Annexe A

Travaux antérieurs consacrés à l'économie numérique

Cette annexe résume le contenu et les résultats des travaux antérieurs consacrés au commerce électronique. Elle présente notamment les initiatives qui ont abouti à la Conférence ministérielle de 1998 sur le commerce électronique tenue à Ottawa (Conférence d'Ottawa) et ses principales conclusions. Elle décrit ensuite les activités de suivi menées en lien avec les questions relatives aux conventions fiscales et aux impôts sur la consommation.

A.1 1996-98 : travaux ayant abouti à la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique

Lors de sa réunion de juin 1996, le Comité des affaires fiscales (CAF) a examiné les répercussions fiscales du développement des technologies des communications. À l'issue d'une conférence sur le commerce électronique organisée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et par le gouvernement de la Finlande, en coopération avec la Commission européenne, le gouvernement du Japon et le Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC selon l'acronyme anglais) à Turku en novembre 1997, le CAF a adopté une série de propositions en vue de préparer une réunion ministérielle sur le commerce électronique à Ottawa en octobre 1998. En amont de cette réunion, le CAF a adopté le rapport intitulé « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique » (OCDE, 2001a), dont les principales conclusions sont les suivantes :

- Les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans l'imposition du commerce conventionnel devraient aussi les guider dans celle du commerce électronique.
- Les règles fiscales existantes permettent de mettre en œuvre ces principes.
- Cette approche n'exclut pas de nouvelles mesures administratives ou législatives concernant le commerce électronique, ou des modifications des dispositions existantes, à condition que ces mesures soient destinées à faciliter l'application des principes fiscaux en vigueur et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire des transactions commerciales électroniques.
- Toute disposition en vue de l'application de ces principes au commerce électronique devrait être organisée 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.
- Le processus de mise en œuvre de ces principes devrait impliquer une intensification du dialogue avec les milieux d'affaires et avec les économies non membres.

A.2 1998 : la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique

Lors de la Conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique, des chefs de gouvernement (29 pays membres et 11 pays non membres), dirigeants de grandes organisations internationales et de grandes entreprises,

et représentants des consommateurs, des travailleurs et de la société civile ont examiné des projets visant à promouvoir le développement du commerce électronique mondial. Les Ministres ont salué le rapport de 1998 du CAF intitulé « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique » (OCDE, 2001a) et ont approuvé l'ensemble suivant de principes d'imposition devant s'appliquer au commerce électronique :

Encadré A.1. **Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité – Principes**

- *Neutralité :* La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.
- *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 à ce que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.
- *Efficacité et équité :* 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.

A.3 L'après-Ottawa : travaux du CAF et groupes techniques consultatifs

Au cours de sa réunion de janvier 1999, le CAF a décidé que le programme de travail sur le commerce électronique serait porté par les organes subsidiaires existants du Comité, dans leurs domaines de compétence respectifs. Il a également donné son aval à la création des « Groupes techniques consultatifs » (GTC) suivants, réunissant des représentants de

pays membres et non membres de l'OCDE, des entreprises et du monde scientifique, afin de représenter un large éventail d'intérêts et d'expertise :

- Un **GTC sur les impôts sur la consommation** chargé de prodiguer des conseils sur la mise en œuvre pratique du principe d'Ottawa d'imposition dans le pays où la consommation a lieu.
- Un **GTC sur la technologie** chargé de faire bénéficier les autres GTC de son expertise technologique.
- Un **GTC sur l'évaluation professionnelle des données** ayant pour mission de conseiller sur la possibilité et l'opportunité d'élaborer des exigences en matière d'information et de tenue de la comptabilité et des mécanismes de recouvrement de l'impôt qui soient compatibles internationalement.
- Un **GTC sur les bénéfices des entreprises** chargé de prodiguer des conseils sur l'application des règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux prévues par les conventions fiscales dans le contexte du commerce électronique et d'examiner les propositions de règles de remplacement.
- Un **GTC sur la classification conventionnelle** chargé de conseiller sur la classification de différents types de paiements effectués au titre du commerce électronique au regard des conventions fiscales en vue d'apporter les précisions nécessaires dans les Commentaires.

Compte tenu de la pertinence des travaux actuels sur les problèmes fiscaux posés par l'économie numérique, les sections suivantes décrivent les principaux résultats des activités menées par le GTC sur les bénéfices des entreprises et par le GTC sur la classification conventionnelle.

A.3.1 Les travaux du GTC sur les bénéfices des entreprises

Les travaux du GTC sur les bénéfices des entreprises ont abouti à l'élaboration de deux projets à débattre : « L'imputation d'un bénéfice à un établissement stable se livrant à des transactions qui relèvent du commerce électronique » (OCDE, 2001b), diffusé en février 2001, et « Le concept de siège de direction effective : suggestions d'amendements au Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (OCDE, 2003a), diffusé en mai 2003.

Le GTC a également préparé un rapport intitulé « Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ? » (OCDE, 2005), diffusé en 2005. Dans ce rapport, le GTC constate que certains aspects des règles fiscales internationales actuelles posent problème. Dans un premier temps, il examine un certain nombre de solutions à ces problèmes qui

n'exigeraient pas une révision fondamentale des règles fiscales actuelles et formule des recommandations correspondantes. Le rapport envisage également des changements plus radicaux. Après avoir résumé les règles actuelles d'imposition des bénéfices prévues par les conventions (assujettissement à l'impôt, concept d'établissement stable (ES), calcul des bénéfices, répartition de la base d'imposition entre pays), le rapport procède à une analyse critique de ces règles au regard d'un certain nombre de critères issus des conditions cadres d'Ottawa. En évaluant les principes en vigueur pour l'imposition des bénéfices par rapport à ces critères, le rapport souligne un certain nombre d'avantages et d'inconvénients des règles actuelles. S'agissant par exemple de la question importante de savoir d'où proviennent les bénéfices des entreprises (le « problème de la source »), le rapport conclut que l'on doit considérer que les bénéfices proviennent du lieu où opèrent les facteurs permettant à l'entreprise de réaliser des bénéfices. Par conséquent, le rapport refuse que le seul fait qu'un pays fournisse le marché où les biens et services d'une entreprise sont offerts autorise ce pays à estimer qu'une partie des bénéfices de l'entreprise en émane.

Néanmoins, les membres du GTC n'ont pu s'accorder sur un problème connexe : peut-on considérer qu'un fournisseur sans présence physique dans un pays en utilise l'infrastructure juridique et économique ? Dans cette hypothèse, il faut aussi savoir si, et dans quelle mesure, on peut penser qu'un tel usage des infrastructures économiques et juridiques d'un pays est un facteur qui permettrait à ce pays de se prévaloir de droits d'imposition au titre de la source sur une partie des bénéfices de l'entreprise. En outre, étant donné que les entreprises les plus « classiques » continuent à incorporer des modèles économiques basés sur le commerce électronique, il ne serait ni judicieux, ni faisable de tenter de concevoir un ensemble de règles de liens à l'intention des sociétés « se livrant au commerce électronique » et un autre pour celles qui ne le font pas. Enfin, le rapport final donne un aperçu de différentes solutions de remplacement aux règles conventionnelles en vigueur pour imposer les bénéfices des entreprises qui ont été examinées. Les possibilités allaient de rectifications relativement mineures des dispositions en vigueur jusqu'à l'adoption de principes complètement nouveaux.

Les solutions suivantes entraîneraient des modifications relativement mineures des dispositions en vigueur :

- *Modification de la définition de l'ES pour exclure les activités qui ne s'accompagnent pas d'une intervention humaine effectuée par le personnel, agents dépendants compris* : Il s'agirait de modifier la définition de l'ES pour en exclure expressément l'existence d'une installation fixe d'affaires seulement utilisée pour remplir des fonctions ne s'accompagnant pas d'une intervention humaine effectuée par le personnel, y compris les agents dépendants.

- *Modification de la définition de l'établissement stable pour stipuler qu'un serveur ne peut constituer en lui-même un établissement stable* : Avec cette solution, la définition de l'ES ne devrait pas s'appliquer à des situations dans lesquelles une installation fixe d'affaires ne sert qu'à effectuer des fonctions automatisées au moyen d'équipements, de données et de logiciels, par exemple avec un serveur et un site Internet.
- *Modification de la définition/de l'interprétation de l'ES pour exclure les fonctions attribuables à un logiciel* : Le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE dresse une liste des fonctions qui sont expressément exclues de la définition d'un ES (exceptions visées au paragraphe 4 de l'article 5). Cette solution de substitution proposée compléterait indirectement cette liste en excluant des fonctions attribuables à un logiciel lors de l'application des exceptions visées au paragraphe 4 de l'article 5.
- *Abrogation des exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 ou leur subordination à la condition générale qu'elles soient préparatoires ou auxiliaires* : Une solution consisterait à supprimer toutes les exceptions figurant au paragraphe 4 de la définition de l'établissement stable. Un choix moins radical consisterait à soumettre toutes les activités visées par les exceptions actuelles à la condition générale qu'elles soient de nature préparatoire ou auxiliaire.
- *Abrogation des exceptions relatives au stockage, à l'exposition ou à la livraison figurant au paragraphe 4 de l'article 5* : Cette solution vise à amender le paragraphe 4 de l'article 5 de telle sorte que l'on ne considère plus que l'usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ne constitue pas un ES.
- *Modification des dispositions actuelles pour ajouter une règle de la force d'attraction applicable au commerce électronique* : Selon cette solution, le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE serait modifié pour y inclure une règle dite de « la force d'attraction », qui porterait sur les opérations du commerce électronique. L'objectif de l'amendement est de s'assurer qu'un pays puisse taxer des bénéfices tirés de la vente sur son territoire, au moyen du site Internet de l'entreprise, de produits similaires à ceux qui sont commercialisés par un ES dont dispose l'entreprise dans le pays.
- *Adoption de règles supplémentaires de lien afin d'imposer les bénéfices résultant de la prestation de services* : L'option consisterait à amender le Modèle de l'OCDE pour y introduire une disposition similaire à celle qui se trouve déjà dans le Modèle des Nations Unies ;

elle autoriserait la taxation des revenus de services, à la condition que l'entreprise qui les prodigue soit présente à cette fin dans l'autre pays pendant une certaine durée. Cette proposition était motivée par le fait que les prestataires de services sont très mobiles et que les fonctions génératrices de revenu sont exercées dans des pays étrangers sans qu'il soit nécessaire d'établir une infrastructure physique ou d'utiliser une base fixe pour l'exercice des activités.

Après avoir examiné les solutions de remplacement à la lumière des commentaires reçus, le GTC est arrivé aux conclusions ci-après :

- S'agissant des options *de modification de la définition de l'ES pour exclure des activités qui ne s'accompagnent pas d'une intervention humaine de personnel, y compris par des agents dépendants*, cette option ne serait probablement pas retenue et peut être écartée.
- S'agissant des options consistant à *modifier la définition de l'ES pour stipuler qu'un serveur ne peut par lui-même constituer un ES* ou *pour exclure les fonctions attribuables aux logiciels lors de l'application de l'exception préparatoire ou auxiliaire*, le Groupe est arrivé à la conclusion suivante : bien que l'on ne doive pas actuellement adopter ces options, il convient de suivre de près l'application des règles actuelles aux fonctions exercées au moyen de serveurs et de logiciels, afin de déterminer si elle suscite des difficultés ou des préoccupations d'ordre pratique ; on pourrait alors poursuivre l'étude de ces solutions de substitution ou de combinaisons de leurs variantes.
- S'agissant de l'option *d'éliminer toutes les exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5*, le Groupe a décidé de ne pas la retenir.
- S'agissant des options consistant à *subordonner toutes les exceptions figurant actuellement au paragraphe 4 de l'article 5 à la condition globale qu'il s'agisse d'activités préparatoires ou auxiliaires* et à *éliminer les exceptions au titre du stockage, de l'exposition ou de la livraison mentionnées au paragraphe 4 de l'article 5*, le Groupe a conclu de la façon suivante : il faudrait continuer à surveiller l'application de ces exceptions, pour voir si des difficultés ou des préoccupations concrètes justifient un changement quelconque de ce type.
- S'agissant de l'option de *modifier les dispositions actuelles pour ajouter une règle de la force d'attraction concernant le commerce électronique*, le Groupe a conclu qu'elle ne devrait pas être retenue.

- S'agissant de l'option *d'adopter des règles supplémentaires de lien dans le but d'imposer les bénéfices procurés par la prestation de services*, le Groupe a relevé qu'elle serait examinée dans le cadre des futurs travaux de l'OCDE sur l'application des conventions fiscales aux services.

Les solutions de remplacement suivantes entraîneraient une modification fondamentale des règles existantes :

- *Adoption de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus passifs pour taxer à la source les paiements relatifs à certaines formes de commerce électronique (pour les assujettir à la retenue d'impôt à la source)* : Cette solution engloberait diverses démarches possibles pour appliquer une retenue à la source à tout ou partie des paiements internationaux liés au commerce électronique. Le GTC a débattu d'une option générale prévoyant l'application d'une retenue à la source définitive aux paiements au titre du commerce électronique effectués à partir d'un pays, que le bénéficiaire y dispose ou non de personnel ou d'équipement électronique.
- *Un nouveau lien : les paiements qui réduisent la base d'imposition générée dans un pays* : Cette option fait intervenir une règle de lien qui se concentre sur le point de savoir si l'entreprise étrangère reçoit des fonds d'un payeur du pays que ce dernier peut déduire des impôts dont il est redevable sur place plutôt que de s'intéresser à l'emplacement des activités génératrices d'un produit ou d'un service. Selon cette règle de liaison, l'État de la source aurait compétence pour imposer une retenue à la source sur tous les règlements internationaux de ce type.
- *Remplacement de la comptabilisation des entités distinctes et de la pleine concurrence par la répartition selon une formule préétablie des bénéfices d'un groupe commun* : Avec cette solution, les principes des entités distinctes et de la pleine concurrence seraient remplacés par un système de répartition en fonction d'une formule ; ce serait la nouvelle méthode internationale utilisée pour attribuer et calculer les bénéfices que les pays auraient le droit de taxer. Avec ce système de répartition, on emploierait une formule pour diviser les bénéfices nets d'une société ou d'un groupe de sociétés apparentées entre les pays dans lesquels cette société (ou ce groupe) opère, sachant que les activités n'ont pas lieu dans un seul pays.
- *Adjonction d'un nouveau lien d'« ES (virtuel) électronique » :* Le concept d'« établissement stable virtuel » (ES virtuel) a été proposé comme lien de substitution s'appliquant aux opérations de commerce électronique. Divers moyens sont envisageables : élargir la définition

à ce que l'on qualifie d'« installation fixe d'affaires virtuelle », d'« agence virtuelle » ou de « présence professionnelle sur place ». Tous obligeraient à modifier la définition de l'ES (ou à ajouter une nouvelle règle de lien dans les conventions).

Le rapport concluait qu'il ne serait pas opportun d'entreprendre pour le moment de telles réformes. Au stade actuel, le commerce électronique et les autres modèles économiques résultant des nouvelles technologies de la communication ne justifieraient pas en eux-mêmes de rompre brutalement avec les règles existantes. On ne semble pas disposer de données tangibles prouvant que les gains d'efficience générés par les communications sur Internet aient entraîné une baisse sensible des recettes fiscales des pays importateurs de capitaux. En outre, le GTC estimait que des modifications de fond sont subordonnées à un large accord sur la supériorité manifeste d'une alternative particulière aux règles actuelles ; or, aucune des solutions de rechange qui avaient été suggérées n'apparaissait remplir cette condition. Toutefois, le GTC a admis la nécessité de continuer à surveiller les incidences sur les recettes fiscales de l'évolution des modèles économiques qui résulte des nouvelles technologies de la communication. Il a également reconnu que certaines caractéristiques des règles internationales actuelles d'imposition des bénéfices posaient problème. Plus généralement, le GTC a fait observer que les effets de nombre de ces solutions de remplacement iraient bien au-delà du commerce électronique. Il importerait donc, en les envisageant, de prendre en considération leur incidence sur toutes les formes d'activités professionnelles.

A.3.2 Les travaux du CAF dans le domaine des conventions fiscales

Outre les travaux des GTC, le CAF a demandé à ses groupes de travail d'étudier et de proposer des solutions aux questions soulevées par les GTC. Ce processus a conduit à apporter certaines modifications au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et à ses Commentaires qui ont été intégrées dans la mise à jour de 2003. Les changements portaient sur la définition d'un ES et sur la qualification des paiements, notamment au titre de la définition des redevances figurant dans le Modèle.

A.3.2.1. Règles conventionnelles applicables à l'imposition des bénéfices d'entreprise

Les modifications apportées aux Commentaires sur l'article 5 avaient principalement pour objet de préciser que la définition d'un ES, qui correspond généralement à une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce ses activités », peut, dans certaines circonstances, englober les serveurs. En revanche, l'idée selon laquelle un site Internet peut être considéré comme un ES n'a pas été retenue.

Les paragraphes (comme listés dans l'encadré A.2) ont été ajoutés aux Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en 2003 et figurent également dans les Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies (voir les paragraphes 36 et 37 des Commentaires sur l'article 5).

Encadré A.2. **Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE**

« 42.1 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 a donné lieu à quelques discussions. Cette question soulève un certain nombre de problèmes au regard des dispositions de l'article.

42.2 Même si un site où un équipement automatique est exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où il est situé (voir ci-après), une distinction doit être faite entre l'équipement informatique, qui pourrait être installé sur un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines circonstances, et les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci. A titre d'exemple, un site web, qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a donc pas d'emplacement qui puisse constituer une « installation d'affaires » car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage » (voir paragraphe 2 ci-dessus) en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site web. En revanche, le serveur sur lequel le site web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette localisation peut donc constituer une « installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur.

42.3 La distinction entre un site web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé 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, il est courant que le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 4 ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier.

Encadré A.2. **Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE** *(suite)*

En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

42.4 Un équipement informatique à un endroit donné ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Dans le cas d'un serveur, ce qui importe n'est pas la possibilité de le déplacer, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé. 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 du paragraphe 1.

42.5 Une autre question est celle de savoir si l'activité d'une entreprise peut être considérée comme étant totalement ou partiellement exercée à un endroit où l'entreprise a un équipement tel qu'un serveur à sa disposition. La question de savoir si une entreprise exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cet équipement doit être examinée au cas par cas, en se demandant si l'on peut dire que, du fait de cet équipement, l'entreprise a à sa disposition une installation où des fonctions de cette entreprise sont exercées.

42.6 Lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique à un endroit particulier, il peut exister un établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement. La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités d'entreprise. Cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles

42.7 Par ailleurs, aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsque les opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique situé à un endroit donné d'un pays se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par le paragraphe 4. La question de savoir si des activités particulières exercées à un tel endroit tombent sous le coup du paragraphe 4 demande à être examinée au cas par cas, compte tenu des diverses fonctions exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de

Encadré A.2. **Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE** *(suite)*

cet équipement. On peut citer les exemples suivants d'activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

— assurer un lien de communication – à l'instar d'une ligne téléphonique – entre fournisseurs et clients ;

— faire la publicité de 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.

42.8 Toutefois, lorsque ces fonctions constituent en elles-mêmes 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 paragraphe 4, et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise (telle que décrit aux paragraphes 42.2 à 42.6 ci-dessus), il existe un établissement stable.

42.9 La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. À titre d'exemple, certains fournisseurs de services sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des services à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « cybermarchand ») qui se consacre à la vente de produits via l'Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit donné n'est pas suffisant pour conclure que les activités exercées à cet endroit sont davantage que des activités préparatoires et auxiliaires. Dans pareil cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Si ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits via l'Internet (par exemple, l'endroit est utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site web, lequel, comme c'est souvent le cas, est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels), le paragraphe 4 est applicable et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit (par exemple, si

Encadré A.2. **Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE** *(suite)*

la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

42.10 Une dernière question est celle de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats ou parce qu'ils constituent des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe. »

A.3.2.2. Questions relatives à la qualification conventionnelle

Les Commentaires sur l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ont également été modifiés en vue de préciser la démarcation entre l'application des articles 12 et 7 dans le contexte des nouveaux modèles d'activité propres au commerce électronique. Ces précisions ont été intégrées dans la mise à jour de 2013 et concernent les *(i)* paiements au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, d'un droit d'auteur, *(ii)* paiements au titre du *know-how*, *(iii)* paiements au titre de contrats mixtes. Ces paragraphes ont également été ajoutés au Modèle de Convention fiscale des Nations Unies (voir les paragraphes 12 à 16 des Commentaires sur l'article 12 du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies), même si certains membres n'étaient pas d'accord avec les conclusions formulées concernant la détermination de plusieurs types de paiement.

Encadré A.3. **Commentaires sur l'article 12 – Paiement au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, d'un droit d'auteur**

Les paragraphes 17.1 à 17.4 suivants sont insérés juste après le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 12 :

« 17.1 Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numériques tels que des images, des sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué.

17.2 Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si le paiement constitue essentiellement la rémunération d'autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits relevant du droit d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique et ne correspond donc pas à des redevances, mais relève de l'article 7 ou de l'article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client, cette reproduction est simplement le moyen par lequel le signal numérique est saisi et stocké. Cette utilisation du droit d'auteur ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

Encadré A.3. **Commentaires sur l'article 12 – Paiement au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, d'un droit d'auteur** *(suite)*

17.4 En revanche, lorsque le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image soumise à droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'acquisition des droits d'exercice du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique. »

Encadré A.4. **Modification des Commentaires sur l'article 12 – Paiements au titre du savoir-faire**

Le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 a été remplacé par les paragraphes 11 à 11.5 suivants (les ajouts au texte existant du paragraphe 11 apparaissent en ***italique gras***) :

« 11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de savoir-faire (know-how). Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du savoir-faire qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions, donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le « know-how est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ».

11.1 Dans le contrat de savoir-faire, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.

Encadré A.4. **Modification des Commentaires sur l'article 12 – Paiements au titre du savoir-faire** *(suite)*

11.2 Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services, où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. ***Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'article 7.***

11.3 La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :

— Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.

— Dans le cas de contrats pour la fourniture de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger l'utilisation par ce fournisseur d'un savoir, d'une compétence et d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifiques.

— Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de savoir-faire, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. A titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.

11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

— rémunérations obtenues pour des services après-vente,

— rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,

— rémunérations pour une pure assistance technique,

— rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, et

— rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des

Encadré A.4. **Modification des Commentaires sur l'article 12 – Paiements au titre du savoir-faire** *(suite)*

réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment.

11.5 Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à toute mesure de protection du secret commercial éventuellement en vigueur.

11.6 *Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un savoir-faire et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise, par lequel le franchiseur communique au franchisé ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale. »* [*Le paragraphe 45 ci-dessous suggérait des modifications à cette dernière phrase*]

Encadré A.5. **Commentaires sur l'article 12 – Paiements au titre de contrats mixtes**

La dernière phrase du paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 a été remplacée par ce qui suit (les suppressions apparaissent en ~~*texte barré*~~ et les ajouts en ***italiques gras***) :

« Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, ***le traitement applicable à la prestation principale devrait en général s'appliquer au montant total de la rémunération.*** ~~*il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale. »*~~

A.3.3. Les travaux du CAF dans le domaine des impôts sur la consommation

Cette section examine dans un premier temps les éléments des « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité » (OCDE, 2001a) de 1998 qui portent spécifiquement sur les impôts sur la consommation, avant d'analyser les « Principes directeurs sur le commerce électronique » (OCDE, 2003b) et les documents de la série des « Orientations en matière d'impôts sur la consommation » (OCDE, 2003c-d-e) élaborés pour mettre en œuvre ces Conditions.

La nécessité d'une coordination internationale de l'application des systèmes nationaux de TVA aux échanges internationaux est apparue pour la première fois avec l'émergence et l'essor du commerce électronique. Dans le domaine des impôts sur la consommation, les éléments fondamentaux des « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité » (OCDE, 2001a) peuvent être résumés ainsi :

- Les règles d'imposition des échanges internationaux devraient aboutir à l'imposition dans le pays où la consommation a lieu et il faudrait parvenir à un consensus international sur les circonstances dans lesquelles les biens ou services sont considérés comme consommés dans un pays donné.
- Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- Lorsque les entreprises et autres organismes acquièrent dans un pays des services et des biens incorporels auprès de vendeurs à l'étranger, les pays doivent envisager le recours à l'auto-liquidation,

à l'auto-évaluation ou à d'autres mécanismes équivalents si cela permet de préserver immédiatement leur base d'imposition ainsi que la compétitivité des vendeurs nationaux.

Ces conditions cadres étaient l'expression de concepts généraux dont l'application pratique appelait des précisions. À titre de suivi, le CAF a diffusé en 2003 ses Principes directeurs sur le commerce électronique (2003b), accompagnés de la série des orientations en matière d'impôts sur la consommation (OCDE 2003c-d-e), composées de trois documents sur la mise en œuvre pratique des Principes directeurs. Les sections suivantes résument les Principes directeurs et les documents d'orientation.

A.3.3.1. Principes directeurs sur le commerce électronique

L'imposition selon le principe de destination du commerce électronique dans un contexte d'échanges transfrontières constitue la règle fondamentale des Principes directeurs. Selon le principe de destination, la taxe est perçue en définitive uniquement sur la consommation finale dans le pays où celle-ci est réputée avoir lieu. Les exportations ne sont pas imposables grâce au remboursement de la taxe sur les intrants (elles sont dites « exonérées de TVA » ou « soumises au taux zéro »), tandis que les importations sont taxées sur la même base et aux mêmes taux que les ventes nationales. Les Principes directeurs sur le commerce électronique (2003b) précisent que :

- *Pour les transactions entre entreprises*, le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non résidente doit être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale. Cela correspond au « critère principal ». Dans certaines circonstances, les pays peuvent cependant utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation lorsque l'application du critère principal « aboutirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale ». C'est ce que l'on désigne comme le « critère prépondérant ».
- *Pour les transactions entre entreprises et consommateurs privés*, le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontière de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à un destinataire privé non résident doit être le pays dans lequel le destinataire a sa résidence habituelle.

Ces Principes directeurs ne s'appliquent pas aux *(i)* taxes sur la consommation au niveau infranational, *(ii)* vendeurs enregistrés ou tenus de s'enregistrer dans le pays du client, *(iii)* services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance (par exemple, l'hébergement à l'hôtel, les transports ou la location de véhicules), *(iv)* services pour lesquels le lieu

de consommation peut être déterminé directement, *(v)* services pour lesquels le lieu de consommation peut être déterminé d'une manière plus appropriée par référence à un critère particulier, *(vi)* types particuliers de services qui peuvent nécessiter des approches plus spécifiques.

A.3.3.2 Les documents d'orientation en matière d'impôts sur la consommation

Le CAF a diffusé trois *Documents d'orientation en matière d'impôts sur la consommation* (OCDE, 2003c-d-e) accompagnant les Principes directeurs sur le commerce électronique afin de faciliter leur application pratique. Ces documents d'orientation portent sur les questions suivantes : *(i)* identification du lieu d'imposition des transactions entre entreprises par référence à la présence commerciale du client (OCDE, 2003c) ; *(ii)* orientations en matière d'enregistrement simplifié (OCDE, 2003d) ; et *(iii)* vérification du statut et de la juridiction du client (OCDE, 2003e). Ces documents sont résumés succinctement ci-dessous :

- *Document d'orientation sur l'identification du lieu d'imposition par référence à la présence commerciale du client :* les *principes directeurs pour la définition du lieu de consommation* (OCDE, 2003c) indiquent que la « présence commerciale » « est en principe l'établissement (par exemple le siège social, un bureau principal ou une succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée ». Le document d'orientation sur la présence commerciale souligne l'importance des contrats pour établir la présence commerciale à laquelle la fourniture est effectuée. Les pratiques commerciales courantes telles qu'elles ressortent des contrats (par exemple, factures, conditions de paiement, utilisation des droits de propriété intellectuelle) donnent généralement des indications suffisantes pour aider les entreprises et les administrations fiscales à déterminer la juridiction de consommation. Le document d'orientation s'intéresse également au « critère prépondérant ». Il se penche sur le cas dans lequel un client qui possède des succursales dans plusieurs juridictions qui ne sont pas habilitées à récupérer la taxe en amont sur une transaction effectue cette transaction par le biais de succursales situées dans une juridiction à TVA faible ou inexistante, « ce qui permet d'éviter un montant d'impôt important ». Le document suggère qu'un critère pur de consommation pourrait être appliqué en pareil cas, selon lequel un pays pourrait exiger « une présence commerciale » sur son territoire pour l'application de l'impôt uniquement sur la consommation qui a lieu sur ce territoire. En outre, et pour éviter la double imposition, le pays d'accueil de la présence commerciale qui est considérée comme destinataire de

la fourniture peut choisir d'accorder un crédit d'impôt partiel qui serait équivalent à la fraction de l'impôt recouvré par l'autre pays qui invoque le critère prépondérant.

- *Document d'orientation en matière d'enregistrement simplifié* (OCDE, 2003d) : Ce document analyse les possibilités de mettre en œuvre un système d'imposition des transactions transfrontières de commerce électronique entre entreprises et consommateurs dans le pays du consommateur, les commerçants étant tenus de recouvrer l'impôt. Il envisage des procédures d'enregistrement et de déclaration et des obligations en matière de tenue de la comptabilité et préconise l'utilisation de systèmes d'enregistrement simplifié et de seuils d'enregistrement afin d'alléger la charge que représente le respect des obligations fiscales. Il suggère aux pouvoirs publics qui mettent en œuvre des systèmes d'enregistrement simplifié d'envisager l'utilisation de procédures électroniques d'enregistrement et de déclaration, et invite les administrations fiscales à élaborer un cadre juridique permettant l'utilisation des systèmes électroniques de tenue de la comptabilité.
- *Document d'orientation sur la vérification du statut et de la juridiction du client* (OCDE, 2003e) : Ce document donne des indications pratiques sur les mécanismes qui peuvent être utilisés pour établir le statut (professionnel ou privé) et la juridiction du client dans le contexte du commerce électronique, pour les transactions de faible montant pour lesquelles le vendeur n'a pas établi de relations suivies avec le client. Elles ne s'appliquent pas aux transactions de montant élevé réalisées entre entreprises pour lesquelles le vendeur et le client ont établi des relations commerciales suivies. Dans ce cas, le fournisseur a normalement connaissance du statut et de la juridiction du client et aucune procédure complémentaire de vérification de la déclaration du client ne devrait être nécessaire. Le document conclut que le statut et la juridiction d'un client doivent être établis sur la base de la déclaration du client, complétée par une série d'autres critères tels que les renseignements relatifs au paiement, les logiciels de pistage et de géolocalisation, la nature du produit ou du service fourni et les certificats numériques.

Bibliographie

Nations Unies (2011), *United Nations Double Tax Convention between Developed and Developing Countries*, Nations Unies, New York.

OCDE (2005), *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? Final Report*, OCDE, Paris.

OCDE (2003a), *Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention*, OCDE, Paris.

OCDE (2003b), *Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption*, OCDE, Paris.

OCDE (2003c), *Commentary on Place of Consumption for Business-to-Business Supplies (Business Presence)*, OCDE, Paris.

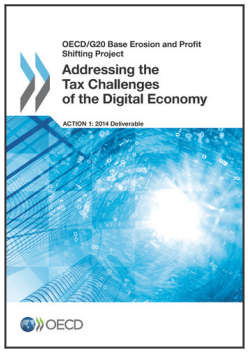
OCDE (2003d), *Simplified Registration Guidance*, OCDE, Paris.

OCDE (2003e), *Verification of customer status and jurisdiction*, OCDE, Paris.

OCDE (2003f), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2003*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi/10.1787/mtc_cond-2003-fr.

OCDE (2001a), *Commerce électronique et fiscalité: Mise en oeuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi/10.1787/9789264289796-fr.

OCDE (2001b), *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi/10.1787/9789264284524-fr.



Extrait de :

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Accéder à cette publication :
https://doi.org/10.1787/9789264218789-en

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2014), « Travaux antérieurs consacrés à l'économie numérique », dans *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: https://doi.org/10.1787/9789264225183-13-fr

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.