe dans une large mesure par des solutions qui débordent elles aussi du cadre des frontières nationales.

2.8 Hypothèses de travail

Dans les chapitres qui vont suivre, nous axerons nos débats moyennant les hypothèses suivantes :

- nous ne tenons pas compte des transactions des gouvernements. Nous nous focaliserons uniquement sur les transactions business-to-business ou business-to-consumer car elles sont les plus importantes en ce qui concerne la taxation ;
- nous nous concentrons sur Internet, en ne traitant pas des réseaux et technologies parallèles tel l'EDI (y compris l'EDIFACT et assimilés) car
 - l'EDI ne concerne bien souvent que les grosses entreprises ou leurs petits sous-traitants ; et
 - nous faisons la présomption que tout ce qui concerne la régulation, etc. a été pris en compte lors de l'établissement des normes. Les normes se sont adaptées aux lois pour résoudre ces problèmes. Les partenaires, agissant souvent dans des réseaux fermés, ont également signé des accords quant à la preuve, etc. Les problèmes restant sont plus techniques que légaux.pour les mêmes raisons, nous ne tenons pas plus compte des réseaux physiquement séparés comme SWIFT, le réseau interbancaire.

Egalement, à partir de maintenant, nous nous limiterons à la réflexion sur le challenge fiscal lié à l'apparition du commerce électronique.

3 Challenges relatifs à la taxation en particulier

3.1 Idée de l'étendue du problème

Les systèmes de communication les plus récents évitent, que ce soit par accident ou par intention, le système d'imposition en vigueur. La différence entre le système des sales taxes américain et le système européen de la TVA est révélatrice à cet égard. Aux Etats-Unis, c'est grandement par accident si la distribution électronique érode les sales taxes locales – du fait de l'exemption de payer ces taxes accordées aux entreprises de vente par correspondance. En Europe, c'est l'application de la TVA sur certains services (comme la banque, l'assurance, le téléphone, etc.) qui est évitée de plus en plus à cause de l'accès global et des possibilités de location offshore apportées par Internet.

En même temps, les fournisseurs de biens et de services utilisant les moyens traditionnels deviennent moins compétitifs du fait qu'ils doivent payer des taxes sur leurs activités visibles et « traçables ». Si vous envoyez une lettre par la poste ou par une société de transport express, vous paierez de la TVA sur le timbre ou la facture ; passez un coup de téléphone et la TVA sera comprise dans votre note ; faites-vous livrer une brochure gratuite et vous paierez de la TVA sur les coûts postaux, tandis que le fait de la télécharger réduira cette charge à quasi zéro (la seule TVA que vous paierez sera sur les quelques secondes de frais téléphoniques et de connexion à Internet). De fait, la diminution des distributions physiques de ces biens fait que moins de revenus provenant de ces taxes indirectes alimentent les caisses des Etats.

Comme nous le constatons, les règles de base gouvernant la taxation du commerce électronique ont été écrites à l'origine pour les compagnies de téléphone ou automobiles et non pas pour les entreprises virtuelles. Les règles concernant les softwares, partie importante du commerce électronique, ont été adoptées au moment où un programme informatique pouvait être contenu sur une petite pile de cartes perforées, alors que maintenant ils représentent facilement quelques millions de lignes de code !

Le rapport *Commerce Electronique : les Défis pour les Administrations Fiscales et les Contribuables*¹⁶ du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE mentionnait très clairement comme « problèmes d'administration fiscale et de respect de l'imposition dans le cyberspace :

- l'établissement de l'identité des parties à l'opération commerciale électronique ;
- l'établissement du lieu d'une opération ;
- obtenir des documents acceptables à titre de preuves va devenir plus difficile ;
- la désintermédiation va faire disparaître des "points d'imposition" commodes ; et
- les paradis fiscaux et centres bancaires extra-territoriaux vont devenir plus accessibles. Il sera de plus en plus facile pour le contribuable "moyen" de recourir aux centres financiers extra-territoriaux ».

Ainsi, étant donné que notre économie devient de plus en plus caractérisée par la production, la distribution et la consommation de biens intangibles, le système en vigueur, basé sur la production, la distribution et la consommation de biens tangibles, devient inadéquat. Comme nous l'avons déjà mentionné, le fait de ne plus avoir de

¹⁶ Ce tableau se trouve en page 13 du rapport *La Révolution des Communications et Mondialisation du Commerce: Conséquences pour la Politique et l'Administration Fiscales* publié en 1997.

preuves physiques rend l'ancienne vision du système de taxation inapplicable. L'invisibilité aveugle tout.

3.2 Rôle des autorités fiscales dans l'économie moderne

D'un côté, les Autorités doivent conserver la capacité des gouvernements à lever des impôts afin de remplir leur mission de service public. Face à cela, elles doivent aussi promouvoir un environnement fiscal favorable dans lequel le commerce électronique peut se développer.

Bon nombre d'économistes s'accordent à dire que les secteurs liés aux nouvelles technologies de la communication tirent une bonne part de la croissance des Etats-Unis à l'heure actuelle (et dans une moindre mesure, celle de l'Europe). Il faut dès lors s'arranger pour que les activités en aval de cette industrie restent attrayantes aux yeux de tous.

Il existe deux grands types d'impôts. Premièrement, les impôts sur le revenu sont basés sur le principe que chaque citoyen doit contribuer au financement de l'Etat proportionnellement à ses revenus. Pour cette raison, dans de nombreux pays, des fourchettes de revenus ont été instaurées pour rendre la taxation progressive. Ce qui fait que les riches sont proportionnellement plus taxés que les pauvres. Les impôts sur le revenu sont levés dans le pays dans lequel ces revenus sont générés, non pas là où ils sont dépensés.

Deuxièmement, les taxes indirectes, telle la TVA, sont basées sur le principe qu'au plus nous consommons, au plus nous payons. De plus, certaines taxes indirectes sont appliquées sur les biens de luxe. Ceci se justifie par le fait que celui qui consomme plus est plus apte à payer que celui qui consomme moins. La TVA est levée dans le pays dans lequel les revenus sont dépensés, quel que soit celui dans lequel ils sont générés.

Pour réaliser ces objectifs, il faut déjà faire la distinction entre les deux formes de commerce électronique : celui entre entreprises, plus communément appelé *business-to-business*, et celui vers les consommateurs, appelé *business-to-consumer*.

Bien que les débats aient tendance à se focaliser sur le *business-to-consumer* et tous les débats éthiques qu'il draine (tel le respect de la vie privée), c'est le *business-to-business* qui représente et qui représentera la part dominante du chiffre d'affaires du commerce électronique, c'est-à-dire celle générant le plus de revenus. L'OCDE¹⁷ affirme que, si on ne tient pas compte des transactions réalisées pour compte des gouvernements, à peu près 80% du commerce électronique prend place entre des entreprises. Elles peuvent appartenir à la catégorie des multinationales et, par exemple, développer des réseaux électroniques entre leurs filiales (voir plus loin). Elles peuvent aussi faire partie de l'énorme ensemble de petites et moyennes entreprises (PME) à qui Internet offre la possibilité de vendre des produits sur des marchés éloignés géographiquement. D'autres entreprises développant des services, tels les financiers ou les architectes, peuvent maintenant profiter de ce nouveau moyen de communication pour promouvoir ces services à d'autres entreprises de par le monde.

Les Autorités doivent tenir compte de ces différences lors de la création du nouveau cadre fiscal. En effet, les besoins et les problèmes posés par les transactions *business-to-consumer* ne sont pas les mêmes que ceux posés lors d'un échange *business-to-business*. De plus, on fera plus particulièrement attention à la problématique des prix de transfert lorsqu'on analyse le cas d'une multinationale alors que le nombre croissant de

¹⁷ Woodside. S., op. cit., p.3.

transactions transfrontalières exécutées par des PME empêchera les contrôleurs d'adopter la même façon de travailler envers ces entreprises.

Beaucoup de propositions de taxes sur Internet ont été élaborées dans l'unique but de pourvoir des fonds aux gouvernements sans penser au point important : les taxes devraient induire un comportement économique bénéfique pour la Société dans son ensemble et au moins ne pas la décourager.

Actuellement, la vision qui émerge du lot est celle qui essaie de concilier les deux objectifs décrits ci-dessus, c'est-à-dire arriver à un consensus international sur la manière de modifier les textes domestiques et les accords internationaux en y introduisant le commerce électronique. A cet effet, l'approche de l'OCDE est celle-ci : « le challenge des Autorités Fiscales est d'adapter la législation ainsi que les procédures et les pratiques actuelles afin de surmonter toutes les déficiences qui émergent de l'arrivée des nouveaux moyens de communication et de livraison de produits »¹⁸.

3.3 Les principes fiscaux généraux

Comme l'affirme haut et fort l'OCDE, « les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans l'imposition du commerce conventionnel devraient aussi les guider dans celle du commerce électronique »¹⁹.

Ceci « n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives (...) ou des modifications des dispositions existantes, à condition que ces mesures soient destinées à faciliter l'application des principes fiscaux en vigueur et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions commerciales électroniques »²⁰.

Face à cela, l'OCDE estime que « toute disposition en vue de l'application de ces principes au commerce électronique adoptée dans le cadre national et toute adaptation des principes existants en matière de fiscalité internationale devraient être organisés de manière à préserver la souveraineté fiscale des pays, à assurer une répartition équitable de la base d'imposition du commerce électronique entre les différents pays et à éviter la double imposition et la non-imposition involontaire. (...) L'OCDE s'efforcera de favoriser des protocoles et des normes pour le commerce électronique qui soient compatibles avec ces principes »²¹.

Le rapport du Comité des Affaires Fiscales (CAF) de l'Organisation mentionne clairement quels principes doivent s'appliquer²² :

- *neutralité* : la fiscalité devrait assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales;
- *efficience* : les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible;
- *certitude et simplicité* : les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences

¹⁸ Woodside, S., op. cit., p.3.

¹⁹ Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », Comité des affaires fiscales, 8 octobre 1998, §4.

²⁰ ibidem, § 5.

²¹ ibidem, § 6.

²² Les définitions reprises ci-dessous proviennent du Rapport du Comité des affaires fiscales, op. cit., p.6.

fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt ;

- *efficacité et équité* : l'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus ;
- *flexibilité* : les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

Nous pouvons donc remarquer trois choses suite à ces commentaires, à savoir

- que les principes fiscaux existants peuvent être appliqués au commerce électronique ;
- qu'aucun nouveau type de taxation ne sera accordé au commerce électronique, de manière à éviter toute discrimination entre les différentes formes de commerce électronique ou avec le commerce conventionnel ; et
- que, malgré qu'il n'y ait plus de frontières dans la nouvelle économie, l'organisation va tout faire pour essayer de les redessiner, afin que tout le monde puisse partager le gâteau de la croissance et du développement lié aux nouvelles technologies.

3.4 Les Quatre Piliers d'un système fiscal

Afin de pouvoir remplir son devoir, une administration fiscale doit pouvoir se reposer sur certains piliers. Ainsi, les quatre conditions nécessaires à réunir sont :

- une **juridiction** d'exercice ;
- **l'identification** des acteurs ;
- **l'information** quant à leurs revenus, leurs dépenses,... ; et
- un mécanisme de **collecte** efficace.

3.4.1 La juridiction

La juridiction peut se définir comme le territoire sur lequel l'autorité s'exerce. Cet élément a une grande importance en terme de commerce électronique, vu qu'il signifie que la juridiction sera confinée à un territoire particulier, alors que le commerce électronique par Internet ne l'est pas !

Internet a la propriété (ou le problème) d'être global et de faire fi des frontières qu'il recouvre. Or, du fait qu'il n'est chapeauté par aucun organisme de tutelle, le réseau est sous le coup des différentes législations nationales de ses utilisateurs.

Ainsi, les administrations continuent à (essayer de) faire respecter leurs lois sur leurs territoires respectifs. Le plus dur consiste à tracer des frontières virtuelles et à savoir quand une transaction s'exécute dans telle ou telle juridiction. Cette qualification est le point essentiel de la démarche. Une fois que l'on connaît la juridiction concernée, les règles traditionnelles s'appliquent si elles existent.

Des règles claires, prévisibles et transparentes sur la juridiction d'application sont nécessaires pour la croissance du commerce électronique à grande échelle. En effet, les différences reprises dans les lois et les conventions locales, nationales et internationales traitant de la juridiction et le choix qu'il est possible de faire entre ces lois risquent

d'entraver cette expansion. Sans ces règles, les entreprises n'oseront pas franchir le pas d'une présence en ligne, par peur de prendre un risque incalculable. De même, au niveau des consommateurs, la confiance ne viendra que quand des règles claires et des organismes compétents internationalement en matière de protection des consommateurs auront été instaurés.

Il y a trois questions importantes au niveau de la juridiction sur Internet :

- quel tribunal pourra statuer dans le cas d'un litige ?
- quelle loi sera d'application ?
- quelles possibilités auront les consommateurs lors de la survenance d'un problème ?

Dans le contexte global du commerce électronique, les règles traditionnelles pour déterminer une juridiction doivent être harmonisées à un niveau international, mais la convergence de systèmes légaux souvent opposés risque d'être difficile et de prendre bon nombre d'années. Il est crucial, si pas vital, que les gouvernements et les organisations internationales comprennent la complexité des questions légales provenant de l'utilisation de réseaux globaux pour conduire le commerce dans un environnement sans frontière. Il est crucial également qu'ils apprécient la dynamique interactive propre à Internet, les nouvelles opportunités économiques ainsi que la volonté avec laquelle les gens, qu'ils soient entrepreneurs ou consommateurs, veulent en profiter.

Si nous nous plaçons du point de vue de l'administration fiscale, pour qu'elle ait le droit de réclamer l'impôt, il faut que les faits créateurs de cet impôt aient un lien légal et plus que théorique avec sa juridiction.

En pratique, la juridiction est souvent associée à *proximité* et *présence physique*. L'administration fiscale peut exercer sa juridiction sur un contribuable résident dans un pays parce qu'elle peut exercer des pressions et lui infliger des sanctions s'il ne respecte pas ses obligations fiscales. De la même manière, quand le revenu d'un non-résident a sa source dans un pays, l'administration n'a pas trop de problèmes car elle a la faculté de taxer le revenu avant qu'il ne quitte le territoire.

Pour que cela fonctionne, il faut qu'il y ait l'existence d'une entité, d'actifs ou de flux de capitaux à l'intérieur de la juridiction. Sans cela, il est quasi impossible de percevoir l'impôt dû. Nous comprenons donc bien le handicap lié à la nécessité d'une présence physique.

De plus, tout ceci se base sur l'hypothèse que les transactions sont connues, que l'on en connaît la nature et, surtout, que l'identification des acteurs soit connue également.

Nous comprenons ainsi qu'en pratique, Internet présente de nombreux challenges à la notion de juridiction à cause de la mobilité et de l'anonymat dont peuvent jouir les activités qu'il transporte et l'indépendance géographique qui en résulte.

Dans les chapitres qui vont suivre, nous verrons les problèmes que peut poser Internet en matière de juridiction dans les analyses des notions de source, de résidence, d'établissement stable, de retenue à la source, de qualification des revenus, des prix de transfert et, dans une autre mesure, les impôts indirects.

3.4.2 L'identification

Le commerce électronique sur Internet présente d'énormes challenges au niveau de l'identification. A l'heure actuelle, les liens qui existent entre, d'une part, un site Internet et les activités qui sont exercées au travers de celui-ci et, d'autre part, les acteurs physiques qui sont associés à cette activité sont tellement faibles qu'il est possible de ne pas disposer de preuves légales qu'une entité juridique exploite bien ces activités.

Un problème important vient du fait qu'Internet laisse la possibilité à des activités d'être indétectables ou exercées anonymement. Ceci implique que les conditions nécessaires à la taxation, comme l'existence des transactions et l'identité des personnes, peuvent ne pas être remplies.

Si le taux des transactions non-détectables devient trop important, il pourrait y avoir trop d'évasion fiscale et les autres entreprises pourraient de plus en plus être forcées à adopter des comportements frauduleux similaires de manière à pouvoir rester compétitives.

L'émigration d'activités vers Internet pourrait partiellement être choisie dans un but d'évasion fiscale.

Il est à l'heure actuelle très difficile de déterminer qui est le propriétaire d'un site web. Il est tout à fait possible d'employer des noms d'emprunt auprès des fournisseurs de service ou de cacher la véritable identité du propriétaire à l'aide d'un réseau complet de noms et d'adresses.

Il est également tout à fait possible de cacher la localisation effective du serveur qui héberge ce site web. Le fait de le placer à l'étranger peut rendre encore plus difficile le contrôle de ses opérations. Si ce contrôle est néanmoins possible, l'encryption peut le rendre inutile en l'empêchant de déterminer la nature de l'activité et d'identifier les transactions commerciales.

Le besoin de règles à un niveau international est plus qu'important pour les administrations si elles veulent pouvoir continuer à remplir leurs missions.

Les craintes au niveau de l'identification sont encore plus fortes à l'annonce de l'introduction de nouveaux moyens de paiement comme la monnaie électronique. S'il appert que de la monnaie virtuelle ayant les mêmes caractéristiques que le cash que nous connaissons aujourd'hui (telles l'anonymat et la non-traçabilité) parvient à se développer sur Internet, il y a de fortes chances pour que le non-respect des paiements des taxes devienne un problème majeur. Ce problème pourrait engendrer une mise à mal de la santé financière de bon nombre de pays du globe. Toute la monnaie pourrait devenir anonyme et pourrait circuler à grande vitesse au-dessus des frontières.

La résolution du problème d'identification à la TVA des acteurs d'une opération impliquera vraisemblablement un dialogue entre entreprises effectuant du commerce électronique, autorités fiscales, fournisseurs d'infrastructure et organismes d'authentification. La directive proposée sur un cadre commun pour les signatures électroniques²³ prévoit un processus indépendant d'authentification qui pourrait comprendre des renseignements relatifs à l'identification à la TVA.

L'authentification est généralement acceptée comme essentielle afin d'engendrer la confiance nécessaire au développement du commerce électronique et il n'y a aucune

²³ Commission des Communautés Européennes (1999), « Proposition de directive », 99/195 (COM), final, Bruxelles.

raison technique qui l'empêcherait de porter aussi sur le statut fiscal. Elle n'arrivera pas néanmoins d'elle-même et les administrations fiscales doivent comprendre qu'elle constituera un élément du système devant assurer le respect des obligations fiscales et prendre les mesures nécessaires pour la faciliter. Cette question devrait être centrale lors de la prochaine étape du dialogue entre entreprises et autorités fiscales.

Comme conclusion, comme le souligne Yves Bernaerts²⁴, « L'authentification est la clé multidisciplinaire de la problématique qui nous occupe. L'identification ou, en d'autres termes, la détermination du statut du client est un embranchement capital pour appréhender non seulement les aspects fiscaux mais aussi, par exemple, ceux relatifs à la protection de la vie privée et au respect de règles en matière de protection du consommateur.

Son importance est capitale, notamment pour enrayer, autant que faire se peut, l'émergence de ce qu'il est convenu d'appeler les **transactions anonymes**. En effet, la pratique montre que non seulement l'identification du client pose problème mais également dans bien des cas celle du prestataire ».

3.4.3 L'information

Une troisième condition nécessaire pour qu'un système fiscal puisse fonctionner efficacement relève de l'information dont l'administration peut disposer pour évaluer le montant des taxes qui lui sont dues.

Généralement, l'information se retrouve dans la comptabilité du contribuable ainsi que dans toutes les pièces justificatives qu'il aura pris soin de conserver. Certains organismes tiers (comme les banques, les secrétariats sociaux,...) sont également tenus de déclarer aux autorités les montants de certaines opérations qu'ils traitent avec le contribuable.

Ces pièces et autres renseignements sont importants car ils permettent de donner une date et une valeur aux transactions. De plus, ils peuvent être considérés comme sûrs car des recoupements sont possibles entre les différentes informations. Enfin, il est souvent difficile de les manipuler sans laisser de trace.

A l'inverse, les enregistrements électroniques, tels que ceux produits dans un environnement de commerce électronique, ne sont pas aussi robustes. Ils peuvent être altérés sans laisser de trace. La confiance que l'on peut porter en ces documents est dès lors assez faible. De plus, le cryptage aveugle l'administration.

Enfin, il faut qu'un lien puisse être établi entre l'information sur la transaction et le contribuable lui-même. Si c'est relativement facile dans le cas des documents écrits (qui doivent normalement comporter les noms, adresses, numéro de TVA, voire une signature), cela devient beaucoup plus ardu dans le cadre des enregistrements électroniques, dû le problème de l'identification dont nous venons de parler.

²⁴ Bernaerts, Y.(2000), « E-commerce et T.V.A. : identifier pour localiser », *L'Echo*, 9 mars 2000.

3.4.4 Moyens de collecte

Le quatrième et dernier pilier de tout système fiscal concerne les mécanismes de collecte de l'impôt.

Dans l'économie traditionnelle, un moyen efficace de collecter les taxes dues est de faire pression sur les intermédiaires. En effet, ces intermédiaires sont souvent situés à un maillon important de la chaîne des opérations de la transaction et sur le territoire qui dépend de l'administration. Leur nombre relativement restreint soulage également les contraintes administratives.

Tout ce système est mis à mal par le processus annoncé de désintermédiation découlant de l'adoption des nouvelles technologies. Ces intermédiaires ne sont plus utiles car Internet a rapproché les consommateurs des producteurs. Du même coup, les points de levée des taxes (surtout ceux relatifs aux taxes à la consommation) disparaissent ou se multiplient. Ce qui entraîne une montagne de difficultés pour les autorités (aux niveaux de l'identification, du recouvrement,...).

3.5 Solution possible : la loi des contrats

Quand un pourcentage important du commerce électronique a lieu avec d'autres pays, la notion de source de revenus prend toute son importance. L'Australian Taxation Office (ATO) a voulu vérifier la piste de la loi des contrats pour voir si celle-ci pourrait avoir des incidences fiscales sur la juridiction de taxation.

Un facteur pour déterminer la localisation d'une activité commerciale consiste à déterminer le lieu de formation du contrat de vente.

Normalement, le lieu d'achat a son importance. Mais ce n'est pas parce qu'un contrat de vente est conclu en dehors de la juridiction qu'il est d'office décrit comme ayant une source étrangère²⁵. Il est possible de tenir compte de certaines considérations matérielles, comme le lieu de paiement ou le lieu de livraison des biens.

Selon la loi des contrats, un contrat de vente est généralement constitué lorsque le dernier acte nécessaire pour créer une obligation liant les parties prend place. Généralement, cela se passe à l'endroit où l'acceptation de l'offre est communiquée.

Selon le rapport, sous la loi australienne, quand la vente d'un bien implique uniquement l'acquisition et la vente de ce bien sans qu'il n'y ait de transformation, le lieu où le contrat de vente est négocié et conclu peut souvent se révéler être un facteur déterminant comme source du bénéfice de la vente. Le rapport souligne aussi qu'un contrat en ligne peut être formé aussi bien à l'endroit où l'acheteur se trouve qu'à celui où le site du vendeur se trouve (attention : pas à l'endroit où le vendeur se trouve, mais bien à la place où le site se trouve !). Cela dépend de la manière dont le vendeur présente les biens sur son site : cela ressemble soit à une invitation à traiter, soit à une offre de vente. Comme critère, une publicité constitue une offre si elle est claire, définitive et explicite, et qu'elle ne laisse aucune possibilité de négociation.

²⁵ par exemple, le fait qu'il ait été négocié en partie dans la juridiction ou que tous les termes qu'il incorpore soient exécutés sur le territoire.

Par exemple, un vendeur pourrait promouvoir son bien et inviter les acheteurs potentiels à faire une offre d'achat. Dans ce cas, il est clair que le vendeur n'est pas obligé d'accepter chaque offre²⁶. L'acheteur est ainsi considéré faire l'offre et le vendeur l'accepter. Le contrat serait donc formé à l'endroit où se trouve l'acheteur.

A l'inverse, si le vendeur affiche son bien mais indique également la quantité dont il dispose en stock et annonce clairement la livraison du bien à chaque acheteur qui s'acquitterait du paiement, alors le vendeur est considéré faire l'offre. Le contrat est à ce moment formé à l'emplacement du site web du vendeur.

L'argumentation est intéressante et pourrait avoir de l'importance pour les systèmes fiscaux de nombreux pays. Si c'est le cas, cela laisse la porte ouverte aux opérateurs de sites web de manipuler la source de leurs revenus suivant la manière avec laquelle ils offrent leurs biens à la vente.

Mais comme le souligne le rapport de l'ATO, « il convient de noter, par contre, que dans le cadre de l'application de la loi fiscale, le lieu de formation du contrat n'est pas nécessairement déterminant (du lieu) de la source. Le poids à donner à ces facteurs doit être considéré dans les circonstances du cas particulier »²⁷.

²⁶ sinon il serait obligé de respecter toutes les commandes, quel que soit leur nombre, même s'il ne dispose plus du produit en stock.

²⁷ Australian Taxation Office (1999), « Tax and the Internet : Second Report », december 1999, Canberra, § 5.2.32, p. 87.

4 Actions prises aux différents niveaux de pouvoir

Les pouvoirs publics ont eu, dans l'ensemble, des réactions de prudence face au phénomène Internet. Le leitmotiv est souvent d'attendre un peu pour essayer de comprendre le mode de fonctionnement du réseau et d'essayer de voir quelles sont les réactions des instances internationales comme l'OCDE.

C'est peut-être la démarche la plus réaliste à cette heure du développement de la « nouvelle économie », même si les milieux privés piétinent quelque peu en attendant des avancées dans ce domaine.

Nous allons résumer dans cette partie les différentes actions qui ont été entreprises aux différents niveaux de pouvoir concernés. Tout d'abord, Internet étant global, nous allons analyser les actions internationales prises par des organismes comme l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) et l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD). Ensuite, nous nous concentrerons plus sur les initiatives régionales prises par l'Union Européenne, les Etats-Unis et l'Australie.

4.1 Actions au niveau international

Il est clair qu'il faut une entente au niveau mondial si on veut pouvoir combattre les problèmes liés à la globalisation du marché électronique.

Dans cette optique, l'OCDE s'est vue confier le rôle de coordinateur international des questions de taxation du commerce électronique, travaillant de concert avec, d'une part, l'Union Européenne sur tout ce qui touche les taxes sur la consommation, et d'autre part, l'OMC sur les questions de libéralisation du commerce et, l'OMD sur tout ce qui concerne le problème des droits de douane.

4.1.1 L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE)

4.1.1.1 Novembre 97 : La conférence de Turku

En novembre 1997, lors d'une réunion organisée par l'OCDE dans son ensemble à Turku (Finlande), les représentants des gouvernements et des entreprises se sont rendu compte de l'absolue nécessité de résoudre les nouveaux problèmes et défis soulevés par l'apparition des nouvelles technologies et la mondialisation du commerce, afin de mettre en place un environnement transparent et stable pour le commerce électronique. Ils ont émis la volonté de coordonner une approche globale au niveau international ainsi qu'un partenariat entre les gouvernements et les représentants des entreprises. Lors de leur conférence, intitulée *Démantèlement des Obstacles au Commerce Electronique Mondial*, ils ont décidé le lancement de travaux pour :

- identifier les problèmes politiques majeurs qui pourraient constituer une barrière au développement du commerce électronique ; et
- trouver des manières de développer des solutions à ces problèmes.

En prémisses à cette conférence, le Comité des Affaires Fiscales (CAF) organisa une table ronde informelle spécialement axée sur la fiscalité et intitulée : *Commerce Electronique : les Défis pour les Administrations Fiscales et les Contribuables*. Le but était d'identifier un

certain nombre de domaines où le commerce électronique pourrait avoir un impact sur l'administration de la taxation. Il en est ressorti qu'il fallait adapter certaines matières relatives aux *Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune* (dans ses concepts de qualifications de revenus, de résidence et d'établissement stable), aux politiques de prix de transfert, aux taxes sur la consommation et à la soumission des contribuables au paiement des taxes.

C'est également lors de cette conférence qu'il est apparu que l'OCDE était l'organisme international le mieux placé pour coordonner et faire progresser les travaux concernant la fiscalité directe. Le CAF est apparu au fil du temps comme le meilleur intermédiaire entre les différents gouvernements, qu'ils soient membres de l'organisation (29 pays) ou non. C'est ainsi qu'il a reçu le mandat de mettre en place les conditions cadres applicables à la fiscalité du commerce électronique.

4.1.1.2 Octobre 98 : La conférence d'Ottawa

Un an après la conférence de Turku, l'OCDE organisa une nouvelle conférence, ministérielle cette fois, à Ottawa, Canada.

Cette conférence, intitulée *Un monde sans frontières – concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial* a rassemblé les ministres des pays membres de l'OCDE avec les leaders de l'industrie ainsi que des représentants des pays non membres de l'institution, d'organisations internationales, de groupes de consommateurs, de travailleurs et d'organismes d'intérêt public. En tout, plus de mille personnes ont assisté aux débats.

Le but de la conférence était de développer une approche de coopération internationale pour favoriser le développement du commerce électronique et développer un cadre dans lequel les entreprises, les consommateurs et les gouvernements puissent travailler ensemble pour lever les barrières et les incertitudes associées au commerce électronique.

Les discussions ont porté sur les problèmes posés par l'évolution du commerce électronique (à savoir, la taxation, l'authentification, la vie privée et la protection des consommateurs – voir plus haut) ainsi que sur le développement d'un ensemble de mesures afin de promouvoir le commerce électronique sur une base mondiale.

Comme à Turku, une autre conférence concentrée uniquement sur les aspects fiscaux prit place en prélude à ce grand rassemblement. Ses objectifs étaient de fixer les principes fiscaux généraux qui devraient s'appliquer au commerce électronique, fixer les conditions cadres nécessaires pour mettre en œuvre ces principes.

4.1.1.2.1 Les conditions cadres de mise en œuvre de ces principes

Dans un certain nombre de domaines, le CAF a pu aboutir à des conclusions sur les éléments d'un cadre pour l'imposition qui intégrera ces principes.

Les éléments du cadre sont les suivants :

1) service au contribuable :

Bien que ceci ne concerne pas directement le sujet de ce mémoire, mentionnons tout de même les apports des nouvelles technologies à l'administration de la

fiscalité. En effet, cette aide technologique permettra une meilleure efficacité des services des autorités fiscales quelles qu'elles soient.

2) **administration de l'impôt, identification et besoins d'information**

Les autorités devraient maintenir leur capacité d'accéder à des renseignements fiables et vérifiables afin d'identifier les contribuables et d'obtenir les informations nécessaires pour gérer leur système d'imposition. Elles devraient également s'assurer que des systèmes appropriés sont en place pour auditer et vérifier les contribuables et pour collecter l'impôt.

Lors des débats, il a été clairement établi que le commerce électronique requiert les mêmes niveaux et standard d'identification et d'information du côté des contribuables que pour le commerce conventionnel. Mais il a été dit également qu'il est possible de devoir recourir à des méthodes différentes pour atteindre ce but.

3) **recouvrement et contrôle**

En plus de veiller à ce que des systèmes appropriés soient mis en place pour assurer le contrôle et le recouvrement des impôts, il faudrait élaborer des mécanismes internationaux d'assistance au recouvrement de l'impôt, notamment des propositions d'insertions dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

4) **impôts sur la consommation**

Cette partie sera traitée plus en détail dans les chapitres ultérieurs. Signalons toutefois que les parties présentes lors de la conférence d'Ottawa ont émis les deux points suivants :

- la taxation se fait à l'endroit de la consommation ;
- les produits digitalisés ne sont pas traités comme des « biens ».

5) **accords fiscaux et coopération fiscale à l'échelle internationale**

Tout comme nous le verrons également dans la suite de ce mémoire, il a bien été affirmé que les principes des traités actuels sont d'application au commerce électronique, mais que néanmoins, il faudra revoir et clarifier leur application. De plus, il faut se préparer à trouver des alternatives aux règles actuelles, au cas où le futur nous montrerait qu'elles ne sont plus adéquates. Enfin, il faudrait développer les mécanismes d'assistance internationale dans la collection des taxes.

4.1.1.2.2 Questions au niveau de la mise en œuvre

Le grand défi sera de mettre en œuvre ces principes dans un environnement très évolutif. A cet effet, et ceci est pour moi un fait nouveau et important, l'OCDE recherche une intensification de la coopération et des consultations avec les milieux d'affaires. Les autorités fiscales se sont rendu compte qu'il leur était impossible d'établir un nouveau cadre dans la mondialisation du commerce si elles n'y associaient pas les représentants des entreprises. Même avec les meilleures intentions, les gouvernements ne pourront faire aboutir leurs projets s'ils n'ont pas l'appui des contribuables.

A la sortie de la réunion d'Ottawa, les gouvernements et les entreprises ont signé une déclaration **commune** sur leurs visions des aspects de la taxation du commerce électronique. De plus, dans l'avenir, il ne devrait plus y avoir de réunions comprenant des

milliers de personnes afin de discuter sur ce sujet, mais il a été convenu de créer des groupes de travail conjoints rassemblant secteurs public et privé afin de faire avancer les réflexions sur des matières bien spécifiques.

Tout comme il est impossible de créer un cadre mondial uniquement en regroupant les pays membres de l'OCDE, cette dernière s'est jointe des commissions et des représentants des autres pays, dont l'APEC (Asia Pacific Economic Cooperation organisation) pour la région Asie-Pacifique. Les ministres des finances de l'APEC ont signé l'accord sur les conditions cadres que nous venons d'évoquer en mai 1999. Entre-temps, l'OCDE a entamé des discussions de partenariats avec des pays d'Amérique Latine, d'Asie et les nouveaux états indépendants de l'ancien bloc soviétique.

4.1.1.2.3 La création des Technical Advisory Groups (TAGs)

Lors du sommet d'Ottawa, les ministres ont largement soutenu l'idée de créer cinq groupes de travail appelés *Technical Advisory Groups*. Ils ont été lancés en janvier 1999 et ont un délai de deux ans pour faire le tour du problème qui leur a été posé.

Les cinq TAGs ont trait à :

- la technologie ;
- l'accès aux données professionnelles ;
- les impôts à la consommation ;
- les revenus des entreprises ; et
- la qualification des revenus.

Chacun comprend des représentants des pays non membres de l'OCDE et du secteur privé. Les participants des entreprises coprésident chaque TAG et tous les participants ont un statut équivalent. Le but de toute cette mise en place est bien entendu de s'assurer que les solutions seront applicables mondialement. Les groupes sont formés d'environ 25 participants et ceux-ci ne sont pas nécessairement des experts en matière fiscale. En plus d'experts de l'OCDE en matière de protection des consommateurs et de respect de la vie privée, on y retrouve des techniciens, des entrepreneurs ainsi que des références académiques.

Le TAG relatif à la technologie a un rôle particulier dans la recherche de solutions pour la mise en œuvre des conditions cadres liées à l'administration des impôts comme par exemple :

- adopter des conventions sur les pratiques d'identification pour les entreprises engagées dans le commerce électronique ;
- développer des directives internationales acceptables sur les manières d'identification, en vue de rendre la signature digitale fiscalement acceptable comme preuve ;
- développer des caractéristiques techniques compatibles internationalement en ce qui concerne les enregistrements électroniques des transactions, le format de ces enregistrements, l'accès à l'information détenue par les organismes tiers de sécurisation, etc.

C'est également ce groupe qui est chargé de préparer un rapport sur la technologie des certificats digitaux et son utilisation en matière d'établissement d'identité, de domicile ou d'autre indice de résidence et de juridiction, y compris l'insertion de différents indices juridictionnels destinés à être utilisés dans différentes situations. Ils ont également prévu de réfléchir aux problèmes de protocoles de systèmes de paiement et de banque électronique.

Le deuxième TAG, relatif aux données professionnelles, a comme rôle d'aider les autorités à examiner la faisabilité et la mise en pratique de l'information internationale des contribuables et des caractéristiques en matière de conservation des transactions ainsi que les dispositions de collection des impôts. En clair, son rôle est de favoriser les missions de contrôle et d'audit en matière fiscale.

Le TAG concernant les impôts sur la consommation sera examiné plus loin dans le chapitre relatif aux impôts indirects.

Quant aux deux derniers groupes, traitant des revenus des entreprises et de la qualification de ces revenus, ils seront vus en détail dans la section discutant des impôts directs.

4.1.1.3 Octobre 99 : Le forum de Paris

La rapidité avec laquelle la situation générale évolue oblige quelque peu l'OCDE à faire le point de façon régulière sur les états d'avancement de ses travaux.

A la différence d'Ottawa, qui était une conférence au niveau des Ministres, le Forum de Paris fut une réunion au niveau opérationnel.

Il y avait trois objectifs à cette réunion²⁸ :

- promouvoir et consolider le large dialogue instauré à Ottawa entre les parties prenantes ;
- rendre compte et faire le point des progrès accomplis ; et
- évaluer les priorités et procéder à un échange de vues sur ce qu'il reste à accomplir.

4.1.2 L'Organisation Mondiale du Commerce (OMC)

Depuis 1998, les membres de l'OMC réfléchissent à la manière avec laquelle l'organisation devrait aborder la question du commerce électronique. Les produits qui sont achetés et payés sur Internet tout en étant livrés sous une forme matérielle seraient soumis aux règles de l'OMC qui régissent actuellement le commerce des marchandises. Mais les choses se compliquent pour les produits livrés sur Internet sous forme de données numérisées car plusieurs questions se posent quant au régime applicable.

Le 13 mars 1998, l'OMC sortait une étude intitulée *Le commerce électronique et le rôle de l'OMC*. Ce rapport examinait les effets bénéfiques que pouvait avoir l'utilisation d'Internet à des fins commerciales et décrivait le caractère complexe des échanges sur le réseau ainsi que les avantages qu'ils pouvaient présenter.

Cette étude était surtout faite pour aider les membres de l'organisation qui cherchaient à adapter leur politique en y intégrant le commerce électronique.

Le 20 Mai 1998, lors de la conférence ministérielle de Genève, les ministres adoptèrent leur *Déclaration sur le Commerce Electronique Mondial*, de manière à formaliser la position de l'organisation. Cette déclaration comprenait l'engagement des membres de continuer leur pratique actuelle de ne pas imposer de droits de douanes sur les transmissions électroniques.

²⁸ Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1999), « Forum de l'OCDE sur le commerce électronique – Contexte, objectifs et organisation », 12-13 octobre 1999, Paris, p . 7.

L'organisation travaille activement en collaboration avec l'OCDE pour essayer de former un cadre mondial pour le commerce électronique.

4.1.3 L'Organisation Mondiale des Douanes (OMD)

Quant à l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD), elle gère l'accord de l'OMC sur l'évaluation en douane et a récemment mis au point des règles d'origine harmonisées qui ont été transmises à l'OMC pour examen afin qu'elles soient finalement appliquées par ses Membres.

En juin 1999, l'OMD a révisé la Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers (Convention de Kyoto) comme riposte aux évolutions technologiques et commerciales relatives au transports internationaux.

4.2 *Actions au niveau régional*

4.2.1 L'Union Européenne

Les services de la Commission Européenne ont commencé à examiner les implications fiscales du commerce électronique en 1997.

Ainsi sortait en 1998 le *Rapport provisoire sur les implications de commerce électronique pour la TVA et les douanes*. Dans ce rapport, la Commission considère que les taxes existantes peuvent tout à fait convenir et être appliquées au commerce électronique. Elle est cependant consciente qu'il faudra adapter les mécanismes liés à leurs applications. Il n'y a en tous cas pas lieu d'envisager des taxes spéciales ou nouvelles.

De plus, elle « ne considère pas qu'il soit d'une quelconque utilité de reporter le processus de discussion ou de laisser le commerce électronique en dehors du champ d'application de la TVA jusqu'à ce que des réponses puissent être fournies à chaque question. Il est difficile, notamment, de trouver quelque mérite à l'argument voulant que le commerce électronique exige une période d'exonération de taxe afin de se développer à pleine capacité. La meilleure contribution que les administrations fiscales puissent apporter au développement de ce nouveau paradigme des affaires consiste à mettre en place des règles claires, précises et prévisibles pour le régime fiscal futur de sorte que les opérateurs sachent exactement ce qui est attendu d'eux »²⁹.

Les entreprises, quant à elles, ont demandé un environnement fiscal simple et qui mette tous les opérateurs sur un pied d'égalité. Elles sont par ailleurs représentées dans les groupes de discussion.

Après la conférence d'Ottawa, étant donné que l'accord global avait repris les orientations européennes, le groupe de politique fiscale de l'UE et la Commission ont compris que la contribution la plus valable que l'Europe puisse apporter au processus international serait de développer une méthodologie cohérente pour appliquer la TVA au commerce électronique.

En juin 1999, la Direction Générale *Fiscalité et Union Douanière* de la Commission publiait un document de travail définissant un certain nombre de pistes spécifiques pour la mise en œuvre des principes fiscaux (mis au point à Ottawa) relatifs au cadre du régime de

²⁹ Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1999), « Groupe de travail n°1 – Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires », Document de travail, 8 juin 1999, Bruxelles, p. 2.

TVA. Elle y expose aussi les différentes approches possibles en ce qui concerne les modifications législatives à prendre.

Finalement, le 7 juin 2000, la Commission a publié une proposition de règlement sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) et une proposition de directive modifiant la Sixième Directive concernant le régime de TVA applicable à certains services fournis par voie électronique.

Nous détaillerons la vision et les solutions européennes dans la partie sur les impôts indirects.

4.2.2 Les Etats-Unis

Jon M. Peha³⁰ avance comme chiffres que, pour les 46 états américains taxant le commerce électronique, seules sont collectées les taxes sur 1% des ventes ! Cette situation a pour conséquence d'offrir un avantage déloyal aux vendeurs en ligne tout en diminuant les revenus des Etats-Unis. Etant donné que les revenus provenant de taxes indirectes représentent la plus grande ressource financière de ces états, la migration croissante vers le commerce électronique risque de leur poser des problèmes majeurs.

Nous percevons déjà un conflit d'intérêts entre les états américains et leur administration fédérale. En 1998 était voté au Congrès le *Internet Tax Freedom Act* qui instaurait un moratoire de trois ans sur toute introduction de nouvelle taxe visant le commerce électronique. En octobre 2001, les législateurs devront décider d'une politique fiscale appropriée ou voter son prolongement.

Une Commission (*Advisory Commission on Electronic Commerce*) a également été créée pour débattre des solutions que l'on pourrait apporter outre-Atlantique. Cette Commission comporte des gouverneurs d'Etat, les patrons de quelques grandes entreprises US liées à la technologie de l'information, ainsi que d'autres représentants du gouvernement ou du monde des affaires US.

Cette Commission a une approche différente de celle de la Commission Européenne. En Amérique, le débat fait rage entre, d'une part, les protagonistes d'un monde électronique libéré de toute contrainte fiscale et, d'autre part, ceux qui ont compris que l'Etat a besoin d'argent pour pouvoir remplir son rôle. La Commission Européenne a quant à elle décidé depuis longtemps que le commerce électronique devrait être fiscalement traité de la même manière que toute autre forme de commerce et qu'il ne faut dès lors pas lui faire de concession.

Comme nous pouvions le lire dans L'Echo du 18 décembre 1999³¹, « certains (Américains) jugent nécessaire de soumettre le commerce électronique aux même régime fiscal que l'ensemble du commerce. Or, dans un pays où coexistent 7500 différentes juridictions fiscales et où chaque autorité, de la commune au gouvernement fédéral, est habilitée à mettre en place son propre régime, intégrer les nouveaux paramètres du commerce électronique au système en vigueur tient de la gageure ». Un autre problème trouve sa source dans le fait que, même si les deux parties sont d'accord sur la taxation, il peut être difficile de savoir à quelle autorité particulière elle est due ! Avec un tel nombre de juridictions, ce simple problème devient vite un casse-tête !

³⁰ Peha, J. M., « Making the Internet Fit for Commerce : Electronic commerce needs new policies to enforce tax laws, protect privacy, deter fraud, and prevent illegal sales », To appear in *Issues in Science and Technology*, National Academy Press, Fall 1999, p. 4.

³¹ X (1999), « Le débat fait rage sur la taxation de l'e-commerce, outre-Atlantique », *L'Echo*, 18 décembre 1999.

Fin mars de cette année, la Commission US devait normalement rendre son rapport final au Congrès. Ses membres n'ont jamais réussi à se décider. Le Congrès devra donc décider seul, la Commission n'ayant pas rempli son rôle de fournisseur de recommandations.

La seule chose sur laquelle tous les experts et membres de la Commission US sont d'accord, c'est qu'il faut absolument simplifier le système fiscal américain avant d'envisager la taxation du commerce électronique. C'est aussi mon avis : heureusement pour nous, l'Europe vise déjà cette harmonisation fiscale depuis un bon nombre d'années, et cela va l'aider à affronter les challenges du commerce électronique.

En parallèle, l'Administration Clinton fait tout ce qui est en son pouvoir pour libérer la cyberéconomie de toute barrière douanière.

4.2.3 L'Australie

J'ai choisi de parler de l'Australie pour deux raisons bien simples :

- tout d'abord, parce qu'elle a vu sa situation d'île perdue, isolée du reste du monde, être complètement bouleversée avec l'apparition des réseaux télématiques globaux. La distance qui servait à son industrie de protection « naturelle » contre le reste du monde a disparu et c'est une véritable redistribution des cartes qui s'opère dans cet Etat fédéral ;
- ensuite, parce que l'administration australienne a toujours pris les devants pour clarifier son système légal et adapter son fonctionnement à l'environnement de la nouvelle économie.

L'Australie étant isolée géographiquement, elle a tout de suite compris le potentiel que lui offrait Internet pour réduire le handicap physique qui éloignait ses entreprises des marchés étrangers. Dès 1996, l'*Australian Tax Office (ATO)* a mis en œuvre une politique de rénovation de son système de taxation.

En 1997 déjà, deux rapports sortaient des cartons de l'ATO dans le cadre de son *Electronic Commerce Project*. Le premier³², publié en juin, traitait globalement d'Internet et de ses implications futures possibles sur la base taxable australienne. Le second³³, sorti en août, s'affairait à trouver une série de recommandations pour mettre en œuvre la nouvelle politique.

En décembre 1999, poursuivant dans la lignée, l'ATO a publié son second rapport³⁴ sur la taxation sur Internet. Celui-ci stipulait qu'en mai 1999, 40% de la population adulte australienne était connectée à Internet et qu'une grande part de celle-ci effectuait régulièrement ses achats sur le réseau. Un pourcentage important de ces achats étaient effectués chez des fournisseurs d'outre-mer, ce qui entraîna un changement important sur l'économie australienne dans son ensemble et sur sa fiscalité en particulier.

Ce second rapport décrit bon nombre de challenges sur la taxation. Nous intégrerons les solutions présentées par l'administration australienne au moment de leur discussion par après dans ce mémoire.

Mentionnons toutefois l'approche de l'ATO vis-à-vis de la juridiction.

³² Australian Taxation Office (1997), « The Internet Report », juin 1997, Canberra.

³³ Australian Taxation Office (1997), « Tax and The Internet », août 1997, Canberra.

³⁴ Australian Taxation Office (1999), « Tax and the Internet : Second Report », december 1999, Canberra.

Comme tous les pays, l'Australie n'a le droit et le pouvoir de taxer un vendeur de biens ou services que s'il appartient à sa juridiction. Etant donné qu'un nombre croissant de résidents australiens achètent des services en quantité à des fournisseurs étrangers de contenu, le risque de perte de revenus fiscaux pour l'administration australienne est bien réel. Le pays risquerait bien de répondre d'une manière agressive pour enrayer ce phénomène.

Il se pourrait bien que l'Australie se décide à taxer les flux monétaires qui quittent le territoire. Cette manière de procéder soulève de suite des questions. Un exemple : comment l'Australie va-t-elle identifier les flux monétaires transitant en monnaie électronique sur le réseau ? Va-t-elle définir un seuil ? Si oui, comment évaluer son niveau ? etc. Bref, c'est bien joli de lancer ce genre d'idées, mais il faut encore les développer pour arriver à quelque chose de concret et réalisable.

Une véritable indication de la volonté australienne de contrer ces importations massives se trouve dans l'adoption de la nouvelle *Goods and Sales Tax* (GST), qui ne se base plus comme la précédente sur le système américain, mais qui s'apparente plus à la TVA. Cette taxe, qui a pris effet le 1^{er} juillet 2000, donnera la possibilité à l'Australie de taxer la grande majorité de ses importations, dont les biens et services digitalisés provenant d'Internet.

L'Australie étant membre de l'OCDE, cette dernière travaille avec elle pour élaborer la nouvelle définition de l'établissement stable et d'autres règles qui permettront de savoir si oui ou non un site Internet peut consister en un établissement stable et être taxé dans un certain pays³⁵.

³⁵ Cfr infra, chapitre 5.

Deuxième Partie :
Les Impôts Directs.

Comme nous l'avons vu ci-avant, jusqu'il y a peu, pour gérer une entreprise efficacement, il était préférable, si pas essentiel, de rassembler les différents organes de gestion physiquement au même endroit.

Les nouveaux moyens de communication ont rendu cette pratique obsolète. Il est maintenant possible que le management vive et travaille dans des pays différents sans pour autant mettre en péril la bonne marche de l'entreprise. La délocalisation, pratique qui est déjà utilisée depuis de nombreuses années pour certains départements de l'entreprise, s'applique désormais aussi au management. De plus, ce privilège n'est pas uniquement dédié aux grosses entreprises. Les PME en ont également la possibilité.

Mais la localisation du management a une importance considérable dans la définition des grands principes de la fiscalité internationale. Il est donc important de voir si les systèmes fiscaux actuels sont prêts à accepter ce changement ou si des modifications sont nécessaires.

Dans cette partie, nous nous concentrerons sur la fiscalité internationale. Nous supposerons que le revenu généré par des transactions sur Internet à l'intérieur d'une même juridiction sera taxé dans cette juridiction comme le serait le même revenu dans le commerce traditionnel.

Pour mener à bien notre étude, nous aborderons successivement les questions relatives aux revenus et aux bénéfices des entreprises (y compris le concept de source des revenus) puis celles concernant la qualification des revenus. Chaque analyse sera poussée dans le détail, de manière à voir la définition du concept, la pratique actuelle, les changements et les risques qui accompagnent le commerce électronique et enfin les différentes options qui sont envisageables.

5 Les Bénéfices des Entreprises³⁶

5.1 Règle de base pour l'allocation des revenus à un Etat – Principes de fiscalité internationale – Notion de Source

Le système d'imposition des revenus de tout pays doit spécifier à qui (personnes physiques, morales ou autres sociétés) s'applique l'impôt et, pour ceux auxquels il s'applique, quel est le revenu assujéti à l'impôt.

Le droit fiscal international utilise pour ce faire les concepts de résidence et de source des revenus pour définir ces paramètres.

La dimension internationale de l'imposition des revenus ayant gagné en importance, un consensus s'est dessiné à l'échelle internationale sur la structure de la réglementation de l'impôt sur les revenus (en partie reprise et en partie instaurée par les conventions fiscales). L'impôt sur le revenu est généralement levé par un pays sur

³⁶ Ce chapitre se base principalement sur les articles suivants :

- Hoeren, T. and Kabisch, V. (1999), « Draft Deliverable 2.1.1 », Research Paper – Taxation, Electronic Commerce Legal Issues Platform – ESPRIT Project 27028, 21 octobre 1999.
- Ministère Néerlandais des Finances, *Taxes in a World without Distances*, disponible sur www.minfin.nl.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1997), « La révolution des communications et mondialisations du commerce : conséquences pour la politique et l'administration fiscale », 18 novembre 1997, Turku.
- Hardesty, D., (2000), « Can a Web Server alone cause taxability in a country? », <http://www.ecommercetax.com/>, 20 février 2000.
- Australian Taxation Office (1999), « Tax and the Internet: Second report », décembre 1999, Canberra.

- le revenu national et étranger (mondial) de ses résidents (sur au moins certaines catégories de revenus) et
- le revenu de source nationale de ses non-résidents.

C'est ce que l'on appelle respectivement les **principes fiscaux de résidence et de source**.

Ainsi, pour une société, le pays de résidence peut demander à percevoir la taxe sur tous les revenus taxables qu'elle génère, sans faire aucune distinction des différentes sources de ces revenus. Par contre, seuls les revenus qu'elle aura spécifiquement gagnés dans une autre juridiction seront taxables dans cette juridiction.

Normalement, la taxation devrait être **neutre**. Ce qui signifie qu'une société qui investit dans un pays autre que celui de sa résidence devrait recevoir dans cet Etat le même traitement qu'une société résidente. De même, les revenus qui ont pu être obtenus à l'aide de l'infrastructure économique d'un autre pays (financée par les recettes fiscales de ce pays) devraient uniquement être taxés par ce pays. Ces revenus devraient être exemptés de taxation dans le pays de résidence de la société.

En principe³⁷, le pays de résidence est tout indiqué pour être le lieu avec lequel un contribuable entretient les liens personnels les plus étroits. Quant au pays de la source, c'est celui avec lequel le revenu a les relations économiques les plus proches.

La source de revenus est en pratique une question de fait. La source est déterminée différemment pour différents types de revenus. Par exemple, généralement, la source des revenus du travail (traitements et salaires) est à l'endroit où le travail est effectué ; pour les bénéfices des entreprises, c'est à l'endroit à partir duquel les décisions importantes relatives à la gestion de l'entreprise sont prises ; pour les dividendes, c'est à l'endroit où les bénéfices (à partir desquels les dividendes sont payés) sont faits ; pour des contrats isolés, cela peut être l'endroit où le contrat a été formé. Dans le cas des bénéfices des entreprises, il se peut qu'il faille faire une répartition si les affaires sont effectuées à plusieurs endroits différents.

Lorsqu'un résident d'un pays tire un revenu d'une source située dans un autre pays, il y a un risque de double imposition, parce qu'un pays peut imposer ce revenu selon le principe de la source et l'autre selon le principe de la résidence.

Normalement, c'est le pays de la source qui a le droit d'imposer le revenu et le pays de résidence devrait remédier à toute double imposition qui en résulte. Tout ceci est réglé par des conventions fiscales.

5.2 But des Conventions de l'OCDE

Ces conventions ont pour but de favoriser les échanges internationaux. En effet, les différences entre les législations et les protectionnismes nationaux entravent souvent ces échanges. Il y a donc certains principes à instaurer.

L'investissement international serait gravement entravé si les revenus de cet investissement risquaient d'être imposés deux fois, à la fois là où l'argent a été investi et dans le pays de résidence de l'investisseur. Comme l'explique si bien l'OCDE³⁸, « le but

³⁷ Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1997), « La révolution des communications et mondialisations du commerce : conséquences pour la politique et l'administration fiscale », 18 novembre 1997, Turku, f, § 87.

³⁸ voir www.oecd.org/daf/fa/treaties/treat_fr.htm par exemple

du réseau de conventions est de définir des règles claires et consensuelles d'imposition des revenus et du capital ».

Pour la plupart des catégories de revenus visées par le *Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune* (Modèle de Convention)³⁹, à savoir les bénéfices des entreprises et les revenus d'investissements, le but est d'éviter la double imposition en répartissant les droits d'imposition entre le pays de résidence et le pays de la source et en exigeant du premier qu'il élimine la double imposition en cas de conflit de compétences fiscales.

La plupart des traités bilatéraux adoptent les principes du Modèle de Convention, que les parties au traité soient ou non membres de l'institution. A l'heure actuelle, il existe près de 330 conventions entre pays membres de l'OCDE⁴⁰ et plus de 1500 conventions dans le monde sont basées sur le Modèle OCDE⁴¹. Celui-ci a donc une influence considérable au niveau international.

Le Modèle de Convention n'a malheureusement pas résolu tous les problèmes d'interprétation et d'application. De plus, l'économie change et évolue sans cesse. C'est pourquoi il existe un suivi permanent et des modifications apparaissent régulièrement. Le Modèle existe depuis 1963. La dernière version est sortie en 1992 et son commentaire est assez souvent mis à jour. La dernière mise à jour date du début de l'année 2000. En ce qui concerne sa remise en cause avec l'apparition du commerce électronique, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE rétorque qu'il estime que les principes sur lesquels le Modèle de Convention repose sont tout à fait susceptibles d'être appliqués à cette nouvelle forme de commerce.

5.3 La résidence

Comme nous l'avons vu ci-dessus, pour pouvoir taxer une entreprise, un Etat doit tout d'abord voir si elle se trouve dans sa juridiction. Pour ce faire, il existe deux critères importants : la notion de résidence et la notion d'établissement stable.

5.3.1 Définition du concept

L'Art. 4 § 1 du Modèle de Convention se réfère à la loi nationale pour ce qui est du critère de résidence. Il donne des exemples tels le « domicile », le « siège de direction » ou « tout autre critère de nature analogue ». Bref, les Etats peuvent choisir librement quel critère est prépondérant. Etant donné que bon nombre d'Etats choisissent souvent le même critère, à savoir, soit le siège social de la société, soit le lieu à partir duquel toutes les décisions importantes sont prises, un Etat de résidence peut aisément être trouvé.

Un problème survient lorsque plusieurs Etats affirment être l'Etat de résidence du fait qu'ils utilisent des critères différents. Par exemple, l'un pourrait prendre comme critère le lieu du siège social et un autre pourrait rechercher et établir comme l'endroit de la résidence l'endroit à partir duquel le management exerce ses activités. La société pourrait être amenée dans ce cas à remplir les critères de résidence dans deux pays différents ou plus. A ce moment, l'Art 4 § 3 tranche en disant que la résidence devrait se trouver dans l'Etat dans lequel « son siège de direction effective est situé ». La détermination de ce lieu dépend d'une appréciation de fait, au cas par cas.

³⁹ disponible en annexe 1.

⁴⁰ pour rappel, l'Organisation compte 29 membres

⁴¹ source : OCDE

5.3.2 Problèmes rencontrés avec le Commerce Electronique

Dans le cadre du commerce électronique, un problème similaire peut apparaître. En effet, plusieurs dirigeants pourraient agir à distance depuis des pays différents à l'aide de moyens de communication. Il pourrait devenir difficile de déterminer le lieu de résidence avec objectivité. Les différents pays concernés seraient dès lors enclins à taxer la société sur la totalité de ses revenus.

Même si les règles de résidence et les dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées peuvent s'appliquer convenablement au commerce électronique, les possibilités d'anonymat total pour les utilisateurs d'Internet pourraient faciliter une diffusion des opérations extra-territoriales générant des revenus faiblement imposés ou non-imposés ne permettant pas de remonter jusqu'à eux.

A la limite, le risque d'anonymat complet des utilisateurs pourrait faciliter la diffusion d'opérations nationales générant des revenus imposables tout en empêchant les autorités de remonter jusqu'à ces utilisateurs.

De plus, s'il devient possible pour des résidents d'établir des sociétés non-résidentes en régime extra-territorial, vu la grande mobilité du commerce électronique, peut-être risquons-nous d'aboutir à une migration motivée par des considérations fiscales des entreprises vers des activités Internet dans des juridictions à faible imposition.

5.3.3 Solution envisageable

Le Secrétaire d'Etat Néerlandais propose tout simplement d'utiliser la notion *d'établissement stable*⁴². Sur base du Modèle existant, nous pourrions considérer le pays de résidence comme étant celui dans lequel la société a son siège social. Ainsi tous les autres pays prétendants pourraient taxer la société sur les activités qu'elle exerce en leur sein sous le fait que la société maintiendrait un établissement stable dans ces pays.

Ceci permettrait d'allouer des revenus à chaque pays de manière plus ou moins équitable et aurait comme avantage d'éviter de devoir procéder à une refonte de texte. Le premier désavantage résiderait dans le fait que tous les pays du monde ne sont pas tous membres de l'OCDE et n'ont pas tous signé de convention basée sur le Modèle de l'organisation. Si des pays de ce type étaient impliqués dans la discussion, la situation deviendrait beaucoup plus complexe. Un second désavantage se trouverait dans la difficile attribution des bénéfices à cet établissement stable. Il pourrait être difficile d'évaluer ces bénéfices. Ainsi, les Etats impliqués, cherchant à tirer la couverture à eux, pourraient également tomber sur des désaccords et réexaminer la situation à leur avantage.

5.4 L'Etablissement Stable

5.4.1 Définition du concept

D'une manière générale, lorsqu'une entreprise désire étendre ses activités sur d'autres marchés, elle établit souvent une succursale sur place de manière à gérer cette expansion plus facilement. Si une entreprise établit des activités lucratives dans un autre pays, elle est redevable de taxes sur ses activités dans ce pays. Le concept d'établissement stable du Modèle de Convention de l'OCDE sert à déterminer si

⁴² cette notion est définie dans la section qui suit.

l'entreprise s'est placée dans un territoire fiscal donné. C'est une notion importante car elle permet au pays source d'imposer les bénéfices réalisés sur son territoire.

Dans l'Art 5 § 1^{er} du Modèle de Convention, l'établissement stable est défini comme une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». A côté de cela, un agent⁴³ qui « dispose (...) de pouvoirs (...) lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » est également considéré comme constituant un établissement stable en vertu du §5 du même article.

Si l'établissement stable est reconnu, il peut être considéré comme participant à la vie économique de l'Etat source dans lequel il se trouve. En clair, il est reconnu comme appartenant à la juridiction de taxation de cet Etat et les bénéfices qui lui sont attribués y sont taxables. Ces bénéfices ne peuvent d'ailleurs être taxés qu'à mesure où ils peuvent raisonnablement être attribués à cet établissement stable. A cet égard, selon le principe de pleine concurrence (ou « arm's length principle »), l'établissement stable devrait être traité de la même manière qu'une société indépendante.

Ce qui est important dans ce qui nous occupe, c'est que, pour établir l'existence d'un établissement stable, le **Modèle de Convention exige l'existence d'une présence physique** dans le pays concerné.

5.4.2 Problèmes rencontrés avec le Commerce Electronique

Comme nous l'avons vu plus haut, le commerce électronique permet maintenant aux entreprises d'offrir leurs biens et services d'une manière globale sans devoir nécessairement disposer d'une présence physique dans les différents pays qu'elles prospectent.

De ce fait, le pays de consommation n'a plus de point de contact ou de pression sur l'entreprise et ne sait plus taxer les bénéfices qu'elle génère grâce à ses activités dans ce pays. Et si cela devait encore plus lier les mains des autorités de ce pays, la vente à distance est malheureusement clairement exclue comme pouvant consister en un établissement stable dans le pays de l'acheteur.

Les technologies de la communication offrent également la possibilité aux travailleurs du savoir d'exercer à distance. Ils peuvent être basés n'importe où dans le monde et certains s'attendent à ce qu'ils se localisent à l'endroit où l'environnement fiscal sera le meilleur. Ma propre opinion à ce sujet est plus nuancée. En effet, je ne pense pas que les travailleurs pourront si facilement se délocaliser étant donné qu'il existe toujours une « trace physique » lorsque l'on parle de personnes. La téléportation n'existe pas encore et il sera toujours possible de localiser ces acteurs. La législation sociale aide d'ailleurs les autorités fiscales en ce sens. Si certaines personnes veulent se faire taxer à un endroit plus favorable, il leur faudra déménager physiquement vers cet endroit. Cela est le cas également dans l'ancienne économie et, nous pouvons remarquer qu'il n'y a pas de mouvements migratoires trop importants vers les paradis fiscaux. Les gens ont des attaches et ce sont ces attaches qui conservent les recettes fiscales des pays.

Au niveau du commerce électronique, une question importante nous vient à l'esprit : est-ce qu'un serveur informatique peut être considéré comme un établissement stable ? Nous allons donc essayer de discuter les différentes réponses possibles, mais tout d'abord, nous nous devons de définir ce que nous entendons par « serveur informatique ».

⁴³ s'il ne jouit pas du statut d'indépendant et n'est donc pas courtier.

5.4.3 Définition du « serveur informatique »

Dans la suite de cette étude, nous sous-entendons par la notion de *serveur* « tout ordinateur et matériel de stockage de données informatiques qui est utilisé pour la gestion et le stockage de fichiers de l'utilisateur sur un réseau (p.ex. Internet) »⁴⁴.

Tous les fichiers sauvegardés sur le serveur peuvent contenir le site web du vendeur et donc des programmes pour la publicité, la collecte d'informations ou un catalogue électronique aussi bien que des agents intelligents⁴⁵ ou des serveurs miroirs.

5.4.4 Discussion

La question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays peut constituer un établissement stable soulève un certain nombre de problèmes.

Suivant le Commentaire sur l'Art 5 § 1^{er}, nous remarquons qu'un établissement stable existe dès que 3 éléments sont réunis. Ces éléments sont :

- l'existence d'une installation d'affaires ;
- la fixité de cette installation ; et
- l'exercice d'une activité de l'entreprise exercée à travers cette installation fixe d'affaires.

Nous allons les analyser un à un et survoler par après la liste d'exclusion de l'Art 5 §4.

Nous allons pour se faire résumer la position de l'OCDE sur « l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique »⁴⁶.

5.4.4.1 Installation d'affaires

Même si le paragraphe 10 des Commentaires stipule qu'un équipement automatique fixe exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où cet équipement est situé, il faut distinguer l'équipement informatique en tant que tel et les données et les logiciels qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci. Par exemple, un site web est une combinaison de logiciels et de données électroniques qui n'implique en soi aucun bien corporel. Il ne peut donc constituer à lui seul une *installation d'affaires* car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage »⁴⁷. Par contre, « le serveur sur lequel le site web est hébergé et utilisé est un élément d'équipement ayant une localisation physique et peut donc constituer une *installation fixe d'affaires* de l'entreprise qui l'exploite »⁴⁸.

La distinction entre, d'une part, un site web et, d'autre part, le serveur qui l'héberge et l'utilise est importante car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site web.

Par exemple, si un vendeur fait héberger son site par un fournisseur de services Internet (*Internet Service Provider* - ISP) et même si la rémunération versée à cet ISP est calculée

⁴⁴ déf de Hoeren, T., op. cit., p. 3.

⁴⁵ programme qui facilite le traitement des commandes et le téléchargement immédiat de produits digitalisés

⁴⁶ Proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E., issue de <http://www.oecd.org/>. Nous attirons l'attention sur le fait que les modifications au Modèle de Convention que nous analysons ici n'ont pas encore été adoptées. Toutefois, elles sont la représentation d'une vision largement partagée par les administrations fiscales à l'heure actuelle.

⁴⁷ Commentaires sur l'Art 5, § 2.

⁴⁸ in «L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique», § 2, p. 6.

en fonction de la quantité d'espace-disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site web, le contrat ne donne généralement pas à l'entreprise à laquelle appartient le site web un quelconque droit d'espace ou de contrôle particulier sur l'exploitation du serveur⁴⁹.

Dans ce cas, le serveur et son emplacement ne sont pas à la disposition de l'entreprise, même si celle-ci a été en mesure de déterminer que son site web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier⁵⁰.

L'entreprise ne peut donc pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement vu qu'elle n'a pas de présence physique à cet endroit.

Par contre, dans le cas où elle posséderait (ou louerait)⁵¹ et exploiterait également le serveur sur lequel son site web est logé et utilisé, cette entreprise pourrait constituer un établissement stable si les deux autres conditions de l'article 5 sont remplies.

5.4.4.2 Fixité de l'installation

Un équipement informatique ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être *fixe*. Pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens de l'Art 5 § 1^{er}.

Ici aussi la controverse est intense. En effet, comment évaluer le degré de permanence requis ? Etant donné qu'un site web peut être aisément transféré d'un serveur à un autre, la question importante concerne les circonstances dans lesquelles un stockage temporaire constitue une installation fixe d'affaires. Hoeren souligne plutôt que « l'emphase doit se faire sur l'intention de l'entreprise de monter le site web sur un serveur spécifique ».

Il n'existe pas de critère bien défini pour fixer le seuil temporel à partir duquel on établit la fixité de l'installation. Le Commentaire sur l'Art 5 du Modèle de Convention dit bien que l'installation a bien un certain degré de permanence si elle n'est pas « purement de nature temporelle ». Egalement l'Art 5 § 3 lui-même dit qu'un « chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois ». Nonobstant le fait que nous fassions une généralisation aux autres activités que celles de la construction, pouvons-nous déduire dès lors que douze mois représentent un seuil à partir duquel nous pouvons parler de fixité ? D'un autre côté, nous pourrions également prendre comme seuil la condition de résidence de 183 jours valable dans le cadre de l'impôt sur les personnes physiques⁵². La situation n'est pas claire et dépendra donc du jugement et de l'évaluation des différentes parties en présence.

5.4.4.3 Activité exercée au travers de cette installation fixe d'affaires

La troisième question à résoudre est de savoir si l'activité d'une entreprise peut être considérée comme étant entièrement ou partiellement exercée au moyen d'un équipement tel un serveur qu'elle contrôle et exploite.

⁴⁹ comme par exemple l'allocation des fichiers sur un espace fixe bien délimité, etc.

⁵⁰ dans un but, par exemple, de disperser différents serveurs dans différents fuseaux horaires, de manière à éviter des surcharges aux heures d'affluence.

⁵¹ attention, rappelons-nous nos notions de droit civil, avec la différence entre *possession* et *propriété* !

⁵² reprise dans l'Art 15 du Modèle de Convention.

Selon Christian Gillet, la réponse de l'Administration belge sera positive. Dès qu'il y a un serveur contrôlé et exploité, il y a établissement stable, quelle que soit l'activité exercée. Certes, il y aura certaines difficultés lors de l'attribution des revenus et profits, mais il y aura taxation.

Certains pays pensent que le paragraphe 10 des Commentaires a déjà résolu la question en reconnaissant que les activités d'une entreprise peuvent être exercées au moyen d'un outillage automatique.

Par contre, d'autres pays font la distinction entre un appareil de jeux ou un distributeur automatique et les serveurs utilisés dans les opérations de commerce électronique. Dans le premier cas, les machines se trouvent à un endroit fixe et c'est la clientèle qui se déplace physiquement pour effectuer la transaction. D'ailleurs, si l'exploitant changeait de site chaque semaine, il perdrait rapidement sa clientèle. Dans le cas d'un serveur, c'est différent car le client a accès aux biens et services de l'entreprise à tout endroit d'où il peut se raccorder à Internet. Il ne sait même pas où se trouve le serveur. On pourrait dire d'une manière imagée que c'est le contenu d'information qui fait l'effort de venir jusqu'au client. Ces pays pensent dès lors que l'activité du commerçant électronique est exercée non pas au moyen de serveurs, mais au moyen des entrepôts, des bureaux,...de l'entreprise dans lesquels ont lieu ces activités productrices de recettes. La condition d'installation fixe d'affaires n'est dès lors pas remplie par le serveur dans ces circonstances.

5.4.4.4 Faut-il une intervention humaine ?

Bien que ce point ne soit pas mentionné dans le Commentaire, nous devons, pour analyser cette question plus en détail, voir dans quelle mesure une intervention humaine est nécessaire pour que l'outillage automatique soit considéré comme constituant un établissement stable pour l'entreprise.

Le commerce électronique constitue un environnement dans lequel des fonctions automatisées, par leur nature même, peuvent assurer un volume considérable d'activités commerciales dans la juridiction de la source, avec peu ou pas de présence physique dans cette juridiction.

Pour certains pays, «la question pertinente est plutôt de savoir quelle est la nature de l'activité et si les opérations effectuées par l'équipement sont les principales activités productrices de revenus de cette entreprise»⁵³. Dans ce cas, ils comparent les opérations de commerce électronique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement. La jurisprudence a déjà livré un exemple du même type avec le *Pipeline Case*⁵⁴.

5.4.4.4.1 Le « Pipeline Case »

Le 30 octobre 1996, le tribunal fiscal fédéral d'Allemagne a statué qu'un pipeline fournissant du pétrole en provenance des Pays-Bas à des clients sur le sol allemand, appartenant à une société de droit néerlandais, entretenu par des personnes indépendantes et actionné à distance à partir des Pays-Bas constituait bien un établissement stable en Allemagne.

L'élément important à retenir de ce cas vient du fait que la Cour a estimé qu'il n'était pas nécessaire que des personnes de l'entreprise soient déployées dans l'installation

⁵³ Hoeren, op. cit., p. 6

⁵⁴ cité par Hoeren, op. cit., p6.

pour qu'il y ait bel et bien un établissement stable. Dans le cas d'un équipement automatisé, seul l'usage de l'installation fixe dans le but de générer des revenus est suffisant.

L'argument des pays optant pour cette position vient du fait qu'il est illogique de conclure que la présence de personnel est nécessaire pour qu'existe un établissement stable alors qu'aucun personnel n'est nécessaire pour produire les recettes. Ils appuient leur point de vue en soulignant qu'il n'est pas spécifié de moyens humains dans le texte du Modèle de Convention et que le paragraphe 10 des Commentaires reconnaît déjà qu'un outillage automatique peut constituer un établissement stable.

D'autres pays par contre trouvent qu'une intervention humaine est effectivement nécessaire pour qu'existe un établissement stable. Toutefois, comme il n'existe pas de critère précis, certaines questions surviennent :

- l'intervention doit-elle nécessairement avoir lieu dans le pays en question ou peut-elle être effectuée à partir de l'étranger ?
- l'intervention doit-elle être réalisée par des salariés de l'entreprise ou par toute personne, qu'elle soit ou non salariée par l'entreprise ?
- quel est le niveau minimum requis d'intervention humaine ?

En réponse à la première question, bon nombre d'administrations estiment que l'intervention doit être celle de personnes qui sont présentes à cet effet dans le pays dans lequel l'équipement est situé. En effet, c'est seulement dans ces circonstances que l'entreprise peut être considérée comme participant à la vie économique de ce pays (comme les entreprises nationales qui y utilisent également du capital et du travail). Elles comparent cela également avec les revenus de l'emploi, qui ne peuvent eux-mêmes être imposés dans le pays de la source que si l'employeur y est présent physiquement pour exercer ses activités.

Quant à la deuxième question, les avis divergent. Pour certains, il suffit que l'équipement soit exploité par des personnes, qu'elles soient ou non salariées de l'entreprise. Pour d'autres il faut au moins qu'elles soient salariées ou agents, sans nécessairement qu'elles soient autorisées à conclure des contrats, faisant ici référence à la notion de « personnel » reprise dans les paragraphes 2 et 10 des Commentaires sur l'Art 5. Si nous sommes face à un outillage automatique, ils concluent que cette condition n'est pas remplie lorsque l'exploitation et le contrôle sont assurés par du personnel extérieur à l'entreprise.

Enfin, pour la troisième question, le sujet de discordance concerne cette fois le point de savoir quelles activités exigeraient une intervention humaine pour qu'il y ait établissement stable. Certains pensent qu'il faut que l'équipement soit exploité par des personnes. Donc, comme le stipule le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 5, le fait qu'il soit simplement monté et entretenu par des personnes ne suffit pas pour que la condition soit remplie. Par contre, d'autres estiment qu'il peut se révéler difficile d'établir une distinction entre l'exploitation et l'entretien d'un équipement informatique, surtout lorsque des bases de données sont actualisées ou que des logiciels sont améliorés.

Maintenant, de manière à tempérer ces craintes, nous pouvons également penser que bon nombre de grosses entreprises estimant nécessaire de posséder ou de louer un serveur web à l'étranger préféreront employer du personnel chargé d'en prendre soin sur place. Cette possibilité existera certainement aussi dans le cas de sites web traitant un nombre élevé de transactions et nécessitant plusieurs serveurs ainsi que de l'équipement plus conséquent pour gérer le trafic. De manière à assurer la qualité du service, la direction choisira peut-être d'employer du personnel qualifié sur place.

5.4.4.4.2 Cas de l'agent intelligent (préparant et exécutant les ordres)

Qu'en est-il du cas où le site web lui-même procède et exécute les commandes ? Cette possibilité vient de l'aide des programmes informatiques appelés *agents intelligents*. Dans ce cas, la commande du client ainsi que son numéro de carte de crédit (ou tout autre moyen de paiement) sont collectés, acceptés et exécutés entièrement par la machine et sans l'intervention du vendeur lui-même. L'entièreté de la transaction est prise en charge par le site web situé sur le serveur dans le pays source.

A cet égard, Pierre-Yves Bourtourault compare un serveur contenant un agent intelligent à un entrepôt et affirme qu'il ne constitue pas pour lui un établissement stable : « une machine reste une machine quelle que soit l'intelligence artificielle qui lui a été ajoutée. Une machine ne sait accepter de commande (commerciale) ; elle sait seulement reconnaître qu'une commande satisfait bien les conditions de validité pré-encodées dans la machine par le fournisseur. Ces conditions sont fixées par le fournisseur »⁵⁵.

Dans notre quête, l'objectif est de savoir à la fois si une transaction totalement automatisée peut avoir un caractère préparatoire ou auxiliaire et si des activités commerciales peuvent être exercées à l'aide d'un équipement automatique. Dans les deux cas, le but ultime est de voir si une entreprise peut disposer d'un établissement stable dans un pays particulier uniquement au travers d'une présence purement virtuelle.

Nous pouvons trouver un avis en examinant les principes de base de la fiscalité internationale.

Si un équipement est basé dans un autre pays, il est normal d'affirmer qu'un investissement a été réalisé dans cet autre pays. Il s'en suit que le bénéfice généré au moyen de cet investissement devrait être imposé dans ce pays.

Bien que le fait d'installer un serveur web indépendant implique que l'équipement et les programmes nécessaires à son utilisation soient situés physiquement dans un immeuble ou ailleurs, en établissant et en utilisant un serveur dans un pays étranger, un vendeur n'utilise pas tellement son infrastructure (la main d'œuvre, les moyens de transport, etc.). Le réseau de télécommunications, l'espace mémoire acheté ou loué et les ordinateurs des clients potentiels sont les seules infrastructures dont il a besoin pour vendre électroniquement sur ce marché via Internet.

Dans le cas qui nous occupe, il est dès lors très peu probable que le vendeur ait une implication économique très poussée dans le pays source⁵⁶. Il serait alors plus logique que les « contributions » de ce vendeur soient modestes dans ce pays.

Un autre avis : le déploiement de personnel n'est pas le seul critère applicable aux transactions transfrontières. Dans certains pays (l'Irlande, l'Espagne, le Royaume-Uni), la loi nationale est applicable si un non-résident fait du commerce dans le pays. Le critère le plus couramment utilisé est celui du lieu de signature des contrats de vente ou de livraison. D'autres facteurs existent, tel le lieu de livraison et le lieu de paiement. Nous pouvons toutefois nous demander s'ils sont ou non plus importants que celui de la présence physique. Pour moi, ce n'est pas le cas. Cette vision se rapproche très fort du mécanisme d'une taxe sur la consommation.

⁵⁵ in International Tax Issues in Cyberspace : taxation of Cross-border Electronic Commerce. France. In Intertax, vol 25(1997), issue 4, pages 137-140. Cité par Hoeren.

⁵⁶ normalement, une entreprise a un intérêt économique là où ses employés (et souvent sa propriété) sont situés, et moins là où les transactions (aussi bien physiques que virtuelles) prennent place.

Hoeren souligne aussi que certains points physiques d'un vendeur dans l'Etat source peuvent également faire pencher la balance vers la reconnaissance d'un établissement stable. Par exemple : un réseau de télécommunications appartenant au vendeur.

5.4.4.4.3 Conclusion

Les seules conclusions que nous pouvons tirer de cette analyse sont, d'une part, qu'il existe malheureusement une palette d'arguments favorables pour chaque avis, ce qui ne facilite pas les discussions. Par contre, ce qui est certain, c'est qu'au plus il y a de personnes impliquées dans l'activité de l'installation fixe d'affaires, au plus il y aura de chances qu'il y ait établissement stable.

5.4.4.5 Activités préparatoires ou auxiliaires (Art 5 § 4)

Les trois conditions (installation d'affaire, fixité et activité exercée au travers de l'installation) sont suffisantes pour établir qu'il y a établissement stable. Mais l'Art 5 § 4 du Modèle de Convention établit tout une liste d'exceptions à ce principe et nous allons essayer de voir dans cette section si les activités particulières exercées à l'aide d'un équipement informatique peuvent tomber sous le coup de ces exceptions⁵⁷. Evidemment, il est difficile de trouver une règle générale. Il faudra donc examiner les fonctions exercées par l'équipement dont il est question.

Néanmoins, le Groupe de Travail du Comité des Affaires Fiscales cite un certain nombre d'activités qu'il considère comme préparatoires ou auxiliaires⁵⁸ :

- assurer un lien de communication – à l'instar d'une ligne téléphonique – entre fournisseurs et clients ;
- réaliser des messages publicitaires sur des biens ou services ;
- relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience ;
- collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;
- fournir des informations.

Comme le souligne également le rapport, « tous les pays sont convenus que lorsque ces fonctions forment en soi une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble, ou que d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, elles vont au-delà des activités visées au § 4 (de l'Art 5), et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise, il existe un établissement stable »⁵⁹.

A nouveau, une question essentielle sujette à controverse nous vient à l'esprit : qu'entend-on par « fonction essentielle de l'entreprise » ? Pour certains pays, lorsque des fonctions de vente sont exercées au moyen de l'équipement informatique, que le produit soit livré en ligne ou par des méthodes traditionnelles, cet équipement constitue « une installation d'affaires » et peut-être un établissement stable (s'il répond aux autres critères). C'est, si je ne m'abuse, la position prise par la Belgique. A côté de cela, d'autres pays font un parallèle avec l'utilisation d'autres moyens de communication, tel le téléphone, pour conclure une transaction. Ils partent du principe que l'activité commerciale essentielle d'une entreprise qui vend certains produits est la vente du

⁵⁷ « les provisions du § 4 sont établies pour prévenir une entreprise d'un Etat d'être taxée dans un autre Etat si elle procède à des activités ayant un caractère purement préparatoire ou auxiliaire dans cet autre Etat », in §21 Commentaires sur l'Art 5.

⁵⁸ in op. cit., § 12, p. 8.

⁵⁹ in op. cit., §13,p. 8.

produit lui-même, les outils de communication utilisés n'entrant pas en ligne de compte. Ce point de vue leur paraît conforme aux modifications récemment apportées à la partie des Commentaires sur l'Article 12 concernant les paiements au titre de logiciel⁶⁰ qui avance l'idée que la forme de la livraison (physique ou électronique) ne devrait pas avoir d'incidence sur l'imposition du produit.

Dans la vision du commerce électronique, il est vrai que différents scénarii viennent à l'esprit. Par exemple, un serveur situé à l'étranger pourrait ne servir qu'à contenir et délivrer de l'information. Le site web qu'il contiendrait ne représenterait qu'un catalogue électronique passif, les transactions étant toujours réalisées par des moyens traditionnels ou via un lien renvoyant à un site situé sur un serveur dans une autre juridiction. Est-ce que ce serveur pourrait tomber dans le champ des exceptions citées à l'Art 5 §4 ? Et ne pas être reconnu comme établissement stable ? Normalement oui. Mais il faudra ici encore analyser au cas par cas toute situation semblable tant qu'elle n'aura pas été clarifiée par l'OCDE.

Au cas où un serveur servirait uniquement à stocker et à délivrer des produits digitalisés ou de l'information, il pourrait être considéré comme un entrepôt électronique. Par exemple, cela pourrait se produire si l'ordre d'achat était directement transmis au vendeur dans le pays de résidence et si celui-ci autorisait directement le client à télécharger son produit depuis le pays source à l'aide d'un mot de passe. Nous pourrions discuter pour voir si ce serveur pourrait être considéré comme rentrant dans les conditions de l'Art 5 §4. Dans notre cas, Carlo Galli⁶¹ pense que le serveur sera certainement considéré comme un établissement stable car le contrat est préparé et exécuté dans l'Etat source.

Pour ma part, il existe une différence entre une vente par téléphone avec un opérateur physique et une vente via un site Internet (un vendeur a normalement plus de pouvoir de persuasion qu'une machine). Pour moi, la localisation du vendeur n'est pas la même. D'ailleurs, le texte du Groupe de Travail ajoute que « ces pays ne voient la possibilité d'un établissement stable pour cette catégorie que dans des cas exceptionnels, par exemple si la transaction en cause (la conclusion d'un contrat, le paiement et la livraison des biens) est traitée entièrement (automatiquement) par le serveur lui-même »⁶².

Pour sa part, Carol Dunahoo⁶³ trouve qu'un serveur web est plus qu'un simple équipement de communication, tel un téléphone ou un fax. Elle suggère que l'analyse en termes d'établissement stable ne devrait pas se focaliser sur l'endroit où l'équipement est situé mais plutôt sur « les facteurs tels l'endroit où le know-how, la technologie, la conception et le développement sont concentrés et où d'autres activités créatrices de valeur prennent place ».

5.4.4.6 ISP comme Agent (Art 5 §5)?

Pour clôturer son analyse, le Groupe de Travail se pose la question de voir si l'Art 5 §5 ne s'appliquerait pas pour déterminer qu'un fournisseur de services Internet (ISP) constitue un établissement stable. Le §5 de l'Art 5 concerne les agents et l'éventualité de les considérer comme établissement stable du vendeur. Dans ce cas, « on peut se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que ces (ISP) constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites web exploités sur les serveurs possédés et gérés

⁶⁰ Cfr infra, chapitre 6.

⁶¹ cité par Hoeren, T., op. cit., p.10.

⁶² in « l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique », op. cit..

⁶³ Experte chez PricewaterhouseCoopers citée in Hardesty, D., (2000), « Can a Web Server alone cause taxability in a country? », <http://www.ecommercetax.com/>, 20 février 2000.

par ces (ISP) »⁶⁴. Mais cette application n'est pas possible, étant donné que les ISP ne sont pas des agents de ces entreprises et qu'ils ne sont pas habilités à conclure des contrats et surtout « parce qu'ils sont des indépendants agissant dans le cours normal de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites web d'un grand nombre d'entreprises différentes »⁶⁵.

Pour ma part, je comprends bien que les administrations voudraient empêcher que l'on ne crée spécialement une société-sœur juridiquement différente dans un autre pays pour y loger le matériel informatique de manière à éviter la reconnaissance d'un établissement stable, mais nous pourrions associer cette idée avec le fait de vouloir taxer à tout prix.

Il y a aussi le fait que les juristes ont souvent l'envie de s'acharner sur les ISP parce qu'ils mettent l'infrastructure d'Internet à disposition de ceux qui vont faire des affaires. Dès lors, nous pouvons nous demander si dans l'économie réelle une galerie marchande se fait imposer sur les revenus des vendeurs qu'elle héberge dans ses magasins. De même, on rend souvent responsables les ISP du contenu informationnel qui transite sur leur réseau, mais est-ce que La Poste est responsable du contenu des millions d'enveloppes et colis qu'elle achemine chaque année ? Est-ce qu'une compagnie de téléphone est responsable de ce que vous dites à votre correspondant à travers le combiné ? Est-ce que les sociétés d'autoroutes françaises sont responsables des marchandises qui transitent à travers leurs péages ? Pour moi, ce débat est un faux débat.

5.4.5 Solutions envisageables

Le Secrétaire Néerlandais⁶⁶ propose de considérer le commerce électronique comme la vente à distance. Il dit que si, grâce à l'avancée technologique, il n'y a plus de besoin de maintenir une présence physique dans un autre pays, s'il n'y a plus de bénéfices qui sont générés à l'aide des infrastructures économiques fournies par ce pays et que, par-là même, nous pouvons le considérer comme un marché pour les biens et services du vendeur, il n'y a plus de raison que le pays en question taxe les bénéfices du vendeur.

Nous avons déjà souligné ce point de vue et nous pouvons dire que cette proposition est en parfait accord avec les principes de base de la fiscalité internationale.

Ainsi, le commerce électronique aurait les mêmes caractéristiques que la traditionnelle vente à distance. Comme il existe un consensus général au sein de l'OCDE pour dire que la vente à distance ne génère pas d'établissement stable à l'étranger, nous pourrions dire que le commerce électronique assimilé à de la vente à distance n'en générerait pas non plus.

Une autre approche, formulée par Günther Strunk⁶⁷, consisterait à garder les notions actuelles mais en ajoutant une clause supplémentaire visant à imposer « les revenus commerciaux générés par l'utilisation de biens et services à l'intérieur du pays ». Cela permettrait une taxation à la source et anéantirait les efforts des entreprises cherchant à délocaliser leurs serveurs web dans des paradis fiscaux.

Pour ma part, cette solution me laisse sceptique. Le manque d'explication autour de sa mise en œuvre y est sûrement pour quelque chose. Malheureusement, nous n'avons pas

⁶⁴ in « l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique », op. cit., §15, p.9.

⁶⁵ ibidem.

⁶⁶ Vermeend, W. (1998), « Taxes in a world without distance », trouvé sur www.minfin.nl, mai 1998, op. cit., p9.

⁶⁷ Docteur à la Technical University Ilmenau. Il présenta cette approche le 3 novembre 1999 lors de l'ECLIP Workshop à Münster, Allemagne. Il partage ses idées avec le professeur Skaar.

trouvé beaucoup de documentation sur cette piste. Néanmoins, elle aurait la faculté de résoudre bon nombre de litiges relatifs à l'allocation de revenus. A cet égard, elle mériterait une analyse plus en profondeur avant que nous y portions un quelconque jugement.

5.4.6 Quid pour les pays hors-Convention ?

Tout au long de notre discussion, nous avons toujours postulé que les pays concernés avaient signé une Convention bilatérale basée sur le Modèle de l'OCDE. Dans cette section, nous allons plutôt essayer d'envisager le cas où le serveur d'une entreprise résidente d'un pays généralement signataire de Conventions OCDE est situé dans un paradis fiscal.

Un certain nombre d'entreprises installent leurs serveurs dans des paradis fiscaux. Dans l'analyse fiscale que nous menons dans ce mémoire, le problème n'est plus de savoir si le pays source va considérer l'installation informatique comme un établissement stable (étant donné que le concept n'intervient plus), mais plutôt de voir si les autorités fiscales du pays de résidence de la maison-mère ne vont pas vouloir requalifier les revenus comme trouvant leur origine dans leur propre juridiction.

Dans ce cadre, la discussion de la reconnaissance d'un serveur web comme établissement stable peut nous aider à réfléchir au statut d'un même serveur dans un paradis fiscal.

L'enjeu de ce statut intéresse bon nombre d'entreprises, qu'elles soient européennes ou américaines. Souvent, elles essaient d'ouvrir des filiales dans des paradis fiscaux de manière à leur transférer certaines activités. Le but de l'opération étant de soumettre les bénéfices de ces activités à un taux d'imposition largement inférieur à celui qu'elles subiraient dans le pays de résidence.

Nous pouvons expliquer notre raisonnement à partir d'un exemple⁶⁸. Soit la société belge B, distributeur de logiciels. Elle crée la société JWeb, société de droit Anglo-Normand établie à Jersey, afin d'ouvrir un site sur Internet pour vendre ses produits. Tous les logiciels vendus sur le site web (et donc par JWeb) seront téléchargés à partir du serveur de la société, serveur lui aussi établi à Jersey. Le but recherché est clairement affiché par l'entreprise : payer ses taxes à Jersey et non plus en Belgique.

La société B aimerait ainsi justifier aux autorités belges le fait que les ventes exercées par le site web soient taxables dans le chef de sa filiale JWeb. Nous sommes donc dans la problématique opposée à celle que nous venons de discuter sur l'établissement stable.

Le danger pour la société B, c'est de voir l'administration belge lui répondre qu'il y a simulation, étant donné que le centre de décision et d'opération de la filiale serait situé dans les locaux de la société B. B doit donc prouver que les opérations de JWeb à Jersey sont substantielles.

Comment ?

Si, selon la notion d'établissement stable, nous établissons que le fait d'avoir une présence humaine dans le pays où est situé le serveur web est suffisant pour que le serveur soit reconnu comme un établissement stable de la société-mère dans ce pays, alors le fait que JWeb exploite du personnel à Jersey devrait être suffisant aux yeux de

⁶⁸ nous nous inspirons et détaillons ici un exemple donné par Hardesty, D., (2000), op. cit..

l'administration belge pour qu'il n'y ait pas de requalification des revenus de JWeb dans le chef de B.

La question devient : quelle présence JWeb devrait-elle avoir à Jersey pour que l'activité soit reconnue comme établie à Jersey et qu'elle ne soit pas imputable au personnel de la société B en Belgique? A nouveau, le débat fait rage. Tout comme dans le cas de la discussion pour la reconnaissance d'un établissement stable, nous pouvons discuter avec de nombreux arguments.

Supposons, dans un premier cas, que JWeb loue le serveur à Jersey et qu'elle engage un ISP sur place pour sa manutention. Supposons également que le site web de la société soit programmé et maintenu par des employés de JWeb installés dans les locaux de B, en Belgique.

Si nous devons déterminer s'il y a ou non établissement stable à Jersey, nous concluons certainement que tel n'est pas le cas. De même, nous comprenons que la seule présence d'un serveur web n'est pas suffisante pour que B ne voie pas ses revenus taxables augmenter de ceux de JWeb. Et les autorités belges auraient raison de les considérer ainsi, puisque JWeb agit bien depuis la Belgique.

Si, par contre, nous avons eu la situation dans laquelle la maintenance et la programmation du site web avaient lieu sur l'île de Jersey, normalement l'administration belge n'aurait plus le droit de considérer les revenus comme taxables en Belgique, étant donné que les opérations courantes et de décision ne sont plus exécutées à partir du territoire belge.

Bien entendu, l'administration belge ne laissera pas B bénéficier du régime des RDT (Revenus Définitivement Taxés) si elle veut rapatrier les bénéfices de Jweb. Mais cela est une autre histoire...

5.4.7 Conclusion

Comme nous le constatons à la lecture de cette importante section, la notion d'établissement stable a une position centrale dans l'allocation de revenus à un Etat. Il est urgent pour tous que l'OCDE établisse un nouveau canevas concernant cette notion et, surtout, qu'elle l'élargisse au monde virtuel.

Pour l'instant, toute entreprise devrait analyser avec soin sa situation et voir quels arguments pourraient contribuer à étayer sa thèse ou à la contrer. Elle sera certainement étonnée du résultat. Le fait qu'il faille juger de la problématique sur quelques éléments de fait, sur quelques détails, rend la taxation incertaine et augmente le risque commercial lié à l'exploitation d'un serveur.

Début 1999, Thibault Verbiest commentait l'approche de l'OCDE quant à la clarification de la notion d'établissement stable en disant : «une telle mise au point nous paraît indispensable, compte tenu des risques d'interprétations divergentes entre les pays. Il serait sans doute préférable que l'OCDE opte pour une approche restrictive de la notion, afin d'éviter que les fiscs ne puissent trop facilement conclure à l'existence d'un établissement stable par le seul fait de la présence d'un site commercial sur un serveur national. A cet égard, une source d'inspiration pourrait être la proposition de directive européenne du 18 novembre 1998 relative à certains aspects juridiques du commerce électronique dans le marché intérieur, dans laquelle la Commission expose notamment que peut constituer un «établissement au sens des articles 52 et suivants du Traité de Rome «l'emplacement des technologies » utilisées, à savoir par exemple l'hébergement

de pages web ou d'un site. Une approche plus sévère ne profiterait probablement qu'aux paradis fiscaux... »

Il faudrait également régler la question des différentes notions d'établissement stable. Ainsi, il existe à la fois une notion pour l'impôt sur les revenus mais également une approche pour la TVA. Au survol de l'imposante jurisprudence à ce sujet, nous remarquons que ces notions ne sont pas comparables. Doit-on pour cela faire une notion commune ? Cela risquerait également de créer des conflits. Par exemple, pourrait-on dire qu'une entreprise a un établissement stable au sens de l'impôt des sociétés parce qu'elle en dispose d'un au sens de la TVA ? De même, que se passera-t-il si elle remplit les critères pour l'un et non pour l'autre ? Le débat est ouvert. Le législateur et les avocats auront donc du travail en perspective...

5.5 Les Prix de Transfert

5.5.1 Explication du mécanisme

Une fois que l'on a montré l'existence d'un établissement stable, on donne le droit à l'Etat concerné de taxer l'acteur économique. Après, il faut déterminer la base imposable que l'on va effectivement pouvoir taxer. La question de savoir quelle part des bénéfices il faut lui attribuer prend donc toute son importance. L'Art 7 § 1^{er} du Modèle de Convention stipule que si une entreprise exerce son activité au travers d'un établissement stable situé dans un autre Etat, cet autre Etat imposera les bénéfices de l'entreprise « mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable ».

Nous risquons ici de nous heurter à des difficultés particulières, parce qu'il n'y a pas de succursale au sens traditionnel, ni donc d'opérations inscrites au compte de la succursale entre cette dernière et le siège social pouvant servir de point de départ pour la détermination du revenu imputable à un tel établissement stable. En outre, il risque d'être difficile de déterminer les fonctions et les transactions qu'il convient d'attribuer aux activités de l'établissement stable (par exemple, si un serveur miroir chargé de délester le trafic aux heures de pointe est reconnu comme établissement stable, comment savoir quelle part des transactions lui revient ? et à quel moment ?).

Les entreprises multinationales jouent un rôle de plus en plus prépondérant dans nos économies. Elles ont la particularité d'opérer de façon de plus en plus intégrée et centralisée. Une même entreprise (ou un groupe d'entreprises) recouvre aisément plusieurs frontières et les administrations fiscales aimeraient associer la base imposable la plus correcte possible aux activités réalisées dans leur juridiction propre.

La technique que l'on vise à sanctionner est la suivante : un groupe d'entreprises possédant une installation d'affaires dans deux ou plusieurs pays peut aisément concevoir d'adapter les montants des transactions entre ces installations d'affaires de manière à gonfler les revenus de celles disposant d'un régime d'imposition plus favorable et diminuer par la même occasion les revenus de celles étant plus lourdement taxées.

Il faut d'emblée remarquer que la problématique des prix de transfert affecte non seulement la situation des impôts sur les revenus mais également la TVA et les droits de douane !

Quand des acteurs indépendants font des affaires, les conditions de l'offre sont généralement fixées par le marché. Dans le cas d'entreprises liées, ceci n'est plus si évident. En effet, les différentes installations d'affaires ont pu discuter ou se voir imposer des prix et des conventions qui pourraient être favorables à l'ensemble du groupe d'entreprises dans le but, par exemple, de diminuer le taux moyen d'imposition.

C'est pourquoi, d'un point de vue fiscal, les transactions et conventions intra-groupe doivent répondre au *principe de pleine concurrence* (ou « arm's length principle »).

5.5.1.1 Le principe de pleine concurrence

Il est énoncé pour les entreprises associées à l'Art 9 § 1^{er} du Modèle de Convention. Il dit : « lorsque deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ». En clair, ce principe permet d'opérer des redressements fiscaux en effectuant une majoration de l'assiette imposable, de manière à ce que les transactions et conventions reflètent un prix sur le marché libre (alors que les mécanismes du marché n'entrent pas en jeu).

Par contre, en ce qui concerne les succursales ou établissements stables, nous devons nous référer à l'Art 7 § 2 du Modèle de Convention. Comme le souligne Daniel De Crem⁶⁹ en parlant de la récente circulaire du 28/06/1999, «les relations entre le siège social et la succursale ou l'établissement stable ne sont pas des conventions intra-groupe, étant donné qu'il s'agit des transactions au sein de la même entité juridique. Cependant, les transactions qui sont effectuées entre l'établissement stable et le siège central ou entre divers établissements stables doivent également être effectuées aux conditions de pleine concurrence du marché. Les fondements juridiques qui sous-tendent ces principes sont différents, mais l'approche est cependant similaire ». Nous sommes donc face à une fiction de l'entreprise indépendante au point de vue fiscal, mais cette fiction est restreinte aux intérêts, bénéfices et pertes de change et de conversion, ainsi qu'aux redevances.

Ce principe adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. C'est une norme reconnue internationalement.

Ce principe de base fait référence au prix de marché et aux mécanismes du marché. De plus, il met sur un pied d'égalité les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes en diminuant les avantages concurrentiels liés à l'accès pour les multinationales à un taux moyen d'imposition inférieur au leur.

Ce principe fonctionne bien dans la majorité des cas, notamment pour de nombreuses opérations de vente et d'achat de biens (matières premières,...) ainsi que le prêt d'argent. Mais parfois, dans certains cas, il est difficile et complexe à mettre en œuvre, par exemple pour des groupes multinationaux produisant de façon intégrée des biens

⁶⁹ dans son cours sur De Crem, D. (1999), *Maîtrise spéciale en gestion fiscale – Option internationale – Prix de Transfert*, Ecole de commerce Solvay, ULB, 1999-2000, p. 5.

hautement spécialisés, des biens incorporels uniques ou des services hautement spécialisés.

5.5.1.2 L'analyse de prix de transfert

Le point de départ de toute analyse de prix de transfert consiste à identifier les différentes contributions apportées par les installations d'affaires au groupe dans son ensemble tels la vente, le marketing, la recherche et développement (ces secteurs faisant partie de l'analyse fonctionnelle) et les imputer séparément à l'aide d'une rémunération appropriée (basée sur une analyse économique), en utilisant une des méthodes transactionnelles traditionnelles.

L'approche traditionnelle a deux caractéristiques fondamentales : elle requiert une approche transactionnelle et établit la comparabilité entre transactions contrôlées et incontrôlées.

Le fonctionnement du principe de pleine concurrence reposant sur une comparaison, il est utile au préalable d'étudier le milieu dans lequel se trouve l'installation d'affaires. En effet, nous ne pouvons comparer que des choses comparables. Il faut donc tout d'abord procéder à une étude des caractéristiques de biens ou services concernés et à une analyse fonctionnelle des entreprises en cause afin de savoir à quel étalon connu on va pouvoir les comparer.

Comme la définit Daniel De Crem, l'analyse fonctionnelle n'est pas une méthode de prix de transfert. C'est simplement «une analyse des faits économiques appropriés concernant les transactions entre entreprises associées afin d'identifier les fonctions, risques et biens incorporels et d'analyser comment ceux-ci sont répartis entre les différentes entités du groupe »⁷⁰.

5.5.2 Les problèmes liés à l'apparition du commerce électronique

Comme souvent, le commerce électronique n'apporte pas de problèmes nouveaux ou facilement identifiables. Les nouvelles technologies entraînent plutôt un accroissement du volume des transactions et, par là-même, un surcroît de travail pour les administrations.

Nous pourrions jovialement comparer cette situation à celle du pompier du village qui a l'habitude d'éteindre des petits foyers avec sa lance à eau. Il connaît tout et tout le monde dans son village et sait donc quels risques il doit couvrir.

Or la sécheresse devient de plus en plus violente. De plus en plus de feux de forêts prennent naissance sur son territoire. Il doit en plus combattre ceux qui s'étendent des villages voisins. Ne sachant faire autrement, il augmente la pression et le débit dans sa lance à eau, mais le matériel n'est pas conçu pour cela ! Quelques fuites finissent donc par se produire et par s'agrandir.

Notre valeureux pompier sait bien que la partie est difficile. Il fait ce qu'il peut. Mais ses moyens sont limités. Sa lance est impuissante face à l'étendue des hectares qui brûlent. Or, il le sait, fondamentalement, son métier n'a pas changé : il faut toujours se couvrir du vent et éteindre les flammes avec de l'eau. Mais la proportion a changé. Ce sont ses outils qui ne sont plus adaptés à la situation. Ce qu'il lui faut, maintenant, c'est un Canadair pour éteindre ces flammes. Pas son petit tuyau d'arrosage plein de rustines...

⁷⁰ in De Crem, D. (1999), op. cit., p.45.

Pour l'administration, c'est pareil. Les méthodes utilisées ont été inventées au moment où l'on pouvait encore bricoler, au moment où l'on pouvait encore connaître ses gros contribuables et les risques associés. Puis le travail à la main fait place à l'industrie de masse et les outils doivent évoluer. Fondamentalement, le travail est le même. Les principes de base restent les mêmes. Mais les moyens de détection, de preuve et de décision quant aux poursuites à donner doivent suivre l'évolution du nombre de transactions.

Les nouvelles technologies ont comme avantage, mais aussi comme revers, d'offrir à tout un chacun les possibilités qui n'étaient auparavant offertes qu'à quelques-uns. Cela a pour conséquence une augmentation de la fréquence des transactions, encore accélérée par une transmission quasi instantanée des informations. Si on ajoute à cela l'abolition de fait des frontières physiques, tous les ingrédients sont là pour mener la vie dure aux administrations. En matière de prix de transferts, c'est surtout les difficultés d'identifier, de suivre, d'évaluer et de vérifier les transactions transfrontières qui lient les mains des autorités fiscales.

Plus précisément, le commerce électronique et le développement des réseaux internes privés (Intranet) au sein des groupes multinationaux (y compris les petites et moyennes entreprises) semblent rendre plus difficile l'application de l'approche traditionnelle adoptée pour traiter des prix de transfert non conformes au principe de pleine concurrence bien que la nature fondamentale du problème n'ait pas changé.

La difficulté réside dans l'application des méthodes de fixation des prix de transfert acceptées au niveau international aux caractéristiques particulières qui résultent des activités de commerce électronique, en particulier les possibilités accrues de spécialisation, d'intégration de fonctions communes, et de coopération entre les différents sites et entités juridiques du groupe multinational.

Pour l'OCDE⁷¹, les difficultés potentielles les plus importantes portent sur les domaines suivants :

- l'application de l'approche fondée sur les transactions ;
- l'établissement des normes de comparabilité et la mise en œuvre d'une analyse fonctionnelle ; par exemple
 1. en identifiant, en évaluant et en déterminant la localisation des biens incorporels,
 2. en évaluant la contribution des différentes parties d'une entreprise intégrée et
 3. en répartissant les avantages d'une intégration et d'une coopération accrues ;
- l'application des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ;
- le régime fiscal des entreprises intégrées ;
- la détermination des obligations appropriées en matière de tenue de documents et de communication d'informations et respect de ces obligations.

Un inconvénient général lié au caractère récent du sujet traité dans ce mémoire se retrouve dans le manque d'expérience du problème pour toutes les parties en présence. Ainsi, en ce qui concerne les problèmes de prix de transfert dans le domaine du commerce électronique, l'expérience de l'administration est assez limitée, étant

⁷¹ Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », Comité des affaires fiscales, 8 octobre 1998, §54, p.31.

donné que les contrôles fiscaux se déroulent quelques années après l'apparition de l'élément sujet à taxation⁷².

Il nous faut dès lors attendre pour voir quels problèmes connexes vont voir le jour.

Le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE estime que, pour l'instant, il faut continuer à utiliser les méthodes traditionnelles sur les transactions pour déterminer les prix de pleine concurrence. Si les résultats fournis par ces méthodes ne sont pas fiables, « il est possible d'utiliser les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices conformément aux orientations indiquées au Chapitre III des Principes »⁷³.

Comme nous nous en doutons, la plus grosse partie du travail des Autorités consistera à déceler les transactions et à rassembler un maximum d'informations et de preuves de leur existence. De plus, comme le commerce électronique et les transactions effectuées dans l'économie des réseaux s'apparentent en majeure partie à des services, l'évaluation objective du prix de la transaction devient de plus en plus ardue !

En effet, qui peut raisonnablement affirmer que le prix payé pour une étude de marché soit en quelque sorte supérieur (ou inférieur !) au prix de pleine concurrence ? Quel est, par ailleurs, le prix de pleine concurrence pour un tel type de travail ? L'appréciation de l'administration aura beaucoup de difficultés à rester objective et les tribunaux vont certainement eux aussi voir leur charge de travail augmenter⁷⁴.

L'évolution rapide des conditions matérielles du commerce électronique risque en outre d'exercer des pressions sur les modes traditionnels de contrôle fiscal dans le domaine des prix de transfert en raison du décalage entre le moment où une transaction se déroule et celui où elle fait l'objet d'une vérification fiscale.

5.5.2.1 Inadaptation des règles traditionnelles

La plus grande interaction des échanges sur Internet ainsi que le développement des Intranets risquent de rendre plus difficile une analyse transaction par transaction. La plus grande intégration des entreprises risque de renforcer la nécessité d'examiner des séries de transactions entre parties liées plutôt que d'étudier chaque transaction séparément.

La dernière mouture des *Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE* (datant de 1995) a essayé de résoudre ce problème en permettant en son Chapitre I l'agrégation de transactions contrôlées lorsque les transactions sont « si étroitement liées ou continues qu'il n'est pas possible de se prononcer correctement sans les prendre en compte dans leur ensemble ». Cette continuité, ainsi que les liens étroits entre opérations, se rencontrent déjà concrètement dans le domaine des innovations financières, par exemple dans la négociation mondiale d'instruments financiers.

Il semble que l'on peut dire que l'agrégation de transactions contrôlées se justifie souvent, notamment pour des entreprises fortement intégrées.

De plus, la norme de comparabilité concrètement possible sera déterminée par la disponibilité et l'importance des données fiables à partir desquelles nous pourrons faire des comparaisons avec des situations et opérations sur le marché libre au cas par cas. Avec les nouveaux moyens de communication, l'indisponibilité ou l'absence de données fiables agissent sur le choix de la méthode de prix de transfert la plus adaptée.

⁷² ce qui en soi, comme me l'a souligné Christian Gillet lors de notre entrevue, permet également de ne pas tuer l'oisillon dans l'œuf. Il est préférable de laisser les nouvelles technologies se développer sans trop de pression fiscale, de manière à pouvoir jauger leur potentiel.

⁷³ in « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », op. cit., §56, p.32.

⁷⁴ nous rejoignons ici la problématique des fausses factures : comment évaluer qu'une prestation a bel et bien eu lieu et voir si elle est sur- ou sous-estimée ?

Comme l'indiquent les Principes, les différentes méthodes utilisent les données de façons différentes et font appel à des critères différents pour apprécier la comparabilité des transactions. Nous pourrions dès lors être amenés, poussés par le manque d'information, à devoir utiliser une méthode incorrecte ou moins fiable.

5.5.2.2 Évaluer les contributions est difficile dans les entreprises intégrées

Grâce aux systèmes de partage de l'information et de travail coopératif d'Internet et des Intranets, il est possible pour de nombreuses entreprises faisant partie d'un groupe multinational d'agir comme une direction ou un segment de société unique. C'est-à-dire se spécialiser encore plus dans son métier sans avoir à assurer les autres fonctions nécessaires à son maintien sous forme de société indépendante.

Ces modes de répartition de la charge de travail entre sociétés liées sous forme de projets en collaboration peuvent entraver l'évaluation de la contribution de chaque société du groupe au projet global. Cela pose ainsi la question de la répartition des avantages nés des synergies entre les participants au projet. Des problèmes peuvent également surgir lorsqu'il s'agit de savoir comment rémunérer convenablement les fonctions de collecte, de mise à jour et de diffusion des informations communes ainsi que de fourniture des serveurs et infrastructures informatiques.

5.5.2.3 Risques de différenciation du traitement fiscal entre établissement stable et filiale

Comme nous l'avons dit plus haut, l'établissement stable fait partie de la même entité juridique que la société-mère et est régi par l'Art 7 du Modèle de Convention en ce qui concerne l'attribution des bénéfices. Les filiales par contre, étant légalement indépendantes, sont régies par l'Art 9 du Modèle de Convention.

Dans le cas de l'établissement stable, la fiction de l'entreprise indépendante est restreinte aux intérêts, bénéfices et pertes de change et de conversion, ainsi qu'aux redevances. Dès lors, son traitement fiscal, lorsque son existence peut être mise en évidence dans le contexte du commerce électronique, risque d'être différent de celui des filiales se livrant à des activités comparables.

5.5.2.4 Les biens immatériels

Toujours grâce (ou à cause ?) à l'évolution des techniques de communication, les groupes multinationaux peuvent plus aisément utiliser les biens immatériels (comme les techniques de production et les bases de données de marketing) qui pouvaient n'avoir qu'un intérêt limité dans le passé compte tenu de la distance entre l'utilisateur potentiel et le lieu où se trouvaient les biens immatériels.

De plus, de nouveaux biens immatériels risquent de voir le jour et nous assisterons alors à une nouvelle atténuation de la distinction entre les transactions portant sur des biens immatériels et celles qui concernent des biens matériels ou des services.

En conséquence, les administrations auront plus fréquemment à apprécier les effets des biens immatériels (ainsi que leurs effets sur la caractérisation du paiement) et de plus en plus de difficultés à quantifier ces effets, surtout lorsque plusieurs types de biens immatériels seront en jeu.

5.5.3 Solutions envisageables

5.5.3.1 Cas des serveurs commerciaux

Dans un avenir proche il devrait être tout à fait imaginable qu'un serveur web puisse coordonner l'entièreté d'une transaction avec un client, collecter les paiements, livrer les produits et mettre à jour les enregistrements financiers. Une telle machine aurait la faculté de travailler de manière tout à fait indépendante et les seuls moyens humains dont elle aurait besoin concerneraient une maintenance périodique. La question qui vient à l'esprit est celle de savoir s'il est possible de voir ce serveur comme une succursale et si oui, quelle allocation de revenus nous pouvons lui accorder.

La vision néerlandaise de la chose est la suivante : les activités d'un serveur web sont en gros comparables aux fonctions traditionnelles d'une succursale ou d'une filiale. La seule différence réside dans le niveau d'exécution. L'équipement ne réalise en fait que des routines pré-programmées et ne peut réagir seul aux changements des conditions économiques. Les activités productrices de revenus sont remplies au niveau de la stratégie et de la tactique de l'entreprise à l'aide de moyens humains. L'investissement en capital est relativement limité pour le serveur web.

Normalement, si une entité est exposée à un risque matériel important, il est logique que sa part dans l'allocation des bénéfices soit plus élevée, de manière à avoir les moyens de se protéger contre ce risque. A l'inverse, une entité peu exposée devrait être peu couverte dans l'allocation. De ce point de vue, il semble peu réaliste d'allouer un risque substantiel aux activités d'une entreprise opérant uniquement par le biais d'un serveur et par là-même irréaliste d'allouer des bénéfices à un serveur web agissant indépendamment. La pièce centrale de l'avis du Secrétaire néerlandais dit que « les activités qui déterminent les bénéfices des entreprises sont exécutées par des êtres humains et l'allocation des bénéfices devrait être liée à cet élément »⁷⁵. Il tempère cette proposition par le fait qu'une échelle d'options doit être présentée, allant des activités entièrement automatisées aux activités purement manuelles, de manière à juger toutes les situations d'une manière flexible.

Le point de vue de Hoeren⁷⁶ est le suivant : nous pourrions nous demander si un serveur, servant à vendre via Internet et reconnu comme établissement stable dans une juridiction, pouvait être comparé à un magasin traditionnel. En effet, même si les fonctions économiques des deux installations sont les mêmes, l'analyse fonctionnelle risque fort de révéler qu'elles ne sont en rien comparables, n'ayant pas le même environnement.

Egalement, même si le serveur est reconnu comme établissement stable, il pourrait facilement être prouvé qu'aucune fonction, aucun risque ou aucun bien incorporel ne puisse lui être imputé. En effet, il n'a bien souvent d'autre fonction que celle d'être manipulé à distance par des êtres humains. En conséquence, en vertu de la règle que nous avons évoquée plus haut, aucun bénéfice ne saurait lui être attribué pour couvrir ces fonctions, risques ou biens incorporels. L'entièreté du bénéfice pourrait donc bien être taxée dans l'Etat de résidence du vendeur !

Comme nous le voyons, les deux visions se recourent, en prônant une très faible (voire nulle) allocation de revenus à un serveur commercial.

⁷⁵ in « Taxes in a world without distances », op. cit., p.11.

⁷⁶ Hoeren, T., op. cit., p.2.

Ainsi Hoeren⁷⁷ rejoint entièrement le Secrétaire néerlandais en préconisant de faire très attention aux actifs utilisés et aux risques encourus quand nous analysons les fonctions d'un serveur.

Alors que la distribution de biens physiques requiert des moyens de transport et de logistique, du personnel de vente, etc., un serveur n'a besoin que d'une connexion pour les données, du matériel de stockage, des programmes informatiques et d'un peu de maintenance. Un serveur requiert donc moins d'actifs et assume moins de risques. Sa rétribution doit donc être proportionnellement plus petite que celle d'un distributeur conventionnel, tel un magasin traditionnel. C'est aussi mon avis.

Par contre, Hoeren modère son point de vue en montrant que si l'établissement d'un serveur dans un Etat source a pour conséquence de remplacer un ou plusieurs magasins traditionnels, nous pourrions aisément établir une comparaison entre les deux formes de distribution, surtout si le cycle de la transaction virtuelle prend entièrement place dans cet Etat. Nous pourrions à ce moment établir une part de bénéfices appropriée au serveur !

5.5.3.2 Comparaison avec la négociation d'instruments financiers

Certaines des questions qui se posent ici le sont également dans la négociation mondiale d'instruments financiers. D'ailleurs, il se pourrait que les propositions formulées dans le document de discussion de l'OCDE *la fiscalité relative à la mondialisation des opérations financières sur les instruments financiers* pourraient être reprises pour l'application des problèmes de prix de transfert au commerce électronique. Les propositions de solutions concernant la détermination des bénéfices et l'application de la méthode du partage des bénéfices pourraient être élargies aux problèmes de prix de transfert dans le cadre du commerce électronique.

5.5.3.3 Besoin d'informations

Comme nous l'avons vu, dans les activités hautement intégrées, il est souvent difficile d'identifier des transactions spécifiques auxquelles nous pourrions appliquer les méthodes traditionnelles. C'est pourquoi ces méthodes sont difficilement applicables au commerce électronique. La seule possibilité d'une utilisation convenable viendrait de la tenue d'une comptabilité fiable, complète et détaillée de toutes les opérations ayant lieu entre les différents acteurs du groupe. Mais cela est difficile à réaliser en pratique.

Dès lors, et ayant également comme avantage de ne pas trop dépendre de transactions comparables, les méthodes basées sur les bénéfices semblent mieux appropriées dans l'environnement du commerce électronique.

Par contre, même l'application des méthodes de bénéfice à un groupe de transactions ne résout pas les problèmes qui proviennent de la détermination des coûts relatifs à des activités commerciales très intégrées sur Internet.

Une bonne manière d'éviter tous les problèmes découlant du lien à une transaction spécifique serait d'appliquer les méthodes sur les bénéfices globalement au groupe tout entier. Mais cette approche consisterait à appliquer une méthode sur les bénéfices au bénéfice global de l'entreprise toute entière. Ce qui signifie que les transactions incontrôlées et d'autres facteurs n'ayant aucun lien avec les transactions contrôlées auraient une influence sur l'ajustement qui ne serait ainsi plus conforme au principe de pleine concurrence décrit dans l'Art 9 du Modèle de Convention.

⁷⁷ ibidem, p.24.

Comme à chaque fois, nous finissons par conclure qu'il est quasi impossible de prévoir quelles seront les conséquences fiscales d'une transaction étant donné que la taxation dépendra surtout d'une analyse factuelle au cas par cas. Nous sommes donc loin du critère de certitude demandé par l'OCDE...

La solution serait peut-être de documenter au maximum les opérations, d'en détenir une comptabilité très fouillée et de demander un *ruling* au préalable aux administrations concernées. A défaut, il sera certainement quasi-impossible d'accorder tous les points de vues sur la politique de prix de transfert à adopter.

Ce qui sous-entend également qu'un groupe d'entreprises audacieux pourra essayer de rendre la vision des choses vraiment complexe aux yeux extérieurs de manière à essayer de passer entre les mailles du filet.

5.5.3.4 Attendre et voir l'évolution

L'OCDE conclut également « pour l'heure, il est difficile de résoudre les problèmes spécifiques de prix de transfert sans un examen approfondi et une description factuelle des éléments de commerce électronique de nature à susciter des problèmes nouveaux ou particulièrement délicats de prix de transfert. Or, procéder à un examen précis de ces conditions matérielles à un stade aussi précoce du développement de cette activité économique qu'est le commerce électronique risque d'être difficile. Toutefois, il peut aussi être dangereux d'attendre trop longtemps, compte tenu de l'expansion rapide de certains aspects du commerce électronique et de ses conséquences potentielles pour la préservation de la matière actuellement imposable »⁷⁸. C'était fin 1997 et c'est malheureusement toujours le cas aujourd'hui...

Pour conclure sur ce chapitre des bénéfices des entreprises, il y a une chose qui m'interpelle. Tout le monde se préoccupe de savoir si une activité Internet peut être considérée oui ou non comme un établissement stable. Par contre, il y a peu de commentaires quant à l'allocation de revenus que l'on va lui donner au cas où elle serait bel et bien reconnue comme redevable de l'impôt. Pour moi, cette question est au moins tout aussi importante !

⁷⁸ « La révolution des communications et mondialisations du commerce : conséquences pour la politique et l'administration fiscale », op. cit., §135, p.34.

6 La qualification des revenus

Dans cette section, nous allons essayer de voir si la transmission en ligne d'une information ou d'un produit digitalisé contre paiement constitue une vente de biens, une location de biens immatériels ou une prestation de services.

Si un livre-papier est acheté à l'aide d'Internet, il s'agira d'une vente. Si le même livre digitalisé est acheté et transféré via Internet, il s'agira également d'une vente. L'opération pourrait en revanche être qualifiée partiellement de location de biens immatériels si l'Internaute obtenait en outre le droit de copier l'ouvrage en un nombre convenu d'exemplaires numériques ou le droit de le modifier à des fins commerciales. Il serait dès lors possible de considérer qu'il ne s'agit plus de revenus d'une vente mais de redevances payées pour l'acquisition du droit de reproduction ou d'adaptation du premier exemplaire acheté.

6.1 Explication du mécanisme

L'application du droit fiscal aux transactions transfrontières requiert fréquemment la qualification des revenus concernés. En effet, les conséquences fiscales sont différentes selon le type de revenus que le bénéficiaire touche. Par exemple, dans certains cas, le paiement de redevances à des non-résidents peut être sujet à des retenues à la source, tandis que les bénéfices des entreprises sont taxés par les impôts sur le revenu.

En clair, si des rétributions sont payées pour télécharger un produit digitalisé et sont considérées comme paiement pour une livraison de biens, alors le traitement fiscal des bénéfices d'entreprises sera d'application. Par contre, si le paiement est considéré comme une rétribution pour l'usage d'une œuvre soumise au droit d'auteur, alors il consistera des redevances aux yeux du fisc et sera sujet à un traitement différent et à une retenue à la source le cas échéant.

L'arrivée des nouvelles technologies de la communication ont rendu possible le transfert d'une grande variété de produits sous forme digitale. De plus, le fait qu'il est possible de copier le produit indéfiniment sans altérer la qualité de l'original vient également troubler l'industrie traditionnelle.

Egalement, l'apparition des produits digitalisés peut rendre flous les paramètres du concept de droits d'auteur et introduire une confusion sur la nature des différents types de revenus. D'un côté, nous pourrions dire que certaines de ces transactions, comme l'achat électronique d'un livre numérisé, constituent de simples substituts de transactions classiques portant sur des objets physiques et qu'il serait inapproprié de les traiter comme si elles généraient des revenus de redevances. D'un autre côté, nous pouvons dire que ces transactions peuvent présenter des différences considérables de fond, par exemple, un consommateur achetant un exemplaire physique d'un livre est généralement dans l'incapacité de manipuler les données figurant dans ce livre, tandis qu'un consommateur téléchargeant un exemplaire numérisé du même ouvrage pourra en modifier le format, manipuler la date, etc.

Enfin, les interprétations peuvent diverger suivant l'ancienneté des conventions. Ainsi, certaines conventions fiscales considèrent encore une vieille définition des redevances faisant référence à « l'utilisation d'équipements », ce qui n'arrange pas les choses. Une clarification s'impose donc.

Dans cette section, nous allons analyser la qualification des revenus provenant du commerce électronique, avec une attention particulière aux produits digitalisés disponibles électroniquement.

Les articles 10 à 12 du Modèle de Convention fournissent des règles spécifiques pour la taxation des dividendes, intérêts et redevances. Ces articles ont priorité sur les autres provisions, comme par exemple les bénéfices des entreprises décrits dans l'article 7 (ou ceux des entreprises associées décrits dans l'article 9).

Seule la taxation des redevances est influencée par le commerce électronique. C'est elle que nous allons analyser dans les paragraphes qui suivent.

6.1.1 Analyse de l'Article 12 du Modèle de Convention

Les redevances sont définies par l'Art 12 §2 du Modèle de Convention comme : « les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ». Selon Vogel⁷⁹, en utilisant cette définition détaillée, les traités excluent l'application des lois nationales en ce qui concerne la qualification d'un revenu en redevance.

Le Modèle de Convention impose de taxer les redevances exclusivement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. En effet, l'Art 12 §1^{er} du Modèle de Convention stipule que « les redevances provenant d'un Etat contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat ». Selon l'Art 12 §3, la seule exclusion à cette règle survient lorsque le bénéficiaire « exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances (...) (une) activité (...) par l'intermédiaire d'un établissement stable (...) et que le droit ou le bien générateur de redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'Art 7 ou de l'Art 14 suivant les cas sont applicables »⁸⁰.

C'est ainsi qu'une société belge percevant des redevances à l'étranger verra la retenue à la source opérée à l'étranger imputée sur son impôt des sociétés à l'aide de la méthode du crédit d'impôt ou de la Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger (QFIE). Bien évidemment, si le bénéfice provient d'un établissement stable situé à l'étranger, il sera exempté d'impôt en Belgique.

Les deux éléments importants dans la définition sont : « l'usage ou la concession de l'usage » et « un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique ». Le premier fait la différence entre, d'une part, l'usage et l'aliénation d'un actif et, d'autre part, son usage lui-même et la prestation d'un service à l'aide de cet actif. Le second établit les frontières entre la propriété, les droits protégés par la loi sur le droit d'auteur⁸¹ et les actifs non protégés.

⁷⁹ in *On double taxation conventions*, ed. 1994, Art 12 § 38

⁸⁰ quoique selon Hoeren, il faille faire attention à certain pays (dont le Portugal, l'Espagne, l'Autriche, la Grèce et l'Italie ainsi que d'autres pays hors-UE tels le Canada, le Japon et la Chine) se sont réservé le droit de taxer les redevances à la source même si le bénéficiaire du revenu n'a pas d'établissement stable dans l'Etat de la source.

⁸¹ Il ne m'est pas possible de détailler tous les aspects des lois sur les droits d'auteur dans ce mémoire (à mon humble avis, un mémoire tout entier pourrait être consacré au sujet). Mais le lecteur assidu pourra néanmoins analyser la Convention de Berne (dernière révision de 1993) disponible sur http://www.wipo.org/fre/iplex/wo_ber0_.htm et plus précisément son article 2 pour une liste exhaustive des

Mais qu'en est-il de la notion des droits d'auteur avec le commerce électronique ? Nous pouvons nous rendre compte qu'aucune des catégories citées dans la définition ne permet de traiter le cas des produits digitalisés. Tout au plus, le Commentaire recommande le traitement des logiciels informatiques comme des travaux scientifiques. Mais le travail effectué autour du statut des logiciels pourrait nous aider à trouver une solution.

Nous allons partir du traitement des paiements concernant les logiciels pour analyser quelles transactions de commerce électronique peuvent être comprises dans la définition des redevances et lesquelles ne le sont pas.

6.2 Les logiciels informatiques

En 1992, le Commentaire sur l'article 12 du Modèle de Convention était amendé des paragraphes 12 à 17. Il existe à l'heure actuelle une nouvelle proposition de modification de ces paragraphes⁸², « pour affiner l'analyse selon laquelle la distinction est faite entre les bénéfices industriels ou commerciaux et les redevances dans le cadre de transactions portant sur les logiciels »⁸³.

Nous allons analyser ici les différents cas de figure qui sont repris dans la révision des Commentaires sur l'Art 12.

6.2.1 Définition d'un logiciel

Le §12.1 des Commentaires définit le logiciel comme « un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) soit de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel système d'application) ». Le Commentaire va même plus loin en énumérant les différents moyens par lesquels il peut être transféré, y compris la forme électronique. Par ce moyen, l'OCDE cherche à mettre sur un pied d'égalité les différents canaux de transfert et reste conforme à l'objectif du principe de neutralité évoqué à Ottawa.

Le §12.2 enchaîne en disant que « le caractère des paiements reçus dans le cadre de transactions faisant intervenir le transfert de logiciels dépend de la nature des droits que le bénéficiaire acquiert dans le cadre de l'accord particulier concernant l'utilisation et l'exploitation du programme. Les droits portant sur un programme informatique constituent une forme de propriété intellectuelle ».

Il est donc fait la distinction entre, d'une part, le programme informatique en tant que tel (dont les droits constituent une forme de propriété intellectuelle) et, d'autre part, le logiciel, support qui comporte une copie du programme faisant l'objet de ces droits d'auteur.

Cette distinction est importante car le transfert des droits concernant les logiciels se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits d'auteur sur un programme à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions.

œuvres protégées. La Convention de Berne, instaurée par l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle, est la base de nombreuses législations nationales. Il est à noter également que les programmes informatiques ont été ajoutés à cette liste en 1996, mais que la version révisée n'est malheureusement pas disponible sur le site web de l'Organisation.

⁸² disponible en annexe 2.

⁸³ in *Révision des Commentaires sur l'Article 12 au sujet des paiements concernant les logiciels*, §12.

Comme la contrepartie du transfert peut prendre différentes formes, il devient difficile de faire la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements. C'est encore plus difficile si on ajoute les problèmes découlant de la facilité accrue de reproduction des logiciels et le fait que l'acquisition d'un logiciel implique souvent pour l'acquéreur la nécessité d'en faire une copie afin de rendre son exploitation possible⁸⁴.

6.2.2 Différents types de contrats

Comme le mentionne le paragraphe 13 de la révision des Commentaires, les droits du bénéficiaire peuvent

- représenter une partie ou la totalité des droits d'auteur correspondants. C'est le cas le plus courant. Il est détaillé dans les §13.1 et 15 ;
- représenter ou être équivalents à des droits partiels ou intégraux portant sur une copie du programme, « que cette copie soit ou non matérialisée sur un support ou fournie sous forme électronique ». Cela concerne les §14 à 14.2 ; et
- correspondre à un transfert de « know-how » ou d'une formule secrète. Cela se trouve dans le §14.3.

6.2.2.1 1^{er} cas

Selon le §13.1 de la révision des Commentaires, « les paiements effectués pour l'acquisition d'une partie des droits d'auteur (sans que l'auteur du transfert aliène intégralement ses droits d'auteur) constituent une redevance lorsque le paiement est effectué en échange du droit d'utiliser le programme d'une manière qui serait, en l'absence de cette licence, une violation de la législation relative aux droits d'auteur ». Cela concerne par exemple des accords d'autorisation de reproduction et de distribution dans le public de logiciels contenant le programme ou d'autorisation de modification et de distribution dans le public. C'est ce qui arrive fréquemment dans les contrats de distribution ou quand un concepteur de système d'exploitation insère des petits programmes connexes nécessaires au bon fonctionnement de son programme à lui⁸⁵.

Ce sont bien des redevances car les paiements sont effectués en échange du droit d'utiliser les droits d'auteur sur le programme (c'est-à-dire exploiter les droits qui autrement appartiendraient au seul titulaire des droits d'auteur).

La grande difficulté dans ce cas vient du fait qu'il faut qualifier le logiciel d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Bien que certains pays considèrent que le logiciel est une œuvre scientifique, d'autres n'en ont cure et pourraient dès lors refuser la qualification des revenus en redevances.

A l'inverse, le paragraphe 15 note que « lorsque le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété des droits d'auteur, ce versement ne peut constituer une redevance ». En fait, ceci peut s'expliquer par le fait que nous pourrions comparer ce genre de transfert à une vente pure et simple. Mais des difficultés peuvent survenir lorsqu'il y a une aliénation importante mais partielle des droits comprenant :

- un droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;
- le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ; ou

⁸⁴ comme l'installation sur un disque dur, par exemple.

⁸⁵ par exemple, un système de compression/décompression audio pour pouvoir lire des fichiers son. Dans ce cas, le concepteur du système d'exploitation emprunte la technologie au concepteur du compresseur/décompresseur audio.

- une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance.

Le Commentaire ne donne pas de solution dans ces cas-là.

Evidemment, il faudra voir tout ceci au cas par cas, mais «de tels versements constitueront en général un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou l'article 14 ou relevant des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12 »⁸⁶. En fait, ceci vient du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits.

Selon Hoeren⁸⁷, cette provision peut être critiquée. En effet, selon la vision de la loi sur les droits d'auteur en Europe continentale, le droit d'auteur ne peut être aliéné. Les droits que la loi contient sont seulement transférables sous un accord de licence. Ainsi, à l'inverse de la vision anglo-américaine de la loi, un transfert de «pleine propriété» comme mentionné dans les § 15 et 16 de la révision du Commentaire ne peut survenir. Nous remarquons ici que le Modèle de Convention ne tient pas du tout compte de la loi nationale qui est d'application. Pour Hoeren, l'utilisation de la mention «usage ou concession de l'usage» montre que seulement une partie entre «d'aliénation» (le transfert de tous les droits transférables) et l'exécution d'un service par l'usage des droits de copie par le propriétaire bénéficiaire peut constituer une licence et dès lors donner droit au paiement de redevances.

Cette situation montre bien qu'il est difficile de choisir de principes généraux qui puissent être en concordance avec toutes les lois nationales.

6.2.2.2 2^{ème} cas

Le paragraphe 14 énonce quant à lui le cas général pour les transactions en vue de l'acquisition d'une copie de programme. Dans ce cas, les droits d'auteur acquis se limitent à ceux qui sont nécessaires pour permettre à l'acheteur d'utiliser le programme, par exemple en accordant des droits limités de reproduction du programme. Les droits transférés sont ceux inhérents à la nature même des programmes informatiques, à savoir la permission à l'utilisateur de copier le programme, par exemple sur son disque dur ou à des fins d'archivage.

Mais attention, comme nous l'avons signalé ci-dessus, la loi sur les droits d'auteur qui définit ces droits n'est pas la même dans tous les pays ! Dans de nombreux pays, ils sont accordés automatiquement par la loi au propriétaire du programme. Dans d'autres, ils le sont par le biais du contrat.

Ainsi, comme il peut être accordé en vertu de la loi ou d'un accord de licence avec le titulaire du droit d'auteur, alors que la copie sur le disque dur, dans la mémoire vive ou à des fins d'archivage constitue une opération essentielle dans l'utilisation du programme, les droits concernant ces actes de copie ne doivent pas être pris en compte dans l'analyse du caractère de la transaction à des fins d'imposition lorsqu'ils ne font que permettre l'exploitation effective du programme par l'utilisateur même si la transaction peut être considérée comme l'octroi d'une licence au regard de la législation sur le droit d'auteur. Ces paiements sont ainsi traités comme des revenus commerciaux conformément aux articles 7 et 14 du Modèle de Convention.

⁸⁶ in *Révision des Commentaires sur l'Article 12 au sujet des paiements concernant les logiciels*, §16.

⁸⁷ Hoeren, T., op. cit., p.26.

Il est à noter que l'OCDE, suivant ses propres recommandations, a instauré le §14.1 pour signifier qu'aucune discrimination ne pouvait être faite entre un transfert par téléchargement ou par acquisition d'un disque informatique.

Lorsque le bénéficiaire du transfert obtient le droit d'effectuer des copies multiples du programme « uniquement à des fins d'exploitation dans le cadre de ses propres affaires » (c'est-à-dire permettre de faire fonctionner le programme sur les ordinateurs ou le réseau du bénéficiaire de la licence), le §14.2 de la révision du Commentaire stipule que les paiements sont traités comme des revenus commerciaux conformément aux articles 7 et 14.

6.2.2.3 3^{ème} cas

Dans certaines opérations, plus rares, évoquées au §14.3 de la révision du Commentaire, les paiements peuvent être qualifiés de redevances « dans la mesure où ils constituent la contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, de formules secrètes ou d'informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique qui ne peut donner lieu à des droits d'auteur distincts ». Et au Commentaire d'ajouter : « cela contraste avec le cas le plus fréquent où la copie d'un programme est acquise en vue de son exploitation par l'utilisateur final ».

6.2.3 Contrats mixtes

Le dernier point à envisager concerne les contrats mixtes. Nous retrouvons dans cette catégorie des contrats fréquents de vente de matériel avec des logiciels incorporés ou les concessions de droit d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services, comme un support technique par exemple.

Dans de tels cas ; il faut décomposer le montant total du paiement « sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées »⁸⁸.

Au cas où un élément prédominerait les autres, le traitement applicable à la part principale pourrait être appliqué à l'entièreté de la transaction.

6.2.4 Conclusion

La révision du Commentaire fait donc la distinction entre les droits d'utiliser le programme soumis au droit d'auteur et les droits d'auteur eux-mêmes. Elle propose que, tout en faisant attention à la nature particulière des programmes informatiques, l'on mette de côté les droits de copie accordés à l'utilisateur pour déterminer le traitement fiscal de l'opération (quand ces droits ne font plus que permettre l'utilisation effective du programme par l'utilisateur).

6.3 Adaptation aux autres produits digitalisés

Les paiements relatifs aux transferts de produits digitaux et aux moyens de livraison utilisés pour le commerce électronique ne rentrent pas toujours dans les catégories traditionnelles de qualification des revenus.

De plus, la multitude d'activités qui peuvent être créées en utilisant la technologie digitale et les systèmes de livraison électronique peuvent conduire à des difficultés

⁸⁸ in *Révision des Commentaires sur l'Article 12 au sujet des paiements concernant les logiciels*, §17.

énormes pour les administrations dans la séparation entre les différents composants donnant droit à une vente ou à des redevances.

A cet égard, le groupe de travail (Technical Advisory Group) du Comité des Affaires Fiscales qui est chargé de ce problème a encore du pain sur la planche. Il a déjà dressé une liste de produits digitalisés et leur traitement fiscal probable. Pour plus de facilité, nous vous conseillons de parcourir le tableau disponible en annexe 3. Ce tableau reprend tous les cas évoqués et leur qualification possible.

Une approche consisterait à étendre les principes adoptés pour le traitement fiscal des paiements relatifs aux logiciels informatiques à l'ensemble des transactions portant sur les produits digitalisés. En effet, le logiciel n'est qu'une forme d'information numérisée et il peut ne pas y avoir de distinction pertinente entre des transactions concernant des logiciels et celles qui portent sur des textes, images, sons ou films numérisés.

6.4 Conclusion

Quand le détenteur des droits d'auteur autorise la copie en échange d'un paiement, ce paiement est qualifié de redevance. Si un client situé dans un pays A télécharge un programme informatique depuis un pays B et que ce programme est destiné à son usage privé, alors la transaction est qualifiée comme une vente ordinaire et le revenu comme un bénéfice d'entreprise. Par contre, si le même client veut plusieurs copies et, pour ce faire, obtient une copie physique avec le droit de reproduire le programme (sur un réseau privé,...), il se peut que le paiement soit considéré comme une redevance.

Le problème est donc vaste et la tâche difficile à réaliser. Le groupe de travail du Comité des Affaires Fiscales planche sur le projet depuis 1998.

Tout comme pour la notion d'établissement stable, les adaptations des règles existantes ne seront pas faciles à trouver. Il faut donc trouver un consensus international correct sur les caractéristiques essentielles des revenus du commerce électronique de manière à éviter la non- et la double imposition de ce genre d'opérations.

Un autre problème me chiffonne personnellement. Jusqu'ici nous n'avons raisonné qu'en termes de redevances avec retenue à la source. Mais nous n'avons pas pensé au moyen de paiement qui sera utilisé pour le transfert en lui-même. Que va-t-il se passer dès lors si le paiement a lieu dans une (d') autre(s) juridiction(s) que celles de la source ? Comment les autorités vont-elles identifier ces paiements ? ou comment vont-elles être au courant de la transaction ? et surtout, quel moyen de pression auront-elles pour s'assurer de la retenue à la source ?

Je pense que l'identification sera difficile, car elle vient du problème majeur d'Internet, à savoir l'anonymat. Toutefois, les redevances ont ceci de particulier qu'elles sont périodiques et normalement destinées à de grandes entreprises et non à tout un chacun.

Nous essaierons d'aborder cette problématique dans le chapitre des taxes indirectes, et plus particulièrement celui de la TVA.

Troisième Partie :
Les Impôts Indirects.

Cette partie a pour but d'analyser tous les impôts indirects. Ce sujet est assez vaste. De plus, nous pouvons déjà affirmer que c'est ce type d'impôts qui sera le plus influencé par les nouvelles technologies.

Nous allons d'abord analyser certaines taxes à la consommation, telle la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ainsi que son pendant américain, la Sales Tax. Ensuite, nous nous concentrerons sur les droits de douane pour clôturer par l'évocation des propositions alternatives qui furent proposées en leur temps par certains économistes en réponse à la peur grandissante de perte de revenus pour les Etats.

Toutes ces analyses seront agrémentées d'explications de cas pratiques. Ces cas couvrent les champs des droits de douane, du business-to-business, du business-to-consumer (champ du commerce électronique pour lequel il sera le plus difficile à se conformer aux obligations fiscales).

7 Impôts à la Consommation – La TVA⁸⁹

Dans ce chapitre, nous privilégions l'orientation européenne de la Taxe sur la Valeur Ajoutée. En effet, étant donné le fait que toutes les décisions concernant la TVA sont prises à l'échelon européen, les Etats membres devant reprendre dans leurs lois les articles des Directives votées par l'Union, et vu que la problématique du commerce électronique dépasse de loin nos frontières, nous ne nous concentrerons pas sur le cas belge dans la présente section mais sur le cas européen dans son ensemble.

7.1 L'importance de la TVA en Europe

La TVA apporte une base taxable fortement harmonisée pour les Etats membres. Elle représente pratiquement un cinquième des recettes fiscales des Etats Membres de l'Union Européenne (UE) et, comme ressource propre, 44% du budget communautaire⁹⁰. Il est ainsi compréhensible que les responsables européens cherchent à préserver leur gagne-pain. Comme nous l'avons déjà vu, Internet a le potentiel de générer d'importantes richesses. Toute l'action de la Commission Européenne consiste donc à prendre le moins de risques possibles pour les finances communautaires tout en essayant de favoriser au maximum les entreprises européennes dans le commerce électronique.

La Commission a dès lors focalisé ses travaux en matière de commerce électronique sur les problèmes liés à la TVA et, indirectement, aux droits de douane. Après en avoir discuté en «interne» avec les ministres de l'Union, ce sont ces travaux qui ont été présentés à Ottawa lors de la réunion de l'OCDE (voir plus haut).

En gros, les éléments clés étaient ceux-ci⁹¹ :

- « **aucun impôt nouveau ou supplémentaire** ne doit être envisagé à ce stade et, dans le domaine de la fiscalité indirecte, tous les efforts devraient se concentrer sur

⁸⁹ Ce chapitre se base principalement sur les articles suivants :

- Hoeren, T. and Kabisch, V. (1999), « Draft Deliverable 2.1.1 », Research Paper – Taxation, Electronic Commerce Legal Issues Platform – ESPRIT Project 27028, 21 octobre 1999. ;
- Bernaerts, Y.(2000), « E-commerce et T.V.A. : identifier pour localiser », *L'Echo*, 9 mars 2000 ; et
- Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1999), « Groupe de travail n°1 – Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires - Impôts indirects et commerce électronique », Document de travail, 8 juin 1999, Bruxelles.

⁹⁰, in Documents de travail « Impôts indirects et commerce électronique », op. cit., p. 1. En fait, les Etats membres financent la Commission en lui ristournant un pourcentage de leurs recettes TVA.

⁹¹ Ibidem, p. 1.

l'adaptation des impôts existants – particulièrement la TVA – aux développements du commerce électronique ;

- une opération par laquelle un produit est mis à la disposition du bénéficiaire sous forme numérique via un réseau électronique doit être considérée, pour les fins de la TVA, comme une **prestation de services** ; et
- les **services fournis pour consommation au sein de l'UE devraient être taxés au sein de l'UE** et ceux fournis en dehors de l'UE ne devraient pas être soumis à la TVA de l'UE ; toutefois une déduction de la TVA payée sur les intrants connexes devrait être permise ».

Le régime fiscal devrait également fournir **certitude, simplicité** et **neutralité juridique**, ce dernier objectif ayant été défini de la manière suivante⁹² :

- « les conséquences de l'imposition devraient être identiques pour les transactions portant sur des biens ou des services indépendamment du mode de commerce utilisé ou du fait que la livraison soit effectuée en ligne ou matérielle ;
- les conséquences de l'imposition devraient être identiques pour les services et les biens, qu'ils soient achetés à l'intérieur ou à l'extérieur de l'UE ».

Après la conférence d'Ottawa, étant donné que l'accord global avait repris les orientations européennes, le groupe de politique fiscale de l'UE et la Commission ont compris que la contribution la plus valable que l'Europe puisse apporter au processus international serait de développer une méthodologie cohérente pour appliquer la TVA au commerce électronique.

Bien que les principes fondamentaux de la politique d'application de la TVA au commerce électronique soient clairs, il reste à convenir des moyens requis (à la fois des administrations fiscales et des contribuables) pour mettre en place cette politique.

Dans ce chapitre, après avoir présenté le contexte actuel, nous analyserons les textes tels qu'ils existent pour ensuite présenter certaines options pour combler l'écart entre les objectifs des Autorités et les moyens dont nous disposons.

Nous noterons enfin que tout ce qui concerne les obligations administratives est de compétence nationale au sein de l'UE et ne sera pas traité dans le cadre de ce mémoire.

7.2 Le fonctionnement de la TVA en général

7.2.1 Rappel

La *Sixième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaire* de l'Union Européenne (Sixième Directive)⁹³ stipule la création d'un système de compte-courant de l'assujetti à l'administration fiscale dont il dépend.

Son article 2 § 1^{er} soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ». L'assujetti doit donc, pour compte de l'Etat, prélever la taxe sur la transaction et la porter au débit de son compte-courant. Il en est de même si le bien livré est importé (Art. 2 § 2). Parallèlement à cela, l'article 17 § 2 stipule que : « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à

⁹² idem, p. 1

⁹³ disponible en Annexe 4.

déduire de la taxe dont il est redevable (...) la TVA due ou acquittée sur les biens (...) livrés (...) ou les services (...) rendus (...) par un autre assujetti ». L'Etat lui permet donc de créditer son compte de tous les montants de TVA que lui-même a dû payer pour les achats de biens et des services que la vente en question lui a occasionnés. Il peut aussi déduire la taxe qu'il a payée sur un bien importé (Art. 17 § 2 lettre b).

Ainsi, l'assujetti ne paiera la taxe que sur la différence, c'est-à-dire sur la valeur qu'il a lui-même ajoutée en participant à la transaction. La TVA permet aux biens et services d'être taxés à leurs différents stades de production. Nous sommes face à un impôt sur la consommation, étant donné que c'est le consommateur final qui supportera tout le poids de la TVA.

7.2.2 Limites du système actuel

Un système de TVA est idéal dans le cas de biens matériels ou de services de production. Les contributions de *valeur ajoutée* aux multiples inputs intermédiaires sont relativement facilement quantifiables, la valeur du bien/service final consistant d'une manière relativement directe en la somme de ces différents inputs.

Dans le cas de services d'information et de communication, il est souvent difficile de parler de *valeur ajoutée*. En effet, taxer la valeur ajoutée d'une conversation téléphonique en percevant un certain pourcentage de la note de téléphone n'a pas beaucoup de sens. Le coût de la communication n'a aucune relation avec la valeur possible qu'elle représente, mais est plutôt fonction de la distance (communication locale, inter zonale, internationale, vers un réseau GSM) ou de temps (secondes, minutes). Avec ce système, nous créons soi-disant plus de valeur à discuter pendant deux heures avec notre petite amie qu'en réalisant une vente via le téléphone.

Quoiqu'il en soit et malgré ces désavantages, pour moi, le système de TVA est celui qui est le moins mauvais et, surtout, le seul qui combine ancienne et nouvelle économies. De plus, la création de valeur qui ne serait pas taxée par la TVA et les autres taxes sur la consommation devraient en tout cas l'être avec l'impôt sur les revenus. Il a cependant besoin d'être adapté au commerce électronique.

Comme nous allons le voir, les règles actuelles de la Sixième Directive ne peuvent assurer ni que les services fournis pour consommation au sein de l'UE y soient taxés ni que la prestation de services pour consommation en dehors de l'UE soit exempte de taxes de l'UE.

Ainsi, pour l'instant, il est tout à fait possible pour un fournisseur de structurer ses opérations de manière telle à éviter qu'elles ne tombent dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, il se donne la possibilité de disposer d'un avantage compétitif significatif vu les taux relativement élevés de la TVA (21% en Belgique par exemple).

7.2.3 Distinction entre biens et services

La TVA concerne deux grands types de produits de consommation, les biens et les services. Ces deux types de produits sont censés ne pas avoir la même utilité aux yeux des consommateurs. Dès lors, au fil du temps et des besoins, la distinction a été faite, de manière à éviter que des produits de base ne soient trop lourdement taxés et ne créent par la même occasion des problèmes sociaux. Par exemple, la nourriture est faiblement taxée, tandis qu'un repas au restaurant le sera plus lourdement car le consommateur peut s'en passer, ce service n'étant pas de première nécessité.

Le fait pour un produit d'être classé dans l'une ou dans l'autre catégorie peut lui procurer différents avantages ou inconvénients.

7.2.4 Lieu de livraison

Cette distinction biens/services prend une importance accrue à la lecture de la Sixième Directive. En effet, celle-ci énonce des règles différentes pour déterminer l'endroit de taxation en cas de livraison d'un bien ou de prestation d'un service.

Le système actuel de TVA est construit de manière à ce que la recette fiscale soit directement collectée par l'Etat membre sur le territoire duquel la consommation des biens ou des services vendus est supposée avoir lieu. Afin d'assurer cette attribution directe de la taxe, des règles complexes ont été prévues pour déterminer le lieu où un type de bien ou de services est réputé être consommé et où il doit par conséquent être taxé.

Le commerce électronique, commerce transfrontière par excellence, révèle une carence du système européen.

Pour imposer une livraison, nous calculons un taux spécifique sur la base taxable. La Sixième Directive ne mentionne pas le taux d'application proprement dit mais la catégorie à laquelle il doit appartenir⁹⁴. Dans le cas où elle ne stipule pas que cette livraison soit taxée à un taux zéro, le taux standard (ou réduit selon les cas) est d'application. Ces taux varient d'un Etat à un autre entre 15 et 25%.

Afin d'éviter toute distorsion, le système fiscal devrait, en théorie, assurer que l'acheteur d'une marchandise dans un pays particulier paie le même impôt s'il achète cette marchandise dans son propre pays ou auprès d'un fournisseur dans un autre pays. En pratique, à cause du manque d'harmonisation des taux, cela n'est pas le cas sous le régime actuel de la TVA.

Tant que nous n'aurons pas d'harmonisation au niveau de ces taux dans l'UE, la distinction entre biens et services et donc la définition de l'endroit de taxation auront une importance capitale.

Nous voyons déjà ainsi une possibilité de rechercher à faire classifier son envoi sous la qualification de livraison de bien ou de service de manière à se faire taxer dans l'Etat où le taux de taxation sera le plus favorable ! L'enjeu est important et la planification fiscale devra intégrer ces paramètres.

En ce qui concerne les biens, la règle de base est arrêtée à l'article 8 § 1^{er} lettre a) : « le lieu de livraison d'un bien est réputé se situer (...) dans le cas où le bien est expédié ou transporté (...) à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ». Des cas particuliers existent mais nous ne les mentionnerons pas ici. Ce que nous devons savoir, par contre, c'est que dans le cadre d'une vente intra-communautaire, le bien est acquis dans un autre Etat membre. Dans ce cas, on considère que la livraison est taxée au taux zéro dans l'Etat membre où elle a lieu, de manière à être en accord avec la règle de base. Le régime de vente à distance fait exception à ce principe.

⁹⁴ nous détaillerons tout ceci plus loin dans la discussion.

En matière de services, la donne est différente. La règle de base est énoncée au paragraphe premier de l'article 9 de la Sixième Directive et s'applique si aucune autre disposition de l'article 9 ne s'applique par ailleurs. En substance, elle stipule que : « le lieu d'une prestation de service est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

Elle a été adoptée à un moment où l'on supposait naturellement un contact personnel direct entre le prestataire du service et son client. En conséquence, elle établit le lieu de prestation comme étant celui où le prestataire est situé. Le problème pour nous vient du fait que les nouvelles technologies ont élargi le champ des services de manière considérable. Nous analyserons ci-après⁹⁵ la situation en détail, mais nous pouvons déjà dire que bon nombre de produits du commerce électronique sont qualifiés de services.

Si cette mesure était prise isolément, le résultat serait que, sous réserve de disposition contraire, dans le cas où le prestataire est établi en dehors de l'UE, aucune TVA n'est payable sur les services fournis aux consommateurs de l'UE. En plus, le paragraphe premier requiert des opérateurs identifiés à la TVA au sein de l'UE de percevoir la TVA au taux en vigueur dans leur Etat membre auprès des consommateurs situés en dehors de l'UE. En l'absence d'autres dispositions, cela pourrait potentiellement constituer une distorsion de concurrence importante et désavantager les prestataires de services de l'UE par rapport à leurs homologues étrangers.

Les principales exceptions à l'Art 9 § 1 se retrouvent dans les § 2 et 3. Ceux-ci prévoient que les services qui y sont mentionnés sont taxés là où ils sont effectivement consommés. Dans ces paragraphes, les règles sont basées sur différents lieux possibles : les lieux d'établissement du fournisseur ou du client, d'exécution, d'utilisation et de jouissance, etc. Ces exceptions sont plus réalistes dans le fait qu'elles rencontrent bien les objectifs d'une TVA qui veut taxer la consommation.

A la lecture du paragraphe 2, nous pouvons constater que pour la plupart des services énumérés sous les lettres a, b et c, la transmission électronique n'intervient pas ou peut être considérée comme un moyen de prestation qui ne change pas leur nature essentielle. Par contre, un certain nombre d'activités énumérées au premier alinéa de la lettre c (concernant les activités culturelles) doivent néanmoins être reconsidérées compte tenu de la possibilité de les fournir par voie électronique à des clients contre rémunération. Cela peut entraîner que le moment et le lieu de la consommation réelle d'un service diffèrent du moment et du lieu de son exécution. L'interprétation traditionnelle des termes utilisés (« culturel », « enseignement » ou « divertissement ») pourrait devoir être réexaminée. Quelle est la différence, par exemple, entre « enseignement » et « fourniture d'informations » quand ceux-ci sont fournis par voie électronique ?

Enfin, si nous regardons de plus près le paragraphe 2 lettre e, nous trouvons une notion importante dans le cadre du commerce électronique : on parle ici de *services intangibles*. Cette notion exonère de TVA les cessions ou concessions de droits d'auteur, la publicité, le traitement de données, la fourniture d'information, la mise à disposition de personnel, ... ces services étant livrés à l'endroit où se trouve le client, que celui-ci soit établi en dehors de la Communauté ou dans celle-ci mais en dehors du pays du prestataire.

⁹⁵ Cfr infra, 7.3.2.

7.2.5 Les mécanismes découlant de l'harmonisation intra-communautaire

Le fait de vouloir remédier à ces problèmes n'est pas aussi simple qu'il y paraît. En effet, les propositions relatives au système de TVA de l'UE présentées par la Commission en 1987 reposaient sur la suppression des barrières fiscales, ce qui avait pour conséquence que des transactions intra-communautaires devaient être taxées de la même manière que des transactions à l'intérieur d'un Etat membre. Bien qu'il ait été défini avant l'apparition de la vague Internet, cet objectif à long terme subsiste !

7.2.5.1 La règle de destination

Par exemple, la règle de destination (introduite dans le cadre des dispositions transitoires appliquées uniquement aux transactions commerciales intra-communautaires entre des personnes immatriculées à la TVA et des particuliers) prévoit⁹⁶ «la liberté totale d'acheter avec paiement de la taxe n'importe où dans la Communauté sans qu'aucun autre assujettissement à l'impôt ne soit effectué lorsque les marchandises sont déplacées d'un Etat membre à un autre »⁹⁷. C'est une des plus grandes réalisations du Marché Unique de 1993 et l'apparition de nouveaux moyens d'acquérir des marchandises de consommation ne peut en rien altérer ce principe !

7.2.5.2 Le régime de la vente à distance

Au sein d'un Etat membre de l'Union Européenne, les ventes à distance de biens par un opérateur national enregistré sont régies par le régime normal de TVA. Si la transaction implique un autre Etat membre, le taux de TVA du vendeur continue d'être appliqué jusqu'au moment où le total de ses ventes dans cet Etat membre particulier atteignent un seuil (normalement 100,000 EUR, mais les Etats peuvent opter pour 35,000 EUR) prescrit au niveau national⁹⁸. Le vendeur est alors tenu de s'inscrire dans cette juridiction et d'appliquer et déclarer la TVA en conséquence.

Ce système a été introduit pour éviter des distorsion pouvant résulter de différences de taux de TVA et pour protéger les recettes nationales de TVA. Il a une importance considérable. Deux types de produits en sont exclus : l'achat de nouveaux moyens de transport et les biens soumis à accises. Pour ces produits, les règles normales s'appliquent.

7.2.5.3 Le mécanisme de l'autoliquidation (*reverse charge mechanism*)

Ce mécanisme a été instauré pour permettre aux assujettis d'éviter bon nombre de tracasseries administratives pour le recouvrement de la taxe payée dans un autre Etat membre. Ce mécanisme permet à des assujettis d'autoliquider la TVA (sous réserve de leurs droits à déduction) concernant des prestations rendues par des opérateurs établis dans des pays tiers ou dans d'autres Etats membres. L'assujetti ne paie que le montant hors TVA, ce qui lui procure un gain de trésorerie appréciable, n'ayant plus à décaisser les sommes dues au titre de la TVA dans l'attente d'un remboursement ultérieur.

⁹⁶ à part pour certaines exceptions clairement définies telles que l'achat de nouveaux moyens de transport, les biens soumis à accises ou les transactions de vente par correspondance en général.

⁹⁷ in Documents de travail « Impôts indirects et commerce électronique », op. cit., p. 4

⁹⁸ les seuils pour les différents pays sont :

35,000 € : Belgique, Danemark, Finlande, Grèce, Irlande, Italie, Portugal, Espagne, Suède
100,000 € : Autriche, France, Allemagne, Luxembourg, Pays-Bas, Royaume-Uni.

7.3 L'application de la TVA au commerce électronique

L'idée principale de cette section est d'analyser les textes de manière à voir dans quelle(s) catégorie(s) existante(s) nous pourrions classer les transactions du commerce électronique et quelles implications une telle classification engendrerait. En clair, cela se résumera souvent à déterminer si le produit est un bien ou un service, ainsi que son lieu de taxation éventuelle et la catégorie de taux si elle s'applique.

Nous distinguerons dans la suite de nos débats trois catégories de commerce électronique à l'égard de la TVA :

- le **commerce off-line**, s'analysant en une livraison de biens meubles corporels (commandés et payés on-line avec transport chez l'acheteur – cas de délivrance matérielle – encore appelé *commerce électronique indirect*) ;
- le **commerce on-line de prestations de services** (commande et paiement on-line avec délivrance électronique chez le client par téléchargement de biens digitalisés – encore appelé *commerce électronique direct*) ;
- le **commerce off-line de prestations de services** (commande et paiement on-line de prestations de services – autres cas).

7.3.1 Le commerce off-line

Afin d'analyser cet aspect, il nous faut tout d'abord voir comment qualifier les produits que l'on achète.

7.3.1.1 cas général

La commande par Internet ressemble à une commande normale. En effet, peu importe que vous notifiez le vendeur à l'aide d'un pigeon voyageur, d'une lettre ou à travers son site Internet, le fait qu'on vous livre un bien « réel », tangible se passe dans le monde de l'ancienne économie. Dès lors, les lois en vigueur s'appliquent et il faut payer les droits de douane ainsi que la TVA à l'importation s'ils s'appliquent.

Si nous analysons l'article 5 § 1^{er} de la Sixième Directive, nous avons comme définition : « est considéré comme *livraison d'un bien* le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

Comme nous l'avons vu avec l'article 8 § 1^{er} lettre a) de la Sixième Directive, le lieu de livraison (et donc celui de la taxation) est souvent l'endroit où les biens se trouvent au moment où ils sont expédiés ou transportés. Au niveau intra-communautaire, le transfert de biens entre Etats membres est taxable dans l'Etat où l'acheteur reçoit les biens selon l'article 28ter Lettre A § 1^{er}. Dans le cas du régime de la vente à distance, ces provisions ne s'appliquent pas si l'acheteur est une personne physique non assujettie.

A l'heure actuelle, les transactions off-line ne fournissent pas de problème majeur. A la limite, nous pourrions avoir peur qu'une évolution trop rapide de ce moyen de commander des articles engendrerait des surcharges au niveau de l'administration en matière de perception de la TVA et des droits de douane.

Par contre, certains problèmes se manifestent lorsqu'il s'agit de biens ayant un contenu informationnel. Dans ce cas, nous allons devoir analyser la transaction pour voir sur quoi elle porte et comment elle s'effectue.

7.3.1.2 cas des livres, bandes magnétiques, disques musicaux et assimilés

Etant donné que des biens tels les livres, bandes magnétiques et disques musicaux peuvent être touchés sans aucune ambiguïté, ils sont tangibles et considérés comme des « biens » au sens de la Sixième Directive. Par contre, l'information présente sur ces médias (le papier, la bande magnétique ou le disque compact) possède normalement un certain degré de créativité et est souvent protégée par la loi sur les droits d'auteur. Ce qui signifie qu'un droit, intangible cette fois, peut être impliqué dans la transaction. Comme le transfert ne constitue qu'une seule livraison, il faut définir l'élément principal pour déterminer la nature de cette livraison⁹⁹. Dans notre cas, nous ne regardons la transaction que pour son objectif principal : le transfert du bien corporel tangible. Ce transfert sera donc taxé en ce sens.

7.3.1.3 cas particulier des logiciels

Les programmes informatiques ont la particularité (ou le problème ?) de pouvoir être livrés à la fois de manière traditionnelle, sur un support tangible, et à la fois de manière complètement électronique.

A l'heure actuelle, étant donné les manques de coordination et de contrôle, ces deux formes de distribution ne sont pas sur un pied d'égalité. En effet, le fait d'importer un programme informatique sur CD-ROM tangible impose une taxation lors du dédouanement. A côté de cela, la livraison électronique du même programme par-dessus les frontières peut ne pas comporter de taxation. La compétition est donc faussée par de la concurrence déloyale. Nous allons ici développer la théorie énoncée par Hoeren à propos des logiciels.

En réalité, le transfert d'un programme dans le système réel comprend trois éléments : le médium porteur en lui-même, la conception et le développement du programme ainsi que la possibilité d'utiliser le programme et les droits qui y sont associés. Etant donné que le tout ne donne lieu qu'à une seule livraison, l'élément principal de cette livraison doit être précisé de manière à déterminer la nature de la livraison et par-là son régime de taxation. Il nous faut donc déterminer si c'est le médium porteur, la conception ou l'utilisation du programme qui prime.

- s'il s'agit d'un **programme fait « sur mesure »** :
la création ou la modification pour usage individuel est l'élément principal de la livraison, le médium de transmission ne faisant que contenir le résultat. Dans ce cas, le transfert ne constitue pas le transfert d'un bien corporel et doit donc être considéré comme une prestation de services au regard de l'article 6 de la Sixième Directive.
- s'il s'agit d'un **programme standardisé** :
la personne ne reçoit qu'une copie sur un médium et a même souvent le droit de le copier à des fins personnelles, le premier exemple étant l'installation sur un disque dur. On peut considérer cette transaction comme une livraison de biens¹⁰⁰. Cette classification provient de l'analogie historique au cas du livre en papier.

Hoeren pense quant à lui que l'on peut également considérer un programme standardisé comme une prestation de services. Il est assez brouillon dans sa

⁹⁹ comme établi par la jurisprudence dans le cas C-251/94 *Faaborg – Gelting Linien A/S*, cité par Hoeren, T.

¹⁰⁰ tel que considéré par la Direction Générale des Impôts française, par le Ministère allemand des Finances et par le Ministère belge des Finances. Même si, comme l'admet Ch. Gillet, le fait est sujet à discussion.

démonstration, pour ne pas dire « confus » et joue sur des subtilités. Les arguments qu'il invoque sont les suivants.

Tout d'abord, il avance qu'il est également possible de considérer un programme standardisé autrement que comme un bien. En effet, certains soulèvent souvent le fait que l'acheteur ne reçoit qu'une licence pour utiliser le programme et non pas le droit de disposer du bien corporel comme son propriétaire. Mais après, Hoeren se rétracte en disant qu'il n'est pas tout à fait d'accord avec ce concept. Pour lui, ce n'est pas de cette manière qu'il faudrait le prouver car il est douteux qu'une licence pour utiliser le programme tombe nécessairement sous la loi des droits d'auteurs. Pour justifier ceci, il reprend le fait que l'acheteur a souvent le droit de transférer le support de données avec le programme à une tierce personne à condition qu'il n'en garde pas une copie pour lui. Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, le droit de copier le programme pour usage personnel est transféré avec le programme et donc avec le support de données. Donc, tant que l'on ne garde pas de copie, il y a peu de différences avec un livre, un disque de musique ou toute autre chose contenant une copie d'une œuvre protégée par la loi sur les droits d'auteurs.

Par contre, il envisage l'affaire suivant un autre aspect. Comme nous l'avons déjà dit plus haut, une livraison de bien peut seulement avoir lieu si le principal élément est le support de données (ou, à défaut, incorporé dans celui-ci). Le droit de copier le programme n'est pas enregistré sur le support mais est plutôt accordé par la loi. Ce support lui-même n'est donc pas l'élément principal.

Mais l'utilisation du software ne peut avoir l'effet de constituer une livraison de bien que si deux conditions sont remplies. Premièrement, la possibilité d'utiliser le software doit être le principal élément de la transaction. Deuxièmement, cette possibilité d'utilisation doit être comprise dans le support de données. La possibilité d'utilisation du software doit donc former l'élément principal de la livraison, au moins d'une manière évidente.

En revanche, dans notre cas, la possibilité d'utiliser le programme n'est pas liée de près au support de données, à moins qu'il ne forme une part du bien tangible. Le contenu de livres, cassettes vidéos, ou autres CD de musique peut être lu et employé en utilisant le support original alors que dans le cas de programmes informatiques, le software est souvent conçu de manière telle à devoir tout d'abord être installé sur le disque dur de la machine et que ce soit cette version installée qui doive être utilisée. Dans ce cas, le support de données ne sert que de support de transport. Il devient donc auxiliaire à la possibilité d'utilisation du programme.

Le transfert d'un programme constitue dès lors une prestation de services conformément à l'article 6 de la Sixième Directive.

Pour moi, la distinction est minime et relative. Il faudrait ainsi distinguer tous les programmes standardisés pour voir ceux qui sont ou ne sont pas exécutables directement à partir de leur support afin de les taxer. C'est assez difficile en pratique. Je pense qu'il serait préférable de mettre toutes les formes de distribution sur un pied d'égalité et de considérer la vente d'un logiciel comme une prestation de services.

Le débat peut être alimenté pendant longtemps. Quoiqu'il en soit, pour les autorités, le choix est fait : il s'agit d'un bien. Mais elles pourraient être amenées à revoir leur position.

7.3.2 Le commerce on-line de prestation de services

Nous visons ici la fourniture de biens qui peuvent être digitalisés (logiciels, livres, vidéos, musique, etc.) et dont la délivrance s'opère électroniquement chez le client.

Comme le note si bien Yves Bernaerts dans son article, « alors que la cause du contrat pour l'acheteur d'un livre digitalisé est identique à celle de l'acheteur d'une édition "papier" et qu'il était permis de s'attendre à une qualification en tant que livraison de biens, priorité a été donnée à la forme de la délivrance. Sur ce point, la Commission et le Conseil ont suivi la position des autorités françaises qui avançaient qu'en ce qui concerne les biens dématérialisés, la meilleure solution consisterait à analyser l'opération comme une cession de bien meuble incorporel suivant le régime des prestations de services ».

Nous pourrions en fait reprocher aux Autorités de ne pas avoir éclairci au maximum les problèmes possibles et d'avoir choisi le compromis le plus intéressant, un peu à la *va-vite*. Pour ma part, je suis tout à fait d'accord qu'il y ait des cas particuliers qui soient quelque peu déforçés à la suite de ce choix. Nous pouvons dès lors reprendre quelques craintes exposées dans un article publié récemment aux USA.

Selon Markus Peter¹⁰¹, la distinction entre les TVA pour biens et services est « substantielle ». Par exemple, « en Allemagne, le taux de TVA sur les biens est de 7%, tandis qu'il est de 16% sur les services. De quoi refroidir l'envie d'acheter on-line ! Si vous ne devez payer que 7% sur votre journal pour l'avoir dans une librairie, pourquoi iriez-vous payer 16% pour le télécharger »¹⁰²? En Belgique, c'est encore pis ! Etant donné que les publications ayant plus de 52 parutions par an sont taxées au taux zéro, la requalification en service du téléchargement entraînerait une distorsion de 21% !

Mais la question qui se pose est la suivante : pour quelle autre qualification existante aurions-nous pu opter pour intégrer un domaine aussi vaste que les biens digitalisés accessibles sur le réseau ? Nous essayons de trouver des moyens pratiques d'adapter une législation existante. Je pense que le choix de ranger dans la catégorie des services tous les produits digitalisés est le meilleur à l'heure actuelle étant donné que c'est celui qui permet de couvrir le plus de situations possibles. Bien entendu, il y aura des mécontents. C'est malheureusement le prix à payer lorsque l'on établit un consensus. Mais, pour reprendre le prix des livres, le fait d'acheter un livre sur Internet devrait normalement coûter moins cher étant donné que les coûts de production sont moins élevés. A la limite, nous ne devrions plus retrouver comme composants du prix que les coûts de mise en page, ceux de marketing, la rémunération de l'auteur et celle de la maison d'édition éventuelle. Les prix d'impression et de transport disparaissent. Le prix de vente final devrait donc rester plus attractif, sans pour cela provoquer de concurrence déloyale trop importante dans un futur proche.

Comme exemple, nous pouvons citer l'écrivain américain de science-fiction Stephen King. En mars dernier, il a choisi d'éditer son dernier livre *Riding the Bullet* uniquement sous forme électronique téléchargeable au travers d'Internet. Il vend sa copie à 2,5 USD, prix notablement en deçà du prix d'un livre papier¹⁰³.

¹⁰¹ expert en taxation à l'université de Freiburg, Allemagne, in *Net Tax Key to EU Directive*, article du 10/04/2000 publié sur Wired News, www.wired.com/news/.

¹⁰² Ibidem.

¹⁰³ http://www.softlock.com/bp_kb_00785.htm. source : Wall Street Journal Europe, 16 mai 2000, p. S6. Note pour la petite histoire : le site demande l'adresse de l'acheteur aux USA. Ce qui signifie qu'un achat ne sera pas taxé à l'exportation. Cfr infra, chapitre 8 sur la sales tax.

Par contre, je pense que les Autorités devraient réfléchir au problème et le résoudre en intégrant une solution complète incluant la nouvelle économie lors de la prochaine réforme de la Sixième Directive.

Analysons maintenant les textes de manière à voir quelles sont les différentes classifications possibles pour une transaction on-line.

7.3.2.1 Livraison de biens ou prestation de services ?

Le traitement des logiciels en matière de TVA sert de point de départ dans la discussion. Pour reprendre le raisonnement de Hoeren (voir plus haut), pour lui, le transfert d'un logiciel sur un support de données constitue une prestation de services. Est-ce également valable pour un logiciel téléchargé électroniquement depuis un réseau ? Nous pouvons trouver la réponse facilement. L'article 6 § 1^{er} de la Sixième Directive nous dit : « est considéré comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5 ». En analysant l'article 5 § 1^{er} de la même directive, nous retrouvons : « est considéré comme "livraison d'un bien" le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ». Aucun transfert de propriété corporelle n'a lieu lors du transfert électronique d'un logiciel. La démonstration est toute faite : nous ne sommes pas en présence d'une livraison de bien, mais bien d'une prestation de services.

Ce raisonnement peut être appliqué à toute transaction électronique. Sous forme digitale, tous les produits échangés sont de nature intangible et subissent dès lors le même traitement au niveau de la TVA.

Essayons de voir maintenant s'il n'existe pas d'autres possibilités au sens de la loi.

Si nous analysons de plus près l'article 5 de la Sixième Directive, nous remarquons dans le 2^{ème} paragraphe que « sont considérés comme biens corporels le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les choses similaires ». Nous pourrions dès lors nous poser la question de savoir si le fait de télécharger des produits digitalisés pourrait entrer sous le coup de cette restriction, étant donné que les données transmises sur le réseau le sont sous forme de signaux électriques. Comme le démontre Hoeren, nous devons répondre par la négative.

La différence principale vient du fait que les biens décrits dans l'art 5 § 2 tels l'électricité et la chaleur ont pour objectif d'être consommés. Tel n'est pas le cas pour une transmission de données. Pour preuve, ces données restent sous forme digitalisée et peuvent être (re)copiées un nombre illimité de fois. Nous ne pouvons dès lors les assimiler à du courant électrique ou à quelque chose de similaire. Ce qui signifie que le téléchargement de biens digitalisés ne peut pas être considéré comme une livraison de biens au sens de l'article 5 § 2 mais constitue bien une prestation de services en vertu de l'article 6 § 1^{er} de la Sixième Directive.

En conclusion, il n'y a aucun doute quant à l'application de la TVA à de l'information téléchargée depuis une base de données. Le manque de propriété tangible dans le transfert implique une qualification de prestation de services conformément à l'article 6 § 1^{er} de la Sixième Directive. Il en est de même au niveau de la TVA en matière de publicité sur un site Internet ainsi qu'à tout service personnalisé fourni électroniquement.

7.3.2.2 Quel est le lieu de prestation de ces services ?

Les règles du lieu de prestation déterminent où différentes catégories de services sont susceptibles d'être taxées.

Pour ce faire, l'article 9 de la Sixième Directive réclame la distinction entre les différents types de services afin de déterminer le lieu de la livraison. Dans ce cas, nous devons considérer les services de télécommunications, les services intangibles et les autres services décrits dans son paragraphe 2.

7.3.2.2.1 les services de télécommunications

La Note du Conseil de l'Europe¹⁰⁴ définit les services de télécommunication comme « des services ayant pour objet la transmission, émission et réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature, par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et concession d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception ». Nous savons par contre que le téléchargement d'un produit consiste en le transfert du produit lui-même. Etant donné que ce n'est pas un service relatif à la transmission, nous ne pouvons pas dire qu'il constitue un service de télécommunication.

7.3.2.2.2 les services intangibles

Cela concerne les règles décrites dans la lettre e) du deuxième paragraphe de l'article 9. Nous visons ici surtout les cessions et concessions de droits d'auteurs, les prestations de publicité, le traitement des données, la fourniture d'information et d'autres services personnalisés.

Le téléchargement de produits digitalisés est souvent considéré comme une fourniture d'information. D'un autre côté, nous pourrions aussi l'assimiler à une cession ou concession de droits d'auteur ou de droits similaires. En analysant l'article 12 des conventions OCDE, nous pouvons remarquer qu'un programme informatique est souvent protégé par la loi sur les droits d'auteurs. D'autres types de produits digitalisés le sont également. Etant donné, qu'en conclusion, c'est la même règle qui s'applique pour ces deux catégories, rien ne nous pousse à déterminer la classification exacte pour déterminer le lieu de livraison.

Pour ce qui est des services personnalisés, nous remarquons que le troisième point de la lettre e, détaillant les prestations de conseillers, est toujours valable. Le fait d'envoyer le résultat d'un travail via Internet ne fait que changer le moyen de sa transmission, pas sa classification.

7.3.2.2.3 les autres services décrits dans l'article 9 § 2

En ce qui concerne les activités culturelles, elles requièrent une exécution matérielle. Dans notre cas, nous n'avons à la limite qu'un enregistrement lorsqu'il s'agit de musique, de vidéo ou de littérature téléchargée. Nous ne pouvons pas dès lors le reprendre dans cette qualification. Par contre, comme nous l'avons déjà mentionné, une redéfinition de ces concepts ne serait peut-être pas inutile.

¹⁰⁴ dans sa décision 97/203/EC du 17/03/1997.

7.3.2.2.4 Conclusion

En résumé, pour tous les points que nous venons d'envisager, les transactions commerciales électroniques constituent une livraison de services intangibles reprise dans l'article 9 § 2 lettre e) de la Sixième Directive. Pour rappel, ils sont censés être établis à l'endroit où le client est établi, tant qu'il est établi à l'extérieur de la Communauté ou tant qu'il est assujéti établi dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire. Dans tous les autres cas, par exemple pour des clients non assujettis, l'article 9 § 1^{er} est d'application et stipule que le lieu de prestation est l'endroit où le prestataire a établi son activité.

Pour faire face à d'éventuels problèmes de « double imposition, de non-imposition ou de distorsions de concurrence, les Etats membres peuvent, en ce qui concerne les prestations de services visées au § 2 sous e) »¹⁰⁵ s'éloigner quelque peu de ces règles générales. Ils peuvent « considérer :

- a) le lieu de prestations de services, qui, en vertu du présent article, est situé à l'intérieur du pays, comme s'il était situé en dehors de la Communauté, lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent en dehors de la Communauté ;
- b) le lieu de prestations de services, qui, en vertu du présent article, est situé en dehors de la Communauté, comme s'il était situé à l'intérieur du pays, lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent à l'intérieur du pays »¹⁰⁶.

Cette permission permet d'éviter que de grandes distorsions ne surviennent entre des acteurs établis en dehors de l'UE et des acteurs « internes ». Par exemple¹⁰⁷, le Danemark, la France et l'Italie ont établi des règles pour taxer les services intangibles prestés à partir de pays tiers à des clients non-assujettis dépendants de leurs territoires respectifs. Une question importante que ce genre de dérogation soulève est de savoir s'il est possible de pister ce genre de transactions étant donné qu'elles sont réalisées avec des personnes non-assujetties. Nous essaierons d'étayer quelques solutions plus loin dans ce mémoire. En tout cas, ce genre de dérogation a le mérite de répondre à la préoccupation que nous avons de taxer la transaction dans la juridiction dans laquelle la consommation prend place.

7.3.2.3 A quel taux la taxation doit-elle se faire?

Comme nous l'avons vu, tout l'enjeu provient des disparités entre les différents taux de TVA applicables dans l'UE. La Sixième Directive ne fixe pas de taux¹⁰⁸. A défaut, elle fournit des règles pour l'application de trois taux : le taux standard, le taux réduit et le taux zéro. Les Etats membres sont libres de fixer les pourcentages à condition que le taux standard ne soit pas inférieur à 15% et que le taux réduit ne tombe pas sous les 5%¹⁰⁹.

En général, le taux standard est d'application. Les Etats membres peuvent appliquer jusqu'à deux taux réduits aux fournitures reprises dans l'Annexe H de l'article 12 §3 lettre a de la Sixième Directive¹¹⁰.

¹⁰⁵ Article 9 § 3 de la Sixième Directive.

¹⁰⁶ Ibidem.

¹⁰⁷ cité par Hoeren, T., op. cit., p 38.

¹⁰⁸ Ceci devrait être fait depuis longtemps, mais les Etats membres, la Commission et le Parlement Européen n'ont toujours pas réussi à s'accorder.

¹⁰⁹ Art 12 §3 lettre a Sixième Directive.

¹¹⁰ disponible en annexe 4.

Afin de voir s'il serait possible d'appliquer ces taux réduits au commerce électronique, il faut analyser les différentes catégories reprises dans cette Annexe H. Il y en a deux qui ont un intérêt spécifique pour le commerce électronique.

7.3.2.3.1 Catégorie 6 : Fourniture de livres, journaux et périodiques

La sixième catégorie de l'Annexe H permet l'application du taux réduit à la fourniture de livres, journaux et périodiques. Nous pourrions donc nous demander si le téléchargement d'une œuvre littéraire pourrait entrer dans cette catégorie. En effet, en aucun point n'est mentionné le type de fourniture. Cela peut donc inclure les livraisons de biens et la prestation de services. Il est même explicitement fait mention de la «location dans les bibliothèques», transaction qui peut être qualifiée de prestation de services.

Mais ceci se réfère à des biens matériels. Cette catégorie s'adresse aux livres, «y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires». Ce qui signifie que l'on ne fait en aucun cas référence à un produit immatériel. La provision s'applique donc à la fourniture de biens matériels ou de services associés à ces biens. Les publications tombent donc difficilement dans cette catégorie.

7.3.2.3.2 Catégorie 8 : Services fournis par les écrivains, compositeurs et interprètes ainsi que les droits d'auteur et redevances qui leur sont dus

Nous pourrions nous demander si les logiciels standardisés pourraient entrer dans cette catégorie. Cette discussion rejoint celle que nous avons menée dans le cadre de la qualification des revenus.

En résumé, pour qu'un logiciel standardisé puisse être considéré comme tel, il faudrait que le droit d'auteur soit la partie prépondérante de la transaction, ce qui n'est généralement pas le cas, le but principal étant l'utilisation du programme. De plus, ce droit est souvent attribué d'office par la loi sur les droits d'auteur. Ce qui fait que le transfert du droit d'utiliser ou même de copier pour usage personnel le matériel protégé n'est pas l'élément principal de la fourniture. Le taux normal s'applique donc. Ceci, que le transfert du programme ait lieu sur un support matériel ou par téléchargement.

7.3.3 Le commerce off-line de prestation de services

Cette catégorie reprend notamment les prestations de services qui connaissent une exécution matérielle à l'égard du client ou qui ressortissent à la règle subsidiaire de localisation à l'endroit où est établi le prestataire (et qui sont repris dans l'Art 9 §2 de la Sixième Directive). La commande a lieu par Internet et le paiement peut se faire par n'importe quel moyen.

Par exemple, cela concerne :

- la conception de sites web ;
- l'hébergement de sites web ;
- les prestations d'une agence de voyages ;
- l'enseignement.

A l'heure actuelle, la conception d'un site web pour une entreprise communautaire non-assujettie est plus avantageuse pour elle dès que celle-ci contracte avec un prestataire établi en dehors de l'UE, aux Etats-Unis par exemple. En effet, comme le lieu de la prestation (et donc de la taxation) est l'endroit où est établi le prestataire (ici, en dehors de la Communauté), il n'y a pas de TVA à payer.

Un autre exemple, cité par Bernaerts, concerne un prestataire établi aux Etats-Unis qui fournit des prestations de services en matière informatique par voie électronique à une entreprise non-assujettie établie en Belgique désireuse de former son personnel. Selon que ces prestations doivent être qualifiées d'enseignement suivi à distance avec questions et réponses ou de fournitures d'information, différentes hypothèses peuvent être soulevées :

- soit nous l'analysons en tant qu'enseignement par voie électronique. Dans ce cadre, la localisation sera au lieu d'exécution matérielle, mais où est-il ? Comment pouvons-nous le fixer ? ;
- soit nous l'analysons en tant que fourniture d'informations. A ce moment-là, la localisation sera à l'endroit où se situe le preneur assujetti, c'est-à-dire au siège de l'entreprise en Belgique. L'entreprise belge est donc le redevable, mais, comme se le demande Bernaerts, le sait-elle ?

Cet exemple révèle bien les problèmes que soulèvent ces nouveaux moyens de procéder. Quels sont les critères qui permettent de différencier le concept « enseignement » du concept « fourniture d'informations » ? En existe-t-il au niveau international ou communautaire ? Le fait qu'il en existerait au niveau national ne ferait qu'augmenter la confusion possible étant donné leurs disparités potentielles.

7.3.4 Cas particulier des Fournisseurs d'Accès à Internet

Ce dernier point au niveau de la TVA concerne le besoin de détailler les prestations fournies par les fournisseurs d'accès à Internet, plus communément appelés *Internet Service Providers (ISP)*. Il faut en effet savoir dans quelle catégorie nous pouvons les classer et voir si elles ont une quelconque influence sur les prestations de services via Internet.

Bien évidemment, tous les services offerts contre rémunération par ces ISP devraient être taxables dans l'Etat membre où ils sont prestés. Mais cela n'est pas si simple...

7.3.4.1 Classification des fournitures d'accès comme services de télécommunications

La fourniture d'accès à Internet peut être considérée comme un service de télécommunications. Etant donné que ce type de services n'est pas explicitement mentionné dans la Sixième Directive, il devrait tomber dans le cadre de la règle générale énoncée par l'Article 9 § 1^{er} qui place le lieu de fourniture comme le lieu d'établissement du fournisseur. Mais dans ce cas un problème surgit.

En effet, ce genre de services peut très facilement être fourni à distance. Les compagnies de téléphone établies en dehors de l'UE ont donc un avantage compétitif important¹¹¹ en cas de prestation à un client non-assujetti (comme par exemple une banque, une compagnie d'assurance ou un consommateur privé) établi dans l'UE.

Suite à de nombreuses plaintes des opérateurs nationaux, le Conseil de l'Europe a établi une dérogation à l'Article 9 § 1^{er} de la Sixième Directive en ce qui concerne le lieu de fourniture de services de télécommunications. Cette autorisation avait été mise en place jusqu'au 31 décembre 1999, mais elle a été reconduite par une résolution du Parlement

¹¹¹ représentant la TVA sur ces services.

Européen¹¹². Cette dérogation stipule que « les services fournis à toute personne assujettie à la taxation par un prestataire de services installé dans un autre pays sont taxés sur le lieu d'installation du client »¹¹³.

Bien que la justification n'aurait pas été difficile à trouver, au sens de cette disposition, « les services de télécommunications englobent également la fourniture de l'accès à des services globaux d'information »¹¹⁴. Etant donné le caractère principal du service d'accès dans la transaction, nous pouvons sans peine classifier les services connexes tels la messagerie ou l'accès à des groupes de discussion, etc. comme des services de télécommunications.

7.3.4.2 Lieu de prestation

Les transactions à l'intérieur même d'un Etat membre sont toujours soumises à la TVA en vigueur dans cet Etat. Dans le cas de transactions transfrontalières, si le client est un assujetti établi dans un Etat membre, le lieu de prestation est l'endroit de son établissement, quelle que soit la provenance du fournisseur du service. Un assujetti dans un Etat membre fournissant un service d'accès à un non-assujetti dans un autre Etat membre se verra imposer la TVA dans sa propre juridiction¹¹⁵.

Dans le cadre d'un service fourni à un résident d'un Etat membre non-assujetti par un ISP étranger à l'UE, la nouvelle résolution s'applique via l'ajout de la lettre f) à l'art 9 § 2. Dans ce cas, les services de télécommunications fournis par-delà les frontières de l'UE sont taxables à l'endroit où se trouve le consommateur. Les fournisseurs de services étrangers ne doivent s'inscrire que dans un seul Etat membre pour s'acquitter de la taxe due.

7.3.4.3 Qu'en est-il de l'hébergement de sites et de l'acquisition des noms de domaines ?

Selon Hoeren, dans le cas de l'hébergement, l'ISP loue un bien meuble (de l'espace sur un disque) et fournit un service au sens de l'article 9 § 2 lettre e de la Sixième Directive. Il est rare, pour une raison de commodité, que l'ISP loue une partie fixe de son disque. Normalement, nous pourrions faire l'hypothèse qu'il ne louerait pas un espace fixe mais s'occuperait lui-même de l'allocation. De ce fait, aucune provision ne peut s'appliquer et nous retombons dans la règle générale définie à l'article 9 § 1^{er} de la Sixième Directive. Le lieu de fourniture est donc réputé être le lieu d'établissement du fournisseur. Evidemment, à l'heure actuelle, si un client ne s'adresse à un ISP que pour héberger son site sans service de connexion (et donc sans service de télécommunication), il a tout intérêt à trouver un ISP en dehors de l'UE.

En ce qui concerne l'acquisition d'un nom de domaine, elle n'est pas liée au fait d'accéder à Internet et ne peut dès lors être reconnue comme un service de télécommunications. A nouveau, la règle générale s'applique.

¹¹² Journal officiel des Communautés européennes (1999), « Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de télécommunications », A4-0266/99, 1 octobre 1999.

¹¹³ ibidem, amendement 3.

¹¹⁴ ibidem, amendement 5.

¹¹⁵ donc celle du fournisseur.

7.3.4.4 Quid en cas de services combinés ?

Souvent le consommateur ne paie qu'un seul montant englobant tous les services qui lui sont offerts. Dans ce cas, nous devons regarder quelle est la fourniture prédominante pour appliquer la règle à la transaction complète. Ici, nous arriverons souvent à la décision que l'ensemble de la transaction doit être considéré comme une prestation de services de télécommunications.

7.4 Options pour assurer le respect des obligations fiscales

La Commission européenne, les Etats membres et les entreprises réfléchissent à des solutions assurant l'imposition du commerce électronique. Il est reconnu que ces dernières soulèvent des questions qui concernent non seulement l'interface externe du système commun de TVA, mais qui impliqueront également des changements législatifs et opérationnels dans le système actuel de TVA ayant des implications fondamentales sur la façon dont ce système fonctionnera à l'avenir.

Tout changement aux règles concernant le lieu de prestation des services pourrait bien devoir viser tous les services susceptibles d'être fournis électroniquement, reconnaissant du même coup que les conséquences fiscales devraient être identiques, que la prestation soit effectuée en ligne ou par des moyens traditionnels.

La Commission a réfléchi à plusieurs actions possibles pour moderniser l'application de la Sixième Directive.

Parmi celles-ci figurait le développement d'un système d'importation/exportation pour les services de commerce électronique semblable aux règles existantes pour les marchandises. Mais cette option aurait eu comme désavantage principal le fait qu'elle n'offrirait aucune possibilité d'exercer un contrôle sur un consommateur privé ou un opérateur situé en dehors de l'UE qui décide de ne pas se conformer aux règles. En outre, il serait nécessaire de définir l'instant où ces services sont réputés importés ou exportés pour consommation.

Une approche plus réaliste aurait recours au mécanisme de l'autoliquidation pour les prestations entre les entreprises et de l'imposition d'une obligation d'enregistrement, et de déclaration de la TVA sur leurs prestations pour les opérateurs fournissant à des consommateurs non-assujettis établis dans l'UE. C'est cette approche qui a été retenue dans l'établissement de la proposition de directive du 7 juin dernier¹¹⁶.

L'approche consiste également à modifier l'article 9 de la Sixième Directive de telle manière que les transactions soient imposées dans l'UE lorsqu'elles sont mises à la consommation dans l'UE et que, lorsqu'elles sont fournies par un opérateur de l'UE en vue de leur mise à la consommation à l'extérieur de l'UE, elles ne soient pas assujetties à la TVA communautaire.

Ceci suppose qu'un mécanisme fiable permette aux prestataires de distinguer entre les entreprises identifiées à la TVA et les consommateurs privés.

Nous nous attendons à ce que le problème de l'authentification soit résolu dans un avenir proche. Par exemple, la directive proposée sur un cadre commun pour les

¹¹⁶ Commission des Communautés Européennes (2000), « Proposition de directive du conseil modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique », 2000/0148 (CNS), 7 juin 2000.

signatures électroniques¹¹⁷ prévoit un processus indépendant d'authentification qui pourrait comprendre des renseignements relatifs à l'identification à la TVA.

Dans cette section, nous allons successivement aborder les options dans le cadre d'opérations entre entreprises, puis dans le cadre d'opérations avec des consommateurs privés pour conclure avec d'autres options qui conviennent à tous ces types d'opérations.

7.4.1 Opérations entre entreprises – Business-to-Business

Comme il est reconnu que le mécanisme de l'autoliquidation (versement de la taxe par le destinataire en lieu et place du prestataire) assure une imposition correcte de la plupart des transactions d'entreprises à entreprises, pour que les transactions commerciales électroniques entre entreprises continuent à s'effectuer au taux zéro, le statut fiscal du client doit être connu.

Le prestataire doit donc pouvoir remplir deux conditions principales :

- la prestation doit être effectuée à une personne éligible disposant du statut fiscal nécessaire dans un autre Etat membre ;
- une forme de preuves vérifiables et indépendantes que le service a été fourni pour consommation dans un autre Etat membre doit être apportée.

En clair, cela signifie que, d'une part, le prestataire doit avoir la confirmation que son client détient un numéro d'identification à la TVA valide dans un autre Etat membre et que, d'autre part, l'enregistrement électronique de la transaction doit contenir des éléments de preuve suffisants pour démontrer que l'acquéreur est établi dans le pays identifié comme destination pour le service électroniquement transmis.

L'acquéreur du service devra alors, sur base de la facture (électronique) du prestataire, rendre compte de l'acquisition en déclarant la TVA lors de sa prochaine déclaration et réclamer en même temps une déduction, s'il y a lieu. Les règles sur le taux de TVA appliqué et la valeur aux fins de l'établissement de la taxe seraient identiques à celles applicables aux acquisitions de services similaires.

Le problème principal devient donc la vérification des numéros d'identification à la TVA du client. A l'heure actuelle, celle-ci se fait en majeure partie via les administrations nationales qui donnent seulement une réponse affirmative ou négative à une requête demandant si un numéro particulier de TVA est valide ou est correctement associé à un nom et/ou à une adresse spécifique à une date donnée. Etant donné que les transactions commerciales électroniques ont généralement lieu dans le cadre d'un échange en temps réel et en ligne entre l'acheteur et le vendeur, les Autorités doivent améliorer les délais de confirmation de ces renseignements.

Suite à l'action de la Commission, les différentes administrations sont occupées à mettre sur pied des services de vérification via Internet disponibles 24 heures sur 24, 7 jours sur 7.

Ces services permettront de confirmer si oui ou non un numéro de TVA est bien valable et est bien celui de la personne concernée. Il y aura des restrictions pour éviter que certaines personnes mal intentionnées aient plus facile à éditer de fausses factures ou ne profitent du système pour mettre en place un mécanisme de fraude-carrousel.

¹¹⁷ proposition de directive COM(99)195 final.

L'instauration d'une vérification instantanée enlève un obstacle prépondérant au développement du commerce électronique intra-communautaire.

Comme le mentionne bien le document de travail de la Commission, en cherchant à renforcer un régime fiscal tel que la TVA, où le statut fiscal et l'emplacement des parties à une transaction sont des éléments clés à la décision de taxation, les administrations fiscales doivent reconnaître l'évolution des structures changeantes des entreprises et réévaluer leur approche en conséquence. La convergence des technologies et la croissance explosive du commerce engendré par Internet signifient que les transactions commerciales ont lieu plus rapidement aujourd'hui qu'auparavant. Les autorités ont compris qu'elles devaient revoir leur position et qu'elles ont un rôle à jouer pour faciliter l'accès aux informations nécessaires aux parties qui souhaitent se conformer à leurs obligations.

Une fois que l'on a pu vérifier l'identification à la TVA du client, il y a lieu de soumettre ou non la transaction à l'impôt. Comme l'explique la proposition de directive, « les prestations rendues à une entreprise enregistrée aux fins de la TVA dans le même Etat membre devraient être soumises à l'impôt (que le preneur pourra alors acquitter selon les procédures normales), alors que pour une entreprise enregistrée aux fins de la TVA dans un autre Etat membre, aucun impôt ne sera appliqué par le prestataire, le preneur prenant en charge la taxe dans le cadre du système de l'autoliquidation »¹¹⁸.

La nouveauté vient du fait que les opérateurs étrangers doivent aussi s'acquitter de l'impôt. Ainsi, « les prestataires de pays tiers vendant à des consommateurs établis dans la Communauté devront désormais appliquer des taxes sur des bases analogues à celles imposées à un opérateur de l'UE. Les obligations administratives incombant à ces prestataires seront aussi simples et légères que possible. Un enregistrement unique sera prévu, de même qu'un seuil d'enregistrement¹¹⁹ permettant d'exclure les tout petits opérateurs des pays tiers ou ceux qui ne rendent que des prestations très occasionnelles dans la Communauté »¹²⁰.

Etude de Cas : smarterwork.com

Fondée à l'automne 1999, smarterwork est l'exemple type de la plateforme business-to-business sur Internet.

Le site se veut l'intermédiaire entre demandeurs et prestataires dans le commerce off-line de prestations de services. Les premiers, les clients, soumettent aux seconds, les experts, leur projet via le site. Les experts proposent un devis suite à l'annonce et les recommandations des clients. A la fin de la période de souscription, le client choisit l'expert avec lequel il veut travailler et verse à smarterwork le montant du contrat. Smarterwork va bloquer cet argent jusqu'à ce que le contrat soit effectué. C'est une garantie de paiement pour le prestataire.

Lorsque le contrat est exécuté, smarterwork demande au client s'il est satisfait. Si tel est le cas, l'argent est transféré sur le compte bancaire du prestataire. Sinon, smarterwork joue le médiateur pour essayer de trouver une

¹¹⁸ in Op. Cit., p.9.

¹¹⁹ seuil fixé à 100,000 EUR par an dans toute l'U.E..

¹²⁰ idem, p. 8.

solution au litige et voir s'il n'y a pas de l'abus de la part d'une des parties au contrat.

Smarterwork n'est qu'un intermédiaire. Les contrats prennent place uniquement entre le client et l'expert. En remerciement de ses services, smarterwork touche 10% du montant du contrat.

Les projets traités par smarterwork ont la particularité de pouvoir être livrés directement via Internet. Les exemples courants sont : la conception de sites web, les études de marché,... Des services de traduction seront bientôt également fournis via le site. Tout se passe donc via Internet. Les deux parties au contrat ne se rencontreront peut-être même jamais.

Avant de pouvoir conclure le contrat, les parties en présence doivent d'identifier et remplir un formulaire mentionnant leur pays, leur numéro de TVA si elles en disposent et leur statut (personne morale/personne physique).

Pour ce qui est juridique, smarterwork ne s'occupe que de ce qui se trouve ou se passe au Royaume-Uni. Pour le reste, cela ne les regarde pas. Ce sont les experts et les clients qui sont les parties au contrat. Ce sont elles qui doivent se préoccuper de leur propre législation. Smarterwork n'est qu'un intermédiaire.

Smarterwork doit normalement afficher un prix correct sur le site web, hors TVA lorsque les transactions sont entre assujettis et TVA comprise lorsqu'elles ont lieu avec des consommateurs privés. En n'oubliant pas d'utiliser le taux correct qui est d'application.

Smarterwork ne vérifie pas les renseignements des acteurs. Ils leur font confiance. Ils n'en voient d'ailleurs pas l'utilité puisqu'ils ne sont pas partie au contrat. De plus, personne ne leur a jamais demandé de confirmer un numéro de TVA ou ne leur a jamais demandé de renseignement relatif à son application.

Pour ce qui est du règlement de la TVA, le montant proposé pour la facture ne comprend la TVA que si les deux parties au contrat sont assujetties dans le même Etat membre. Si elles sont dans des Etats membres différents, elles emploient le système d'autoliquidation. Toutes les ventes passant par le site sont qualifiées de prestations de services.

Si le prestataire est établi dans l'Union Européenne mais que son client est étranger à l'Union, il n'y a normalement pas de TVA qui s'applique. Dans le cas inverse, où le client serait établi dans un Etat membre de l'UE alors que son prestataire serait situé en dehors de l'Union, il devrait normalement y avoir paiement de la TVA selon les principes de la nouvelle directive du mois de juin 2000.

A la question de savoir si les autorités ont demandé à smarterwork un relevé des transactions soumises à la TVA qui transitent par leur site, la réponse fut négative. Mais les informations seront fournies si elles sont demandées un jour.

7.4.2 Les consommateurs privés – Business-to-Consumer

Nous sommes ici dans le cas de la vente à des personnes qui ne sont pas assujetties. Cela reprend les consommateurs privés, les entreprises non-assujetties (compagnies d'assurance,...) mais aussi les acheteurs pour lesquels nous sommes incapables d'établir le fait qu'ils soient identifiés à la TVA ou les consommateurs établis fiscalement en dehors de l'UE. Ici, bien que les objectifs soient clairs, les questions techniques sont plus délicates.

Afin d'assurer une imposition dans la juridiction de la consommation, il faudra trouver des moyens pour associer les acheteurs non identifiés à une juridiction fiscale.

De plus, tout ceci est aggravé par le fait que, comparé aux transactions entre entreprises, les ventes aux consommateurs finaux sont plus susceptibles d'être uniques par nature et de comporter un échange minimal d'informations essentielles à la réalisation de la transaction. Le prestataire et le client sont aussi moins susceptibles de se connaître ou d'avoir des relations d'affaires permanentes.

Le fait que les autorités imposent aux vendeurs de demander leurs noms et adresses à leurs clients, nous l'avons déjà vu¹²¹, revient dans la pratique à demander au client s'il désire être taxé ou non, à moins qu'il existe une autre preuve de sa localisation. Il est donc essentiel que les informations sur lesquelles une décision de taxation se base puissent être retrouvées ou vérifiées de façon indépendante.

Dès lors, il faudra intégrer ces paramètres ainsi qu'un calcul immédiat des taxes à payer sur chaque site de commerce électronique.

Ceci peut être rendu possible en ayant recours à un ou plusieurs intermédiaires impliqués dans la transaction qui auront accès dans la plupart des cas à davantage de renseignements sur les participants.

La Commission avait tout d'abord identifié trois groupes principaux d'intermédiaires pouvant remplir ce rôle :

- les responsables des noms de domaines et des adresses sur Internet (systèmes *DNS* et *IP*)¹²² ;
- ceux qui fournissent et gèrent les réseaux ; et
- ceux qui sont impliqués dans les systèmes bancaires et de paiement.

Comme nous l'avons démontré précédemment, l'application semble limitée au niveau des systèmes *DNS* et *IP*. En effet, même s'il est possible d'établir un lien entre une adresse et une juridiction, la facilité de délocalisation offerte par Internet de délocaliser un serveur dans un paradis fiscal réduirait les efforts des autorités à néant.

Quant aux informations détenues par les prestataires de services, leur énorme variabilité dans le temps rend difficile une identification spécifique pour les objectifs des autorités fiscales.

A l'inverse, les fournisseurs de moyens de paiement (banques, sociétés de cartes de crédit, émetteurs de monnaies électroniques, etc.) jouent un rôle central dans toute transaction commerciale électronique. Comme l'explique si bien le document de travail de la Commission, à l'heure actuelle, les informations détenues par ces organismes et leurs systèmes d'écoulement de valeur sont adaptées pour permettre à un opérateur

¹²¹ voir à ce sujet la première partie de ce mémoire.

¹²² *DNS* signifie « Domain Name Service » et *IP* « Internet Protocol ».

d'associer un client potentiel avec une source de fonds et, dans le cadre d'une transaction, d'effectuer le transfert des fonds nécessaires. Afin d'assurer l'intégrité et la confidentialité de leurs systèmes, le flux de données est restreint au minimum requis par le processus. Par exemple, dans le cas d'une carte de crédit, le prestataire n'a pas accès à tous les détails concernant la carte et son détenteur, mais reçoit simplement la confirmation que sa carte est valide et couvre le montant du paiement.

La Commission aimerait que ces intermédiaires lui servent de « mouchard » au niveau des transactions électroniques. Du moins elle aimerait leur coopération pour identifier la juridiction de taxation.

C'est résolu depuis la sortie de la proposition de directive du 7 juin dernier. Comme le mentionne le document : « l'objectif est de disposer d'un indicateur vérifiable susceptible de donner une information acceptable quant au lieu de consommation (c'est-à-dire le lieu de prestation dans la terminologie de la directive) »¹²³. Elle ajoute également : « compte tenu des informations accessibles aujourd'hui dans le cadre des prestations en ligne rendues à des non-assujettis, la pratique commerciale courante consistant à demander une adresse vérifiable de facturation par carte de crédit pourrait constituer pour l'heure la meilleure solution. Aux fins de l'imposition, seul l'indicateur "pays", à l'exclusion de toute autre donnée concernant le client, serait nécessaire ou pertinent. Cela étant, il est probable que les cartes de crédit deviendront moins prédominantes dans les transactions en ligne avec l'apparition d'autres systèmes de paiement »¹²⁴.

Pour ces autres moyens de paiement, il faudrait une approximation de l'endroit où l'on pense que la consommation pourrait avoir eu lieu¹²⁵.

Evidemment, le fait de procéder par approximation fait qu'aucun des éléments servant d'indices ne peut suffire à couvrir tous les scénarios possibles. Un problème plus important vient du fait qu'ils peuvent être manipulés. Comme nous l'avons déjà vu, Internet offre la possibilité de délocaliser ses comptes financiers plus ou moins anonymement. S'il est dès lors possible à n'importe qui de payer de n'importe où, il est évident que les acheteurs vont essayer de payer à l'aide d'instruments associés à une juridiction entraînant un régime plus favorable à leurs transactions.

Cependant, ce système a comme avantage une mise en œuvre relativement facile. La seule question pertinente étant de savoir comment garantir que les informations seront disponibles lorsque exigées.

Tout ceci suppose que les opérateurs aient suffisamment d'informations à leur disposition au moment de la transaction. Au minimum, ils devraient connaître :

¹²³ Commission des Communautés Européennes (2000), « Proposition de directive du conseil modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique », 2000/0148 (CNS), 7 juin 2000, p.9.

¹²⁴ ibidem.

¹²⁵ le document de travail de la Commission (Commission des Communautés Européennes (2000), « Proposition de directive du conseil modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique », 2000/0148 (CNS), 7 juin 2000) cite quelques éléments qui pourraient entrer en compte lors de cette approximation :

- l'adresse de facturation de la carte de crédit ou du moyen de paiement ;
- la juridiction de la banque où le compte est détenu ou qui a émis la carte (quoique à ce moment-là, il soit facile d'ouvrir un compte virtuel auprès d'une banque dans un pays offshore ou dans un paradis fiscal pour éviter la taxation) ;
- dans le cas d'une carte à mémoire comprenant un certificat numérique, un attribut tel que l'adresse de la résidence ;
- dans le cas d'un paiement par monnaie électronique, la devise dans laquelle le paiement est effectué ou la juridiction d'opération de la banque qui l'a émise.

- quel est le statut fiscal de leur client et quelle juridiction s'applique ;
- quel taux d'imposition devrait être appliqué et à qui ils sont redevables de la taxe.

Certaines de ces informations relèvent de la responsabilité des administrations fiscales qui doivent s'assurer qu'elles seront disponibles sur demande et avec un degré suffisant de clarté pour offrir une sécurité juridique. L'identification de la juridiction applicable au client est fondamentale à l'application des impôts existants dans le cadre du modèle décrit ici et les entreprises devraient considérer de quelle façon et à quel endroit l'information nécessaire peut être obtenue.

Il y a néanmoins une certaine indication de l'émergence d'un secteur commercial consacré à gérer et à traiter les transactions commerciales électroniques en fournissant un lien entre le prestataire et son client et en les guidant pour leur permettre de respecter leurs obligations fiscales. Certaines versions préliminaires de logiciel prévoient une fonction de calcul de l'impôt.

Evidemment, tout système comme celui-ci, basé sur le respect volontaire des obligations devra néanmoins s'appuyer sur des dispositions de contrôle et de mise en vigueur des règles.

Yves Bernaerts s'insurge à ce sujet. En substance, il pose la question de savoir s'il est envisageable pour les banques «de remplir une fonction non rémunérée d'auxiliaire fiscal»¹²⁶ et de voir «dans quelle mesure cette corvée est compatible avec le secret bancaire»¹²⁷. Comme autre possibilité, il serait même préconisé de confier à un intermédiaire (banque ou autre établissement financier traitant le transfert de fonds) la responsabilité de collecteur d'impôt. Comme le souligne Bernaerts, «cela reviendrait ni plus ni moins à créer, pour taxer coût que coûte certaines transactions électroniques, une nouvelle activité économique : la perception de l'impôt deviendrait un service monnayable plutôt qu'une obligation»¹²⁸.

Par après, il va plus loin en ajoutant : « ne nous le cachons pas, l'obligation de fourniture systématique de renseignements ayant aussi trait à la sphère non économique est préoccupante. Le fait que le commerce électronique constitue un casse-tête fiscal ne justifie pas de traquer les internautes jusque dans leurs comptes bancaires ».

Pour ma part, je suis plus nuancé. Justement le fait que ce soit un intermédiaire qui traite ces données, associé au secret bancaire¹²⁹, pourrait permettre de ne divulguer aux autorités que les données minimales concernant les assujettis. Les autorités ne devraient pas connaître plus de renseignements sur les consommateurs privés qu'elles n'en connaissent à l'heure actuelle. Il est évident qu'à partir du moment où les autorités peuvent sans problème établir un profil de consommation pour chacun de leurs citoyens, la protection n'existe plus et nous assistons, comme le souligne Bernaerts d'une manière amusée, à un relent de « Big Brother is watching you ! ». Mais les intermédiaires qui auraient à remplir ce rôle ne se laissent pas faire aussi facilement. Il est vrai qu'un comportement de « mouchard » pourrait être très mal ressenti du point de vue commercial.

Néanmoins, ne nous voilons pas la face, il faut laisser au système de collecte de l'impôt une dimension humaine et réaliste. Il faut donc trouver un système dans lequel les

¹²⁶ in L'Echo du 09/03/00, op. cit.

¹²⁷ ibidem.

¹²⁸ ibidem.

¹²⁹ quoiqu'il ne faille pas se voiler la face, tout le monde sait bien qu'il faut plus parler de devoir de discrétion que de secret bancaire dans nos contrées et que si les autorités fiscales le veulent, elles peuvent demander toutes les informations qu'elles souhaitent aux banques et celles-ci sont obligées de les leur livrer.

administrations travaillent avec un nombre relativement restreint d'intermédiaires pour collecter les taxes.

Suggestion personnelle

Pour ma part, je proposerais une solution dans le genre de ce qui suit¹³⁰ : rien n'empêche les banques de lier au compte bancaire de leurs clients un compte spécial¹³¹, anonyme aux yeux extérieurs, leur permettant de payer leurs dépenses, que ce soit sur Internet ou non. Ce compte aurait comme particularités d'être anonyme ; mais localisé dans la juridiction du client ; libellé dans la devise qu'il souhaite ; lié à des cartes de débit, de crédit ou de porte-monnaie électronique ; etc. et de n'être alimenté que via le compte-courant du client. Seuls la banque et le client seraient au courant du lien entre les deux comptes.

Lors d'un paiement, les autres renseignements propres à ce compte, telle la juridiction à laquelle le client appartient, seraient divulgués à l'autre partie de la transaction pour lui permettre de respecter ses obligations fiscales.

En clair, la banque se porte garante du fait que client est effectivement résident dans telle juridiction, de sa solvabilité, etc.

Bien évidemment, une dépense faite par l'un de ces comptes ne pourrait donner de déduction, vu qu'elle ne serait pas réalisée avec échange des numéros de TVA. Le compte servirait donc pour des non-assujettis.

Il serait par ailleurs également toujours possible aux assujettis d'utiliser leur compte normal en donnant leurs renseignements pour faire ces achats. A ce moment-là, le vendeur serait au courant du statut et de l'identification de l'acheteur et pourrait agir en conséquence.

Pour éviter que ce nouveau genre de compte ne serve à recueillir les fruits éventuels d'une activité sur Internet ou autre et par la même éluder l'impôt en favorisant la circulation d'argent dans une économie noire parallèle, la banque devrait pouvoir être en mesure de forcer le propriétaire du compte à déclarer ce revenu au fisc ou à retourner l'argent crédité à son expéditeur.

Le fait de le lier à un compte réel permettrait d'éviter des techniques de noircissement et de blanchiment d'argent, mais faciliterait également la succession en cas de décès en ristournant le solde sur le compte-courant du client. Le fait de le rendre anonyme et localisé résoudrait bon nombre de problèmes fiscaux.

Tout comme votre boulanger ou votre vendeur informatique préféré reconnaissent votre tête et vous font confiance par le simple fait de vous voir en chair et en os mais sans connaître votre nom, vos fournisseurs sur Internet et les autorités auraient les renseignements nécessaires à leur disposition sans toutefois violer votre vie privée. Si l'anonymat est effectivement respecté et renforcé par la loi, ce compte se trouverait à l'extérieur de la sphère de la vie privée.

En tout cas, quelle que soit la solution apportée, il faut au moins laisser une barrière en ne rendant l'authentification de statut des clients particuliers que par défaut d'identification en tant qu'assujetti.

¹³⁰ ceci n'est qu'une suggestion, un « premier jet » uniquement destiné à lancer des pistes de réflexion

¹³¹ tout comme elles le font déjà à l'heure actuelle en liant les comptes courant, d'épargne et à terme d'un même client

Etude de Cas : Proxis.be

Proxis.be est LA référence belge de la vente en ligne. En moins de trois ans, la société est devenue un acteur majeur du commerce électronique en Europe. Le site est une référence tant en Belgique qu'aux Pays-Bas. Le site a un catalogue de plus de 2,6 millions de livres en anglais, français ou néerlandais et une sélection de plus de 370 000 CDs. Il devrait bientôt pouvoir satisfaire les clients de langue allemande. D'ailleurs, pour continuer son expansion, la société Proxis NV (basée à Vilvorde) planifie une introduction en bourse avant la fin de l'année 2000.

Lors d'une commande via le site, outre une adresse e-mail, il est demandé à l'acheteur ses nom et prénom, l'adresse de livraison, l'adresse de facturation et les renseignements relatifs à son mode de paiement. C'est l'adresse de livraison qui sert à identifier la juridiction de taxation. Si le lieu de livraison est situé dans un autre pays de l'Union Européenne¹³², la vente est sous le *régime de la vente à distance*.

Jusqu'à il y a peu, proxis se trouvait en dessous des seuils dans les différents pays européens. Ils viennent de dépasser le seuil aux Pays-Bas et sont sur le point d'engager un représentant sur place et de s'immatriculer pour payer leurs taxes là-bas.

Quant à ce régime, Steven Pijck est d'accord pour dire que les vendeurs extérieurs à l'Union Européenne profitent d'un avantage concurrentiel de fait par rapport à leurs concurrents européens. Le fait qu'il n'y ait pas de contrôle poussé ni de déclaration ni de paiement de la TVA à l'importation profite aux vendeurs extérieurs à l'Union. Si les obligations étaient respectées, il n'y aurait pas de concurrence malsaine en provenance de ces acteurs.

La répartition du chiffre d'affaires de la société est la suivante :

- Belgique : 60%
- Autres pays de l'UE : 39%
- USA : 0,5%
- Reste du monde : 0,5%

Ce cas-ci est intéressant. Il constitue même un cas d'école par le fait que Proxis ne vend que des biens matériels, tangibles. La société n'emploie Internet que comme moyen pour les clients d'effectuer leur commande (et tous les avantages qu'il leur procure). La situation aurait été toute autre si la société utilisait le réseau comme canal de distribution de produits digitalisés. A ce moment-là, le problème de la localisation des clients (et, dans une moindre mesure celui de l'identification) prendrait toute son importance aux yeux de l'application de la TVA.

Monsieur Pijck m'a répondu qu'ils ne vendaient pas de produits digitalisés mais qu'ils envisageraient peut-être la chose si la demande se faisait sentir. Peut-être aurons-nous une réponse à notre problème dans quelques temps...

Toutes les commandes sont livrées à partir d'un entrepôt en Belgique. Dès lors, c'est le régime belge de la TVA qui est d'application.

¹³² autre que la Belgique.

Les seules informations que Proxis partage avec l'Administration concernent les obligations comptables et fiscales. Ici aussi, ils répondraient à toute question si elle leur était posée.

Au cas où un client serait assujéti à la TVA, il a le loisir d'entrer son numéro lors de l'encodage de ses données personnelles. S'il introduit un numéro de TVA belge, Proxis le vérifie sur sa structure, facture normalement et le client récupère la TVA selon la procédure habituelle. Dans les autres cas, la vérification n'est pas effectuée. Le client intracommunautaire ne paiera pas de TVA sur sa facture et Proxis remplira son devoir fiscal en déclarant l'opération sous le système de l'autoliquidation.

7.4.3 Autres options

Il y a trois autres options qui pourraient être envisagées par les administrations fiscales. La première, la retenue à la source, permettrait aux autorités de percevoir l'impôt dans le cas de transactions avec des opérateurs étrangers à leur juridiction. Le fait d'insérer un intermédiaire chargé de percevoir et de remettre l'impôt pourrait résoudre ce problème. Une grande part des acheteurs effectuera son paiement à partir de fonds situés dans la juridiction de taxation, cela semble indiquer que la banque ou tout autre établissement financier traitant le transfert des fonds, devrait assumer cette responsabilité. Mais que se passerait-il si de nombreux acteurs situaient leurs fonds sous des cieux plus favorables ? Et, même si la banque pouvait déterminer la juridiction à appliquer, qu'est-ce qui lui permettrait de prendre une décision de taxation ? De plus, les coûts de mise en route d'un tel système seraient considérables. Sans compter sur le fait qu'il faut traiter la monnaie électronique et les liens bancaires décentralisés.

La deuxième option consisterait en une auto cotisation par les consommateurs. Cette approche impliquerait d'appliquer l'approche d'entreprises à entreprises aux consommateurs privés. Il est difficile de concevoir comment elle fonctionnerait dans la pratique, du fait qu'elle transférerait la charge du respect des obligations d'un nombre fini d'opérateurs commerciaux identifiables vers un nombre presque infini de consommateurs finaux. Pour moi, l'entrée en vigueur d'un tel système impliquerait beaucoup de coûts de mise en route et une surveillance accrue pour contrôler les opérations. Je ne pense pas qu'un tel système puisse être facilement mis en œuvre dans une économie ouverte comme celle qui prévaut sur Internet, du moins dans un futur proche...

La dernière, envisagée par la Commission, serait de réviser l'article 9 de la Sixième Directive pour changer la règle générale de localisation des prestations de services en la plaçant au siège de l'activité économique du preneur assujéti. « L'objectif serait de fixer le lieu de prestation en ce qui concerne les services fournis par voie électronique à l'endroit où le client est situé si le client ou le prestataire est établi en dehors de l'UE. Lorsque le prestataire est établi dans un Etat membre de l'UE, le lieu des prestations serait l'emplacement du prestataire si le client (qu'il soit professionnel ou non) est situé dans le même Etat membre ou est un cyberconsommateur (privé ou non assujéti) dans un autre Etat membre »¹³³.

Cette dernière option serait pour moi à la fois envisageable et réaliste à l'heure actuelle. De cette manière, les services seraient bien taxés là où ils sont consommés. Et comme

¹³³ cité par Bernaerts, op. cit.

l'explique si bien le document de travail de la Commission¹³⁴, « toute modification de l'article 9 nécessaire pour réaliser les objectifs (quant à la taxation du commerce électronique) devrait à la fois constituer en une simplification de l'approche globale et être suffisamment robuste pour faire face aux nouvelles formes de services internationaux ou aux progrès technologiques qui affectent la prestation et l'accessibilité des services existants ».

¹³⁴ op. cit., p. 13.

8 Impôts à la Consommation – La Sales & Use Tax¹³⁵

La *sales & use tax*¹³⁶ est la taxe sur la consommation par excellence aux Etats-Unis. Elle est basée sur un système différent de celui de la TVA. D'autres pays de type anglo-saxon, telle l'Australie¹³⁷, ont également adopté ce système.

Tout comme la TVA a d'importantes implications au niveau du commerce électronique, la Sales tax est également au premier plan dans les chamboulements qui secouent le monde actuellement. Comme il est intéressant pour nous de pouvoir comparer les deux systèmes et leurs différentes approches quant au commerce électronique, il aurait été trop simple de ne parler que de la TVA dans ce mémoire. Nous allons donc voir ici quel mécanisme régit la sales and use tax.

8.1 Explication du mécanisme

1. La sales tax

Selon la définition donnée par Hardesty, la Sales Tax est « une taxe sur les recettes brutes provenant de la vente ou de la location de biens mobiliers matériels (tangibles), ainsi que de certains services ». C'est une taxe à la consommation collectée par les vendeurs. Dans certains Etats¹³⁸, la taxe est d'ailleurs directement imposée chez les vendeurs.

D'habitude, la sales tax n'est imposée sur la vente que si le vendeur et l'acheteur se trouvent dans le même Etat.

2. La use tax – Notion de Nexus

Lorsque la vente n'est pas sujette à la sales tax parce que le vendeur est situé en dehors de l'Etat dans lequel elle est effectuée, elle est généralement sujette à la *use tax*. La use tax est directement imposée chez le consommateur dans l'Etat dans lequel le bien ou le service acquis est utilisé (d'où son nom).

Si le vendeur dispose d'un *nexus*¹³⁹ dans l'Etat où le bien est consommé (ou utilisé), il doit collecter cette taxe pour l'Etat. Si le vendeur n'a pas de nexus, le consommateur doit payer de lui-même la taxe directement à l'Etat.

Afin de mieux comprendre le concept, Hardesty cite comme exemple le cas où Mary Smith, résidente californienne achète un livre à 25 USD chez un libraire en ligne basé à Washington. Le livre est bien sujet à la use tax en Californie car c'est là que Mary va l'utiliser. Vu qu'il n'a pas de présence physique¹⁴⁰, ce n'est pas au libraire à collecter la

¹³⁵ Cette section s'inspire de nombreux articles et réflexions écrits par David Hardesty sur www.ecommercetax.com.

¹³⁶ par après, nous sous-entendons souvent l'appellation *sales & use tax* quand nous parlerons de *sales tax*.

¹³⁷ quoique, comme nous l'avons déjà mentionné dans la partie de l'introduction décrivant l'Australie, ce pays a adopté une nouvelle taxe qui se rapproche plus de la TVA dans sa nouvelle application.

¹³⁸ Nous nous trouvons ici dans le contexte des Etats-Unis d'Amérique. A chaque fois que nous mentionnerons le mot *Etat*, nous sous-entendons l'expression *Etat des Etats-Unis d'Amérique*.

¹³⁹ Littéralement : connexion, lien. Souvent, nous trouvons l'expression *substantial nexus* : lien substantiel – ce concept est comparable à celui d'établissement stable pour les impôts directs. En réalité, il désignera souvent un représentant ou un agent qui vend pour compte de la société en touchant une commission. Pour éviter toute confusion, nous préférons garder le terme anglais.

¹⁴⁰ voir plus loin.

taxe mais à Mary à payer volontairement au percepteur californien les 2 USD dont elle est redevable.

Nombreux sont les Etats américains qui essaient de sensibiliser leurs résidents au paiement volontaire de la use tax quand elle s'applique. Il est bien évident que, même s'il est encore possible de forcer les entreprises à payer ces taxes, le consommateur privé va souvent oublier de remplir son devoir fiscal...

8.2 Les problèmes associés à l'apparition du commerce électronique

La suppression des barrières et des frontières physiques fournit un casse-tête à l'administration fédérale américaine et à la Commission sur le commerce électronique. Un des gros problèmes vient du fait que les Etats-Unis sont peu centralisés au niveau fiscal. Il est ainsi possible de lever des taxes à de nombreux niveaux de pouvoir. La dernière estimation avance un chiffre proche de 7.500 juridictions différentes aux Etats-Unis ayant la faculté et le pouvoir de collecter la sales tax¹⁴¹.

Mais le casse-tête apparaît également dans le chef des vendeurs en ligne qui doivent connaître les règles, les taux et les classifications spécifiques à chaque juridiction¹⁴². Heureusement pour eux, les vendeurs à distance ne sont tenus de collecter la sales ou la use tax que dans les Etats où ils ont un nexus. Comme nous allons l'expliquer, pour qu'un nexus existe, il faut que le vendeur (ou son agent) ait une présence physique dans l'Etat en question. C'est une condition suffisante.

Malgré cela, nous pouvons comprendre les percepteurs lorsqu'ils veulent à tout prix éviter l'érosion de leurs revenus¹⁴³. Mais la vieillesse de leurs codes leur lie les bras. Le problème, c'est qu'elle lie également souvent ceux du vendeur lui-même du fait qu'il lui est difficile de savoir si oui ou non la transaction sera taxée. A cet effet, la Court Suprême des Etats-Unis a statué en 1992¹⁴⁴ qu'il était interdit pour les Etats d'imposer à un vendeur opérant à distance de collecter la use tax alors que ce vendeur n'a pas de présence physique dans cet Etat. Malgré cela, beaucoup d'Etats n'ont toujours pas abrogé leurs lois qui obligent les vendeurs à distance de collecter la taxe s'ils ont une présence « économique » dans cet Etat. La définition de *présence économique* varie d'un Etat à l'autre et peut parfois être établie en cas d'utilisation d'un faisceau sur un réseau câblé

¹⁴¹ voir l'étude de Cline & Neubig in *The Sales Tax System and Compliance Costs for Multistate Retailers*. Les juridictions se classent comme suit :

Type de juridiction	Nombre imposant une Sales Tax
Etats	46
Gouvernements locaux	
Municipalités	4696
Contés	1602
Autres	1113
Total	7458

Le tableau reprenant le détail se trouve en annexe 5.

¹⁴² Pour avoir une idée du problème, l'annexe 6 reprend la classification de deux produits et leur taxation éventuelle suivant l'Etat dans lequel la vente à lieu.

¹⁴³ Quoique tout ceci ne soit que spéculation à l'heure actuelle. Une étude d'Ernst & Young (*The sky is not falling* – Cline & Neubig) montre que, pour 1998, le manque à gagner pour les revenus locaux et fédéraux des Etats-Unis n'étaient que de 170 millions USD, soit un huitième de pour-cent du montant total des recettes de la sales et de la use tax.

¹⁴⁴ arrêt Quill Corp vs. North Dakota – ceci dans une optique de diminuer les charges supportées par les vendeurs à distance pour la prise en compte des juridictions et des taux différents (voir plus loin). Cette décision a toutefois été prise avant l'explosion du Net. Je pense qu'il faut nuancer cet arrêt. En effet, en 1992, le manque à gagner était peu important pour les Etats. L'explosion du Net a rendu la vente à distance accessible à un plus grand nombre de contribuables et le manque à gagner risque d'exploser lui aussi. Le jugement aurait peut-être été différent s'il avait eu lieu après cette explosion.

de télévision par exemple. Résignés, les vendeurs ont préféré arrêter de s'étonner de voir sans cesse ces Etats modifier les règles.

La localisation est un point important. Par exemple, l'Illinois taxe le téléchargement de fichiers. Un vendeur basé dans cet Etat peut vendre dans le monde entier, mais il doit prélever la taxe sur toutes les ventes faites à des clients résidents de l'Illinois. Il doit donc leur demander leur lieu de résidence. S'il ne conserve pas ces lieux de résidence, les autorités fiscales pourraient exiger qu'il paie les taxes sur toutes ses ventes, argumentant le fait qu'il ne peut pas prouver que ses ventes ont été faites à l'exportation.

Nous passons ici les détails concernant les juridictions, mais le casse-tête concernant ces juridictions est encore pire que ce que nous pourrions imaginer. L'anarchie régnante, guidée par le fait qu'il n'existe pas de conditions cadres générales régulant la mise en œuvre des sales taxes pour les Etats¹⁴⁵, entraîne un chaos vraiment indescriptible.

8.2.1 Comment savoir quand il faut ou non percevoir la taxe ?

Comme nous l'avons vu, la seule règle officielle existante est la suivante : un vendeur réalisant des ventes à partir du réseau Internet doit collecter la sales ou la use tax sur les ventes taxables dans tout Etat dans lequel il a un nexus. D'une manière générale, le vendeur a un nexus aux yeux de la sales ou de la use tax dans tout Etat dans lequel lui ou son agent a une certaine forme de présence physique. La présence ne doit pas être substantielle, mais ce doit être une présence physique. Ceci dépendant souvent du cas par cas, il faut souvent voir les décisions de la jurisprudence. Hardesty a dressé une liste de questions et réponses qui pourraient entrer en ligne de compte pour déterminer s'il y a un nexus ou non.

Pour lui :

- l'existence d'un employé-télétravailleur pourrait probablement résulter en un nexus dans l'Etat dans lequel celui-ci travaille ;
- la question de savoir si un serveur web localisé dans un Etat peut être qualifié de nexus dans cet Etat dépend malheureusement de l'Etat en question ! Certains ont clairement jugé que oui, d'autres que non ! Toute l'astuce pour les vendeurs consiste à dénicher les Etats dans lesquels il vaut mieux ne pas installer de serveur... ;
- le fait d'être présent à une foire commerciale ne devrait pas être considéré comme un nexus, à condition que la durée de cette présence ne soit pas trop longue ;
- chose étonnante au regard des autres tendances, Hardesty trouve qu'une galerie commerciale virtuelle ne devrait pas constituer de nexus dans l'Etat dans lequel elle est gérée. A mon sens, c'est un peu en contradiction avec la lignée dans laquelle elle s'inscrit. Je présume que cela provient du fait que le prix de la location de l'emplacement dans la galerie n'a pas de lien avec le montant des ventes effectuées. Si l'emplacement est offert en échange d'un pourcentage du chiffre d'affaires, la décision pourrait être différente ;
- le fait que les deux acteurs à la transaction soient dans le même Etat (pour reprendre notre exemple plus haut, Mary Smith et son vendeur seraient en Utah) oblige le vendeur à collecter la sales tax. Par contre, le fait que le bien soit livré dans un autre Etat (cas où notre chère Mary Smith offrirait le livre comme cadeau à quelqu'un résident dans un autre Etat) devrait pousser à une exonération de la sales tax. Certains Etats ont malheureusement volontairement exclu ce cas, ce qui alourdit encore la confusion pour les vendeurs !;

¹⁴⁵ Au contraire des directives de la Commission Européenne, par exemple.

- en tout cas, et c'est important, ce qui est sûr, c'est que la faculté d'atteindre le site d'un vendeur à partir d'un Etat n'entraîne pas de nexus à partir de cet Etat ;
- les acteurs opérant à la fois dans l'ancienne et dans la nouvelle économie doivent faire attention à leur présence physique dans certains Etats s'ils ne veulent pas être considérés comme ayant un nexus dans ces Etats. En effet, le fait d'avoir un magasin physique pourrait, selon ses activités, imposer au magasin virtuel de retenir les taxes lors de ses ventes. Par exemple, le fait de retirer son colis acheté via le réseau dans un magasin physique ou la faculté de rapporter une marchandise défectueuse dans le magasin physique pour faire jouer la garantie pourrait classer ce magasin physique comme nexus du magasin virtuel. Quoiqu'il en soit, la polémique à ce sujet est vive aux Etats-Unis, les résolutions se faisant au cas par cas.

Le besoin de trouver une solution cohérente et uniforme se fait de plus en plus sentir. Nous sommes en plein dans le cas où l'incertitude freine le développement de ce nouveau moyen de faire du commerce, et constitue par-là un risque pour la croissance américaine.

8.2.2 Quels sont les types de ventes en ligne sujets à la sales ou à la use tax ?

Tout d'abord, il est évident que, tout comme cela se fait pour la TVA, le fait d'effectuer la commande d'un bien matériel via Internet ou par téléphone n'implique pas de changement quant à la taxation du bien livré. La législation en vigueur s'applique comme si de rien n'était.

Le problème revient par contre (quasi comme toujours...) aux transactions qui n'ont lieu que sur Internet, tel le téléchargement de fichiers de tous types et les services offerts via Internet. Comme le mentionne ironiquement Hardesty, les abonnements mensuels aux sites réservés aux adultes procurent peut être une des activités les plus rentables sur Internet à l'heure actuelle. Mais rien n'est taxé. Les règles n'ont pas été adaptées à ce moyen de communication et si la jurisprudence a opéré des changements, les carences qu'elle crée ou qui subsistent dans la législation font qu'ils sont aisément contournés. A l'heure actuelle, plus ou moins la moitié des Etats américains tente l'application de la sales ou de la use tax sur le téléchargement de fichiers. L'autre moitié les exempt. Certains font également la distinction entre programmes standardisés et programmes sur mesure. Et déterminer quel Etat taxe tel type de transaction et quel Etat ne le taxe pas est une entreprise gigantesque. La jurisprudence évolue sans cesse et, pire encore, les Etats ne savent pas eux-mêmes quelle réponse donner à une demande de ruling !

Il est clair que les Etats-Unis doivent absolument repenser leur cadre législatif pour fournir la simplicité, la certitude et la neutralité si chères à l'OCDE.

8.2.3 Nexus et programmes d'affiliés¹⁴⁶

Sur Internet, la plus grosse dépense concerne souvent le marketing. En effet, il faut se faire un nom, et cela coûte souvent cher. C'est ainsi que certains vendeurs ont développé un moyen bon marché mais efficace pour faire la publicité de leurs produits. Ils placent des bannières sur le site de l'affilié et celui-ci touche une commission si une vente a été réalisée à partir de ces bannières.

Le plus bel exemple de programme est celui d'Amazon.com. La société cite le chiffre de 400.000 affiliés, qu'elle appelle *associés*. Par exemple, si un site contenant des recettes

¹⁴⁶ En Anglais : *affiliate programs*.

de cuisine parle d'un livre, il peut mettre une banner à côté de la recette de telle manière à ce qu'un acheteur n'ait qu'à cliquer pour acheter ce livre directement auprès d'Amazon.com. En échange de ce service, notre site de recettes de cuisine touchera une commission sur ces livres vendus.

Le problème rencontré ici est le suivant : si un affilié est présent physiquement dans un Etat, il peut provoquer un nexus au vendeur en ligne dans cet Etat. Ce qui signifie que le vendeur devra collecter la sales tax dans cet Etat. La jurisprudence dit que si une société dispose d'agents indépendants dans un Etat, elle est considérée comme ayant un nexus dans cet Etat. Donc, si les membres d'un programme d'affiliés sont qualifiés d'agents d'un vendeur en ligne, ce vendeur aura un nexus dans tous les Etats dans lesquels ces agents sont établis et il devra tenir compte de la sales tax dans ces Etats.

Les vendeurs en ligne doivent se tenir à carreau. De plus que les déboires de la *Advisory Commission on Electronic Commerce* pourraient pousser les Etats américains à être plus agressifs et à poursuivre les nexus de manière à préserver leurs rentrées.

8.2.4 Comment éviter le nexus ?

Une option consiste en la formation d'une nouvelle société ayant pour unique but la vente à distance. Pour la sales tax, une société vendant dans un Etat peut ne pas être affectée par une présence physique dans cet Etat. La société existante devrait donc créer une filiale, lui transférer des actifs suffisants pour opérer la vente à distance, et gérer cette société d'une manière séparée de la maison-mère (le management doit être indépendant). Si cette condition est respectée, elle peut éviter le nexus. Il faut cependant bien avouer que tout ceci est une question de fait.

Un bon exemple pour expliquer ceci se retrouve chez le libraire Barnes & Noble (B&N). Ce vendeur reconnu dans tous les Etats-Unis possède un réseau de magasins très développé sur tout le territoire. Lorsqu'il a décidé de se lancer sur Internet pour contrer son nouveau rival Amazon.com, leur réseau s'est révélé être un énorme désavantage pour B&N. En effet, ce réseau faisait en sorte que B&N avait un nexus pour la sales tax dans tous les Etats américains. A l'inverse, Amazon.com profitait d'un avantage compétitif important¹⁴⁷ sur les prix du fait qu'elle n'avait que peu de nexus, étant une société virtuelle. Dès lors, B&N a réorganisé sa structure de commandement de manière à gérer ses ventes réelles et virtuelles de manière indépendante. Depuis, B&N n'a plus de nexus que dans 3 Etats américains¹⁴⁸. Par contre, le fait que la société développe un programme d'affiliés risque de réduire ces efforts à néant. Elle doit donc faire attention à ne pas glisser sur la corde raide !

8.2.5 La collecte des taxes

Certains vendeurs ne collectent pas les taxes, quel que soit l'Etat concerné. Cela peut être soit par ignorance¹⁴⁹, soit d'une manière délibérée, pensant que le fait de ne pas se soucier des taxes ne sera pas poursuivi.

Les coûts du respect de l'obligation de prélever les taxes sont énormes. Une étude de Cline & Neubig¹⁵⁰ estime le coût pour un vendeur à distance devant collecter les taxes

¹⁴⁷ Pour rappel, les taux de sales tax sont compris entre 0 et 9% du montant de la vente.

¹⁴⁸ Essentiellement là où B&N a ses quartiers généraux, entrepôts, etc.

¹⁴⁹ Beaucoup de vendeurs de petite taille croient que les ventes sur Internet ne tombent pas sous le coup de la sales ou de la use tax. Cette idée fautive a certainement été renforcée par l'*Internet Tax Freedom Act*, étant donné que la substance même de cette loi est ténébreuse et que son titre a renforcé la croyance populaire que les ventes via Internet étaient libres de toute taxe

dans 15 Etats différents à 8,3 % des taxes perçues, principalement à cause de tous les problèmes dont nous venons de parler¹⁵¹. Pour un vendeur physique ayant plus de 750.000 USD de chiffre d'affaires et opérant localement, ce taux tombe à 3,7%. Si ce même vendeur arrive à 10 millions USD de chiffre d'affaires, le taux tombe à 1% ! L'avantage compétitif est loin d'être négligeable. De manière à enrayer cette croissance de coûts, la Court Suprême¹⁵² a décidé de n'imposer la taxe que dans les Etats où il y a une présence physique.

Il existe bon nombre de programmes informatiques et autres méthodes pour collecter les taxes concernant les ventes en ligne. La seule chose sur laquelle nous pouvons nous accorder, c'est que peu d'entre eux sont satisfaisants pour l'instant. Quoiqu'il en soit, le présent mémoire n'a pas pour objectif de les détailler.

8.3 Conclusion

S'il y a une caractéristique propre à l'application de la sales tax au commerce électronique, c'est bien l'incertitude. C'est parce que le commerce électronique est si récent et les règles concernant la sales tax sont si différentes d'un endroit à l'autre, que les vendeurs en ligne doivent jouer avec un (trop ?) grand nombre d'incertitudes.

Dans bien des cas, il sera difficile de prédire si le vendeur doit collecter la taxe dans un Etat ou si le produit ou service qu'il vend est bien sujet à cette taxe. De plus, il devrait prédire ce montant au moment même de la commande de manière à ne pas surprendre son client au moment du paiement.

Dernière incertitude, il ne sait même pas prédire dans quel sens la situation va évoluer et quelle option les autorités finiront par adopter.

¹⁵⁰ voir l'étude de Cline & Neubig in *The Sales Tax System and Compliance Costs for Multistate Retailers*.

¹⁵¹ et d'autres. Par exemple, le fait qu'une transaction se fasse avec un acheteur anonyme implique un coût supplémentaire car il faut souvent chercher à l'identifier ou l'imposer au taux qui prévaudrait pour une transaction normale.

¹⁵² Cfr supra, note 56.

9 Les Droits de Douane

9.1 Introduction – explication du mécanisme

De tous temps, les pays ont cherché à protéger leur économie domestique de l'extérieur. La première réaction a toujours été de favoriser l'industrie nationale en plaçant des obstacles, des barrières à l'entrée aux envahisseurs économiques potentiels.

Les droits de douane font partie des instruments économiques chargés de remplir ce rôle. Leur but premier est de fournir un avantage économique aux entreprises domestiques. Accessoirement, ils fournissent des revenus à l'Etat qui les instaure. Les droits de douane correspondent souvent à un pourcentage fixe de la valeur des importations, sont conçus pour être appliqués à des groupes bien délimités de biens et sont collectés aux points d'entrée de ces biens dans le pays.

Depuis la Seconde Guerre Mondiale, les négociations multilatérales dans le cadre du GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), remplacé depuis par l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), tendent à diminuer et à enlever progressivement ces entraves au commerce international. Une autre organisation, l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) a quant à elle pour mission d'améliorer l'efficacité de l'administration des douanes.

Dans la répartition internationale de la clarification et de l'adaptation des procédures et autres textes de référence, il est très vite apparu que l'OMC allait se concentrer sur les barrières douanières (tariffs) tandis que l'OMD se penchait sur les droits de douanes (customs).

Dans l'Union Européenne, depuis l'entrée en vigueur du Marché Unique de 1993, il n'existe plus de droits de douane intra-communautaires. Seuls subsistent des droits à l'importation dans la zone-UE. Ces droits sont régis par la Commission Européenne elle-même et les recettes qu'ils génèrent vont directement dans les caisses de l'Union.

9.2 Problèmes liés au commerce électronique

9.2.1 Problèmes opérationnels

Tout comme pour la plupart des piliers administratifs bousculés par le commerce électronique, l'augmentation du nombre de transactions risque de mettre en difficulté les systèmes douaniers. Par exemple, en ce qui concerne la circulation physique des marchandises dans l'Union Européenne, les exigences habituelles en matière de déclaration restent d'application. Ce qui signifie que les moyens de traitement et de contrôle doivent s'occuper aussi bien de l'augmentation des mouvements se déroulant à l'intérieur et en provenance de l'extérieur de l'Union. Il y a donc un risque qu'ils soient dépassés par l'ampleur des événements.

Egalement, la désintermédiation qui provient de la possibilité offerte aux consommateurs d'acheter directement chez le fabricant est susceptible de poser des problèmes au niveau des douanes (dans l'Union, pour autant qu'il s'agisse d'achats de marchandises provenant de l'extérieur). Lorsque les marchandises sont importées en grandes quantités par un intermédiaire en une seule opération, les opérations de contrôle sont supportables pour les administrations concernées. Par contre, si des acheteurs privés

commandent des marchandises via Internet pour leur propre utilisation, il est probable que les intermédiaires soient contournés et que cela mène à une fragmentation du trafic, plaçant davantage les ressources douanières sous pression.

Les opérations hors ligne concernant des opérations internationales de vente par correspondance vont, en principe, continuer d'être traitées par les administrations des douanes au point d'importation en ce qui concerne la collecte des droits de douane comme de la TVA, le cas échéant.

A l'heure actuelle, les taxes à l'importation procurent de nombreuses surprises au consommateur et une surcharge de travail aux transporteurs. En effet, ces taxes sont (trop) peu souvent calculées (ou calculables, puisqu'elles varient souvent d'un pays à l'autre) au moment de l'achat. Ainsi, le client a l'impression de commander un produit pour une certaine valeur, mais ce qu'il ne sait pas, c'est qu'il va devoir payer le dédouanement pour son produit, la TVA sur le tout, etc. Il se peut que le prix de son petit colis double et il arrive même parfois que certains clients le refusent lors du passage du transporteur car la surprise et la pilule sont trop dures à avaler.

La principale différence va résider dans le gonflement attendu du volume de ces opérations si ce domaine du commerce électronique peut se développer pleinement, avec l'exigence que cela impose aux autorités douanières. Le secteur du transport express en Belgique connaît depuis 5 ans une croissance proche de 15% du trafic en provenance de l'extérieur de l'UE. Une croissance identique est attendue pour les 5 prochaines années. Cela soulève une vaste interrogation quant à la capacité de ces autorités d'exercer un contrôle efficace compte tenu de la diminution de leurs ressources. Il faudra trouver des solutions pour simplifier ou rationaliser les procédures, sans que cela ne menace sensiblement les recettes fiscales ou les contrôles aux frontières.

9.2.2 Problèmes de principe

Etant donné que l'accès à Internet devient de plus en plus accessible pour tous et que la bande passante des lignes téléphoniques s'agrandit, les prix des produits digitalisés vont baisser et vont entraîner un effet de substitution entre le commerce physique et le commerce électronique des produits digitalisables.

La croissance potentielle de l'offre de produits virtuels inquiète profondément la trésorerie des Etats. Les transmissions électroniques en ligne de musique, vidéos et logiciels évitent la soumission aux droits de douane qui prévalait lors de la fourniture physique des enregistrements sur bande, disque ou film. Le traitement de ces produits virtuels dépend, comme nous l'avons identifié pour la TVA, du classement de l'opération en ligne comme fourniture de marchandises ou de services.

Alors que selon les dispositions de la législation en matière de TVA de l'Union Européenne, de telles opérations sont considérées comme des services, les Etats-Unis refusent de reconnaître l'applicabilité de ces mêmes opérations à l'Accord Général de l'OMC sur la Commercialisation des Services (AGCS)¹⁵³. Si nous nous référons à l'avis du Groupe de Travail n°1 de la Commission Européenne¹⁵⁴, « de toute évidence, des droits de douane ne sont jamais appliqués aux services mais la possibilité d'appliquer des droits de douane à une nouvelle catégorie s'intercalant entre les biens physiques et les

¹⁵³ nous étudierons cet accord dans le cadre des solutions éventuelles.

¹⁵⁴ in *Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les Douanes*, op. cit., p.8.

services, à savoir, les marchandises «virtuelles» ne pourrait pas être nécessairement exclue ».

Comme elles risquent de fondre à cause du changement de moyen de livraison de certains produits, les Etats craignent pour les rentrées financières qui proviennent des droits de douane et de la TVA sur les importations.

A l'heure actuelle, un nombre impressionnant de paquets passe les frontières sans se voir imposer de droits de douane parce que beaucoup d'agents de douanes sont soit dans l'incapacité de savoir s'il s'agit d'un colis commercial ou non, soit surpassés par le nombre de colis, soit au courant mais ne veulent pas passer leur temps à collecter les petits montants de droits dus sur ces biens.

Mais cela a d'autres impacts non fiscaux. Par exemple, les douanes ont également une fonction de contrôle contre le banditisme. Elles servent quelque peu de chiens renifleurs pour démasquer les trafics de copies illégales ou d'imitations. Le transfert électronique de biens digitalisés et le manque de points de contacts comme celui des douanes permettent au piratage de prendre encore plus d'ampleur.

Dans un autre domaine, le cachet de la douane sert parfois d'accusé de réception ou de moyen de preuve aux yeux de tiers. Qui va le fournir dans le cadre d'une transaction électronique ? Et comment prévenir la fraude qui pourrait résulter de ce manque de contrôle ?

9.2.3 Etude quantitative de la problématique

Nous aimerions changer nos habitudes et illustrer notre travail par une étude quantitative. Cette étude, intitulée *A quantitative Assessment of Electronic Commerce*, fut publiée en septembre 1999 par deux membres du Secrétariat de l'OMC¹⁵⁵.

En analysant les tendances macro-économiques actuelles, ils prédisent que le commerce électronique pourrait à terme représenter 30 pour-cents du produit national brut de l'économie mondiale, principalement dans la distribution, la finance et les services financiers.

Pour ce qui est des produits «digitalisables» et vendables électroniquement, le commerce mondial représentait 44 milliards USD en 1996, soit moins d'un pour-cent du total du commerce mondial de marchandises. Même si la croissance était de 10 pour-cents par an entre 1990 et 1996 (soit 1,5 fois la croissance totale du commerce mondial de marchandises) et que nous pouvons supposer qu'elle est encore plus forte actuellement, cette part est encore très petite. Les importations de ces produits représentent également très peu car elles se situent souvent autour des 2 pour-cents du commerce total pour chaque pays. L'Union Européenne (incluant le commerce intra-communautaire) représente à elle seule 45 pour-cents des importations mondiales.

9.2.3.1 Implications d'un cyberspace libre de toute taxe pour les revenus douaniers

Les auteurs se sont également posé la question de savoir quelles seraient les implications fiscales si le commerce international des produits digitalisés classifiés comme biens à l'heure actuelle passaient sur Internet et si plus aucun droit de douane n'était levé sur ces produits.

¹⁵⁵ *A quantitative Assessment of Electronic Commerce*, par Rosa Pérez-Esteve et Ludger Schuknecht.

Le tableau 3 disponible dans l'annexe 7 montre le taux moyen des droits de douane appliqué aux produits digitalisables traités comme biens à l'heure actuelle, ainsi que les importations de ces biens et les droits de douane estimés pour chaque pays. Les estimations tiennent compte du traitement de libre échange intra-UE, intra-NAFTA, de commerce Australie/Nouvelle-Zélande, et les taux réduits intra-MERCOSUR. Ils estiment que l'Union Européenne, la Chine et la Corée collectent à elles seules plus de la moitié du total des droits.

Le tableau 4 de la même annexe met ces chiffres en perspective en les comparant avec le total des droits de douane et le total des recettes fiscales de ces différents pays. En moyenne, les revenus de droits de douane sur les produits digitalisables représentent moins de 1 pour-cent du total des revenus douaniers et 0,03 pour-cent du total des revenus fiscaux. Seules la Chine et la Hongrie ont des chiffres notablement plus élevés.

Les auteurs en arrivent à la conclusion que, même dans l'éventualité où tous les produits digitalisables seraient livrés en ligne (cas franchement improbable), la perte de revenus serait minimale, pour ne pas dire négligeable, sauf dans le cas de la Chine et de la Hongrie. Ils ajoutent que même si la part de marché de ces produits doublait dans les prochaines années, la perte consécutive à un « cyberspace libre de toute taxe » serait minime pour les trésoreries des Etats.

Une remarque me vient à l'esprit à la lecture de ce document. Les auteurs se focalisent sur la perte de revenus liés aux droits de douane. Or, depuis plus de cinquante ans, les économies de la planète cherchent à libéraliser les échanges internationaux et à diminuer au maximum les barrières douanières. Ainsi, les discussions préliminaires au GATT, l'Uruguay Round en lui-même et maintenant le rôle de régulateur que cherche à prendre l'OMC s'inscrivent dans cette politique d'éviction des barrières douanières. N'est-il dès lors pas logique sinon inévitable que les revenus douaniers diminuent au fur et à mesure de ces disparitions ? N'est-il pas logique qu'à terme les Etats n'aient plus à compter sur les recettes douanières ?

Pour ma part, sans plonger dans un libéralisme trop poussé, je pense que cette diminution de recettes est inévitable. Je pense également que les nouvelles technologies ont ici un rôle de catalyseur. Peut-être arriverons-nous simplement plus rapidement à un monde sans frontières douanières.

9.2.4 Le commerce de services électroniques

La distribution électronique a un rôle crucial dans le développement du commerce transfrontière des services. Les services de communication, d'information et d'informatique, et un nombre incroyable de services financiers et d'assurances ainsi que d'autres services commerciaux (comptables, légaux,...) sont fréquemment utilisés via des réseaux de télécommunication. L'étude de Pérez et Schuknecht montre qu'en 1995, la part transfrontière de ces services représentait 370 milliards USD, soit plus ou moins 30 % du commerce mondial des services ou 6 % du commerce mondial total. Et comme nous pouvons prédire une croissance rapide pour les services transnationaux au fur et à mesure que les coûts liés à ces services diminuent, ces chiffres prennent plus d'ampleur que ceux concernant le commerce des produits digitalisables dont nous avons discuté ci-dessus.

Il semble que le commerce électronique va continuer à bénéficier du moratoire sur les droits de douane proposé par l'OMC sur l'initiative des Etats-Unis pendant deux ans. Un

rapport datant de fin de l'année 1999 a montré que les 135 membres étaient unanimes pour dire qu'ils n'introduiraient pas de mesure dans les deux prochaines années¹⁵⁶.

Dans la recherche d'options pour préserver les caisses des Etats de la baisse de revenus en matière d'impôts indirects¹⁵⁷, certains ont émis l'idée de mettre des droits de douane sur les services. Mais qu'en est-il exactement ?

9.2.4.1 L'accord Général sur le Commerce des Services¹⁵⁸

L'Accord Général sur le Commerce des Services (AGCS – GATS en anglais) établit les règles générales concernant le commerce des services. Ces règles ont été établies dans le but de placer ce commerce sous les conditions de transparence et de libéralisation progressive. En principe, l'AGCS s'applique à tous les services, excepté ceux qui sont fournis par les gouvernements dans l'exercice de leur administration.

Mais cinq ans après leur adoption par l'OMC, ces règles de classification de services sont inadéquates pour faire face à l'expansion rapide de la livraison électronique de services (ce que les auteurs appellent «e-services»). En particulier, il existe une très grande ambiguïté dans la classification de ces e-services.

L'AGCS comporte deux sortes d'obligations aux Etats membres de l'OMC. Tout d'abord, il existe un groupe d'obligations générales qui s'appliquent automatiquement. Ensuite, il existe des engagements spécifiques dont l'étendue est limitée à certains secteurs ou activités pour lesquels l'Etat membre a décidé d'ouvrir l'accès à son marché. Différents degrés d'ouverture sont possibles. Le niveau d'accès peut se faire à travers quatre modes de livraison d'un service¹⁵⁹. Ces modes sont :

- Mode 1 : livraison transfrontière
- Mode 2 : consommation à l'étranger
- Mode 3 : présence commerciale
- Mode 4 : mouvement de personnes physiques

Tout ce cadre a été mis en place à un moment où la présence physique était de mise entre le fournisseur de services et son client, sauf pour le mode 1 où les deux acteurs peuvent être séparés par des milliers de kilomètres. Mais avant l'arrivée des nouvelles technologies, les livraisons transfrontières étaient limitées à certains services, comme les rapports de missions de conseil, les plans d'architectes et les polices d'assurances qui pouvaient être livrés par téléphone ou par poste.

Comme nous le savons, l'apparition des e-services a diminué, et même éliminé dans certains cas, le besoin d'une proximité physique entre nos acteurs.

Dans l'optique de l'AGCS, il devient donc important de décider si les e-services sont livrés de manière transnationale (selon le mode 1), via une consommation à l'étranger (selon le mode 2) ou selon une troisième catégorie qu'il faudrait ajouter à l'Accord.

¹⁵⁶ source : Internet News Germany cité par l'édition du 6/12/99 de *European WebSoup*.

¹⁵⁷ et plus particulièrement concernant la perte de revenus de la TVA liée au changement du lieu de livraison des services par rapport aux biens digitalisables, voir supra.

¹⁵⁸ nous allons résumer ici la position de Emad Tinawi et Judson O. Berkey dans leur article *e-services and the WTO : The Adequacy of the GATS Classification Framework*, 1999.

¹⁵⁹ les onze secteurs concernés sont : la construction, l'environnement, la santé, le tourisme, le transport, les loisirs, la finance, la distribution, le conseil d'entreprise, les communications et l'éducation.

En clair, Internet n'a pas seulement fait que la distinction entre le mode 1 et le mode 2 soit potentiellement plus importante mais il a aussi soulevé la question de savoir si les e-services sont eux-mêmes concernés par l'AGCS actuel.

Depuis 1998, l'OMC examine tous les problèmes liés au commerce électronique. Grâce à la neutralité technologique présente dans le texte, il semble qu'il existe un consensus selon lequel l'AGCS couvrirait bien les e-services tout en sachant qu'il puisse exister de nouveaux services propres au commerce électronique qui ne sont pas dans la liste actuellement. Maintenant, quant à savoir quel mode recouvre ces e-services, beaucoup hésitent entre le Mode 1 et le Mode 2.

Tinawi et Berkay proposent quatre solutions qui respecteraient les critères suivants :

1. permettre l'expansion des e-services
2. être transparent et sans ambiguïté
3. ne pas changer fondamentalement les engagements actuels
4. ne pas requérir une substantielle ré-écriture de l'Accord

La première solution consisterait à fusionner les Modes 1 et 2 pour avoir une nouvelle catégorie qui serait sûre d'envelopper les e-services. La deuxième serait de rendre identiques les engagements des pays par rapport aux Modes 1 et 2, mais cette solution ne résoudrait en rien le problème de la classification. Troisièmement, pourquoi ne pas créer un cinquième mode pour les e-services ? Ou enfin, quatrièmement, pourquoi ne pas redéfinir le Mode 2 pour qu'il requière une présence physique et en même temps augmenter les engagements relatifs au Mode 1 ?

Toutes ces discussions prendront encore du temps. Mais ce qui nous intéressait était de voir s'il est possible ou non pour les Etats de considérer les e-services comme exempts de droits de douane selon l'AGCS. Ceci a une importance capitale pour l'avenir des transactions du commerce électronique.

9.3 Solutions envisageables

9.3.1 Proposition de zone d'exonération de droits

Les Etats-Unis indiquent dans leur *Framework for Global Electronic Commerce* que « l'Internet (devrait être) déclaré domaine exonéré de droits de douane, chaque fois qu'il sert à la livraison de produits ou à la prestation de services ». Comme les membres de la US Advisory Commission on Electronic Commerce n'arrêtent pas de le répéter, « exonéré de droits de douane » ne signifie pas « exonéré de taxes » ! Les taxes à la consommation continuent d'être d'application !

Dans ce contexte, il convient de distinguer entre les biens matériels commandés par Internet et livrés par des moyens traditionnels et les biens ou services virtuels livrés électroniquement.

Les Etats-Unis estiment que le concept de zone d'exonération de droits doit être limité aux biens ou services livrés par voie électronique. Ainsi si un client télécharge un logiciel via Internet ou obtient des services professionnels sur Internet, l'opération doit être exonérée de droits de douane. C'est conforme au droit en vigueur. En effet, lorsqu'un logiciel informatique est livré par les méthodes traditionnelles sur un support, les droits de douane ne sont appliqués qu'à la valeur du support (par exemple, le disque informatique ou la bande magnétique) et non à la valeur du logiciel lui-même. S'il n'y a plus de support, il est logique qu'il n'y ait plus de droit de douane !

Ainsi, pour la vente par correspondance appliquée à Internet, rien ne change et les biens matériels devront toujours être déclarés et dédouanés. La TVA due sur ces importations est elle aussi toujours d'application.

Nous remarquons d'emblée que cette solution a simplement pour but de clarifier la situation légale de ce genre d'opérations. Mais nous remarquons également qu'elle ne résout en rien les autres problèmes que nous avons évoqués, comme la perte de revenus.

9.3.2 Pour les services

Pour les services, il existe un projet de taxer uniquement les services qui ne seraient pas soumis à l'AGCS. En principe, l'accord s'applique à tous les services, sauf aux services gouvernementaux. Si les « e-services » ne sont pas couverts par l'AGCS, les Etats membres de l'OMC ont tout le droit de leur imposer des droits de douane.

Une solution résiderait ainsi dans l'éviction des e-services du cadre de l'AGCS pour permettre cette taxation. Nous pourrions en arriver à un système d'import/export de ces e-services.

9.3.3 La position européenne sur les marchandises physiques

Comme nous l'avons identifié plus haut, les difficultés seront essentiellement d'ordre dimensionnel et découleront de l'augmentation du volume des transactions.

Pour la Commission Européenne¹⁶⁰, il existe 3 sujets de préoccupation immédiats :

- l'augmentation du nombre de petits paquets entrant dans l'UE ;
- les distorsions de concurrence entre les fournisseurs de l'UE (y compris les vendeurs à distance) et ceux en dehors de l'UE ; et
- le potentiel de tension ou de distorsion dans le fonctionnement du système transfrontalier interne de vente à distance.

9.3.3.1 Allègement spécifique des droits

Toutes les importations de marchandises physiques dans la Communauté sont soumises aux droits de douane et à la TVA à moins qu'un allègement spécifique ne soit d'application. Par exemple, pour les petits paquets, la franchise douanière et d'impôts est de 22 euros¹⁶¹. Pour la TVA uniquement, les Etats membres peuvent appliquer un seuil de 10 euros s'ils le souhaitent ou exclure les livraisons de vente par correspondance de la franchise. Il existe ainsi une distorsion de concurrence entre les fournisseurs communautaires et les fournisseurs étrangers à l'UE.

Pourquoi cet allègement existe-t-il ?

¹⁶⁰ Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1998), « Groupe de travail n°1 – Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires – Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la T.V.A. et les douanes », Document de travail, 3 avril 1998, Bruxelles., p. 25

¹⁶¹ soit près de 881 BEF. Il faut noter que la Belgique applique un seuil de 1.000 BEF en lieu et place de ce seuil de 22 EUR.

Ces allègements sont conçus pour réduire la charge de travail des postes et des douanes ainsi « qu'adoucir un point de frottement entre l'administration et le public »¹⁶². Pour les marchandises envoyées entre personnes privées, l'allègement est de 45 euros. Le seuil de 22 euros n'est destiné qu'à réduire la charge de travail des douanes dans leur chasse aux petits montants de droits de douane et de TVA, et accélérer les procédures de dédouanement.

Le seuil des livraisons postales de petits paquets a été introduit en 1983 et a été fixé à 10 écus. En 1992, il a été augmenté à 22 écus et a été étendu à tous les modes de livraison. Les options de franchise pour la TVA ont également été introduites en 1992.

Certains pensent que la meilleure manière de réduire la pression sur les transporteurs et les administrations due à l'augmentation du trafic consisterait à extraire progressivement davantage de paquets de l'exigence de contrôle et de paiement. Une réduction du taux de dédouanement serait quant à elle préjudiciable aux relations avec les opérateurs et les clients et ne contribuerait pas à l'objectif de facilitation du commerce.

Une réponse pourrait donc être d'augmenter le seuil à un niveau réaliste et de supprimer tout besoin de distinction entre les ventes par correspondance et les autres envois.

9.3.3.2 Options

Depuis 1994, il existe dans les cartons de la Commission une proposition pour faire passer le seuil de 22 écus à 45 écus, mettant un terme aux options pour une limite inférieure et excluant la vente par correspondance. Mais il y a l'air que personne ne veut lancer le débat sur son adoption par le Conseil. En réalité, l'Italie et l'Espagne bloqueraient la décision car celle-ci augmente la distorsion de concurrence entre les fournisseurs internes et externes à l'UE.

Justement, une manière d'éliminer cette distorsion serait de réduire le seuil de la franchise pour les colis provenant de la vente par correspondance. Malheureusement, le contrôle de tels seuils est souvent difficile, car la valeur n'est souvent pas donnée ou manipulée, et la distinction entre les ventes par correspondance et d'autres paquets peut ne pas être facile. Une autre solution serait peut-être de supprimer entièrement la franchise douanière pour les petits paquets.

Mais ceci ne permettra pas de résoudre les problèmes découlant de l'augmentation des petits paquets en provenance de l'extérieur de l'UE. Au contraire, cela risquerait d'augmenter encore plus les effets de cette augmentation. Comme ce dernier problème est celui qui a le plus d'importance, c'est celui que nous devons résoudre en premier.

Pour ce faire, nous pouvons soit relever les seuils d'exemption soit mettre en œuvre des techniques de contrôle perfectionnées.

Selon le document de la Commission, « l'ajustement des seuils pourrait consister en l'une ou l'autre des combinaisons suivantes :

- un seuil plus élevé avec soit une exclusion totale des ventes à distance, soit un plus faible seuil de 10 ou 22 euros ;
- la suppression ou l'abaissement du seuil, faisant davantage usage des montants non entrants dans les comptes en cas de vente non à distance ;

¹⁶² ibidem, op. cit., p. 26.

- la suppression ou l'abaissement du seuil, avec l'introduction d'un taux type ou moyen de taxation à une limite plus élevée »¹⁶³.

En termes d'amélioration des techniques de contrôle, les administrations devraient lutter à armes égales avec les autres acteurs. L'utilisation des technologies de l'information pourrait les aider à améliorer l'efficacité et la fourniture de leurs services.

Par exemple, les administrations ont la possibilité d'utiliser les mécanismes de contrôle qu'elle a déjà développés conjointement avec les transporteurs de colis express, comprenant l'accès direct à leurs systèmes informatiques.

Selon le rapport de la Commission, « l'industrie des colis express dans son ensemble est dominée par quatre grands transporteurs express qui disposent déjà de systèmes sophistiqués qui permettent d'appliquer un contrôle efficace. Il est nécessaire de développer les relations de travail qui existent déjà entre les administrations fiscales et douanières afin à la fois de faciliter et de contrôler les mouvements futurs des petits paquets. Les douanes et contributions indirectes britanniques, par exemple, disposent d'un accès direct aux systèmes d'information des transporteurs express en tant que partie intégrante des conditions permettant à ces sociétés de mettre en application des procédures simplifiées d'importation »¹⁶⁴. Cela est également le cas en Belgique. Les douanes disposent de terminaux leur offrant un accès direct dans les bases de données des transporteurs express.

Le rapport continue comme suit : « une utilisation plus étendue des mesures telles que celles-là pourrait être la condition préalable indispensable à une réduction ou suppression radicale du seuil applicable aux petits colis. Si ce mécanisme pouvait se mettre en place sans interrompre le flux physique, ce serait le meilleur remède pour l'impact déséquilibrant que le commerce électronique hors ligne est susceptible d'avoir sur les opérateurs de l'Union Européenne ».

Bien entendu, pour que de telles mesures offrent une efficacité maximale, il faut que tous les opérateurs y participent selon des règles communes.

¹⁶³ ibidem, op. cit., p. 27.

¹⁶⁴ ibidem, op. cit., p. 28.

10 Impôts Indirects – Propositions Alternatives¹⁶⁵

Depuis l'explosion du phénomène Internet et l'apparition des différents challenges que nous avons décrits au niveau de la taxation (voir plus haut, chapitre 2), de nombreuses voix se sont élevées réclamant l'introduction de nouvelles taxes pour la nouvelle économie.

Etant donné que notre économie devient de plus en plus caractérisée par la production, la distribution et la consommation de biens immatériels (intangibles), le système en vigueur, basé sur la production, la distribution et la consommation de biens matériels (tangibles), devient inadéquat. Comme nous l'avons déjà mentionné à maintes reprises dans ce mémoire, le fait de ne plus avoir de traces physiques rend l'ancienne vision du système de taxation inapplicable. L'invisibilité aveugle tout.

Plus généralement, nous pouvons argumenter que le simple fait de ne pas ajuster la base taxable de la nation va automatiquement impliquer une non-neutralité entre les différents systèmes de distribution ou de communication, les systèmes de communication les plus récents évitant, que ce soit par accident ou par intention, le système d'imposition en vigueur¹⁶⁶.

Tout comme il y a un à deux siècles les gouvernements étudiaient la question de taxer ou non les récoltes de maïs aux Etats-Unis, leurs successeurs réfléchissent à la possibilité d'instaurer une nouvelle taxe sur le nouveau facteur dominant de l'économie, à savoir les réseaux d'information.

Certaines introductions de nouvelles taxes ont même été tentées, comme à Tacoma (ville de l'Etat Américain). Dans cet exemple¹⁶⁷, une taxe de 6% devait être levée sur les revenus bruts générés par les transactions électroniques originaires de la ville. Cette taxe était unique dans le fait qu'elle touchait toute personne qui percevait des revenus de transactions originaires de Tacoma, quelle que soit la localisation de cette personne. Ce qui impliquait que des sociétés comme CompuServe, AOL et les autres étaient tenues de s'acquitter de cette taxe sur les revenus générés par leurs clients de Tacoma. Les protestations eurent raison de cette taxe. Cette taxe ressemblait en pratique à la TVA en taxant les services sur Internet. Sa perte fut provoquée par le fait qu'elle imposait des non-résidents et par l'isolement de Tacoma dans son application.

10.1 La Bit Tax

Parmi les propositions introduites figurait dès 1994 celle de Arthur J. Cordell, membre du Département de l'Industrie du Canada à Ottawa. Ses propos furent souvent relayés, principalement par Luc Soete, économiste bruxellois directeur du *Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology* (MERIT). Il faut mentionner qu'il y a peu de littérature à ce sujet, mis à part les quelques papiers de ces deux chercheurs.

¹⁶⁵ cette section s'inspire de trois articles :

- *Taxing the Internet: The proposal for a Bit Tax*, Arthur J. Cordell
- *The Bit Tax: the case for further research*, Luc Soete and Karin Kamp, MERIT, 1996
- *A focus on Internet commerce taxation*, Mauro Cipparone.

¹⁶⁶ voir à cet égard le chapitre 2 du présent mémoire.

¹⁶⁷ cité par Cipparone, op. cit., p. 2.

1. Explication du concept

« Une nouvelle base taxable est importante si nous voulons éviter l'insolvabilité des gouvernements démocratiques, spécialement en ces temps de besoins croissants. La nouvelle productivité doit être capturée par les gouvernements si nous voulons partager largement cette richesse de la société de la connaissance »¹⁶⁸. Voici la raison pour laquelle Cordell estime qu'il faut réfléchir à de nouveaux moyens pour remplir les caisses des Etats, étant donné que toute l'économie est bouleversée et que les moyens actuels ne suffisent plus.

L'argument le plus important au lancement de la Bit tax venait du fait que ses promoteurs trouvaient que les taxes actuelles n'étaient plus exécutoires dans l'environnement électronique. Si nous achetons un programme informatique dans un magasin réel, nous payons de la TVA. Par contre, si nous le téléchargeons, nous pouvons l'éviter. Voilà pourquoi ses protagonistes voulaient taxer les flux d'information.

Cette idée de nouvelle taxe a été développée au moment où on ne voyait pas les gains apportés par les nouvelles technologies. Tout le monde en parlait, mais personne ne savait vraiment dire si la nouvelle économie existait bel et bien. C'est ce que l'OCDE a appelé en 1996 le paradoxe de Solow¹⁶⁹ : le fait que nous ne voyons pas dans les statistiques officielles les gains que les nouvelles technologies de l'information et de la télécommunication nous apportent.

A l'heure actuelle, la donne n'est plus la même. Ce sont les nouvelles technologies qui tirent la croissance américaine. Nous pouvons maintenant estimer que, entre 1995 et 1998, le secteur *IT*, alors qu'il ne représentait qu'à peu près 8% du PNB américain, a contribué en moyenne à 35% de la croissance économique des Etats-Unis¹⁷⁰. Le commerce électronique est devenu une réalité et, même si les récentes déconfitures du Nasdaq semblent montrer le contraire, les *TMT*¹⁷¹ ont bel et bien leur place dans notre économie.

Comme nous l'avons déjà expliqué plus haut, la TVA est une taxe sur la production. Elle ne reflète pas trop la notion de valeur ajoutée dans les services liés à la communication et à la transmission vu qu'elle ne tient compte souvent que du coût de la transaction (rappelons-nous l'exemple du coup de téléphone décrit dans la section sur la TVA).

Cordell et Soete pensent par contre qu'une Bit tax pourrait résoudre ce problème car elle taxerait sur base de l'intensité d'information transmise. Je ne suis pas tout à fait d'accord avec ce principe. En effet, ce n'est pas parce qu'un enfant télécharge la dernière vidéo de Walt Disney sur son ordinateur qu'il contribue plus au PNB qu'un financier qui prend 20 secondes et 500 fois moins d'information pour rapatrier les derniers cours de clôture de ses actions favorites et transmettre ses ordres d'achat ou de vente. Bref, leur solution n'a fait que déplacer le problème.

Pour Cordell, l'introduction d'une nouvelle base taxable devrait être associée au mouvement vers la nouvelle économie. Une base taxable qui grandirait avec cette nouvelle économie et qui en serait au cœur, facilement identifiable, dont la collecte serait faite chez peu d'acteurs et qui serait difficile à éviter.

¹⁶⁸ Cordell, A., op. cit., p. 6.

¹⁶⁹ appelé ainsi après que Robert Solow, prix Nobel en économie, ait fait l'observation que : « Nous voyons des ordinateurs partout autour de nous, sauf dans les statistiques de productivité ! » cité par Soete et dans l'Editorial de *The Economist* du 21 juillet 1999, *Work in progress*.

¹⁷⁰ in *The Economist*, op. cit., p. 2.

¹⁷¹ Technologies-Média-Télécoms.

Comment arriver à cela ? « Si la nouvelle richesse des nations doit se trouver dans les réseaux, alors nous devons imaginer une taxe sur l'écoulement du trafic digital »¹⁷². Cela devrait être similaire aux accises sur les carburants, aux péages sur autoroute ou même à la taxe de circulation. Les accises et les taxes indirectes actuelles s'appliquent au poids des camions, au volume de carburant utilisé, pas à la valeur de la marchandise transportée par ces véhicules. Pourquoi, dès lors, se demande Cordell, ne pas examiner la possibilité d'une taxe sur le trafic digital sur les Autoroutes de l'Information ? Pourquoi ne pas taxer chaque bit digital d'information ?

Cordell propose de taxer chaque bit digital d'information circulant sur les réseaux globaux, sachant que tout finira par être digital dans un futur proche. Le principe est le suivant : « chaque bit est la manifestation physique de la nouvelle économie au travail ».

La proposition des protagonistes de la taxe serait de remplacer les systèmes basés sur la TVA sur les biens et services immatériels par un système de taxation proportionnel à l'intensité de l'information ou de la transmission. Le nombre de bits ou d'octets¹⁷³ est considéré comme une unité plus représentative que le temps ou la distance pour fournir une indication de l'intensité de la transmission. Il n'y a que le nombre de bits transmis qui compte, quel que soit le débit et la durée de la transmission. Il suffirait d'installer des appareils de mesure du même style que les compteurs électriques. La taxe serait proportionnelle à ce nombre de bits transmis.

Cordell fixe pour l'exemple une taxe de 0.000001 cent par bit (ou 1 cent par mégabit). Une collecte automatique serait possible et éviterait beaucoup de problèmes de collecte des taxes directes et indirectes actuelles. Elle serait collectée par les opérateurs de télécommunication, les réseaux de satellites, et les autres opérateurs de câbles pour directement atterrir dans les caisses nationales de l'Etat concerné.

Pour Cordell, cette Bit tax taxerait la valeur ajoutée des transactions digitales. Il trouve que cette valeur ajoutée résulte surtout de l'interactivité. Un message diffusé n'a de la valeur que s'il est écouté. Une transaction interactive (comme une conversation, une recherche de données, l'accès à un distributeur automatique, etc.) est une action que nous choisissons de faire parce qu'elle nous apporte quelque chose. Autrement, nous ne l'exécuterions pas. C'est cette nouvelle valeur, cette nouvelle productivité qui crée tant de richesse sur les réseaux.

Toutes les transactions interactives devraient être soumises à la Bit tax. Ce qui évite de taxer les émissions digitales de radio ou de télévision (en fait, les émissions *one-to-many*). Par contre, les émissions *one-to-few* (comme les émissions de télévision vers un nombre restreint de stations pour une autre diffusion ultérieure ou la transmission d'un journal par satellite pour une impression à distance, etc.) seraient taxées, étant considérées comme interactives (parce qu'elles sont adressables).

Cordell avoue lui-même qu'il faut faire des études pour pouvoir estimer le poids et les incidences de cette nouvelle taxe. Est-ce un progrès ou une régression ? Va-t-elle être supportée par les transporteurs de données ou bien être répercutée chez les consommateurs ? Devrait-on instaurer des taux moins élevés pour certaines applications ? etc.

¹⁷² Cordell, A., op. cit., p. 6.

¹⁷³ unité composée de 8 bits, appelée byte en anglais.

2. Argumentation

En 1996, lors d'une de ses interventions¹⁷⁴, Elio Di Rupo, alors Ministre Fédéral des Télécommunications, se disait favorable à l'introduction de cette taxe chez nous et citait le chiffre de 10^{18} bits transmis par an à l'entrée et à la sortie de la Belgique. Au taux de Cordell, cela nous donnerait 10 milliards USD de revenus par an, soit environ 4% du PNB belge.

Cordell avançait aussi en 1997 que, durant les heures de pointe, 10^{18} bits sont également transférés par seconde sur les réseaux téléphoniques d'Amérique du Nord. Même en déterminant un taux bas, il serait possible d'assurer des rentrées suffisantes pour les Etats. Mais ceci est un raisonnement *toute autre chose étant égale par ailleurs*, cela serait donc sans compter sur les éventuels déséquilibres et effets indirects que provoquerait l'instauration d'une telle taxe.

Il est vrai qu'au niveau de la mise en route, cette solution a quelques facilités. La collecte automatique de taxes et la redistribution immédiate et automatique aux gouvernements peut aisément être intégrée aux logiciels existants chez les opérateurs de télécommunications. Simple, pas cher, sûr et facilement auditable. De quoi renforcer l'intégrité du modèle.

Un argument supplémentaire cité par Cordell appartient au domaine de la macro-économie. Souvent, pour de multiples raisons, les comptes nationaux ne reflètent pas toute la productivité créée dans le pays. Une partie de la productivité échappe aux statistiques. Le fait d'instaurer la Bit tax pourrait permettre d'ajuster les chiffres de la croissance économique fournie par les technologies de l'information. La Bit tax pourrait monétiser la productivité. Nous pourrions ainsi mieux contrôler l'inflation, les chiffres reflétant mieux la réalité.

Il faut savoir qu'il y a quelques années, l'indice des prix à la consommation américain ne tenait pas compte du surplus du consommateur croissant grâce aux nouveaux biens et services offerts via les nouvelles technologies. L'inflation était ainsi surestimée. Par exemple¹⁷⁵, déjà en 1995, on estimait pour les Etats-Unis que l'utilisation d'Internet par des consommateurs individuels pour passer des commandes avait représenté une exemption de *sales taxes* de plus de 3 milliards USD. Cette variation du surplus du consommateur n'était pas du tout prise en compte. La proposition de Cordell pouvait donc aider à résoudre ce problème.

Pour essayer de faire passer la pilule, Cordell pense que sa Bit tax ne serait qu'une solution transitoire destinée à amorcer le processus de réflexion sur l'entrée dans la nouvelle économie. Selon lui, sa taxe pourrait apporter beaucoup de revenus supplémentaires aux Etats et les aiderait ainsi à améliorer leur mission de service public et à retrouver les cycles vertueux de croissance. Il faut noter qu'il serait possible d'exempter de taxe les activités sociales non lucratives comme cela est fait pour la TVA actuellement.

Les auteurs essaient même de trouver un argument « écologique » à leur taxe, affirmant que celle-ci va « réduire la pollution par l'information et la congestion »¹⁷⁶ sur les réseaux, la pollution par l'information caractérisant « les aspects négatifs associés avec le surplus

¹⁷⁴ lors d'une conférence sur le télétravail, in *Le Soir* des mardi 11 et jeudi 13 juin 1996 .

¹⁷⁵ chiffres de Newman, N. in *The Great Internet Tax Drain* cité par Soete.

¹⁷⁶ in Soete, op. cit., p. 5.

et le gaspillage de temps sur l'identification et la sélection de l'information potentiellement importante »¹⁷⁷.

Un autre argument futile s'il en est dit que la bit tax pourrait avoir un effet positif sur la productivité des travailleurs en permettant de sanctionner l'usage abusif d'utilisation privée des nouveaux outils de communication. Le fait de savoir qu'ils sont observés devrait réduire les désirs d'abus de ces privilèges. Nous nous retrouvons dans la même situation qu'à l'apparition du téléphone, moment où bon nombre d'entreprises ont cherché un moyen d'éviter à leurs employés de se « dissiper » dans un usage abusif de cet outil.

Par contre, à la question de savoir si cette nouvelle taxe ne ralentirait pas la croissance de ce nouveau moyen de communication, Cordell répond par une question : est-ce que l'imposition des accises sur les carburants a freiné le développement de l'industrie automobile ? Comme exemple, aux Etats-Unis, les Federal Gas Taxes ont été introduites en 1932, à l'aube de l'essor de l'industrie automobile. Il convient de remarquer que cette industrie était suffisamment forte pour résister au poids des taxes et prospérer comme elle l'a fait.

Les contre-arguments sont nombreux. Tout d'abord, cela désavantagerait Internet par rapport aux autres médias.

Ensuite, cette taxe serait injuste par rapport à la valeur réelle de la transmission (rappelons-nous l'exemple de l'enfant téléchargeant une vidéo).

Enfin, le contre-argument à mes yeux est celui-ci¹⁷⁸ : quel gouvernement aurait le droit de collecter la taxe lorsque la transaction est internationale ? Sans compter qu'une telle taxe doit être lancée à grande échelle et ne doit pas rester un cas isolé.

A sa décharge, Cordell a raison lorsqu'il dit que bon nombre de ses opposants sont des gens qui veulent restreindre le pouvoir des Etats. Nous courons à l'anarchie s'il n'y a plus d'Etat. Et il n'y a plus d'Etat s'il n'y a plus d'impôts. En 1904 déjà, Oliver Wenell Holmes Jr., juge à la Court Suprême de Justice américaine, disait : « les taxes sont ce que l'on paie pour une société civilisée ».

3. Mon avis personnel

Tout comme le fait de dire que ne pas taxer le commerce électronique introduirait des discordances par rapport au commerce « normal », taxer uniquement les communications d'une nouvelle manière provoquerait un déséquilibre également.

Comme je l'ai déjà mentionné, je ne suis pas d'accord avec le principe avancé par Cordell et Soete de taxer selon l'intensité de l'information transmise. Pour moi, la taxe instaurée par la ville de Tacoma était plus juste que la Bit tax en ce sens qu'elle taxait les revenus et non la transmission. Grâce à cela, les services rapportant le plus étaient plus lourdement taxés. A la limite, leur idée pourrait être bonne, mais uniquement en ce qui concerne les services de communication et de transmission, pas sur tous les services immatériels.

Le seul avantage que j'accorderais à cette taxe réside dans sa capacité à résoudre le problème de la propriété intellectuelle et des droits d'auteur. En effet, nous pourrions comparer cette taxe à celle de la Sabam ou encore à celle instaurée sur les

¹⁷⁷ ibidem, p. 6.

¹⁷⁸ Et repris par Cipparone.

photocopieuses et qui vise à rétribuer les auteurs victimes des copies illicites de leurs œuvres. Mais dans ce cas, cette taxe devient une taxe supplémentaire et non pas une taxe remplaçant la TVA sur les produits immatériels. Si le taux est minime et son application globale, nous pourrions aller contre la prolifération du piratage et l'ampleur qu'Internet lui a donnée (rien que l'exemple des MP3, ces fichiers audio compressés, est révélateur).

Il faut toutefois nuancer nos propos, vu qu'ils se situent 3 à 6 ans après ces travaux. Le contexte a changé et son évolution rapide a totalement modifié les préoccupations qui prévalaient à cette époque.

Il faut noter que tout ceci a surtout été imaginé entre 1994 et 1997, alors que les contacts internationaux n'avaient pas encore été pris et que l'OCDE n'avait pas encore pris l'initiative de coordonner l'approche de la taxation au niveau mondial.

Depuis lors, nous remarquons que l'idée de la Bit tax semble avoir été rangée aux oubliettes. Sans vouloir traiter ce système d'utopiste, je pense qu'il est plus sage d'essayer d'adapter les principes actuels aux réalités d'aujourd'hui en les rénovant. Je pense malheureusement qu'il est quasi impossible d'avoir un système complet et parfait. Nous vivons dans un milieu dynamique et la faiblesse de l'homme réside dans son temps d'adaptation. Il faut du temps pour que nous puissions analyser un changement dans notre environnement. Il en faut donc encore plus si nous voulons nous y adapter. Il y aura donc toujours du retard et du « déchet ». Mais ces différents retards sont aussi sources de progrès. En effet, le fait que les législations ne soient pas adaptées force à réfléchir à leur correction. Ce qui apporte du travail et peut permettre un renouveau de temps à autre. La seule chose que nous pouvons essayer de faire, c'est réduire le « déchet » à un minimum acceptable. Mais à nouveau, cela demande du temps et des moyens. Comme à chaque fois, il faut faire des choix...

10.2 La e-mail tax

De temps à autre, l'idée de taxer les messages électroniques passe dans l'esprit de quelques-uns. Cette idée a déjà fait plusieurs fois les titres des journaux mais, à ma connaissance, je n'ai jamais trouvé d'article de fond en parlant ni même d'explication quant à son fonctionnement ou quant à ses vertus.

Mais nous pourrions nous poser la question de l'avenir d'une telle taxe : nous en arriverions à taxer la parole ! Est-ce vraiment la finalité d'une taxe ?

Quatrième Partie :

L'influence d'Internet sur les Transactions Bancaires et
Financières.

11 L'Influence d'Internet sur les Transactions Bancaires et Financières¹⁷⁹

Le but de ce chapitre est d'évaluer les conséquences au niveau fiscal des évolutions techniques dans le monde bancaire et financier. C'est surtout une réflexion personnelle étant donné que les études à ce sujet sont peu nombreuses. Beaucoup d'études se concentrent sur les nouveaux moyens de paiement ou sur la monnaie électronique, mais peu sur l'évolution des transactions financières, sujet que nous voulons développer dans ces lignes.

L'évolution technologique, la révolution dans les communications ainsi que la déréglementation et la libéralisation financière ont provoqué d'énormes bouleversements conduisant à la mondialisation des marchés financiers. Les entreprises financières se sont adaptées et ont été contraintes d'organiser leurs activités au niveau mondial afin d'être en mesure de répondre aux demandes des investisseurs en produits financiers mondialisés 24 heures sur 24. C'est ce que l'on appelle la *mondialisation des transactions*.

Dans un avenir proche, Internet va continuer à se développer en tant que canal de distribution pour les services financiers et conquérir une portion importante des activités dans ce secteur.

Ceci est favorisé par sa nature internationale, par le fait que la localisation est virtuellement non pertinente, et le problème que toute forme de contrôle est extrêmement difficile à établir vu qu'Internet n'est pas chapeauté par un quelconque organisme régulateur. Toutes ces caractéristiques risquent d'avoir des conséquences sur les revenus fiscaux des pays du globe.

Comme le mentionne le rapport de l'ONU¹⁸⁰, « l'infrastructure financière s'est transformée, du fait des progrès de la technologie et des communications, en un système mondial en perpétuelle activité dans lequel l'*argent virtuel* (de simples icônes sur un écran d'ordinateur) peut se déplacer rapidement et facilement n'importe où dans le monde. L'univers des centres financiers offshore et des pays et territoires à secret bancaire fort constitue un élément clef de cette infrastructure, mais peut aussi être considéré comme un système ayant des composantes distinctes mais complémentaires et se renforçant mutuellement, dont beaucoup sont finalement manipulables par les criminels ».

De plus, l'environnement fiscal est souvent un critère primordial dans les décisions d'investissement, qu'il soit international ou non.

¹⁷⁹ Ce chapitre se base en partie sur les articles suivants :

- Australian Taxation Office (1997), « Electronic commerce, banking and finance issues », INNET 97/2 report, juin 1997, Canberra ;
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1997), « La fiscalité relative à la mondialisation des opérations financières sur les instruments financiers : document de travail », OCDE/GD (97) 29, Paris ; et
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1999), « Le blanchiment de capitaux », Synthèses de l'OCDE, juillet 1999.

¹⁸⁰ Blum, J. A., Levi, M., Naylor, R. T. and Williams P., « Paradis Financiers, Secret Bancaire et Blanchiment d'Argent », in *Prévention du crime et justice pénale : Bulletin d'information*, numéro double 34-35 ; *Technical Series* du PNUCID, n°8, dans le résumé.

11.1 L'anonymat favorisé par Internet

11.1.1 Craintes quant à l'arrivée de nouveaux moyens de paiement et d'accès aux banques

L'accès à l'*electronic banking* via Internet permet facilement à tout le monde l'accès aux banques offshore et aux systèmes de règlement, y compris aux paiements de biens de consommation.

Ce changement d'habitude pourrait avoir des conséquences néfastes pour les revenus fiscaux des Etats et peut-être même nécessiter une refonte du système en lui-même. Ce n'est pas encore le cas à l'heure actuelle, mais il faut néanmoins tenir à l'œil ces développements.

Les systèmes de monnaie électronique et de paiement offrant des transferts de carte à carte pourraient avoir un impact négatif important sur le respect des taxes. Cet aspect, bien que très intéressant à analyser, n'est pas vraiment en lien direct avec ce mémoire du fait que le paiement en lui-même n'est pas vraiment une activité « principale » exercée par Internet. Egalement les différentes solutions techniques n'ont pas encore été toutes mises en œuvre. Il est donc difficile de se forger une opinion et la seule chose dont nous pourrions discuter relève des recommandations quant aux propriétés de tels systèmes. Le manque de place ne nous permet pas de traiter de cet aspect ici. Nous ne détaillerons que les questions relatives aux réseaux bancaires et financiers internationaux.

11.2 L'évasion fiscale et la baisse des revenus fiscaux pour l'Etat

L'idée dans cette section est de voir si les nouvelles technologies ne permettent pas aux contribuables de pratiquer l'évasion fiscale, ou en langage commun, de « faire du noir ».

11.2.1 Mise à mal des concepts traditionnels

S'il est possible pour un contribuable d'opérer via Internet dans un pays particulier sans pour autant y être présent physiquement, les règles traditionnelles de source de revenu et d'établissement stable risquent d'être mises à mal. Les activités bancaires par Internet permettent cette possibilité.

Elles permettent surtout aux résidents de délocaliser bon nombre d'activités dans des pays à régime fiscal plus favorable sans pour cela laisser de trace.

Comme nous l'avons déjà souligné également, comment les autorités vont-elles effectuer des retenues à la source si le paiement n'a pas lieu dans la juridiction de taxation ? Quelles pressions ces autorités auront-elles pour percevoir les taxes sur les intérêts, dividendes ou autres redevances ?

Il est certain que les Etats vont devoir entrer dans une coopération internationale s'ils veulent trouver des solutions à ces problèmes. L'échange d'informations est primordial pour la sauvegarde des recettes fiscales.

11.2.2 Opérations Offshore

Internet (et les nouvelles technologies en général), par sa dimension planétaire, rend obsolète le facteur de localisation d'un service.

Les services de banques en ligne établies à l'étranger deviennent ainsi accessibles à quiconque dispose d'un accès à Internet. A nouveau, la faculté d'ouvrir un compte à l'étranger existait bien avant les derniers développements technologiques, mais ces derniers la popularisent maintenant au plus grand nombre. Avec toutes les conséquences d'évasion fiscale que nous pouvons imaginer pour les administrations concernées.

11.2.2.1 Quels types de services sont susceptibles d'être offerts ?

Nous allons essayer d'identifier les services qui vont pouvoir être offerts en ligne et les motivations des clients à utiliser ces services.

Techniquement, tous les produits et services bancaires actuels ont la faculté d'être offerts électroniquement. Néanmoins, tous n'auront pas la même importance à être offerts offshore. Ainsi, nous pouvons faire la distinction¹⁸¹ entre :

- les produits et services bancaires et d'investissement qui auront une grande importance offshore, tels
 - o les comptes et investissements en devises étrangères
 - o les investissements en obligations, actions, etc.
 - o la gestion internationale de cash
 - o les règlements de factures quand au moins un des participants à l'opération est situé en dehors de la juridiction « normale »
- ceux qui auront peu d'importance offshore, tels
 - o les prêts privés (hypothécaires, à la consommation,...)
 - o les cotisations d'épargne pension et assimilées

Cela ne veut pas dire que les services qui sont clairement domestiques ne puissent pas être offerts depuis des localisations offshore. Par exemple, deux entreprises belges disposant chacune d'un compte courant en BEF/EUR dans des paradis fiscaux pourraient régler leurs paiements à partir de ces comptes.

Egalement, rien n'empêche un résident belge d'utiliser une carte de crédit pour effectuer ses dépenses personnelles alors que cette carte est liée à un compte situé à l'étranger et alimenté par des revenus non déclarés en Belgique.

Dans le même ordre d'idée, qu'est-ce qui empêcherait un employeur, ayant « sorti » des fonds de sa juridiction de taxation pour les placer offshore, de payer une partie substantielle de la rémunération de ses employés sur des comptes offshore également ? Si elle en a connaissance, est-ce que l'Administration pourrait qualifier ce paiement d'avantage en nature ? Si oui, comment l'évaluerait-elle ?

Etude de Cas : smarterwork.com (suite)

Par contre, emportés par la curiosité de lier ce sujet à celui de la problématique de l'évasion fiscale facilitée par les transactions bancaires et financières sur Internet, nous avons posé la question à Jan Van den Berghe de savoir si certains experts ou clients utilisaient des comptes bancaires situés dans d'autres juridictions que la leur. Sa réponse fut spontanée : pour les Occidentaux, le paiement se fait ou provient presque toujours de comptes situés dans la juridiction de référence. Par contre, pour les utilisateurs Russes ou Indiens, c'est systématique : quasi aucun paiement ne se fait dans leur pays.

¹⁸¹ Reprise dans l'article de l'ATO

Pour consoler les recettes de l'Etat, nous pouvons nous dire que le « noircissement » de l'argent n'est pas totalement perdu pour l'Etat. En effet, si nous prenons l'exemple de l'horéca, le fait qu'un tenancier paie son personnel en noir constitue bien sûr une perte de revenus en impôts sur le revenu et en cotisations de sécurité sociale. Mais le bénéficiaire va utiliser cet argent pour faire ses emplettes. A ce moment, l'Etat percevra tout de même la TVA comme impôt sur la consommation¹⁸². Tout n'est dès lors pas perdu...

11.2.2.2 Fonctions d'un système d'electronic banking

A long terme, les systèmes d'electronic banking permettront aux utilisateurs d'opérer à distance toutes les fonctions de leurs comptes bancaires à n'importe quel moment. Cela sera aussi facile que de consulter sa messagerie électronique via une page de type *Webmail*¹⁸³. Les opérations incluront des virements d'argent directement entre deux comptes, y compris les transferts à l'étranger.

Il deviendra dès lors inutile d'avoir un intermédiaire dans un paradis fiscal pour s'occuper des affaires courantes. De plus, le coût de telles opérations aura tendance à diminuer. Une plus grande part des contribuables aura ainsi tendance à ouvrir de tels comptes auprès de banques situées dans des environnements plus favorables fiscalement ou plus discrets.

Les Belges moyens (pour ne citer qu'eux) sont, paraît-il, très friands des opportunités de placement qui sont offertes au Grand-Duché de Luxembourg. Dès lors, quel sera l'impact sur leur comportement de l'ouverture de fait des frontières financières ? Quel sera l'impact en terme de fuite de capitaux ? Il serait ironique de dire que l'ensemble de la population va compléter par l'affirmative la dernière question de sa déclaration fiscale, relative à la possession d'un compte bancaire à l'étranger... et même si c'était le cas, comment l'Administration belge pourrait-elle connaître le montant des capitaux qui transitent sur ces comptes ?

11.2.3 Prêts offerts en Belgique

Normalement, une société financière étrangère doit être inscrite en Belgique pour pouvoir y prêter de l'argent. Néanmoins, que se passerait-il si une société financière étrangère, offrant ses services via Internet, prête à des particuliers Belges ? Comment, d'une part, l'Etat va-t-il connaître ces opérations ? Et d'autre part, comment va-t-il collecter le précompte immobilier auprès des particuliers avant le paiement des intérêts ? Le problème se complique si le paiement est également effectué via Internet. Nous ne pensons même pas à tous les problèmes connexes qui entrent en ligne de compte, telle la protection des consommateurs.

Dans le cas d'un résident belge empruntant dans le cadre de ses activités économiques, l'Administration, comme moyen de défense, pourrait refuser la déductibilité des intérêts payés à un tel prêteur. Mais que peut-elle faire dans le cas d'un particulier ?

¹⁸² même si il peut n'en percevoir qu'une petite partie si le marchand auquel notre consommateur rend visite fait du noir lui aussi...

¹⁸³ comme HotMail (www.hotmail.com), EudoraMail (www.eudoramail.com) ou bien d'autres encore

11.2.4 Les activités financières

11.2.4.1 L'achat et la vente de titres

La mondialisation des transactions entraîne malheureusement bon nombre d'incertitudes vis-à-vis des principes de fiscalité internationale. Ainsi, est-ce que les activités d'achat et de vente de titres menées dans d'autres pays (soit directement, soit par l'intermédiaire de filiales agissant comme agents) constituent un établissement stable ? Si oui, comment déterminer les revenus imputables à cet établissement stable ?

Par exemple, les règles concernant l'attribution de bénéfices aux établissements stables peuvent être fondées sur des règles relatives à la source des revenus. La source des revenus générés par les transactions mondiales (tels que les intérêts, dividendes et plus-values réalisées sur la vente de biens) est souvent déterminée en vertu de règles traditionnelles qui ne sont peut-être plus adaptées. Ces règles étaient souvent fondées sur des hypothèses concernant la localisation des fonctions qui avaient permis d'obtenir les revenus. A cause de la mondialisation des transactions, les différentes fonctions peuvent être exercées en plusieurs lieux, dans plusieurs juridictions différentes.

Plusieurs pays peuvent se retrouver impliqués dans une transaction. Mais il est possible que les législations fiscales ne prévoient pas cette répartition des revenus générés par la transaction. Si des transactions mondiales sont effectuées par l'intermédiaire de succursales, elles peuvent être imposées conformément aux réglementations nationales, par exemple sur la base du « tout ou rien » : si les activités exercées dans un pays atteignent un certain montant, la totalité des revenus bruts de la transaction est prise en compte pour déterminer le revenu imposable ; dans le cas contraire, ces revenus ne sont pas du tout pris en compte.

Les dépenses ainsi que les pertes subies à la suite de transactions effectuées pour assurer la couverture du risque lié à la transaction du client devraient pouvoir être déduites du bénéfice brut de la transaction de manière à déterminer le revenu net imposable. Mais en réalité, il y aura peu de chances pour que cette approche soit permise ou faisable et qu'elle aboutisse à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Les transactions entre entreprises associées posent des problèmes similaires, bien qu'elles soient souvent conçues dans le cadre des méthodes traditionnelles de fixation des prix de transfert.

11.2.4.2 Les risques de double ou de sous-imposition

Le manque de coordination des autorités dans leurs approches en matière de transactions mondiales aboutit à un risque important de double imposition ou de sous-imposition, que ces opérations soient menées par l'intermédiaire de succursales ou de filiales. Ce risque existe à chaque fois que le calcul des revenus de source étrangère, qui donnent droit à un crédit d'impôt ou qui sont exonérés par l'Etat de résidence, diffère du montant imposé par l'Etat source.

Les transactions mondiales ont (au moins) trois caractéristiques propres qui augmentent le risque d'interprétations différentes au niveau des administrations fiscales concernées et qui pourraient entraîner une double ou une non-imposition de certains revenus.

Premièrement, les transactions mondiales sont par définition effectuées au niveau international et 24 heures sur 24. Pour ce faire, les opérateurs ont tendance à déléguer une partie de leurs attributions en matière de vente ou de négociation à leurs collaborateurs répartis dans les filiales étrangères de la société. Cela peut poser

d'importants problèmes d'établissements stables, tels que la question de savoir si la filiale agit en tant qu'agent dépendant ou indépendant au sens de l'article 5 du Modèle de Convention.

Deuxièmement, les transactions mondiales sont souvent effectuées sous une forme intégrée, ce qui rend difficile la répartition des bénéfices entre les différents pays où elles sont traitées. Le fait de travailler 24 heures sur 24 tout autour du globe introduit également des problèmes de dates. Pour l'analyse des prix de transfert, nous emploierons souvent les *méthodes de répartition des bénéfices*.

Troisièmement, comme les transactions mondiales reposent largement sur des jeux d'écriture et comme les capitaux sont très mobiles, il est théoriquement facile de transférer des bénéfices ou des pertes d'un pays à l'autre. Comme il n'existe pas de normes comptables internationales ou de transactions comparables pouvant servir de référence, il est souvent très difficile pour un contrôleur de démontrer un tel mécanisme. C'est pourquoi les autorités fiscales ont beaucoup de mal à savoir si elles imposent une part appropriée des bénéfices réalisés sur des transactions mondiales.

11.3 Le blanchiment de capitaux

De nombreux actes criminels visent l'argent. Les organisations criminelles en tous genres ont besoin de blanchir les fonds provenant de leurs activités, et ce pour deux raisons. La première, c'est que les traces de l'argent gagné peuvent devenir des preuves à la charge des auteurs de l'infraction. La deuxième, c'est que cet argent peut lui-même faire l'objet d'une enquête et d'une saisie. Le blanchiment de capitaux consiste alors à retraiter ces produits d'opérations criminelles pour en masquer l'origine illégale. Ce processus revêt une importance essentielle puisqu'il permet au criminel de profiter de ces bénéfices (moins les frais liés au blanchiment lui-même) tout en protégeant leur source.

Le blanchiment d'argent constitue une menace pour le bon fonctionnement d'un système financier. Mais à côté de cela, il peut aussi être le talon d'Achille de l'activité criminelle. Ces deux raisons suffisent à justifier le combat que mènent les administrations.

Le blanchiment de capitaux n'est pas nouveau. Mais l'introduction de systèmes libérés de toute contrainte d'audit et de conservation de preuve peut ouvrir de nouvelles voies de blanchiment. En particulier, ils peuvent simplement rendre plus faciles les transferts d'argent.

A un niveau international, une grande part du succès du blanchiment des capitaux provient des différentes lois nationales sur le secret bancaire et l'absence d'échanges d'information entre les autorités fiscales de différents pays. Les criminels n'ont pas de frontières. Les autorités quant à elles, oui. L'électronic banking et la monnaie électronique pourraient faciliter tout ceci en contournant les systèmes bancaires internationaux actuels et leurs mesures de protection.

Pour ma part, je pense que les paiements anonymes qui ne laissent pas de trace, comme ceux qui peuvent être perpétrés via Internet et les banques situées dans les « paradis bancaires », remplissent la même fonction d'anonymat et de non-traçabilité que le cash. Vu que les blanchisseurs de capitaux sont à la recherche d'instruments remplissant ces « qualités », il y a fort à parier que les transferts opérés électroniquement vont remplacer le cash dans un futur proche.

Selon un rapport de l'Internal Revenue Service (IRS) Américain¹⁸⁴, en 1996, près de 90% des transactions financières en valeur étaient opérées électroniquement. En volume, 90% l'étaient par cash, chèques ou cartes de crédit. Ce qui laisse penser que le volume des transactions électronique pourrait augmenter dans un futur proche.

Morris-Cotteril¹⁸⁵ décrit Internet comme une des plus grandes opportunités pour le blanchiment à cause du manque total de traçabilité des transactions, ainsi que l'utilisation de la cryptographie, qui va rendre les transactions totalement sûres. Avec Internet, se connecter à partir de n'importe où dans le monde est possible et ceci va permettre aux mouvements internationaux de capitaux de se développer. Enfin, il est quasi certain que les blanchisseurs vont prendre avantage de ces techniques pour contrecarrer les législations qui tentent à enrayer leurs techniques traditionnelles.

11.3.1 Explication du mécanisme

Quelle que soit l'origine illégale des capitaux (ventes d'armes, trafic de drogues, réseaux de prostitution, escroquerie, délits d'initiés,...), les sommes sont souvent énormes. Les protagonistes élaborent ainsi souvent des mécanismes compliqués.

Le but du jeu consiste à trouver un moyen de contrôler les fonds sans attirer l'attention sur l'activité criminelle ou sur les personnes impliquées. Les criminels s'emploient donc à masquer les sources en agissant sur la forme que revêtent les fonds ou en les déplaçant sous des cieux où ils risquent moins d'attirer l'attention.

Il existe de nombreux moyens de blanchir des capitaux mais les principes de fonctionnement sont essentiellement les mêmes. En substance, la règle pour réussir une opération de blanchiment d'argent est de toujours faire en sorte qu'elle ressemble le plus possible à une opération légale. Le blanchiment doit être conçu comme un processus dynamique en trois étapes. Dans la première phase, la phase du *placement*, il s'agit tout d'abord de dissocier l'argent du délit en l'introduisant dans le système financier. Le blanchisseur peut, par exemple, fractionner la somme en petites quantités d'espèces, moins suspectes, pour les déposer sur un ou plusieurs comptes financiers. Cela peut se passer n'importe où dans le monde.

Une fois que les fonds sont entrés dans le système financier, il faut ensuite en effacer la trace pour faire échouer les poursuites. C'est la deuxième phase, la phase de *l'empilement*. L'action consiste à effectuer une série de conversions ou de déplacements de fonds pour les éloigner de leur source. Cela peut se faire via l'achat ou la vente d'instruments de placement ou via des transferts internationaux sur d'autres comptes disséminés tout autour de la planète. Ces comptes se retrouvent fréquemment dans les territoires qui n'apportent pas leur coopération aux enquêtes anti-blanchiment. Dans certains cas, le blanchisseur peut masquer les transferts sous forme de paiements de biens ou de services, ce qui lui permet de donner aux fonds une apparence légitime¹⁸⁶. Il est également possible de faire passer les fonds par des comptes bancaires ouverts en des lieux divers lorsque cela ne laisse pas de trace quant à leur source ou leur destination finale.

Enfin, il faut que l'auteur du délit puisse le récupérer sans que l'on puisse en trouver les origines économiques et géographiques. C'est la troisième phase, la phase de *l'intégration*. Elle sert à réintroduire les capitaux blanchis dans des activités économiques légitimes. C'est-à-dire dans l'immobilier, les produits de luxe, la création d'entreprises,...

¹⁸⁴ §5.1 in US Department of the Treasury (1996), « Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce », Office of Tax Policy, novembre 1996, disponible sur <ftp://ftp.fedworld.gov/pub/tel/internet.wp> ou sur <http://www.softwareindustry.org/issues/docs-htm/treas-ec.html>

¹⁸⁵ in *How NOT to be a money launderer*, 1996, rapporté par Billy Steel sur www.laundryman.u-net.com

¹⁸⁶ nous entrons ici dans la problématique des fausses factures

Les blanchisseurs cherchent en permanence de nouveaux itinéraires de blanchiment de leurs fonds. Ils vont donc exploiter les disparités entre les régimes nationaux de lutte contre le blanchiment et déplaceront leurs réseaux vers des pays et des systèmes financiers qui sont mal armés pour traiter ce problème ou qui n'ont pas pris de contre-mesures rigoureuses ou efficaces.

Internet et sa position globale pourraient servir aux blanchisseurs. En effet, le réseau offre la possibilité d'atteindre des systèmes bancaires ou financiers qu'il n'était pas possible d'atteindre aussi facilement auparavant. Les autoroutes de l'information pourraient ainsi servir d'autoroutes de transferts de fonds.

Etude de Cas : smarterwork.com (suite)

En poussant encore plus loin l'obsession envers le blanchiment d'argent cette fois, nous avons posé la question au CFO de savoir s'il pouvait être facilité via son site (prenons par exemple le cas d'une personne qui s'inscrirait à la fois comme client et comme expert et qui s'attribuerait les marchés pour pouvoir blanchir de l'argent). Jan Van den Berghe nous a répondu que la moyenne des transactions était assez basse. Au cas où une transaction d'importance aurait lieu sur le site, elle serait tout de suite repérée. Et les démarches pour l'attribution d'un contrat sont suffisamment longues pour décourager toute personne de jouer sur un nombre élevé de petites transactions.

11.3.2 Coopération internationale

Nous l'avons compris, l'importance internationale du blanchiment d'argent implique que toute tentative pour le combattre doit passer par une coopération internationale. C'est pourquoi le Groupe d'Action Financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI) a été créé lors du Sommet du G7 à Paris en 1989. Il se compose de 26 pays ou territoires (reprenant les principaux centres financiers) ainsi que la Commission Européenne et le Conseil de Coopération du Golfe. Le Secrétariat du GAFI est très lié à l'OCDE (il est d'ailleurs hébergé par l'Organisation à Paris) mais il ne fait pas partie de l'Organisation. La première mission du GAFI a été de rédiger les 40 recommandations destinées aux gouvernements pour appliquer des plans efficaces de lutte contre le blanchiment de capitaux. La première version est sortie en 1990 et une version révisée a vu le jour en 1996. Ces 40 recommandations sont reconnues comme la référence internationale des dispositifs de lutte contre le blanchiment de capitaux.

11.4 Solutions éventuelles

11.4.1 Difficultés

A l'heure actuelle, comme il est difficile de quantifier l'étendue de ces problèmes (si jamais c'est possible un jour!), il est également difficile de répondre d'une manière appropriée. De plus, les autorités fiscales ainsi que les organisations de tutelle sont plus occupées à clarifier les problèmes primaires relatifs à la notion d'établissement stable et à la problématique des prix de transfert. Néanmoins, nous avons essayé d'identifier un panel de tous les problèmes soulevés par ces bouleversements.

11.4.2 Actions prises en Belgique

11.4.2.1 La législation belge

Le Code Pénal (art. 505) condamne le blanchiment du produit de tout crime ou délit. La législation concernant spécifiquement le blanchiment des capitaux (la loi du 11 janvier 1993 et ses modifications) couvre le blanchiment du produit d'activités criminelles.

Cette loi ne s'applique que pour les établissements de crédit et les institutions financières, mais un projet de loi prévoit d'étendre le champ d'application aux notaires, huissiers de justice, comptables et commissaires aux comptes, agents immobiliers, casinos de jeux et transporteurs de fonds.

11.4.2.2 La Note de la Commission Bancaire et Financière

Il faut noter que la Commission Bancaire et Financière (CBF) a un rôle actif concernant les services financiers sur Internet. Le 9 mars 1999, elle a publié un document de consultation dans lequel elle établissait un inventaire des points importants que les établissements financiers devraient analyser prudemment avant toute utilisation d'Internet pour leurs activités.

Après avoir analysé les commentaires reçus en réponse à ce document, la CBF a publié le 5 mai dernier une circulaire aux établissements de crédit, aux entreprises d'investissement et aux sociétés de conseil en placement. Elle leur formule des instructions et des recommandations pour l'organisation et le contrôle interne de leurs services financiers sur Internet.

Dans leur article «l'Offre de services et produits financiers sur Internet », Laetitia Rolin Jacquemyns et Thibault Verbiest énoncent les différentes conditions de validité de l'identification d'une personne qui veut ouvrir un compte (par exemple, la présentation d'une carte d'identité en règle) et les problèmes que cela va poser aux établissements bancaires et financiers belges pour l'identification à distance.

La CBF ajoute même : « il convient, en l'occurrence, de trouver un équilibre entre, d'une part, un certain degré de flexibilité pour s'adapter aux progrès techniques et, d'autre part, la sécurité que doit garantir une identification correcte »¹⁸⁷.

Soit. Le blanchiment devient plus difficile en Belgique. C'est une bonne chose. Le seul hic vient du fait qu'il reste toujours possible ailleurs...

¹⁸⁷ in note du 09/03/99 de la CBF, relayée par Rolin, J. and Verbiest, T. (2000), « L'offre de services et produits financiers sur Internet », *Revue de droit commercial belge*, Kluwer, février 2000.

Conclusion Générale.

12 Conclusion Générale

La globalité, l'interactivité et les aspects d'espace et de temps apportent un manque de transparence aux transactions de commerce électronique. Les problèmes d'identification des acteurs et des transactions permettent ou conduisent à un anonymat qui rend difficile l'application des pratiques habituelles du droit fiscal.

12.1 Les impôts directs

En matière d'impôts directs, les notions d'allocation de revenus à un Etat, à savoir celles de résidence et d'établissement stable, sont mises à mal par l'abolition de la présence physique que procure Internet et par les pratiques traditionnelles qui excluent la vente à distance.

La question fondamentale dans le champ du commerce électronique est de voir si un serveur informatique peut être considéré comme un établissement stable. La réponse dépendra malheureusement d'une analyse factuelle de l'existence d'une installation d'affaires ; de la fixité de cette installation ; de l'exercice d'une activité au travers de cette installation fixe ; et de la présence ou non d'une intervention humaine.

En suivant le même raisonnement, nous pourrions dire qu'un serveur installé dans un paradis fiscal n'entraînerait pas de requalification des revenus dans le chef de sa maison-mère s'il peut être prouvé qu'une activité est bien exercée par son intermédiaire et qu'il constitue une installation fixe d'affaires opérant à l'aide de moyens humains dans le paradis fiscal.

La solution facile constituerait à laisser la jurisprudence trouver une analyse de ces notions et de l'intégrer dans les Commentaires sur le Modèle de Convention OCDE. Mais elle ne permettrait pas de respecter les principes de certitude et d'efficacité si chers à l'OCDE.

Il existe également deux autres solutions. La première serait de considérer le commerce électronique comme de la vente à distance. La seconde consisterait à garder les notions actuelles mais en leur ajoutant une clause supplémentaire visant à imposer les revenus commerciaux générés par l'utilisation de biens et services à l'intérieur d'un pays via une taxation à la source. Cette solution aurait pour avantage de résoudre les problèmes relatifs à l'allocation des revenus.

Ce n'est pas tout d'établir l'existence d'un établissement stable, encore faut-il également déterminer la base taxable que l'on peut lui imputer. Pour ce faire, il faut pouvoir lui attribuer des fonctions, des risques et des transactions pour lui attribuer une valeur économique.

Il est très difficile et peu réaliste d'allouer un risque substantiel, une fonction propre ou un bien incorporel aux serveurs web commerciaux. Par la même occasion, il est peu réaliste de lui allouer d'énormes bénéfices. Ici encore, une analyse au cas par cas sera nécessaire. Les conséquences fiscales dépendront en grande partie des actes posés par l'entreprise et de la façon avec laquelle elle gère ses opérations.

En ce qui concerne la problématique des prix de transfert, les nouvelles technologies mettent à mal le système existant en permettant l'intégration de services hautement spécialisés des différentes installations d'un groupe multinational. L'inadaptation des

règles d'évaluation traditionnelles, la difficulté de l'évaluation des contributions des différentes entités ; le risque de différenciation du traitement fiscal entre établissement stable et filiale ; ainsi que l'attribution d'une valeur aux biens immatériels rendent difficile l'application du principe de pleine concurrence.

L'apparition de produits digitalisés rend flous les paramètres du concept des droits d'auteur. Ainsi, il devient difficile de tracer une frontière entre les concepts de vente de biens, de location de biens immatériels ou de prestations de services dans le cas d'une transmission en ligne d'une information ou d'un produit digitalisé contre paiement.

Etant donné que l'OCDE a déjà analysé le problème par la catégorie des logiciels informatiques, une solution serait peut-être d'élargir cette vision à l'ensemble des produits digitalisés.

Dans ce cas, il existe trois types de traitements. L'échange du droit de reproduction et de distribution d'un programme informatique dans le public constitue une redevance. Si un programme standardisé est vendu et destiné à un usage privé, le revenu sera considéré comme un revenu d'entreprise. Par contre, si le même programme est vendu avec le droit de le reproduire un certain nombre de fois, il se peut que le paiement constitue une redevance.

12.2 Impôts Indirects

L'ancien système de TVA n'assurait ni que les services fournis pour consommation au sein de l'UE y soient taxés ni que la prestation de services pour consommation en dehors de l'UE soit exempte de taxes de l'UE et entraînait une distorsion de concurrence.

La Commission Européenne a dès lors proposé une nouvelle directive qui maintiendrait l'application du mécanisme de l'autoliquidation pour les transactions d'entreprise à entreprise, et imposerait une obligation d'enregistrement pour les opérateurs fournissant à des non-assujettis établis dans l'UE. Il serait également question de modifier l'article 9 de la Sixième Directive de telle manière que les transactions soient imposées dans l'UE lorsqu'elles y sont consommées et qu'elles ne soient pas imposées lorsqu'elles sont fournies par un opérateur de l'UE en vue d'être consommées à l'extérieur de l'UE.

Pour ce qui est de la problématique des droits de douane, trois options se présentent. Tout d'abord, les Etats-Unis aimeraient que le commerce électronique soit exonéré de droits de douane sur les biens et services qu'il concerne. Cette solution est conforme au droit en vigueur et clarifie la situation légale de ce genre d'opérations. Mais elle ne résout en rien les autres problèmes dont la perte de revenus.

Ensuite, la possibilité d'appliquer des droits de douane à une nouvelle catégorie de produits s'intercalant entre les biens physiques et les services, à savoir, les marchandises « virtuelles » ne pourrait pas nécessairement être exclue.

Enfin, en ce qui concerne les marchandises, le fait de relever la franchise sur les droits de douane et la TVA pourrait diminuer la pression sur les autorités de contrôle. Mais cela ne résoudrait pas le problème de la distorsion de concurrence.

Par contre, nous avons bien compris que les propositions alternatives de taxation du commerce électronique n'avaient plus la cote et que les impôts existants sont mieux parés pour remplir les critères de taxation.

12.3 Transactions Bancaires et Financières

Internet va continuer à se développer en tant que canal de distribution pour les services financiers et conquérir une portion importante des activités dans ce secteur. Ceci est accentué par le fait qu'Internet peut échapper à toute sorte de contrôle et aux organismes régulateurs.

L'accès à l'*electronic banking* via Internet permet facilement à tout un chacun l'accès aux banques offshore et aux systèmes de règlement, y compris aux paiements de biens de consommation. Les systèmes de monnaie électronique et de paiement offrant des transferts de carte à carte pourraient également avoir un impact négatif important sur le respect des taxes.

Internet est également une des plus grandes opportunités pour le blanchiment à cause du manque total de traçabilité des transactions, ainsi que l'utilisation de la cryptographie, qui va rendre les transactions totalement sûres. Le réseau offre la possibilité d'atteindre des systèmes bancaires ou financiers qu'il n'était pas possible d'atteindre aussi facilement auparavant. Les autoroutes de l'information pourraient ainsi servir d'autoroutes de transferts de fonds.

12.4 En bref

La problématique qui nous occupe découle surtout de quelques facteurs simples liés à la structure et aux propriétés intrinsèques du réseau des réseaux. L'augmentation du nombre de transactions, la possibilité d'accès offerte à tout un chacun, l'incertitude quant au développement de cet outil moteur de la révolution de l'information, le manque d'expérience vis-à-vis de ce sujet, ... tout pousse à mettre des bâtons dans les roues des lois et directives actuelles. Internet facilite beaucoup plus la vie des gens et des entreprises qu'il n'apporte vraiment de nouveau concept révolutionnaire...

Bibliographie.

Bibliographie

Livres

- De Crem, D. (1999), *Maitrise spéciale en gestion fiscale – Option internationale – Prix de Transfert*, Ecole de commerce Solvay, ULB, 1999-2000.
- Vogel, K. (1994), *On Double Taxation Convention – A commentary to the OECD-, UN- and US- Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital*, Kluwer, Deventer.

Articles (presse)

- Bernaerts, Y.(2000), « Ecommerce et T.V.A. : identifier pour localiser », *L’Echo*, 9 mars 2000.
- Gasparotto, B.(2000), « T.V.A. : localisation de prestations de services immatériels », *L’Echo*, 3 février 2000.
- Gosset, O. (2000), « L’UE veut adapter la T.V.A. sur les services en ligne », *L’Echo*, 8 juin 2000.
- Hargreaves, D. (2000), «E-commerce directive passed », *Financial Times*, 4 mai 2000.
- Hinnekens, L. (1998), «La T.V.A. survivra-t-elle à l’économie électronique ? », *le Fiscologue*, 654, 27 mars 1998.
- Lefall, J. (1999), « E-tax : US and EU at odds », *Financial Times*, 1999.
- Oakes, C. (1999), « Who will regulate the net ? », *Wired News*, 24 août 1999.
- Smith, T. (1999), « UN proposes email tax », *The Register*, 14 juillet 1999.
- Tardy, M.(1996), *Actualité économique*, *Le Soir*, 13 juin 1996.
- Thibodeau, P. (2000), « Net tax debate still unresolved », *Computerworld*, 27 mars 2000.
- Vaes, B.(1996), *Actualité politique et sociale*, *Le Soir*, 11 juin 1996.
- Verbiest, T.(1999), « Internet et Fiscalité », *L’Echo*, 18 mars 1999.
- X (1999), « Le débat fait rage sur la taxation de l’e-commerce, outre-Atlantique », *L’Echo*, 18 décembre 1999.
- X (1999), « Work in progress », *Editorial of The Economist*, 21 juillet 1999.
- Yackley, A. J. (2000), « Net tax key to EU directive », *Wired News*, 10 avril 2000.

Articles (revues)

- Blum, J. A., Levi, M., Naylor, R. T. and Williams P., «Paradis Financiers, Secret Bancaire et Blanchiment d’Argent », in *Prévention du crime et justice pénale : Bulletin d’information*, numéro double 34-35 ; *Technical Series* du PNUCID, n°8.
- Cipparone, M. (1997), «A focus on Internet Commerce Taxation », *Journal of Internet Banking and Commerce*, mars 1997.
- Collin, N. (1999), «Identity verification over the Internet – A new approach », *Journal of Internet Banking and Commerce*, septembre 1999.
- Cordell, A. J. (1997), « Taxing the Internet : the proposal for a bit tax », *Journal of Internet Banking and Commerce*, février 1997.
- Perez-Navarro, G. L. (1999), «Overcoming fiscal borders in the global economy », *OECD Observer*, N° 215, janvier 1999.

- Ramaswami, S. N., Strader, T. J. and Brett, K. (1998), « Identifying potential customers for on-line financial services », *Journal of Internet Banking and Commerce*, juin 1998.
- Rolin, J. and Verbiest, T. (2000), « L'offre de services et produits financiers sur Internet », *Revue de droit commercial belge*, Kluwer, février 2000.
- Stedman, C. (1999), « Shippers Try Software To Tally Foreign Tariffs », *Computerworld*, 20 décembre 1999.
- Wallace, J. D. (1999), « Nameless in Cyberspace – Anonymity on the Internet », in *CATO Institute, Briefing Papers*, n° 54, 8 décembre 1999.

Articles (Internet)

- Hardesty, D. (1998), « Sales Taxation of Downloaded Software », disponible sur <http://www.ljx.com/newsletters/internet/index.html>, 1998.
- Hardesty, D. (1999), « From Bricks and Mortar to the Internet », disponible sur <http://www.ecommercetax.com/doc/042099.htm>, 1999.
- Hardesty, D. (2000), « Sales Tax and Commerce », disponible sur <http://www.ecommercetax.com/doc/043000.html>, 2000.
- Hardesty, D. (2000), « Can a Web server Alone Cause Taxability in a Country ? », disponible sur <http://www.ecommercetax.com/doc/022000.html>, 2000.
- Hardesty, D. (2000), « Australia's Second Report on Tax and the Internet », disponible sur <http://www.ecommercetax.com/doc/031900.html>, 2000.
- Hardesty, D. (2000), « Nexus from Affiliate Programs », disponible sur <http://www.ecommercetax.com/doc/040900.html>, 2000.
- Makhoul, G. (2000), « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins Fiscales », disponible sur <http://www.oecd.org/>, 2000.
- Ward, R. (1999), « Buying and selling on the Internet : tax considerations », disponible sur <http://www.twobirds.com/>, 1999.
- X (1998), « Proposed regulatory framework for electronic money », disponible sur <http://www.twobirds.com/>, septembre 1998.

Articles non publiés

- Allen, M. and Hamilton, S. (2000), « The need for implementation of a tax at source and transfer sales tax model to overcome the impacts of internet sales on the US economy », trouvé sur www.ecommercecommission.com, février 2000.
- Brynjolfsson, E. and Smith, M. D. (1999), « Frictionless Commerce ? A Comparison of Internet and Conventional retailers », Version : August 1999, MIT Sloan School of Management, Cambridge.
- Cline, R. J. and Neubig, T. S. (1999), « Masters of complexity and bearers of great burden : the sales tax system and compliance costs for multistate retailers », Ernst & Young Economics Consulting and Quantitative Analysis, 8 septembre 1999.
- Cline, R. J. and Neubig, T. S. (1999), « The sky is not falling : why state and local revenues were not significantly impacted by the Internet in 1998 », Ernst & Young Economics Consulting and Quantitative Analysis, 18 juin 1999.
- Cline, R. J. (1999), « Tariffs and Consumption Taxes : Understanding the Difference », Ernst & Young Economics Consulting and Quantitative Analysis, 26 juillet 1999.
- Edgar, L. (1999), « Electronic Payment Systems – Deliverable 2.1.6 », Electronic Commerce Legal Issues Platform – ESPRIT Project 27028, 16 juin 1999.

- Goolsbee, A. (1999), «In a world without borders : the impact of taxes on Internet commerce », University of Chicago, GSB, American Bar Foundation and NBER, Novembre 1999.
- Goolsbee, A. and Zittrain, J. (1999), «Evaluating the costs and benefits of taxing Internet commerce », University of Chicago, GSB, American Bar Foundation and NBER, 20 mai 1999.
- Hoeren, T. and Käbisch, V. (1999), «Draft Deliverable 2.1.1 », Research Paper – Taxation, Electronic Commerce Legal Issues Platform – ESPRIT Project 27028, 21 octobre 1999.
- Korf, R., « Six thoughts on the VAT treatment of electronic commerce », presented to the 6° ECLIP Workshop, Münster, Germany, 3 novembre 1999.
- Lenda, P. (2000), « The choice-of-law in European electronic commerce contracts (The international sale of products delivered digitally) », Report on Private International Law, Electronic Commerce Legal Issues Platform – ESPRIT Project 27028, 10 février 2000.
- McLure, C. E. Jr (1998), « Taxation of electronic commerce : economic objectives, technological constraints, and tax law », Hoover Institution, Stanford University, 15 mai 1998.
- Peha, J. M., « Making the Internet Fit for Commerce : Electronic commerce needs new policies to enforce tax laws, protect privacy, deter fraud, and prevent illegal sales », To appear in Issues in Science and Technology, National Academy Press, Fall 1999.
- Schuknecht, L. and Pérez-Esteve, R. (1999), « A quantitative assessment of electronic commerce », Working Paper ERAD-99-01, World Trade Organization, Genève, septembre 1999.
- Soete, L. and Kamp, K. (1996), «The BIT TAX : the case for further research », Draft, University of Maastricht, Maastricht., 12 août 1996.
- Tinawi, E. and Berkey, J. O. (1999), « E-services and the WTO : the adequacy of the gats classification framework », 1999.
- Vermeend, W. (1998), « Taxes in a world without distance », trouvé sur www.minfin.nl, mai 1998.

Documents collectifs

- Australian Taxation Office (1997), « The Internet Report », juin 1997, Canberra.
- Australian Taxation Office (1997), « Electronic commerce, banking and finance issues », INNET 97/2 report, juin 1997, Canberra.
- Australian Taxation Office (1997), « Tax and the Internet », août 1997, Canberra.
- Australian Taxation Office (1999), « Tax and the Internet : Second report », décembre 1999, Canberra.
- Commission des Communautés Européennes (1998), « Proposition de directive du conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée », 98/0312 (CNS), Bruxelles.
- Commission des Communautés Européennes (1998), « Proposition de directive du parlement européen et du conseil relative à certains aspects juridiques du commerce électronique dans le marché intérieur », 98/0325 (COD), Bruxelles.
- Commission des Communautés Européennes (2000), « Proposition de règlement du parlement européen et du conseil modifiant le règlement (CEE) n°218/92 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (T.V.A.) », 2000/0147 (COD), 7 juin 2000.
- Commission des Communautés Européennes (2000), « Proposition de directive du conseil modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de taxe sur la

valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique », 2000/0148 (CNS), 7 juin 2000.

- Commission des Communautés Européennes (2000), « Communication de la commission au parlement européen concernant la position commune du Conseil concernant la proposition de directive relative à certains aspects juridiques des services e la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (« Directive sur le commerce électronique ») », 1998/0325 (COD), Bruxelles
- Commission des Communautés Européennes (1998), « Communication de la commission au conseil, au parlement européen, au comité économique et social et au comité des régions : « La mondialisation et la société de l'information – La nécessité de renforcer la coordination internationale » », Avis du Comité économique et social, 98/C 284/03.
- Commission des Communautés Européennes (1999), « Communication de la commission au conseil des ministres, au parlement européen et au comité économique et social – Commerce électronique et fiscalité indirecte », 9 juillet 1999.
- Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1998), « Commerce électronique et fiscalité indirecte – Communication de la commission au conseil des ministres, au parlement européen et au comité économique et social », COM (98) 967 final, Bruxelles.
- Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1999), « Taxation of electronic commerce – Options for the E.U. VAT system – Round table with european business representatives », 4 janvier 1999, Bruxelles.
- Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1999), « Groupe de travail n°1 – Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires – Impôts indirects et commerce électronique », Document de travail, 8 juin 1999, Bruxelles.
- Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1998), « Groupe de travail n°1 – Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires – Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la T.V.A. et les douanes », Document de travail, 3 avril 1998, Bruxelles.
- Commission des Communautés Européennes, Direction générale XXI (1999), « Study on the requirements imposed by the member states, for the purpose of charging taxes, for invoices produced by electronic or other means », Final report, 23 août 1999, Bruxelles.
- Global Business Dialogue on Electronic Commerce, Seminar on Jurisdiction, 13 septembre 1999.
- Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, « Commerce électronique – Une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises et les pouvoirs publics », Rapport du groupe de travail présidé par M. F. Lorentz, 7 janvier 1998, Bruxelles.
- Ministère des Affaires Economiques, « Guide à destination des utilisateurs d'Internet », avril 2000, Namur.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (2000), « Commerce électronique : mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité », Comité des affaires fiscales, juin 2000.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (2000), « L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE – Projet révisé pour commentaires », Comité des affaires fiscales, mars 2000.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1997), « La révolution des communications et mondialisation du commerce : conséquences pour la politique et l'administration fiscale », 18 novembre 1997, Turku, Finlande.

- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), «Le retour de l'information vers les institutions financières et autres personnes déclarantes – Principes directeurs pour l'énoncé des meilleures pratiques à suivre », 2 juin 1998.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1997), «Le commerce électronique », Synthèses de l'OCDE, N° 1-1997.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1997), «La fiscalité relative à la mondialisation des opérations financières sur les instruments financiers : document de travail », OCDE/GD (97) 29, Paris.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », Comité des affaires fiscales, 8 octobre 1998.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1999), « Forum de l'OCDE sur le commerce électronique – Contexte, objectifs et organisation », 12-13 octobre 1999, Paris.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1999), « Forum de l'OCDE sur le commerce électronique – Rapport sur l'état d'avancement des activités prévues dans le plan d'action de l'OCDE pour le commerce électronique », 12-13 octobre 1999, Paris.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1999), « Forum de l'OCDE sur le commerce électronique – Rapport révisé sur les organismes internationaux et régionaux : activités et initiatives dans le domaine du commerce électronique », 12-13 octobre 1999, Paris.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1999), «Le blanchiment de capitaux », Synthèses de l'OCDE, juillet 1999.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (2000), « Technical advisory group on treaty characterization of E-commerce payments – Draft for comments », 24 mars 2000.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « OECD Ministerial conference «A borderless world : realising the potential of global electronic commerce » », Conference conclusions, 9 octobre 1998.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1999), « Progress report : Taxation and electronic commerce », Comité des affaires fiscales, 1999.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « OECD documents : the taxation of global trading of financial instruments », 17 mars 1998.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « Commerce électronique : document de travail sur les questions fiscales », Document de travail du Comité des affaires fiscales, 25 septembre 1998.
- Organisation Mondiale de la Propriété intellectuelle (1993), « Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques »,
- US Department of the Treasury (1996), « Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce », Office of Tax Policy, novembre 1996, disponible sur <ftp://ftp.fedworld.gov/pub/tel/internet.wp> ou sur <http://www.softwareindustry.org/issues/docs-htm/treas-ec.html>

Sites Internet

- <http://www.acv-taxlaw.com/> : site de A. C. Verges, Avocat à la Cour de Paris.
- <http://www.droit-technologie.org/> : A.S.B.L. Droit et Nouvelles Technologies.
- <http://www.dad.be/websoup/> : European WebSoup.

- <http://www.ecommercecommission.org/> : U.S. Advisory Commission on Electronic Commerce
- <http://www.ecommercetax.com/> : E-commerce Tax.
- <http://europa.eu.int/> : Europa, serveur de l'Union Européenne.
- <http://www.ispo.cec.be/> : European Commission Information Society Website.
- <http://www.laundryman.u-net.com/> : Billy's Money Laundering Information Website.
- <http://www.oecd.org/> : Organisation de Coopération et de Développement Economiques.
- <http://www.wcoomd.org/> : Organisation Mondiale des Douanes.
- <http://www.wto.org/> : Organisation Mondiale du Commerce.

Textes de lois

- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « Révision des commentaires sur l'article 12 au sujet des paiements concernant les logiciels », Direction des affaires financières, fiscales et des entreprises – Comité des affaires fiscales, 29 septembre 1998.
- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (1998), « Modèle de convention concernant le revenu et la fortune », disponible sur <http://www.oecd.org/>, 30 juin 1998.
- Journal officiel des Communautés européennes (1999), « Avis du Comité économique et social sur la « Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative à certains aspects juridiques du commerce électronique dans le marché intérieur » », 1999/C 169/14, 16 juin 1999.
- Journal officiel des Communautés européennes (1999), « Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de télécommunications », A4-0266/99, 1 octobre 1999.
- Journal officiel des Communautés européennes (2000), « Directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (« directive sur le commerce électronique ») », 2000/31/CE, 8 juin 2000.
- Conseil des Communautés européennes (1977), « Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme », 77/388/CEE, 17 mai 1977.
- Questions parlementaires, Bull. Q.R., Ch. Repr., S.O. 1997-1998, n° 129, 18/05/1998, pp. 17800-17803.

Discours

- Bolkestein, F. (2000), « La commission propose une nouvelle stratégie pour améliorer le fonctionnement du système T.V.A. dans le cadre du marché intérieur », 14 juin 2000, Bruxelles.
- Kerrigan, A. (1999), « The E.U. VAT system and Electronic Commerce », 6° ECLIP Workshop, Münster, Germany, 3 novembre 1999.
- Strunk, G. (1999), « Residence-based taxation versus Source-based taxation », 6° ECLIP Workshop, Münster, Germany, 3 novembre 1999.

- Woodside, S. (1999), « Electronic commerce : answering the emerging taxation challenges », 6° ECLIP Workshop, Münster, Germany, 3 novembre 1999.

Personnes interrogées

- Monsieur Frank BEUSELINCK, General Manager, DHL Belgium.
- Monsieur Christian GILLET, Directeur, Ministère des Finances.
- Madame Charlotte O'CONNOR et Monsieur Christoph BAERT, Europay International.
- Monsieur Steven PIJCK, Chief Financial and Operations Officer, Proxis NV.
- Monsieur Michel SMOUT, Responsable Douanes Hub de Bruxelles, DHL.
- Monsieur Jan Van den BERGHE, Chief Financial Officer, smartework.com.

ANNEXES.
