

## L'évolution de la fiscalité numérique sur le plan international

EL ARABI Afaf

Doctorante à l'Université Oran 2

Membre du Laboratoire « *Investissement et Développement Durable IDD* »  
(afafelarabi82@gmail.com)

### Résumé

En effet, le droit de lever l'impôt est originellement un attribut de la souveraineté nationale, en revanche, le commerce électronique ne connaît pas les frontières géographiques, ce qui en découle la difficulté d'identifier l'Etat habilité à percevoir l'impôt. Donc, on ne peut pas au même temps satisfaire les principes fiscaux fondamentaux et tenir comptes des caractéristiques du e-commerce. La raison pour laquelle ces règles ne sont pas pertinentes de nos jours est l'élément de présence physique.

Deux questions principales sont au centre du régime fiscal international: quelle taxe doit-on percevoir sur les revenus générés par les transactions transnationales, et quel gouvernement devrait percevoir cette taxe. Malheureusement, il s'est jusqu'à présent révélé difficile de s'accorder sur des solutions au niveau mondial. Du coup, les gouvernements du monde entier doivent élaborer de nouvelles lois fiscales et chercher des moyens novateurs pour capturer les recettes de ces nouvelles modèles d'affaires.

**Mots clés :** Impôts, commerce électronique, l'économie numérique, la fiscalité internationale, les multinationales, l'établissement stable.

تطور الضرائب الرقمية على المستوى الدولي

العربي عفاف

طالبة دكتوراه في جامعة وهران 2

عضو في مخبر "الاستثمار والتنمية المستدامة"

ملخص

في الواقع أن الحق في فرض الضريبة هو في الأصل سمة من سمات السيادة الوطنية، إلا أن التجارة الإلكترونية لا تعرف الحدود الجغرافية، مما يؤدي إلى صعوبة تحديد الدولة التي يحق لها تحصيل الضريبة. لذلك، لا يمكننا في الوقت نفسه تطبيق المبادئ الضريبية الأساسية ومراعاة خصائص التجارة الإلكترونية. السبب في عدم فعالية القواعد في الوقت الحاضر هو عنصر الوجود المادي.

هناك قضيتان رئيسيتان هما محور النظام الضريبي الدولي: ما هي الضرائب التي ينبغي فرضها على العائدات الناتجة عن المعاملات العابرة الحدود، وأي دولة لها الحق في فرضها؟ للأسف لم يتم حتى الآن الاتفاق على حلول على الصعيد العالمي. في

الواقع، يجب على الحكومات في جميع أنحاء العالم تطوير قوانين ضريبية جديدة والبحث عن طرق مبتكرة لجمع الإيرادات الضريبية من هذه النماذج التجارية الجديدة. الكلمات المفتاحية: الضرائب، التجارة الإلكترونية، الاقتصاد الرقمي، الضرائب الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، المنشأة الدائمة.

## Sommaire

### Section 1 : La problématique de l'imposition du commerce électronique

**Sous-section 1 :** Les stratégies de planification fiscale défient les frontières souveraines

**Sous-section 2 :** Les règles en vigueur ne sont plus en phase avec les évolutions de l'économie mondiale

### Section 2 : Des initiatives novatrices visant à taxer les transactions numériques

**Sous-section 1 :** Des actions unilatérales : résolution alternative à court terme

**Sous-section 2 :** La nécessité d'un engagement multilatéral global à long terme

## Introduction

L'environnement économique est très différent aujourd'hui à ce qu'il a été il y a 5 ans, voir même 10 ans<sup>1</sup>. Il s'agit de l'économie Internet. L'Internet fait sentir ses effets pratiquement dans tous les secteurs de l'économie notamment en matière de commerce électronique en améliorant l'efficacité et en favorisant une croissance rapide de nouvelles entreprises du cyberspace dits « *business model* »<sup>2</sup>.

En effet, le droit de lever l'impôt est originalement un attribut de la souveraineté nationale, en revanche, le commerce électronique ne connaît pas les frontières géographiques, ce qui en découle la difficulté d'identifier l'Etat habilité à percevoir l'impôt. Donc, on ne peut pas au même temps satisfaire les principes fiscaux fondamentaux et tenir compte des caractéristiques du e-commerce. La raison pour laquelle ces règles ne sont pas pertinentes de nos jours est l'élément de présence physique<sup>3</sup>.

*Pourquoi la taxation de l'économie numérique est-elle devenue problématique ces dernières années?*

Le principe fondamental de l'imposition repose sur le fait que les activités génèrent des revenus et que ces revenus doivent être imposables dans la juridiction dans laquelle les activités sont entreprises. Cependant, le processus de numérisation entraîne l'automatisation des activités et des fonctions, l'utilisation de logiciels et de systèmes, des moyens alternatifs pour compléter les transactions commerciales qui étaient traditionnellement entreprises physiquement<sup>4</sup>.

En *grosso modo*, les principaux problèmes concernant l'économie numérique sont le lien « *Nexus* », les données et la caractérisation du revenu. Le terme « *Nexus* » désigne le lien entre une activité et un Etat suffisant pour permettre, au droit interne et en vertu d'un traité, d'imposer les revenus d'une telle activité. Les « *données* » désignent les informations collectées numériquement, ce qui crée de la valeur pour les EMN. La « *caractérisation du revenu* » se réfère au traitement des différentes activités de l'économie. En effet, les catégories ci-dessus se chevauchent lorsqu'on discute du traitement fiscal des biens ou des services<sup>5</sup>. Julie Roin (2007a) soutient que deux questions principales sont au centre du régime fiscal international: quelle taxe doit-on percevoir sur les revenus générés par les transactions transnationales (Quoi taxer?), et quel gouvernement devrait percevoir cette taxe (Où taxer (nexus))<sup>6</sup>.

L'une des solutions consiste à intégrer la taxation de l'économie numérique dans le cadre fiscal international général pour les entreprises. Malheureusement, il s'est jusqu'à présent révélé difficile de s'accorder sur des solutions au niveau mondial. Certains chercheurs estiment que la norme internationale est que le pays source (c'est-à-dire l'économie hôte) a une compétence fiscale primaire sur une transaction économique, plutôt que le pays de résidence<sup>7</sup>. Il n'en demeure pas moins que l'approche idéale consisterait à trouver des solutions internationales multilatérales pour imposer l'économie numérique, compte tenu de la nature mondiale de ce défi<sup>8</sup>.

## **Section 1 : La problématique de l'imposition du commerce électronique**

Le problème en matière de fiscalité internationale est systémique. Ce système d'imposition internationale des sociétés comporte deux faiblesses majeures. La première faiblesse est la nécessité d'attribuer des résidences putatives aux entreprises en raison de l'enregistrement officiel, du lieu de gestion, du siège de direction ou de tout critère similaire. Peu importe la manière dont les pays définissent la résidence des entreprises, la détermination reste arbitraire. De fait, les sociétés multinationales peuvent transférer leur résidence vers des pays dotés de régime de taxe préférentielle sans activité commerciale importante dans ces pays. La deuxième faiblesse du système international d'imposition des sociétés est l'absence d'un concept cohérent pour la détermination de la source du revenu. En effet, la source du revenu

peut être déterminée en ce référant au lieu où le paiement a été effectué, le lieu de résidence du débiteur, ou l'établissement stable selon les modèles OCDE et ONU<sup>9</sup>. En effet, toute détermination géographique des activités d'entreprises restera difficile. Il en va de même pour l'attribution du droit à l'impôt sur les bénéfices des sociétés<sup>10</sup>.

### **Sous-section 1 : Les stratégies de planification fiscale défient les frontières souveraines**

L'optimisation fiscale relève d'une habilité du contribuable à gérer ses affaires fiscales au mieux de ses intérêts et en conformité avec la législation<sup>11</sup>. Les entreprises ont de plus en plus la possibilité de choisir la localisation optimale de leurs activités productives et de leurs actifs, même si cette localisation peut être éloignée de celle des clients ou des autres étapes de la production<sup>12</sup>. En effet, les multinationales structurent de plus en plus leurs activités en fonction des conditions fiscales offertes par les différents territoires. Un certain nombre d'activités, notamment immatérielles, comme les dépôts de marques ou de brevets, les assurances, les services d'achats ou les services financiers, ont été centralisées dans des paradis fiscaux ou des territoires à fiscalité très avantageuse<sup>13</sup>.

*Qu'est-ce qui distinguent les entreprises numériques des entreprises traditionnelles?*

Une entreprise numérique pourrait potentiellement localiser ses principaux facteurs de production n'importe où et réduire son exposition fiscale dans les pays sources. L'absence de besoin de présence physique ainsi que la mobilité accrue du marché numérique ont un impact négatif sur les recettes publiques par rapport aux modes de fonctionnement traditionnels<sup>14</sup>. « *Ce qu'on délocalise le plus facilement, ce n'est pas des machines ou des usines - même si, hélas, cela arrive tout de même -, mais des marques : on peut déplacer une marque du jour au lendemain, dans le pays qu'on veut - si possible un pays où la fiscalité est favorable à la marque* »<sup>15</sup>.

*Qu'est-ce qui permet d'affirmer que les entreprises de l'économie numérique ne paient pas leur juste part d'impôts?*

Dans l'économie mondiale pré-intégrée, le principal problème fiscal affectant le commerce mondial était la double imposition, où les bénéfices étaient imposés dans le pays où les opérations avaient lieu et les bénéfices ont été rapatriés après imposition dans la société mère. Cette question a été principalement abordée par la négociation de traités fiscaux bilatéraux où les deux pays sont d'accord sur l'endroit où la taxe sera imposée. Cependant, nous avons maintenant un problème de double non-imposition, où ces mêmes conventions fiscales sont utilisées pour éviter de payer des impôts nulle part<sup>16</sup>. Cela porte atteinte à l'équité et à l'intégrité des régimes d'imposition des sociétés, ce qui permet aux sociétés multinationales d'avoir un

avantage concurrentiel sur leurs concurrents nationaux. Les conséquences de ce comportement des multinationales affectent presque tous les pays, mais ont un effet plus important sur les pays en développement<sup>17</sup>.

## **Sous-section 2 : Les règles en vigueur ne sont plus en phase avec les évolutions de l'économie mondiale**

Lors de la conférence d'Ottawa en 1998, l'OCDE estimait que les principes sur lesquels reposent les normes internationales qu'elle a élaborées dans son Modèle de convention fiscale sont applicables au commerce électronique, mais il conviendrait de clarifier les modalités d'application de certaines dispositions à certains aspects de l'économie numérique<sup>18</sup>. En effet, les ministres des pays de l'OCDE croyaient que les principes fiscaux qui guident les gouvernements dans le contexte du commerce ordinaire doivent aussi s'appliquer au commerce électronique<sup>19</sup>. Toutefois l'ampleur de l'enjeu du e-commerce, de part sa nature mondial, sans frontières, virtuelle et anonyme, présente d'énormes défis au régime fiscal international basé sur l'Etat, axé sur les frontières territoriales et la présence physique<sup>20</sup>. Ces défis pratiques paraissent au moment de l'application des concepts traditionnels de source et de résidence pour l'imposition du revenu issu de ces transactions<sup>21</sup>.

Bien que le travail d'interprétation et de clarification des concepts traditionnels du Comité des affaires fiscales CAF effectué en 2001 revête une importance considérable, l'évolution rapide de l'internet et du commerce électronique a nécessité une tâche de changement, et non de clarification<sup>22</sup>.

Depuis le déclenchement de la crise financière en 2008, un débat essentiel s'est ouvert à l'échelon international sur la question de savoir si les règles internationales d'imposition des bénéficiaires répondent toujours à leur objectif<sup>23</sup>. « *depuis 2008, l'imposition du commerce mondial devienne la priorité, au détriment de la lutte contre les doubles impositions* »<sup>24</sup>.

A la demande du G20 pour sa réunion de février 2013, l'OCDE a présenté son rapport visant à déterminer les problèmes soulevés par l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéficiaires. Ce rapport a montré que les normes fiscales internationales actuellement en vigueur n'ont pas évolué au même rythme que les pratiques des entreprises au niveau mondial, en particulier dans le domaine des biens incorporels et de l'économie numérique<sup>25</sup>. Le plan adopté, en septembre 2013, s'intéresse aux secteurs de la haute technologie et les marchés numériques des biens de consommation et vise en priorité les sociétés numériques, Facebook, Amazon, Apple, Google, à réaliser dans deux ans. Il existe en effet un point d'action

spécifique (Action 1), et un groupe de travail sur l'économie numérique au sein du processus BEPS<sup>26</sup>. Selon l'OCDE, les gouvernements des pays de l'OCDE et du G20 ont engagé la refonte des règles fiscales internationales la plus profonde des cent dernières années. Le but était ambitieux : revoir les règles en vigueur afin qu'elles soient en phase avec les évolutions de l'économie mondiale et faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques sont exercées et là où la valeur est créée<sup>27</sup>.

Sur le plan BEPS, il existe une ligne de division entre les pays membres de l'OCDE qui représentent environ 55% de l'économie mondiale et les pays émergents. Les pays de l'OCDE souhaitent taxer à la résidence alors que les pays émergents importateurs de capitaux, préfèrent taxer à la source. Il s'agit du Brésil, l'Afrique du sud, l'Arabie Saoudite, l'Argentine, la Russie, l'Inde, l'Indonésie<sup>28</sup>.

Le rapport final sur l'action 1 du plan BEPS publié le 5 octobre 2015 continue de reconnaître que les règles spécifiques conçues exclusivement pour l'économie numérique se révélerait impraticable, en affirmant largement que l'économie numérique ne peut pas être délimité parce qu'elle est de plus en plus l'économie elle-même. Le rapport a qu'un rapport supplémentaire reflétant les résultats des travaux sur la fiscalité globale de l'économie numérique devrait être publié d'ici 2020<sup>29</sup>. Néanmoins, certains pays ont institué leurs propres politiques fiscales nationales de l'économie numérique<sup>30</sup>.

## **Section 2 : Des initiatives novatrices visant à taxer les transactions numériques**

La décision de l'OCDE d'avoir un nouveau rapport d'ici 2018 exposant les solutions possibles pour taxer l'économie numérique au niveau international et un rapport final en 2020 pourraient effectivement encourager les pays à prendre l'initiative unilatérale que d'attendre les résultats de ce travail, qu'ils ne verront finalement pas comme utiles dans leur situation, dans tous les cas<sup>31</sup>. Cependant, dans le rapport final de 2015 sur l'action 1 du plan BEPS, l'OCDE n'a recommandé aucune mesure spécifique, laissant aux États la décision de mettre en œuvre des actions nationales pour taxer les entreprises numériques<sup>32</sup>.

### **Sous-section 1 : Des actions unilatérales : résolution alternative à court terme**

Vu l'absence d'un consensus mondial sur la manière de répondre aux défis fiscaux directs associée à la numérisation de l'économie, un certains nombre de pays ont commencé à prendre des mesures concrètes en vue de la mise en œuvre de mesures nationales unilatérales et non coordonnées visant à taxer les activités numérisées, y

compris en Hongrie, en Italie, et, plus récemment, en Inde, au Etats Unis et en Royaume Unis...etc.<sup>33</sup>.

L'impôt sur les bénéficiaires détournés au Royaume Uni, ou comme il est mieux connu « *la taxe Google* », étant donné qu'elle est spécifiquement destinée à des sociétés comme Google<sup>34</sup>. Cette taxe est entrée en vigueur le 1er avril 2015 au milieu du plan d'action BEPS et a inclus un taux d'imposition plus élevé sur ces bénéficiaires, 25% par rapport au taux de l'impôt global sur les sociétés qui est de 20%<sup>35</sup>. Cette mesure unilatérale est actuellement en train d'être émulée en Australie et en Nouvelle-Zélande<sup>36</sup>.

L'Inde, le pays en développement dotée d'une énorme base de consommateurs, a introduit une taxe numérique par le biais de la loi de finances indienne de 2016, nommée une taxe de péréquation. C'est un prélèvement sur certaines transactions en ligne. L'impôt est appelé « *prélèvement d'égalisation* ». Il est précisé par le gouvernement qu'il ne constitue pas un impôt sur le revenu. Elle est considérée comme une alternative radicale à l'impôt sur le revenu<sup>37</sup>. La taxe comprend une surtaxe de 6% sur les paiements aux entreprises étrangères pour les services de publicité en ligne en absence d'un établissement stable en Inde<sup>38</sup>.

La Hongrie a adopté de nouvelles législations, qui ne ciblent pas spécifiquement l'économie numérique, mais influencent fortement le fonctionnement du marché numérique. Une taxe sur la publicité est imposée au secteur des médias, y compris les prestataires non résidents, pour les activités d'édition, ainsi que les activités publicitaires, y compris les portails Internet, à un taux fixe de 5,3% sur des bases fiscales supérieures à 100 millions<sup>39</sup>.

Toutefois, le Koweït, qui suit le modèle ONU a introduit le concept d'établissement stable virtuel service<sup>40</sup>. La disposition « *ES services* » a été élaborée initialement dans le Modèle des Nations Unies et trouvant même un soutien parmi un nombre important de pays de l'OCDE. Il est moins axé sur la présence physique dans un emplacement fixe identifiable. Par la suite, une simple présence dans l'ensemble du pays pendant 183 jours au cours d'une période de douze mois est suffisante pour satisfaire l'approche du lien<sup>41</sup>. En fait, le Koweït a suivi les nouvelles des autorités fiscales saoudiennes et israéliennes introduisant un concept similaire.

En avril 2016, l'Autorité fiscale israélienne a publié la Circulaire 4/2016 qui affirme la compétence fiscale sur les entreprises étrangères ayant une « *présence numérique significative* » en Israël<sup>42</sup>. Israël par exemple qualifie une « *présence digitale significative* », à travers divers critères, comme<sup>43</sup> :

- *Un nombre significatif de contrats pour des services internet avec des résidents israéliens ;*
- *Un nombre significatifs d'utilisateurs du site ou des applications en Israël, ainsi que l'adaptation de ces services aux usagers israéliens ;*
- *Une corrélation forte entre les montants payés par des entités israéliennes à une société non résidente et le niveau d'utilisation d'internet.*

L'Italie envisage une retenue à la source de 25% sur la base d'un ES virtuel basé sur la présence numérique significatif. Taïwan envisage une retenue à la source. Thaïlande a élaboré un projet de loi pour les banques en tant qu'agents pour retenir 5% des achats en ligne est en cours de révision par le Ministre des Finances. Aussi, le 7 septembre 2016, la Turquie a proposé une loi imposant une taxe sur les paiements effectués par l'intermédiaire d'une installation électronique et d'autres activités en ligne<sup>44</sup>. L'impôt sur les flux de trésorerie basé sur la destination, soutenue par certains économistes, a été proposée en juin 2016 au Congrès des États-Unis, et largement débattue plus tôt cette année, mais semble maintenant en suspens<sup>45</sup>. Néanmoins, cette liste n'est pas exhaustive, mais vise à donner quelques indications sur certaines mesures qui ont été prises ou envisagées par d'autres pays.

En outre, le 16 septembre 2017, lors de la réunion informelle à Tallinn et à la suite d'une initiative de la France, de l'Allemagne, de l'Italie et de l'Espagne, les ministres des Finances et de l'économie des États membres de l'Union européenne ont discuté de la mise à jour des règles internationales d'imposition et de la nécessité de développer de nouvelles règles pour prendre en compte les modèles économiques de l'économie numérique afin de garantir une égalité d'imposition des entreprises, où que se situent leurs sièges ou activités<sup>46</sup>. Les Ministres ont discutés des mesures plus immédiates, complémentaires et à court terme qui devraient être envisagées pour protéger les bases d'imposition directe et indirecte des États membres, notamment<sup>47</sup> : *une taxe de péréquation sur le chiffre d'affaires des entreprises numériques*<sup>48</sup>. Une taxe de péréquation numérique est comme l'établissement stable virtuel ou les options de retenue à la source visant à établir un lien dans la juridiction du marché. C'est une forme de taxe sur le chiffre d'affaires à destination, semblable à l'imposition à la source<sup>49</sup>. Toutefois, de nombreux points, sont en court d'examen au sein de la Commission concernant notamment la portée et la base d'une telle taxe, restent en suspens. Par exemple, comment convient-il de définir une entreprise numérique ou une activité numérique? Que recouvre la notion de «*chiffre d'affaires*» et comment se décline-t-elle selon les différents modèles d'affaire? Quelles devraient être les modalités de perception d'une telle taxe?<sup>50</sup> Pour le moment, beaucoup reste incertain quant à la portée de la proposition.



Le Manuel des Nations Unies sur les questions spécifiques relatives à la protection de l'assiette fiscale des pays en développement<sup>51</sup> a souligné que le pays de source a la possibilité de définir les transactions comme donnant lieu à une redevance, plutôt qu'à des bénéfices d'entreprise, afin que l'article 12 puisse s'appliquer<sup>52</sup>. En outre, l'introduction en 2017 de l'article 12A dans le modèle de convention fiscale des Nations Unies autorisant une retenue à la source brute sur les paiements pour les services techniques au taux convenu bilatéralement<sup>53</sup>.

Le Comité fiscal de l'ONU a indiqué que les pays en développement ont peut-être le plus à gagner de l'introduction de politiques visant à répondre à l'économie numérique. Premièrement, les actions unilatérales dictées par l'économie numérique mettent davantage l'accent sur les structures basées sur la TVA, le revenu ou le profit, ce qui permet aux pays d'augmenter leurs capacités de recouvrement des recettes. Deuxièmement ces initiatives pourraient conduire les pays à vouloir réinterpréter ou rendre moins pertinent le concept d'établissement stable, ou à ajouter au concept existant le concept « *d'ES numérique* ». Cela est particulièrement pertinent pour les pays ayant de grands marchés de consommation, ou parce qu'ils attribuent au pays source le droit de taxer sans avoir besoin d'une présence physique sur les marchés.<sup>54</sup>

Bien que la portée d'un nouveau prélèvement soit généralement limitée au cours des premières années, sa portée est invariablement élargie au fur et à mesure de son évolution. Les pays n'ont pas tenu compte de l'approche « attentiste » du rapport BEPS. Le rêve de la convergence fiscale mondiale par BEPS se distancie dans une telle éventualité<sup>55</sup>. Certains chercheurs ont souligné que ces initiatives unilatérales pourraient entraver le développement de l'économie numérique alors que leurs effets respectifs sur les décisions des entreprises et les recettes fiscales ne sont pas clairs<sup>56</sup>.

## **Sous-section 2 : La nécessité d'un engagement multilatéral global à long terme**

Les plus grands défis actuels pour les entreprises sont l'accueil de toutes les différentes approches unilatérales et non coordonnées. La frontière entre la fiscalité directe et indirecte est brouillée. Une double imposition est plus susceptible de résulter. De fait, une norme mondiale devrait plutôt être adoptée<sup>57</sup>.

Le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale a estimé dans son rapport de 2017 que les anciennes règles et le concept d'établissement stable en particulier ne rendent pas justice à la nouvelle économie. En effet, elles sont manipulées par certaines multinationales et s'avèrent au moins inadéquates pour relever ses défis. Il n'y a aucune obligation de suivre le traitement traditionnel lorsque les principes établis sont insatisfaisants<sup>58</sup>.

L'approche d'établissement stable a été acceptée comme une mesure temporaire quand la Société des Nations en 1928 présentait leur premier projet. Les rédacteurs n'ont pas pu s'entendre sur une formule précise concernant l'attribution des bénéfices entre les États. En raison de l'absence de consensus, le grand compromis a conduit à la suggestion d'un ES en tant que mesure provisoire. L'hypothèse initiale de l'ES suggérait qu'il devrait y avoir un seuil minimum avant qu'une entreprise ait une installation imposable dans un pays. La fonction principale de la notion était de permettre aux entreprises de tester si l'investissement était économiquement viable dans l'autre pays avant de commencer à y être imposé. Le Rapport de 1923 est «*la base intellectuelle à partir de laquelle les traités fiscaux modernes se sont développés*». Afin de rationaliser la proposition ci-dessus une compréhension de la société à ce moment est nécessaire. Au début des années 1930, la technologie et la communication étaient dans une phase préliminaire, une période impossible à comparer avec les progrès de la communication qui sont vécus dans la société d'aujourd'hui. Presque cent ans plus tard, il n'existe toujours pas de meilleure alternative approuvée par la communauté internationale. De plus, les changements dans la société et dans l'économie exigent une proposition d'ES plus pertinente<sup>59</sup>. Le Comité d'expert de l'ONU a souligné qu'il est possible que le système fiscal international ait été rendu archaïque par l'expansion internationale de l'économie numérique et l'expansion des activités numériques internationales des grandes entreprises multinationales. Les modèles ont été modifiés mais la notion de l'ES ne la pas était et maintenant c'est le moment approprié pour un changement par la communauté internationale<sup>60</sup>. La raison pour laquelle ces règles ne sont pas pertinentes de nos jours est l'élément de présence physique. Le modèle d'affaires en ligne est également susceptible d'évoluer avec le temps et de devenir plus sophistiqué<sup>61</sup>.

En outre, le modèle d'affaires en ligne est également susceptible d'évoluer avec le temps et de devenir plus sophistiqué. Dans un monde devenant de plus en plus dominé par la nouvelle technologie de l'impression 3D et sa promesse pour l'innovation commerciale, les entreprises mondiales ont déjà commencé à planifier plus tôt pour 3D, en déplaçant la production plus proche du marchés. Un changement fondamental dans les affaires qui aura certainement des répercussions sur les stratégies fiscales<sup>62</sup>. En fait, les autorités travaillant sur des lignes directrices multilatérales pour l'économie numérique ont récemment poussé à décider, jusqu'en 2020, des questions fondamentales concernant l'établissement d'une entreprise et la caractérisation des revenus dans un monde numérique. Ce faisant, ils ont identifié l'impression 3D parmi les problèmes les plus difficiles<sup>63</sup>.

Le Comité fiscale de l'ONU insiste dans son rapport d'octobre 2017 sur le fait qu'il est temps de changer les règles, car elles ne sont plus adaptées à l'usage. Il convient que les nouvelles règles soient tournées vers l'avenir et prévoient certains des changements susceptibles d'être introduits dans l'économie numérique dans les années à venir. Le Comité pourrait décider d'introduire des changements afin de faire face aux difficultés de l'économie numérique<sup>64</sup>. Étant donné que de nombreuses structures numériques extraient aujourd'hui des revenus des pays sources sans aucune présence physique, le Comité fiscale de l'ONU a souligné que le modèle actuel d'établissement stable est relativement facile à expliquer, difficile à administrer et peut être considéré comme impossible à proposer comme solution à long terme. La prochaine étape, indiqué t-il sera la redéfinition d'un « *établissement stable (ES) numérique* » afin de mettre davantage l'accent sur la fiscalité à la source<sup>65</sup>. Cependant, cloisonner l'économie numérique pourrait créer de nouveaux problèmes tels que la coexistence du nouveau *Nexus ES* numérique avec l'ancienne notion, y compris la tâche de plus en plus difficile de définir et les frontières entre les types d'activités couvertes par chacun, avec possible opportunités d'arbitrage. La seule manière de ne pas créer de problème entre l'interaction du test de connexion actuel et du test de connexion nouveau est de savoir si le nouveau test est axé uniquement sur des caractéristiques uniques du commerce numérique qui pourraient être distinguées de l'ancien modèle. Il y a un argument selon lequel deux tests d'ES entraîneraient plus d'options pour éviter l'impôt et les EMN pourraient potentiellement restructurer leur entreprise pour suivre le test d'ES qu'ils préfèrent. Ce sera un grand défi de définir un ES numérique à des fins conventionnelles et de créer une définition qui ne sera pas ouverte à l'abus. Le nouveau *Nexus ES* conçu pour l'économie numérique ne peut pas être appliqué universellement, car il est structuré pour s'attaquer à un secteur spécifique où le test d'ES actuel ne fonctionne plus. La nouvelle approche *Nexus* comporte de nombreux problèmes pratiques, tels que la perte de position. Cependant, discuter d'une proposition qui indique que la fiscalité internationale doit être étroitement liée à la réalité économique est un pas dans la bonne direction<sup>66</sup>.

Le rapport final de l'OCDE sur l'action 1 n'a pas apporté de réponse claire et unanime à la question de savoir comment relever les défis fiscaux de l'économie numérique. En janvier 2017, le cadre inclusif sur le BEPS a approuvé un mandat renouvelé pour le TFDE concernant des travaux futurs sur la fiscalité et la numérisation, en vertu desquels un rapport intérimaire doit être produit d'ici la fin de 2018 et un rapport final d'ici 2020<sup>67</sup>. Le 22 septembre 2017, l'OCDE a publié une note concernant une « *demande de contribution* » sur le travail concernant les défis fiscaux de l'économie numérique, lancée par le groupe de travail sur l'économie numérique

pour soutenir l'élaboration de son rapport intérimaire à l'intention des ministres des Finances du G20 d'ici le printemps de 2018. En lisant les questions clés identifiées dans la note (demande de contribution), il nous apparaît clairement que le débat des prochains mois portera sur la recherche d'une solution basée sur une stratégie à plus long terme qui pourrait protéger les assiettes fiscales des États<sup>68</sup>.

En effet, le 21 septembre 2017, la Commission Européenne a estimé que le cadre fiscal international doit être réformé afin d'englober de façon effective la valeur créée par les nouveaux modèles d'affaire. Elle a suggéré que d'autres facteurs devraient être pris en considération pour déterminer si ces nouveaux types de modèles d'entreprise ont une présence économique significative dans un pays donné. Comme cela a été exposé dans les travaux déjà réalisés par l'OCDE, ces facteurs pourraient être en rapport avec le niveau des recettes générées par les opérations numériques, le nombre d'utilisateurs d'une plateforme numérique, le volume des données collectées auprès des utilisateurs par l'intermédiaire d'une plateforme numérique ou le nom de domaine local<sup>69</sup>.

En tant que principal délégué des États-Unis au Comité des affaires fiscales de l'OCDE, *Robert Stack*<sup>70</sup> a déclaré que « *avant d'évaluer si les contribuables du monde ont fait quelque chose de mal à l'égard de l'économie numérique ou BEPS [nous devons reconnaître] c'est nous qui avons créé les lois, et la plupart des entreprises suivent les lois. Nous devons changer les lois* »<sup>71</sup>. Concernant BEPS, il a souligné que « *plutôt qu'une réforme fondamentale, nous avons beaucoup bricolé autour des anciennes règles, et des règles vagues et subjectives* »<sup>72</sup>. En effet, le projet BEPS est en fait une hypothèse de la responsabilité faite par les gouvernements et les décideurs en disant que nous n'aimons pas ce résultat et nous reconnaissons que dans de nombreux cas, ces résultats sont basés sur les règles, donc nous devons changer les règles. Et c'est exactement ce que nous essayons de le faire par le biais du projet BEPS<sup>73</sup>.

## Conclusion

L'évolution des TIC et la mondialisation ont créé un environnement international ouvert dans lequel les modèles d'activité passent de la structure d'entreprises traditionnelles implantées dans un Etat donné à des modèles mondiaux dit les entreprises multinationales qui faisaient du commerce au delà des frontières<sup>74</sup> tandis que les administrations fiscales demeurent confinées à leur territoire national. Cet état de fait, exige la coopération entre eux pour veiller à ce que les contribuables paient le montant exact de l'impôt dû à l'État auquel il revient s'ils veulent éviter la non imposition ou de double imposition<sup>75</sup>.

Il y a 10 ans, l'OCDE a préconisé la préservation générale du système fiscal international existant et de ses principes fondamentaux avec seulement des changements mineurs nécessaires pour accueillir le commerce électronique<sup>76</sup>. La Commission européenne a noté que « *l'e-commerce est, de par sa nature, un vrai processus global et aucune juridiction fiscale, agissant isolément, ne puisse résoudre tous les problèmes qu'il soulève* »<sup>77</sup>. Le résultat est qu'aucune solution adéquate n'a encore été trouvée pour résoudre le problème croissant de la juste imposition de l'économie numérique, principalement en raison d'un manque de consensus international et de la nature pluridimensionnelle de ce défi<sup>78</sup>.

Nous croyons fermement qu'il ne devrait pas y avoir de traitement spécifique pour l'économie numérique. Un concept qui établit une ligne entre l'économie traditionnelle et l'économie numérique est irréaliste vu que tous les modèles commerciaux modernes reposent sur les technologies numériques. En outre, nous sommes d'avis que les principaux concepts développés dans le contexte de la fiscalité internationale ne fonctionnent plus dans l'économie numérique<sup>79</sup>. Les changements fiscaux unilatéraux causent de la confusion et ajoutent aux dépenses d'entreprise puisque les contribuables doivent apprendre chaque système et comment s'y conformer. Si l'OCDE décide de changer radicalement les normes de longue date en recommandant des mesures spéciales pour l'économie numérique, comme l'introduction du concept d'un seuil de «*présence économique significative*», «*ES numérique* » ou en imposant l'impôt sur le revenu en fonction du lieu de consommation, cette politique doit être imposée universellement.

La numérisation de l'économie est un processus d'évolution constante. Pour l'avenir, l'innovation technologique garantit l'économie numérique par l'avènement de nouveaux problèmes tels que l'impression 3D et sa redéfinition numérique de la fabrication distribution, et continuera à déclencher de profonde réflexion sur le système fiscal du nouveau millénaire<sup>80</sup>.

2

---

<sup>1</sup> BIRD Richard, « *Fiscalité et développement : Qu'avant nous appris en cinquante ans de recherche* », Document de travail 1, Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD), Mars 2013, Première publication par l'Institute of Development Studies en avril 2012, page 16.

<sup>2</sup> OCDE, « *Perspective de l'économie Internet de l'OCDE 2012 principales conclusions* », page 03.

<sup>3</sup> OCDE, « *Tax Challenges of Digitalisation* », Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 21.

<sup>4</sup> OCDE, « *Tax Challenges of Digitalisation* », Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 20.

<sup>5</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, « *TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration* », prepared

- by Styliani Ntoukaki, an intern with the secretariat, with contribution from other secretariat members, Geneva, 17-20 October 2017, page 18.
- <sup>6</sup> BERG Chris et DAVIDSON Sinclair, ““*Stop This Greed*”: *The Tax-Avoidance Political Campaign in the OECD and Australia*”, ECON JOURNAL WATCH, VOLUME 14, NUMBER 1, JANUARY 2017, page 89.
- <sup>7</sup> BERG Chris et DAVIDSON Sinclair, ““*Stop This Greed*”: *The Tax-Avoidance Political Campaign in the OECD and Australia*”, ECON JOURNAL WATCH, VOLUME 14, NUMBER 1, JANUARY 2017, page 89.
- <sup>8</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, « *Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique* », COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL, Bruxelles, le 21.9.2017, disponible à l'adresse, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_fr.pdf), consulté le 02 novembre 2017.
- <sup>9</sup> CAVELTI Luzius U., JAAGT Christian, ROHNER Tobias F., “*WHY CORPORATE TAXATION MEANS SOURCE TAXATION A RESPONSE TO THE OECD'S ACTIONS AGAINST BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*”, International Tax Research Symposium, [December 7, 2015] Why Corporate Taxation Means Source Taxation, page 04.
- <sup>10</sup> CAVELTI Luzius U., JAAGT Christian, ROHNER Tobias F., article précité, page 37.
- <sup>11</sup> BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au Journal Officiel, Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome I : rapport, page 529.
- <sup>12</sup> OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », Rapport final, 2015, page 99.
- <sup>13</sup> Audition de Mme Mathilde Dupré, chargée de plaider au Comité catholique contre la faim et pour le développement – Terre solidaire et coordinatrice de la plateforme « *Paradis fiscaux et judiciaires* », (24 avril 2012), BOCQUET Eric, rapport précité, page 643.
- <sup>14</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, “*TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration*”, Geneva, 17-20 October 2017, page 02 et 17.
- <sup>15</sup> Audition de M. Olivier Sivieude, directeur des vérifications nationales et internationales (10 avril 2012), BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au Journal Officiel – Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome II : procès-verbaux des auditions de la commission d'enquête, page 483.
- <sup>16</sup> MCCLURE Ross, LANIS Roman et GOVENDIR Brett, “*Analysis of Tax Avoidance Strategies of Top Foreign Multinationals Operating in Australia: An Exposé*”, 19 April 2016, page 06.
- <sup>17</sup> MCCLURE Ross, LANIS Roman et GOVENDIR Brett, article précité, page 06.
- <sup>18</sup> OCDE, « *Condition cadre pour l'imposition du commerce électronique* », Rapport du Comité des affaires fiscales comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE « *Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial* » le 8 octobre 1998, page 05.
- <sup>19</sup> Wiss. Mit. Nina Marx et August Georg, « *Imposer au vingt-et-unième siècle: le commerce électronique et les impôts sur internet du point de vue allemand, européen* », Revue « *Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires* » 1999/3, disponible à l'adresse, [www.fontaneau.com/v2/?p=262](http://www.fontaneau.com/v2/?p=262).

- <sup>20</sup> LAPRES Daniel Arthur et COUDERT Marie-Antoinette, « *Quelle fiscalité pour le commerce électronique?* », Revue de droit fiscal, Paris, novembre 1997, n46, page 1351-1354 , disponible à l'adresse, <http://www.lapres.net/tax.html>, page 1352.
- <sup>21</sup> AZAM Rifat, "E-Commerce taxation and cyberspace law: the integrative adaptation model, *Virginia journal of law & technology*", summer 2007, volume 12, N°5, page03.
- <sup>22</sup> CROW Stephen, conseiller auprès du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, Groupes spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale, « *Le commerce électronique : aspects de la fiscalisations internationale* », dixième session, Genève, 10 septembre 2001, page12.
- <sup>23</sup> Comité des affaires fiscales « *Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices* », 2013, page4.
- <sup>24</sup> MONSELLATO Gianmarco, « *Vers une certification fiscale ?* », Echange internationaux, Magazine du comité français de la chambre de commerce internationale, N°105, avril 2016, page 25.
- <sup>25</sup> OCDE, Comité des affaires fiscales « *Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices* », 2013 , page11.
- <sup>26</sup> GODFREY Claire, « *Petits arrangements entre amis : pourquoi la réforme fiscale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscale* », Document d'information d'Oxfam, 2 mai 2014, page 15.
- <sup>27</sup> OCDE, « *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapports finaux 2015* », Note d'information, page03.
- <sup>28</sup> SAINT-AMANS Pascal, « *Nous avons fixé un calendrier très ambitieux* », le 10 février 2014.
- <sup>29</sup> BATES Stephan et MARTIN Jess, "OECD issues report on the tax challenges of the digital economy under Action 1", "Global digital tax developments review", Global Tax Technology Sector Leader — EY, Novembre 2015, page 04.
- <sup>30</sup> FLYNN Channing, "Global digital tax developments review", Novembre 2015, page 01.
- <sup>31</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration", page 06.
- <sup>32</sup> OCDE, "Tax Challenges of Digitalisation", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 151.
- <sup>33</sup> OCDE, "REQUEST FOR INPUT ON WORK REGARDING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISED ECONOMY", 22 septembre 2017, page 03.
- <sup>34</sup> MCCLURE Ross, LANIS Roman et GOVENDIR Brett , article précité, page 22.
- <sup>35</sup> OCDE, "Tax Challenges of Digitalisation", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 16.
- <sup>36</sup> OCDE, "Tax Challenges of Digitalisation", Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 26.
- <sup>37</sup> OCDE, "Tax Challenges of Digitalisation", Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 187.
- <sup>38</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration", page 09.
- <sup>39</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration", page 14.
- <sup>40</sup> Global Tax Alert, "Kuwait Tax Authorities adopt "Virtual Service PE" concept", EY Global Tax Alert Library , 21 September 2015, disponible à l'adresse, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Kuwait Tax Authorities adopt Virtual Service PE concept/\\$FILE/2015G\\_CM5779\\_Kuwait%20Tax%20Authorities%20adopt%20Virtual%20Service%20PE%20concept.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Kuwait_Tax_Authorities_adopt_Virtual_Service_PE_concept/$FILE/2015G_CM5779_Kuwait%20Tax%20Authorities%20adopt%20Virtual%20Service%20PE%20concept.pdf), consulté le 26 septembre 2017.
- <sup>41</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, "TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration", page 22.

- <sup>42</sup> HARRIS Leon et FRUCHITMAN David, “YOUR TAXES: US OPERATIONS: AN ISRAELI CIRCULAR AND A US INDICTMENT”, le 04 mai 2016, disponible à l’adresse, <http://www.jpost.com/Business-and-Innovation/YOUR-TAXES-US-operations-An-Israeli-circular-and-a-US-indictment-453136>, consulté le 27 septembre 2017.
- <sup>43</sup> NORA Dominique, « Oui, on peut (et on doit) taxer les GAFAs, voici comment », 16 septembre 2017, disponible à l’adresse, <http://tempsreel.nouvelobs.com/economie/20170915.OBS4730/oui-on-peut-et-on-doit-taxer-les-gafa-voici-comment.html>, consulté le 27 septembre 2017.
- <sup>44</sup> OCDE, “Tax Challenges of Digitalisation”, Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 18.
- <sup>45</sup> OCDE, “Tax Challenges of Digitalisation”, Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 22.
- <sup>46</sup> Conseil Affaires Economiques et Finances(ECOFIN), « Les ministres des finances de l’Union européenne se sont accordés sur la nécessité de développer de nouvelles règles sur l’imposition numériques », Communiqués de presse, le 16 septembre 2017, disponible à l’adresse, <https://www.eu2017.ee/fr/actualites/communiques-de-presse/les-ministres-des-finances-de-lunion-europeenne-se-sont-accordes>.
- <sup>47</sup> Commission Européenne, « Questions et réponses concernant la communication sur un système d’imposition juste et efficace au sein de l’UE pour le marché unique numérique », Fiche d’information, Bruxelles, le 21 septembre 2017, page 05.
- <sup>48</sup> Une taxe sur l’ensemble des revenus non taxés ou insuffisamment taxés générés par toutes les activités économiques via internet, y compris entre entreprises et entre entreprises et consommateurs, imputable sur l’impôt sur les sociétés ou en tant que taxe distincte.
- <sup>49</sup> OCDE, “Tax Challenges of Digitalisation”, Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 141.
- <sup>50</sup> Commission Européenne, « Questions et réponses concernant la communication sur un système d’imposition juste et efficace au sein de l’UE pour le marché unique numérique », Fiche d’information, Bruxelles, le 21 septembre 2017, page 05.
- <sup>51</sup> Le Manuel a été présenté à plus de 40 fiscalistes issus de 25 pays africains en développement au cours de la formation des Nations Unies sur les conventions fiscales, organisée en collaboration avec le Forum sur l’administration fiscale africaine (ATAF) à Dakar, Sénégal, du 9 au 13 novembre 2015.
- <sup>52</sup> Nations Unies, « Manuel de l’ONU relatif à certains aspects de l’administration, des conventions concernant la double imposition établie à l’intention des pays en développements », Édité par Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka Itc, New York 2015, page 231.
- <sup>53</sup> OCDE, “Tax Challenges of Digitalisation”, Comments Received on the Request for Input - Part I, le 25 octobre 2017, page 114.
- <sup>54</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, “TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration”, page 07.
- <sup>55</sup> OCDE, “Tax Challenges of Digitalisation”, Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 188.
- <sup>56</sup> SPENGL Christoph Spengel et OLBERT Marcel, “International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?”, 14 août 2017.
- <sup>57</sup> OCDE, “Tax Challenges of Digitalisation”, Comments Received on the Request for Input - Part II, le 25 octobre 2017, page 51.
- <sup>58</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, “TAX CHALLENGES IN THE DIGITALIZED ECONOMY: Selected Issues for Possible Committee Consideration”, page 05.
- <sup>59</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, document précité, page 15.
- <sup>60</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, document précité, page 15.



- <sup>61</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, document précité, page 17.
- <sup>62</sup> FLYNN Channing, "3D printing taxation issues and impacts Technology is turning the world upside down for manufacturing and distribution", "The taxation of goods and services has always been grounded in the physical movement of things or the provision of services — and that model is exactly what digital printing will disrupt absolutely.", Global Technology Industry Leader, Tax Services, EY, 2015 EYGM Limited, page 23.
- <sup>63</sup> FLYNN Channing, "The questions executives should ask about 3D printing", Harvard Business Review, 19 avril 2016, disponible à l'adresse, <https://hbr.org/2016/04/the-questions-executives-should-ask-about-3d-printing>, consulté le 12 septembre 2017.
- <sup>64</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, document précité, page 17.
- <sup>65</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, document précité, page 20.
- <sup>66</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, document précité, page 26.
- <sup>67</sup> OCDE, "REQUEST FOR INPUT ON WORK REGARDING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISED ECONOMY", 22 septembre 2017, page 03.
- <sup>68</sup> OCDE, "Tax Challenges of Digitalisation, the Request for Input - Part I", 25 septembre 2017, page 04.
- <sup>69</sup> Commission Européenne, « Questions et réponses concernant la communication sur un système d'imposition juste et efficace au sein de l'UE pour le marché unique numérique », Fiche d'information, Bruxelles, le 21 septembre 2017, page 03.
- <sup>70</sup> Sous-secrétaire adjoint au Trésor (Affaires fiscales internationales), chargé de mener les travaux techniques sur le projet d'érosion de base et de transfert des bénéficiaires.
- <sup>71</sup> FLYNN Channing et THOMAS Bob, "Interview with Raffaele Russo: Head of the BEPS Project — OECD Centre for Tax Policy and Administration", "Global digital tax developments review", Global Tax Technology Sector Leader — EY, Novembre 2015, page 14.
- <sup>72</sup> PARILLO Kristen A., "Robert Stack -- BEPS and the United States", 22 décembre 2014, Taxanalysts.
- <sup>73</sup> FLYNN Channing et THOMAS Bob, "Interview with Raffaele Russo: Head of the BEPS Project — OECD Centre for Tax Policy and Administration", "Global digital tax developments review", Global Tax Technology Sector Leader — EY, Novembre 2015, page 14.
- <sup>74</sup> OCDE (2013), « Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires », Éditions OCDE, page 31.
- <sup>75</sup> OCDE, « Echange automatique de renseignements : ce que recouvre l'échange automatique, son mode de fonctionnement, ses avantages et les progrès restant à accomplir », page 04.
- <sup>76</sup> OCDE, « Les règles actuelles d'impositions des bénéficiaires industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique », rapport final, page 20.
- <sup>77</sup> PARIS Roland, article précité, page 160.
- <sup>78</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, « Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique », COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL, Bruxelles, le 21.9.2017, disponible à l'adresse, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_fr.pdf), consulté le 02 novembre 2017.
- <sup>79</sup> OCDE, "Tax Challenges of Digitalisation, the Request for Input - Part I", 25 septembre 2017, page 11.
- <sup>80</sup> FLYNN Channing, "Global digital tax developments review", Novembre 2015, page 01.