



Conseil économique et social

Distr. générale
8 août 2017
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Quinzième session

Genève, 17-20 octobre 2017

Point 5 c) ix) de l'ordre du jour provisoire*

Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement

Économie numérique : questions pouvant intéresser les pays en développement

Note du Secrétariat

I. Introduction

1. La présente note a pour objectif de donner un aperçu des mesures unilatérales prises par les pays de par le monde depuis le lancement du Projet concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) afin d'adapter leurs régimes fiscaux aux nouveaux modèles commerciaux transfrontaliers qui utilisent les nouvelles technologies pour éviter de s'établir fiscalement dans les pays où ils réalisent des bénéfices ou dans lesquels ils trouvent des marchés de consommateurs.

2. Les termes « mesure unilatérale » renvoient à toute tentative unilatérale d'imposer les « rentes » dégagées par les activités numériques (c'est-à-dire en leur appliquant des impôts directs ou indirects) sans entamer de nouvelles négociations des conventions fiscales bilatérales en vigueur, ni se concerter avec les autres pays. Les mesures unilatérales consistent soit en l'adoption de nouvelles lois fiscales, soit en la réinterprétation de la législation nationale en vigueur ou de certaines dispositions des traités afin de les adapter à un environnement commercial de plus en plus numérique et mondialisé. Ces mesures procèdent d'une approche par la base, à l'initiative des pays, au lieu de l'approche directive de l'OCDE, qui avait annoncé dans son rapport de 2015 sur l'économie numérique sa décision de continuer à s'intéresser à ce sujet et de publier un rapport final en 2020¹. Certaines parties intéressées par les travaux de l'OCDE sur l'économie numérique préfèrent utiliser les termes « économie numérisée » plutôt que « économie numérique », car

* E/C.18/2017/4.

¹ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015*, Paris, octobre 2015, p. 159, par. 361. Disponible à l'adresse suivante : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>.



ils sont d'avis qu'il n'y a pas d'économie numérique à proprement parler, mais que l'économie mondiale dans son ensemble s'est numérisée². L'utilisation du terme « économie numérique » dans la présente note ne doit pas être considérée comme un rejet de cette proposition.

3. Fait intéressant, les pays développés ont été les premiers à engager une réforme législative permettant de prendre des mesures unilatérales pour faire face aux problèmes posés par l'économie numérique. Toutefois, certains pays en développement leur ont par la suite emboîté le pas et ont adopté des dispositions similaires.

4. Les mesures unilatérales présentées dans la partie II ont été prises par l'Australie, la Chine, la France, l'Inde, Israël, l'Italie et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord. Elles peuvent être réparties comme suit : a) mesures relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) se fondant sur la localisation du marché de consommateurs; b) imputation des bénéfices à une juridiction nationale (soit en se fondant sur l'existence présumée d'un établissement stable, comme dans les exemples britannique et australien, ou en exigeant des contribuables qu'ils s'enregistrent dans le pays en raison de leur présence numérique); c) impôts sur l'utilisation des infrastructures numériques du pays (comme l'impôt de péréquation de l'Inde); d) mesures relatives aux prix de transfert (révision des règles y relatives afin de tenir compte de la localisation du marché de consommateurs, comme en Italie). L'application d'ajustements fiscaux à la frontière en fonction de l'activité numérique, comme dans la dernière proposition de réforme fiscale des États-Unis d'Amérique, pourrait être considérée comme une autre forme de mesure unilatérale, bien qu'elle n'apparaisse pas dans les exemples recensés ci-dessous.

5. Les pays en développement sont ceux qui ont le plus à gagner de l'adoption de mesures liées à l'économie numérique : d'une part, les mesures unilatérales dictées par l'économie numérique impliquent souvent une retenue à la source, que ce soit la TVA, les taxes sur les produits et services, l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices, ce qui permet aux pays d'augmenter le recouvrement de recettes par leur « mainmise » sur un marché de consommateurs ou leur possession d'infrastructures numériques. Cela présente un intérêt particulier pour les pays possédant de grands marchés de consommateurs ou dont le développement est à la traîne, car le pays d'origine peut alors imposer les entreprises sans qu'elles y soient présentes physiquement.

6. Un autre argument consiste à dire que ce nouveau modèle commercial pourrait inciter les pays à réinterpréter ou étoffer le concept actuel d'établissement stable (par exemple par la création du concept d'établissement stable numérique, sur l'exemple de l'article 12A de la nouvelle version du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, dans lequel il est fait référence à des honoraires pour services techniques). Cela exigerait alors une révision du Modèle, dont les pays en développement voudront peut-être débattre sous les auspices de l'Organisation des Nations Unies, même si la question sera également abordée dans d'autres cadres. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale est toujours

² Voir, par exemple, <https://ion.icaew.com/taxfaculty/b/weblog/posts/oecdbepswebcastanupdateonprogress?Redirected=true> (en anglais). Le groupe de suivi du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices a abordé la différence entre l'emploi des termes « économie numérique » et « économie numérisée » dans sa réponse au Projet pour commentaires portant sur l'Action 1 (*Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*) du Plan d'action BEPS. Voir <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/2014/04/> (en anglais), en réponse à <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf> (en anglais également).

largement considéré comme la seule entité au monde dans laquelle les pays développés et les pays en développement peuvent discuter d'égal à égal de l'élaboration de normes de politique fiscale. Le Comité d'experts serait donc à même d'offrir un cadre dans lequel les pays en développement, notamment les pays les moins avancés, pourraient discuter sur un pied d'égalité des questions liées à la réglementation des mesures unilatérales relatives à l'économie numérique et à l'actualisation du concept d'établissement stable compte tenu des décisions unilatérales prises à cet égard. L'élaboration de règles qui soient adaptées à l'ensemble des pays est dans l'intérêt de tous les acteurs impliqués dans les systèmes fiscaux.

7. Il s'agit là d'un sujet d'actualité, qui doit être traité dès à présent en tenant compte des mesures unilatérales prises de par le monde. Ces mesures n'ont pu être prises que parce qu'un cadre commun régulant la répartition et l'imputation des droits d'imposition entre les pays fait défaut. Il s'en suit qu'elles profitent à une minorité, au détriment de la majorité des pays, notamment les plus fragiles et les moins avancés.

8. La liste d'exemple présentée ici n'est pas exhaustive; elle a pour but de montrer les pratiques des différents pays pour illustrer le propos général. Des travaux plus approfondis seront nécessaires si, par exemple, le Comité décide d'établir un sous-comité consacré à l'économie numérique.

II. Exemples de pays

Australie

9. L'Australie a adopté une loi sur l'intégrité du régime fiscal visant à lutter contre l'optimisation fiscale des multinationales, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016³. Si cette loi n'est pas particulièrement axée sur le marché numérique, elle est toutefois censée permettre d'imposer les sociétés multinationales qui réalisent des ventes dans le pays, grâce à des actions au niveau local, tout en concluant des contrats avec leurs clients à distance⁴.

Chine

10. La Chine a mis en œuvre des réformes au niveau tant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés que de la TVA. Le Ministère des finances, l'Administration fiscale et l'Administration générale des douanes ont publié le 24 mars 2016 un avis commun relatif à la politique fiscale en matière de commerce électronique de détail transfrontalier. Aux termes de cet avis, les biens de détail acquis par l'intermédiaire d'un commerce électronique (c'est-à-dire dans le cadre d'une relation Entreprise à consommateur en ligne) sont soumis à des droits de douane, à la TVA et à la taxe à la consommation. Le prix de la transaction, qui englobe le prix des marchandises, le prix du fret et les primes d'assurance, constitue l'assiette de l'impôt. Les entreprises et plateformes de commerce électronique, ou encore les entreprises de logistique, peuvent effectuer la retenue à la source⁵.

³ Tax Laws Amendment (Tax Integrity Multinational Anti-avoidance Law) Bill 2015, The Parliament of the Commonwealth of Australia, 2015.

⁴ EY, *Global Digital Tax Developments Review*, Avril 2016, disponible (en anglais) à l'adresse suivante : [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/\\$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf).

⁵ IBFD, « Tax policy on cross-border retail e-commerce clarified », 31 mars 2016.

France

11. Selon une proposition de la France, on considère qu'il y a établissement stable dès lors qu'une société collecte des données relatives aux utilisateurs d'Internet du marché intérieur⁶.

Inde

12. La loi de finance de 2016 adoptée par l'Inde introduit un impôt de péréquation⁷. Cet impôt comprend une majoration de 6 % sur les paiements versés à des sociétés étrangères pour des services de publicité en ligne si celles-ci ne possèdent pas d'établissement stable en Inde. Les contribuables résidents concernés ont l'obligation de retenir le montant de l'impôt lors de l'envoi des fonds⁸. L'impôt de péréquation est la solution choisie par le gouvernement indien aux problèmes que pose l'économie numérique au niveau fiscal relevés dans le rapport publié par l'OCDE en octobre 2015⁹ et suit l'une des options de réforme envisagées par l'OCDE, mais ne faisant pas partie des recommandations dudit rapport¹⁰.

Israël

13. En avril 2016, Israël a publié une circulaire relative à l'imposition des sociétés étrangères offrant des services en Israël par l'intermédiaire d'Internet¹¹. Ce document souligne que les revenus des sociétés étrangères fournissant aux résidents israéliens des services et marchandises par l'intermédiaire d'Internet devraient être soumis à l'impôt même si elles ne sont pas présentes physiquement sur le sol israélien selon les « règles habituelles » (faisant référence au rapport de l'OCDE d'octobre 2015 sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique)¹². Selon la circulaire, une proposition de modification de la législation relative à la TVA était également en cours de discussion.

Italie

14. L'Italie étudie actuellement une proposition visant à modifier sa législation en matière de prix de transfert et à appliquer une retenue à la source aux intermédiaires, également appelée « taxe Internet ». Cette proposition a pour objectif de sélectionner des techniques d'évaluation autres que les indicateurs fondés sur le coût pour déterminer le prix de pleine concurrence des transactions numériques¹³. La taxe Internet, si elle est adoptée, donnera lieu à des retenues à la source et modifiera la définition de l'établissement stable en mettant en place un

⁶ O. Popa, « Taxation of the digital economy in selected countries – early echoes of BEPS and EU initiatives », *European Taxation*, vol. 55, n° 1 (2016).

⁷ Comité central des impôts directs, Département des recettes fiscales, Ministère des finances, Gouvernement de l'Inde, Proposal for equalization levy on specified transactions, report of the Committee on Taxation of E-Commerce (février 2016). Disponible (en anglais) à l'adresse suivante : www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf.

⁸ Marcel Olbert et Christoph Spengel, « International taxation in the digital economy: challenge accepted? », *World Tax Journal*, vol. 9, N° 1 (2017), p. 3 à 46. Disponible (en anglais) à l'adresse suivante : www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf.

⁹ <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>.

¹⁰ Manoj Kumar Singh, « Taxation of digital economy: an Indian perspective », *Intertax*, vol. 45, n° 6 (2017), p. 467 à 481.

¹¹ Circulaire 4/2016 (disponible en hébreu uniquement).

¹² IBFD, « Taxation of foreign digital companies – circular issued », 12 avril 2016. Disponible (en anglais) à l'adresse suivante : <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/israel--taxation-of-foreign-digital-companies-circular-issued.aspx>.

¹³ G. Gallo, « Italy – budget law for 2014 – details » (News IBFD, 7 janvier 2014).

seuil de revenu minimum et un test de coût pour les entreprises multinationales présentes en Italie¹⁴.

Royaume-Uni

15. La loi de finances britannique de 2015 (Finance Act 2015) a mis en place un impôt sur les bénéfices détournés¹⁵. Elle dispose que tous les bénéfices « détournés » seront imposés à hauteur de 25 %. Les bénéfices sont considérés comme « détournés » lorsqu'une société non britannique essaie de mener ses activités sans avoir d'établissement stable au Royaume-Uni ou lorsqu'une société britannique effectue une transaction intragroupe sans fondement économique qui entraîne une perte effective de recettes fiscales.

III. Conclusion

16. Comme le dit si bien Michael Devereux, la prolifération de mesures non coordonnées dans le cadre actuel risque fort de ne pas apporter de solution satisfaisante à long terme aux défis fiscaux que présente la numérisation de l'économie¹⁶. C'est pourquoi il est important qu'un débat public ait lieu quant aux options dont disposent les pays pour adapter leur fiscalité à l'économie numérique dans le cadre des traités, selon un dispositif prédéfini qui donnerait aux États plus de possibilités d'imposer ces revenus tout en restant profitable aux entreprises et aux contribuables.

¹⁴ Marco Allena, *The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy*, *European Taxation*, vol. 57, n° 7 (2017).

¹⁵ Finance Act 2015, United Kingdom, chap. 11, part 3.

¹⁶ Michael Devereux et John Vella, « Implications of digitalization for international corporate tax reform » (à paraître).