



COMMISSION EUROPÉENNE
DIRECTION GÉNÉRALE XXI
FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE
POLITIQUE FISCALE
TVA et autres taxes sur le chiffre d'affaires

XXI/99/1201-FR-Final

Bruxelles, le 8 juin 1999

GROUPE DE TRAVAIL N° 1

Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires

Document de travail

ORIGINE : Commission

**OBJET Impôts indirects et commerce
 électronique**

1. INTRODUCTION

1.1. Principes directeurs

L'approche retenue par la Commission sur la question de l'imposition du commerce électronique est motivée par deux facteurs - la protection des recettes fiscales et le souci de ne pas entraver le développement du commerce électronique dans l'UE par un régime fiscal déséquilibrant ou désavantageux. La TVA représente pratiquement un cinquième des recettes fiscales des États membres et, comme ressource propre, 44% du budget communautaire. Il est compréhensible que la Commission souhaite protéger l'intégrité de ces recettes vu sa responsabilité particulière en matière de TVA. Il serait erroné néanmoins d'aborder la question du commerce électronique uniquement sous l'angle de la réduction des risques. Le niveau de l'activité imposable est probablement modeste à l'heure actuelle mais Internet a le potentiel d'ouvrir une voie économique majeure et de générer d'importantes richesses. Il est essentiel que les entreprises européennes soient à l'avant-garde de ce processus et ne soient pas entravées par une incertitude liée au régime fiscal futur ou par des règles d'imposition n'assurant pas un terrain d'égalité.

Sur la base de l'analyse contenue dans le document de travail « Rapport intérimaire sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les douanes ¹ » préparé pour une réunion précédente du groupe de travail N°1, la Commission a exposé en juin de 1998 des orientations générales pour l'imposition du commerce électronique ². Les ministres des finances de l'ECOFIN ont approuvé les principes sous-jacents et convenu que ceux-ci constitueraient la base de l'apport communautaire à la conférence de l'OCDE tenue à Ottawa.

Ces orientations constituent toujours pour la Commission la base de travail sur l'imposition du commerce électronique. Les éléments clés (aux fins de cette note) établissent ce qui suit :

- 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 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;
- les services fournis pour consommation au sein de l'UE devraient être taxés au sein de l'UE et ceux fournis pour consommation 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 suivante :

- 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 est effectuée en ligne ou matérielle;

¹ Document de travail XXI/97/0359 du 3 avril 1998 de la DG XXI

² COM (98) 374 Final

- les conséquences de l'imposition devraient être identiques pour les services et les biens qu'ils soient achetés de l'intérieur ou de l'extérieur de l'UE.

Au lendemain de la conférence d'Ottawa (où l'accord conclu en matière de taxes à la consommation a suivi les orientations susmentionnées), la Commission a demandé au groupe de politique fiscale de l'UE (composé de ministres ou de leurs plus hauts représentants personnels) comment la Communauté pourrait progresser. La réponse des participants fut de convenir 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. Cela implique d'une part une position commune basée sur des solutions pratiques développées en contact étroit avec les milieux d'affaires européens et, d'autre part, que la Commission et les États membres travaillent à cet objectif en étroite collaboration.

En décembre 1998, la Commission a présenté un programme aux directeurs généraux des douanes et de la fiscalité en vertu duquel la Commission collaborerait avec les administrations nationales en vue de présenter vers la mi-1999 au groupe de travail N° 1 sur la TVA un rapport sur les options possibles en la matière.

Dans le cadre de ce programme, la Commission s'est également engagée à lever les barrières administratives à la croissance du commerce électronique engendrées par les règles fiscales existantes. Cela a mené à une étude complète de toutes les conditions en matière de facturation (facture émise ou transmise par des moyens traditionnels ou par voies électroniques) afin d'évaluer les possibilités d'enlever les obstacles administratifs posés dans ce domaine. L'automne 1999 verra la réalisation de cette étape du travail et la Commission considérera alors les mesures à prendre.

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. Le but du présent document de travail est de proposer, comme base de consultation et de débat, certaines options sur la manière dont l'écart entre les objectifs et les moyens pourrait être comblé. La Commission ne considère pas qu'il soit d'une quelconque utilité de reporter ce processus 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 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.

Les changements requis pour réaliser ces objectifs soulèvent des questions à la fois pour les administrations fiscales et pour les entreprises. Ce document de travail aborde des sujets qui ont des implications pour les administrations et les entreprises en tant que parties prenantes au commerce électronique. La Commission s'est engagée dans un dialogue permanent sur la façon dont ces questions devraient être résolues et tout commentaire sur le contenu du présent document est dès lors le bienvenu.

1.2. Consultation des entreprises

Pour faciliter le processus de consultation des entreprises, la DG XXI a rassemblé le 13 janvier dernier plus de 100 représentants d'entreprises clés pour une table ronde portant sur les options possibles pour modifier le système de TVA de l'UE. La discussion a été amorcée sur la base d'un « document officiel » exposant certaines approches possibles de prélèvement de la TVA sur le

commerce électronique (et en fait sur les services internationaux en général)³. La réaction des entreprises a été positive, celles-ci acceptant en général la nécessité pour l'UE de définir ses priorités et d'en débattre sur la scène internationale. Pour leur part, les entreprises ont demandé un environnement fiscal clair, simple et prévisible qui met tous les opérateurs sur un pied d'égalité. Priorité doit être accordée à l'élimination des craintes selon lesquelles toute incertitude en matière d'obligations fiscales pourrait se révéler un empêchement important au développement du commerce électronique.

L'un des résultats immédiats et significatifs de l'exercice fut la création d'un certain nombre de groupes d'entreprises se donnant pour mission de focaliser la discussion sur le futur régime fiscal. La Commission continuera à rencontrer ces groupes pour connaître leurs réactions sur les différentes options identifiées et pour étudier toute autre contribution du secteur privé et en débattre.

1.3. Objectif

L'objectif du présent document est de présenter diverses options devant assurer le respect des obligations fiscales, les changements législatifs corrélatifs ainsi que les questions à aborder par les parties en cause. Il se veut une contribution au dialogue sur le futur régime fiscal auquel toutes les parties sont invitées à participer pour réaliser un objectif commun.

Le message des administrations fiscales aux entreprises actives dans le commerce électronique et leurs conseillers est que les impôts existants peuvent être appliqués et le seront. Il reste à savoir comment. Il est inconcevable que l'environnement fiscal d'aujourd'hui – qui à la fois favorise le commerce électronique non européen et menace certaines recettes fiscales de l'UE – demeure inchangé. Les recettes fiscales sont trop menacées et la distorsion de concurrence risque de détourner trop de bénéficiaires qui pourraient autrement profiter aux économies européennes.

2. CONTEXTE

Les règles d'imposition actuellement en vigueur ne tiennent pas compte des progrès technologiques réalisés dans la prestation des services et des changements sont nécessaires afin d'empêcher la perte de recettes fiscales et la distorsion de concurrence résultant de la législation actuelle. Les règles actuelles de la Sixième directive TVA ne peuvent assurer 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 des taxes de l'UE.

La Commission s'est engagée à poursuivre avec les États membres, et en coopération avec les entreprises, le travail en vue d'identifier et de mettre en application des solutions assurant l'imposition du commerce électronique. On reconnaît que ces dernières soulèvent des questions qui concernent non simplement l'interface externe du système commun de TVA mais qu'elles impliqueront également des changements législatifs et opérationnels dans le système actuel de TVA qui auront 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 du service soit effectuée en ligne ou par des moyens traditionnels.

Les propositions relatives au système de TVA de l'UE mises de l'avant par la Commission en 1987 reposaient sur la suppression des barrières fiscales, ce qui avait pour conséquence que des transactions intra-communautaires devaient être traitées de la même manière que des transactions

³ Directive 77/388/CEE du 13 juin 1977 (JO L 145) tel que modifié pour la dernière fois par la directive du Conseil 1999/59/CE du 17 juin 1999

à l'intérieur d'un Etat. Cet objectif à long terme subsiste. La règle de destination introduite dans le cadre des dispositions transitoires appliquées uniquement aux transactions intra-communautaires d'une nature commerciale entre personnes identifiées à la TVA et des particuliers, à part certaines exceptions⁴ clairement définies, prévoit 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 l'autre. C'est une des réalisations les plus significatives du Marché unique et il est inconcevable que le développement de nouvelles manières d'acquérir des marchandises de consommation porte atteinte à ce principe.

3. OPTIONS POUR ASSURER LE RESPECT DES OBLIGATIONS FISCALES

3.1. Approche globale

Le « document officieux » mentionné plus haut propose trois façons de moderniser l'application de la Sixième directive TVA⁵.

La première consiste à développer un système d'importation/exportation pour les services de commerce électronique semblables aux règles existantes pour les marchandises. Le désavantage principal d'une telle approche est qu'elle n'offre pratiquement 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, comme ces services ne peuvent être aisément détectés lorsqu'ils traversent la frontière extérieure de la Communauté, il serait nécessaire de définir l'instant où ils sont réputés importés ou exportés pour consommation. Lier l'imposition des services à la fourniture de marchandises risquerait également de donner l'impression qu'un nouveau régime de vente à distance interne (cette fois pour les services) est à l'étude. Le régime de vente à distance pour les marchandises donne déjà lieu à des préoccupations en matière de contrôle (lesquelles sont loin de s'estomper compte tenu des nouvelles possibilités de commander en ligne) et la Commission ne peut accepter aucun recul du principe du Marché unique voulant que les particuliers puissent acheter (et payer la taxe) dans l'Etat membre de leur choix.

Une combinaison des deuxième et troisième options qui aurait recours au mécanisme de « reverse charge » pour les transactions entre entreprises et qui instituerait une obligation d'identification pour les opérateurs qui font des prestations à des consommateurs privés de l'UE, semblerait offrir une approche plus réaliste. Ni l'une ni l'autre option ne représenterait un changement radical en termes d'administration fiscale et elles seraient en conformité avec la politique consistant à adapter les impôts existants plutôt que d'adopter des mesures plus radicales. Cette solution aurait également l'avantage de recourir à des mécanismes existants et accessibles aux entreprises souhaitant se conformer aux règles. Le principe de neutralité semble indiquer que tout système d'identification devrait s'adresser à tous les prestataires de services, indépendamment des moyens par lesquels les services sont livrés.

⁴ Celles-ci comprennent l'achat de nouveaux moyens de transport et des transactions de vente par correspondance en général.

⁵ DG XXI référence du document de travail : XXI/C/3/AW/aaw du 4 janvier 1999

3.2. Opérations entre entreprises

Il est généralement accepté jusqu'à présent que les principes de base devraient aller dans le sens de l'application du mécanisme de « reverse charge » aux prestations entre entreprises et de l'obligation pour les prestataires de facturer et déclarer la TVA sur leurs prestations à des consommateurs privés. Ceci suppose qu'un mécanisme fiable permette aux prestataires de distinguer entre les entreprises identifiées à la TVA et les consommateurs privés.

Bien que cela ne soit pas une caractéristique des modèles actuels de commerce électronique, on s'attend à pouvoir résoudre ce problème. Cela impliquera vraisemblablement un dialogue entre entreprises effectuant du commerce électronique, administrations fiscales, fournisseurs d'infrastructure et organismes d'authentification. La directive proposée sur un cadre commun pour les signatures électroniques⁶ prévoit un processus indépendant d'authentification qui pourrait comprendre des renseignements relatifs à l'identification à la TVA. La mise en œuvre d'un tel système – en fait une vérification électronique du statut pour les fins de la TVA – impliquerait en effet une extension du système VIES⁷ existant et de la façon dont les administrations fiscales rendent disponibles les numéros d'identification à la TVA pour inclure les transactions qui impliquent des services. L'authentification est généralement acceptée comme essentielle afin d'engendrer la confiance nécessaire au développement du commerce électronique et il n'y a aucune 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 administrations fiscales.

Pour que les transactions commerciales électroniques entre entreprises continuent de 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 État membre,
- une forme de preuves vérifiables et indépendantes que le service a été fourni pour consommation dans un autre État membre.

En termes clairs, 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 État 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 la base de la facture (électronique) du prestataire, rendre compte de l'acquisition en déclarant la TVA sur sa prochaine déclaration de TVA, 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 domestiques de services similaires.

⁶ Proposition modifiée de directive du Parlement européen et du Conseil relative à un cadre commun pour les signatures électroniques - COM(99)195 final

⁷ VAT Information Exchange Scheme Règlement (CEE) N°218/92 JO L 24 du 1 décembre 1992, page 1

Actuellement, l'accès des opérateurs au système de vérification du numéro d'identification à la TVA se fait en majeure partie via des 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.

Ces obligations sont prévues à l'article 6 du règlement 92/218/CEE. Cet article stipule que de telles informations devraient être fournies « sans délai » entre les administrations fiscales. L'intention en est que les États membres doivent veiller à ce que leurs opérateurs aient accès à un moyen de confirmer le statut, pour les fins de la TVA, de leurs clients intra-communautaires (et cela devra maintenant englober les prestations de services). En outre, les administrations fiscales peuvent elles-mêmes vérifier la précision et l'intégrité de la procédure de leurs opérateurs qui ont effectué des livraisons intra-communautaires au taux zéro.

Les transactions commerciales électroniques ont lieu généralement dans le cadre d'un échange en temps réel et en ligne entre l'acheteur et le vendeur. L'imposition de conditions ou d'obligations administratives qui ne tiennent pas compte de cette réalité ne peut être interprétée que comme un obstacle à la croissance du commerce électronique. La Commission et les administrations fiscales nationales devront donc envisager de rendre accessibles les moyens nécessaires à la vérification de l'authenticité du statut d'un client aux fins de la TVA au moment de la transaction commerciale électronique.

Cela pourrait se faire de deux manières. En premier lieu, les administrations fiscales pourrait faciliter une forme plus ouverte et directe de confirmation du statut pour les fins de la TVA, qui permettrait à un opérateur, peu importe où il se trouve, d'obtenir la vérification électronique immédiate, auprès de l'administration en question, des informations fournies par un client⁸. Cela pourrait se faire auprès de l'administration fiscale qui a accordé le numéro ou d'une base de données centralisée actionnée conjointement par, ou au nom de, chacune des 15 administrations. Si la transaction doit se passer sans entraves, cette confirmation devrait être disponible au cours de la période par ailleurs exigée par le traitement de la transaction.

Une autre approche consisterait à déléguer la procédure de confirmation du statut aux fins de la TVA à un **tiers de confiance** agissant comme prestataire de services d'authentification pour le commerce électronique en général. Cela transférerait en fait la responsabilité aux entreprises et pour cette raison la méthodologie, les conditions et les obligations afférentes nécessiteraient d'être examinées avec prudence. Le recours aux signatures numériques et leurs procédures sous-jacentes d'homologation continuent à évoluer mais il semble clair que l'authentification indépendante constituera un élément central du commerce électronique. Le recours à cette procédure par l'administration fiscale pourrait être considéré comme un nouvel usage de bonnes pratiques commerciales déjà existantes. En encourageant l'inclusion de renseignements sur le statut fiscal dans le cadre du profil de renseignements authentifiés échangés lors d'une transaction commerciale électronique, on atteindrait des objectifs de contrôle fiscal sans imposer de charges supplémentaires aux entreprises.

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 de 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 signifie que les transactions commerciales ont lieu plus rapidement aujourd'hui qu'auparavant. Jusqu'ici, les administrations fiscales ont abordé la question de la validation des numéros de TVA d'une manière qui reflète une volonté de

⁸ Les considérations générales sur la sécurité et la protection des données indiqueraient qu'il ne devrait y avoir aucun changement dans l'approche actuelle selon laquelle les administrations nationales ne fourniraient pas un nom et une adresse en réponse à un numéro valide.

conserver un contrôle maximal sur le système et d'éviter les questions concernant la confidentialité qu'un système plus centralisé pourrait poser. Des tensions sont inévitables entre la poursuite de cette approche et la facilitation du développement sans entraves du commerce électronique. Les administrations fiscales doivent accepter qu'elles ont un rôle à jouer pour faciliter l'accès aux informations nécessaires aux parties qui souhaitent se conformer à leurs obligations.

À plus long terme, si des systèmes sécuritaires et fiables d'authentification électronique sont développés pour la communication électronique entre entreprises, lesquels systèmes garantiraient l'intégrité et la fiabilité à la fois du contenu et des parties à une transaction, le recours permanent au mécanisme de « reverse charge », du moins pour les transactions intra-communautaires, pourrait être remis en question.

3.3. Consommateurs privés

En ce qui concerne les ventes aux consommateurs privés (ou, de fait, à tous les acheteurs incapables d'établir qu'ils sont des entreprises identifiées à la TVA), les questions techniques en suspens restent délicates bien que les objectifs soient clairs. Afin d'assurer une imposition dans la juridiction de la consommation, il faudra trouver des moyens pour associer à une juridiction fiscale les acheteurs non identifiés. Bien que certains fassent valoir que le point de départ pour résoudre ce problème repose sur une définition de la consommation acceptable au niveau international, il semble finalement plus réaliste de s'intéresser à des mesures qui sont possibles à l'heure actuelle (même si pas parfaitement disponibles) et qui pourraient donner, à des fins fiscales, une approximation fiable et acceptable de la consommation.

Par rapport 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 choix sera évidemment laissé aux administrations fiscales d'obliger simplement les personnes assujetties à exiger que leurs clients fournissent leurs noms et adresses. Vu la nature du commerce sur Internet, cela reviendrait, dans la pratique, à demander au client de choisir si oui ou non il désire être taxé, à moins qu'il existe une autre preuve de son emplacement. Il est essentiel donc que les informations sur lesquelles une décision de taxation se base puissent être retrouvées ou vérifiées de façon indépendante. Les entreprises actives dans le commerce électronique doivent reconnaître au départ qu'elles devront inclure dans le développement de leurs protocoles de ventes, la capacité de calculer et de percevoir des impôts sur la base de l'emplacement du client. Ce fait inévitable doit être pris en considération par leurs conseillers professionnels et par ceux qui sont impliqués dans le développement des systèmes opérationnels qui permettent au commerce électronique de fonctionner. Le fait de souscrire aux objectifs fondamentaux du fonctionnement de la TVA dans le cadre du commerce électronique - les impôts existants s'appliquent, les fournitures électroniques doivent être traitées comme des services et taxation dans la juridiction de consommation - implique que les méthodologies et les pratiques commerciales dans lesquelles les entreprises évoluent se développeront d'une manière compatibles avec la réalisation de ces objectifs.

Ceci peut être 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. Dans l'état actuel des choses, ces intermédiaires n'ont aucune obligation de révéler ou transmettre ces informations afin de faciliter une transaction.

On peut classer ces intermédiaires en trois groupes principaux : ceux qui sont responsables des noms et des adresses Internet (les systèmes de « DNS » et de « IP »), ceux qui fournissent et gèrent les réseaux et finalement ceux qui sont impliqués dans les systèmes bancaires et de paiement. Les systèmes de DNS et de IP semblent offrir des possibilités limitées d'associer de manière sûre un consommateur avec une juridiction de taxation au moment où a lieu une

transaction.⁹ Les informations détenues ou traitées par les prestataires de services varient généralement considérablement et il est actuellement difficile d'identifier des occasions spécifiques pour les objectifs de l'administration fiscale. Cela peut néanmoins changer et il est possible d'envisager une situation dans laquelle un système qui génère des listes de détenteurs d'adresse électronique classés par région géographique, conçues comme outil de commercialisation par exemple, puisse également servir d'approximation pour déterminer la juridiction de la consommation à des fins fiscales.

Les fournisseurs de moyens de paiement (banques, sociétés de carte de crédit, émetteurs de monnaies électroniques etc.) jouent un rôle central dans toute transaction électronique commerciale. À l'heure actuelle, leurs informations et systèmes d'écoulement de valeur sont adaptés pour permettre à un opérateur 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 des données est restreint au minimum requis par le processus. (Par exemple, le prestataire pourrait ne pas avoir accès à tous les détails concernant la carte de crédit de ses clients mais simplement recevoir la confirmation que leur carte est valide et couvre le montant du paiement.) Ce qui pourrait donc être exigé, c'est que les opérateurs informent leurs fournisseurs de système de paiement qu'ils auront besoin de certaines informations complémentaires sur leurs clients pour remplir leurs propres obligations fiscales et associer le client avec une juridiction fiscale de manière à pouvoir prélever l'impôt approprié.

Ceci pourrait être résolu en transmettant simplement une indication de « juridiction d'origine » basée sur les informations détenues sur le client et qui constituerait une approximation de l'endroit où l'on pense que la consommation pourrait avoir eu lieu. Ces informations pourraient porter sur n'importe lequel des éléments suivants, ou une combinaison de certains d'entre eux :

- l'adresse de facturation de la carte ou autre moyen de paiement;
- la juridiction de la banque où le compte est détenu ou qui a émis la carte;
- 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.

Aucun des éléments qui précèdent ne peut suffire à couvrir tous les scénarios possibles et ils risquent également d'être manipulés. Cependant, ils ont en leur faveur d'être d'un accès (potentiellement) facile, la question étant de savoir comment garantir que les informations soient disponibles lorsqu'exigées. Quelle que soit la méthode retenue, il doit être admis que la responsabilité repose sur les entreprises de développer des systèmes d'exploitation pour le commerce électronique qui soient compatibles avec leurs obligations fiscales.

L'approche décrite ici pour l'application de la TVA au commerce électronique suppose que les opérateurs ont suffisamment d'informations à leur disposition au moment d'une transaction. Au minimum, ils doivent savoir :

⁹ Ils seront néanmoins préoccupants pour les administrations fiscales dans d'autres domaines d'identification du contribuable dans le cadre du commerce électronique et de la détection et la découverte d'activités imposables.

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

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.

Tout système fondé sur le respect volontaire des obligations devra néanmoins s'appuyer sur des dispositions de contrôle et de mise en vigueur des règles. Ces dispositions devraient équilibrer ou compenser les difficultés d'accès aux biens et aux registres des opérateurs situés en dehors de l'UE. Les systèmes et les protocoles applicables au commerce électronique évoluent toujours et il convient d'effectuer davantage de travail afin d'identifier les points sensibles pouvant servir à assurer le respect des obligations. En outre, les administrations fiscales devront considérer de façon critique le niveau et la complexité des besoins existants dans le but de les réduire et rationaliser, rendant ainsi le respect des obligations plus attrayant.

3.4. Autres options visant à assurer le respect des obligations

Ces grandes lignes d'une approche possible en vue du respect des obligations sont en grande partie fondées sur la transposition de l'approche classique de la perception de la TVA au commerce électronique. En examinant les options à la disposition des administrations fiscales, il est nécessaire de considérer d'autres mécanismes en termes d'à-propos et d'efficacité.

3.4.1. Retenue à la source

Une difficulté fondamentale de l'approche classique vient du peu de contrôle direct que peut exercer l'administration fiscale sur les opérateurs étrangers qui se trouvent, par définition, en dehors de sa juridiction de taxation. Une façon de surmonter cette difficulté serait de transférer l'assujettissement en obligeant un intermédiaire à percevoir et remettre l'impôt. Comme dans la plupart des cas, l'acheteur effectuera son paiement à partir de fonds situés dans la juridiction de taxation, cela semble indiquer que la banque, ou autre établissement financier traitant le transfert des fonds, devrait assumer cette responsabilité.

Outre la réaction réservée émanant du secteur financier, un certain nombre de problèmes fondamentaux se présentent. En premier lieu, bien qu'une banque puisse être bien placée pour prendre une décision quant à la résidence (ou la juridiction de taxation) d'un client, elle n'aurait normalement pas accès aux autres informations requises pour prendre une décision de taxation. Toutes les transactions d'entreprises à consommateurs n'étant pas assujetties à la TVA, il serait nécessaire de trouver un mécanisme pour établir l'assujettissement, le cas échéant, à l'impôt.

En tant que méthode entièrement nouvelle de perception de la TVA, un système de retenue impliquerait des coûts de développement considérables à la fois pour les banques et pour les administrations fiscales. Il n'est pas clair non plus comment il faudrait traiter les implications en matière de contrôle de la monnaie électronique ou de délocalisation des liens bancaires.

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. Certaines versions préliminaires de logiciel prévoient une fonction de calcul de l'impôt. Il est concevable que cela puisse évoluer vers un modèle commercial qui traite la perception d'impôts comme un service monnayable, plutôt qu'une obligation. Un tel

changement d'attitude peut néanmoins prendre du temps à émerger et devrait se développer comme une proposition motivée par le commerce. Le fait de traiter avec un nombre relativement réduit d'intermédiaires serait bien sûr attrayant pour les administrations fiscales.

3.4.2. Autocotisation par les consommateurs

Cette approche impliquerait d'appliquer l'approche d'entreprises à entreprises aux consommateurs privés. Il s'agit d'une approche qui n'a relativement jamais été essayée (au moins pour la TVA de l'UE) et il est difficile de concevoir comment elle fonctionnerait dans la pratique. Elle transférerait la charge du respect des obligations d'un nombre fini d'opérateurs commerciaux (identifiables) à un nombre presque infini de consommateurs finaux.

Il est difficile de voir comment procéder à son application sans recourir à un changement fondamental dans les relations entre l'administration et le particulier, lequel changement impliquerait des mesures envahissantes et draconiennes difficiles à justifier.

Ces deux options constitueraient des exceptions significatives par rapport aux systèmes existants et les changements requis présenteraient de sérieux problèmes. Elles ne sont évidemment pas les seules et d'autres méritant une étude sérieuse peuvent apparaître. L'une pourrait consister en un système de perception à la source par le prestataire et de remise subséquente aux autorités de la juridiction de la consommation. Cela pourrait s'approcher des projets de l'UE pour le système commun de TVA mais à l'échelle internationale. Cela impliquerait une série d'accords internationaux complexes et de procédures de contrôle et, pour cette raison, ne doit être considéré que comme une possibilité à long terme.

4. ADMINISTRATION FISCALE

Au cours des consultations tenues par la Commission avec les représentants des entreprises, la complexité du système actuel de TVA et ses difficultés pratiques très réelles ont été soulevées à plusieurs reprises. Cette complexité constitue un obstacle immédiat alors que la TVA doit être adaptée au commerce électronique. Elle donne lieu à une perception de la part des opérateurs qu'il peut être plus facile d'opter pour le non-respect des obligations que de retrouver son chemin dans un dédale de règles complexes. Un ensemble simplifié et rationalisé d'obligations pour le commerce électronique devra répondre à ces questions.

4.1. Identification des opérateurs

Pour les opérateurs de l'UE, les services fournis par les réseaux électroniques aux consommateurs de l'UE seraient soumis à la TVA dans l'État membre où l'opérateur est établi et identifié à la TVA. Lorsque les prestations sont effectuées soit à des clients dont le statut pour les fins de la TVA dans un autre État membre peut être vérifié, soit dans le cas où la consommation peut être considérée comme ayant lieu en dehors du territoire fiscal de l'UE, la taxe ne serait pas prélevée.

En même temps, il serait nécessaire d'obliger les prestataires situés en dehors de l'UE de s'identifier à la TVA et de se conformer aux obligations afférentes. La facturation, la perception et la déclaration de la TVA sur leurs ventes à des consommateurs privés sur le territoire fiscal de la Communauté devraient faire partie intégrante de leur activité économique, si elles souhaitent vendre à des consommateurs de l'UE. Imposer aux opérateurs en dehors de l'UE l'obligation de percevoir les impôts pourrait poser des sérieux défis à l'administration fiscale. Les charges administratives excessives contribuent en définitive à un climat où le non-respect des obligations devient un choix conscient. Cela est d'autant plus susceptible de se produire que la présence physique dans une juridiction est précaire.

Une attention particulière devra être accordée à la question des seuils au-delà desquels l'identification est requise. L'identification des opérateurs dont les ventes dans l'UE n'ont lieu

qu'une fois ou sont de nature occasionnelle ou représentent une valeur minimale n'est pas nécessairement attrayante en termes de recettes. D'autre part, Internet rend très facile la création d'une série de « micro » entreprises qui peuvent manipuler leur chiffre d'affaires pour rester en-dessous d'un seuil. En outre, on peut envisager que dans certaines circonstances la neutralité fiscale entre les opérateurs étrangers et domestiques serait compromise.

L'identification pourrait être traitée de l'une des trois manières suivantes :

- exiger que de tels opérateurs s'établissent dans l'UE (et opèrent alors de la même manière que tout opérateur de l'UE),
- exiger l'identification à la TVA dans chaque juridiction dans laquelle ils prévoient transiger (sous réserve possible d'un seuil),
- accepter que l'identification soit effectuée dans un État membre (peut-être le premier dans lequel une livraison sujette à la TVA est effectuée) et que l'opérateur y rende des comptes à une administration unique pour tous les services fournis électroniquement au sein de la Communauté.

On peut percevoir des similitudes entre la prestation de télécommunications et le contexte plus large de la fourniture électronique des services. La prestation de services de télécommunications, particulièrement aux consommateurs finaux, est néanmoins généralement liée à une décision active de la part de l'opérateur de créer un profil commercial sur un marché particulier. Les activités impliquées dans l'établissement d'une clientèle sont susceptibles d'attirer sur l'opérateur l'attention de l'administration fiscale locale qui sera alors en mesure d'évaluer ses obligations. Avec un nombre relativement réduit d'opérateurs, on peut raisonnablement s'attendre à des niveaux relativement élevés de respect des obligations. Le contrôle et la mise en vigueur sont également plus simples là où les relations opérateur/client sont basées simplement sur la fourniture de connexions plutôt que sur la valeur de ce qui est transmis via la connexion (laquelle, dans le cadre du commerce électronique, peut d'ailleurs être fournie par une autre partie qui n'a aucune connaissance de la teneur de la transmission).

Il n'est pas évident à ce stade à quoi ressemblera le modèle commercial dominant le commerce électronique. Si le marché, particulièrement dans le cas des prestations à des consommateurs privés, est dominé par un petit nombre d'opérateurs à profil élevé, cela est susceptible de procurer un niveau élevé de respect des obligations. Les entreprises qui cherchent activement des clients dans une juridiction particulière sont plus susceptibles de retenir l'attention de l'administration fiscale que ceux qui adoptent une approche plus passive. Il y a certaines indications à l'effet que la tendance vers la désintermédiation¹⁰ et la nécessité d'établir un lien de confiance favoriseront l'émergence de grands acteurs principaux qui seront conscients de leurs obligations et souhaiteront être perçus comme se conformant aux obligations fiscales de toute juridiction dans laquelle ils opèrent. Le non-respect systématique comporte toujours le risque de découverte ultérieure et peut obliger à conserver un profil bas qui pourrait ne pas favoriser une hausse des affaires. Les créances non réglées, en s'accumulant sur le bilan, gêneront toute tentative légitime d'augmenter ses capitaux ou de disposer de son entreprise.

Le concept d'imposition dans la juridiction de la consommation comporte des notions d'extraterritorialité (en imposant des obligations aux opérateurs étrangers) qui représenteraient une nouveauté pour la plupart des régimes fiscaux. Cela, ajouté à tous les facteurs mentionnés

¹⁰ Les effets de la désintermédiation peuvent néanmoins ne pas être si prévisibles. Des musiciens indépendants peuvent éviter de grandes sociétés d'enregistrement et vendre leurs produits directement à leurs clients via Internet à l'aide de systèmes tels que MP3. Cela peut offrir dans les premiers temps des recettes attrayantes mais ils risquent de perdre la protection de leurs droits de propriété intellectuelle dans un domaine où une grande société serait plus efficace.

précédemment, semblerait militer en faveur d'une approche limitant au minimum les obligations imposées aux opérateurs situés en dehors de l'UE. L'option privilégiée est donc celle qui est basée sur un lieu unique d'identification au sein de la Communauté et en vertu de laquelle il serait rendu compte à une seule administration fiscale.

4.2. Obstacles à l'expansion du commerce électronique

Les services fournis par voie électronique devraient appartenir à une même catégorie homogène pour les fins de la TVA et être assujettis à un même taux d'imposition. Les règles complexes de catégorisation devront être évitées. Les types de services qui peuvent être fournis par voie électronique et leur nature continueront à évoluer et il est souhaitable d'adopter une règle claire et unique.

Le large éventail de taux – variant actuellement de 0% à 25% - combiné aux interprétations divergentes de ce qui entre dans les différentes catégories de taux ne facilite pas le respect des obligations par les opérateurs en ligne.

Il faut éliminer les différences de définition et d'interprétation de ce qui constitue un service. Par exemple, le traitement des services « liés » n'est pas clair et il y a toujours des divergences dans la manière dont les différentes administrations fiscales les traitent. Les vendeurs en ligne auront besoin d'un ensemble unique de règles applicables à toutes leurs activités au sein de l'UE.

Les administrations fiscales ont, dans la mesure du possible, eut recours ou adapté des pratiques commerciales à des fins fiscales afin d'éviter la création d'un régime fiscal distinct et onéreux. La modification de systèmes une fois qu'ils sont opérationnels est néanmoins onéreuse et devrait être évitée autant que possible. Les entreprises devraient donc engager un dialogue avec les administrations fiscales pour mettre en place des pratiques commerciales qui facilitent la vente, la livraison, le paiement et la tenue de livres d'une façon compatible avec l'énoncé des objectifs de politique fiscale.

5. CADRE LEGISLATIF

5.1. Dispositions actuelles

Au départ, il est nécessaire de considérer quel est l'effet des dispositions actuelles de la législation communautaire.

La règle de base est énoncée à l'article 9.1 de la Sixième directive TVA et s'applique si aucune autre disposition de l'article 9 ne s'applique par ailleurs. 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.

Si cette mesure était prise isolément, le résultat en 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. L'article 9.1 requiert néanmoins des opérateurs identifiés à la TVA au sein de l'UE de percevoir la TVA au taux en vigueur dans leur État membre 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 aux autres.

Cela est actuellement le cas avec les services d'arbitrage, les abonnements aux services de diffusion et aux services liés à Internet tels que la conception de site Web et l'accueil de site Web (plus généralement, tout service non visé à l'article 9.2 ou à l'article 28b, (C), (D), (E) et (F)). Il en résulte que les opérateurs identifiés à la TVA qui sont établis dans un autre État membre ou en dehors de l'UE doivent réclamer cette taxe aux termes de la 8ème ou 13ème directive.

(Il existe des preuves fragmentaires que cette situation a contribué à l'établissement des équipements d'accueil du Web en dehors du territoire fiscal de la Communauté.)

Les principales exceptions à l'article 9.1 (qui continue de s'appliquer en l'absence d'une autre règle) se retrouvent aux articles 9.2 et 9.3 et prévoient que les services qui y sont mentionnés sont taxés là où ils sont effectivement consommés. D'une certaine façon, ces exceptions vont dans le sens de la réalisation des objectifs sous-jacents (en ce qui concerne plus particulièrement l'imposition dans la juridiction de la consommation) et ne devraient pas être touchées à moins que les développements liés au commerce électronique ne le requièrent.

Pour la plupart des services énumérés à l'article 9.2.a, b et c, la transmission électronique n'intervient pas ou peut être considérée comme un simple mode de prestation qui ne change pas leur nature essentielle. Un certain nombre d'activités énumérées au premier alinéa de l'article 9.2.c 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.

Bien que dans de nombreux cas ces activités viseront des consommateurs privés (et ils pourraient continuer à être taxés à l'endroit où ils sont physiquement effectués), il sera nécessaire de s'assurer que leur potentiel accru à être fournis par voie électronique - aux personnes assujetties ou autres - ne donne pas lieu aux préoccupations énumérées au départ. 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 ?

L'objectif de l'article 9.2.e est de taxer les services qui y sont visés là où ils sont reçus - en utilisant le(s) test(s) (successif(s)) de l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique, a un établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle. Cela offre une liste de contrôle pour établir un lieu de consommation et une liste d'activités à taxer sur la base qu'elles sont consommées à cet endroit. Bien que l'élargissement de cette liste puisse sembler une méthode simple et directe pour s'assurer qu'elle couvre ce que nous souhaitons voir taxé à l'endroit de la consommation, cette approche comporte le risque qu'une telle liste nécessite une révision à chaque fois qu'un nouveau type de service apparaît ou à chaque fois que la technologie offre une nouvelle manière de fournir ou d'offrir des services. En outre, le phénomène ininterrompu de convergence à la fois des technologies et des services est susceptible de faire en sorte que les conditions et les définitions valables aujourd'hui deviennent de plus en plus incertaines. Il y a donc de bonnes raisons de dire que l'approche de la « liste » est fondamentalement inadéquate et devrait être remplacée par des mesures plus générales.

Toute modification de l'article 9 nécessaire pour réaliser les objectifs sous-jacents devrait à la fois constituer 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.

5.2. Options pour modifier l'article 9

La règle **de l'article 9.1** devrait constituer la règle de base pour l'imposition des services.

Aucun changement ne serait nécessaire en ce qui concerne les services tangibles énumérés à **l'article 9.2.a, b ou c, sauf** en ce qui concerne les activités visées au premier alinéa de l'article 9.2.c. Lorsque ceux-ci peuvent être fournis par voie électronique et qu'ils sont effectivement fournis de la sorte, les principes sous-jacents exigent que s'ils sont fournis pour consommation au sein de l'UE, ils soient taxés au sein de l'UE et s'ils sont fournis par un opérateur de l'UE pour consommation en dehors de l'UE, ils ne soient pas taxés. En cas de fourniture électronique pour

consommation au sein de l'UE, les règles générales telles qu'elles s'appliquent à d'autres services devraient prévaloir :

- s'il s'agit d'un client non assujetti au sein de l'UE, ou d'un client assujetti dans le même État membre, article 9.1,
- s'il s'agit d'un client situé en dehors de l'UE ou d'une personne assujetti dans un autre État membre, article 9.2.e.

L'article 9.2.e pourrait être remodelé afin de devenir une règle générale pour les services, peu importe leur mode de prestation, - exception faite de ceux pour lesquels des dispositions particulières existent ailleurs - fournis pour consommation en dehors de l'UE ou fournis à une personne assujettie établie dans un autre État membre. Logiquement, la liste actuelle de l'article 9.2.e devrait être supprimée - en outre, cela aurait l'avantage d'éliminer toute nécessité de revoir le principe fondamental lorsque de nouvelles formes de services internationaux apparaissent ou en cas d'avances technologiques.

Cela remédierait à la nécessité de prélever la TVA auprès d'entreprises clientes établies dans un autre État membre ou d'un client situé en dehors de l'UE et assurerait également l'imposition des services fournis par un opérateur de pays tiers à une entreprise de l'UE.

L'article 9.2.e pourrait alors devenir une disposition générale (soumise à des exceptions particulières) établissant le lieu où l'entreprise cliente est située comme le lieu d'imposition en ce qui concerne les prestations aux personnes assujetties établies dans la Communauté ou aux clients situés en dehors de la Communauté.

Un changement corrélatif serait alors nécessaire à l'article 9.3 ainsi qu'une mesure visant à constituer une base juridique pour l'imposition des consommateurs privés recevant des prestations d'opérateurs non établis dans l'UE.

L'objectif général de tels changements serait de fixer le lieu de prestation en ce qui concerne les services fournis par voie électronique comme étant celui où le client est situé si le client ou l'opérateur est établi en dehors de l'UE. Lorsque l'opérateur est établi dans un État membre de l'UE, le lieu des prestations sera l'emplacement de l'opérateur lorsque le client est situé dans le même État membre ou une entité privée ou non commerciale dans un autre État membre.

6. CONCLUSIONS

Depuis presque le début de ce débat, les administrations fiscales ont compris qu'aucun impôt nouveau ou supplémentaire ne devait être considéré pour le commerce électronique. Ce message a été, comme on pouvait s'y attendre, bien reçu par les milieux d'affaires mais il doit être également compris comme l'expression d'une détermination claire d'appliquer les impôts existants, de les prélever et les percevoir. Toute stratégie d'affaires à long terme qui suppose que les ventes en ligne peuvent être effectuées dans la Communauté sans tenir compte de la TVA de l'UE serait très mal avisée.

La seule autre option consiste à adopter de nouvelles formes d'imposition qui pourraient à la longue s'avérer irritantes. La Commission croit que les options exposées dans le présent document de travail forment une base réaliste de dialogue. Beaucoup reste à faire néanmoins afin de prendre toutes les mesures nécessaires pour changer et actualiser le système de TVA. Néanmoins, elle est d'avis que les mesures législatives requises pour enlever toute incertitude quant aux objectifs fiscaux devraient être proposées dès que possible.

*

* *