

LE COMMERCE ELECTRONIQUE, UN DÉFI POUR LA SOUVERAINETÉ FISCALE DES ETATS

Nassima YELLES CHAOUCHE

*Doctorante à la Faculté de Droit et de Sciences Politiques,
Université d'Oran 2*

Le commerce électronique est considéré comme une nouvelle dimension de l'économie mondiale¹. Un commerce plus virtuel, transparent et accessible. Pas de jours fériés, pas de week-end², un site web marchand est accessible partout et à n'importe quelle heure, à n'importe quel jour de la semaine.

Le développement des nouvelles technologies dans l'économie bouleverse les habitudes des consommateurs. Alors qu'autrefois, ces derniers étaient contraints de se déplacer pour acheter leurs produits, aujourd'hui, ils n'ont plus besoin de sortir de chez eux. Une confrontation entre les deux parties des transactions n'est plus nécessaire. Désormais, on commande nos repas par internet, nos livres et nos divertissements juste en quelques clics. La rapidité avec laquelle s'effectuent les transactions en ligne et la sécurité des moyens de paiement favorisent le recours à cette forme d'économie.

Du côté des entreprises, le commerce électronique présente une opportunité de développer une activité à l'international en réduisant sensiblement tous les frais. En effet, les avancées technologiques permettent de plus en plus aux entreprises d'exercer des activités économiques avec un personnel très réduit.

1 - Bensoussan, Alain (dir.). *Le commerce électronique : Aspects juridiques*. Paris : Hermes, 1998, p. 11.

2 - ROMAIN, V. Gola. *Droit du commerce électronique*. Paris : Gualino, 2013, p. 20.

Les travaux de l'OCDE démontrent que, dans bien des cas, les entreprises peuvent accroître sensiblement leur taille et leur champ d'action en n'augmentant que très peu les effectifs nécessaires à la gestion des opérations courantes. C'est ce qui a été observé plus particulièrement pour les entreprises de l'Internet qui, bien souvent, ont réuni un nombre considérable d'utilisateurs tout en conservant des effectifs modestes. En conséquence, le revenu moyen par salarié dans les plus grandes cyber-entreprises est nettement plus élevé que dans les autres types d'entreprises du secteur des TIC³.

En Algérie, le e-commerce n'est qu'à ses premiers pas, tout aussi que son cadre juridique. Les premiers sites de e-commerce algériens sont apparus à partir de 2012. Il s'agit du site eChrily.com⁴, créé en juillet 2012 spécialisé dans le secteur de vente en ligne, Tbeznyss.com⁵, lancé en 2013, spécialisé dans la vente de produits électroniques et Nechrifenet.com⁶, créé la même année, proposant des produits d'équipement maison, électroménager, puériculture.

La première loi relative au commerce électronique traite de la signature et de la certification électronique. Il s'agit de la loi n° 15-04 du 1er février 2015⁷ qui fixe les règles générales relatives à ces deux opérations, donne des définitions générales, détermine le régime juridique de l'autorité nationale et l'autorité gouvernementale de certification électronique et prévoit des sanctions. Ce texte par contre ne donne pas de définition de l'activité proprement dite du commerce électronique. A part la loi sur la signature et la certification électroniques, aucun autre texte n'existe sur le commerce électronique, ceci s'explique peut-être par le fait que le commerce numérique n'est pas encore suffisamment développé en Algérie.

En droit comparé les définitions ne manquent pas tant sur le plan législatif, doctrinal ou institutionnel.

En France, L'article 14 de la loi du 21 juillet 2004 pour la confiance dans l'économie numérique, définit le commerce électronique comme « l'activité économique par laquelle une personne propose ou assure à distance et par voie électronique la fourniture de biens ou de services.

Entrent également dans le champ du commerce électronique les services tels que ceux consistant à fournir des informations en ligne, des communications commerciales et des outils de recherche, d'accès et

3 - OCDE Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Éd. OCDE, 2014, p. 95.

4 - Disponible sur : www.echrily.com.

5 - Disponible sur : www.tbeznyss.com.

6 - Disponible sur : www.nechrifenet.com.

7 - Loi n° 15-04 du 1er février 2015 fixant les règles générales relatives à la signature et la certification électroniques, J.O.R.A., n° 6, 10 février 2015, p. 06.

de récupération de données, d'accès à un réseau de communication ou d'hébergement d'informations, y compris lorsqu'ils ne sont pas rémunérés par ceux qui les reçoivent »⁸.

Toujours en France, le rapport Lorentz sur le commerce électronique remis en janvier 1998 le définit comme étant « L'ensemble des échanges numérisés, liés à des activités commerciales, entre entreprises, entre entreprises et particuliers ou entre entreprises et administrations »⁹.

Le Groupe de travail de l'OCDE sur les indicateurs pour la société de l'information le définit comme étant « la vente ou l'achat de biens ou de services, effectué sur des réseaux informatiques par des méthodes spécifiquement conçues pour la réception ou la passation de commandes. Les biens et services sont commandés par ces méthodes, mais le paiement et la livraison proprement dite des biens ou services peuvent ne pas se faire en ligne. La transaction de commerce électronique peut se faire entre entreprises, ménages, particuliers, administrations ou autres organismes publics ou privés »¹⁰. Selon la même source, le commerce électronique peut servir soit à faciliter les commandes de biens ou de services qui seront ensuite fournis par les canaux traditionnels (commerce électronique indirect ou hors ligne), soit à commander et à livrer des biens ou des services par voie purement électronique (commerce électronique direct ou en ligne)¹¹.

Cependant, s'ils sont nombreux les individus qui savent ce que c'est le commerce électronique, très peu d'entre eux peuvent expliquer comment les entreprises du numérique réussissent à faire des bénéfices alors que la plupart d'entre elles proposent des services gratuits. Les exemples les plus connus et les plus frappants sont : Google, Facebook, Yahoo, Viber....

En effet, les bénéfices provenant de l'internet sont d'une nature différente¹². Ce sont les données personnelles conservées par les grandes surfaces par le biais des cartes de fidélité de leurs clients ; ou encore, la conservation de l'historique des recherches effectuées par les usagers de Google pendant des années ainsi que l'utilisation des informations divulguées sur les réseaux sociaux comme Facebook, qui constituent la source des

8 - [Loi n° 2004-575 du 21 juin 2004](#), pour la confiance dans l'économie numérique, définit le commerce électronique, J.O.R.F, 22 juin 2004, p. 11168.

9 - Rapport du groupe de travail présidé par Francis Lorentz, « Commerce électronique : une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics », janvier 1998.

Disponible sur : <http://www.finances.gouv.fr/comelec/trophees/rapports/forum.htm>.

10 - OCDE, 2014, p. 80-81.

11 - Ibidem.

12 - Le Gall, Jean-Pierre. *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal*. JCP E, 1998, n° 5, p. 164.

bénéfices dans le commerce électronique¹³. Les données personnelles sont alors traitées par ces sites et exploitées par la suite pour d'éventuelles utilisations telles que la publicité ciblée. Ces informations permettent aux entreprises numériques de proposer des produits qui correspondent aux derniers achats et/ou dernières navigations¹⁴. Ainsi la gratuité des services sur internet a pour contrepartie l'utilisation des données personnelles des consommateurs qui représentent d'ailleurs une mine d'or¹⁵.

En plus de l'utilisation des données personnelles, l'économie numérique présente deux autres caractéristiques : la dématérialisation et l'internationalisation qui semblent toutefois incompatibles avec les règles de territorialité en vigueur.

Dans un monde où les frontières s'effacent devant une économie virtuelle, il devient aujourd'hui difficile de faire coexister le commerce électronique avec le droit fiscal, car chacun d'eux repose sur des fondements radicalement différents. Alors que les principes traditionnels de la fiscalité se fondent sur la territorialité, la matérialité et l'identification des parties ; l'économie numérique, par contre, a par essence des caractéristiques totalement opposées : la transnationalité, l'immatérialité et l'anonymat, ce qui ne manque pas de poser des problèmes cruciaux sur le plan fiscal.

Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, tel qu'il découle du droit interne ou du droit conventionnel, repose pour l'essentiel sur des règles fiscales nationales. La fiscalité directe des entreprises est étroitement liée aux règles de territorialité qui ne tolèrent l'application de

13 - Dumans, Marie-Elise. *L'impact concurrentiel de l'internet sur les marchés traditionnels*. Thèse de doctorat. Paris I : Université Sorbonne, 2004.

Kaltenbach, Laure ; Le Guay, Olivier. *3 questions : ces données personnelles qui valent de l'or*. JCP E, 2014, n° 37, 11 septembre, 621 p., p. 5 et s.

Beyneix, Isabelle. *Le traitement des données personnelles par les entreprises : big data et vie privée, état des lieux*. La semaine juridique, Ed. Générale, n° 46-47, 9 Novembre 2015, doct. 1260, p. 01.

Marino, Laure ; Perry, Romain. *Les nouveaux défis du droit des personnes : la marchandisation des données personnelles*. Les nouveaux défis du commerce électronique. Judith Rochfeld(dir.). Paris : LGDJ, p.55-70.

Poitevin-Lavenu, François. *E-fiscalité : les règles fiscales à l'ère de la dématérialisation*. Thèse de doctorat : Droit privé. Paris II : Université Panthéon-Assas, Ecole doctorale de droit privé, 2011, p. 236.

Younes, Vanessa. *Protection des données nominatives sur internet*. Mémoire de DEA : Droit de Communication. Paris II : Université Panthéon-Assas, 2000.

14 - Beyneix Isabelle. Op. cit., p. 01.

15 - Sur l'encadrement de la collecte, de la conservation et des échanges de données électroniques voir : Poitevin-Lavenu, François. Op. cit., p. 229 et s. ; Rapport Colin et Collin précité, p. 02.

la souveraineté fiscale de l'Etat sur des entreprises étrangères que si celles-ci disposent d'une présence physique sur le territoire national¹⁶.

Ces dispositions fiscales ont été mises en œuvre à une époque où il n'était question que du commerce traditionnel : la vente et l'achat de biens et services pouvaient être alors localisées et les parties des transactions identifiées. Toutefois avec le développement rapide des technologies de l'information et de la communication, et l'introduction de celle-ci dans les transactions traditionnelles, le commerce électronique est apparu en force facilitant davantage le commerce des biens et services tout en réduisant le facteur de temps. Désormais, une entreprise peut entrer en contact avec la clientèle qu'elle veut n'importe où dans le monde sans avoir de présence physique sur son territoire. Ces spécificités de l'économie numérique que sont la dématérialisation et l'internationalisation, remettent en cause les deux aspects des règles fiscales actuelles : la territorialité de l'impôt et la présence physique sur le territoire étranger.

SECTION 1 - LA DÉMATÉRIALISATION DES TRANSACTIONS

Le caractère immatériel de l'économie numérique se manifeste sur deux plans : d'une part, par la dématérialisation des transactions électroniques⁽¹⁷⁾ et, d'autre part, par la virtualité des parties aux transactions, notamment en raison de l'absence physique de l'entreprise et l'apparition du concept nouveau de « clientèle électronique »⁽¹⁸⁾.

Ceci semble contraire aux règles de la fiscalité traditionnelle qui repose sur une identification des parties à la transaction et de la transaction elle-même. Ainsi, parmi les défis auxquels est confrontée la fiscalité traditionnelle, en raison tout d'abord du caractère immatériel de l'économie numérique, sont celle la qualification des revenus générés par les transactions et l'identification des parties aux transactions.

Sous-section 1 - La dématérialisation des transactions électroniques face au problème de la qualification fiscale des revenus

La difficulté à imposer les transactions électroniques réside dans la qualification des revenus numériques¹⁹. Cette difficulté varie en fonction du

16 - Benayoun, George David. *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique. Les petites Affiches*, 1997, n° 74, p. 4.

17 - Meurou, Thierry. *Quelle fiscalité pour les transactions électroniques des entreprises*. Thèse de Doctorat. Paris : Université Panthéon Sorbonne, 2002, p. 40 et s.

18 - Terme utilisé par Linant De Bellefonds, Xavier. *Droit du commerce électronique*. Paris : PUF, 2005, p. 29.

19 - Huet, Frédérique. *La fiscalité du commerce électronique*. Paris : Litec, 2000, p. 17, 171 et s.

degré de numérisation des échanges, car il y a lieu de distinguer deux types de commerce électronique : le commerce « offline » ou indirect d'une part et, le commerce « online » ou direct d'autre part²⁰.

§1 - Le commerce « Offline »

Le commerce électronique indirect ou le commerce « offline » concerne des biens corporels qui sont commandés et payés par voie électronique mais expédiés physiquement au consommateur. C'est le cas par exemple pour la commande d'un livre sur internet, le paiement se fait par la voie électronique tandis que la livraison est assurée par une entreprise d'expédition.

Ce type de commerce électronique est déjà connu car ce sont les entreprises traditionnelles disposant d'un nom de marque puissant qui se sont le plus imposées dans le secteur du numérique en proposant leurs produits ou service sur le net avec des prix, parfois, plus attractifs. De nouvelles entreprises spécialisées uniquement dans le commerce électronique offline sont apparues à partir des années 1990 ; on peut citer l'exemple de la société Amazon dont l'activité est diversifiée et la société E-Bay spécialisée dans la vente aux enchères.

Ce qui paraît nouveau dans ce type de commerce c'est aussi la dématérialisation des moyens de paiement en ligne²¹. A l'heure actuelle, on peut distinguer entre plusieurs²². D'abord, le paiement garanti par un tiers de confiance est un système permettant de payer des achats effectués en ligne sans avoir à communiquer au vendeur le numéro de carte de crédit puisque, avec l'acheteur, celui-ci s'inscrit au préalable au registre informatique du tiers (PayPal, PayDirect, MinutePay) en indiquant leur adresse électronique et leurs coordonnées bancaires. Le transfert d'argent s'effectue ensuite par courrier électronique via un système sécurisé. Le paiement par carte de crédit, quant à lui, est plus simple et par conséquent plus risqué, il suffit d'énoncer, par voie électronique, le numéro de la carte du consommateur ainsi que la date d'expiration de celle-ci. Un autre type de paiement est prévu, celui du télévirement qui est un ordre de virement

20 - Sur cette distinction voir Oberson, Xavier. *Problèmes fiscaux posés par le développement du commerce électronique*. In : Jeanneret, Vincent. Aspects juridiques du commerce électronique. Zurich : Schulthess, 2001, p. 93-94.

Poitevin-Lavenu, François. Op. cit., p. 21.

Meurou Thierry. Op. cit., p. 23.

Teper, Frédérique. *Quelle fiscalité pour internet ? Enjeux pour les Etats et les opérateurs*. Revue de Droit Fiscal, 26 septembre 2013, n° 39, comm. 439, p. 28-29.

21 - Voir Conseil national du Crédit et du Titre. *Problèmes juridiques liés à la dématérialisation des moyens de paiement et des titres*. mai 1997

Dragon, Claude ; Geiben, Didier ; Kaplan, Daniel ; Nallard, Gilbert. Les moyens de paiement : des espèces à la monnaie électronique. Paris : Banque Ed., 1997.

22 - Linant De Bellefonds, Xavier. Op. cit., p. 63.

donné par internet ou tout autre au profit du vendeur mais qui n'est pas très fiable car la sécurisation des transactions est assurée par un simple mot de passe²³.

Ainsi, dans le commerce électronique offline, la commande et le paiement se font par la voie électronique, tandis que la livraison, puisqu'elle concerne des biens corporels, est assurée physiquement, ce qui facilite l'imposition dans ce cas-là. En effet, l'imposition de biens corporels faisant l'objet d'une transaction internationale ne pose en principe aucun problème, le droit interne ou conventionnel en donne la qualification de chaque opération ainsi que le revenu qu'elle génère et détermine sur ces faits à qui revient le droit d'imposer (Etat de source ou Etat de résidence). Lorsqu'il s'agit de location de biens immeubles, par exemple, les conventions tendant à éliminer de double imposition le qualifie en tant que revenu foncier dont l'imposition revient à l'Etat de source, c'est-à-dire, à l'Etat où se situe le bien à louer. Lorsqu'il s'agit de ventes et prestations de services, ces mêmes conventions les qualifient comme étant des bénéfices des entreprises dont l'imposition revient à l'Etat de source des bénéfices, sauf si l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat au moyen d'un établissement stable. Dans ce cas précis, le droit d'imposer revient à l'Etat de résidence, c'est-à-dire à l'Etat où est implanté l'établissement stable. Ainsi chaque catégorie de transactions correspond à une catégorie de revenus qui est elle-même soumise à des règles d'imposition particulières²⁴.

Dans le cadre du commerce électronique online, la qualification des revenus et leur imposition sont plus compliquées.

§ 2 - Le commerce « Online »

Le commerce online constitue l'aspect proprement nouveau de l'économie numérique puisqu'il porte sur des biens et services immatériels pour lesquels aussi bien la phase de négociation que celle de l'exécution du contrat sont complètement dématérialisées. C'est ce qui va accentuer le problème de la qualification des revenus qu'ils génèrent.

A - La notion de dématérialisation dans le commerce online

La notion de dématérialisation dans le commerce online couvre aussi bien l'objet immatériel des transactions que les moyens de transfert des données.

23 - Ibid, p. 64 et s. Pour plus de développement sur les moyens de paiement en ligne, voir Boulaich Bayssa, Fatima Zahra. *Les prestations financières en ligne*. Thèse de Doctorat : Droit. Paris : Université Panthéon-Sorbonne Paris I, 2013, p. 295.

24 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 242.

- La dématérialisation des biens et services objet des transactions

Lorsque l'on parle de dématérialisation, on fait souvent référence à l'objet immatériel des transactions numériques qui concernent les services et les biens dont la valeur réside essentiellement dans les données qu'ils contiennent²⁵. En effet, désormais le support électronique prime sur le support papier²⁶. Les biens sont présentés sous une forme digitale ou numérique -qui est un procédé par lequel une information est représentée par une suite de 0 et de 1²⁷- plutôt que sur support tangible²⁸. La notion de dématérialisation, partie intégrante du commerce électronique, suppose ainsi, un remplacement des documents sous forme de papier par leur équivalent électronique²⁹. C'est le cas des textes (journaux, livres, magazines...) ³⁰.

Selon une approche juridique, le terme dématérialisation désigne « l'opération liée à de nouvelles technologies consistant à remplacer un support matériel tangible qui circule entre les mains des intéressés comme instrument de paiement ou de commerce, par un support comptable centralisé, sous des modalités diverses »³¹. Sur le plan technique, la dématérialisation peut être considérée comme « un sous-domaine de l'informatique, qui vise à supprimer le support papier des documents au profit de fichiers purement électronique »³².

L'exemple typique du commerce électronique online est celui du téléchargement des applications diverses via des boutiques en ligne. Lancé en 2008 par le moteur de recherche Google en partenariat avec des éditeurs d'applications, la création de boutiques en ligne « Android Market » (devenu en 2012 « Google Play Store »)³³ a permis aux détenteurs de téléphone portable Android, grâce à leur système d'exploitation, de télécharger des

25 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 171.

26 - Caprioli, Eric A. *Signature électronique et dématérialisation*. Huet Jérôme (Préf.). Paris : LexisNexis, 2014, p. 06.

27 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 171.

28 - Oberson, Xavier. Op. cit., p. 94.

Caprioli, Eric A. Ouvrage précité, p. 06.

29 - Poitevin-Lavenu, François. Op. cit., p. 17-18.

30 - Bigle, Polyanna. *La distribution de livre sur internet*. Mémoire de DES : Propriétés Littéraires Artistique et Industrielle. Paris II, 1999.

31 - Cornu, Gérard. *Vocabulaire juridique*. 2e éd. Paris : PUF, voir Dématérialisation.

Caprioli, Eric A. Op. cit., p. 05.

32 - Mouton, D. *Sécurité de la dématérialisation*. A. Bobant. (Préf.). Paris : Eyrolles, 2012, p. 7.

33 - Benarab, Armel. *Commerce et internet : comprendre les règles juridiques*. Paris : L'Harmattan, 2012, p. 61.

applications : films, musiques, livres électroniques ou « e-book », contenus d'actualité (journaux, magazines...) ³⁴.

- La dématérialisation des moyens de (communication) transfert de données numérisées

Ce qui est d'autant plus compliqué dans le commerce électronique, c'est de comprendre les moyens technologiques utilisés pour réaliser des ventes ou des prestations de services en ligne. Dans le commerce online, où les transactions sont entièrement numériques, aucun moyen de commerce traditionnel n'est utilisé, les données électroniques, lors de ce type de transactions, sont transférées entre serveurs (ordinateur, tablette, téléphone...) au moyen d'un réseau de communication ouvert, tel que « Internet » ou fermé « Intranet » ³⁵.

Bien qu'il ne soit pas le seul moyen de communication ³⁶, le développement d'internet ne doit pas ignorer les autres moyens de transmission de l'information. Utilisés par le secteur financier ³⁷ et industriel vers les années 90, l'«Echange de Données Informatisées»(EDI) est un mode de communication interentreprises permettant la transmission électronique de données commerciales ou administratives d'un ordinateur à un autre en utilisant des logiciels de communication qui autorisent l'échange d'informations ³⁸. L'EDI facilite ainsi les transactions électroniques entre les entreprises en permettant de réduire les coûts de gestion des commandes et des stocks ³⁹, d'éviter l'utilisation de moyens traditionnels de transmissions de l'information qui dépendaient des services postaux ⁴⁰, et aussi de remplacer, par la forme électronique, les documents qui étaient sous forme papier : factures, bons de commandes, bordereaux ...

34 - Oberson, Xavier.Op. cit., p. 91 et p. 93-94.

Lanou, Roger G. *Droit fiscal et commerce électronique, faut-il réformer les règles de juridictions fiscales ?*. PAF, 2015, p. 4-5.

Poitevin-Lavenu, François.Op.cit., p. 21.

Didier,P. *Le contrat électronique, la fiscalité du contrat électronique*.Travaux de l'association Henri Capitant. Toulouse : Ed. Panthéon-Assas, 2000, p. 2.

Lanou, Roger G. *Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique :un bref aperçu comparatif des problématiques en droits burkinabè et français*. Jurisdoctoria, 2012, n° 8, p. 76.

Meurou, Thierry. Op.cit., 2002, p. 24.

35 - Meurou, Thierry. Op.cit., p. 10.

36 - Issac, Henri ;Volle, Pierre. *E-commerce :de la stratégie à la mise en œuvre opérationnelle*. Paris :Pearson Education, 2008, p. 11.

37 - Les banques, par exemple, utilisent le réseau Swift qui permet le transférer d'information entre la banque du client et celle du fournisseur.

38 - Meurou, Thierry.Op. cit., p. 16.

39 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 6.

40 - Ibid, p. 17.

A- Le problème de la qualification fiscale des revenus numériques

Dans le contexte du commerce électronique online, où tous les biens sont totalement dématérialisés, la qualification des revenus numériques s'avère cruciale pour les administrations fiscales.

En droit fiscal, la détermination du droit d'imposer varie en fonction du type d'opération. Les impôts sur le revenu, par exemple, frappent les différentes catégories de revenus (bénéfices professionnels, revenus des exploitations agricoles, traitements et salaires, revenus des capitaux mobiliers, revenus fonciers)⁴¹. Ainsi pour déterminer s'il s'agit ou non d'un bénéfice commercial, et identifier de ce fait l'Etat qui dispose du droit d'imposer, une analyse du lien contractuel entre la personne qui reçoit le revenu et celle qui le verse est nécessaire⁴².

Suivant le modèle de convention de l'OCDE, les bénéfices industriels et commerciaux relèvent de la fiscalité de l'Etat de résidence de l'entreprise ou de l'Etat -de source- dans lequel existe un établissement stable. Pour les autres revenus (tels que les dividendes⁴³ et les intérêts⁴⁴, l'imposition revient à l'Etat de résidence des bénéficiaires et éventuellement à l'Etat de source des bénéfices qui est tenu de prélever l'impôt par une retenue à la source. Ainsi, la qualification des revenus est importante pour déterminer si c'est l'Etat de résidence ou l'Etat de la source qui a le droit d'imposer et éviter de ce fait les risques de double imposition ou de l'insuffisance d'imposition.

En commerce électronique, la qualification des revenus est beaucoup plus difficile. La contrepartie financière d'une transaction électronique peut être qualifiée suivant les dispositions de la convention modèle de l'OCDE, comme étant des redevances imposables uniquement dans l'Etat de leur source, comme elle peut constituer des bénéfices d'entreprise imposables dans l'Etat de résidence en l'absence de tout établissement stable⁴⁵. Ainsi, si deux Etats adoptent une qualification différente pour le même revenu d'une

41 - Art. 2 du CID modifié par la loi n° 14-10 du 30 décembre 2014 portant loi de finances pour 2015. J.O.R.A., n° 78, 31 décembre 2014, p. 03.

42 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 195.

43 - Art. 10 de la convention modèle « Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat... ».

44 - Art. 11 de la convention modèle de l'OCDE « Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat... ».

45 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 242.

transaction électronique, celui-ci sera soumis à une double imposition, ce qui entravera le développement du commerce électronique.

S'agissant des redevances, elles sont définies par le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE comme étant : « les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret et pour des informations ayant trait une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

Cette définition extensive des redevances ne fait qu'empirer le problème car elle pourrait conduire à qualifier certains revenus comme étant des redevances alors que dans le cadre du commerce traditionnel ils ne le sont pas. Le fait qu'un même revenu soit qualifié différemment selon que l'opération soit effectuée en commerce traditionnel ou en commerce électronique est contraire au principe de neutralité fiscale entre ces deux formes de commerce⁴⁶.

Sous-section 2 - La dématérialisation et le problème de l'identification des entreprises numériques : Absence physique de l'entreprise

La seconde difficulté quant à l'application des principes fiscaux traditionnels pour imposer les bénéfices tirés du commerce électronique, est celle de l'absence physique de l'entreprise⁴⁷.

Ce qui caractérise davantage l'économie numérique, c'est l'émergence de nouveaux acteurs économiques virtuels qui commercialisent tout ou partie de leurs biens et services par l'intermédiaire d'internet. Dans le secteur du tourisme et des voyages, par exemple, une bonne partie des réservations de train, d'avion ou de bus s'effectue à travers des sites tels que : Opodo, Lasminute, Expedia, VoyageSNCF, IdéeTGV...⁴⁸. La révolution du commerce électronique s'accompagne aussi de l'apparition de nouveaux acteurs comme les moteurs de recherche Google, Yahoo, Ask, et de nouveaux types de biens immatériels tels que les logiciels et les brevets⁴⁹.

46 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 201. Selon le professeur Huet, les Etats de source, en voyant leurs recettes fiscales diminuer notamment lorsque le vendeur ne dispose pas d'un établissement stable sur son territoire, sont tentés de qualifier un revenu comme étant une redevance plutôt que comme des bénéfices industriels et commerciaux.

47 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 38 et 42.

48 - Benarab, Armel. Op. cit., p. 95 et s.

49 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 23.

Il faut préciser, en revanche, que les entreprises du numérique ne font pas toujours parties des transactions électroniques, même si elles gardent, toutefois, une place importante. En effet, le commerce électronique ne comprend pas uniquement les rapports entre entreprises et consommateurs ou ce qu'on appelle aujourd'hui le commerce B to C (business to consumer). Il peut s'agir de commerce entre consommateurs (consumer to consumer), c'est-à-dire des sites web permettant la vente entre particuliers (immobiliers, annonces, échanges...) comme il peut s'agir aussi de commerce inter-entreprises (business to business) qui regroupe toutes les formes de transactions électroniques entre les fournisseurs, les revendeurs, les prestataires de service et toutes les entreprises⁵⁰. Cette dernière forme de commerce électronique représente 85% du chiffre d'affaires total du commerce électronique⁵¹.

Dans la présente étude, seuls les rapports commerciaux avec les entreprises du numériques nous intéressent puisqu'il s'agit de démontrer l'incompatibilité du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises fondé sur le principe de territorialité avec le commerce électronique.

Aujourd'hui, on ne cesse de vanter les mérites du commerce online : simplicité, rapidité et sécurité. Développer son activité via internet présente aussi pour les entreprises l'avantage d'être à proximité des clients. Désormais, il est possible pour les entreprises de réaliser des volumes importants de ventes ou de prestations de services sans être tenus d'avoir une présence physique sur le territoire étatique⁵². D'un autre côté, le fait qu'une confrontation physique entre l'acheteur et le vendeur et l'échange

50 - Ibid, p. 26.

51 - Roussel, Josse. *Vers l'entreprise numérique*. Gabrielle Gauthey (Préf.). Paris : Gualino éd., Paris, 2005, p. 53.

Meurou, Thierry. Op. cit., p. 26 et s.

52 - Lair, David. *La mondialisation : un défi pour les paradis fiscaux*. Thèse de Doctorat. Paris : Université Panthéon Assas Paris II, 2007, p. 89.

sur papier ne soient plus nécessaires, posent alors le problème de la preuve des transactions⁵³.

D'un point de vue fiscal, l'absence physique de l'entreprise -autant que celle du contribuable- soulève des questions quant à la pertinence des règles fiscales actuelles pour déterminer l'existence d'un lien avec une juridiction étatique car, dans le contexte de la fiscalité traditionnelle, une entreprise résidente d'un Etat ne peut être imposée dans l'autre Etat que si elle révèle une présence physique dans ce dernier. Cette question renvoie à la notion -matérielle- de l'établissement stable permettant de localiser le lieu de rattachement des bénéfices sociaux.

Selon l'OCDE, si la présence physique constituait un critère essentiel pour imposer les bénéfices des entreprises étrangères, c'est parce que dans de nombreuses activités traditionnelles, une présence physique locale était nécessaire pour réaliser des ventes importantes de biens et de services sur un marché donné. Cela s'explique par le besoin de garantir également à l'Etat de la source le droit d'imposer des bénéfices réalisés par des entreprises non résidentes⁵⁴.

En ignorant le raisonnement selon lequel une entreprise doit avoir une présence matérielle sur un territoire donné pour y être imposée⁵⁵,

53 - L'expansion de l'économie numérique pose d'autres défis en matière de protection de la vie privée contre l'usurpation d'identité voir : Berguig, Matthieu. *L'usurpation d'identité sur internet*. Mémoire de DESS. Droit du Multimédia et de l'Informatique. Paris : Université Paris I – Panthéon Sorbonne, 2001. Et la protection des données personnelles voir : OCDE. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Paris : Éd. OCDE, 2014, p. 134.

Sur les données personnelles convoitées par les sites commerciaux voir : Benarab, Armel. Op. cit., p. 13 et s.) contre les pratiques frauduleuses (diffusion de contenus illicites, Escroqueries par utilisation frauduleuse du numéro de carte de crédit...).

Caprioli, Eric A. Signature électronique et dématérialisation. Op. cit., p. 29).

Dans le contexte du numérique, l'identification des personnes -qui est une opération permettant à un individu de faire Etat de son origine sur la base d'un élément externe (Ibid, p. 28)- est une problématique cruciale, car l'anonymat empêche d'identifier un débiteur ou un délinquant. Sur cette problématique de l'identification des personnes dans le commerce électronique, voir Poitevin-Lavenu, François. Op. cit., p. 214.

Benarab, Armel. Op. cit., p. 13 et s.

Caprioli, Eric A. Signature électronique et dématérialisation. Op. cit., p. 28.

Caprioli, Eric A. *Anonymat et commerce électronique. Les premières journées internationales du Droit du Commerce Electronique* : Actes du colloque, Nice, 23- 25 octobre 2000, organisé par le Département sciences juridiques de l'EDHEC et l'Ecole du Droit de l'Entreprise de la Faculté de l'Université de Montpellier. Eric A. Caprioli (Dir.), Litec, p. 157.

Meurou, Thierry. Op. cit., p. 97.

54 - OCDE. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Paris : Éd. OCDE, 2014, p. 135.

55 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 26.

le commerce électronique rend plus crucial l'imposition des bénéfices numériques que ce soit dans l'Etat de source de bénéfices ou dans l'Etat de résidence des bénéficiaires.

Cette difficulté quant à l'identification des entreprises numériques réside dans la conception même du système de nommage de l'internet, le Domaine Name System(DNS). Il s'agit d'un système élaboré dans le but d'attribuer un nom aux adresses internet. Le nom de domaine d'un site web est composé de deux niveaux séparés par un point. Le suffixe correspond au nom de domaine de premier niveau (Top Level Domaine) et le radical, qui peut être un nom commercial, une marque, une dénomination sociale ou autre, au nom du second niveau⁵⁶. Ainsi par exemple, dans l'adresse « facebook.com », facebook est un nom de domaine de deuxième niveau, tandis que .com est un domaine de premier niveau.

Les noms de domaine de premiers niveaux peuvent être regroupés en trois catégories : les noms de domaines génériques (generic Top Level Domaine), les noms de domaines nationaux (Contry Code Top Level Domaine) et les noms de domaines supranationaux.

Les noms de domaines génériques, qui n'ont pas une portée géographique limitée, se déclinent en « .com » pour les entreprises commerciales, en « .net » pour les infrastructures de réseaux, en « .org » pour les organismes à but non lucratif, en « .int » pour les organisations internationales, en « .info » pour les sites d'information⁵⁷.

Les noms de domaines nationaux sont, par contre, géographiquement limités puisqu'ils correspondent au pays d'enregistrement : .dz (Algérie), .fr (France), .tn (Tunisie), .ma (Maroc), .jp (Japan), .ca (Canada), .de (Allemagne), .au (Australie), .uk (Grande-Bretagne), .nl (Pays-Bas) ... Quant aux noms de domaines supranationaux, ce sont une extension régionale qui couvre plusieurs Etats. L'exemple le plus connu est celui de l'Union Européenne « .eu »⁵⁸.

Ces domaines de premier niveau qui sont attribués par les autorités nationales ne révèlent pas exactement l'identité des entreprises et que l'adresse électronique choisie par celle-ci peut être modifiée à tout moment de telle façon à ce qu'elle ne corresponde plus à la réalité⁵⁹. Dans ce contexte, le professeur Huet écrit « Il n'y a pas de rapport systématique entre « l'identité électronique » (nom de domaine ou adresse électronique) d'une société qui propose des biens et services sur internet et la raison

56 - Tonnellier,Aurore. *Le régime juridique du site internet*.Thèse de Doctorat. Paris : Université Panthéon-Assas Paris II, 2011, p. 85.

57 - Ibid, p. 87

58 - Ibid, p. 88.

59 - Julie, Ludovic. *La fiscalité confrontée à Internet*. Les Petites Affiches, 23 janvier 2001, n° 16, p. 14.

sociale de la société qui utilise cette « identité électronique ». D'où la difficulté qu'il peut y avoir à identifier le propriétaire d'un site »⁶⁰.

Ainsi, l'identification des entreprises du numérique est beaucoup plus compliquée à déterminer que pour le commerce traditionnel dont les parties sont bien connues de par leur dénomination ou leur raison sociale enregistrée auprès des organismes nationaux. Jean-Louis Bilon écrit à propos du commerce électronique : « Les identités des parties à une transaction industrielle ou commerciale peuvent être plus difficiles à déterminer dans la mesure où les relations institutionnelles courantes entre une identité commerciale sur internet (par exemple, un nom de domaine ou un RRL) et l'identité matérielle de l'entreprise (par exemple, le nom de la société qui a été enregistrée) ne sont pas d'une fiabilité constante. Ceci peut rendre impossible l'identification du propriétaire d'un site internet effectuant des transactions sur ce réseau »⁶¹.

SECTION 2 - LA TRANSNATIONALITÉ

L'inadaptation des règles fiscales au commerce électronique est, en partie, due à la dimension mondiale qu'emprunte ce dernier. La mobilité du commerce électronique -et de ce fait la mobilité des entreprises- rend difficile la perception de l'impôt par l'Etat de source des bénéfices (sous-section 1) ; ce qui encourage certaines entreprises vers une optimisation fiscale (sous-section 2).

Sous-section 1 - La transnationalité et le problème de la localisation des entreprises du numérique⁶²

Le fait que les transactions électroniques soient menées sans tenir comptes des frontières des Etats (§ 1) en plus de la disparition des intermédiaires habituels qui jouent un rôle dominant dans le contrôle fiscal et l'encaissement de la retenue à la source (§ 2) rend le problème de la localisation des entreprises encore plus crucial.

§. 1 - Le commerce électronique, un dépassement de la théorie des frontières

La mobilité internationale des personnes est l'une des caractéristiques de l'économie libérale, qu'il s'agisse de la mobilité des personnes physiques ou des personnes morales. L'internet facilite encore plus cette mobilité en particulier en ce qui concerne les entreprises numériques et les activités

60 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 163.

61 - Bilon, Jean-Louis. *Fiscalité du numérique*. Paris : Litec, 2000, p. 97.

62 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 40.

qu'elles mènent. La nature internationale des opérations électroniques facilite pour beaucoup la proximité avec la clientèle à l'échelle internationale.

« Le monde numérique, contrairement au monde physique, est par nature international »⁶³. La numérisation de l'information, du texte, du son et des images permet à un vendeur de livrer de plus en plus de biens et de services sous forme numérique à des consommateurs situés de plus en plus loin de lui⁶⁴, ce qui accentue les débats sur la fiscalité internationale. En effet, le réseau internet permet aux entreprises d'accéder à une clientèle qui se situe dans les quatre coins du monde⁶⁵. Les avancées des technologies de l'information et de la communication font que les internautes peuvent bénéficier des offres sur le net tout en traversant les frontières. Ainsi, une personne résidente d'un Etat « A » peut acheter un produit, télécharger une application ou demander un service depuis un Etat « B » et, ensuite, utiliser ce bien, ce service ou cette application dans un Etat « C »⁶⁶.

Cette mobilité ne concerne pas uniquement les grandes entreprises. L'Internet a permis aussi aux petites entreprises d'étendre leurs activités et de pénétrer sur des marchés qui, sans son existence, seraient restées hors d'atteinte pour elles⁶⁷. Le nombre d'entreprises qui effectuent des transactions commerciales sur l'Internet s'est donc accru considérablement au cours de la dernière décennie⁶⁸. Il est favorisé en ceci par « la publicité »⁶⁹ car ce qui attire la clientèle en commerce traditionnel telle que la proximité, l'accueil ou l'ancienneté du commerçant est insuffisant pour attirer la clientèle électronique⁷⁰. Ajoutons à ceci la virtualité de l'entreprise. Le fait qu'un internaute ne sache pas avec qui il contracte peut jouer en défaveur

63 - Caprioli, Eric A. *Signature électronique et dématérialisation*. Op. cit., p. 03.

64 - OCDE. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Paris : Éd. OCDE, 2014, p. 82.

65 - Lemaire, Gaëlle. *Les relations entre entreprise et internet ou comment une entreprise peut-elle réussir son mariage avec internet ?*. Mémoire : Diplôme d'Etudes Spécialisées de Marketing. Paris : Université de Paris I Panthéon Sorbonne, 2003-2004, p. 14.

66 - Sur la mobilité des utilisateurs du commerce électronique voir : OCDE, 2014, p. 94.

67 - OCDE. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Paris : Éd. OCDE, 2014, p. 82.

68 - OCDE. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Paris : Éd. OCDE, 2014, p. 82.

69 - *Les pratiques du commerce électroniques*. Cahiers du centre de Recherches Informatique et Droit. Marie Demoulin (Coord.). Bruxelles : Bruylant, 2007, p. 11.

70 - Linant De Bellefonds, Xavier. *Droit du commerce électronique*. Paris : PUF, 2005, p. 29.

du commerce électronique. Pour cette raison des moyens d'information sont utilisés⁷¹.

Ceci dit, ouvrir un site web en vue de vendre des produits ne signifie pas pour autant que l'activité exercée soit d'ordre international. L'entreprise est tenue de prendre en compte plusieurs éléments tels que le coût du client géographiquement éloigné par rapport au coût du client de proximité, les spécificités culturelles de chaque pays et ses dispositions légales...⁷². En conséquence, toutes les entreprises ne peuvent pas développer leur activité à l'international, heureusement d'ailleurs, car ceux qui ont cette possibilité sont à l'origine de problèmes fiscaux relatifs à la détermination de l'assiette de l'impôt et de son recouvrement.

Contrairement au commerce traditionnel où les parties aux transactions sont fixes et de ce fait facilement localisables lors de l'imposition, dans le commerce électronique, l'entreprise numérique ne manifeste aucune présence physique sur les territoires dans lesquels elle exerce son activité. On assiste donc la « déterritorialisation »⁷³ des entreprises numériques par le fait qu'elles mènent leurs activités sans tenir compte des frontières des Etats, ce qui accentuent davantage la problématique de l'inadaptation des règles fiscales actuelles à cette nouvelle forme d'économie.

En effet, si les transactions électroniques n'avaient pas le pouvoir de traverser les frontières, le problème de la localisation et du droit d'imposer ne se posera pas.

71 - Les atouts de la publicité sur internet sont importants. Dans ce contexte le professeur LinantDe Bellefonds Xavier dit qu'« on ne conçoit pas de commerce en ligne sans publicité ». (Ibid, p. 29). En effet, il s'agit d'un « moyen d'information destiné à permettre à un client potentiel de faire une opinion sur les résultats qui peuvent être attendus du bien ou du service qui lui est proposé ». (Cass. Crim., 12 nov. 1986, Bull. crim., p. 261). Un moyen d'information utilisé aussi pour relier les clients aux vendeurs et promouvoir ainsi la fourniture de biens ou de service via internet.

L'importance de la publicité sur internet se trouve aussi dans le fait qu'elle ouvre directement une porte sur la vente en ligne, en conduisant l'internaute d'une bannière publicitaire au mode de paiement.

Les pratiques du commerce électronique. Cahiers du centre de Recherches Informatique et Droit ; MarieDemoulin(Coord.). Bruxelles :Bruylant, 2007, p. 11).

Voir :Sarfaty, Natacha. *La publicité sur internet.* Mémoire de DESS. Paris : Université Paris I, 1999.

Spanou, Maria. *La publicité sur internet.* Mémoire de DEA :Droit de communication. Paris : Université Panthéon-Sorbonne Paris I, 2004.

72 - Lemaire,Gaëlle. *Les relations entre entreprise et internet ou comment une entreprise peut-elle réussir son mariage avec internet ?.* Mémoire : Diplôme d'Etudes Spécialisées de Marketing. Paris : Université Panthéon-Sorbonne Paris I, 2003-2004, p. 14-15.

73 - Expression utilisée par Manara, Cédric. *Droit du commerce électronique.* Paris : LGDJ, 2013, p. 20.

En règle générale, pour savoir à qui revient le droit d'imposer des revenus ou des bénéfices, une localisation des contribuables est nécessaire. Les procédés utilisés à cette fin sont d'ordre territorial et ils ont pour vocation de maintenir un certain équilibre entre l'Etat de résidence des contribuables et l'Etat de source des bénéfices⁷⁴.

L'identification du droit d'imposer des bénéfices sociaux repose ainsi sur des règles du droit interne et du droit conventionnel selon lesquelles une entreprise n'est imposable que dans son Etat d'implantation. L'imposition dans l'Etat de résidence des contribuables paraît donc simple à établir puisqu'elle concerne des personnes résidentes sur son territoire qui ont des intérêts économiques, personnels, sociaux et professionnels avec l'Etat où ils résident⁷⁵. Ce dernier a donc beaucoup plus de chance d'obtenir des informations sur ses résidents et de les contrôler. En revanche, lorsque l'imposition est aussi accordée à l'Etat de source des bénéfices, contrôler et imposer ces non-résidents paraît plus compliqué puisque ces derniers n'ont avec l'Etat de source que des liens économiques⁷⁶. Pour remédier à toute évasion fiscale, la perception de l'impôt est rendue possible grâce à l'application d'une retenue à la source pour certains revenus ou par la création d'un établissement stable dans l'Etat étranger.

Le commerce électronique, par sa conception transnationale et dématérialisée, a bouleversé cette répartition des droits d'imposer tant connu dans le domaine de la fiscalité internationale. Les notions de résidence et de source des bénéfices ont perdu de leurs intérêts face au commerce électronique⁷⁷. Celui-ci rend de plus en plus caduque la définition classique de la frontière comme une ligne séparant deux exercices exclusifs de la souveraineté⁷⁸ ; ceci est dû à « la mobilité des biens incorporels », d'une part, et à « la mobilité des entreprises du numérique », d'autre part.

L'«insubordination» du commerce électronique aux frontières des Etats perturbe les règles de localisation des entreprises qui constituent un élément essentiel pour la perception de l'impôt dans l'Etat de source. Alors que dans le contexte du commerce traditionnel, les entreprises sont localisées dans l'Etat de leur siège de direction effectif ou dans l'Etat de

74 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 19-20.

75 - Ibid, p. 20.

76 - Ibidem.

77 - Benayoun, George David. *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique*. Les Petites Affiches, 20 juin 1997, n° 74, p. 6.

78 - Définition donnée par Corten, Olivier ; Delcourt, Barbara ; Klein, Pierre ; Levart Nicolas (Préf.). *Démembrements d'Etats et délimitations territoriales : l'utipossidetis en question(s)*. Bruxelles : Bruylant, 1999, p. 11.

Voir également : Badie, Bertrand. *La fin des territoires*. Paris : Fayard, 1995.

Padovani, Marie-Marthe. *La frontière fiscale*. Thèse de Doctorat. Paris : Université Paris II – Panthéon Assas, 2009.

leur établissement stable, il est difficile, en revanche, pour l'administration fiscale de connaître l'emplacement exacte des entreprises du numérique.

Même le système d'enregistrement mis en place à l'échelle nationale et internationale n'est pas d'un grand secours pour le fisc car les sites web font effectivement l'objet d'une déclaration auprès de certains organismes.

L'attribution des noms de domaines à l'échelle internationale est faite par un organisme américain « ICANN » (Internet Corporation for Assigned Name and Numbers), il s'agit d'un organisme à but non lucratif qui a pour principale mission la gestion des systèmes de noms de domaine⁷⁹. Celui-ci a délégué ses fonctions à cinq registres régionaux (Registre Internet Régionaux) : ARIN pour la zone Amérique du Nord ; RIPE NCC pour la zone Europe étendue ; AFRINIC pour la zone Afrique ; APNIC pour les zones Asie-Pacifique et LACNIC pour les zones Amérique du Sud-Caraïbes⁸⁰.

En Algérie, l'organisme chargé d'enregistrer les noms de domaines en .dz est le « Network Information Center » (NIC.DZ)⁸¹, cette activité a été initiée avec l'introduction d'internet en Algérie en 1994. L'enregistrement du NIC.DZ auprès de l'ICANN a été opérationnel en mai 1995⁸².

Cette déclaration des sites web auprès des autorités dont relèvent les noms de domaines reste insuffisante. En effet, le nom de domaine qui indique les initiales des pays (.dz, .fr, .ts ...) et qui figure sur le site n'est pas significatif pour déterminer l'emplacement exacte du serveur hébergeant le site web (ordinateur, tablette, téléphone portable...)⁸³. Autrement dit, les noms des domaines ne permettent pas de localiser géographiquement les sociétés ayant une présence commerciale sur le web⁸⁴ car la formalité de déclaration n'est pas en soit déterminante pour garantir que la localisation réelle du site web est à l'intérieur des frontières de l'Etat dont relève l'autorité⁸⁵. L'adresse électronique ne peut fournir donc aucune information sur la localisation géographique de la société⁸⁶.

79 - Tonnellier, Aurore. Op. cit., p. 89.

80 - Ibidem.

81 - En France, c'est l'organisme Afnic (Association Française pour le nommage Internet en Coopération), association à but non lucratif créée le 1er janvier 1998, qui est chargée d'enregistrer les noms de domaine enfr. ; Huet, Frédérique. Ouvrage précité, p. 163.

Tonnellier, Aurore. Op. cit., p. 89.

82 - Disponible sur : www.nic.dz

83 - Romain, V. Gola. *Droit du commerce électronique*. Paris : Gualino, 2013, p. 20.

84 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 161.

85 - Ibidem.

Linant De Bellefonds, Xavier. Op. cit., p. 13, n° 28 et s.

86 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 161.

Le Gall, Jean-Pierre. *Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal*. Op. cit., p. 165.

§ 2 - La disparition des intermédiaires dans le contrôle fiscal et la perception de la retenue de l'impôt à la source

L'autre impasse à l'application des règles fiscales au commerce électronique, en plus de la mobilité des transactions, est la disparition des intermédiaires habituels dans les relations commerciales entre vendeur ou prestataire de service et le consommateur. Dans ce contexte, M. Julie écrit que « L'internationalisation du commerce n'est bien entendu pas une nouveauté et le droit s'est depuis longtemps confronté à elle, mais l'internet lui donne une nouvelle dimension en particulier par le fait de la désintermédiation »⁸⁷.

En effet, le phénomène de la « désintermédiation » que connaît aujourd'hui le commerce électronique a mis lui aussi les administrations fiscales dans une position critique du fait de la disparition des repères dont elles disposaient depuis longtemps. Le fisc s'accommodait avec les échanges transfrontaliers tant qu'ils laissaient des traces. Dans le passé, les entreprises qui souhaitaient s'implanter dans des marchés étrangers ou exporter leurs biens et services dans d'autres pays étaient contraintes d'avoir dans les différents pays d'accueil des intermédiaires qui avaient pour missions de placer les biens et services sur le marché, d'informer les consommateurs par des moyens de publicité, de payer l'entreprise en question en contrepartie des biens vendus ou des prestations fournies (les banques)⁸⁸. Ce qui présentait des coûts énormes pour l'entreprise.

Le commerce électronique de type B to C a permis de raccourcir considérablement les chaînes d'approvisionnement en éliminant le besoin de recourir à des grossistes, distributeurs, détaillants, banques et autres intermédiaires comme le faisaient les entreprises traditionnelles pour développer à l'international leurs activités⁸⁹. L'abolition des frontières a donc permis aux entreprises du secteur du numérique ou les fournisseurs de biens et services d'entrer directement en contact avec leur clientèle. Grâce à internet, les entreprises peuvent recevoir l'avis des consommateurs, réaliser une étude de marché, faire leur propre publicité, recevoir des commandes, livrer leurs produits dématérialisés et obtenir le paiement direct des biens vendus ou des prestations servies grâce à la monnaie électronique⁹⁰.

Les Etats qui appliquent ce système voient dans le déclin du rôle des intermédiaires face au commerce électronique une atteinte au pouvoir de

87 - Julie, Ludovic. *La fiscalité confrontée à Internet*. Les Petites Affiches, 23 janvier 2001, n° 16, p. 14.

88 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 48.

89 - OCDE. *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Paris : Éd. OCDE, 2014, p. 82.

90 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 49.
Ayadi, Habib. Op. cit., p. 9.

contrôle qu'exerce l'administration fiscale vis-à-vis de ses contribuables. En effet, en supprimant les intermédiaires, internet empêche le contrôleur fiscal de disposer d'informations importantes sur les contribuables et surtout de localiser l'opération⁹¹. Au niveau des banques, par exemple, l'administration fiscale peut avoir connaissance des comptes bancaires non déclarés. Le rôle des intermédiaires intervient également au niveau du paiement des transactions lorsqu'il est effectué par des moyens classiques (chèque, carte de crédit ou virement bancaire) qui laissent une trace écrite des transactions⁹². La communication du numéro de carte de crédit et de sa date d'expiration lors d'un paiement permet de vérifier l'identité du payeur⁹³, l'exactitude des transactions et leur montant. Les informations ainsi fournies par les établissements financiers permettent aux administrations fiscales d'exercer par la suite leur pouvoir de contrôle et d'investigation.

Les intermédiaires financiers sont également chargés d'opérer une retenue à la source lorsque l'imposition couvre des personnes résidentes à l'étranger mais bénéficiant de revenus locaux tels que les dividendes et les intérêts. La législation, notamment algérienne⁹⁴, prévoit ce mode de paiement sûr afin d'éviter toute évasion fiscale. Ceci dit, le rôle des intermédiaires financiers, dans le contrôle des transactions électroniques et la perception de la retenue à la source, est limité par deux éléments.

Le premier élément est lié à ces intermédiaires financiers que sont les banques dont le rôle ne sera pertinent que si elles sont implantées dans le même Etat où s'exerce la compétence territoriale du fisc. Autrement, si les informations relatives aux contribuables et à leurs transactions relèvent d'une banque située dans l'Etat A, l'administration fiscale de l'Etat B ne pourra en disposer, de même que la retenue à la source, la banque devrait être établie dans le même Etat que l'administration fiscale. Dans le cas des transactions électroniques effectuées entre une entreprise algérienne et une partie située à l'étranger, si le paiement s'effectue sur un compte tenu par une banque algérienne, le fisc algérien pourra facilement contrôler les transactions en ligne et appliquer la retenue à la source. Dans le cas contraire, si le compte est tenu par une banque étrangère, ou une banque située dans un paradis fiscal, les informations sur les contribuables auront du mal à être communiquées en dehors d'une convention d'échange de renseignements⁹⁵.

91 - Julie, Ludovic. Op. cit., p. 14.

92 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 53.

Huet, Frédérique. Op. cit., p. 232.

93 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 232 et 233.

94 - En droit fiscal algérien, la retenue à la source est appliquée sur les revenus des capitaux mobiliers (art. 54 du CID) les salaires, traitements, pensions et rentes viagères (art. 75 du CID) ainsi que sur les bénéfices réalisés par des entreprises étrangères n'ayant pas en Algérie d'installation professionnelle permanente (art. 156 du CID).

95 - Huet, Frédérique. Op. cit., p. 55.

Le second obstacle quant au rôle des intermédiaires financiers est celui de la vulnérabilité du système bancaire à contrôler les transactions électroniques payées par « la monnaie électronique »⁹⁶. Il s'agit selon la définition donnée par la Commission de la Banque Européenne « d'un moyen de stockage sous forme électronique de valeur monétaire, sur un support technique qui peut être largement utilisé pour effectuer des paiements au profit d'entreprise, autre que l'émetteur, sans faire intervenir directement des comptes bancaires dans la transaction mais faisant office d'un instrument au porteur prépayé »⁹⁷.

La monnaie électronique peut être sous forme de carte à puce prépayée ou d'une réserve d'argent gérée par un opérateur auquel s'adresse le créancier et son débiteur⁹⁸. Ce système de paiement permet aux parties des transactions, comme dans le cas des paiements en espèce, de garder l'anonymat, même s'il serait possible de retrouver un compte bancaire aux deux extrémités de l'opération de paiement⁹⁹.

Si ce système de paiement est assez récent et ne s'est développé que dans quelques pays, l'opportunité qu'il présente de garder l'anonymat peut être un élément encourageant pour son développement. Ce qui remet en cause le rôle des établissements financiers dans la fourniture des informations aux administrations fiscales. Il serait donc impossible de retracer les transactions¹⁰⁰.

96 - Sur la monnaie électronique voir : Dragon, Claude ; Geiben, Didier ; Kaplan, Daniel ; Nallard, Gilbert. *Les moyens de paiement : des espèces à la monnaie électronique*. Paris : Banque Ed., 1997.

Gazzo, Annabelle. *La monnaie électronique : aspects juridiques*. Mémoire de Master : Droit International Privé et du Commerce International. Paris : Université Paris II – Panthéon Assas, 2005-2006.

Demeure, Aurélien. *La problématique de la monnaie électronique*. Mémoire de DEA : Monnaie finance banque : Magistère d'économie. Paris : Université Paris I – Panthéon Sorbonne UFR Economie II, 2001.

97 - Une autre définition a été donnée par la Commission européenne, il s'agirait « d'un instrument de paiement rechargeable autre qu'un instrument de paiement d'accès à distance qu'il s'agisse d'une carte prépayée ou d'une mémoire d'ordinateur sur lesquelles des unités de valeurs sont stockées électroniquement ». (Recommandation 97/489/CE de la Commission Européenne, JOCE L 208, 02.08.97, p. 52). Sur les différentes définitions du paiement électronique voir : Gazzo, Annabelle. *La monnaie électronique : aspects juridiques*. Mémoire de Master : Droit International Privé et du Commerce International. Paris : Université Paris II – Panthéon Assas, 2005-2006, p. 11 et s.

98 - Meurou, Thierry. Op. cit., p. 54.

99 - Ibidem.

100 - Huet, Frédérique. Ouvrage précité, p. 233.

Sous-section 2 - L'internationalisation et le problème de l'optimisation fiscale

L'inadaptation du régime fiscal actuel à la mondialisation numérique a fait couler beaucoup d'encre ces deux dernières décennies. L'accroissement du nombre d'utilisateurs des sites web marchands et l'écart significatif entre le chiffre d'affaires réalisé par certaines entreprises de l'économie numérique comparé aux recettes fiscales perçues par le fisc a suscité l'intérêt de beaucoup d'Etats. Selon les prévisions du Département du Commerce Américain, le volume du commerce électronique mondial avoisinerait 1800 milliards de dollars¹⁰¹. Le rapport de la Commission européenne du groupe d'experts de haut niveau sur la taxation de l'économie numérique¹⁰² démontre le chiffre d'affaires, le profit et le montant d'impôt payés par les principales entreprises du numérique, la société Google qui est à la tête de la liste, a réalisé en 2014 un chiffre d'affaires mondial de 59,8 milliards de dollars et un profit de 14 milliards de dollars alors que l'impôt représente seulement 26,4 % des profits aux Etats Unis et 8,6 % hors Etats-Unis. Pour la société Apple, le chiffre d'affaires représentait 170,9 MD, le profit 50,2 milliards de dollars et l'impôt 62 % des profits aux Etats-Unis et seulement 3,7 % hors des Etats-Unis¹⁰³.

On sait maintenant pourquoi les Etats continuent de se plaindre du manque à gagner. Les entreprises ont toujours contribué au financement des dépenses publiques en acquittant tout un ensemble d'impôts directs et indirects. La mondialisation numérique a changé cette conception notamment à cause de l'insuffisance de la législation fiscale. Alors que les règles fiscales traditionnelles se fondent sur un principe de territorialité, autrement dit sur la fixité de l'établissement stable dans l'Etat de source des bénéfices, le commerce électronique offre, par contre, un grand dynamisme, il est « totalement indifférent aux frontières et donc aux territoires et juridictions. Mieux, il supprime ou efface les points de rattachement géographiques »¹⁰⁴.

L'insuffisance du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises face au commerce électronique a encouragé les entreprises du numérique à pratiquer une optimisation fiscale¹⁰⁵. Selon le Conseil des

101 - Lair, David. *La mondialisation : un défis pour les paradis fiscaux*. Thèse de Doctorat. Paris : Université Paris II – Panthéon Assas, 2007, p. 84.

102 - Rapport de la Commission européenne du groupe d'experts de haut niveau sur la taxation de l'économie numérique, 28 mai 2014.

103 - Charrié, Julia ; Janin Lionel. *Fiscalité du numérique*. Revue Fiscalité du Numérique, mars 2015, n° 26, p. 01.

104 - Le Gall, Jean-Pierre. *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal*. Op. cit., p. 165.

105 - Lair, David. Op. cit., p. 84.
Charrié, Julia ; Janin, Lionel. *Fiscalité du numérique*. Revue Fiscalité du Numérique, mars 2015, n° 26, p. 02.

Prélèvements Obligatoires français, elle consiste « à faire le meilleur usage possible des règles existantes en matière de prélèvements obligatoires et à profiter de certains effets d'aubaine générés par la disposition de plusieurs dispositions »¹⁰⁶.

Cette pratique qui consiste en une utilisation optimale des failles, des insuffisances, des oublis ou des imprécisions de la loi pour réduire les charges fiscales, par exemple le fait de choisir des allègements fiscaux prévus par la loi, est reconnue comme légitime tant qu'elle correspond à des transactions commerciales réelles et normales¹⁰⁷. C'est cette légitimité qui met à mal l'administration fiscale du fait qu'elle ne peut empêcher le contribuable de choisir la solution la plus avantageuse fiscalement quand la loi le permet. C'est ce que la jurisprudence du Conseil d'Etat français a retenu : lorsque deux solutions emportent les mêmes effets juridiques, il est licite d'opérer un choix en fonction de la fiscalité. Autrement dit, le contribuable est en droit de choisir la solution qui réduit sa charge fiscale¹⁰⁸. D'où la difficulté à faire face au problème de l'optimisation fiscale. Dans le même sens, le Conseil constitutionnel français a souligné que « Tout contribuable peut légitimement être amené à chercher à minorer sa charge fiscale et tout avocat fiscaliste cherche à minorer la charge fiscale à ses clients, sans que pour autant cette démarche soit constitutive d'une fraude »¹⁰⁹.

Cette faveur accordée aux contribuables dans les choix fiscaux est donc tout à fait concevable car il s'agit de profiter au mieux des avantages fiscaux en minimisant les contraintes¹¹⁰ mais dans la limite de ce qui est acceptable¹¹¹.

Dans le contexte du commerce électronique, les entreprises usent de l'insuffisance ou des différences des régimes fiscaux nationaux pour minimiser la matière imposable. Citons l'exemple de la société américaine Apple dont le siège social se situe en Californie mais qui a ouvert un bureau dans l'Etat du Nevada dont le seul rôle est de collecter les bénéfices

106 - Ibid, p. 124.

107 - Gouthière, Bruno. *Les impôts dans les affaires internationales*. Francis Lefebvre. 10e éd., 2014, p. 959.

108 - CE 10 juin 1981 n° 19079 plén. RJF 9/81 n° 787. Cité par Rassat, Patrick ;Lamorlette, Thierry ;Camelli, Thibault. *Stratégies fiscales internationales*. Paris : Maxima, 2010, p. 160. Dans un autre arrêt du 16 avril 1969, le Conseil d'Etat a jugé que « rien ne s'oppose à ce que les contribuables choisissent, pour réaliser une opération, les voies les moins onéreuses sur le plan fiscal pourvu que ces voies soient légales et ne tendent pas, sous l'apparence d'actes réguliers, à dissimuler des profits ». (CE, 7e et 8e ss-sect., 16 avr. 1969, n° 68 662 ; Dr. fisc. 1970, n° 51, comm. 1474, concl. L. Mehl.).

109 - Commentaire publié par le Conseil Constitutionnel sur les décisions DC n° 2013-684 et DC n° 2013-685 du 29 décembre 2013 à propos de la loi de finances pour 2014.

110 - Delaunay, Benoît. *Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale ettax planning*. Revue de Droit Fiscal, 26 Septembre 2013, n° 39, p. 02.

111 - Gouthière, Bruno. Op. cit., p. 959.

de la société. Alors que le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à 8,84% en Californie, celui de l'Etat du Nevada est à 0%. De plus le système de téléchargement d'Apple est basé au Luxembourg. Ainsi, les transactions monétaires effectuées au titre d'un téléchargement de film, de musique ou de toute autre application ouvrent droit à une vente qui est enregistrée au Luxembourg où la fiscalité est avantageuse¹¹².

Une des techniques d'optimisation fiscale la plus utilisée est celle du « Dubble Irish and Dutch Sandwich » (le double irlandais et le sandwich hollandais) dont la société Appel est à l'origine. Cette technique consiste à réduire le montant de l'imposition en transférant les bénéfices sociaux vers un paradis fiscal par l'intermédiaire de filiales irlandaises et hollandaises. Dès lors que la législation fiscale américaine est fondée sur l'imposition des bénéfices sociaux dans l'Etat où la valeur est créée et non pas dans l'Etat où le produit est vendu, la société Apple profite de cette disposition pour ne faire localiser qu'une petite partie de ses bénéfices aux Etats-Unis¹¹³.

Le premier pas effectué par la société était de transférer les produits des droits tirés des brevets développés en Californie. Les transferts de fonds sont donc déplacés vers la filiale irlandaise dont le taux d'imposition est de 12,5% comparé au taux de 35% mis en vigueur aux Etats-Unis. De plus, la législation fiscale irlandaise permet de comptabiliser d'autres bénéfices dans des sociétés exonérées d'impôts installées dans des paradis fiscaux (le double irlandais). On retient donc que les bénéfices de celle-ci n'échappent pas uniquement au fisc américain mais aussi au fisc des autres Etats. Ensuite, grâce aux traités conclus entre l'Irlande et d'autres Etats européens, les bénéfices irlandais peuvent transiter sans payer d'impôt en passant par les Pays-Bas (Sandwich Hollandais)¹¹⁴.

Cette technique d'optimisation fiscale a permis à la société Apple d'alléger considérablement son imposition. Selon un rapport publié par l'Organisation Citizens for Tax Justice, en 2014, cette multinationale détenait 181,1 milliards de dollars en dehors des Etats-Unis. Le groupe devance General Electric avec 119 MD et Microsoft avec 108,3 MD. Au total, le rapport explique qu'en 2014, plus de 2000 milliards de dollars sont hébergés dans des paradis fiscaux par les 500 groupes américains les plus puissants¹¹⁵.

C'est donc la nature légale des opérations en cause qui est au cœur du problème. Les Etats subissent des pertes budgétaires énormes à cause de pratiques qu'ils qualifient eux-mêmes comme légitimes.

112 - Fontan, Sylvain. *Apple et l'optimisation fiscale*. Décryptage publié sur « leconomiste.eu » le 20/09/2013.

113 - Ibidem.

114 - Ibidem.

115 - Rapport publié par l'Organisation Citizens for Tax Justice.

CONCLUSION

Il ressort de ce qui précède, qu'il s'avère de plus en plus nécessaire d'adapter le régime fiscal à l'ère de l'économie virtuelle, pour cela, il est nécessaire de remédier au problème de la dématérialisation du commerce électronique. Deux solutions sont envisageables.

La première consiste à maintenir l'application des dispositions de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE selon lesquelles seuls les bénéfices réalisés dans un Etat sont imposables dans cet Etat, à moins que l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui est situé. Dans cette perspective, ne relèvent de la souveraineté fiscale de l'Etat que les bénéfices provenant d'entreprises numériques dont la présence physique et matérielle est bien marquée. Il en est ainsi quand il est possible de localiser un serveur.

La seconde solution, qui prend en considération le caractère immatériel de l'économie numérique, consiste en la recherche d'un critère d'imposition qui accorde une importance non pas à la présence matérielle de l'entreprise sur le territoire en question mais à la « présence numérique ». Selon cette approche, c'est à l'Etat de résidence d'imposer les bénéfices issus du commerce électronique dès lors qu'une présence numérique de l'entreprise s'y manifeste, d'où la proposition faite par certaines institutions de retenir le critère de l'« établissement stable virtuel », un sujet qui mérite d'autres développements.