

L'inadaptation des principes de la fiscalité au commerce électronique **The inappropriateness of the principles of taxation to electronic commerce**

Chercheur / KHIDER Imane
Faculté de Droit -Université d'Alger
Email: imene.khider@gmail.com

Date de soumission	Date d'acceptation final	Date de publication
17/09/2019	07/11/2019	19/11/2019

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 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.

Mots clés :

Fiscalité-commerce électronique-Internet- établissement stable- taxe sur la valeur ajoutée.

Abstract:

Electronic transactions, nowadays, appear as the vector for promoting the new economy: the net economy or the virtual economy. E-commerce is the future of companies and therefore of the States, it represents a source of enormous financial flows, which never stop growing, and this observation has a significant effect. Indeed, this implies that just like the taxation of traditional commerce, e-commerce should also be taxed.

Today, we are witnessing a great development of electronic commerce that triggers a complex relationship between two fields completely different.

Key words:

System- e-commerce- internet- stable establishment-value added tax.

Introduction:

La mondialisation est aujourd'hui au cœur de tous les débats disait « LOROT »¹. 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 acteurs². 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, l'ordinateur est 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 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 »³.

L'internet joue un rôle très important car il a ouvert de nouveaux horizons pour les internautes et cela sur 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. Toutefois, l'internet ne permet pas seulement 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.

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 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.

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

¹- Pascal Lorot (né en 1960) est un économiste français. Docteur en économie de l'Institut d'études politiques de Paris et docteur en science politique de l'Université Paris II, il est président du Conseil d'administration de l'Institut Choiseul pour la politique internationale et la géo économie depuis 2003.

² - Pascal LOROT, dictionnaire de la mondialisation, ellipses, paris 2001, p2.

³ - Fayçal BEN AMOR, les clés du commerce électronique, édition CLE, Tunis, 2001, p 377.

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. En plus, le commerce électronique a créé un véritable désaccord avec les concepts traditionnels de la fiscalité comme la notion du lieu de résidence, la notion d'établissement stable et l'application de la notion du lieu de consommation en matière de la TVA.

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 afférents telle que la distribution des colis postaux, qui offrent des perspectives de croissance indéniables, au regard du développement futur du commerce électronique en Algérie.

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 électronique, 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 leurs 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 électronique¹ 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, on peut légitimement s'interroger sur l'applicabilité des mêmes principes d'imposition que le commerce traditionnel.

Le fondement théorique des règles de la fiscalité est en effet l'idée d'alléger 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 cet article 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 la problématique suivante : En quoi la fiscalité ordinaire n'est pas adaptée au commerce électronique ? En effet, il convient de déterminer quelle compétence fiscale a le droit d'imposer une opération électronique, 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 « ce qui rend incertaine l'application des règles fiscales »², notamment en matière de la fiscalité directe plus particulièrement, 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

¹ - Loi n° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, journal officiel n°28 du 16 mai 2018.

² - Moez BEN FREDJ, « commerce électronique un nouvel âge fiscal » RJF, mai 2004 N°5, page 9.

l'identification du lieu de consommation, ce qui pourrait entraîner une double imposition et en plus une concurrence non équitable entre les opérateurs économiques.

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

- I. L'inadaptation du principe d'imposition au lieu d'établissement stable.
- II. L'inadaptation du principe d'imposition du lieu de résidence.
- III. L'inadaptation des concepts en matière de TVA.

I. 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 »¹.

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 assujéti 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 assujéttis 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 à l'évolution des nouvelles technologies d'informations et de communications. 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.

¹ - Mohamed Salah AYARI, cours de droit international ,2004-2005, p 12.

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 négative¹.

En outre, la convention de l'OCDE retient comme critère de rattachement pour les professions libérales la notion de base fixe puisque les revenus d'une fonction libérale sont imposés dans l'Etat où se trouve le contribuable et dispose d'une base fixe.

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 leurs ensembles, les autorités compétentes tranchent par accord amiable².

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

¹ - Moez BEN FREDJ, commerce électronique un nouvel âge fiscal, op.cit.p 10.

² - Mohamed Salah AYARI, cours de droit international ,2004-2005, p 13.

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 d'informations et de communications et l'utilisation d'internet et de vidéo 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 trouve la direction et le siège social.

En pratique, le choix du lieu de résidence des entreprises à des fins fiscales, alors que le commerce électronique remet 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.

II. 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 stable¹ :

- 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

¹ - Définition proposée par le guide de la direction des grandes entreprises, ministère des finances. www.dgi.dz.

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 tel 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 territoire¹.

Cette définition a été explicitée d'avantage par le modèle de convention de l'OCDE² 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'ya 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 faite 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

¹ - Définition proposée par le guide de la direction des grandes entreprises, ministère des finances. www.dgi.dz.

²- l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

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 par 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 inégale¹.

➤ **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 »². Le serveur est un ordinateur consacré au stockage et à la consultation des données³.

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 informatiques⁴.

¹ - Frédéric Huet : la fiscalité du commerce électronique, édition : LITEC fiscal 2000, page 31.

² - Fayçal ben Amor, op.cit, page 385.

³ - Frédéric Huet : op.cit, page 8.

⁴ - Commentaires de l'article 5 de la convention modèle OCDE, 22 décembre 2000.

III. L'inadaptation des concepts en matière de TVA

1- Présentation des faits :

En matière de TVA, le commerce électronique pose des difficultés plus importantes qu'en ce qui concerne l'imposition des bénéficiaires¹. 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 par 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, due à une différence d'imposition à la TVA entre des produits similaires consommés mais provenant de pays différents². 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,

¹ - Frédéric HUET, op.cit. p.32.

² - Mehdi FOUHALI, La neutralité de la TVA, Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales de Tunis II, DEA, 2000 / 2001, p 84.

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 états 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 tel 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 ou encore 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 à fin 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.

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 tous cas une méritoire notion 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 ya 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.

Le commerce électronique met les autorités fiscales dans 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.

Cet article a, d'abord, abordé les aspects relatifs à la notion de la fiscalité et notamment, celle du commerce électronique par ces deux branches, le commerce électronique totale et partiel, en dévoilant les différentes formes de ce type de commerce ainsi que les défis énormes dictés par l'émergence du commerce électronique sur les systèmes fiscaux en matière d'établissement de l'impôt.

Cependant, la problématique principale est celle de l'identification des contribuables qui peuvent effectuer une transaction électronique dans n'importe quel endroit du monde et à tout moment, sans pour autant être localisé.

Ensuite, il a exposé les notions traditionnelles de la fiscalité matérielle notamment, les notions de l'établissement stable, du lieu de résidence et du lieu de consommation dans le nouveau contexte de commerce électronique, qui semble être dépassé par le fait qu'un chef d'entreprise peut gérer ses affaires à partir de différents pays sans être résident ou sans avoir un établissement stable. Dans ce ou ces pays, il ne possède, dans les faits, qu'un site web hébergé dans un serveur qui peut être considéré comme établissement stable s'il se trouve dans un endroit fixe dans le monde.

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 tentations 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 son 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 prévue, 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. L'Algérie, pour sa part, n'épargne aucun effort pour développer le tissu du commerce électronique en créant en parallèle un environnement réglementaire clair, adapté et adaptable.

Bibliographie:

A - Livres :

- 1- Habib AYADI, « droit fiscal international », CPU ,Tunis,2001.
- 2- Fayçal BEN AMOR, les clés du commerce électronique, édition CLE, Tunis, 200.
- 3- Frédéric HUET, « la fiscalité du commerce électronique », édition LITEC, Paris, 2000.
- 4- Pascal LOROT, « dictionnaire de la mondialisation », Ellipses, Paris, 2001.

B – Thèses :

- 1- Benchohra KARA, « commerce électronique en Algérie : défis et perspectives », mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme d'ingénieur d'état en planification et statistique, Institut National de planification et de statistiques, Alger, 2007-2008.
- 2- Mongia MASTOUR, mémoire de DEA en droit des affaires, « la signature électronique», Tunis II, 2001-2002.
- 3- Mehdi FOUHDALI, mémoire DEA, Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales de Tunis II, « La neutralité de la TVA », 2000 - 2001.

C - Articles :

- 1- Moez BEN FREDJ, « commerce électronique un nouvel âge fiscal »RJF, N°5, 2004.
- 2- Anès BRAHIMI, « la conclusion du contrat par voie électronique », RJF, N°2,2000.
- 3- OCDE, « modèle de convention fiscale : attributions des revenus aux établissements stables », Paris 1994.
- 4- OCDE, « commentaires du modèle de la convention fiscale de l'OCDE »,2003.
- 5- UE (Commission des communautés européennes), direction générale, « groupe de travail n°1-harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires », document de travail, 1999.