

LA FISCALITE APPLICABLE AU COMMERCE ELECTRONIQUE

Taxation Applicable to Electronic Commerce



Dt./ Imane KHIDER^{1,2}

¹ Université d'Alger 1, (Algérie)

² Auteur Correspondant: imene.khider@gmail.com

Date de soumission: 17/05/2019 Date d'acceptation: 08/10/2019 Date de publication: 28/04/2020



(Révision de l'article: Langue Française: D./ BASSI Mohamed ElHadi (Uni.d' El Oued)
Langue Anglaise: D./ BOUSHABA Rahma (Univ. de Mascara)

Résumé:

les transactions électroniques apparaissent de nos jours comme le vecteur de promotion de la nouvelle économie: l'économie du net ou l'économie virtuelle. le commerce électronique est l'avenir des entreprises et donc celui des états. il représente une source d'énormes flux financiers qui ne cessent de croître et cette constatation n'est pas nulle d'effet. effectivement, ceci implique que tout comme l'imposition du commerce traditionnel il faudrait également soumettre le commerce électronique à l'impôt.

nous assistons, aujourd'hui, à un grand développement du commerce électronique qui introduit une relation complexe entre deux domaines totalement différents. en effet, certains concepts fiscaux semblent fondamentalement incompatibles et révèlent l'originalité du commerce électronique, ce qui met l'administration fiscale dans le défi de réussir l'imposition des opérations dans un espace virtuel et faire face aux nouvelles possibilités de fraude fiscale: la dématérialisation des transactions et l'anonymat des opérations rendent fortement impossible l'application des concepts habituels de frontière fiscale et de souveraineté nationale en matière d'impôt. c'est pourquoi la fiscalité doit aller dans le même sens que les développements et trouver ainsi un moyen d'imposition de cette nouvelle forme de commerce pour ne pas déroger au principe d'égalité sur lequel se base tout système fiscal.

Mots clés: *fiscalité; commerce électronique; internet; établissement stable; taxe sur la valeur ajoutée.*

Abstract:

Electronic Transactions, are nowadays, the vector for promoting the new economy: the Internet Economy or the virtual economy. E-commerce could be the future of companies and accordingly of the states, as it represents a source of enormous financial flows, which have never stopped growing. Such situation has a significant effect. Actually, this implies that, like the taxation of traditional commerce, e-commerce should also be taxed

Nowadays, we are undergoing a great development of electronic commerce that presents a complex relationship between two fields completely different. Indeed, some tax concepts seem fundamentally incompatible and reveal the originality of electronic commerce, which puts the tax administration in the challenge of imposing successfully transactions in a virtual space as well as facing new opportunities for tax evasion: the dematerialization of transactions and the anonymity of transactions make it extremely impossible to apply the usual concepts of fiscal frontiers and national sovereignty in tax issues. That's why the tax system should be in line with the developments and thus find other means of taxation for this new form of trade in compliance with the principle of equality on which every tax system is based.

Key words: *tax system; e-commerce; internet; stable establishment; value-added tax.*

Introduction:

La mondialisation est aujourd'hui au cœur de tous les débats disant « LOROT ». Cette affirmation part du fait que la mondialisation est devenue le phénomène structurant les rapports internationaux. Elle conditionne, désormais, l'organisation sociale et les perspectives de développement. Plus encore, elle semble être un mouvement de fond qui force l'adaptation et concerne l'ensemble des acteurs (LOROT, 2001). En effet, les Etats se sont livrés à une course effrénée vers la compétitivité marquée par la libéralisation des économies et l'innovation technologique.

A l'aube du XXI^{ème} et du troisième millénaire, les moyens de communication électroniques sont en train d'engendrer sous les yeux de la société mondiale des mutations éblouissantes. On constate que tout est en train de changer autour de nous: le contexte économique, l'environnement fiscal, les données politiques, les paramètres écologiques, les valeurs sociales, les critères culturels et les attitudes individuelles.

Une révolution importante dans le domaine des nouvelles technologies de l'information et de la communication qui a abouti à la mise à la disposition du

public un ensemble de réseaux internet, à travers lequel toutes les communications deviennent possibles, définit comme « *acronyme de l'expression anglophone international network (réseau international)*. *L'internet est un réseau constitué d'une fédération de réseaux d'ordinateurs qui utilisent le même protocole de communication (TCP/IP) et fonctionne comme un réseau virtuel unique et coopératif* » (BEN AMOR, 2001).

L'internet joue un rôle très important car il a ouvert de nouveaux horizons pour les internautes et cela dans tous les secteurs et tous les domaines. Internet a créé et facilité les nouvelles formes d'échanges économiques qui concernent particulièrement le commerce électronique et cela par plusieurs moyens. En outre, l'internet ne permet pas uniquement la communication entre ordinateurs mais elle permet aussi la connexion par téléphone mobile, ce qui offre à une personne qui se trouve dans la rue ou derrière le volant de sa voiture la possibilité d'effectuer des opérations de vente ou d'achat.

En effet, la transaction électronique apparaît de nos jours comme le vecteur de promotion de la nouvelle économie: l'économie du net ou l'économie virtuelle. Le commerce électronique est l'avenir des entreprises et donc celui des Etats. Il représente une source d'énormes flux financiers qui ne cessent de croître et cette constatation n'est pas nulle d'effet. Effectivement, ceci implique que tout comme l'imposition du commerce traditionnel il faudrait également soumettre le commerce électronique à l'impôt.

C'est dans ce contexte que s'impose le choix de ce thème sur le rôle important pris par le commerce électronique en tant que source de richesse. Le commerce électronique est une véritable révolution technologique qui a créé un monde virtuel ayant perturbé la politique fiscale basée sur l'identification des contribuables et des opérations commerciales qui devient aujourd'hui une tâche presque impossible vu les caractéristiques techniques du réseau du net.

Dans le même sillage, l'activité du commerce électronique fait l'objet d'une demande pressante par les différents intervenants dans la sphère économique (commerçants, artisans, banques, établissements financiers...). L'essor de cette activité devrait contribuer inéluctablement à la création de richesse et d'emplois et favorise ainsi l'accroissement d'autres prestations y afférentes telle que la distribution des colis postaux, qui offrent des perspectives de croissance indéniables, au regard du développement futur du commerce électronique en Algérie.

Selon les estimations de la CNUCED, en 2017, la valeur du commerce électronique d'entreprise à entreprise (B2B) a dépassé 15000 milliards de dollars dans le monde. Durant la même année, le montant du commerce électronique d'entreprise à consommateur (B2C) a été estimé à 1200 milliards de dollars dans le monde. Même si ces transactions sont beaucoup plus modestes que les transactions d'entreprise à entreprise, elles augmentent rapidement.

Les pays en développement et les pays en transition devraient représenter près de 40 % des transactions mondiales d'entreprise à consommateur d'ici 2018, tandis que la part des pays développés devrait tomber de 70 % à 60 %, selon les estimations du marché. La Chine est devenue le premier marché mondial du commerce électronique B2C, aussi bien par le nombre d'acheteurs en ligne que par le montant des recettes en ligne. Entre 2013 et 2018, la part de la région Asie-Océanie dans les transactions mondiales d'entreprise à consommateur devrait fortement augmenter, passant de 28 à 37 % entre 2013 et 2018, tandis que celle du Moyen-Orient et de l'Afrique devrait croître légèrement – de 2,2 à 2,5 %.

La mise en place d'un dispositif législatif régissant le commerce électronique s'inscrit dans le cadre des mesures visant l'instauration d'un climat de confiance, propice à la généralisation et à l'évolution des échanges électroniques, notamment financiers. Il s'agira, *in fine*, du développement de l'économie numérique en Algérie.

Ce nouveau dispositif législatif s'inscrit également dans le cadre de la politique nationale de l'édification de la société de l'information visant la promotion des services en ligne en direction des citoyens afin de leur faciliter l'accès aux biens et services à distance, par voie de communication électronique.

C'est ainsi que la loi 18-05 relative au commerce électronique⁴ vient pour combler un vide dans l'arsenal juridique national en matière de formation des contrats entre vendeur et acheteur par voie électronique ainsi qu'en matière de paiement électronique et les modalités liées au commerce électronique.

Une telle avancée pose toutefois la problématique concernant ce type de commerce. En effet, tenant compte des caractéristiques techniques du commerce électronique caractérisé essentiellement par la difficulté de repérer les transactions ainsi que les opérateurs, nous sommes en droit de nous poser les questions suivantes: les règles fiscales ordinaires sont-elles adaptées au commerce électronique ? Quelles sont les réformes possibles pour la fiscalité de l'internet ?

Afin de répondre à cette problématique, il convient d'aborder les points suivants:

Chapitre 1: L'inadaptation des principes de la fiscalité au commerce électronique.

Chapitre 2: Les tentatives de réforme de la fiscalité de l'internet.

Chapitre 1: L'inadaptation des principes de la fiscalité au commerce électronique

Le fondement théorique des règles de la fiscalité est en effet l'idée d'allégeance économique aux termes duquel un Etat a une compétence fiscale sur tous ceux qui participent à sa vie économique et de ce fait, ceux qui bénéficient d'une communauté économique doivent lui payer l'impôt.

En pratique, les systèmes fiscaux suivent tous des changements qui touchent les différents secteurs de l'économie, nous traiterons dans ce volet, en particulier, le cas du commerce électronique qui est venu mettre en cause l'application des principes fiscaux et juridiques en vigueur à l'échelle internationale. A cet effet, il importe de soulever le questionnement suivant: qui permet de déterminer quelle compétence fiscale a le droit d'imposer une opération électronique internationale ? La difficulté de le faire peut aller jusqu'à l'impossibilité de déterminer le moment et le lieu exacts où l'opération électronique a eu lieu « rend incertaine l'application des règles fiscales »(FREDJ, 2004), notamment en matière de la fiscalité directe en ce qui concerne l'identification du lieu de résidence et le lieu d'établissement stable ou en matière de fiscalité indirecte en ce qui concerne l'identification du lieu de consommation, ce qui pourrait entraîner une double imposition et en plus une concurrence non équitable entre les opérateurs économiques.

Chapitre 1: L'inadaptation du principe d'imposition du lieu de résidence:

Traditionnellement, en droit fiscal, les opérations sont imposées en fonction du lieu de résidence du contribuable. Cependant ce critère diffère selon que le contribuable est une personne physique ou une personne morale.

1- Les personnes physiques:

Une personne physique résidente d'un Etat contractant a été définie par les conventions de non double imposition comme celui « qui est soumis à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de toute autre critère de nature analogue » (AYARI, 2004-2005).

En Algérie, conformément aux dispositions de l'article 8 du code des impôts directs et taxes assimilées, l'administration fiscale considère comme résident en Algérie les personnes physiques qui y disposent d'une résidence habituelle à savoir:

- Si le contribuable a une résidence unique, l'impôt est établi au lieu de cette résidence.
- Si le contribuable possède plusieurs résidences en Algérie, il est assujetti à l'impôt au lieu où il est réputé posséder son principal établissement.
- Toutefois, les revenus des associés de sociétés de personnes et les sociétés en participation au sens du code du commerce et les membres de sociétés civiles, sont assujettis à l'IRG au lieu de l'exercice de l'activité ou de la profession, ou le cas échéant, au principal établissement.
- Les personnes physiques qui disposent de revenus de propriétés, exploitations ou professions situées ou exercées en Algérie, sans y avoir leur domicile fiscal, sont imposables au lieu où elles possèdent, en Algérie, leurs principaux intérêts.

En revanche, tout cela semble bien être dépassé par les grands changements que le monde connaît suite à l'évolution des nouvelles technologies de l'information et de la communication. Aujourd'hui, un chef d'entreprise peut gérer ses affaires et réaliser des bénéfices sans posséder une habitation principale sur le territoire algérien.

En effet, ce chef d'entreprise peut gérer ses affaires à partir de n'importe quel point du globe terrestre et à n'importe quel moment. Cependant, la complexité du problème s'accroît dans le cas d'une fonction libérale ou il est difficile de savoir les conditions d'impositions des revenus réalisées par la création d'un site web par lequel la personne physique résidente d'un Etat étranger offre des services rémunérés en Algérie.

D'ailleurs, il semble évident de reconnaître que ces revenus sont d'origine algérienne dans le cas où cette personne est hébergée par un serveur matériel algérien et n'utilise qu'une seule page web, donc sans aucun lien matériel ou humain avec l'Algérie, la réponse doit être négative (BEN FREDJ, 2004).

Dans le contexte actuel, l'application simultanée des législations internes respectives de l'Algérie et d'un autre Etat, une personne physique peut être considérée comme résident des deux Etats. C'est pour cette raison qu'on a aujourd'hui recours aux conventions de non double imposition dans le but qu'un contribuable ne doit pas être considéré comme un résident de deux Etats.

Lorsqu'une personne est considérée comme un résident des deux Etats contractants en application des deux législations internes, les conventions de non double impositions le considèrent comme résident dans un seul pays selon l'un des critères suivants:

- Critère du foyer d'habitation permanent ;
- Critère du centre des intérêts permanent ;
- Critère de séjour habituel ;
- Critère de la nationalité ;

Au cas où ces critères ne sont pas validés dans leur ensemble, les autorités compétentes tranchent par accord à l'amiable (AYARI, 2004-2005).

Mais cela semble bien être dépassé par les grands changements que connaît le serveur de communications et d'informations car on assiste plutôt à la création d'une nouvelle forme d'impôt.

2- Les personnes morales:

Il ressort des dispositions de l'article 137 du code des impôts directs et des taxes assimilées que: « L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie. Sont notamment considérés comme bénéfices réalisés en Algérie:

– Les bénéfices réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;

– Les bénéfices d'entreprises utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ;

– Les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissement ou de représentants désignés, y pratiquent néanmoins, directement ou indirectement, une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales. Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve du contraire résultant de comptabilités

distinctes, présumé réalisé en Algérie au prorata des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire. »

Selon la législation algérienne, une personne morale est résidente d'un Etat où se trouve son siège de la direction effective indépendamment de la nationalité de la personne morale. Si le siège de la direction effective de la société se trouve en Algérie, cela veut dire que cette société est considérée du point de vue conventionnel comme un résident de l'Algérie et ce indépendamment de son lieu de constitution.

L'expression de « siège de direction effective » indique le lieu où se trouve le pouvoir de décision de l'entreprise.

Il ressort selon l'article 547 du code de commerce que le domicile des sociétés est au siège social et que les sociétés qui exercent une activité en Algérie sont soumises aux lois algériennes. Le siège social peut être défini comme le lieu du principal établissement dans lequel se trouve l'administration effective de la société. On entend par le siège de direction effective, le lieu où les affaires sociales sont effectivement dirigées et contrôlées.

Cependant, avec ce nouveau contexte du développement des technologies de l'information et de la communication et l'utilisation d'internet et de vidéos conférence, les chefs d'entreprises n'ont plus besoin d'être présents physiquement pour participer aux réunions du conseil d'administration. De ce fait, il est difficile de déterminer avec exactitude l'endroit où se trouvent la direction et le siège social.

En pratique, le choix du lieu de résidence des entreprises s'effectue à des fins fiscales, le commerce électronique remet alors en question l'imposition en fonction du lieu de résidence.

Le lieu de résidence d'une société est généralement déterminé en fonction du « lieu de constitution » ou du « lieu de la direction centrale et du contrôle ». Toutefois, les contribuables peuvent facilement déjouer ces critères car les activités commerciales par voie électronique peuvent être n'importe où, d'autant plus qu'il est peu coûteux pour les entreprises de créer un paradis fiscal.

Par conséquent, la détermination du lieu de la direction centrale et du contrôle d'une société n'est pas une tâche facile. En outre, l'absence des frontières et l'absence physique des entreprises caractérisant le commerce électronique fait perdre le critère du « lieu de résidence » de sa pertinence.

Section 2: L'inadaptation du principe d'imposition au lieu d'établissement stable

1- Définition la notion d'établissement stable:

Le concept d'établissement stable a toujours fait l'objet d'une importance particulière tout en occupant une place privilégiée tant au niveau du droit interne qu'au droit conventionnel.

Notion d'établissement stable (finances):

- 1) Au sens général (légal): La notion d'établissement stable désigne, du point de vue légal, une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou une partie de son activité. Dès lors que l'on

considère qu'une entreprise dispose d'un établissement stable en Algérie, celle-ci est soumise à l'imposition dans les conditions de droit commun, sauf disposition conventionnelle contraire.

- 2) Au sens conventionnel: En matière conventionnelle, la notion d'établissement stable est liée essentiellement à la période durant laquelle l'installation fixe d'affaires demeure opérationnelle. A ce titre, les chantiers de construction, par exemple, ne peuvent être considérés comme étant un établissement stable qu'au-delà d'une période qui ne peut excéder douze mois. Cette durée est calculée à partir de la date du début d'activité jusqu'à la date où les travaux sont achevés ou l'œuvre abandonnée. Dès lors qu'une entreprise dispose d'un établissement stable, elle est imposable sur l'ensemble des activités déployées en Algérie.

Dans ce nouveau contexte de la nouvelle économie, une entreprise peut mener ses activités à partir de réseaux tels qu'internet, elle peut présenter ses produits et ses services sur un site « web ».

Selon l'article 137 du CIDTA, l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie. Sont notamment considérés comme bénéfices réalisés en Algérie: les bénéfices d'entreprises utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ainsi que les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissement ou de représentants désignés, y pratiquent néanmoins, directement ou indirectement, une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales. Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve du contraire, résultant de comptabilités distinctes, présumé réalisé en Algérie au prorata des opérations de production, ou à défaut, des ventes réalisées dans ce territoire (AYADI, 2001).

Cette définition a été explicitée d'avantage par le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) qui a retenu les critères de l'établissement stable à savoir notamment:

➤ **L'existence d'une installation d'affaire:** Il s'agit d'un local pour certaines entreprises, d'autres des terrains, des machines des équipements ou encore un outillage utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise soit d'une façon exclusive ou non. Il peut y avoir une installation d'affaires même lorsqu'il n'y a aucun local où l'entreprise exerce son activité mais que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement.

Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait d'une autre manière à sa disposition. Ainsi, l'installation d'affaire peut être constituée par une place sur le marché, ou par un emplacement utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane, l'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une entreprise.

➤ **Le critère de fixité:** Cela veut dire que l'activité doit se faire dans un lieu précis et fixe avec un certain degré de permanence. Il doit donc exister un lien entre l'installation d'affaire et un point géographique déterminé, mais cela ne signifie pas

que l'outillage constituant l'installation d'affaire doit être matériellement fixé au sol.

Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier, puisque l'installation d'affaire doit être fixe, il s'ensuit qu'il n'y a un établissement stable que si l'installation d'affaire a un certain degré de permanence c'est à dire elle ne doit pas avoir un caractère temporaire. En revanche, une installation d'affaire peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé au fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très brève.

➤ **Le critère d'intermédiaire:** Suivant l'article 7 du modèle de convention de l'OCDE, un Etat contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier Etat. L'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par l'intermédiaire de cette installation fixe ce qui consiste en la réalisation de l'objet de l'entreprise directement ou indirectement. En plus, l'article 5 de la convention modèle de l'OCDE, deuxième paragraphe, a donné une liste non limitative des installations qui peuvent être considérées comme établissements stables:

- Le siège de direction ;
- Une succursale ;
- Un bureau ;
- Une usine ;
- Un atelier ;
- Une mine ;
- Une carrière ;
- Un puits ou tout autre lieu d'extraction de ressource naturelle ;

Certaines opérations revêtent les caractéristiques matérielles d'établissement stable mais elles sont exclues du champ de l'établissement stable:

- Les installations aux seules fins de stockage, d'exploitation ou de livraison de marchandises de l'entreprise.
- Les marchandises entreposées appartenant à l'entreprise destinées seulement au stockage, à l'exploitation ou à la livraison.
- Les marchandises entreposées à des fins de transformation pour le compte d'une tierce personne.
- Les installations fixes utilisées seulement pour exercer une activité auxiliaire ou préparatoire.

En revanche, d'autres opérations ne présentent pas les conditions matérielles d'existence d'un établissement stable sont considérées conventionnellement comme établissements stables telles que les entreprises d'assurance.

2-Dépassement du critère d'établissement stable:

Ce critère joue un rôle très important pour l'imposition des bénéfices selon la source. La notion d'« établissement stable » donne aux pays le pouvoir d'imposer

les bénéfices réalisés lors des opérations de vente ou d'achat des biens et des services. Le commerce électronique n'exige pas une présence matérielle, c'est dans ce cas que se limitent les pouvoirs d'imposition des administrations fiscales.

En effet, devant l'étendue des modifications et révolutions du monde des affaires, il est temps de s'interroger sur les critères de rattachement applicables à l'entreprise virtuelle. Autrement dit, la situation juridique et fiscale née de ce bouleversement est-elle susceptible d'être rattachée aux catégories traditionnelles de l'établissement stable ?

Ainsi, on s'interroge encore sur le point de savoir si les moyens que l'entreprise utilise pour mener ses opérations commerciales, sont susceptibles de donner naissance à un établissement stable.

Etant donné que les opérations de vente et d'achat à travers le commerce électronique se font grâce à un site web tout en utilisant des serveurs et autres technologies informatiques, il s'agit maintenant de se demander si le site web et les serveurs peuvent être considérés comme des « établissements stables » ?

➤ **Le site web:**

Le site web est une combinaison de logiciels et de données électroniques. La conception des sites web comprend en général une gestion de catalogue, un panier d'achat, un bon de commande, un e-mail de remerciement, la gestion des stocks, l'envoi d'une facture à un client et la prise en compte des différents modes de paiement. Ainsi, comme un catalogue de vente par correspondance, les produits proposés aux clients peuvent être visualisés sur le site web du commerçant pour ensuite être commandés à distance par le consommateur.

Le site web est l'élément immatériel qui est au centre du commerce électronique, car il est le point de contact des entreprises et des consommateurs.

Il constitue, en effet, l'agent commercial en ligne de l'entreprise. Le site web est virtuellement présent à chaque point d'accès au web, il est nécessairement, stocké sur un ou plusieurs serveurs « physiques ». En effet cette présence physique sur le serveur argumente l'idée de considérer le site web comme un établissement stable.

Cependant, selon l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE, si le site web d'une entreprise est hébergé par le serveur d'un fournisseur de service d'internet dans une administration fiscale donnée, il ne constitue pas un établissement stable. Par contre, si l'entreprise exerce une activité par l'intermédiaire d'un site web et que le serveur a été mis à sa disposition dans un endroit donné, cela pourrait constituer un établissement stable.

La solution consistant à considérer un site web comme un établissement stable est mauvaise pour la seule raison qu'un site web est accessible partout dans le monde pour peu qu'il existe une infrastructure de communication dans l'Etat du client. Un établissement stable serait reconnu dans chaque pays, faisant naître autant d'obligation fiscale pour les entreprises, ce qui reviendrait à nier le concept d'établissement stable, destiné à éviter une imposition mondiale inégale (Huet, 2000).

➤ Les serveurs:

Le serveur est défini comme un « *processus tournant sur une machine, offrant l'accès à ses ressources: périphériques, fichiers ou programmes. Celles-ci étant éventuellement distribuées ou exécutées sur des machines distantes* » (AMOR, 2001). Le serveur est un ordinateur consacré au stockage et à la consultation des données (Huet, 2000).

Selon certaines modifications faites au niveau des commentaires de l'OCDE, Décembre 2000, en ce qui concerne la définition de l'établissement stable dans le commerce électronique: le serveur peut constituer un établissement stable puisqu'il présente une certaine fixité, et pourra donc être assimilé à un établissement stable. Cela donne le droit à l'Etat d'imposer les bénéfices réalisés par une entreprise étrangère, de plus, certains considèrent les fournisseurs de services internet comme des agents dépendants, ce qui signifie qu'ils doivent être imposés sur les revenus réalisés. Dans l'hypothèse où le serveur d'hébergement est détenu par une entreprise indépendante, celle-ci ne peut pas constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère ?

En effet, l'OCDE a refusé d'accepter les fournisseurs de services d'internet comme des agents dépendants parce qu'ils ne disposent pas de pouvoir ou de force qui leur permet d'engager des entreprises, tout en admettant que seules les personnes physiques ou morales sont considérées comme des agents de l'entreprise car ils disposent d'une personnalité juridique, alors que ce n'est pas le cas pour les outils informatiques (OCDE, 2000).

Section 3: L'inadaptation des concepts en matière de TVA**1- Présentation des faits:**

En réalité en matière de TVA, le commerce électronique pose des difficultés plus importantes qu'en ce qui concerne l'imposition des bénéfices (Huet, 2000). Etant donné que le principe de la TVA est de toucher la consommation finale réalisée sur un territoire précis, ceci implique que les biens et les services destinés à l'exportation doivent être exonérés de la TVA. Ainsi le principe de la territorialité dans la taxation est un élément primordial, ce qui explique pourquoi le phénomène de la globalisation et le développement des technologies de l'information remet en cause les principes selon lesquels les systèmes d'imposition de la TVA fonctionnent, de ce fait certains principes clés de la TVA sont mis en péril.

Au fait, le consentement des différents acteurs mondiaux sur l'imposition de la TVA sur les transactions commerciales à travers le réseau du net ne doit pas nous faire ignorer la divergence entre les règles d'application de ce principe. En effet, certains Etats préfèrent l'idée de l'imposition dans le lieu du prestataire. Mais la majorité des Etats adaptent le principe selon lequel: l'imposition doit être effectuée dans le lieu de consommation.

Toutefois, cette divergence qui est née de l'émergence du commerce électronique n'est pas sans influence positive sur le plan pratique. Un commerçant effectuant une transaction électronique peut être doublement imposé à l'Etat du

prestataire et à l'Etat de consommation qui peut être l'Etat du client, ceci dit, un effort d'harmonisation internationale s'avère plus que nécessaire dans cette situation.

Aujourd'hui, la majorité des Etats adoptent le principe de l'imposition dans le lieu de consommation qui répond au mieux au principe de neutralité fiscale. En outre, ce consentement international sur ce principe ne doit pas cacher la difficulté et parfois l'impossibilité d'appliquer le critère du lieu de consommation pure.

2- La difficulté d'application du critère de consommation pure:

L'application du principe de la territorialité de la TVA aux prestations de services nécessite la localisation des prestations grâce à un critère de rattachement. En effet, le rattachement de ces prestations au lieu d'utilisation permet d'attribuer les recettes fiscales au pays de consommation.

En Algérie, l'article 1^{er} du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA) qui concerne les prestations de services énonce que les opérations de vente, les travaux immobiliers et les prestations de services autres que celles soumises aux taxes spéciales, revêtant un caractère industriel, commercial ou artisanal et réalisées en Algérie à titre habituel ou occasionnel.

En effet, cette règle énoncée par le CTCA vise à éviter les distorsions concurrentielles, dues à une différence d'imposition à la TVA entre des produits similaires consommés mais provenant de pays différents (FOUDHALI, 2001). Le critère de lieu de consommation permet à l'Etat dans lequel le produit ou le service est consommé de soumettre la transaction au taux qui lui est imparti dans cet Etat quel que soit le pays d'origine. C'est ainsi que l'identification d'une définition efficace de notion de consommation joue dans ce contexte un rôle très important.

Selon un critère de consommation pure, les services immatériels seraient considérés comme consommés au lieu où les clients les consomment ou les utilisent indépendamment du contrat, du paiement, du bénéficiaire ou de la localisation du fournisseur ou du client au moment de la livraison. Aussi, selon une définition pure de la consommation, l'impôt devrait en principe être perçu par le pays dans lequel la consommation a eu effectivement lieu pour toutes les transactions, qu'elles aient lieu entre entreprises ou entre entreprises et consommateurs.

Cependant, le caractère mondial du commerce électronique, joint à la mobilité actuelle des communications, pose la question de savoir s'il est possible d'appliquer un critère de consommation pure. Si, par exemple, une entreprise algérienne conclut un contrat avec une autre entreprise acheteuse française pour la fourniture de services de conseils à ses succursales en Espagne, il est possible de dire que la consommation a lieu en France où se trouve le siège social du client, dans la mesure où les services bénéficient à l'ensemble de l'entreprise. On pourrait aussi dire, qu'elle a lieu dans les succursales situées en Espagne du fait que les services y sont effectivement utilisés.

Illustrant un autre exemple explicatif, une entreprise tunisienne conclut un contrat avec une entreprise algérienne pour la fourniture des services par des moyens électroniques. Le personnel de l'entreprise algérienne utilise des ordinateurs portables et utilise ces services dans le monde entier. La consommation a lieu dans chaque pays où les membres du personnel utilisent effectivement ces services.

L'application d'un critère de lieu de consommation pure fait supporter les vendeurs pour se conformer à leurs obligations fiscales des charges importantes, et dans certains cas insurmontable, notamment pour déterminer le lieu exact de consommation et évaluer la consommation qui a lieu dans les différentes juridictions existantes et met les autorités fiscales face à des problèmes énormes notamment en matière d'identification ou de vérification des opérations imposables. Ce qui a imposé aux Etats de trouver un autre critère plus fiable: celui du lieu effectif de consommation.

Cette notion de lieu effectif tient compte du principe du lieu de consommation tout en supprimant les incertitudes aussi bien pour les entreprises que pour les administrations fiscales et en évitant les distorsions de concurrence déloyale ou involontaire. Au fait, cette notion réunit certains critères tels que le siège de l'activité, défini comme étant le lieu d'exploitation où l'entreprise exerce l'ensemble de ses activités (usine, atelier, magasin).

Lorsque l'assujetti exerce son activité dans des lieux différents, il convient de se référer à la notion d'établissement stable. En revanche, avec ces nouvelles données technologiques le critère de l'établissement stable est une notion dépassée. Ainsi, pour la détermination du lieu de consommation, d'autres bases doivent être envisagées:

Pour les opérations interentreprises: L'OCDE a envisagé un certain nombre de possibilités parmi lesquelles le lieu de consommation peut être:

- Le lieu où les opérations génèrent un revenu ;
- Le lieu où est conclu le contrat ;
- La localisation du client ;
- La localisation de l'entreprise du destinataire: Dans ce cas, la localisation commerciale du destinataire serait un établissement auquel les produits sont fournis. Ceci peut s'appliquer au siège social, à une succursale, à un bureau principal.

L'OCDE favorise l'option de considérer les services immatériels comme s'ils étaient consommés sur le lieu où le destinataire a établi sa présence commerciale. En pratique, Cette option apparaît applicable et bien fondée. En outre, lorsqu'il existe un choix en matière de localisation, par exemple par l'existence d'un siège social dans un pays et d'une filiale dans un autre pays, c'est la présence commerciale qui doit être considérée comme l'établissement du destinataire auquel la fourniture est effectuée.

Désormais, les autorités fiscales peuvent opter pour d'autres critères différents pour déterminer le « lieu effectif de consommation » pour s'assurer que ni la structure de l'entreprise, ni les technologies de communications ne sont utilisées afin de s'échapper de l'impôt, par le transfert des services à travers des établissements temporaires dans des pays qui offrent une fiscalité faible ou inexistante.

Chapitre 2: Les tentatives de réforme de la fiscalité de l'internet

Dans un contexte juridique habituel les règles de la fiscalité sont qualifiées pour être appliquées, cependant la particularité du domaine du commerce de l'internet a fait ressortir l'insuffisance de la pratique de ces règles. En effet, l'émergence du commerce électronique dévoile un certain désaccord entre le fonctionnement du commerce électronique et les principes traditionnels de la fiscalité.

Pour faire face à ces insuffisances marquées et créer une harmonisation entre ce nouveau type de commerce, qui se voit comme un domaine porteur de richesse et les règles fiscales en vigueur. Les Etats, les organisations mondiales, les chefs d'entreprises, ainsi que les spécialistes dans le domaine ont essayé de tracer une trajectoire à suivre par tous les acteurs afin d'aboutir à un environnement bien défini, clair et transparent et promouvoir le développement du secteur du commerce du net.

Par ailleurs, les tentatives de réforme de la fiscalité de l'internet sont partagées entre trois voies à savoir, soit la création d'un nouvel impôt, spécifique pour le réseau du net, soit par plusieurs actions prises au niveau des organisations mondiales compétentes, soit par l'instauration de nouveaux moyens techniques.

Chapitre 1: La création d'un nouvel impôt

Les opérations effectuées via le net doivent être imposées dans la mesure où elles sont génératrices de revenus, et ce dans les conditions de droit commun. Certaines difficultés d'application des règles fiscales traditionnelles à l'internet ont posé la question d'une réforme de la fiscalité par l'introduction de nouvelles taxes relatives à ce type de commerce.

1- La taxe sur les bits:

La taxe sur les bits est « une taxe proportionnelle sur les transferts de données numériques sur internet » ce projet été développé par le rapport d'experts européens de haut niveau de la CEE en 1996 .

Cette taxe est destinée à modérer les pertes de TVA engendrées par l'utilisation du réseau, mais elle peut aussi être destinée à un usage déterminé surtout que le commerce électronique concerne toute activité impliquant des

entreprises qui interagissent et traitent par des moyens électroniques avec des clients, entres elles ou avec des administrations.

Cette taxe a une considération économique. En effet, ce qui fera la richesse future et qui joue un rôle moteur de croissance des économies mondiales dans le futur proche est la distribution et la consommation des biens ou des services intangibles. Ce domaine en croissance continue est en totale rupture avec les économies classiques sur l'échange des biens tangibles ou des services relevant de ces biens.

Il est à citer que les comptes du commerce international ou les données nationales sont incapables de traduire l'ampleur des profits induits par les nouveaux modes de communications, ce qui entraîne une sous-estimation des produits intérieurs bruts. Cette difficulté à décrire et donc évaluer la croissance du marché des biens intangibles est de plus en plus grave que le commerce des biens tangibles a tendance à s'effectuer par voies électroniques, ces dernières rendent difficile le repérage des transactions, la réalité des paiements, leur évaluation. Dès lors, leur imposition est rendue aléatoire et l'évasion fiscale augmente, toute en entraînant des distorsions de concurrence que seule une imposition spécifique des volumes transférés peut la diminuer et pourquoi pas la faire disparaître.

➤ **La base imposable:**

En réalité, la taxe sur les bits peut prétendre constituer une alternative aux formes traditionnelles de la fiscalité auxquelles elle vient se substituer par l'instauration d'une taxe sur les bits en parallèle d'une exemption totale des autres taxes, parce que la taxe sur les bits pourrait ainsi donner lieu à une double imposition, lorsque des flux taxés sont constitutifs de biens immatériels, de services ou d'autres produits déjà soumis à une taxation (exemple, la TVA).

La taxe sur les bits n'est pas en corrélation avec la plus-value que peut apporter une interconnexion et se détache de la notion d'impôt sur la valeur ajoutée, mais la TVA sur une liaison téléphonique, une liaison internet, ne peut porter que sur le prix de cette communication établie en fonction du temps et de la distance.

La TVA ne peut pas porter sur l'importance de la valeur réelle de la communication, laquelle est quasi insaisissable alors que la base imposable de la taxe sur les bits est le nombre de bits consommés. Peu importe donc que les données numériques véhiculées contiennent des informations commerciales ou purement conviviales.

Toutefois, le problème soulevé à ce niveau est: comment quantifier le nombre de données numériques transmises par l'internet et qui est la compétence qui dispose des moyens techniques pour le faire ?

En effet, l'utilisateur de l'internet lui-même a la possibilité de quantifier les données qu'il a transférées, puisque le nombre de bits envoyés est indiqué généralement sur l'ordinateur de l'utilisateur. On peut dans ce cas utiliser le système de déclaration contrôlée pour l'évaluation de la matière imposable. Cependant, un tel système implique que l'administration fiscale doit vérifier a

posteriori la sincérité des données déclarées alors que ces données disparaissent une fois la connexion achevée.

C'est pourquoi, une autre alternative est préférable: associer les fournisseurs d'accès pour la procédure de quantification de la matière imposable. Ces derniers disposent des moyens techniques nécessaires pour l'évaluation du nombre de bits transférés par un utilisateur. De plus, les données peuvent être stockées pendant un certain temps sur leurs ordinateurs, ce qui offrira la possibilité à l'administration fiscale de contrôler la véracité des éléments déclarés.

➤ **Le recouvrement de la taxe**

Dans le cas de la taxe sur les bits, si on attribue la tâche d'évaluation de la matière imposable aux fournisseurs d'accès, il est plus logique que le versement dû est aussi à leur charge.

➤ **Les insuffisances de la taxe sur les bits**

Au plan technique, les fournisseurs d'accès peuvent quantifier le nombre de bits mais le volume de données ne peut pas être mesuré de façon précise, l'impôt aura, donc, une assiette approximative.

De plus, la taxe sur les bits ne prend pas en compte la valeur ajoutée que peut procurer une transmission de données, seul le volume des données transférées est considéré. Cela pose un problème de justice fiscale, dans le sens où seront frappés du même montant d'impôt les transferts de données numériques qui procurent à son utilisateur d'importants revenus et ceux qui procurent des revenus très faibles voire nuls.

Enfin, la taxe sur les bits sera un élément décourageant le développement de l'internet ainsi que le commerce électronique, et par la suite le développement économique à l'échelle internationale.

2- La taxe des courriers électroniques:

Les responsables du programme des nations unies pour le développement ont proposé dans leur rapport en 1999, la mise en place d'une taxe proportionnelle sur les courriers électroniques pour financer des projets favorisant l'accès à l'internet dans les pays en voie de développement. Mais sur le plan technique, cette taxe signifie la mort des fournisseurs gratuits d'adresse mail et la pénalisation de la partie non commerciale de l'internet.

En revanche, il paraît impossible d'obtenir un volume important des courriers puisque les particuliers n'expédient généralement que peu d'e-mail par jour. Cependant, avec la pratique des mailing listes, les entreprises peuvent expédier en quelques secondes des milliers de courriers chaque jour à leurs clients ou fournisseurs.

De plus, les listes de diffusions sont nombreuses à l'heure actuelle sur le réseau, ce qui permet d'envoyer le même message à tous les abonnés d'une liste.

Ces techniques ne paraissent pas suffisantes pour compenser le faible volume des courriers envoyés par les particuliers.

➤ **Le but de création de cette taxe:**

L'originalité de cette taxe sur les courriers est fondée sur son rôle dans l'accroissement du niveau de connexion à internet dans les pays en voie de développement, là où la plupart de ces pays a des besoins plus fondamentaux que l'internet. Cependant, un accès internet pourrait être d'une grande utilité pour le développement humain dans certains domaines.

Ainsi, un réseau peut être utilisé pour diffuser des informations médicales. Le rapport souligne, également, que l'apprentissage à distance par le biais des réseaux d'internet ou la diffusion d'information utile aux chercheurs et aux scientifiques, ne peut être bénéfique que si les moyens de connexions sont suffisants.

Le réseau permet aussi d'élargir les débouchés des petites entreprises ; le téléphone, les courriers électroniques et l'internet ; leur offrant un accès aux marchés tout en leur permettant d'économiser du temps et de l'argent.

➤ **Les insuffisances de la création de cette taxe:**

Au plan technique, l'instauration d'une taxe sur les courriers électroniques semble être moins compliquée que la taxe sur les bits. En effet, les fournisseurs d'accès à internet peuvent plus facilement quantifier le nombre d'e-mail envoyés que le volume de données transférées. Cela reste vrai si le courrier est hébergé sur le serveur d'une entreprise capable d'identifier la personne titulaire d'une boîte mail. Alors que dans le cas des entreprises qui fournissent à titre gratuit des adresses électronique, il n'est pas possible d'identifier la personne possédant l'adresse électronique et par la suite la faire supporter l'impôt sur les courriers qu'elle expédie.

De plus, comme le cas de la taxe sur les bits, les fournisseurs d'accès auront à supporter une charge supplémentaire dans l'exercice de leur activité habituelle par l'évaluation de la matière imposable en question.

Enfin, la principale difficulté réside dans la nécessité de trouver un accord au niveau international, pour l'instauration d'une telle taxe. De plus, si le projet d'une taxe sur les courriers électroniques est accepté par les différents pays il faut encore déterminer l'institution compétente qui prendra en charge la responsabilité de collecter et reverser ladite taxe au niveau international.

Section 2: Les actions prises par les détenteurs du pouvoir

Comme face à tout nouveau secteur, les détenteurs de pouvoirs ont agi prudemment avec la notion du commerce de l'internet tout en essayant de comprendre le mode de fonctionnement du réseau, afin de mieux réagir face aux différents problèmes causés par l'expansion des transactions électroniques dans le monde.

Nous allons illustrer en ce qui suit les différentes actions qui ont été adoptées par les différents niveaux du pouvoir à l'échelle internationale.

1- Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE):

▪ Novembre 1997, conférence de Turku (Finlande): Les gouvernements membres de l'OCDE ont soulevé la nécessité de résoudre les problèmes et les défis causés par l'émergence des nouvelles technologies du commerce.

Ainsi, ils ont émis l'ambition d'élaborer une approche mondiale à travers un partenariat entre les différents centres de pouvoir et les entreprises. En pratique, suite à la conférence de novembre 1997, les représentants des gouvernements ont décidé le lancement de plusieurs travaux:

- Identifier les différents problèmes politiques qui pourraient constituer un obstacle devant le développement du commerce électronique ;
- Élaborer les solutions adéquates à ces différentes problématiques ;

Suite à la conférence de Turku, le comité des affaires fiscales (CAF) a organisé une réunion axée sur la fiscalité du commerce électronique: les défis pour les administrations fiscales et les contribuables afin de pouvoir ressortir l'impact du commerce électronique sur l'administration fiscale en matière de taxation. Il en est, justement, ressorti qu'il faudrait adapter le modèle de la convention de l'OCDE en ce qui concerne la qualification des revenus, le lieu de résidence et la notion d'établissement stable, aux taxes sur la consommation.

▪ Octobre 1998 conférence d'Ottawa (Canada): Le but de la conférence était de développer une approche de coopération mondiale de promotion du commerce électronique dans un cadre où tous les acteurs: entreprises, consommateurs, administration peuvent opérer dans un environnement certain, transparent et clair.

Les débats de cette conférence ont touché les problèmes posés par l'évolution du commerce électronique surtout en matière de fiscalité, ce qui a abouti à une autre réunion plus concentrée sur les aspects fiscaux et dont les objectifs étaient de fixer les principes généraux applicables au commerce électronique et par la suite fixer les conditions cadres nécessaires pour mettre en œuvre ces principes.

Les éléments du cadre sont les suivants:

➤ **Service au contribuable**

La nouvelle technologie aidera à une meilleure efficacité des différents services de l'administration fiscale.

➤ **Administration de l'impôt, identification et besoins d'information**

L'administration doit conserver sa capacité à accéder à des renseignements fiables en vue de pouvoir identifier, contrôler son contribuable et bien gérer son système d'imposition.

➤ **Recouvrement et contrôle**

Veiller à ce que les systèmes en cours sont mis en place pour assurer le contrôle et le recouvrement. Élaborer des mécanismes internationaux, pris en considération dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE, pour assurer l'assistance et le recouvrement.

➤ **Impôt sur la consommation**

L'accord général a pris en considération les orientations européennes qui se résument globalement ainsi: « aucun impôt nouveau ou supplémentaire ne doit être envisagé à ce stade en matière de fiscalité indirecte, tous les efforts devraient se concentrer sur l'adaptation des impôts existants, notamment en matière de TVA, au développement du commerce électronique. Une opération par laquelle un produit est mis à la disposition du bénéficiaire sous forme numérique via un réseau électronique doit être considérée pour les fins de la TVA, comme une prestation de services. Les services fournis pour consommation au sein de l'UE devraient être taxés au sein de l'UE et ceux fournis en dehors de l'UE ne devraient pas être soumis à la TVA de l'UE. Toutefois une déduction de la TVA payée sur les intrants connexes devrait être permise, deux principaux points ont été émis lors de cette conférence:

- La taxation se fait à l'endroit de la consommation ;
- Les produits digitalisés ne sont pas traités comme des « biens ».

➤ **Accord fiscaux et coopération fiscale à l'échelle internationale**

Les règles des traités en cours sont bien applicables au commerce électronique mais il faut bien les revoir en clarifiant leur application et en se préparant à trouver des éventualités aux règles actuelles dans le futur proche si elles ne sont plus compatibles tout en développant des mécanismes d'assistance internationale pour la collecte des taxes.

Le sommet d'Ottawa a abouti à la création de cinq groupes de travail nommés « technical advisory groups », lancés en janvier 1999 pour un délai de deux ans, ils se sont penchés sur les différents problèmes posés.

Le premier groupe relatif à la technologie intervient dans la recherche de solutions pour la mise en œuvre des conditions cadres liées à l'administration fiscale telles que:

- Adopter des conventions sur les procédures d'identification des entreprises opérant dans le commerce électronique.
- Élaborer des positions internationales sur les techniques d'identification dans le but de considérer la signature électronique fiscalement acceptable comme preuve.
- Fixer les caractéristiques techniques internationales en matière d'enregistrement électronique des transactions, et l'accès à l'information détenue par les organismes de sécurisation.
- Analyser la technologie des certificats digitaux et son utilisation en matière d'identité, de domicile et de résidence.

Le deuxième groupe relatif aux données professionnelles facilite à l'administration fiscale l'établissement et la mise en œuvre de l'information internationale des contribuables, c'est-à-dire favoriser les missions de contrôle et d'audit en matière fiscale.

Le troisième groupe traite les impôts sur la consommation en se focalisant sur la définition de la notion de lieu de consommation effective en matière de TVA.

Les deux derniers groupes traitent les revenus des entreprises et la qualification des revenus, en particulier les problèmes relatifs à la notion d'établissement stable et au lieu de résidence en matière d'impôt direct.

2- L'Organisation Mondiale du Commerce (OMC):

Depuis 1998, l'OMC analyse la notion de commerce électronique. En effet, les produits commandés et payés sur le réseau du net avec une livraison matérielle sont soumis aux règles de l'OMC, alors que les produits livrés sur le net sous formes de données informatisées causent des problèmes: quel régime leur appliquer ? Le 20 mai 1998, suite à la conférence ministérielle de Genève, les ministres adoptent leur déclaration sur le commerce électronique mondial, de manière à formaliser la position de l'organisation. Cette déclaration annonce l'engagement des membres de l'OMC de continuer leur pratique actuelle et de ne pas instaurer des droits de douanes sur les transmissions électroniques.

3- L'Union Européenne (UE):

L'union travaille sur les implications fiscales du commerce électronique depuis 1997. Ainsi en 1998, l'union annonce dans son rapport de travail que les taxes instaurées peuvent être appliquées à cette nouvelle branche du commerce « le commerce électronique », notamment avec une adaptation des mécanismes relatifs à leurs applications sans recourir à la création de taxes spéciales ou nouvelles.

De plus, la commission européenne « ne considère pas qu'il soit d'une quelconque utilité de reporter le processus de discussion ou de laisser le commerce électronique en dehors du champ d'application de la TVA jusqu'à ce que des réponses puissent être fournies à chaque question. Il est difficile, notamment, de trouver quelque mérite à l'argument voulant que le commerce électronique exige une période d'exonération de taxe afin de se développer à pleine capacité. La meilleure contribution que les administrations fiscales puissent apporter au développement de ce nouveau paradigme des affaires consiste à mettre en place des règles claires, précises et prévisibles pour le régime fiscal futur de sorte que les opérateurs sachent exactement ce qui est attendu d'eux »(CCE, 1999).

Enfin, finalement en juin 2000, la commission européenne a énoncé une proposition de réglementation de la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects et une autre proposition de modification de la sixième directive concernant le régime de TVA applicable à certains services fournis par

voie électronique. Ainsi « toutes les transmissions électroniques et tous les biens livrés par de tels moyens sont considérés, aux fins de la TVA communautaire, comme des services. Cette prise de position est susceptible de mettre fin aux incertitudes qui existent à propos de la qualification des opérations caractérisées par une commande et une livraison sur les réseaux. La France, par exemple, considère les téléchargements de logiciels standards comme des prestations de services alors que l'Allemagne et l'Espagne qualifient cette même opération comme une livraison de biens, la digitalisation ne transforme pas la nature des biens.

On peut en effet, considérer que le support papier ou le média électronique ne change pas, par exemple la nature d'un livre. La commission ne retient pas cette analyse, considérant sans doute que ce n'est pas l'œuvre en tant que telle qui est taxée. Comme déjà cité, à son tour l'OCDE a retenu la même solution adoptée par l'union européenne. Selon l'OCDE « *au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens* ». Toutefois, cette solution peut être gênante dans la mesure où la livraison électronique peut relever d'un taux de TVA différent de celui de la livraison matérielle malgré le fait qu'il s'agit d'un même contenu.

Section 3: Moyens permettant de réussir le monde virtuel:

Les opérations du commerce électronique sont exécutées dans un espace virtuel dans lequel il est difficile d'identifier les transactions électroniques ainsi que leurs acteurs. En effet, l'administration fiscale a recouru à des moyens qui lui permettent d'avoir plus d'informations, à savoir la signature électronique et la monnaie électronique. Ces deux éléments permettent à l'administration fiscale d'identifier les contribuables en plus des opérations qu'ils effectuent sur le réseau du net.

1- La signature électronique:

La croissance du commerce électronique est liée à l'existence de garanties sur la sécurité des transmissions de données et des paiements en ligne.

La signature électronique peut résoudre ce problème car elle garantit l'authenticité et l'intégrité des données ainsi que l'identité du signataire.

La signature appelée aussi signature numérique est un ensemble de chiffres, de lettres et d'autres apposés sur un message de données.

Contrairement à la signature manuscrite qui permet d'identifier directement l'identité du signataire, la signature électronique ne comporte aucun élément permettant de l'attribuer à une personne donnée. C'est pourquoi il y a généralement recours à des services de certifications appelés tiers certificateur qui sont neutres et qui garantissent l'identité du signataire.

La signature électronique est définie par la CNUCED comme « *des données sous forme électronique contenues dans un message ou jointes et logiquement*

associées au dit message et pouvant être utilisées pour identifier le signataire du message et indiquer qu'il approuve l'information qui y est contenue ».

Le législateur Algérien reconnaît la notion de signature électronique par la loi n° 15-04 qui consiste, selon son article 2.1 en « *données sous forme électronique, jointes ou liées logiquement à d'autres données électroniques, servant de méthode d'authentification* ». De plus, selon l'article 9 de la même loi, une signature électronique ne peut être privée de son efficacité juridique et ne peut être refusée comme preuve en justice au seul motif qu'elle :

1. se présente sous forme électronique, ou ;
2. ne repose pas sur un certificat électronique qualifié, ou ;
3. n'est pas créée par un dispositif sécurisé de création de signature électronique.

D'une manière générale la signature tire sa raison d'existence du fait qu'elle permet d'identifier son auteur. Cette identification varie suivant que les transactions sont conclues via des réseaux fermés ou ouverts :

- Dans les réseaux fermés (intranet) (BEN AMOR, 2001), la signature électronique ne joue pas un rôle très important pour l'identification des parties car il s'agit d'un réseau interne utilisé par des personnes en relation.

- Dans les réseaux ouverts tel que internet, la signature électronique joue un rôle très important pour l'identification des parties « *une telle identification est nécessaire et fondamentale pour les deux parties à la fois* » (MASTOUR, 2001)

La signature électronique répond en une grande partie à cette nécessité d'identification des parties puisqu'elle permet d'identifier la personne par la combinaison de sa carte et son code secret. Ce code confidentiel est considéré comme un moyen fiable et certain.

Cependant, la carte et le code peuvent être utilisés par une personne étrangère autre que son propriétaire. De ce fait, on ne peut pas considérer ce moyen comme parfait pour les besoins de l'administration fiscale en matière d'identification des contribuables.

En pratique, la signature électronique ne permet d'identifier la personne que lorsque celle-ci communique avec toute sa volonté les informations exactes mais ceci reste très loin de la réalité car « *les fraudeurs n'ont pas besoin de s'identifier en apposant leurs signatures électroniques* » (BEN FREDJ, 2004).

2- La monnaie électronique:

La monnaie électronique est un nouvel instrument de mobilisation de la monnaie matérielle.

En effet, la maîtrise des flux financiers par le fisc lui permet de contrôler les transactions qui s'effectuent sur le net. Les moyens de paiement offerts sur le net sont classés, certains sécurisés (cartes, virement électronique, porte-monnaie électronique) et d'autres non sécurisés (monnaie électronique). Seuls les premiers peuvent offrir une identification avec plus de certitude de l'émetteur de l'ordre du

paiement ou du bénéficiaire. Cependant, la monnaie électronique ne laisse pas de trace, elle est insaisissable car les intervenants dans ce système de paiement peuvent être situés à l'étranger. De plus, le recours au cryptage pour chiffrer les données que le contribuable communique sur le réseau internet dans le but de sécuriser ses informations fait obstacle face à l'identification des contribuables et leurs transactions.

Ainsi on peut conclure que chaque méthode a ses propres avantages ainsi que ses propres inconvénients.

La meilleure méthode est celle de la carte de crédit chez un intermédiaire ou une banque puisque le risque de perception des données est diminué à une seule transmission.

Conclusion:

Parler de la manifestation de la globalisation par les nouvelles technologies devient, aujourd'hui, ordinaire. L'internet si elle n'est pas son symbole elle est en tout cas une notion méritoire et un excellent vecteur de son expansion. L'internet, comme moyen de communication, comme source d'information, comme fournisseur de biens immatériels, a révolutionné le monde à travers ces différentes dimensions par l'apparition de la notion du commerce électronique. Autrement dit, avec l'apparition de la nouvelle économie, il y a eu naissance de l'internet qui est un moyen de communication qui associe télécommunication et informatique dès son origine. C'est un moyen qui a permis l'essor du commerce électronique.

Nous assistons, aujourd'hui, à un grand développement du commerce électronique qui introduit une relation complexe entre deux domaines totalement différents. En effet, certains concepts fiscaux semblent fondamentalement incompatibles et révèlent l'originalité du commerce électronique, ce qui met l'administration fiscale devant un défi pour pouvoir réussir l'imposition des opérations dans un espace virtuel et faire face aux nouvelles possibilités de fraude fiscale: la dématérialisation des transactions et l'anonymat des opérations rendent fortement impossible l'application des concepts habituels de frontière fiscale et de souveraineté nationale en matière d'impôt. C'est pourquoi la fiscalité doit aller dans le même sens que les développements et trouver ainsi un moyen d'imposition de cette nouvelle forme de commerce pour ne pas déroger au principe d'égalité sur lequel se base tout système fiscal.

Le commerce électronique met les autorités fiscales devant un véritable défi vu les difficultés d'identification et d'authentification des contribuables et des transactions. De plus, il met en échec le lien territorial, sur lequel s'appuie tout système fiscal, qui se définit principalement à partir de l'identification et de la localisation des redevables, créant une inadéquation des principes de la fiscalité traditionnelle, particulièrement en matière du lieu de résidence, du lieu de consommation et de la notion de l'établissement stable. Cette difficulté d'identification et de localisation est utilisée par les contribuables comme un

moyen de fraude fiscale en plus de sa contribution dans la création d'une concurrence déloyale.

De même, le problème se pose en matière d'imposition de la TVA en se basant sur le critère du lieu de consommation qui s'avère parfois impossible à appliquer vu la nature de la transaction. Cette dernière étant soit qualifiée comme prestations de services, une vente de biens totalement immatériels (commerce électronique total: commande et livraison électronique) ou bien une vente de biens matériels (commerce électronique partiel: Commande électronique et livraison matérielle).

Pour clôturer cet article il semble judicieux de présenter les tentatives de réformes conçues sur le plan mondial afin de faire face aux insuffisances du système fiscal actuel qui sont subdivisées en deux conceptions:

- La première propose la création d'un nouvel impôt spécifique au commerce électronique qui vise à imposer le nombre de bits utilisés lors de transfert d'informations ou une communication électronique. Toutefois, cette proposition n'a pas été retenue, étant donné son impact négatif sur l'expansion du commerce électronique qui est devenu un secteur porteur de richesse et promoteur de l'économie internationale ainsi que son impact sur la concurrence internationale.
- La deuxième qui a été adoptée par la majorité des Etats, les organisations internationales et les chefs des grandes multinationales propose l'adaptation des principes fiscaux actuels avec quelques nouvelles mesures techniques et législatives, telles qu'une meilleure utilisation des mécanismes de la signature électronique et les moyens de paiements électroniques sans toutefois créer un traitement discriminatoire.

Malgré les tentatives de l'administration pour réglementer ce nouveau phénomène qui inquiète le fisc, le commerce électronique soulève encore des questions pour lesquels les autorités fiscales n'ont pas encore trouvé de réponses. Néanmoins, l'adaptation des règles fiscales déjà existantes demeure nécessaire.

Il ressort également des différentes recherches effectuées dans ce domaine, qu'il n'existe aucune raison valable pour accorder un traitement fiscal plus favorable au commerce électronique qu'au commerce classique. Cela ne ferait qu'introduire des distorsions sur le marché et si comme prévu, le commerce électronique continue de se développer, cela risquerait, à long terme, d'imposer les gouvernements.

L'imposition du commerce électronique constitue donc un défi d'envergure mondiale pour les pouvoirs publics comme pour les multinationales. En effet, plusieurs organismes et institutions internationales, tels que l'organisation de coopération économique et le développement et l'union européenne orientent leurs

efforts dans le cadre d'une large coopération internationale pour réussir ce défi posé par le commerce électronique.

Références:

1. AMOR, F. B. (2001). *les clés du commerce électronique*. Tunis: édition CLE.
2. AYADI, H. (2001). *droit fiscal international*. tunis: CPU.
3. AYARI, M. S. (2004-2005). *cours de droit international* .
4. européennes, C. d. (1999). *groupe de travail n°1-harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires Bruxelles: direction générale XXI (1999)*.
5. finances, m. d. (s.d.). *www.dgi.dz*. Récupéré sur *www.dgi.dz*.
6. FOUHDALI, M. (2001). *La neutralité de la TVA*. Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales de Tunis II.
7. FREDJ, M. B. (2004, mai). *commerce électronique un nouvel âge fiscal*. RJF.
8. Huet, F. (2000). *la fiscalité du commerce électronique*. PARIS: édition: LITEC fiscal.
9. LOROT, P. (2001). *dictionnaire de la mondialisation*. paris: ellipses.
10. MASTOUR, M. (2001). *la signature électronique*. TUNIS: Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales de Tunis II.
11. OCDE. (2000, décembre 22). *Commentaires de l'article 5 de la convention modèle OCDE*.

