



<http://www.droit-technologie.org>

Présente :

**Analyse de la proposition de directive du 7 juin 2000
sur la TVA applicable au commerce électronique**

Jean-Guillaume Follorou

Olivier Luquiau

Etudiants en Maîtrise de Droit européen à l'Université de Rennes 1

Date de mise en ligne : 7 novembre 2001

Université de Rennes 1

Pôle européen Jean Monnet

FACULTÉ DE DROIT
ET DE SCIENCE POLITIQUE

CENTRE DE RECHERCHES
EUROPÉENNES (CE.D.R.E)

Mémoire pour la Maîtrise de Droit européen

Présenté et soutenu sous la direction de :

Mme Yolande Serandour, professeur à l'Université de Rennes 1, Centre de Droit des
Affaires

Mme Danièle CHARLES LE BIHAN, professeur à l'Université de Rennes 1, Centre de
Recherches Européennes

Juin 2001

*« Travaillez comme si vous deviez vivre éternellement,
vivez comme si vous deviez mourir demain »*

Saint Isidore de Séville

St patron des juristes et St patron de l'Internet

REMERCIEMENTS

Nous tenons particulièrement à remercier,

Mme. Yolande Serandour, professeure à l'Université de Rennes I (centre de droit des affaires), et Mme. Danièle Charles Le Bihan, professeure à l'Université de Rennes II (C.E.D.R.E.) de nous avoir soutenus et accompagnés dans ce travail de recherche, ainsi que

MINISTERE DE LA JUSTICE :

- M. Benoît ROUSSELLE, chef de cabinet du Service des Affaires Européennes et Internationales (S.A.E.I.), ministère de la justice, pour la disponibilité, la gentillesse, et l'attention qu'il a manifesté à notre égard, ainsi que pour les rencontres qu'il nous a obtenues au sein de l'administration,
- M. Jean-Baptiste AVEL, adjoint au chef de service du S.A.E.I.,
- M. Lionel RINUY, chef du bureau de droit communautaire et de droit comparé, et son adjoint M. Philippe BIJU-DUVAL,
- Mme Véronique CHAPPELARD, du bureau du droit communautaire du S.A.E.I.,
- Et le personnel du S.A.E.I. pour sa gentillesse et son accueil, particulièrement Mme Solange LAMBERT.
- M. Laurent JACQUES, magistrat, adjoint au chef du Bureau du Droit civil général, pour son éclairage sur le commerce électronique.

MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE :

- M. Jean JOURNET, sous-directeur de la Direction de la législation fiscale, Direction Générale des Impôts, pour son accueil et son exposé tout à fait captivant sur la proposition de directive du 7 juin 2000.

COMITE INTERMINISTERIEL POUR LES QUESTIONS DE COOPERATION ECONOMIQUE EUROPEENNE (S.G.C.I) :

- Mme Madeleine PEYROUTY, adjointe au chef du secteur affaires économiques et financières, pour son explication sur l'état des négociations au Conseil.

CENTRE DE RECHERCHES EUROPEENNES (CE.D.R.E.) :

- L'ensemble de l'équipe pour sa compétence et sa gentillesse.

1 LISTE DES ABRÉVIATIONS

A.U.E : *Acte unique européen.*

B.O.I : *Bulletin officiel des impôts.*

C.E : *Communauté européenne.*

C.E.E : *Communauté économique européenne*

C.O.M : *Communication de la Commission européenne*

N.T.IC : *nouvelles technologies de l'information et de la communication.*

O.C.D.E : *Organisation pour la coopération et le développement économique.*

O.M.C : *Organisation mondiale du commerce.*

T.I.C : *Technologies de l'information et de la Communication.*

T.V.A : *taxe sur la valeur ajoutée.*

U.E : *Union européenne.*

INTRODUCTION

« De Philippe le Bel à Bercy des Templiers aux fournisseurs d'accès à Internet, le pouvoir fiscal n'a jamais cessé de livrer, sur des siècles et des siècles, la lutte sans merci pour que toute activité humaine, réelle et aujourd'hui virtuelle, soit source de profit par prélèvements de royalties »¹. L'adversaire est aujourd'hui électronique, difficilement identifiable et souvent insaisissable. Epiphénomène pour certains, révolution économique pour d'autres, le commerce électronique cristallise l'attention des fiscalistes. En effet, ce contexte original est l'occasion pour les spécialistes d'éprouver l'efficacité voire l'intemporalité des concepts fiscaux classiques. La taxe sur la valeur ajoutée (ci-après T.V.A.), permet une telle confrontation. C'est sur cette base que la Communauté a décidé de relever le défi de l'imposition du commerce électronique.

Par la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique, la Commission a cherché à imposer à une partie des transactions électroniques (section 1), le système de T.V.A communautaire (section 2).

¹F. Huet, *La fiscalité du commerce électronique*, préface de J.C Martinez, Litec, Paris, p. 18-19.

SECTION 1- LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE ET L'INTERNET

L'Internet² est un moyen de communication (stockage et/ou transmission d'informations) au même titre que l'écriture, l'imprimerie, la radio et la télévision, le téléphone et le fax. C'est le premier moyen de communication qui ait été connu dans l'ère numérique (I). C'est également le moyen de communication qui a permis l'extraordinaire essor du commerce électronique (II).

§1 : L'Internet, structure technique de base de l'essor du commerce électronique

L'Internet est un moyen de communication qui associe télécommunication et informatique dès son origine (A). Il s'est peu à peu démocratisé, essentiellement en raison d'un fonctionnement relativement simple (B).

A- L'émergence d'un nouveau mode de communication

Le terme Internet est l'acronyme de l'expression anglophone INTERNATIONAL NETWORK. L'Internet est un réseau constitué d'une fédération de réseaux d'ordinateurs qui utilisent le même protocole de communication (protocole de contrôle de transmission T.C.P / I.P, protocole Internet) et fonctionnent comme un réseau virtuel unique et coopératif. Il

² Pour Robert Cailliau, ingénieur dont les travaux sont à l'origine du protocole hypertexte, l'Internet est désormais le terme consacré. Il affirme que « la France est le seul pays où l'on dit « sur internet » au lieu de « sur l'Internet ». On n'a donc toujours pas compris que l'Internet est une idée et non pas une marque de boisson américaine ». Cité par J. Roc'h, « commerce électronique : le réseau Internet et la fiscalité », mémoire de D.J.C.E, Université de Rennes 1, p.10.

regroupe plus de 40 000 réseaux dans le monde et constitue sans doute le plus grand réseau mondial d'équipements informatiques hétérogènes. Tout ordinateur supportant un logiciel conforme saura communiquer sur divers types de liaison, avec un autre. De plus, l'Internet utilise un système international d'adresses qui permet d'envoyer un message ou un fichier à un correspondant en tout point du globe, sans ambiguïté. Ces caractéristiques permettent une communication généralisée.

L'Internet est né de la nécessité des universitaires de se pourvoir d'un mode d'échange de documents et de la volonté de l'armée de mettre en place un réseau décentralisé qui résisterait à une attaque atomique. C'est ainsi que le premier réseau d'ordinateurs nommé ARPANET³, a été mis en place en 1969 par le Département de la Défense des Etats-Unis. Il s'agissait pour l'armée d'avoir un réseau sans base de données centrale, de manière à ce que les informations ne soient pas détruites par une seule attaque. Pour les chercheurs, c'était un moyen d'accéder facilement à une banque mondiale d'informations. Le réseau Internet concilie cet antagonisme apparent. L'information est répartie sur des milliers d'ordinateurs, ces derniers sont reliés entre eux grâce à un protocole unique qui permet un accès facilité à l'ensemble des informations stockées. Une fois, le modèle (le « tube ») mis en place, il ne reste plus qu'à le remplir. Le premier service opérationnel a été le courrier électronique. Puis un système d'échange d'informations et d'opinions s'est développé sous le nom de « *news group* ». Enfin, le fameux Web ou (World Wide Web⁴), a permis de démocratiser le réseau. M. Huitena, cité par M. Cyril Blaise⁵, relate ainsi l'apparition du réseau : « en 1973, Vint Cerf et Bob Khan créèrent le concept d'Internet en proposant d'interconnecter des réseaux isolés en leur imposant un langage commun qui serait compris par des passerelles et permettrait de relayer des paquets (d'informations) de réseau à réseau. Il fallut définir ce langage commun dont les parties les plus visibles sont le protocole Internet (I.P.) et le protocole de contrôle de transmission (T.C.P.) ».

³ Acronyme du projet A.R.P.A « internetting ». L'A.R.P.A (Advanced Research Project Agency) est un organe du *Department of Defense* américain.

⁴ Le terme web peut être traduit littéralement par l'expression « toile étendue au monde ».

⁵ C. Blaise, *Le commerce électronique entre professionnels en réseau ouvert (Internet)*, mémoire, disponible sur le site : <http://euridia.com/cblaise/memoire.cfm>

B- le fonctionnement de l'Internet

Sur le Web, il suffit de cliquer sur un mot souligné pour en savoir plus sur son contenu: c'est le principe du lien hypertexte⁶. Un site web est en quelque sorte un catalogue animé dans lequel on présente des produits, c'est-à-dire un support multimédia interactif capable de délivrer des services d'informations sur l'Internet mais également de connecter ses utilisateurs avec des systèmes d'informations hétérogènes. Pour accéder au réseau mondial, un particulier doit souscrire un abonnement auprès d'un *provider*, appelé également fournisseur d'accès, qui lui remet un logiciel destiné à permettre l'accès aux services de l'Internet. Le fonctionnement du système est subordonné à la présence d'éléments spécifiques des environnements Windows ou Macintosh, compatibles avec le protocole T.C.P/I.P. Le principe du protocole Internet (IP) consiste à définir les services du réseau, et à rechercher la vitesse maximum de transmission des données. Ainsi, ces dernières sont-elles découpées en paquets. Chaque paquet est pourvu d'un en-tête, indiquant, à la manière d'une enveloppe postale sa provenance et sa destination. L'ordinateur et l'utilisateur préparent ces paquets et les soumettent au réseau. Celui-ci est censé les acheminer au mieux, en choisissant à tout moment le chemin le plus court. Ce découpage en paquets constitue la différence essentielle avec la communication téléphonique traditionnelle qui établit elle une liaison permanente active jusqu'au moment où l'une des parties raccroche. Le protocole de contrôle de transmission (TCP) permet de répéter les messages perdus dans le réseau et d'assurer une réception sans faute des données.

Le fournisseur d'accès constitue un intermédiaire dont l'internaute ne peut se passer pour accéder au réseau. Le routeur est lui un ordinateur chargé de gérer le réseau Internet et servant de nœud d'interconnexion. Le serveur fournit des services à d'autres ordinateurs d'un réseau.

§2- L'émergence d'un nouveau mode de commerce : le commerce électronique

La notion de commerce électronique⁷ regroupe un ensemble d'opérations commerciales (A), dont le poids économique ne cesse de croître (B).

⁶ Le principe du lien hypertexte a été développé au début des années 1990 par les chercheurs du C.E.R.N (organisme européen pour la recherche nucléaire) et le N.C.S.A. (centre de recherche américain sur les supraconducteurs)

⁷ Le terme de « commerce électronique » résulte de la traduction littérale d'une expression utilisée pour la première fois en 1993, dans un document cosigné par le président et le vice-président américains (*Technology for America's Economic growth – a new direction to build economic strength*, 22 février 1993), cité par F. Huet, *op.cit*, p. 4.

A-Définition du commerce électronique

Selon les conclusions du rapport Lorentz⁸, la notion de commerce électronique regroupe l'ensemble des échanges électroniques liés aux activités commerciales⁹. Il s'agit donc de tout type de relations établies à des fins économiques, qu'elles soient passées et exécutées en ligne (on parlera alors de commerce *on-line*) ou seulement commandées en ligne (il s'agit du commerce dit *off-line*). Afin de mieux saisir l'intérêt pratique de cette distinction, nous illustrons notre propos de deux exemples¹⁰.

- Exemple de relations contractuelles passées en ligne avec exécution d'une prestation hors réseau (*off-line*) : la société « Krampouz'international » est spécialisée dans le commerce des galettes bretonnes. Installée à Locquirec (Finistère), elle souhaite s'implanter sur le marché nord-américain. A cette fin, elle décide d'effectuer une campagne de publicité aux Etats-Unis. Ne connaissant pas le marché local, elle recherche sur le réseau une agence de communication située aux Etats-Unis. Elle envoie à la société Uncle Sam Publicity, un courrier électronique afin de lui expliquer la nature de sa demande et les spécificités de ses produits. L'agence américaine lui propose via l'Internet plusieurs maquettes. Une fois l'une d'entre elles acceptée et après réception du chèque par la poste ou par virement bancaire (la société américaine n'utilisant pas les paiements sécurisés), l'agence de publicité s'occupera de contacter les imprimeurs locaux et les annonceurs afin de produire la publicité voulue par Krampouz'international, sans que celle-ci ait jamais eu à se déplacer aux Etats-Unis.
- ◆ Exemple de relations contractuelles passées et exécutées en ligne (*on-line*) : la société Vêt'Breizh, établie à Nantes (Loire-Atlantique), est spécialisée dans la production de pulls marins. Elle possède déjà un site web, mais elle le trouve peu vendeur. Attirée par le site Internet de la société Design'Web, qui dispose d'un système de remise à jour de design de site en ligne, elle lui confie la prestation. Après avoir rempli un questionnaire sur le site de Design'Web, la société Vêt'Breizh reçoit un courrier électronique de celle-ci l'avertissant qu'elle accepte de retravailler le design de son site pour 25 000 francs et qu'elle demande un acompte de 20% à la réception de la première maquette. Elle indique que les autres

⁸ « Commerce électronique : une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics », rapport du groupe de travail présidé par M. Francis Lorentz., rapport largement diffusé, disponible en ligne sur : http://www.finances.gouv.fr/mission_commerce_electronique/rapports/

⁹ L'O.C.D.E définit le commerce électronique, plus largement, comme toute activité d'échange générant de la valeur pour l'entreprise, ses fournisseurs ou ses clients, effectuée sur des réseaux. En fait, le terme commerce électronique n'est pas propre à l'Internet, il englobe les opérations commerciales passées par des moyens tels le Minitel, l'E.D.I. (échange informatisé de données) ou le téléphone.

¹⁰ Exemple inspiré de C. Blaise, *op.cit.*

pages seront livrées par étapes après réception du paiement. Elle lui donne un code confidentiel qui permettra au responsable de la société Vêt'Breizh d'accéder à un espace protégé et personnel sur le site de Design'Web, afin qu'il puisse consulter les pages réalisées pour son nouveau site ainsi que les modifications nécessaires.

B- La place du commerce électronique dans l'économie mondiale

Selon M. Albert Gore, « *une des contributions les plus durables d'Internet commence probablement tout juste à se manifester. Cette autoroute de l'information promet de révolutionner nos transactions commerciales, à savoir notre façon d'acheter et de vendre tout ce dont nous avons besoin* »¹¹.

Le commerce électronique offre un potentiel économique considérable. Il réduit radicalement la distance économique qui sépare les producteurs des consommateurs. Ces derniers peuvent effectuer directement leurs achats sans faire appel aux habituels détaillants, grossistes ou même dans certains cas distributeurs. Ils bénéficient d'une meilleure information, de coûts de transaction plus faible et donc de prix plus bas, d'un choix plus large voire de la possibilité de se procurer des produits adaptés à leurs besoins particuliers ainsi que d'une livraison instantanée pour les services et produits immatériels sous forme numérique. Pour les vendeurs aussi, le commerce électronique présente de nombreux avantages : les producteurs peuvent en effet accéder sans grande difficulté au marché mondial. En outre, les économies sur les coûts salariaux peuvent être considérables. Selon une estimation, le coût d'achat d'un logiciel sur l'Internet est de 0.20 à 0.50 dollar par transaction contre 5 dollars pour une commande par téléphone et 15 dollars pour une transaction réalisée chez un détaillant traditionnel¹². Mais si le commerce électronique offre de nouveaux débouchés, il se traduira également par une concurrence plus intense.

Selon bon nombre d'études, le chiffre d'affaires réalisé par le commerce électronique sera multiplié par treize en moins de quatre ans¹³. Mais les disparités subsistent. Ainsi, selon M. Ken Fraser, analyste chez Dataquest, le chiffre d'affaires réalisé en Europe via le

¹¹ Extrait de l'allocution prononcée par le vice-président des Etats-Unis, M. Albert Gore, le 1^{er} juillet 1998, à l'occasion de la publication par le gouvernement américain du texte intitulé « *directives sur le commerce électronique* ».

¹² O.E.C.D, *Policy Brief*, n°1, novembre 1997, p.1 à 8
http://www.oecd.org/publications/Pol_brief/1997/9701f_pol.htm.

¹³ *Commerce électronique*, Priorité entreprises, 11/1999, <http://www.carcasonne.cci.fr/pages/dos-ecommerce.htm>

commerce électronique sur le web sera de 500 millions de dollars en 2002 (contre 3 milliards de dollars pour les américains).

Les technologies de l'information ont une forte incidence sur l'économie et sa croissance, mais également sur la structure de production ainsi que sur les métiers et l'emploi. L'importance économique des T.I.C.¹⁴, exprimée ici en dépenses de T.I.C par rapport au P.I.B.¹⁵ augmente dans l'ensemble des pays industrialisés et a d'ores et déjà augmenté de 7% en 1997 dans l'ensemble des Etats membres de l'O.C.D.E.¹⁶. Cette forte croissance repose principalement sur la progression des équipements et des services de télécommunication. La France comptait en septembre 1998 quelques 500 « sites web marchands »¹⁷, soit 2% du total mondial et moins de 8% du total européen¹⁸.

§3-les acteurs du commerce électronique et l'environnement du commerce électronique :

Il serait quelque peu naïf de considérer l'essor du commerce électronique comme un événement économique spontané. Il apparaît clairement que l'une des caractéristiques majeures du développement de cette nouvelle forme de commerce est qu'il a été principalement le fait, en tout cas au début, de spécialistes des T.I.C évoluant dans un cadre réglementaire extrêmement souple.

Le commerce électronique n'est cependant pas resté longtemps une « affaire de spécialistes ». La relative simplicité de l'utilisation de l'Internet, les formidables opportunités de souplesse, de rapidité et de compétitivité qui caractérisent le réseau ont beaucoup contribué à son succès. Ces facteurs ont conduit au développement rapide du commerce électronique, d'abord entre entreprises puis entre entreprises et particuliers. La puissance publique n'est pas restée longtemps en marge de ce processus, d'abord pour profiter elle-même des avantages du

¹⁴ « Technologies de l'Information et de la Communication ».

¹⁵ Produit Intérieur Brut.

¹⁶ Les pays de l'O.C.D.E assurent plus de 80% de la production mondiale de T.I.C. Les Etats-Unis continuent à tirer la croissance des marchés avec une part de 36% pour 1997. *Perspectives des technologies de l'information de l'O.C.D.E.*, publication O.C.D.E, 2000, p. 11-12.

¹⁷ En revanche, selon l'O.C.D.E, 25.000 entreprises françaises utilisaient les échanges informatisés de données (EDI) en 1997, contre 9.000 en 1995. Les comparaisons internationales sont difficiles à établir, mais la France se situerait légèrement devant le Royaume-Uni et loin devant l'Allemagne. *Ibidem*.

¹⁸ F. Sakhojian et D. Kaplan, *l'état du commerce électronique*, mission pour le commerce électronique, 1998, groupe de travail n°1,

http://www.finances.gouv.fr/mission_commerce_electronique/travaux/syntheses/1_etat_ce.html.

*e-business*¹⁹, puis pour répondre aux nombreuses problématiques qui n'ont pas manqué de se faire jour. Sont ainsi apparues des questions juridiques (droit des contrats, droit de la preuve, fiscalité, protection du consommateur...), économiques et sociales (mesure des opportunités de croissance et de développement liées aux nouvelles technologies) voire même morales (ordre public, sites pornographiques ou xénophobes, apparition de réseaux pédophiles et terroristes...) qu'il a fallu résoudre.

Les Etats ont pris conscience du double rôle qui leur incombait : donner au commerce électronique et à l'Internet en général un cadre juridique conforme à leurs valeurs et encourager le dynamisme du développement de l'Internet, notamment en matière de commerce électronique.

En France, l'Etat a pris en compte ces enjeux en mettant en place, dès 1998, un groupe de travail, présidé par M. Francis Lorentz, chargé de réfléchir sur « les enjeux du commerce électronique ». Ce rapport, présenté au ministre de l'économie et des finances constitue le signe tangible de la volonté politique de « *favoriser l'émergence de solutions qui concilient le dynamisme des marchés et la préservation des valeurs communes aux pays européens* »²⁰. Il distingue cinq catégories d'acteurs de cette nouvelle forme de commerce : les citoyens, les consommateurs, les entreprises, les pouvoirs publics et les partenaires internationaux. Il relève que toute intervention dans le domaine du commerce électronique doit prendre en compte les intérêts et la position de chacun de ces acteurs. Le rapport précise le rôle majeur que l'Union européenne est appelée à jouer dans ce processus : « *L'Europe doit être au cœur de la démarche des administrations et des entreprises françaises dans le domaine du commerce électronique, et ceci dans une triple perspective : (...) utiliser les synergies entre la monnaie unique et l'essor du commerce électronique, (...) profiter de l'émergence du commerce électronique pour achever le marché unique [et] harmoniser rapidement les règles communautaires dans certains domaines clés* ».

Le groupe de travail a précisé l'importance de ce travail d'harmonisation dans la mesure où « *le développement du commerce électronique pose un véritable défi à la tradition européenne d'intervention directe de l'Etat dans les relations entre acteurs économiques à travers la réglementation* ». C'est à la même constatation que parvient Mme Anne-Marie Roussel, directeur de recherche pour le commerce électronique au Gartner Group, qui

¹⁹ angl. : « commerce électronique »

²⁰ « *Commerce électronique : une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics* », rapport précité.

déclare : « le fait que les européens ne soient pas d'accord sur les problèmes de cryptage et de sécurité comme sur la question de l'imposition d'une taxe à valeur ajoutée sur les biens achetés sur le web contribue au vide juridique qui est un frein au développement du commerce électronique »²¹.

La proposition de directive du 7 juin 2000 s'inscrit précisément dans le cadre d'une volonté de dialogue entre la Communauté, les partenaires internationaux (particulièrement les Etats-Unis et l'O.C.D.E.), les administrations nationales et les milieux d'affaires. Ainsi la Commission approuve-t-elle la position de ces dernières telles que celle du « Global Business Dialogue »²² qui indique que « le commerce électronique ne pourra pleinement réaliser toutes ses potentialités que si une structure sûre, transparente et prévisible est mise en place avec l'aide de tous les acteurs concernés »²³.

L'une des préoccupations majeures que les administrations et les entreprises ont eu à appréhender ensemble, est celle de l'imposition du commerce électronique. Au regard de l'imposition directe, la taxation des revenus issus du commerce électronique a posé (et continue de poser) de nombreuses difficultés, liées aux questions de double imposition. Celles-ci doivent être résolues dans un cadre international, au sein duquel l'O.C.D.E. est appelé à jouer un rôle central par le biais de modifications de ses « conventions-modèles ».

En revanche, la fiscalité indirecte du commerce électronique, c'est-à-dire principalement la TVA, fait intervenir au premier chef la Communauté européenne. C'est à ce titre que la Commission, dans le cadre de la proposition de directive en date du 7 juin 2000²⁴ soumet au Conseil des amendements au système de T.V.A communautaire existant, afin de l'adapter au commerce électronique.

SECTION2- LE SYSTÈME DE T.V.A COMMUNAUTAIRE ACTUELLEMENT APPLICABLE AU COMMERCE ÉLECTRONIQUE :

²¹ Cité par un article paru sur le site Internet « lesechos.fr ».

<http://www.lesechos.fr/dossiers/telecommerce/abc/articles/article26.htm>

²² Le site Web de ce lobby est riche d'informations et de prises de position sur le commerce électronique :

<http://www.gbd.org/ie/index.html>

²³ point 1.4. de l'exposé des motifs précédant la proposition de directive étudiée ici.

A l'instar du commerce traditionnel, le *e-business* ne doit pas en principe échapper à l'application de la fiscalité indirecte. Dans les Etats membres de l'Union européenne, c'est la directive 77/388/CEE (§1) qui a vocation à s'appliquer. Ce système de TVA communautaire regroupe différents régimes dont l'application est subordonnée à la nature juridique de l'opération. Or, en matière de commerce électronique, la qualification juridique n'est ni uniforme ni certaine, ce qui entraîne un certain nombre d'incertitudes (§2).

§1- Le système T.V.A communautaire

Aux termes de l'article 2 de la sixième directive du 17 mai 1977²⁵, sont soumises à la TVA « *les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel* » ainsi que « *les importations de biens* ». En ce qui concerne les opérations imposables par nature, un double critère s'applique : un critère réel (portant sur les opérations en elles-mêmes) et un critère personnel (relatif à la qualité de la personne qui réalise l'opération). L'application de ces règles au commerce électronique ne pose que peu de problèmes pour les transactions internes aux Etats membres²⁶, à la différence des échanges internationaux. Le système de TVA communautaire opère une distinction fondamentale entre le régime applicable aux transactions relatives aux biens (A) et celui des prestations de service (B).

A- le régime des biens établi par la directive 77/388/CEE

Le régime relatif aux biens distingue les échanges effectués par des opérateurs situés dans deux Etats membres de l'Union européenne de ceux effectués entre un Etat membre et un Etat tiers.

²⁵ Directive du 17 mai 1977 n°77/388/CEE, JO L 145 13.06.1977 p.1., également disponible en version consolidée sur http://europa.eu.int/eur-lex/fr/consleg/main/1977/fr_1977L0388_index.html. elle fera l'objet d'une étude plus détaillée dans cette introduction.

²⁶ Des difficultés propres au commerce électronique apparaissent en matière de commerce international. Nous n'étudierons donc ici que les règles de la sixième directive applicables au commerce entre opérateurs situés dans des Etats différents.

Les opérations relatives aux biens effectuées entre un opérateur d'un Etat membre et un opérateur d'un Etat tiers sont qualifiées d'« importations » et d'« exportations ». Elles sont soumises à deux principes simples: l'exonération de TVA des exportations²⁷ et la taxation des importations²⁸. Ces règles ne soulèvent pas de difficultés particulières en matière de commerce électronique, tout du moins d'un point de vue théorique. En effet, les administrations douanières sont censées contrôler les importations de biens lors de leur passage en douane et fixer le montant de la TVA due pour chaque importation. Dans la pratique, elles ne vérifient pas les colis de faible valeur (c'est-à-dire d'une valeur déclarée inférieure à 300 Francs) en provenance d'Etats tiers. Or, de nombreuses sociétés étrangères (principalement américaines) proposent sur l'Internet ce type de biens (CD, accessoires informatiques...). Dans les faits, la TVA n'est donc quasiment jamais appliquée sur les biens commandés par voie électronique et livrés par les services postaux. M. J.P. Le Gall relève que la probabilité d'être contrôlé est de l'ordre d'une chance sur dix mille²⁹. Cependant, cette situation résulte de l'insuffisance des moyens humains et non d'une difficulté propre au commerce électronique. Le problème est le même que la commande soit effectuée par correspondance, téléphone, fax ou par l'Internet. Il est néanmoins incontestable que le développement du commerce *off-line* a pour conséquence d'accroître l'érosion fiscale et de défavoriser les opérateurs de l'U.E. qui ne peuvent échapper aussi facilement à l'application de la TVA. A ce titre, le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E. relevait dans un document de travail paru en 1998, qu'il était devenu « *nécessaire de disposer de ressources additionnelles pour assurer un recouvrement efficace des impôts dus sur ces expéditions* »³⁰ Ainsi aucune difficulté propre au commerce électronique n'existe dans l'application du régime applicable aux biens dans le commerce extra-communautaire.

Depuis le 1er janvier 1993, les frontières fiscales ont été supprimées au sein du marché intérieur. Les notions d'importation et d'exportation ont été remplacées dans le commerce intra-communautaire par celles de livraison et d'acquisition. Ainsi, ce n'est plus le dédouanement, mais la livraison du bien qui constitue le fait générateur de l'imposition.

Le régime des transactions intra-communautaires diffère selon la qualité de l'acquéreur (assujetti ou non). Lorsque l'acquéreur est un assujetti³¹, la règle de l'imposition des

²⁷ Principe posé par l'article 15 de la sixième directive précitée.

²⁸ Article 2 paragraphe 2 de la sixième directive

²⁹ J.-P. Le Gall, *Internet: cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal*, JCP E n° 5, 1998, p.166.

³⁰ Direction des affaires financières, fiscales et des entreprises, Comité des affaires fiscales, *commerce électronique: document de travail sur les questions fiscales*, <http://www.oecd.org>.

³¹ L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive dispose qu'est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1,

acquisitions intra-communautaires (la TVA peut alors être déduite de la TVA exigible par le mécanisme de l'auto-liquidation) et de l'exonération des livraisons intra-communautaires s'applique. En revanche, lorsque l'acquéreur n'est pas un assujetti, la TVA lui est facturée selon le critère du lieu de consommation. Ainsi, un français qui achète un téléviseur en Grèce paiera la TVA grecque sans aucune formalité douanière à la frontière.

En outre, deux régimes dérogatoires sont institués par la directive: l'un relatif aux ventes à distances (taxation au lieu d'arrivée du bien acheté à distance tant que le seuil de 100 000 ou 35 000 euros n'a pas été dépassé), et l'autre relatif aux moyens de transport neufs.

B- le régime des prestations de service établi par la directive 77/388/CEE

A la différence du régime des biens, les règles de territorialité applicables aux prestations de services se caractérisent par leur complexité. Le lieu d'imposition de ces opérations est déterminé selon des critères relatifs à leur nature. L'article 9, paragraphe 1 de la sixième directive pose une règle générale, qui se trouve complétée par deux régimes dérogatoires (article 9, paragraphes 2 et 3).

Ainsi, l'article 9 paragraphe 1 de la sixième directive dispose-t-il que « *le lieu d'une prestation de service est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation est rendue ou, à défaut (...), au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle* ». Le principe posé est donc celui de la taxation dans le pays du prestataire. Selon la Cour de justice des Communautés européennes, les critères de détermination du lieu du prestataire sont hiérarchisés. En effet, le juge de Luxembourg, dans une jurisprudence constante³², considère d'une part, que le critère du « siège de l'activité » est prioritaire, et d'autre part que la prise en compte de « l'établissement stable à partir duquel la prestation est rendue » prime les critères de domicile ou de résidence (qui ne sont que subsidiaires). La règle exposée à l'article 9 paragraphe 1 s'articule donc autour de deux notions fondamentales : celle du « siège de l'activité » et celle de « l'établissement stable ». Conformément aux conclusions de l'avocat général Mancini dans l'affaire Berkholz³³, la notion de siège de l'activité doit être entendue au sens technique :

de la sixième directive, les activités économique visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataires de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée, comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

³² Cour de justice des Communautés européennes (C.J.C.E), 4 juillet 1985, *Berkholz*, affaire 168/84, ou encore C.J.C.E, 20 février 1997, *DFDS*, affaire 260/95. <http://www.curia.eu>.

³³ Arrêt *Berkholz* précité.

il s'agit du siège social tel qu'il figure dans l'acte de constitution de la société. Quant à la notion d'établissement stable, le juge communautaire estime qu'il est constitué par un établissement présentant une consistance minimale par la « *réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires* » à la fourniture de prestations de service déterminées³⁴.

Il existe ensuite des régimes dérogatoires pour les services reposant sur une assise matérielle. Ainsi, aux termes de l'article 9, paragraphe 2, point a, de la directive 77/388/CEE, les prestations de services se rattachant à un immeuble sont taxables au lieu où le bien est situé. Par ailleurs, l'article 28 ter C, paragraphe 2 de la sixième directive applicable aux transports intra-communautaires, fixe le principe de l'imposition au lieu de départ, mais l'assortit d'exceptions. Concernant les prestations de transport effectuées entre un Etat membre de l'Union européenne et un Etat tiers, le lieu de la prestation est l'endroit où s'effectue le transport en fonction de la distance parcourue³⁵. Enfin, l'article 9 paragraphe 2, point c) énonce une série d'hypothèses pour lesquelles le lieu d'imposition retenu est celui de l'exécution matérielle de l'opération. Il s'agit des « *activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires (...), des activités accessoires aux transports (...) des expertises de biens meubles corporels et des travaux portant sur des biens meubles corporels* ».

Il existe, en dernier lieu, une troisième règle de territorialité relative aux prestations de services dites « immatérielles ». Le point e) de l'article 9 paragraphe 2 de la sixième directive donne en effet une liste limitative de prestations pour lesquelles des règles spécifiques trouvent à s'appliquer. Ces règles se fondent sur l'appréciation de plusieurs critères, notamment celui du lieu d'établissement du preneur (situé dans la Communauté ou en dehors) et celui de sa qualité (assujetti ou non). Lorsque des prestations figurant dans cette liste sont rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, le lieu d'imposition est réputé se situer au « *lieu où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de service a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle* ». Dans le cas où ces conditions ne sont pas remplies, le critère général de l'imposition au lieu d'établissement du prestataire trouve à s'appliquer. Ce régime dérogatoire concerne les opérations suivantes : les cessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de

³⁴ Arrêts *Berkholz* et *DFDS* précités ou encore C.J.C.E, 2 mai 1996, *FG Linien*, affaire 231/94.

³⁵ La Commission a constaté dans un rapport du 23 novembre 1994 que cette « *règle de taxation en fonction des distances parcourues est particulièrement complexe à appliquer* ». En réalité, nombre d'Etats membres utilisent largement leurs possibilités d'exonérer de TVA les prestations de transports internationaux.

licences , de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires, les prestations de publicité, les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables, autres prestations similaires ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations, les obligations de ne pas exercer une activité professionnelle entièrement ou partiellement ou un des droits susvisés, les opérations bancaires, financières et d'assurance, les mises à disposition de personnel, les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans la fourniture des prestations immatérielles, les locations de biens meubles corporels et les prestations de télécommunication (depuis la directive 1999/59/CE)³⁶. Cependant les Etats membres peuvent retenir le critère du lieu d'utilisation, lorsque l'utilisation du service s'effectue à l'intérieur du pays ou en dehors de la Communauté, soit pour imposer des opérations qui auraient échappé à la taxe, soit au contraire pour ne pas taxer des opérations qui devraient être imposées³⁷.

La complexité juridique des régimes applicables aux prestations de service, se double d'une complexité technique inhérente au commerce électronique. En effet, le *e-business* regroupe des types d'opérations très diverses dont la qualification juridique et fiscale est parfois hasardeuse.

§2- La problématique de la qualification des opérations rendues par voie électronique

L'un des problèmes juridiques majeurs rencontrés par les acteurs du *e-business* réside dans la qualification des opérations de commerce électronique. Selon la définition donnée par le Professeur Cornu, la technique juridique de la qualification « *consiste (...) à prendre en considération un fait (supposé établi dans sa matérialité) pour le revêtir intellectuellement de la qualité juridique qui va lui faire produire ses effets de droit* »³⁸.

En matière de fiscalité du commerce électronique, qualifier juridiquement ces transactions s'avère être un exercice difficile voire hasardeux. Comme le souligne M. François

³⁶ Directive 1999/59/CE du Conseil, du 17 juin 1999, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de télécommunications, JOL 162, p. 63.

³⁷ article 9, paragraphe 3, sixième directive, précitée.

³⁸ G.Cornu, *droit civil, Introduction-les personnes-les biens*, Montchrestien, 6^{ème} édition, Paris, 1993, n°194.

Sibille, la qualification juridique revêt pourtant ici une importance cruciale³⁹, dans la mesure où elle détermine le régime fiscal applicable, et que de celui-ci découle le lieu d'imposition. Il existe donc des questions quant à la qualification des opérations du commerce électronique (A), et des incertitudes que les prises de position des administrations nationales n'ont pas su lever (B).

A- Les interrogations concernant la qualification des opérations de commerce électronique

Les auteurs⁴⁰ relèvent généralement que la difficulté de déterminer le régime applicable aux biens fournis sous forme électronique tels que logiciels, livres, vidéo ou CD, vient du fait que la valeur de tels biens réside dans les données numériques et non dans le support matériel qui véhicule celles-ci. Le principal problème est donc celui de la « dématérialisation des supports ».

Lorsqu'un CD-audio ou un livre est téléchargé sur l'Internet, il y a acquisition de données. Cette opération pourrait être qualifiée de cession de droits d'auteur⁴¹. Elle relèverait alors de l'article 9, paragraphe 2, point e) de la sixième directive qui dispose expressément que ce type de cession se voit appliquer le régime des prestations immatérielles, c'est-à-dire la taxation au lieu du prestataire. Mais il serait tout aussi concevable de qualifier cette opération de livraison de bien (même si le bien est dématérialisé), dans la mesure où l'internaute devient propriétaire d'un CD dont les caractéristiques sont globalement les mêmes que s'il avait acheté ce CD dans le commerce traditionnel. Dans ce cas, l'opération se verrait appliquer le régime de l'imposition au lieu de consommation applicable aux biens. Enfin, cette même opération pourrait-elle valablement être qualifiée de prestation de service. En effet, l'article 6, paragraphe 1 de la sixième directive dispose que « toute opération qui ne constitue pas une livraison de bien au sens de l'art.5 » doit être considérée comme une prestation de service. Dans cette dernière hypothèse, la prestation de service devrait-elle être considérée comme une prestation ayant une assise matérielle ou plutôt comme une prestation immatérielle? Cette question représente un grand intérêt pratique puisque les règles de territorialité applicables sont très différentes selon la qualification choisie.

³⁹ F. Sibille, *La fiscalité du commerce électronique*, Les Petites Affiches, n°136, 9 juillet 1999, p. 7.

⁴⁰ Voir par exemple G.D. Benayoun et F. Huet, *TVA et commerce électronique*, Expertises, juillet 1999, p. 225.

⁴¹ L. Julié, *la fiscalité confrontée à Internet*, Les Petites Affiches, n°16, 23 janvier 2001, p.12-15.

B- Des réponses partielles aux questions de qualification

Certaines opérations de commerce électronique ne sont pas concernées par les interrogations relatives à la qualification que nous venons d'exposer. Tout d'abord, les ventes *off-line* de biens matérialisés restent soumises aux règles habituelles des ventes effectuées par correspondance. Ensuite, l'article 9, paragraphe 2 de la sixième directive trouve à s'appliquer aux « *cessions et concessions de droits d'auteur, (...) prestations de publicité (...), prestations de conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations (...), opérations bancaires, financière et d'assurance, les traitements de données et fournitures d'informations* ». Ces opérations, dès lors qu'elles sont fournies via l'Internet, restent soumises au régime des prestations de services immatérielles. Le moyen par lesquelles elles sont rendues n'a aucune incidence sur leur nature, et donc sur le régime qui leur est applicable. Il convient d'ajouter à cette liste les « services de télécommunication ». Le Conseil avait autorisé les Etats membres à modifier, à compter du 1^{er} janvier 1997, les règles de territorialité applicables aux prestations de télécommunication en leur appliquant le régime des prestations immatérielles. Cette décision, motivée par la crainte de fraudes⁴², a été confirmée et officialisée par la directive 1999/159/CE du 17 juin 1999⁴³ qui a procédé à l'intégration des prestations de télécommunication dans la liste de l'article 9, paragraphe 2, point e), de la sixième directive⁴⁴. Ces prestations incluent la fourniture d'accès à des réseaux d'information mondiaux, la fourniture d'accès à l'Internet relève donc sans ambiguïté du régime d'imposition des prestations dites immatérielles.

Avant même le développement du commerce électronique, la question de la qualification juridique des outils de la société de l'information était apparue en matière fiscale. Ainsi, l'administration fiscale française a établi, dès 1985⁴⁵, une distinction entre les logiciels standards et les logiciels spécifiques⁴⁶. Selon elle, la fourniture des premiers relève du régime des livraisons de biens alors que la fourniture des seconds doit s'analyser comme une prestation de service. Face à l'apparition de nouvelles difficultés issues du commerce électronique, l'administration a été amenée à préciser sa position en indiquant dans une

⁴² La fraude consistait à délocaliser le lieu de fourniture de ces services dans les pays tiers.

⁴³ « Directive télécoms » précitée.

⁴⁴ Précitée.

⁴⁵ Instruction administrative, 30 septembre 1985, BOI 3-A-18-85.

⁴⁶ Les logiciels standards sont ceux fabriqués en grande série à la différence des logiciels spécifiques qui nécessitent eux une adaptation afin d'être exploitables.

instruction de 1996⁴⁷ que la « *fourniture (...) de logiciels standards ou spécifiques (...) transmis en l'absence de support matériel (au moyen d'une ligne téléphonique, d'un réseau spécialisé...)* constitue une prestation de service de l'article 259 B⁴⁸ du CGI ». Cette position revient à considérer dans tous les cas le téléchargement d'un logiciel comme une prestation de service immatérielle. Il est important de noter que cette instruction ne concerne que les logiciels téléchargés et ne remet pas en cause la distinction établie en 1985 lorsqu'il existe un support matériel. La Cour administrative d'appel de Nantes, dans un arrêt du 3 février 1998, a cependant jugé que la fourniture de clichés photographiques par voie électronique ne pouvait être qualifiée de prestation de service, au motif que la société n'avait pas établi que l'intégralité de ses travaux avaient été réalisés sous forme de « *transmission directe de données informatiques* »⁴⁹. Cette décision ne conteste pas l'instruction administrative de 1996⁵⁰. Au contraire, elle la confirme en laissant entendre *a contrario* que si l'entreprise avait démontré l'utilisation du téléchargement pour la totalité des travaux la qualification retenue aurait été celle de la prestation de service. La position française sur ce point ne fait pas l'unanimité. En Europe, des pays comme l'Allemagne ou encore l'Espagne considèrent que le moyen technique utilisé pour délivrer le logiciel ne doit pas avoir de conséquence sur la qualification de celui-ci. Aussi, les logiciels téléchargés doivent-ils, selon l'administration fiscale de ces Etats, être traités comme des livraisons de biens. Aux Etats-Unis, l'Administration a également opté pour une telle approche. La disparité des positions entre Administrations nationales n'est pas satisfaisante. Elle nuit à l'unité du système TVA communautaire, mais elle est également source de déséquilibre entre les Etats membres.

Dans les régimes de TVA établis par la sixième directive, le lieu d'imposition est déterminé, comme nous l'avons énoncé, par l'application de plusieurs critères : pour les importations et exportations de biens, il suffit de savoir dans quel lieu le bien pénètre dans le territoire de l'Union européenne ; pour les acquisitions et livraisons intra-communautaires les assujettis utilisent le mécanisme de l'auto-liquidation ; pour le régime général des prestations de service, il faut connaître le lieu du prestataire ; pour le régime dérogatoire des prestations immatérielles, il faut connaître le lieu du preneur, la qualité d'assujetti ou non de celui-ci, et enfin le lieu du prestataire. Autant de critères qu'il est difficile de mettre en œuvre dans le domaine du commerce électronique. Ces critères posent principalement deux difficultés : il est

⁴⁷ Instruction administrative du 16 février 1996, BOI 3-A-1-96.

⁴⁸ L'article 259 B du Code général des impôts est la transposition en droit français de l'article 9, paragraphe 2, point e), sixième directive.

⁴⁹ Cour administrative d'appel de Nantes, 3 février 1998, Rec. n° 94-716.

⁵⁰ Précitée.

nécessaire d'effectuer une localisation et une identification des protagonistes. Or, le caractère immatériel du commerce électronique, le fait que les frontières physiques n'aient pas d'influence technique sur lui, la discrétion et le relatif anonymat des transactions rendent particulièrement difficiles la localisation des opérateurs et leur identification .

Les difficultés de qualification juridique des opérations du commerce électronique conjuguées à l'inadaptation des critères déterminant le régime applicable, produisent des effets préjudiciables pour l'Union européenne.

SECTION 3- LES CONSÉQUENCES DE LA QUALIFICATION DES OPÉRATIONS DE COMMERCE ÉLECTRONIQUE : CONSTAT DE L'INADAPTATION DU RÉGIME ACTUEL

Il résulte de la situation actuelle un manque à gagner fiscal de plus en plus important (§1) et des distorsions de concurrence qui nuisent au dynamisme des opérateurs communautaires (§2). Cette situation contribue également à créer un environnement fiscal incertain et peu prévisible pour les entrepreneurs communautaires. Il existe donc une véritable attente d'intervention législative (§3).

1.1 §1- Les distorsions de concurrence engendrées par le fonctionnement actuel du régime TVA

Actuellement en France, les prestations de services fournis électroniquement, qui n'entrent pas dans la liste des biens soumis à un régime dérogatoire, sont soumises par défaut au régime de droit commun⁵¹ de l'article 9 paragraphe 1 de la sixième directive⁵². Or, en vertu du principe d'imposition au lieu du prestataire, les services prestés par un opérateur situé hors de l'UE à un preneur situé sur le territoire fiscal communautaire⁵³ sont de fait exonérées de TVA. En revanche, les opérateurs de commerce électronique, ayant leur siège ou leur

⁵¹ F.Huet, *Le défi fiscal du commerce électronique, vers une réponse législative*, Revue fiscalité européenne et droit des affaires, janvier 2001, Nice, p.17.

⁵² Ce régime est appliqué par défaut Il ne concerne pas la fourniture d'accès à Internet, qui relève du régime des prestations immatérielles de télécommunications, et le téléchargement de logiciel en ligne, soumis à ce même régime en raison de l'instruction fiscale de 1996 (précitée).

⁵³ L'article 3 de la sixième directive définit cette notion.

établissement stable dans un Etat membre doivent facturer à leur client la TVA de cet Etat membre, quel que soit l'endroit où se situe le preneur. Il résulte de ces deux constatations que les prestataires communautaires facturent toujours de la TVA, à la différence des prestataires situés dans des Etats tiers pour les opérations qu'ils réalisent dans l'Union. Ce système conduit donc à défavoriser les prestataires de services communautaires, tant dans leurs relations contractuelles avec les clients situés en dehors de l'Union que pour les opérations qu'ils réalisent au sein même du marché intérieur.

Pour les opérations soumises au régime des biens, les entreprises communautaires de ventes à distance, lorsqu'elles opèrent vers l'étranger, ne facturent pas de TVA. Dans l'hypothèse où elles vendent un bien à un acquéreur situé dans le territoire fiscal de la Communauté, la TVA doit être facturée (du pays de départ ou du pays d'arrivée suivant le dépassement ou non du seuil annuel). Pour les ventes effectuées sur le territoire communautaire par des entreprises situées dans des pays tiers, la TVA est applicable dès l'opération de dédouanement. Dans ce cas il n'y a donc pas de distorsion de concurrence « mécanique ». En revanche, comme nous l'avons relevé précédemment, il existe un risque de distorsion de concurrence « pratique », dans la mesure où il existe *de facto* une absence quasi complète de contrôle des colis de faible valeur en provenance de l'étranger, si les acquéreurs ne s'acquittent pas de leur propre chef de la TVA due sur ces importations.

Pour les opérations soumises au régime des prestations immatérielles (la fourniture d'accès à Internet ou le téléchargement de logiciel⁵⁴), les non assujettis preneurs situés sur le territoire de l'Union se verront facturer de la TVA si le prestataire est situé dans un Etat membre, et ne s'en verront pas facturer dans le cas contraire. Les prestataires rendant des prestations immatérielles à des preneurs établis en dehors de la Communauté ne leur facturent pas de la TVA. Quant aux prestations rendues par des opérateurs de pays tiers ou situés dans un autre Etat membre, à des assujettis situés dans le territoire communautaire, la TVA leur est toujours applicable. Pour ces opérations, il n'y a distorsion de concurrence qu'à l'égard des prestations fournies à des non assujettis, autrement dit à des particuliers. Ces services prestés à des particuliers sont aujourd'hui les moins nombreuses du commerce électronique, mais leur proportion est appelée à croître.

§2-Les pertes fiscales engendrées par le fonctionnement actuel du régime TVA

⁵⁴ En France.

Comme nous venons de l'exposer, une large part des opérations réalisées au sein du territoire communautaire n'est pas taxée, d'où l'existence d'importantes pertes fiscales. Ce manque à gagner n'est pas compensé par les recettes issues des opérations effectuées au départ du marché intérieur à destination de pays tiers (qui elles sont taxées). En effet, la balance commerciale de l'Union européenne, en matière de commerce électronique est largement déficitaire. Autrement dit, l'Union européenne importe beaucoup plus de biens et services par voie électronique (*off-line et on-line*) qu'elle n'en exporte.

Les pertes fiscales se doublent d'un risque important de délocalisation des serveurs, voire des sièges de sociétés communautaires vers des pays tiers, ce qui leur permettrait de bénéficier du régime structurellement favorable réservé aux prestataires et vendeurs en ligne installés dans ces pays. Les administrations fiscales des Etats membres redoutent que se reproduise le schéma qu'ont connues les prestations de télécommunication avant que le Conseil ne les autorise à leur appliquer le régime des prestations immatérielles. Ce risque est renforcé par les incertitudes existantes autour de la validité du concept d'établissement stable pour les opérations de commerce électronique. Il est en effet encore plus facile de déplacer un serveur qu'un moyen de télécommunication.

§3-La nécessité d'une intervention rapide

La situation actuellement applicable au commerce électronique apparaît relativement incertaine. Le manque de clarté, qui ne se vérifie pas seulement en matière de fiscalité mais dans de nombreux domaines du droit, constitue sans conteste un frein à l'essor du commerce électronique. Comme le relève la Commission dans l'introduction de la proposition de directive, « *la mise en place d'un environnement réglementaire clair et précis constitue, aux yeux des entreprises et des autorités publiques, une condition préalable essentielle pour créer un climat de confiance invitant les entreprises à investir et à commercer* »⁵⁵. Le plan d'action « *e Europe* », adopté au Conseil européen de Feira⁵⁶, recense toutes les actions à mener pour adapter les réglementations actuelles au défi que représente les nouvelles technologies. Mais, outre la nécessité d'intervenir en matière de fiscalité indirecte, le contexte actuel du commerce électronique requiert la diligence des autorités compétentes. Une constante de l'économie de marché est que les entreprises se positionnant en premier sur un marché détiennent un

⁵⁵ Point 1.1 de l'exposé des motifs précédant la proposition de directive, précitée.

⁵⁶ 19 et 20 juin 2000.

avantage comparatif durable sur leurs concurrentes⁵⁷. Un temps de latence trop long dans l'adaptation de l'environnement réglementaire constituerait donc un handicap majeur pour les acteurs économiques européens. C'est pour cette raison que la Commission et les administrations nationales ont entamé assez tôt un travail d'audit des règles fiscales applicables au commerce électronique (dès 1997). En outre, la possibilité pour la Communauté d'édicter avant les Etats-Unis une réglementation performante dans ce domaine constituerait une opportunité politique considérable.

Comme nous l'avons constaté précédemment, la difficulté de qualifier juridiquement certaines opérations électroniques révèle l'inadaptation partielle du régime actuel de TVA communautaire. Ces règles fiscales, en n'intégrant pas la spécificité du commerce électronique, empêchent le bon fonctionnement du système de TVA communautaire, ce qui entraîne à la fois pertes fiscales et distorsions de concurrence. Cette situation, dont la cause est avant tout juridique, constitue donc un obstacle à la pleine réalisation, dans le cadre du Marché intérieur, des potentialités du commerce électronique.

L'intervention législative de la Communauté s'effectue dans ce contexte délicat. Les règles proposées par la Commission, le 7 juin 2000, visent principalement deux fins. La première d'ordre juridique consiste à adapter les dispositions de la sixième directive à certaines transactions électroniques et à établir un cadre réglementaire clair et précis. La seconde, d'ordre économique et financier (et subséquente à la première) concerne le rétablissement de la neutralité fiscale entre les opérateurs de l'union européenne et des Etats tiers ainsi que la fin de l'érosion fiscale. La réalisation de ces deux objectifs est subordonnée à la prise en compte des deux principales caractéristiques du commerce électronique : l'internationalisation des échanges et la dématérialisation des supports. En effet, ces deux caractères nécessitent une nouvelle approche des mécanismes fiscaux, tant au niveau de la qualification des opérations et de l'identification des parties, que du point de vue de la détermination de la matière imposable et de la gestion de l'impôt. Toute la difficulté pour la Commission résidait donc dans cet antagonisme : comment répondre aux questions d'imposition indirecte posées par l'émergence d'un phénomène économique particulier, sur le fondement de principes fiscaux traditionnels ?

⁵⁷ Le marketing (également appelé « marchéage ») nous apprend en effet qu'une firme positionnée en premier sur un marché conservera à court terme et à moyen terme un avantage sur ce marché. Elle bénéficie d'un effet d'expérience qui la favorise par rapport à ses concurrentes.

Aussi conviendra-t-il d'examiner dans une première temps, l'élaboration de la présente proposition (partie 1), avant d'apprécier dans un second temps l'efficacité des mesures proposées (partie 2).

PARTIE I :

Une intervention communautaire attendue

La Commission, sur le fondement de sa compétence reconnue par le Traité instituant la Communauté européenne, a considéré qu'une intervention législative prenant en compte les particularités du e-commerce était indispensable (titre 1). C'est ainsi qu'elle a élaboré une proposition de directive modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de T.V.A applicable à certains services fournis par voie électronique (titre 2).

TITRE 1: LA NÉCESSITÉ D'UNE INTERVENTION COMMUNAUTAIRE INTÉGRANT LES SPÉCIFICITÉS DU COMMERCE ÉLECTRONIQUE

L'adaptation des règles relatives au lieu d'imposition à la T.V.A. des opérations du commerce électronique apparaît donc comme une nécessité relativement urgente. La modification de la sixième directive, objet de la proposition de la Commission, relève de la compétence communautaire. La proposition de directive du 7 juin 2000 doit donc d'intégrer dans le système de T.V.A. communautaire élaboré depuis près de vingt-cinq ans par la Communauté. Celui-ci apparaît comme un modèle original et moderne de taxe sur le chiffre d'affaire, instrument fondamental de la construction du marché intérieur. Toute réforme de certaines dispositions de la sixième directive⁵⁸ doit ainsi prendre en compte la globalité du système T.V.A. et s'intégrer dans le processus d'achèvement du marché intérieur (chapitre 1). Mais l'intervention législative de la Communauté doit également tenir compte des spécificité techniques du commerce électronique. Celles-ci, rappelons-le, tiennent à son caractère international et à son immatérialité. La proposition de directive ne se montrera efficace qu'à la condition de donner une réponse appropriée aux difficultés que soulève intrinsèquement l'*e-business* (chapitre 2).

⁵⁸ A ce jour (19 janvier 2001), dix-neuf directives modifiant la sixième directive ont été adoptées depuis 1977

2 CHAPITRE 1 : LA NÉCESSITÉ D'UNE INTERVENTION COMMUNAUTAIRE

Le principe de « légalité de l'impôt », conséquence de celui de « consentement à l'impôt », est un principe fondateur de nos sociétés politiques. Il envisage le pouvoir d'établir l'impôt comme un élément de souveraineté dont seul le détenteur du pouvoir législatif peut disposer⁵⁹. Pour résumer l'étendue de ce principe, commun aux Etats membres de l'Union européenne, on a pu employer le terme de « souveraineté fiscale ». L'existence et l'étendue de la compétence communautaire en matière de taxe sur le chiffre d'affaire méritent donc d'être précisées, afin que soit explicité le cadre dans lequel une intervention communautaire doit s'inscrire. Il convient également de montrer les raisons pour lesquelles une telle intervention doit intervenir rapidement. (Section 1). Par ailleurs, une réforme du système T.V.A. actuel ne peut intervenir sans qu'il soit tenu compte de la politique fiscale communautaire dans sa globalité, politique animée en matière de fiscalité indirecte par l'objectif d'un système de T.V.A. intra-communautaire fondé sur la taxation dans le « pays de départ » des livraisons de biens et prestations de services. (section 2).

SECTION 1- LA COMPETENCE COMMUNAUTAIRE EN MATIERE DE T.V.A. DANS LE CADRE DU MARCHE INTERIEUR

La compétence de la Communauté en matière de fiscalité indirecte figurant dans le Traité de Rome (§1) est étroitement liée à la construction du marché intérieur (§2).

§1- Délimitation de la compétence communautaire dans le domaine de la fiscalité indirecte

Une compétence en matière de fiscalité du commerce électronique est reconnue à la Communauté sur le fondement de l'article 93 du Traité instituant la Communauté européenne

⁵⁹ Ce principe est inscrit à l'article 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958 : « *La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute natures* ».

A- Fondement de la compétence communautaire dans le Traité

L'un des principes régissant le fonctionnement de la Communauté et les rapports de celle-ci avec les Etats membre est le principe d'attribution des compétences. Celui-ci est issu de certaines dispositions du Traité sur l'Union Européenne et des Traités instituant les Communautés européennes. Ainsi, l'article 3 du T.C.E. détaille-t-il ce que « *comporte l'action de la Communauté* ». Par ailleurs, l'art.5 T.C.E. (ex-art.3B) stipule en son premier alinéa que « *la Communauté agit dans les limites des compétences qui lui sont conférées et des objectifs qui lui sont assignés par le présent Traité* ». Il résulte de ces dispositions que la Communauté n'est compétente que lorsque le Traité le prévoit, c'est à dire lorsqu'il y a eu de la part des Etats membres des transferts de compétence. Les institutions ne peuvent agir dans un domaine si le Traité ne le prévoit pas. L'on classe généralement les compétences de la Communauté selon que celles-ci ont un caractère exclusif ou concurrent par rapport à celles des Etats membres. Quoi qu'il en soit, un texte est toujours nécessaire pour fonder l'adoption d'un acte, ce qui explique l'importance de la « base juridique » en matière de contentieux de la légalité de l'action communautaire.

B- Le fondement de l'article 93 (ex-99) du Traité

La compétence communautaire en matière de fiscalité trouve principalement son fondement juridique dans l'article 93 (ex-99). Au sein du titre VI du T.C.E. relatif aux « *règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations* », le chapitre 2 intitulé « *dispositions fiscales* » comporte quatre articles, numérotés de 90 (ex-95) à 93(ex-99). Seul l'article 93 (ex-99) traite explicitement des taxes sur le chiffre d'affaires, autrement dit de la T.V.A.. Il stipule que « *le Conseil (...) arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaire...* ». Sur le fondement de cet article, modifié par l'Acte Unique Européen entré en vigueur le 1^{er} juillet 1987 et le Traité de Maastricht entré en vigueur le 1^{er} janvier 1993, la Communauté est compétente pour adopter les instruments juridiques de l'harmonisation des régimes de fiscalité indirecte.

§2- Dans le cadre de l'achèvement du marché intérieur

C'est dans le contexte du marché intérieur, outil fondamental de la construction communautaire en matière économique (A), que la compétence communautaire en matière de fiscalité trouve sa justification(B).

A- Le marché intérieur : présentation et évolution

Depuis le Traité de Rome signé le 25 mars 1957, les Etats membres de la Communauté se sont engagés dans un processus d'intégration économique dont l'un des principaux objectifs a été la construction d'un marché commun, puis d'un marché intérieur. L'article 2 de la version originelle du Traité établit que les moyens dont dispose la CEE pour la mission qui lui est assignée⁶⁰ sont « *le rapprochement progressif des politiques économiques des Etats membres et l'établissement d'un marché commun* » avant le 1^{er} janvier 1970. Le fameux livre blanc sur *l'achèvement du marché intérieur*, présenté par la Commission au Conseil les 28 et 29 juin 1985⁶¹ constitue une véritable relance du processus de construction au sein duquel le marché intérieur se présente comme une « méthode » permettant la réalisation des quatre libertés initiales : libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux. Ce mécanisme d'achèvement du marché intérieur a été officialisé par l'Acte unique européen (A.U.E.) signé en février 1986. Contrairement à la notion de marché commun celle de marché intérieur, introduite par l'article 8A de l'Acte Unique européen., fait l'objet d'une définition d'après laquelle trois éléments le caractérisent : un espace sans frontière ; dans lequel les quatre libertés fondamentales s'épanouissent ; dans le respect de l'acquis communautaire. L'objectif fixé est donc « *un marché intérieur unique libre où les biens, les personnes, les services et les capitaux circuleraient en toute liberté* »⁶².

B- Les implications du marché intérieur en matière de T.V.A. :

L'achèvement du marché intérieur consiste donc en l'adoption des mesures nécessaires à la réalisation des quatre libertés. Pour cela, les institutions utilisent deux mécanismes : le rapprochement des législations et le principe de reconnaissance mutuelle. Assurer la libre circulation des biens et des services signifie qu'il ne doit pas exister de discriminations entre les produits nationaux et les produits provenant d'autres Etats membres: on doit leur appliquer le même régime. La conséquence en matière de fiscalité indirecte, c'est à dire de T.V.A. frappant les livraisons et prestations réalisées entre Etats membres de la Communauté, est que celle-ci ne doit pas s'appliquer différemment selon l'origine du produit. Cela comporte une

⁶⁰ L'article 3 du traité instituant la Communauté économique européenne dispose que « *la Communauté a pour mission (...)de promouvoir un développement harmonieux des activités économiques dans l'ensemble de la communauté, une expansion continue et équilibrée, une stabilité accrue, une relèvement accéléré du niveau de vie, et des relations plus étroites entre les Etats qu'elle réunit* ».

⁶¹ DOC COM(85) 310 final.

⁶² *Ibidem*.

conséquence claire en droit fiscal : un même produit doit être taxé dans les mêmes conditions et au même taux quelle que soit sa provenance.

La compétence communautaire en matière de fiscalité trouve son fondement économique et politique dans la construction du marché intérieur. L'article 93 (ex-99) T.C.E. stipule, en effet, que la compétence du Conseil pour arrêter des dispositions d'harmonisation de la fiscalité indirecte existe « *dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur* ». L'harmonisation de la fiscalité indirecte, et plus particulièrement de la T.V.A., est donc subordonnée à un objectif plus vaste et plus global : l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur.

Cette interdépendance entre la fiscalité indirecte et le marché intérieur, se cumule à l'opportunité que représente le commerce électronique pour achever le marché intérieur. En effet, comme le relève le rapport Lorentz, « *le commerce électronique est une opportunité d'accélérer l'intégration du marché européen, notamment dans des secteurs qui sont restés jusqu'à présent relativement cloisonnés par les frontières nationales. Il convient donc de soutenir l'émergence d'un véritable marché unique du commerce électronique qui contribuera à renforcer les entreprises du secteur face à la concurrence internationale* »⁶³.

SECTION2- RÉFORMER LE SYSTÈME T.V.A. EN TENANT COMPTE DE CE QU'IL EST ET DE CE QU'IL EST APPELÉ À DEVENIR

L'enjeu pour la Communauté est donc de présenter une réforme efficace du système T.V.A. présenté en introduction. Pour cela, il est indispensable de tenir compte du caractère transitoire du régime actuel (paragraphe 1), et du fait que l'objectif de la Commission demeure l'établissement d'un régime définitif fondé sur la taxation des prestations et livraisons intra-communautaires dans le pays de départ (paragraphe 2).

§I- Présentation de la sixième directive, la législation T.V.A. communautaire

Le système de T.V.A. communautaire constitue l'une des constructions les plus achevées du marché intérieur. Il est le fruit de l'adoption de plusieurs directives fondatrices, au

⁶³ « *Commerce électronique : une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics* », rapport précité, point II.2.2..

premier rang desquelles se trouve la sixième directive du 17 mai 1977⁶⁴, (A). Une intervention communautaire sur les règles de territorialité revient donc à modifier la sixième directive, ce qui se fait selon une procédure particulière (B).

C- Les directives T.V.A. et la sixième directive : fondement du système communautaire de T.V.A

1- La T.V.A., imposition moderne dont l'administration française peut revendiquer la paternité (elle a été élaborée par M. Lauré en 1954), n'est appliquée dans tous les Etats membres que depuis peu de temps. Le système T.V.A. conduit à une taxation performante du chiffre d'affaires, dans la mesure où elle permet d'éliminer les inconvénients respectifs de chacun des systèmes connus antérieurement. En effet, la taxe cumulative qui était en vigueur en Allemagne, au Luxembourg et aux Pays Bas et basée sur une taxation à chaque transaction sanctionnait les « circuits longs » et favorisait les entreprises ayant opté pour une forte intégration verticale de leurs activités. Quant à lui, le système de la taxation unique (taxation en un seul point du circuit économique, généralement la commercialisation), en vigueur notamment en Belgique et en Italie, comportait un risque de fraude important car il suffisait au dernier opérateur de ne pas déclarer l'opération pour qu'elle échappe à la connaissance de l'administration. La T.V.A. intervenant à chaque transaction mais avec un mécanisme de déduction, était donc le seul impôt en 1957 permettant d'assurer la neutralité de la taxe. C'est la raison de ces avantages liés à la neutralité de l'imposition que l'adoption de la T.V.A. dans chaque pays de la CEE a été préconisée en juillet 1962 par le rapport Neumark, remis par le comité chargé de réfléchir à l'harmonisation des législations nationales et à la disparition des frontières fiscales. Suite à ce rapport, la « première directive » a été adoptée le 11 avril 1967⁶⁵. Cette directive avait pour objet d'imposer aux Etats membres le remplacement de leurs taxes sur le chiffre d'affaires par la T.V.A. L'objectif poursuivi par la directive était d'aboutir « à une neutralité concurrentielle », de faire en sorte qu'à « l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale ». La T.V.A. est donc apparue dès 1967 comme l'imposition du chiffre d'affaire la plus conforme aux objectifs de la

⁶⁴ Directive n°77/388/CEE, JO L 145 13.06.1977 p.1., disponible en version consolidée sur http://europa.eu.int/eur-lex/fr/consleg/main/1977/fr_1977L0388_index.html

⁶⁵ Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires JO 071 14.04.1967 p.1301, Modifiée par la directive [369L0463](#) (JO L 320 20.12.1969 p.34), Dérogé par la directive [371L0401](#) (JO L 283 24.12.1971 p.41).

Communauté. Le processus était engagé mais c'est la sixième directive TVA du 17 mai 1977⁶⁶, qui constitue véritablement la pierre angulaire du régime T.V.A. harmonisé.

2- La sixième directive, dont le texte a été modifié à diverses reprises, constitue le texte de base en matière d'harmonisation de T.V.A.. D'aucuns la qualifient à ce titre de « code européen de la T.V.A. ». Les raisons de son importance sont triples. Premièrement, la sixième directive harmonise certains concepts, en particulier en matière d'assiette. Ainsi en est-il du champ d'application et des régimes T.V.A. De plus, la notion d'assujetti et le concept d'activité économique donnant lieu à taxation au titre de la T.V.A.⁶⁷ sont définis par la directive, bien qu'il demeure des disparités liées aux particularités des ordres juridiques nationaux⁶⁸. Depuis les modifications apportées par les directives 92/77 du 19 octobre 1992 et 11/92 du 21 décembre 1992, la sixième directive recommande l'adoption de deux taux de T.V.A., applicables alternativement suivant la matière de l'opération : un taux normal de minimum 15%, et un taux réduit ne pouvant être inférieur à 5%, sauf dérogation. Deuxièmement, la sixième directive prohibe le fait que subsistent dans les Etats membres toutes les taxes sur le chiffre d'affaires autres que la T.V.A.⁶⁹. En vue d'assurer le respect de l'interdiction, la Cour a été amenée à préciser la définition de la notion de taxe sur le chiffre d'affaire⁷⁰. Constitue une telle taxe tout prélèvement dont l'assiette présente un caractère de généralité, dont le fait générateur a un caractère répétitif, dont le paiement est fractionné et dont le montant est proportionnel au prix payé. Enfin, le troisième apport de la directive est en lien avec le financement des Communautés européennes. Depuis 1970, celles-ci sont en effet financées par les Etats membres à hauteur d'une fraction du montant de la T.V.A. (actuellement 1,4 %). Le fait d'harmoniser les conditions d'imposition à la T.V.A. entre les Etats membres permet donc une répartition équitable de la contribution des Etats membres.

⁶⁶ Directive n°77/388/CEE précitée.

⁶⁷ Article 4, paragraphe 2, sixième directive, précitée.

⁶⁸ L'on peut citer ici la question de l'assujettissement des personnes publiques qui réalisent une activité économique. La plupart des Etats membres (sauf le Royaume-Uni et la France) font échapper les activités économiques des personnes publiques réalisant une activité économique à la qualification d'assujetti, ce qui est contraire à la lettre de la 6^oD..

⁶⁹ article .33 de la sixième directive.

⁷⁰ Jurisprudence inaugurée par un arrêt de la Cour de justice des communautés européennes, 3 mars 1988, *Bergandi*, affaire 252/86, Rec. p.1342, confirmé par un arrêt du 31 mars 1992, *Dansk Denkavit*, affaire C-200/90, Rec. p. I-2217.

B- Procédure de modification de la Sixième directive

L'article 93 (ex-99) T.C.E. qui attribue à la Communauté sa compétence en matière de fiscalité indirecte ne précise pas quel doit être l'instrument juridique de cette harmonisation. Rien ne s'oppose donc, *a priori*, à ce que la Communauté adopte un règlement communautaire sur la base de cet article. Néanmoins, la compétence de la Communauté ne remet pas en cause la souveraineté fiscale des Etats membres. Il apparaît, dès lors, que l'instrument le plus adapté en matière d'harmonisation fiscale est la directive, instrument qui permet aux Etats d'exercer leur souveraineté grâce au mécanisme de la transposition. C'est la raison pour laquelle la proposition d'adaptation de la sixième directive aux opérations de commerce électronique présentée par la Commission soumet, le 7 juin 2001, l'adoption d'une directive sur le fondement de l'article 93 (ex-99)T.C.E..

L'article 93 (ex-99) T.C.E. est applicable en matière d'harmonisation de la fiscalité indirecte, « *dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur* ». La procédure d'adoption est la suivante : la Commission dispose d'un pouvoir exclusif d'initiative ; le Parlement européen et le Comité économique et social sont simplement consultés, et enfin, le Conseil adopte la proposition en statuant à l'unanimité. La procédure prévue (simple consultation), est donc très peu intégrée si on la compare avec les procédures de coopération⁷¹ et de co-décision⁷² utilisées dans d'autres domaines. Cependant, cette procédure est identique à celles applicables aux rapprochements de législations qui ont lieu dans le cadre de l'édification du marché intérieur en vertu de l'article 94 T.C.E. (ex-art.100T.C.E.). La fiscalité étant un sujet sensible, l'unanimité est nécessaire à l'adoption de la mesure. En tout état de cause, la modification des règles de territorialité de la TVA implique un amendement de la sixième directive. Un tel amendement doit tenir compte de la cohérence du système dans sa globalité, notamment en se plaçant dans la perspective du projet de régime définitif TVA.

§2- Modifier la sixième directive dans l'optique du futur établissement du régime définitif

⁷¹ Article 252 (ex-189C) Traité instituant la Communauté européenne.

⁷² Article 251 (ex-189B) Traité instituant la Communauté européenne.

L'avènement du marché unique le 1^{er} janvier 1993 a eu d'importantes conséquences sur la T.V.A., plus précisément sur le régime applicable aux échanges intra-communautaires. Ainsi, une directive en date du 16 décembre 1991⁷³ est venue modifier la sixième directive en programmant la suppression totale des frontières fiscales en deux temps, la mise en place d'un régime transitoire (A) constituant un préalable à l'établissement d'un régime définitif (B).

C- Le régime transitoire

1- Les 28 et 29 juin 1985⁷⁴, la Commission présente au Conseil son fameux « livre blanc » *sur l'achèvement du marché intérieur*⁷⁵ dans lequel elle définit plus de 300 mesures nécessaires pour atteindre l'objectif fixé par le Conseil européen de Fontainebleau un an plus tôt : la réalisation du marché unique au 31 décembre 1992. En février 1987, le Conseil adoptait l'Acte Unique européen, qui dans la continuité du livre blanc détermine les trois éléments constitutifs du marché intérieur : un espace sans frontière, au sein duquel les quatre libertés fondamentales s'épanouissent, dans le respect de l'acquis communautaire. Les conséquences de cette nouvelle stratégie de construction du marché intérieur en matière de fiscalité sont, très directement, l'établissement d'un régime provisoire et la construction d'un régime définitif censé lui succéder. Le régime transitoire tente de combiner le maintien de la taxation dans le pays de consommation et la suppression des contrôles aux frontières pour les échanges intra-communautaires entre assujettis.

2- Ainsi a-t-il été décidé que les « exportations » et « importations » entre Etats membres disparaîtraient le 31 décembre 1992 pour laisser place aux « livraisons » et « acquisitions ». Finalement, le régime transitoire ne modifie pas les règles de territorialité applicables entre assujettis. Les acquisitions restent taxées dans le pays de destination du bien et les livraisons sont exonérées dans le pays de départ. Le changement tient au fait que le fait générateur de l'imposition des acquisitions n'est pas le dédouanement mais l'entrée du bien dans le patrimoine de l'entreprise. De même, l'exonération des livraisons est définitive dès lors que l'assujetti a démontré que son client était bien assujetti (il n'a plus à fournir l'attestation douanière selon laquelle la marchandise a bien quitté le territoire). Si les règles de territorialité n'ont pas été modifiées, le régime transitoire pose néanmoins les bases du futur régime, en

⁷³ 91/680, J.O.C.E. L 376 du 31/12/1991 p. 0001 – 0019.

⁷⁴ Conseil européen de Milan.

⁷⁵ Doc COM (85) 310 final.

accordant notamment une grande importance à la confiance⁷⁶. En revanche, pour les particuliers et les organismes non assujettis, le régime provisoire modifie les règles de territorialité en établissant le principe de la taxation au lieu d'achat des biens⁷⁷. Dès lors, lorsqu'un particulier achète un bien dans un pays de la Communauté, il paie la T.V.A. dans les conditions applicables dans ce pays, sans aucune autre formalité lors du passage en frontière. Il s'agit là d'une réelle avancée vers le régime définitif basé sur la taxation dans le pays d'origine, même si elle ne concerne que les acquéreurs non assujettis, c'est-à-dire une part très faible des échanges intra-communautaires.

D- Intégrer le projet de régime définitif, un enjeu pour la Commission

1- L'article 28 terdecies de la sixième directive, introduit par la directive 91/680/CEE⁷⁸ dispose que « *le régime transitoire entre en vigueur pour une période de quatre ans et est, par conséquent, applicable jusqu'au 31 décembre 1996* ». Le régime définitif devait donc intervenir à partir du 1^{er} janvier 1997. Ce même article prévoyait l'adoption par le Conseil de « *décisions, avant le 31 décembre 1995, sur les dispositions nécessaires à l'entrée en vigueur et au fonctionnement du régime définitif* », après que la Commission lui eut présenté un « *rapport sur le fonctionnement du régime transitoire, accompagné de propositions sur le régime définitif* ». Ce délai n'ayant pas été respecté, le régime transitoire a été reconduit. De l'avis de nombre d'auteurs, et de la Commission elle-même, l'instauration du régime définitif élaboré par la Commission, projet basé sur le principe de « *l'imposition dans l'Etat membre d'origine des biens livrés et des services rendus* »⁷⁹, n'est pas envisageable à court ou moyen terme⁸⁰. Néanmoins, le Conseil a fixé, lors du Conseil ECOFIN des 24 et 25 octobre 1994, les conditions de l'instauration du régime définitif. Tout d'abord, celui-ci n'est envisageable que s'il aboutit à un allègement des obligations administratives incombant aux entreprises et aux administrations, et à une simplification des régimes. Ensuite, il ne doit pas entraîner de diminution des recettes fiscales des Etats membres. Par ailleurs, il ne doit pas multiplier les risques de fraude fiscale. Enfin, il doit conduire à un maintien de la neutralité de la taxe en

⁷⁶ La bonne foi des opérateurs est présumée et les administrations fiscales acceptent tout moyen de preuve, qu'il s'agisse de bons de transport, de factures transporteur... autant de documents beaucoup moins exigeants que les documents douaniers. M. Mirko Hayat relève à ce titre que l'on « *attribue à ce système (...) des fraudes à la T.V.A. (exonération d'opérations pour des marchandises n'ayant pas quitté en réalité le territoire national), sans que rien de probant sur les montants de cette fraude n'ait été démontré* » (« *Où en est l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne ?* », Gazette du Palais., 7-8 juin 2000, p.10)

⁷⁷ Cette règle ne s'applique pas aux achats de véhicules neufs et aux ventes à distance qui relèvent de régimes dérogatoires.

⁷⁸ Précitée

⁷⁹ Article 28 terdecies, alinéa 2 de la sixième directive.

⁸⁰ Voir en ce sens l'article de M. Mirko Hayat, *op.cit.*

termes de compétitivité. Au-delà de ces conditions fixées par le Conseil, les questions qui divisent les Etats membres et opposent parfois le Conseil à la Commission sont principalement : l'épineuse question de l'attribution des recettes et le nécessaire rapprochement des taux⁸¹. Tant qu'un accord politique ne sera pas conclu en la matière, la procédure restera bloquée car la directive 91/680/CEE⁸² prévoit que le Conseil doit statuer à l'unanimité.

2- Il convient cependant de noter que les institutions communautaires mettent en œuvre une stratégie de simplification du régime transitoire et conservent comme objectif de parvenir à un régime définitif fondé sur la taxation au « pays de départ ». A titre d'exemple, la proposition de directive présentée le 25 juin 1998 par la Commission vise à simplifier la mise en œuvre du droit à déduction pour les opérations intra-communautaires, en permettant une imputation de la T.V.A. acquittée dans autre Etat membre sur la T.V.A. dont ils sont redevables dans l'Etat membre où ils effectuent leurs opérations imposables. De telles mesures de simplification, qui entrent dans le cadre du programme S.L.I.M, concourent à l'avènement du régime définitif. Quoi qu'il en soit, il apparaît clairement dans les préoccupations de la Commission d'orienter toute initiative en matière de T.V.A. vers le régime définitif, ou tout au moins vers la réalisation des conditions posées par le Conseil. Ainsi, si l'initiative de la Commission est nécessaire dans le domaine du commerce électronique, une telle initiative devra s'intégrer dans ce contexte transitoire qui se veut être dynamique. Ce paramètre constitue une donnée essentielle à la crédibilité d'un futur régime définitif. Mais toute intervention communautaire ne sera efficace que si elle intègre les particularités du commerce électronique.

3 CHAPITRE 2 : LA NÉCESSITÉ DE TENIR COMPTE DES SPÉCIFICITÉS DU COMMERCE ÉLECTRONIQUE :

⁸¹ afin d'éviter une sorte de « dumping fiscal » au sein du marché intérieur.

⁸² précitée

Un débat sur l'opportunité d'adapter les systèmes fiscaux nationaux aux spécificités du commerce électronique a eu lieu au niveau international (section 1). La Communauté, une fois choisi le fondement matériel de sa réforme, a du s'intéresser aux incidences, en matière fiscale, du caractère immatériel du commerce électronique (section 2).

SECTION 1 : LA REFLEXION INTERNATIONALE SUR LA NECESSITE D'ADAPTER LES REGIMES FISCAUX NATIONAUX

Deux approches antagonistes ont émergé de la réflexion internationale : *l'Internet tax freedom* prôné par les Etats Unis, et le principe de taxation effective de ces activités, défendu par l'OCDE et l'Union européenne. En fait, deux conceptions de l'Internet et de la politique fiscale en général se sont opposées à cette occasion. L'une libérale vise à maintenir la prédominance des entreprises américaines en matière de commerce électronique (§1) en cherchant à prolonger la situation actuelle et en refusant notamment l'instauration d'une nouvelle taxe. L'autre plus interventionniste est destinée à mettre fin aux problèmes actuels de distorsions de concurrence et de pertes fiscales pour les Etats consommateurs (§2).

§1: Les solutions opposées à une évolution du cadre réglementaire actuel

Dès 1997, le Trésor américain a rejeté l'idée d'établir un impôt spécifique au commerce électronique (A), en recommandant de laisser le commerce électronique se développer, dans la mesure du possible, sans réglementation ni taxe complémentaire (B).

A- La création d'un impôt particulier : vers un régime fiscal propre à l'ensemble des transactions électroniques

S'inspirant des innovations fiscales de nombreux Etats (taxe sur la consommation d'électricité ou d'eau, taxe sur la pollution des hydrocarbures...), certains experts ont proposé la création d'un impôt frappant la consommation de bit⁸³. Le concept de *bit tax* est apparu suite à un rapport élaboré à l'intention de la Commission⁸⁴. Ce système, qui vise exclusivement à appréhender l'intensité d'un transfert d'information ou d'une communication électronique, apparaît selon certains comme la seule base objective d'imposition. Ses partisans, qui considèrent que seul le nombre de bits consommés permet de traduire

⁸³ Le terme bit est la contraction des mots anglais *Binary Digit*. C'est une unité élémentaire d'information codée sous la forme de 0 ou de 1. Un caractère est codé à l'aide de huit bits (octet).

⁸⁴ Rapport à la Commission européenne « *Building the european information society for us all. First reflections of the high level group of experts* », Bruxelles, 1995.

l'importance d'une transmission d'informations⁸⁵, font valoir que la TVA sur une liaison téléphonique ne peut porter que sur le prix de cette communication établi en fonction du temps et de la distance et non sur la valeur réelle de la communication qui est quasiment inidentifiable. La pierre angulaire de leur réflexion est ainsi de considérer que la valeur des échanges, réalisés par l'intermédiaire de l'Internet, réside essentiellement dans son interactivité. Toutefois, la notion de *bit tax* a été rejetée par l'ensemble de la Communauté internationale qui a refusé d'orienter sa réflexion sur l'imposition du commerce électronique vers l'établissement d'un régime fiscal propre au commerce électronique. Ainsi, l'Administration Clinton considérait, en 1997, qu'elle briderait le développement du commerce électronique. En outre, l'attachement de l'Union européenne et de l'O.C.D.E au principe de neutralité s'opposait complètement à ce projet. En effet, cet impôt aurait entraîné l'application de taxes discriminatoires entre le commerce électronique et le commerce traditionnel.

B- Le statu quo prôné par le gouvernement américain : une politique intenable à moyen terme

En juillet 1997, la Maison Blanche a présenté le rapport de M. Ira Magaziner, conseiller spécial du président pour les questions liées à l'Internet (intitulé "un cadre pour le commerce électronique global"). La volonté de faire de l'Internet, un vaste marché de libre échange, libre de toute entrave y était affirmée. L'approche américaine se distingue à cet égard par la prééminence accordée aux mécanismes d'autorégulation et encourage le marché à se doter de codes de bonne conduite afin de répondre aux principaux défis juridiques suscités par les environnements électroniques⁸⁶.

Concernant plus précisément la question de la fiscalité, la liberté absolue en matière de commerce électronique (avec pour corollaire implicite l'exemption de tout impôt sur les opérations réalisées électroniquement) prônée par le rapport Magaziner a du être tempérée par le gouvernement américain en raison de la réalité du fédéralisme fiscal américain. En effet, les Etats-Unis ont pris conscience qu'à moyen terme, l'exemption fiscale du commerce électronique amputerait de manière non négligeable le budget des Etats fédérés et entraînerait des distorsions de concurrence. Aussi, s'il est impossible de réclamer aux Etats le renoncement

⁸⁵ MM. L. Soete et K. Kamp, « *The bit tax : the case for further research* » University of Maastricht, août 1996.

⁸⁶ Concernant la question de l'imposition du commerce électronique, le rapport Magaziner soutenait la nécessité de développer des accords internationaux propres à faciliter la perception des taxes afférentes au commerce. Par ailleurs, il convient de noter, qu'en février 1998, les Etats-Unis ont proposé à l'Organisation Mondiale du Commerce (O.M.C) que ses cent trente deux membres acceptent de ne pas imposer de droits de douane les ventes réalisées via l'Internet.

à toute imposition sur le commerce électronique, demeure-t-il indispensable de leur imposer le respect du principe de neutralité fiscale.

Deux textes présentés à la Chambre des représentants et au Sénat ont abouti à l'adoption d'une loi sur l'*Internet Trade Freedom Act* en octobre 1998, applicable jusqu'en octobre 2001. Cette loi établit d'une part un moratoire sur l'imposition par les Etats de l'accès à l'Internet, et d'autre part l'interdiction aux Etats d'instituer tout nouvel impôt sur les ventes en ligne. Alors que le débat politique est alimenté par les enjeux économiques, la complexité du contexte juridique ne rend que plus difficile la solution à la question de l'imposition des ventes réalisées sur l'Internet. Selon la Cour suprême, l'imposition du commerce électronique n'est possible qu'à condition d'une simplification des systèmes fiscaux étatiques qui pourrait entraîner une redéfinition du fédéralisme fiscal américain.

La Commission consultative sur le commerce électronique (*Advisory Commission on Electronic Commerce*), instaurée par l'*Internet Trade Freedom Act*, et chargée d'élaborer des recommandations pour une politique fiscale de « l'e-commerce », a présenté son rapport le 12 avril 2000. Malgré des divisions internes, elle est parvenue à formuler les préconisations suivantes : prolongement du moratoire actuel, suppression de la taxe d'accises sur les télécommunications, simplification des systèmes fiscaux étatiques, interdiction d'imposer les charges d'accès à l'Internet, et amélioration de la protection des données personnelles. A ce stade cependant, un relatif consensus bipartisan en faveur de la non taxation au moins temporaire du commerce électronique a permis l'adoption d'une loi prévoyant l'extension du moratoire jusqu'en 2006. Cependant, le 28 mai 2000, l'assemblée de Californie a adopté une loi soumettant les produits des sites commerciaux basés dans cet Etat à une taxe comprise entre 7,25 et 8,5%.

Face à la démarche américaine, des travaux favorables au principe de taxation au lieu de consommation des services fournis électroniquement, ont été menés au sein de l'O.C.D.E et de l'Union européenne.

§2 : Une démarche commune à l'Union européenne et à l'OCDE : la nécessité d'une évolution réglementaire conforme aux principes fiscaux traditionnels

Les travaux de l'O.C.D.E (A) ont conforté les instances communautaires dans leur approche de la fiscalité indirecte applicable au commerce électronique (B).

A- L'apport considérable des travaux de l'OCDE : un appui pour l'Union européenne

Dès 1997, l'O.C.D.E a pris la mesure des problèmes de l'application de la fiscalité au commerce électronique. C'est ainsi, qu'a été organisée, les 19 et 20 novembre 1997 à Turku (Finlande), une conférence intitulée "un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique". A cette occasion, les représentants des pouvoirs publics⁸⁷ et du secteur privé se sont prononcés en faveur d'un certain nombre de principes fiscaux (1), et d'une approche coordonnée au niveau international pour parvenir à cerner de manière plus précise de quelle manière le commerce électronique sera considéré du point de vue fiscal, en précisant les risques et en identifiant les points positifs (2).

Les fondements proposés pour une réforme efficace et neutre. A la suite de la conférence de Turku, le Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E a formulé des « *conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique* »⁸⁸ qui ont été accueillies favorablement par les Ministres réunis à Ottawa en octobre 1998, et qui ont depuis été généralement acceptées dans le monde entier comme constituant un point de départ satisfaisant pour les travaux en cours. L'O.C.D.E, en collaboration avec d'autres instances internationales, a été reconnue comme la mieux à même de coordonner ces travaux et d'en assurer la progression. Il a été convenu à Ottawa que les grands principes fiscaux suivants devraient s'appliquer au commerce électronique : neutralité, efficacité, certitude et simplicité, efficacité et équité, et enfin flexibilité.

En vertu du principe de neutralité, la fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Par ailleurs, les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Enfin, les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires. L'efficacité vise à ce que les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration soient réduits autant que possible. Le Comité des affaires fiscales développe le principe de certitude et de simplicité en affirmant que les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de sorte que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt. En outre, il est rappelé qu'il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les sanctions soient proportionnées aux risques encourus. A

⁸⁷ L'ensemble des Etats membres de l'Union européenne a adhéré à l'O.C.D.E à la différence de la Communauté européenne en tant que telle.

⁸⁸ Rapport du Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E, comme présenté aux Ministres de la Conférence ministérielle de l'O.C.D.E, « *Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique* » le 8 octobre 1998.

partir de là, le Comité des affaires fiscales a formulé plusieurs recommandations. Les principes fiscaux qui guident l'action des gouvernements en matière de commerce conventionnel doivent également les inspirer lorsqu'il s'agit du commerce électronique. Le Comité des affaires fiscales estime, par ailleurs, que les règles fiscales existantes permettent de mettre ces principes en application. Mais, cette approche n'exclut ni l'adoption de nouvelles mesures administratives ou législatives en matière de commerce électronique, ni la modification de mesures existantes, à condition que ces mesures aient pour vocation de faciliter l'application des principes fiscaux existants et ne visent pas à imposer un traitement fiscal discriminatoire aux transactions commerciales électroniques.

Dans le domaine de l'administration de l'impôt, le Comité des affaires fiscales rappelle que l'utilisation croissante par les redevables et les collecteurs des nouvelles technologies pourrait permettre d'atteindre l'objectif de taxation effective du « e-commerce ». Le Forum sur la gestion stratégique, créé en 1997, a pour vocation d'examiner les questions de gestion stratégique importantes du point de vue de l'administration de l'impôt. Ses travaux se sont orientés autour de l'utilisation des nouvelles technologies dans le domaine du recouvrement de l'impôt et du service aux contribuables.

Les mesures proposées pour une réforme efficace et neutre. En février 1999, un sous-groupe sur le commerce électronique a reçu mandat du Comité des affaires fiscales pour analyser trois points : les applications pratiques du principe d'imposition au lieu de consommation, les divers mécanismes de recouvrement de l'impôt et l'examen des possibilités d'identification du contribuable et du consommateur, de l'accès aux informations et de la simplification administrative. Les travaux de ce sous-groupe ont abouti à la conclusion suivante : les conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique peuvent être appliquées de manière satisfaisante en se référant au principe d'imposition au lieu de consommation. En effet, les experts de l'O.C.D.E considèrent que l'imposition au lieu de consommation permet de réduire les incertitudes et empêche une double imposition ou une non imposition involontaire lorsque deux pays appliquent des règles incompatibles concernant le lieu d'imposition. Ce principe de taxation contribue également, selon eux, à établir des règles du jeu équitables et constitue par conséquent une méthode plus neutre dans le cadre des formes conventionnelles et électroniques de commerce.

Un rapport de l'O.C.D.E⁸⁹ estime que, selon un critère pur de consommation, les services immatériels devraient être considérés comme consommés au lieu où le client les

⁸⁹ « Commerce électronique et impôts sur la consommation », Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E, février 2001

consomme ou les utilise effectivement (indépendamment du contrat de paiement, du bénéficiaire ou de la localisation du fournisseur ou du client au moment de la livraison) et que, selon une définition pure de la consommation, l'impôt devrait être, en principe, perçu par le pays dans lequel la consommation a effectivement lieu, et ce pour toutes les transactions, qu'elles aient lieu entre entreprises ou entre entreprises et consommateurs.

B- Le consensus institutionnel dans l'élaboration de la proposition de directive

La présente proposition de modification de la directive 77/388/CEE résulte d'un travail et d'une réflexion concertés entre d'une part la Commission et le Conseil (1) et d'autre part le Parlement européen et le Conseil économique et social (2).

1- Les orientations de la Commission: La Commission a souligné dès 1997 la nécessité d'assurer un environnement fiscal clair et neutre, évitant des distorsions sur le marché. Dans une communication⁹⁰ du 17 juin 1998 (présentée lors du Conseil ECOFIN de juillet 1998), elle a défini sa politique en matière de TVA applicable au commerce électronique, en dégagant certaines orientations permettant de fournir la simplicité, la sécurité et la neutralité juridiques exigées pour un développement complet du commerce électronique.

Ainsi :

- Dans le domaine de la fiscalité indirecte, tous les efforts devraient se concentrer sur l'adaptation des impôts existants et plus particulièrement de la TVA pour faire face aux développements du commerce électronique. Aucun impôt nouveau ou supplémentaire ne doit donc être envisagé.
- Une opération par laquelle un produit est mis à la disposition du bénéficiaire sous forme numérique via un réseau électronique doit être considérée, pour la TVA, comme une prestation de services.
- Les services fournis, via le commerce électronique ou par d'autres moyens, pour être consommés au sein de l'Union européenne y sont taxés quelle que soit leur origine. De tels services fournis par des opérateurs communautaires pour être consommés en dehors de l'Union européenne ne sont pas soumis à la TVA communautaire, mais la TVA payée en amont liée à ces services ouvre droit à déduction.

⁹⁰ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen, et au Comité économique et social, «*Commerce électronique et fiscalité indirecte* » 17 juin 1998, COM (1998) 374 final.

- L'accomplissement des obligations par tous les opérateurs dans le domaine du commerce électronique doit être rendue aussi facile et simple que possible.
- Le système fiscal et ses outils de contrôle doivent garantir la taxation des prestations de services reçues au sein de l'Union européenne, via le commerce électronique, à la fois par les entreprises et par les particuliers.
- La facturation électronique dématérialisée sera une caractéristique du commerce électronique et doit être autorisée pour l'établissement de la TVA applicable aux opérations au sein de l'Union européenne. L'intérêt légitime des Etats membres doit néanmoins être sauvegardé en leur fournissant, lors de la détermination des conditions d'utilisation de la facturation électronique, un certain nombre d'outils suffisants, nécessaires au contrôle et à la prévention des abus, sur une base uniforme au sein de l'Union européenne. De même, la création d'un cadre de coopération entre l'Union européenne et d'autres pays devrait être prioritaire afin de garantir que des conditions équivalentes à celles fournies au sein de l'Union européenne, sont également créées pour la facturation électronique internationale. Sous réserve de règles communes européennes, les administrations fiscales doivent permettre aux opérateurs, participant au commerce électronique de remplir leurs obligations fiscales au moyen d'une comptabilité et de déclarations de TVA électroniques⁹¹.

L'ensemble de ces orientations a fondé la politique de la Commission dans l'élaboration de la proposition de modification de la directive n°77/388/CEE. En effet, dès 1998, la Commission s'est prononcée en faveur de l'application de la TVA communautaire au commerce électronique, de la qualification de prestations de services pour la fourniture électronique de produits et de la simplification grâce à l'utilisation des nouvelles technologies, des obligations fiscales et du recouvrement de l'impôt et surtout de l'imposition de ces activités au lieu de consommation.

2- Les apports du Parlement européen et du Comité économique et social : Dans un avis en date du 9 septembre 1998⁹², le Comité économique et social a développé son approche du commerce électronique et de ses conséquences en matière de fiscalité indirecte. Il affirmait

⁹¹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, réf.500PC0650, disponible sur http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/dat/2000/fr_500PC0650.html

⁹² avis du Comité économique et social sur la communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social intitulé « *commerce électronique et fiscalité indirecte* » du 17 juin 1998.

notamment à cette occasion que la mondialisation de la société de l'information impliquait que "tous les éléments qui caractérisaient jusqu'ici le commerce traditionnel s'estompent pour laisser la place à d'autres" (sans préciser lesquels). La nécessité d'instaurer un système de taxation efficace des opérations fournis électroniquement y est également reconnue. Elle justifie cette volonté en rappelant, à l'instar de la Commission, que l'essor du commerce électronique sera lourd de conséquences pour la structure économique de l'Union européenne. L'idée d'une concertation mondiale en la matière est approuvée. Elle invite les Etats membres à œuvrer avec la Commission à l'harmonisation des régimes de fiscalité indirecte, le grand enjeu étant d'éviter la double imposition et de garantir la clarté et la neutralité de l'environnement fiscal. Ainsi le Comité économique et social soutient complètement la démarche de la Commission.

Le Parlement européen a pour sa part adopté, le 14 mai 1998, une résolution à la suite de la Communication de la Commission "une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique". Il est à noter qu'elle se prononce en faveur de la création d'un code commercial international dans le domaine du commerce électronique. Sinon, elle reprend les arguments de la Commission pour l'instauration d'un régime de fiscalité indirecte propre à ses activités. Mais, elle réclame de celle-ci d'agir au plus vite afin de clarifier la situation.

SECTION2 : LA NÉCESSITÉ D'INTÉGRER LE CARACTÈRE IMMATÉRIEL DU COMMERCE ÉLECTRONIQUE

La proposition de directive de la Commission ne se révélera être une réponse efficace que si elle tient compte aux problématiques que posent la notion d'établissement stable en *e-business* (paragraphe 1) et le concept d'assujetti (paragraphe 2).

§1- La question de l'adaptation du concept d'établissement stable dans le domaine du commerce électronique

Déterminer le lieu du prestataire et du preneur est fondamental pour établir l'impôt (A).

Les règles actuelles semblent partiellement remises en cause par le commerce électronique (B)

A- La localisation, élément indispensable à l'imposition

Pour être mis en œuvre, les différents régimes actuellement applicables aux opérations de commerce électronique nécessitent tous une localisation des protagonistes. Pour les biens, comme nous l'avons étudié, il s'agira soit du lieu de passage de la frontière (pour la taxation des importations), soit du lieu de livraison du bien (pour les opérations intra-communautaires). Le fait de retenir la qualification de biens pour les logiciels quel que soit leur mode de transmission, comme le font l'Espagne ou l'Allemagne, se heurte ici à l'impossibilité de déterminer à quel endroit un logiciel téléchargé traverse la frontière. En dehors de cette difficulté issue de l'option d'appliquer le régime des biens à toute acquisition de logiciel, ce régime ne soulève pas de difficulté propre au commerce électronique et sa mise en œuvre fonctionne relativement correctement.

Pour les prestations de service, en revanche, l'exercice de localisation est plus délicat. Il se fonde sur la notion d'établissement stable⁹³, notion également utilisée pour la taxation des bénéficiaires. En matière de T.V.A., elle s'attachera à appréhender le lieu de consommation, alors qu'en matière d'impôts directs elle vise à déterminer le droit d'imposer des bénéfices réalisés par une entreprise étrangère. Selon les régimes T.V.A. applicables au commerce électronique, le lieu d'imposition sera tantôt le lieu du prestataire (régime général de l'article 9 paragraphe 1^{er}, sixième directive), tantôt le lieu où la prestation est matériellement exécutée (régime dérogatoire de l'article 9, paragraphe 2, points a, b et c, sixième directive), ou encore le lieu du preneur pour les prestations immatérielles de l'article 9 paragraphe 2 point e, sixième directive⁹⁴.

La notion d'établissement stable, cruciale en matière de fiscalité indirecte mais également en matière de fiscalité directe, revêt donc une grande importance en l'espèce. Elle fait pourtant l'objet de définitions différentes selon qu'elle se rapporte à l'imposition des bénéficiaires ou de la consommation. Nous ne nous intéresserons ici qu'à celle applicable en

⁹³ article 9 de la sixième directive.

⁹⁴ Rappel : pour les prestations immatérielles il y a taxation au lieu du preneur lorsque celui-ci est établi en dehors de la Communauté ou lorsque le preneur est un assujéti établi dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire. Il existe une dérogation concernant les prestations immatérielles et les locations de moyens de transport, destinée à éviter les cas de double imposition, retenant le critère du lieu d'utilisation.

matière de T.V.A., sans préciser ce qui la distingue de la conception retenue en matière de fiscalité directe⁹⁵.

B : les difficultés rencontrées dans l'application des critères traditionnels au commerce électronique

En l'absence d'une définition claire de la notion d'établissement stable dans la sixième directive, c'est à la Cour qu'est revenue la responsabilité d'en établir une. C'est ce qu'elle a fait dans son arrêt *Berkholz* du 4 juillet 1985⁹⁶. Dans cette décision, le juge communautaire affirme que la notion d'établissement stable au sens de la sixième directive doit être entendue comme « *une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause* » et a précisé que le critère de l'établissement stable devait être retenu « *si ces prestations ne peuvent pas être utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire* ». Cette définition, confirmée par la suite⁹⁷, s'avère d'une mise en œuvre délicate en matière de commerce électronique.

L'existence d'un établissement stable implique en effet, selon cette définition, la réunion de moyens techniques et humains pour une prestation de service déterminée, et présentant un caractère de permanence exclusif d'interventions intermittentes⁹⁸. Ces éléments conduisent à se poser la question de savoir si une machine, à savoir un serveur, peut constituer un établissement stable au regard de cette définition. La réponse apparaît plus qu'incertaine, dans la mesure où une présence humaine n'est pas véritablement nécessaire au fonctionnement d'un serveur. Cependant, d'autres arguments peuvent conduire à la conclusion contraire. En effet, la présence d'un serveur commercial dans un Etat devra un jour ou l'autre se concrétiser par l'installation d'autres activités, tel un service après-vente par exemple. Enfin, il apparaît qu'une entreprise qui fait appel à un prestataire de service qui héberge son site web dans le territoire de l'Union européenne ne peut prétendre avoir un établissement stable dans la Communauté.

⁹⁵ On trouvera tout de même les critères applicables en matière de fiscalité directe sous l'article 5-1 de la convention modèle OCDE.

⁹⁶ Aff. n° 168/84, Rec. P.2251, précitée.

⁹⁷ CJCE, 20 février 1997, *Commissioners of Customs and Excise c/ DFDS A/S*, affaire C-260/95, Rec. p I-1005; CJCE, *Lease Plan Luxembourg SA c/ Belgique Staat*, C-390/96 Rec. p I-2553. Jurisprudence confirmée en droit français par trois arrêts du Conseil d'Etat rendus le 31 janvier 1997, 8° et 9° sous-sections, *Schlosser*, req. n° 170166 ; *Hofman et Gebhart*, req. n°170164 et *Stark*, req. n° 150828-157689 : RJF 3/1997, n°217, pp. 165-168.

⁹⁸ Voir en ce sens, O. Boutellis « *Commerce électronique et T.V.A., de l'établissement stable à l'établissement virtuel* », Les Petites Affiches n°14, 20 janvier 1999, p.126.

Quand à la question de savoir si un site web constituer un établissement stable, la réponse est plus tranchée. La majorité des auteurs s'accorde à penser qu'un site web, constitué de simples programmes, totalement immatériels, n'a aucune chance de répondre à la définition actuelle de l'établissement stable⁹⁹.

§2- La question de la détermination de la qualité d'assujetti dans le domaine du commerce électronique

Déterminer les parties (paragraphe 1) à une transaction électronique est nécessaire à l'établissement de l'impôt. Mais, c'est un exercice rendu difficile en raison des spécificités du support Internet (paragraphe 2).

A- La nécessité de connaître l'identité des protagonistes

1- Le système élaboré par la sixième directive repose notamment sur un concept de grande importance : la notion d'assujetti. C'est elle qui détermine entre autres, si l'opération est imposable (article 2, paragraphe 1 de la sixième directive),

La notion d'assujetti est définie par l'article 4 paragraphe 1 de la sixième directive. Celui-ci indique qu'est « *considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu une activité* » économique. La directive précise qu'il faut entendre par activité économique « *toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de service, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées* ». La Cour a précisé cette notion en généralisant le critère de permanence¹⁰⁰ de l'activité. Par ailleurs, pour être considéré comme un assujetti, il faut que l'assujetti agisse en tant que tel, ce qui exclut les opérations effectuées à titre purement privé.

B- Les difficultés liées à l'immatérialité des opérations de commerce électronique

⁹⁹ Voir en ce sens : MM. Lejeune et Verlinden : « *does Cyber-Commerce necessitate a revision of International Tax Concept* » European Taxation, January and February 1998 ; J.-P. Le Gall, « *Internet, : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », JCP-E, 1998, p.164 ; pour un avis moins tranché : O. Boutellis, « *l'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », précité.

¹⁰⁰ Voir à titre d'exemple Cour de justice des Communautés européennes, 6 février 1997, *Harnas & Helm*, affaire. 80/95.

Des informations fiables relatives au preneur ou à l'acquéreur sont donc nécessaires à la détermination de la qualité de celui-ci. S'agit-il d'une personne (physique ou morale) accomplissant une activité économique et agissant dans le cadre de l'exercice de cette activité ? Cette activité est-elle accomplie de manière indépendante ? Sans étudier dans le détail chacun de ces critères, une simple analyse du fonctionnement du commerce électronique nous permet de déceler les difficultés techniques liées à leur détermination. Tout d'abord, concernant les personnes physiques. Pour le cas du commerce par l'Internet, il n'est pas possible de disposer directement d'informations sur celles-ci. Cette situation provient du fait que « *l'ordinateur fait écran entre l'utilisateur et le serveur consulté* »¹⁰¹. Sauf à recourir à des méthodes telles que l'identification par signature électronique, il n'est possible d'obtenir des informations que sur l'ordinateur lui-même. En effet, chaque ordinateur connecté au réseau Internet possède un identifiant unique, une sorte d'adresse qui est fournie par l'InterNIC¹⁰² à laquelle sont attachées des informations relatives à la machine, à son équipement et à sa localisation. Seulement, ces données ne concernent en aucun cas la personne qui se trouve derrière la machine, or seule cette personne a la capacité contractuelle et non la machine. Outre le fait que les ordinateurs sont fréquemment utilisés par plusieurs personnes et qu'une même personne puisse réaliser une opération de commerce électronique à partir de n'importe quel ordinateur connecté sur le réseau, la possibilité technique de disposer d'informations sur l'utilisateur se heurte au risque d'une prolifération incontrôlée de bases de données personnelles contraire à la protection du consommateur. Par ailleurs, les adresses qui sont attribuées aux particuliers lors d'une « session » Internet ont un caractère dynamique, dans la mesure où le fournisseur d'accès attribue au particulier une nouvelle adresse à chaque connexion. Même si l'encadrement législatif de la signature électronique promet de réelles avancées dans ce domaine, il n'est d'autre possibilité aujourd'hui de savoir si le preneur ou l'acquéreur sont des assujettis que de se fier à la déclaration faite par celui-ci lors de la conclusion du contrat. Pour les personnes morales, les mêmes difficultés se rencontrent. Le cas des entreprises disposant d'un site web est un peu particulier dans la mesure où celles-ci sont soumises à des obligations déclaratives auprès de l'A.F.N.I.C¹⁰³, l'organisme chargé de la gestion des noms de domaines « .fr ». Mais, comme le relève Frédéric Huet, « *les systèmes*

¹⁰¹ F. Huet, « *La Fiscalité du commerce électronique* », p.162, *op.cit.*

¹⁰² Internet Network Information Center.

¹⁰³ Association Française pour le Nommage Internet en Coopération. Cet organisme est chargé de l'attribution des noms de domaines en « point fr ».

d'enregistrements mis en place ne présentent pas, actuellement une fiabilité suffisante pour être d'un grand recours au fisc »¹⁰⁴.

¹⁰⁴ F. Huet, « *La fiscalité du commerce électronique* », p.163, *op.cit.*

TITRE 2 : UNE PROPOSITION DE DIRECTIVE ADAPTÉE AU COMMERCE ÉLECTRONIQUE

La Commission, dans le cadre de l'élaboration de la présente propositions, s'est heurtée à deux contraintes : d'une part le cadre institutionnel de la Communauté européenne et d'autre part, la nécessaire coordination internationale. En outre, l'adaptation du système de la directive n°77/388/CEE a requis la prise en compte des caractéristiques propres au commerce électronique, à savoir la dématérialisation des supports et l'internationalisation des échanges. La proposition de directive du 7 juin 2000 tente de répondre à ces différentes exigences. La Commission a, en effet, considéré que l'application du régime des services dits immatériels à une partie des transactions électroniques était seule capable de mettre fin aux pertes fiscales et aux distorsions de concurrence (Chapitre 1). Mais, elle a également cherché à établir des mesures propres à assurer l'efficacité de l'administration de la TVA ainsi déterminée (Chapitre 2).

4 CHAPITRE 1 EXTENSION DU RÉGIME JURIDIQUE ET FISCAL DES SERVICES IMMATÉRIELS

Deux règles majeures peuvent être dégagées de la proposition de modification de la directive n°77/388/CEE : d'une part, la qualification de prestations de services pour l'ensemble des produits délivrés par voie électronique (section 1) et d'autre part, l'imposition au lieu de consommation (section 2).

SECTION 1 : LA DÉTERMINATION DES OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR L'APPLICATION DE LA QUALIFICATION DE PRESTATIONS DE SERVICES

La nécessité de mettre fin à l'insécurité juridique actuelle entourant la fiscalité indirecte applicable au commerce électronique a justifié l'élaboration de la présente proposition. Un des facteurs expliquant cette situation consiste dans la difficulté de déterminer la nature des transactions électroniques (§1) ne pouvant être considérées comme des livraisons

de biens (§2). Aussi, la démarche de la Commission procède-t-elle d'une logique juridique tout à fait classique : qualifier juridiquement une opération nécessite préalablement de la définir précisément.

§1: La nature juridique des services couverts par la proposition de directive du 7 juin 2000

La présente modification s'intéresse dans un premier temps à l'objet de certains services fournis par voie électronique, en déterminant leur contenu matériel (A) avant d'en examiner, dans un second temps, les caractéristiques propres (B).

A- Les opérations concernées par la proposition de directive du 7 juin 2000

Deux types de services relèvent de la modification proposée à la sixième directive par la Commission: les uns peuvent faire l'objet d'une fourniture électronique (1), les autres n'existent que par voie électronique (2).

1- Les services de l'article 9, paragraphe 2, point c, premier tiret de la sixième directive délivrés par voie électronique : il s'agit là des prestations de services effectuées par voie électronique, ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires. Les prestations de services des organisateurs de telles activités ainsi que, le cas échéant, les prestations de services qui leurs sont accessoires sont également concernées. Selon l'approche de la Commission, toutes les formes de radiodiffusion et, de diffusion et fourniture de son et d'image par voie électronique s'intègrent dans ce cadre juridique. Concrètement, les activités d'enseignement d'une langue étrangère, réalisées par l'intermédiaire de l'Internet, sont couvertes par cette disposition.

2- Les services propres à l'Internet. La proposition de directive du 7 juin 2000 concerne également des services prestés exclusivement via l'Internet : la fourniture de services dans le domaine des logiciels, en matière de traitement de données et plus généralement de l'informatique, y compris l'accueil de sites web, ou la fourniture de services analogues et/ou d'informations. Ainsi se trouve confirmée la position de l'administration fiscale française¹⁰⁵ refusant de distinguer, en cas de transmission sans support matériel, entre logiciels standards et logiciels spécifiques¹⁰⁶ à la différence d'une transmission par support matériel¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Instruction administrative, 16 février 1996, B.O.I 3-A-18-85.

¹⁰⁶ Les logiciels standards sont ceux fabriqués en grande série, les logiciels spécifiques nécessitent quant à eux, une adaptation pour être exploitable.

¹⁰⁷ Instruction administrative, 30 septembre 1985, précitée.

B- Les caractères des produits délivrés par voie électronique

Le champ d'application de la présente proposition de directive est limité à certains services fournis par voie électronique ainsi qu'aux services de radio et télédiffusion fournis sur la base d'un abonnement ou à la carte. Elle vise ainsi des services fournis à titre onéreux (ce qui correspond par définition au domaine de la T.V.A, la matière imposable étant constituée essentiellement par le prix). Ainsi, les échanges purement conviviaux échapperont-ils à l'application de la présente proposition. Est également exclu de son champ d'application l'ensemble des services non payants, tels l'accès gratuit à l'Internet et les téléchargements gratuits.

En outre, la fourniture électronique est définie par la Commission comme *“toute transmission initialement effectuée et reçue au moyen d'un système de traitement électronique (comprenant notamment la compression numérique) et de stockage des données, et intégralement acheminée et réceptionnée par fils, radio, moyens optiques et autres moyens électromagnétiques, y compris tous services de diffusion, y compris de diffusion télévisuelle au sens de la directive CEE/89/552 et de radiodiffusion”*¹⁰⁸. Cette définition, qui vise toute opération réalisée par l'intermédiaire de l'Internet, constitue une réponse à l'exigence maintes fois exprimée de délimiter techniquement et juridiquement ces opérations électroniques. Elle assure ainsi la reconnaissance juridique du caractère fondamental du commerce électronique : l'immatérialité. La portée de la « consécration » dépend de la qualification choisie.

§2: Une qualification juridique en fonction du mode de commerce

Réussir à déterminer la qualification des transactions, sous l'angle de fiscalité indirecte présente un intérêt considérable puisqu'elle constitue un moyen de détermination des règles de territorialité de l'impôt, du fait générateur, d'exigibilité, d'assiette, de taux applicable ou encore des règles de liquidation. Ainsi, la présente modification de la sixième directive propose de qualifier certaines opérations en fonction de leur mode de fourniture (A). Cette position n'a pas toujours requis l'unanimité (B)

A- La qualification de prestation de services :

La Commission a proposé, le 7 juin 2000, de considérer tous les produits délivrés par voie électronique comme étant des prestations de services. Ainsi, des produits qui, sous leur

¹⁰⁸ Article 1^{er} de la directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique.

forme matérielle, seront considérés comme des biens aux fins de TVA seront traités comme des prestations de services lorsqu'ils sont livrés par des moyens électroniques. Cette disposition a pour objectif, selon M. Frédéric Huet, "de couper court à la non imposition de fait des biens numérisés transférés par voie électronique, qui échappent, contrairement à leurs homologues tangibles, aux contrôles matériels opérés par les douanes lors du passage de la frontière"¹⁰⁹. Elle vise essentiellement à mettre fin à l'obscurité juridique entourant actuellement la qualification des opérations de commerce électronique. Le réalisme fiscal prime donc la cohérence juridique puisque c'est le mode de commerce choisi (électronique ou non) qui détermine la nature juridique de la transaction. La Commission affirme, aux termes de l'exposé des motifs précédant la présente proposition, « les livraisons assurées par voie électronique sont des prestations de services ». L'expression de cette règle semble juridiquement douteuse : en effet, définir une opération comme étant une livraison et la qualifier de service apparaît comme contraire à la distinction fondamentale de la sixième directive. Pourtant, le respect de la cohérence générale du système de TVA communautaire constituait l'une des exigences principales de la Commission dans l'élaboration de la proposition de directive.

Cette mesure a fait l'objet d'un consensus entre les Etats membres. Cet accord paraît cohérent même s'il n'allait pas forcément de soi. Un système semblable au régime importation/exportation avec les règles existantes pour les marchandises aurait pu être choisi. mais plusieurs inconvénients¹¹⁰ (notamment l'impossibilité de détecter ces opérations lorsqu'elles traversent la frontière extérieure de l'Union européenne : sans flux physique il n'existe pas de contrôle douanier) avaient été répertoriés. A l'évidence ceux-ci rendaient difficiles l'assimilation des biens virtuels à des marchandises. Dès lors, la seule possibilité logiquement acceptable restait la qualification de prestations de services, sauf à envisager un bouleversement radical des concepts fiscaux en créant une troisième catégorie (alors que l'enjeu reste tout de même limité). Cependant, il convient de noter que la qualification de prestation de services peut être désavantageuse, notamment lorsque la loi prévoit par exemple un taux réduit pour un certain nombre de biens tels les livres et la presse.

B- La fin d'un débat doctrinal et jurisprudentiel ?

¹⁰⁹ F. Huet, « *La proposition de directive de la Commission européenne en matière de TVA applicable au commerce électronique : des mesures illusaires ?* », Revue Fiscalité européenne et droit international des affaires, Nice, n°2000/3, p. 15 à 21

¹¹⁰ rapport de la Chambre de Commerce d'Industrie de Paris, « *Une proposition de directive TVA sur la taxation du commerce électronique : un effort pour une concurrence saine au niveau des principes mais délicate à appliquer au sein d'un cyber-espace* », <http://www.ccip.fr/etudes/propos/fiscalite/bru0105.htm>.

La Commission, dans l'exposé des motifs précédant la proposition de directive, déclare que considérer "*les livraisons assurées par voie électronique*" comme des prestations de services est une règle déjà présente dans l'article 6 de la directive n°77/388/CEE. Cette règle y figure implicitement puisque la fourniture de produits par voie électronique ne correspond pas à la définition donnée aux livraisons de services à l'article 5, paragraphe 1 de cette même directive¹¹¹. Mais, il n'en demeure pas moins que ce critère de qualification a fait l'objet d'un vif débat. La Commission respecte la position de l'O.C.D.E et l'orientation qu'elle avait fixée dans une communication du 17 juin 1998¹¹², à savoir qu'une opération par laquelle un produit est mis à la disposition du bénéficiaire sous forme numérique via un réseau électronique doit être considéré, pour la T.V.A, comme une prestation. Cette règle s'oppose cependant à la jurisprudence communautaire : en effet, le juge de Luxembourg a jugé le 5 juin 1997, que les dispositions de la sixième directive ne devaient pas être appliquées différemment selon que les services fournis étaient rendus par voie électronique ou non¹¹³. Au niveau des Etats membres, des positions antagonistes cohabitent. Ainsi, comme nous l'avons étudié précédemment, l'administration fiscale française s'est prononcée en faveur d'une qualification de la transmission de logiciels prenant en compte la nature de celle-ci (avec ou sans support matériel). A l'inverse, l'Espagne estime que le transfert d'un logiciel par téléchargement doit constituer une livraison de bien. L'Allemagne considère, quant à elle, que le traitement fiscal d'une transaction doit être indépendant de la forme de la commande, de la livraison et de la technologie utilisée. La doctrine reflète cette opposition¹¹⁴.

En cas d'adoption de la présente proposition (et de transposition en droit interne), le débat sera clos. Cependant, on peut s'interroger sur la compatibilité d'une telle règle de qualification au regard du principe de neutralité. En effet, qualifier différemment un même service suivant son mode de délivrance conduit à une discrimination de traitement, à moins d'apprécier le principe de neutralité selon la méthode dite téléologique. Dans ce cas, seules les conséquences fiscales devraient être identiques. La réglementation communautaire primant la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, la proposition, en cas d'adoption, s'imposera au juge communautaire. Enfin, il nous semble que le choix de la Commission a été dicté essentiellement par la volonté d'établir un cadre réglementaire clair et

¹¹¹ L'article 5 de la sixième directive dispose qu'« est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

¹¹² Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social « Commerce électronique et fiscalité indirecte », orientation n°2, 17 juin 1998, COM (1998) 374 final.

¹¹³ Cour de justice des Communautés européennes, 5 juin 1997, *Sparekassernes Datacenter (SDC) contre Skatterministeriet*, affaire n° C-2/95. Cette affaire concernait des services bancaires fournis par voie électronique.

¹¹⁴ M. Rosner proposait ainsi en 1995 de s'intéresser plutôt à la façon dont les services sont délivrés qu'à leur nature.

précis pour la fiscalité indirecte applicable à certains services fournis électroniquement. L'option ainsi choisie permet d'appliquer plus facilement le principe d'imposition au lieu de consommation en étendant à ceux-ci les règles de territorialité applicable aux services dits immatériels.

SECTION 2 : LES REGLES DE TERRITORIALITE PROPOSEES PAR LA COMMISSION

L'une des innovations majeures de la présente proposition du 7 juin 2000 réside dans la consécration du principe d'imposition au lieu de consommation (paragraphe 1). Cette règle implique d'examiner la question du lieu de prestation au regard du caractère immatériel du commerce électronique (paragraphe 2).

§1: L'extension du champ d'application de l'article 9, paragraphe 2 de la sixième directive

Aux termes de la présente proposition, une nouvelle dérogation serait apportée au principe de droit commun du paragraphe 1 de l'article 9 de la sixième directive, en vertu duquel *“le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle”*. En fait, le nouvel article 9, paragraphe 2, point f de la sixième directive imposerait le transfert, comme règle de base, du lieu de ces prestations à l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle¹¹⁵. Cette nouvelle règle s'appliquerait aux prestations rendues par un assujetti établi dans la Communauté à des preneurs situés dans la Communauté; ou établi dans la Communauté à des assujettis de la Communauté mais en dehors du pays du prestataire; ou établi en dehors de la Communauté à des preneurs de la Communauté. Ainsi, à la différence de l'actuelle réglementation, les services prestés par un opérateur établi dans un pays tiers à un preneur de la Communauté seraient imposés. En cas d'adoption de la présente proposition, le service fourni par un prestataire américain à un client européen sera soumis à la T.V.A et le service localisé au lieu où le client est établi s'il est assujetti à la T.V.A, ou dans l'Etat membre de l'Union européenne où le prestataire est immatriculé si le client n'est pas

¹¹⁵ Il est à noter que la Suède avait proposé un changement d'architecture de l'article 9 de la sixième directive, c'est-à-dire que le principe du paragraphe 1 devienne l'exception.

assujetti. Lorsqu'un service sera fourni par un prestataire européen à un client américain, la T.V.A européenne ne sera pas applicable. Enfin, lorsqu'un service sera fourni par un prestataire européen à un client assujetti établi dans l'Union européenne, la T.V.A sera appliquée dans l'Etat de résidence du client, mais s'il n'est pas assujetti, le lieu de la fourniture du service sera celui de l'Etat où le prestataire est établi.

Il semble que la proposition emprunte une voie déjà exprimée par la Commission européenne en ce qui concerne les télécommunications. En effet, la directive adoptée par le Conseil le 17 juin 1999¹¹⁶ a permis la modification des règles de territorialité applicables aux prestations de télécommunication afin de soumettre ces dernières (qui relevaient jusqu'alors du critère général du lieu d'établissement du prestataire) aux règles dérogatoires prévues pour les prestations dites immatérielles de l'article 9, paragraphe 2, point e et paragraphe 3 point b de la sixième directive. Cette option n'apparaît pas choquante du point de vue des principes compte tenu de la similitude technique entre télécommunications et commerce électronique. De plus, la taxation au lieu du prestataire se révèle inadaptée dans un univers où le prestataire n'est plus situé physiquement au contact de son client. Mais, la question du lieu de prestation subsiste encore.

§2- La détermination du lieu de prestation

Lorsque ces prestations de services (concernées par la présente proposition de directive) sont rendues par un assujetti identifié conformément aux dispositions en vigueur à un non assujetti établi dans la Communauté, le lieu de prestation est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel le service est presté. Cependant, il est prévu qu'un assujetti, enregistré dans un Etat membre et établi en dehors de la Communauté, sera réputé avoir un établissement stable dans cet Etat membre en ce qui concerne les prestations couvertes par la présente proposition et rendues dans le cadre de cette identification¹¹⁷. La notion d'établissement stable n'est pas plus définie dans le cadre de la proposition du 7 juin 2000 que dans celui de la directive 77/388/CEE¹¹⁸.

La compatibilité entre le concept d'établissement stable et le commerce électronique est incertaine. Ainsi, comme le note M. Ludovic Julié, « *l'internationalisation du commerce n'est bien entendu pas une nouveauté et le droit s'est depuis longtemps confronté à elle, mais l'Internet lui donne une nouvelle dimension¹¹⁹ en particulier du fait de l'intermédiation* ».

¹¹⁷ Les modalités d'identification du redevable seront étudiées dans le second chapitre de ce titre.

¹¹⁸ Voir également Partie 2, Titre1, Chapitre 1.

¹¹⁹ L. Julié, *op. cit.*

L'auteur considère que la désintermédiation (c'est-à-dire l'absence d'intermédiaires) enlève un élément permettant de localiser la transaction.

L'ensemble des nouvelles règles proposées par la Commission semble théoriquement efficace pour mettre fin à la situation actuelle de distorsion de concurrence et de pertes fiscales. Leur efficacité dépend des mesures pratiques dont ces nouvelles règles font l'objet.

CHAPITRE 2- LES MESURES PROPRES À ASSURER L'EFFECTIVITÉ DE L'IMPOSITION

L'immatérialité des échanges conclus par l'intermédiaire de l'Internet bouleverse les principes traditionnels de l'administration de l'impôt¹²⁰. La Commission, consciente de la nécessité d'adapter les modalités de recouvrement de l'impôt à ces modifications, a développé dans la présente proposition un certain nombre de mesures visant d'une part à assurer l'identification du redevable (section 1) et d'autre part, à permettre un efficace recouvrement de l'impôt (section 2).

SECTION 1: DETERMINATION DE LA QUALITE DU REDEVABLE

Le commerce électronique, en assurant la mondialisation des échanges ainsi qu'une certaine forme d'anonymat aux parties contractantes, rend plus difficile l'identification du redevable, surtout lorsqu'il n'est pas un ressortissant de l'Union européenne. Or, de l'identification du redevable dépend l'efficacité des nouvelles règles¹²¹.

La Commission a tenté de relever ce défi technique en ajoutant au point a du paragraphe 1 de l'article 21 de la sixième directive¹²², la disposition suivante : « *lorsqu'un prestataire de services, visé à l'article 9, paragraphe 2, point f (c'est-à-dire tout assujetti prestant les services concernés par la présente proposition), a agi avec toute la diligence normalement de mise dans la pratique commerciale d'un secteur déterminé et a vérifié sur la*

¹²⁰ Rapport du Forum sur la Gestion Stratégique au Comité des affaires fiscales, O.C.D.E, « *Aspects du commerce électronique touchant à l'administration de l'impôt : relever les défis, ; saisir les chances* », O.C.D.E, février 2001, <http://www.ocde.org>.

¹²¹ L'importance de cette question suscite un vaste débat autour des dispositions de la présente proposition de directive, débat que nous étudierons dans la seconde partie de ce mémoire.

¹²² Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, les Etats membres peuvent, dans les conditions qu'ils fixent, prévoir que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de bien ou de la prestation de services imposable

base d'un ensemble cohérent de données provenant d'une source indépendante, et notamment au moyen du numéro d'identification individuel visé à l'article 22, paragraphe 1, point c, que le preneur est un assujetti établi dans la Communauté, les Etats membres prennent des dispositions pour prévoir que le prestataire n'est pas redevable de la taxe et que la taxe est due par le destinataire de la prestation de services ». Cette mesure fixe donc une double condition pour qu'un assujetti soit dispensé de ses obligations fiscales : outre la diligence requise, le prestataire devra avoir vérifié que le preneur est un assujetti établi dans la Communauté. La Commission a indiqué que cette vérification devra être facilitée par la disponibilité d'une confirmation en ligne et en temps réel. Elle prône ainsi auprès des autorités nationales compétentes des entreprises l'utilisation des nouvelles technologies en matière d'obligations fiscales.

Il est également prévu au point f, du paragraphe 1 de l'article 21 de la sixième directive une disposition selon laquelle un assujetti établi en dehors de la Communauté rendant des prestations de services par voie électronique, conformément aux dispositions de l'article 9, paragraphe 2, point f, troisième tiret de la sixième directive, à des non assujettis établis dans la Communauté pour un montant supérieur à un seuil de 100.000 euros, est tenu de s'identifier aux fins de la TVA dans un Etat membre dans lequel il effectue des prestations. Cette identification implique qu'un assujetti établi en dehors de la Communauté sera réputé y avoir un établissement stable aux fins des dispositions existantes. Toutefois, il est à noter que l'obligation d'identification pour les prestataires des pays tiers à la Communauté européenne ne s'appliquerait qu'aux assujettis dont les prestations dépassent le seuil des 100.000 euros. Cette franchise est conforme aux autres dispositions de la directive 77/388/CEE (qui en prévoient également dans d'autres situations). La Commission déclare, en outre, qu'elle réexaminera le fonctionnement de cette mesure d'ici la fin 2003, et fera un rapport au Conseil sur ses travaux en formulant, le cas échéant, les propositions et modifications jugées nécessaires.

Cette réserve illustre l'intensité du débat qui s'est tenue entre la Commission et les Etats membres sur ce point. Celle-ci a également axé son travail sur la question des modalités pratiques permettant le recouvrement de la taxe.

SECTION 2 : LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT

Ces mesures qui visent essentiellement à faciliter l'administration de l'impôt, dans le domaine du commerce électronique, requièrent de recourir au mécanisme de l'auto-liquidation (§1), à l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication (§2).

Mais, la structure globale du système de T.V.A communautaire ne doit pas en être affectée (§3).

§1- L'extension du champ d'application du mécanisme d'auto-liquidation

En cas d'adoption de la présente proposition de directive, il serait ajouté au point b du paragraphe 1 de l'article 21 de la directive 77/388/CEE, que sont redevables de la taxe, les assujettis destinataires de prestations de services, établis dans la Communauté européenne, ou les personnes identifiées aux fins de T.V.A sur le territoire du pays destinataires des prestations couvertes par les articles 28ter, points C, D, E et F, dès lors que ces prestations sont effectuées par un assujetti établi à l'étranger. Toutefois, sans préjudice de la nouvelle disposition du point a, paragraphe 1 de l'article 21 (c'est-à-dire le troisième alinéa), les Etats membres peuvent prévoir que le prestataire de services est solidairement tenu d'acquitter la taxe. Il y a extension du champ d'application du mécanisme de l'auto-liquidation) aux opérations couvertes par la présente proposition. Ainsi, dans le cas où le prestataire assujetti est établi à l'étranger, le preneur assujetti sera redevable de la T.V.A. En outre, la mise en place de cette solidarité juridique entre le prestataire et le preneur répond à l'exigence d'efficacité du recouvrement de l'impôt et vise à combattre la fraude fiscale en rendant le prestataire co-responsable du paiement de la taxe. La Commission incite donc les autorités nationales à intégrer la révolution technologique des N.T.I.C, notamment en autorisant les assujettis à les informer, par voie électronique, des activités qu'ils exercent en tant que tels.

§2- L'utilisation de l'Internet pour la réalisation des obligations fiscales

La Commission propose, toujours dans cette perspective de prendre en compte les nouvelles possibilités informatiques, de remplacer l'article 22, paragraphe 4, point a de la sixième directive par la disposition suivante : *“tout assujetti doit déposer une déclaration dans un délai à fixer par les Etats membres. Sous réserve des dispositions qu'ils fixent, les Etats membres peuvent autoriser la transmission de ces déclarations par voie électronique”*. Un nouveau paragraphe 6, point a de l'article 22, donnerait aux Etats membres la faculté de demander à l'assujetti de déposer une déclaration reprenant toutes les données visées au paragraphe 4 et concernant l'ensemble des opérations effectuées l'année précédente. Il est à noter que cette déclaration pourrait se faire par voie électronique. L'ensemble de ces dispositions vise à faciliter la réalisation des obligations fiscales par les prestataires, et notamment ceux qui ne sont pas physiquement établis dans la Communauté.

§3- Les ajustements nécessaire à la cohérence du système de T.V.A

Les Etats membres accordent une franchise de taxe aux prestataires des services couverts par la présente proposition, qui n'assurent pas d'autres prestations dans la Communauté, et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 100.000 euros.

Une modification doit également être apportée au champ d'application du règlement 218/92/CEE¹²³ afin de permettre aux Etats membres de confirmer la validité du numéro d'identification TVA d'un preneur assujetti à un prestataire de services établis dans un pays tiers.

Les assujettis fournissant des services conformément aux dispositions de l'article 9, paragraphe 2, point e, de la sixième directive ne seront pas juridiquement tenus de confirmer que leurs clients établis dans la Communauté disposent d'un numéro d'identification TVA valable. Toutefois, la possibilité de vérifier les numéros d'identification TVA des clients devrait, aux yeux de la Commission, également être permise à ces prestataires.

Les mesures proposées par la Commission innovent essentiellement sur deux points : la qualification précise et claire de la nature juridique des transactions électroniques, et l'imposition d'une partie de ces activités au lieu de leur consommation. D'autres dispositions visent à permettre établir un cadre réglementation simple et efficient, notamment par la prise en compte des spécificités des nouvelles technologies de l'information et de la communication. L'objectif de la Commission, nous l'avons examiné en introduction, était de mettre fin aux distorsions de concurrence et aux pertes fiscales actuelles, en soumettant l'ensemble du commerce électronique au système de T.V.A communautaire. Le but est également politique puisque la présente proposition s'inscrit dans un contexte particulier : l'instauration du régime définitif en matière de T.V.A. La Commission devait donc répondre aux problématiques fiscales posées par le e-commerce. L'appréciation un tel projet de réglementation consiste à confronter les mesures proposées aux objectifs fixés. Cet examen requiert également de recourir à une méthode plus prospective. En effet, soulever les points positifs et négatifs d'une règle nécessite de s'interroger sur la probable mise en œuvre.

PARTIE II :

Une intervention communautaire décevante ?

Les mesures proposées par la Commission semblent insuffisantes. Elles sont contestées au sein de la Communauté en raison de l'absence d'adaptation complète des règles de T.V.A aux spécificités du commerce électronique (titre 1). La mise en œuvre de ces dispositions apparaît à ce titre incertaine (titre 2).

TITRE 1 : UNE PROPOSITION CONTESTÉE AU SEIN DE LA COMMUNAUTE

La présente proposition de modification de la directive 77/388/CEE ne semble pas répondre à toutes les questions posées, en matière de T.V.A, par le commerce électronique (chapitre 1). La question de l'enregistrement des prestataires étrangers est révélatrice de cette situation, notamment en raison du débat entre Etats membre et commission, qu'elle suscite (chapitre 2).

CHAPITRE 1 : UN EFFORT LOUABLE MAIS INSUFFISANT DE RATIONALISATION JURIDIQUE

La Commission, dans l'élaboration de la présente proposition a cherché à pallier les carences de l'actuel système (distorsions de concurrence et pertes fiscales) en établissant un cadre clair et précis (section 1). Cependant, certaines questions résultant de l'immatérialité des transactions restent en suspend (section 2).

**SECTION 1 : LA PROPOSITION DE DIRECTIVE A L'ÉPREUVE DES FONDEMENTS DE
L'APPROCHE COMMUNAUTAIRE**

Apprécier les mesures proposées par la Commission, le 7 juin 2000, requiert de les confronter aux deux impératifs que s'était fixé la Communauté au début de sa réflexion : définir clairement et précisément la nature des opérations réalisées, via l'Internet (§1) et assurer la neutralité juridique, grâce à l'application de la règle de l'imposition au lieu de consommation (§2).

§1- L'uniformisation de la qualification juridique des transactions électroniques

Uniformiser la qualification juridique des transactions électroniques participe de la volonté de rationaliser le cadre juridique et fiscal du commerce électronique (A). Par l'adoption d'une directive, la Communauté dispose de l'instrument juridique adéquat pour imposer cette approche (B).

4.1.1 ----- A- Une nécessaire rationalisation de la qualification juridique.

Les premiers travaux de la Communauté en matière de fiscalité indirecte du commerce électronique ont mis en évidence la nécessité de qualifier clairement et précisément la nature juridique des transactions électroniques¹²⁴. Rappelons que la question la plus délicate était de savoir si les produits (tels des logiciels génériques) livrés par voie électronique (téléchargement) devaient être qualifiés de livraisons de biens ou de prestations de services. Face aux positions parfois divergentes des administrations fiscales des Etats membres et des Etats tiers, la proposition de directive de la Commission apporte une réponse claire en affirmant que « *les livraisons assurées par voie électronique sont des prestations de service* »¹²⁵. Elle confirme en ceci son orientation n°2 du 17 juin 1998 selon laquelle « *une opération par laquelle un produit est mis à la disposition du bénéficiaire sous forme*

¹²⁴ Rapport à la Commission du groupe de travail sur l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaire : *sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les douanes*, DG XXI, document XXI/98/0359, disponible sur <http://www.europa.eu.int>

¹²⁵ proposition précitée, point 5.1.

numérique via un réseau électronique doit être considérée, pour la T.V.A, comme une prestation de service »¹²⁶.

B- La directive, moyen de contrainte sur les Etats membres

En cas d'adoption, la force contraignante des dispositions proposées le 7 juin 2000 permettra d'infléchir la position des administrations allemandes ou espagnoles qui sont d'ailleurs restées insensibles à l'orientation du 17 juin 1998. La solution avancée par la Commission en matière de qualification juridique ne constitue pas une surprise au regard des travaux de la Commission et de l'O.C.D.E.¹²⁷. Elle contribue néanmoins à réaliser l'impératif de sécurité juridique (établi par la Commission dès 1998¹²⁸). Les risques d'assujettissements imprévus sont ainsi limités et la clarté du cadre réglementaire, condition *sine qua non* d'un climat de confiance, sera propice au développement du commerce électronique. Par ailleurs, l'existence d'un régime uniformisé pour le commerce électronique apparaît comme un facteur de simplicité. En effet, une entreprise de commerce électronique appliquera la même démarche pour toutes ses opérations en ligne n'étant pas des commandes à distance de biens matériels : téléchargement d'un CD ou d'un logiciel, prestation d'enseignement à distance, fourniture d'informations... Cette simplicité est facteur de dynamisme, de croissance et de compétitivité pour les opérateurs communautaires de commerce électronique. L'objectif d'uniformisation semble avoir été complètement rempli, et ce, à la différence de l'objectif de neutralité.

§2- Une application inégale des deux volets du principe de neutralité

Le principe de neutralité, appliqué au commerce électronique, vise à la fois à éviter toute discrimination entre commerce traditionnel et commerce électronique (A), et à mettre sur un pied d'égalité, en matière fiscale, les opérateurs communautaires face à leurs concurrents étrangers (B).

A- La neutralité entre commerce électronique et commerce traditionnel :

La Commission, fixant en 1998 l'objectif de neutralité, le définissait ainsi, selon une démarche « finaliste » : « *les conséquences de l'imposition devraient être identiques pour les*

¹²⁶ Communication de la Commission au Conseil, au parlement Européen et au Comité économique et social : « *Commerce électronique et fiscalité indirecte* », 17 juin 1998, COM(1998) 374 final p.6.

¹²⁷ cf. notre titre 2 de la partie 1.

¹²⁸ Communication précitée, p.3.

transactions portant sur des biens et services, indépendamment du mode de commerce utilisé ou de livraison, en ligne ou matérielle ». Au regard de cette définition, force est de constater que l'objectif de neutralité, tel que défini alors, n'a pas été complètement atteint. L'application d'un régime uniforme à toutes les prestations effectuées par voie électronique peut donc être à l'origine d'éventuelles distorsions de concurrence entre commerce traditionnel et commerce électronique¹²⁹. En effet, un CD livré à un non assujetti situé en France par une société allemande sera taxé selon le régime des ventes à distance, si le CD est commandé en ligne mais fourni par voie matérielle, alors qu'il relèvera du nouvel article 9 paragraphe 2, point h de la sixième directive en cas de fourniture par voie de téléchargement. Dès lors, il y aura facturation de la TVA française dans le premier cas (article 28 ter B, paragraphe 1 de la sixième directive), si le montant total des ventes en France de la société allemande dépasse le seuil qui lui est applicable ou si elle a opté pour un tel système, et alors qu'il y aura facturation de la T.V.A allemande dans la seconde hypothèse. La proposition de la Commission ne parvient pas à assurer une véritable neutralité fiscale entre les deux types de commerce. En revanche, la neutralité entre opérateurs semble assurée.

B- La neutralité entre opérateurs du commerce électronique

En 1998, la Commission définissait ainsi l'autre volet du principe de neutralité : « *les conséquences de l'imposition devraient être identiques pour les services et les biens qu'ils soient acquis à l'intérieur ou à l'extérieur de l'Union* ». Le choix politique de taxer au lieu de consommation, fixé dès le début par la Commission et le Conseil¹³⁰ et consacré dans la présente proposition permet de mettre les opérateurs tiers et les opérateurs des Etats membres dans la même situation fiscale lorsqu'ils effectuent des prestations électroniques au sein de l'Union européenne. Il est ainsi mis fin à la distorsion de concurrence issues de la fiscalité indirecte au sein du marché intérieur entre les opérateurs communautaires et les opérateurs des pays tiers. Juridiquement, la Communauté s'est dotée de l'instrument juridique lui permettant de taxer les opérations en provenance des Etats-Unis, à la différence du régime antérieur.

La taxation au lieu de consommation permet enfin de mettre fin aux pertes fiscales dues à la non-imposition. La croissance exponentielle du commerce électronique (et les recettes fiscales qui lui sont inhérentes) nécessitait l'édiction d'une telle mesure. Néanmoins, il convient de s'interroger sur l'efficacité pratique de telles mesures du fait de l'absence de décisions en matière de localisation.

SECTION 2 : LOCALISATION DE L'IMPOT ET DU REDEVABLE

La proposition de directive ne tranche pas la délicate question de la compatibilité de la notion d'établissement stable au commerce électronique. Le nouveau point f du paragraphe 2

¹²⁹ Il en va de même pour la question des taux que nous étudierons plus loin.

¹³⁰ cf. nos développements sous le titre 2 de la première partie.

de l'article 9 de la sixième directive dispose que « *lorsque ces prestations sont rendues par un assujetti identifié (...) un non assujetti établi dans la Communauté, le lieu des prestations est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue. Aux fins du point f), un assujetti établi en dehors de la Communauté est réputé avoir un établissement stable dans l'Etat membre d'identification en ce qui concerne les prestations couvertes par la présente disposition et rendues dans le cadre de cette identification* ». La Commission propose donc de reconnaître l'existence d'un établissement stable dans l'Union européenne sur le simple critère de l'enregistrement. Ainsi, la proposition vise-t-elle à établir une présomption d'établissement stable dans l'Union sur le simple fait (fait juridique ou acte juridique) que l'opérateur d'un Etat tiers y est enregistré.

Cette disposition ne nous semble pas conforme à la définition de l'établissement stable dégagée par la Cour dans l'arrêt *Berkholz* du 4 juillet 1985¹³¹ selon laquelle l'établissement stable doit être entendu « *une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause* » (elle précisait que le critère de l'établissement stable devait être retenu « *si ces prestations ne peuvent pas être utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire* »). La simple procédure fiscale d'enregistrement auprès de l'administration de l'un des Etats membre ne répond manifestement pas à cette définition dans la mesure où le respect d'une telle procédure ne nécessite en rien la réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de service en cause.

Cette remarque nous conduit à nous interroger sur la nature de cette nouvelle mesure. S'agit-il d'une présomption d'établissement stable ? Auquel cas, il convient de se demander si une telle présomption est irréfragable ou simple ? S'agit-il d'une fiction, c'est à dire d'un mensonge législatif contraire à la réalité (la réalité étant que l'opérateur n'a pas d'établissement stable dans l'Etat membre) ou d'une redéfinition de l'établissement stable corrigeant l'approche de la Cour pour laquelle l'établissement stable est un fait juridique. L'établissement stable, en cas d'adoption de cette mesure, pourrait constituer un acte juridique comme l'élection de domicile. Assurément, la Commission a recours à la fiction¹³², pour résoudre le problème de localisation. La fiction, dans la proposition de directive repose sur l'instauration d'une présomption légale d'après laquelle l'assujetti d'un Etat tiers « *est*

¹³¹ Aff. n° 168/84, précitée.

¹³² Au sens de « *technique juridique permettant de considérer comme existante une situation manifestement contraire à la réalité* » Lexique de termes juridiques, Serge Guinchard et Gabriel Montagnier (dir.), Dalloz, 10^e édition, 1995

réputé avoir un établissement stable dans l'Etat membre d'identification ». L'utilisation du mécanisme de la fiction doit se faire avec parcimonie, particulièrement lorsqu'il vise à résoudre un problème précis, ponctuel, en raison des conséquences qui peuvent en découler. En l'espèce, cette mesure peut contenir différents risques : influencer la notion d'établissement stable en général (en entraînant l'obsolescence des critères posés par l'arrêt Berkholz¹³³) ; établir une distinction entre commerce électronique et commerce traditionnel dans le cadre de la notion d'établissement stable ; lui donner la primauté sur le critère du siège de l'activité économique...

De plus, ces nouvelles mesures ne règlent pas entièrement la question de la localisation et de la qualité du preneur. la proposition de directive permet de résoudre le problème de la localisation des opérateurs des Etats tiers qui prestent leurs services à partir d'un Etat tiers en fixant une présomption d'établissement stable dans l'Union européenne dès lors qu'il y a enregistrement. Mais il demeure nécessaire de déterminer le lieu du preneur dans la mesure ou si le preneur est un assujetti, c'est là que la taxation sera due. La Commission semble faire confiance à l'ingéniosité des services fiscaux pour trouver les moyens capables de parer la fraude fiscale.

Ces problèmes de localisation pourraient être résolues grâce à la mise en œuvre d'un point d'entrée unique pour les opérateurs de commerce électronique extérieurs à la Communauté.

CHAPITRE 2- L'ENREGISTREMENT DES PRESTATAIRES ÉTRANGERS : UNE PROBLÉMATIQUE RÉVÉLATRICE DES TENSIONS AU SEIN DE LA COMMUNAUTÉ

La Commission, consciente de son impuissance face à des opérateurs éloignés et difficilement localisables¹³⁴, a cherché les amener à s'identifier en leur proposant une mesure simple : l'enregistrement unique (section 2). Cette innovation a fait naître un important débat au sein de la Communauté (section 2).

SECTION 1- UN SYSTEME SIMPLE MAIS IMPARFAIT

¹³³ précité.

¹³⁴ Monsieur Jean Journet relève la difficulté d'obliger un opérateur situé à Phoenix, Arizona, de s'enregistrer en France.

Après avoir refusé l'application d'un tel mécanisme dans le domaine des télécoms, la Commission a proposé, le 7 juin 2000, qu'« *un assujetti établi en dehors de la Communauté rendant des prestations de service par voie électronique (...) à des non assujettis établis dans la Communauté pour un montant supérieur au seuil fixé (...) est tenu de s'identifier aux fins de la TVA dans un Etat membre dans lequel il effectue ses prestations* ». Le régime proposé en matière d'enregistrement est relativement simple . Cette simplicité doit permettre le respect par les prestataires de leurs obligations fiscales (§1), mais il risque d'être source de discriminations entre les Etats membres (§2).

§1 : L'instauration d'un portail unique dans chaque Etat membre

Le régime de l'enregistrement unique des opérateurs des pays tiers réalisant des prestations de services à des preneurs non assujettis dans l'Union européenne illustre le souci de simplicité exprimé par la Commission tout au long de l'élaboration de la présente directive. La simplicité du régime tient essentiellement au fait qu'il est possible de s'enregistrer dans un seul lieu, c'est-à-dire dans l'Etat membre où est effectuée la première prestation. Ainsi, ce système permet de n'imposer aux opérateurs des Etats tiers qu'un minimum de formalité, notamment en alignant le régime de leurs obligations sur celui des opérateurs communautaires. Les prestataires étrangers bénéficieraient de la présomption d'établissement stable, dans le pays où ils sont enregistrés¹³⁵. L'obligation d'enregistrement pour les opérateurs établis dans les pays tiers est limitée au commerce *b to c (business to consumer)* puisque en matière de transactions entre assujettis, le mécanisme de l'auto-liquidation s'applique . L'enregistrement n'est pas non plus requis dans le cas où l'opérateur établi en dehors de l'Union effectue sur le territoire communautaire un chiffre d'affaire inférieur à 100 000 euros. Mais les modalités de mise en œuvre de ce système peuvent être sources de discrimination entre Etats membres.

§2 : Un système discriminant en l'absence d'un régime de TVA communautaire définitif

Le système d'enregistrement unique proposé par la Commission pose principalement deux questions : la différence de taux entre les Etats membres n'est-elle pas source de « dumping fiscal » (A) et de quelle manière s'organisera la répartition des ressources (B) ?

A- La problématique de l'absence de taux unifiés

¹³⁵ Il convient de rappeler que cette présomption ne vaut qu'en matière de commerce électronique.

La proposition de directive prévoit que le taux de T.V.A applicable aux opérations effectuées par opérateur étranger est celui du pays où il est enregistré, c'est-à-dire au lieu où il est présumé avoir un établissement stable en matière de T.V.A pour ses transactions électroniques. Dès lors se pose la question des taux de T.V.A. Comme nous l'avons vu précédemment, il n'existe pas encore (au grand dam de la Commission) d'unification des taux de T.V.A au sein de la Communauté. Actuellement, les taux applicables au commerce électronique peuvent varier de 15% (au Luxembourg et en Allemagne) à 25% (au Danemark et en Suède).

La distorsion de concurrence provoquée par ce différentiel de taux risque donc d'inciter les opérateurs des Etats tiers à s'enregistrer dans les pays où les taux de T.V.A est la plus faible (le Grand Duché du Luxembourg s'est fait une spécialité d'accueillir de grands groupes étrangers dans des conditions fiscales avantageuses). Il est en effet tout à fait possible pour une entreprise extra-communautaire de faire en sorte que sa première opération imposable effectuée sur le territoire de l'Union le soit dans un pays à faible taux de T.V.A. Comme le relève l'avis de la commission juridique et du marché intérieur du Parlement européen, « *en l'absence de toute convergence ou harmonisation des taux de taxation, on peut affirmer qu'il s'agirait alors d'une discrimination entre prestataires de l'Union Européenne et prestataires des pays tiers* »¹³⁶. Cette situation est tout à fait contraire à la neutralité, en laissant à l'opérateur étranger le choix du pays le plus avantageux.

B- La problématique de la répartition des ressources fiscales

Le problème des taux applicables se double d'une autre difficulté, celle de la répartition des recettes fiscales. La proposition de la Commission établit comme nous l'avons vu une présomption d'établissement stable du simple fait de l'enregistrement. Ainsi, le lieu d'imposition d'une opération prestée par un opérateur d'un Etat tiers à un non assujetti demeurant dans la Communauté est précisément le lieu d'enregistrement. Le taux alors applicable est celui pratiqué par l'Etat membre. Le redevable, c'est à dire l'opérateur du pays tiers qui a fourni la prestation à un non-assujetti situé dans la Communauté, verse le montant de la taxe à l'administration nationale du pays dans lequel il est enregistré. Dès lors, le système d'enregistrement unique proposé par la Commission entraîne une situation délicate, dans laquelle « *plusieurs Etats membres seront exposés à un manque à gagner sur les recettes*

¹³⁶ « rapport sur la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement (CEE) n°218/92 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects et la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de la TVA applicable à certains services fournis par voie électronique », présenté au Parlement européen le 28 novembre 2000, p.35, document PE285.557, consultable sur le site Internet <http://www.europa.eu.int>

fiscales attendues »¹³⁷. Une telle lésion, bien qu'injuste, ne semblerait pas tellement préjudiciable aujourd'hui pour les Etats membres pratiquant un taux normal de T.V.A. En effet, le volume de richesses créé actuellement par le commerce électronique « *b to c*¹³⁸ » est relativement faible et ne générerait ainsi pas tellement de recettes fiscales dans un avenir proche.

Face au système proposé le 7 juin 2000, les Etats membres ont proposé des différentes alternatives. Le débat est loin d'être clos, mais il a d'ores et déjà mis en évidence les tensions existantes entre les gouvernements et la Commission ainsi qu'entre les Etats membres eux-mêmes.

SECTION 2- LES DEBATS POUR UNE SOLUTION PLUS ACCEPTABLE PAR LES ETATS MEMBRES

L'existence d'un enregistrement unique pour les opérateurs étrangers de commerce électronique a fait l'objet de vives discussions entre la Commission et les Etats membres. A ce jour, rien ne semble être certain concernant les modalités de mise en œuvre de ce système (§1) et de redistribution des recettes fiscales perçues (§2).

§1- La tentation de remettre en cause le point d'entrée unique

Les positions des différentes parties sur l'opportunité d'un point d'entrée unique ont énormément évolué depuis le 7 juin 2000 (A). Aujourd'hui, il semble que nous nous acheminions vers un accord sur le principe d'un portail unique (B).

A- L'absence de consensus sur la proposition de directive

La question de l'enregistrement unique ne peut être comprise sans prendre en compte la spécificité de l'imposition du commerce électronique (« l'impôt sans territoire » selon l'expression du professeur J.C. Martinez). En effet, l'absence de moyens de pression de la Communauté à l'encontre de prestataires éloignés et souvent difficilement localisables constitue la donnée objective du débat. Comme l'indique M. Jean Journet, sous directeur au service de la législation fiscale du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, le système ne marchera que si les prestataires étrangers (et notamment américains) y trouvent un intérêt pour le développement de leurs activités.

¹³⁷ *ibidem*, p.18.

¹³⁸ angl : « business to consumer », l'expression désigne les prestations fournies par un professionnel à un consommateur.

Deux principales tendances ont émergé au cours des négociations. Une approche plutôt conservatrice était défendue par la majorité des Etats. Elle consistait à mettre en place un point d'ouverture dans chaque Etat de réalisation d'opérations électroniques. Ce système allait à l'encontre de l'impératif de simplicité, fondamental à l'efficacité de l'imposition. A l'opposé, la Commission (soutenue par le Luxembourg du fait de sa politique fiscale) défendait l'idée d'un point d'ouverture unique.

Ainsi, l'Allemagne a proposé, dans un premier temps, l'identification obligatoire dans chaque pays de prestation pour les opérateurs étrangers de « *b to c* ». La Commission était vigoureusement opposée à cette solution en raison de son engagement auprès des lobbys américains de ne pas instaurer ce type d'obligation. C'est ainsi, que l'Allemagne, soutenue par la présidence suédoise qui avait fait de cette question l'une des priorités de son mandat, a revu sa position en janvier 2001. Elle a ainsi suggéré l'établissement d'un portail unique européen. Cette idée a été soutenue par la Belgique (qui prônait cette solution depuis le début des négociations) et a reçu l'aval de la France.

B- Le portail unique européen : un enjeu politique et technique

L'idée de portail unique européen semble actuellement acceptée par l'ensemble des Etats membres. Cette solution a un caractère politique très marqué puisqu'il s'agit en quelque sorte de vendre le concept d'espace européen. C'est également l'expression d'une vision politique de l'Internet, entre le « libéralisme » des débuts et le « tout réglementaire ». La Communauté fait en quelque sorte un « pari » : étant la première puissance économique à réglementer en matière d'imposition indirecte du commerce électronique, le concept de portail unique apparaît comme une innovation majeure. L'espace économique européen proposerait ainsi un nouveau type de relations fiscales, non plus basée sur la contrainte mais fondée sur l'intérêt économique qu'il y a pour les opérateurs de commerce électronique à respecter leurs obligations fiscales.

Il reste tout de même des points de discorde. Ainsi, la question de l'existence d'un seuil au-dessus duquel l'enregistrement est obligatoire n'est toujours pas réglée. Il s'agit de savoir si ce seuil doit être apprécié globalement (dans ce cas, se poserait le problème des ajustements de seuil entre Etats membres appartenant ou non à la zone euro) ou Etat par Etat. A ce jour¹³⁹, il y a consensus pour supprimer l'idée de seuil. Mais, cet accord n'a pas encore été exprimé officiellement¹⁴⁰.

¹³⁹ 29 mai 2001.

¹⁴⁰ Information de Mme Peyrouti.

§2- La répartition des retombées fiscales au lieu de consommation du bien

La question de l'attribution des recettes fiscales générées par le commerce électronique a sans doute été le point d'achoppement des tensions communautaires. Comme pour les discussions autour de l'opportunité d'instaurer un portail européen unique, deux grands courants peuvent être dégagés. Le premier qui consiste en l'attribution immédiate des recettes au pays de consommation répond au souci des différents Etats membres de ne pas être défavorisés financièrement par le nouveau système (par ailleurs, la sensibilité du domaine financier pour l'ensemble des gouvernements n'est plus à démontrer¹⁴¹). L'autre approche proposait une redistribution des recettes fiscales en fonction du lieu de consommation.

A l'initiative de la Belgique, la création d'un bureau central chargé à la fois de l'enregistrement et de la redistribution des recettes, a été envisagée (la nature de son statut et son financement n'ont pas été encore étudiés). Dans ce cadre, deux hypothèses ont été examinées :

- soit les opérateurs s'identifieraient auprès de ce bureau, et factureraient la taxe au taux du pays de consommation, et dans ce cas, l'organe central reverserait aux Etats consommateurs,
- soit les opérateurs factureraient le taux moyen normal de la Communauté européenne (se pose alors la question de la détermination de ce taux), et il y aurait alors une redistribution de type macro-économique.

Enfin, le gouvernement belge a également proposé qu'un seul Etat soit chargé de la gestion de l'administration de la T.V.A applicable aux transactions électroniques. Actuellement, on se dirigerait vers un accord sur l'attribution des recettes à l'Etat de consommation et sur l'application du taux de celui-ci. Cette question éminemment délicate n'a pas non plus fait l'objet d'une position officielle.

Quelles que soient les règles nouvelles, l'accueil de ses destinataires principaux (consommateurs, entreprises prestataires, et administration du fisc) sera fondamentale pour juger de l'efficacité de sa mise en œuvre.

¹⁴¹ Nous rappelons l'expression de Mme Margaret Thatcher, lors du Conseil de Fontainebleau : « I want my money back ! ».

TITRE 2 : UNE MISE EN ŒUVRE INCERTAINE

Le commerce électronique, en raison de son support Internet, modifie radicalement les rapports entre administration fiscale et opérateurs électroniques. De nouvelles problématiques apparaissent, tant du point de vue de la détermination de l'impôt que de son administration. Le fisc se trouve confrontée à de « nouveaux redevables ». De son adaptation à cette situation inédite, dépend la réussite des mesures proposées par la Commission le 7 juin 2000 (chapitre 1). Les entreprises, du point de vue de la gestion de l'impôt, doivent également conformer leur travail aux nouvelles règles (chapitre 2).

CHAPITRE 1 : ASSURER LE RESPECT DES NOUVELLES REGLES : UN DEFI POUR LE FISC

Dans l'exposé des motifs précédant la proposition de modification de la directive n°77/388/CEE, du 7 juin 2000, la Commission indique que l'efficacité du système T.V.A repose sur une présomption raisonnable et réaliste que le non respect des dispositions sera décelé et corrigé et que des sanctions appropriées seront appliquées. Or, le commerce électronique met à mal les règles d'établissement de l'impôt du fait de l'immatérialité de la transaction et de l'internationalisation des échanges. Selon M. Frédéric Huet¹⁴², « *la révolution des communications, d'un côté, accroît les possibilités pour l'administration de collecter des renseignements sur les contribuables et, de l'autre, facilite la dissimulation d'informations par les contribuables* ».

L'utilisation des nouvelles technologies présente de manière paradoxale, une chance pour les autorités fiscales d'accroître leurs pouvoirs de contrôle (section 1). La Commission l'a compris et s'est également intéressée aux moyens de sanctions adaptées au non respect des obligations fiscales dans le cadre du commerce électronique (section 2).

SECTION 1 : UN POUVOIR DE CONTROLE CROISSANT FACE A LA NECESSAIRE PROTECTION DES LIBERTES INDIVIDUELLES

¹⁴² F. Huet « *la fiscalité du commerce électronique* », *op.cit.*, p.245.

L'accroissement du pouvoir des administrations fiscales grâce à l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication (paragraphe 1) pose la question de la protection des libertés individuelles des administrés (paragraphe 2).

§1 : L'opportunité des nouvelles technologies pour le fisc

L'utilisation des T.I.C est un nouvel outil pour les autorités fiscales, que ce soit dans le domaine du traitement des données informatiques (A), de l'investigation (B) ou du contrôle fiscal (C). Ces trois activités constituent la mission principale de l'administration fiscale française (qui sera notre référence au cours de ce développement).

A- L'information sur les parties à l'opération taxable :

Le risque qu'une fausse déclaration de l'acheteur sur sa qualité ou sur son lieu de résidence entraîne l'application de fausses règles afin d'échapper à la facturation de la T.V.A, préoccupe particulièrement les services du fisc dans le domaine du commerce. La collecte d'informations authentiques et fiables est par conséquent fondamentale. L'Internet, mais plus généralement l'utilisation d'un réseau informatique peut servir cette fin.

Ainsi, la signature électronique¹⁴³ constitue la preuve d'une transaction électronique. Le système de certification électronique, évoqué dès le rapport Lorentz¹⁴⁴, permet de délivrer des certificats électroniques authentifiant l'émetteur d'un document, garantissant son intégrité et le datant de manière à éviter toute fraude. Les systèmes de paiement peuvent également aider à l'établissement de la taxe en assurant la constatation et l'identification de la transaction électronique ; le contribuable pouvant être identifié lorsqu'il règle son paiement par carte de crédit ou au moyen d'un système de monnaie électronique. Par ailleurs, la détermination en ligne du régime fiscal applicable à une transaction donnée et le paiement en ligne de l'impôt afférent a été envisagé dans le rapport Lorentz. M. Jean Journet considère que le programme de paiement en ligne de l'impôt devra nécessairement être inséré dans les navigateurs utilisés par les consommateurs.

B- Le pouvoir d'investigation de l'administration fiscale

Le pouvoir d'investigation exige un échange d'information entre l'administration fiscale et le contribuable. Or, l'efficacité de cet échange peut être accrue par l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication. Ainsi, la possibilité d'un

¹⁴³ La signature électronique est définie, dans le rapport Lorentz, comme la compression d'un message et le chiffrement de cette compression avec un code secret propre au signataire du message.

¹⁴⁴ précité

contrôle à distance de l'ordinateur du contribuable peut être envisagée, tout comme l'usage de la visioconférence ou de la téléconférence. Mais, comme le relève pertinemment M. Frédéric Huet, la question sera de savoir si « *un contrôle qui n'impliquerait pas de déplacement de la part du vérificateur pourrait (...) être considéré comme un contrôle sur place* »¹⁴⁵.

L'utilisation des informations collectées auprès des contribuables dans le cadre de bases de données (du type du fichier d'imposition des personnes instauré par l'arrêté du 5 janvier 1990) est également envisageable. L'administration fiscale française cherche à créer des fichiers uniques par entreprises auxquels pourront avoir accès les centres des impôts. Au plan européen, le système V.I.E.S¹⁴⁶ regroupe l'ensemble des informations contenues dans les D.E.B¹⁴⁷ (c'est-à-dire les déclarations à finalité fiscale et statistique destinées à fournir aux administrations des Etats membres des informations relatives aux flux de marchandises entre les pays de l'Union européenne). L'échange de renseignements entre administrations fiscales paraît être la réponse la mieux adaptée à l'internationalisation de l'évasion et de la fraude fiscale. Ce type d'échanges existe depuis 1992 sur la base de convention-modèle de l'O.C.D.E. Au niveau communautaire, la directive n°79/1070/CEE du 6 décembre 1979, prévoit une assistance mutuelle entre Etats de la Communauté en matière de TVA. En outre, un réseau intranet¹⁴⁸ pourrait être mise en place, mais il sera nécessaire de prendre en compte la mauvaise volonté d'Etats soucieux de préserver un avantage compétitif grâce à une fiscalité faible ou nulle (les "paradis fiscaux").

C- Le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale

La question centrale pour le fisc dans le cadre de son activité de contrôle tourne autour de l'accessibilité des données servant à l'établissement de l'impôt. Le recours aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (notamment la base de l'E.D.I¹⁴⁹) constitue une opportunité. Outre, la possibilité de cette utilisation dans le domaine des procédures de vérification de compatibilité et d'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, certains auteurs travaillant sur la question du contrôle des comptabilités informatisées¹⁵⁰ ont ainsi suggéré d'instaurer un contrôle adapté au commerce

¹⁴⁵ F. Huet « *la fiscalité du commerce électronique* », *op.cit.*, p.261.

¹⁴⁷ Déclarations d'Echanges des Biens

¹⁴⁸ L'intranet est un réseau interne d'entreprise fonctionnant selon la technologie Internet et offrant une passerelle vers l'Internet mondial. Seuls les utilisateurs de l'entreprise ont accès à intranet ; généralement, les utilisateurs ont également accès à Internet, mais l'accès à intranet depuis l'extérieur est protégé par un pare-feu. Définition donnée par F. Huet, *op.cit.*

¹⁴⁹ Echanges des Données Informatisées.

¹⁵⁰ P. Michaud, « *Le droit de la preuve informatique en comptabilité et fiscalité* », Dossier informatique, télématique et preuve, Les Petites Affiches, 29 mai 1996, p.1-2.

électronique, autrement dit un contrôle fiscal en ligne. L'administration fiscale française n'a pas pour l'instant approfondi cette idée.

L'accroissement des différents pouvoirs du fisc se heurtent à deux obstacles : d'une part le cryptage¹⁵¹ et la difficile accessibilité des informations recueillies par les fournisseurs d'accès, et d'autre part la nécessaire protection des libertés individuelles

§2 : La protection des libertés individuelles face au risque de « Big Brother »¹⁵² : l'exemple français

Le renforcement des pouvoirs de l'administration fiscale pose la délicate question du risque d'atteinte aux libertés individuelles des contribuables. Déjà, le droit français prévoit une protection des contribuables avec le régime de droit commun de la loi du 6 janvier 1978¹⁵³ et de la loi du 17 juillet 1978¹⁵⁴ sur les relations entre l'administration et le public. La première s'applique aux traitements d'informations nominatives dans les rapports entre l'Etat et les personnes et offre une protection généralisée. Aux termes de l'article 15 de la loi de 1978, les traitements automatisés de données nominatives pour le compte de l'Etat doivent être décidé par un acte réglementaire après avis motivé de la Commission nationale de l'informatique et des libertés (C.N.I.L). L'article 26 de cette même loi dispose que toute personne peut avoir accès aux fichiers informatisés et que les personnes physiques peuvent en particulier empêcher que les données les concernant fassent l'objet d'un traitement. La loi du 17 juillet 1978 garantit, quant à elle, l'accès à certains documents nominatifs et non nominatifs. En outre, la technique dite des profils est interdite. De plus, le droit de connaître et de contester les raisonnements utilisés dans les traitements dont les résultats sont opposés est également garanti. D'autres mesures moins générales ont été prises pour protéger le contribuable. A cet égard, on peut citer le décret n° 2000-8 du 4 janvier 2000 pris pour l'application de l'article L. 288 du livre des procédures fiscales (L.P.F), qui encadre strictement le droit de communication prévu aux articles L. 81 A et L. 52 LPF.

Le juge garantit également la protection légale du contribuable. Ainsi, le juge administratif a considéré, le 30 novembre 1989¹⁵⁵, que le lieu des opérations de vérification doit en principe être le siège de l'entreprise ou le domicile du contribuable. Enfin, la C.N.I.L (autorité indépendante créée par la loi du 6 janvier 1978) est chargée de veiller à ce que

¹⁵¹ Le cryptage, d'après le rapport Lorentz, est un procédé visant à transformer, à l'aide de conventions secrètes, des informations ou des signaux clairs en informations ou signaux inintelligible pour des tiers

¹⁵² L'expression « Big Brother » exprime le risque d'une surveillance de tous les instants.

¹⁵³ Loi n°78-17, relative à, l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

¹⁵⁴ Loi n° 78-753, portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal.

¹⁵⁵Cour administrative d'appel Lyon, 30 novembre 1989, Droit fiscal 1990, n°23.

“l’informatique ne porte atteinte ni à l’identité humaine, ni aux droits de l’homme, ni à la vie privée, ni aux libertés individuelles ou publiques”¹⁵⁶. Elle s’intéresse de très près à la question de la protection du contribuable face au recours aux T.I.C par le fisc.

Au niveau communautaire, la directive du 24 octobre 1995¹⁵⁷, vise à assurer la protection des personnes physiques à l’égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données

SECTION 2 : L’APPROCHE DE LA COMMISSION FACE A LA PROBLEMATIQUE DE LA FRAUDE FISCALE DANS LE DOMAINE DU COMMERCE ELECTRONIQUE

La Commission, consciente des risques de non respect des dispositions relatives à la TVA dans le domaine du commerce électronique (§1), a proposé après le 7 juin 2000 un certain nombre de mesures visant à sanctionner ces attitudes frauduleuses (§2).

§1: Le constat d’une réalité développée dans le commerce électronique

Dans le cadre de la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil, modifiant le règlement (CEE) n° 218/92 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA), la Commission présente son approche en matière de respect des dispositions fiscale dans le cadre du commerce électronique. Elle souligne à titre liminaire que les opérateurs respectueux des dispositions doivent en permanence être assurés qu’ils n’auront pas avoir à subir de concurrence abusive ou déloyale de la part des opérateurs qui ne satisfont pas aux mêmes obligations fiscales et exploitent cette situation pour en tirer profit (et ce, outre la sécurité de ne pas risquer d’être exposé à des sanctions). Le sous-comité anti-fraude de la Commission (S.C.A.F), dans un rapport du 28 janvier 2000 envisage les différents risques résultant du non respect des obligations fiscales. Ainsi, outre le constat qu’une dette en matière de TVA ne s’efface pas par le simple fait de la cacher ou de ne pas la déclarer à l’administration fiscale compétente, les experts du sous-comité relèvent que le risque de s’exposer à des dettes fiscales importantes et non réglées dans l’Union européenne, c’est-à-dire dans le plus grand marché mondial, ne saurait être apprécié comme un signe de gestion commerciale prudente. Cette situation est de nature à empêcher l’accès aux capitaux ou aux sources de financement, étant donné que la dette restera irrémédiablement attachée à l’entreprise et sera même, dans certains cas, transmise à un acheteur ultérieur. De plus, les

¹⁵⁶ article 1^{er} de la loi du 6 janvier 1978.

¹⁵⁷ La transposition en droit français n’est toujours intervenue.

propriétaires ou gestionnaires de ces entreprises s'exposent à des sanctions civiles et pénales. Par ailleurs, les dispositions communautaires existantes en matière d'assistance mutuelle et de recouvrement font en sorte qu'une dette fiscale née dans un Etat membre est effectivement exigible partout dans la Communauté.

L'ensemble de ces considérations ne présentent pas, de leur seul fait, un caractère incitatif suffisant. Ainsi, il est nécessaire, notamment pour les prestataires éloignés, d'élaborer des outils directement coercitifs sur lesquels les administrations fiscales peuvent se rabattre. Cependant, aucune mesure précise n'est prévue dans le cadre de la proposition et de la réglementation du 7 juin 2000. Enfin, le sous-comité anti-fraude de la Commission encourage toutes les autorités nationales appelées à faire respecter les dispositions par les opérateurs de commerce électronique, à coopérer et à échanger des informations.

§2 : La batterie de sanctions proposées par la Commission :

La Commission, consciente du problème de la possible fraude fiscale sur l'Internet a proposé une batterie de sanctions pour les entreprises peu respectueuses des dispositions fiscales : mise au pilori des entreprises fautives avec publication de la liste de leur nom, arrestation de leur représentants en Europe, utilisation des moyens mis en œuvre contre les entreprises criminelles, rupture de la possibilité d'accéder au site web de ces sociétés, privation dans l'Union européenne de la protection due à la propriété intellectuelle¹⁵⁸. Les modalités pratiques de ces sanctions ne sont pas précisées. Pourtant, l'existence d'une véritable politique coercitive en la matière semble indispensable. Sa mise en œuvre dépassera sans doute le cadre strictement communautaire, du fait de l'interconnexion du sujet avec le troisième pilier.

Mais, il convient de noter que le respect des obligations fiscales par les opérateurs dépend de leur appréhension de la législation

CHAPITRE 2 : L'ACCUEIL DE LA PROPOSITION DE DIRECTIVE PAR LES ENTREPRISES

¹⁵⁸ F. Huet, «*La proposition de directive de la Commission européenne en matière de T.V.A applicable au commerce électronique : des mesures illusoire ?* », *op.cit.*

L'accueil des mesures du 7 juin 2000 par les entreprises conditionnera leur réussite en cas d'adoption. En effet, cette réglementation, malgré son caractère unilatérale, vise à soutenir les entreprises dans leur approche du commerce électronique (notamment en mettant fin aux distorsions de concurrence). Les opérateurs électroniques, s'ils ont été satisfaits d'une intervention législative en matière de fiscalité indirecte du commerce électronique, ont émis quelques réserves quant à sa mise en œuvre (section 1). Ils ont néanmoins adaptés leur démarche commerciale aux nouvelles règles (section 2).

SECTION 1 : UN SOUTIEN PARTIEL

Les milieux d'affaires, à l'instar de la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris, approuve la démarche de la Commission (paragraphe 1), même s'ils restent septique sur un certain nombre de points touchant à la mise en œuvre des mesures proposées le 7 juin 2000 (paragraphe 2).

§1- Les raisons du soutien à la proposition de directive :

L'harmonisation de la qualification des opérations électroniques apparaît comme l'une des avancées fondamentales de la proposition de directive. Les opérateurs électroniques bénéficieront donc, en cas d'adoption de la présente proposition de modification de la directive 77/388/CEE (et de transposition de celle-ci), d'un cadre juridique clarifié, leur permettant de connaître précisément la nature de leurs transactions. Par ailleurs, les mesures proposées sont considérées comme à même de rétablir l'égalité entre les entreprises de la Communauté et les autres¹⁵⁹. Ainsi, de nombreux professionnels reconnaissent que la stricte application des règles actuelles au commerce dématérialisé peut aboutir à la non taxation.

De plus, la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris (C.C.I.P) considère que le régime proposé n'engendre pas d'obligations plus lourdes pour la majorité des opérations qui appartient au commerce entre entreprises. En revanche, en ce qui concerne le commerce entreprises – particuliers (« *business to consumer* »), il y a alourdissement des formalités lorsque le prestataire est établi dans un Etat tiers. Bien entendu, la franchise est accueilli avec enthousiasme, l'argument officiel étant celui de l'allégement des complications administratives inutiles pour des transactions isolées.

§2 : Les obstacles soulevés par les professionnels :

¹⁵⁹ rapport de la Chambre de Commerce d'Industrie de Paris, précité.

Reprenant les considérations de l'administration fiscale¹⁶⁰, les opérateurs s'interrogent sur le point de savoir qui aura intérêt à faire respecter les obligations fiscales et qui sera compétent ? De nombreuses questions tournent également autour de la détermination de la qualité d'assujetti et du domicile de la personne qui commande un service.

La Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris relève deux autres inconvénients :

- Le mécanisme de l'auto-liquidation utilisé en matière de prestations de services présente un inconvénient dans le commerce électronique notamment lorsque le fournisseur ne délivre pas de facture par voie postale qui puisse attester dans la comptabilité du client du droit à récupération.
- Le travail demandé aux services fiscaux nationaux semble énorme, étant donné que les quinze administrations fiscales ont déjà beaucoup de difficultés, ne serait-ce, qu'à surveiller le respect des montants de chiffres d'affaires réalisés en matière de vente à distance. Il est reproché à la Commission de s'être retranchée, face à cette question, derrière le fait que le *business to consumer* est dominé par de grands opérateurs avec qui les administrations pourraient traiter facilement.

Le Global Business Dialogue approuve la démarche de la Commission, et remarque que « *the European Union, through its proposed Amendment to the Sixth VAT Directive, is the first government to attempt to address this issue legislatively* »¹⁶¹. Elle déclare « *appreciates and understands the EU's rationale for amending the Sixth VAT Directive in order to collect taxes that are legitimately owed* », en dépit d'un esprit plutôt libéral, reconnaît le bien fondé de l'intervention communautaire dans le domaine de la fiscalité indirecte applicable au commerce électronique et salue son effort. Elle insiste particulièrement sur l'impératif de simplicité.

Les fiscalistes et les juristes ont proposé, face aux attentes des entrepreneurs, quelques conseils en matière de gestion de TVA du commerce électronique.

SECTION 2 : LES MESURES D'ORIGINE PRIVE POUR ASSURER L'EFFICACITE DES NOUVELLES MESURES :

¹⁶⁰ M. Jean Journet considère que la Communauté n'a pas les moyens de contraindre les opérateurs étrangers, et qu'ainsi il faut donc les persuader de l'intérêt de rester dans la légalité.

¹⁶¹ C'est-à-dire apprécier et comprendre la volonté de l'Union européenne d'amender la sixième directive afin de collecter l'impôt ainsi établi.

Le cabinet Pricewaterhouse Coopers¹⁶² insiste sur la nécessité de simplifier encore les tâches administratives pour toutes les entreprises actives dans le commerce sur l'Internet. Il regrette également que des mesures de mise en œuvre pratique nécessaires pour les entreprises ne sont pas reprises dans la proposition du 7 juin 2000. Mme Ine Lejeune¹⁶³, avocat, donne aux vendeurs sur l'Internet les conseils suivants :

- Les sociétés de l'union européennes doivent s'assurer qu'elles comprennent exactement ce que signifient les nouvelles définitions de livraisons par voie électronique : en effet, les nouvelles règles pourraient faire disparaître la nécessité d'appliquer la TVA sur certaines livraisons à des consommateurs en dehors de la Communauté.
- Les opérateurs étrangers devront intégrer les nouvelles règles d'enregistrement. En l'état actuel de la proposition, ils devront comparer les avantages de s'enregistrer dans tel ou tel Etat membre.
- Les entreprises vont devoir se conformer aux nouvelles exigences administratives en matière de TVA.
- Les entreprises peuvent participer au débat, la proposition n'étant pas encore adopté, notamment en analysant l'impact des règles proposées par la Commission le 7 juin 2000, sur leur courant d'affaires .

Enfin, il convient de noter que certains logiciels permettent aux opérateurs de commerce électronique et à leurs cocontractants de connaître les implications fiscales de leurs opérations. Deux types de logiciels de gestion fiscale internationale existent actuellement : d'une part, une base de données et d'autre part, un programme d'optimisation fiscale. Par exemple, le logiciel Taxware, système fiscal par l'Internet, offre aux commerçants de calculer automatiquement la taxe à la vente.

¹⁶² http://www.pwcglobal.com/be/fra/about/press-rm/press_releases/tva.html

¹⁶³ Mme I. Lejeune, « réponse aux amendements de la Communauté européenne à la sixième directive T.V.A concernant l'e-commerce », http://www.pwcglobal.com/be/fra/about/press-rm/press_releases/tva.html

CONCLUSION

En l'état actuel des négociations, le Conseil n'est toujours pas parvenu à un accord sur l'adoption de la proposition de directive. Comme nous l'avons évoqué, des divergences subsistent au sein du groupe « questions fiscales » notamment sur la question des modalités techniques de l'enregistrement, sachant que le système retenu devra concilier : un « point d'entrée unique » pour les prestataires des pays tiers (dans un seul Etat membre ou dans l'Etat membre de la première opération imposable ?¹⁶⁴) d'une part, et la répartition des ressources fiscales et application du taux suivant le lieu de consommation d'autre part. La présidence française souhaitait que le texte soit adopté avant 2001. Si ces prévisions se sont révélées trop optimistes, il n'en demeure pas moins que le souhait de la présidence suédoise de parvenir à un texte définitif avant la fin de son mandat (30 juin 2001) demeurera un vœu pieux.

Cette situation conduit à s'interroger sur la capacité du Conseil à parvenir à un accord qui ne nuirait pas à l'exigence de simplicité (exigence à laquelle la proposition de la Commission apportait une réponse satisfaisante). Il nous semble que la réflexion du Conseil est sur ce point relativement claire : on ne peut envisager sérieusement d'imposer les opérations de commerce électronique fournies par des opérateurs des pays tiers sans réduire les obligations de ceux-ci à leur plus simple expression. Dès lors, le retard dans l'adoption définitive de la directive ne nous semble pas inquiétant dans la mesure où elles intègrent les impératifs d'efficacité et de simplicité. La plupart des acteurs du commerce électronique ont relevé les insuffisances du texte présenté par la Commission. Dès lors il nous apparaît opportun de prendre le temps nécessaire à l'adoption d'un système d'enregistrement conforme aux objectifs formulés par la Communauté.

L'efficacité de celui-ci constitue d'ailleurs un enjeu important pour l'Union européenne, dans la mesure où il constitue la première proposition législative mondiale d'une telle envergure à adapter son régime de fiscalité indirecte au *e-business*.

¹⁶⁴ Europolitique n°2581, 31 mars 2001, II-p.4.

Les milieux d'affaires et les pays industrialisés (très actifs dans le secteur du commerce électronique), au premier rang desquels les Etats-Unis, observent avec attention l'initiative communautaire. Celle-ci, basée principalement sur la confiance et la « bonne volonté » des opérateurs tiers¹⁶⁵, peut apparaître comme un système efficace et devenir un modèle de solution satisfaisante. L'enjeu politique est donc très important puisqu'il met en jeu la crédibilité de la Communauté et sa capacité à s'adapter à de nouveaux défis (ce qui serait un signe de maturité confirmant la position prépondérante de l'Union européenne dans le commerce international).

La directive qui sera adoptée a donc une grande importance politique dans l'affrontement que nous avons déjà évoqué entre les Etats-Unis, promoteurs d'une vision libérale de l'Internet et la Communauté qui tente de concilier encadrement juridique et développement économique

A n'en point douter, la conscience de ces enjeux conduit le Conseil dans les négociations actuelles et explique les retards dans l'adoption du texte définitif. Espérons que la minutieuse attention dont il aura fait preuve portera ses fruits et qu'elle ne conduira pas à l'effet inverse de celui recherché, c'est-à-dire l'établissement d'un système complexe ou inefficace...

¹⁶⁵ M. Journet relève que la version anglaise de la proposition de directive utilise à plusieurs reprises le terme de *compliance*, qui se traduit approximativement en français par l'expression : se conformer avec docilité.

TABLE DES MATIERES

Avertissement : lors de la mise en ligne, un décalage a pu se produire entre la numérotation qui suit, et la numérotation réelle. Nous vous prions de nous en excuser.

	Liste des
abréviations :.....	P.1
Sommaire.....	P. 2
<u>INTRODUCTION</u>	P.3
<u>SECTION 1- LE COMMERCE ELECTRONIQUE ET L'INTERNET</u>	P.3
<u>§1 : L'Internet, structure technique de base de l'essor du commerce électronique</u>	P.3
<i>A- L'émergence d'un nouveau mode de communication</i>	P.4
<i>B- le fonctionnement de l'Internet</i>	P.5
<u>§2- L'émergence d'un nouveau mode de commerce : le commerce électronique</u>	P.5
<i>A- Définition du commerce électronique</i>	P.5
<i>B- La place du commerce électronique dans l'économie mondiale</i>	P.6
<u>§3-les acteurs du commerce électronique et l'environnement du commerce électronique</u> :.....	P.8
<u>SECTION2- LE SYSTÈME DE TVA COMMUNAUTAIRE ACTUELLEMENT APPLICABLE AU</u>	
	<u>COMMERCE</u>
<u>ÉLECTRONIQUE</u> :.....	P.10
<u>§1- Le système TVA communautaire</u>	P.10
<i>A- le régime des biens établi par la directive 77/388/CEE</i>	P.10

<i>B- le régime des prestations de service établi par la directive 77/388/CEE</i>P.12
<u>§2- La problématique de la qualification des opérations rendues par voie électronique.....P.14</u>	
<i>A- Les interrogations concernant la qualification des opérations de commerce électronique ...P.14</i>	
<i>B- Des réponses partielles aux questions de qualification.....P.15</i>	

SECTION 3- LES CONSÉQUENCES DE LA QUALIFICATION DES OPÉRATIONS DE COMMERCE

ÉLECTRONIQUE : CONSTAT DE L'INADAPTATION DU RÉGIME ACTUEL.....P.17

<i>4.2 §1- Les distorsions de concurrence engendrées par le fonctionnement actuel du régime</i>	
<i><u>TVA.....P.17</u></i>	

§2-Les pertes fiscales engendrées par le fonctionnement actuel du régime

<u>TVA.....P.</u>	18
--------------------------	-----------

<u>§3-La nécessité d'une intervention rapide.....P.19</u>	
------------------------------------------------------------------	--

PARTIE I : Une intervention communautaire attendue.....P.21

TITRE 1: LA NÉCESSITÉ D'UNE INTERVENTION COMMUNAUTAIRE

<u>INTÉGRANT LES SPÉCIFICITÉS DU COMMERCE ÉLECTRONIQUEP.21</u>	
-----------------------------------------------------------------------------	--

5 CHAPITRE 1: LA NÉCESSITÉ D'UNE INTERVENTION COMMUNAUTAIRE.....P.21

SECTION 1- LA COMPÉTENCE COMMUNAUTAIRE EN MATIÈRE

<u>DE T.V.A. DANS LE CADRE DU MARCHÉ INTÉRIEUR.....P.22</u>	
--------------------------------------------------------------------	--

§1- Délimitation de la compétence communautaire dans le domaine de la fiscalité indirecte.....P.22

A- Le fondement de l'article 93 (ex-99) du Traité
.....P.22

B- Fondement de la compétence communautaire dans le
Traité.....P.23

*§2- Dans le cadre de l'achèvement du marché
intérieur.....P.23*

A- Le marché intérieur : présentation et
évolution.....P.23

B- Les implications du marché intérieur en matière de
T.V.A. :.....P.24

SECTION2- RÉFORMER LE SYSTÈME T.V.A. EN TENANT COMPTE

**DE CE QU'IL EST ET DE CE QU'IL EST APPELÉ À
DEVENIR.....P.24**

**§I- Présentation de la sixième directive, la législation T.V.A.
communautaire.....P.25**

A- Les directives T.V.A. et la sixième directive :

fondement du système communautaire de T.V.A
.....P.25

E- Procédure de modification de la Sixième
directiveP.26

**§2- Modifier la sixième directive dans l'optique du futur établissement du régime
définitif.....P.27**

A- Le régime transitoire.....P.28

B- Intégrer le projet de régime définitif, un enjeu pour la
Commission.....P.29

6 CHAPITRE 2 : LA NÉCESSITÉ DE TENIR COMPTE

**7 DES SPÉCIFICITÉS DU COMMERCE
ÉLECTRONIQUE :.....P.30**

**SECTION 1 : LA REFLEXION INTERNATIONALE SUR LA
NECESSITE D'ADAPTER LES REGIMES FISCAUX NATIONAUX**
.....P.30

**§1: Les solutions opposées à une évolution du cadre réglementaire
actuel.....P.**
30

*A- La création d'un impôt particulier : vers un régime fiscal propre à
l'ensemble des transactions électroniques
:.....P.31*

*B- Le statu quo prôné par le gouvernement américain :
une politique intenable à moyen terme
.....P.31*

**§2 : Une démarche commune à l'Union européenne et à l'OCDE : la nécessité d'une
évolution**
**réglementaire conforme aux principes fiscaux
traditionnels.....P.32**

*A- L'apport considérable des travaux de l'OCDE : un appui pour l'Union
européenne.....P.33*

*B- Le consensus institutionnel dans l'élaboration de la proposition de directive
.....P.35*

SECTION2 : LA NÉCESSITÉ D'INTÉGRER LE CARACTÈRE IMMATÉRIEL DU COMMERCE
ÉLECTRONIQUE.....P.3
7

**§1- La question de l'adaptation du concept d'établissement stable dans le domaine du
commerce**
électronique.....P
37

*A- La localisation, élément indispensable à
l'imposition.....P.37*

*B- les difficultés rencontrées dans l'application des critères traditionnels
au commerce*

électronique.....P.38

§2- La question de la détermination de la qualité d'assujetti dans le

<u>domaine du commerce</u> <u>électronique</u>	P.39
<i>A- La nécessité de connaître l'identité des</i> <i>protagonistes</i>	P.39
<i>B- Les difficultés liées à l'immatérialité des opérations de commerce</i> <i>électronique</i>	P.39

TITRE 2 : UNE PROPOSITION DE DIRECTIVE ADAPTÉE AU COMMERCE

<u>ÉLECTRONIQUE</u>	P.41
---------------------------	------

8 <u>CHAPITRE 1 EXTENSION DU RÉGIME JURIDIQUE ET FISCAL DES</u> <u>SERVICES</u> <u>IMMATÉRIELS</u>	<u>.....P.41</u>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------

SECTION 1: LA DÉTERMINATION DES OPÉRATIONS CONCERNÉES PAR

<u>L'APPLICATION DE LA QUALIFICATION DE PRESTATIONS DE SERVICES</u>	P.41
------------------------------------------------------------------------------	------

<u>§1: La nature juridique des services couverts par la proposition de directive du 7 juin</u> <u>2000</u>	P.42
<i>A- Les opérations concernées par la proposition de directive du 7 juin</i> <i>2000</i>	P.42
<i>B- Les caractères des produits délivrés par voie électronique</i>	P.42
<u>§2: Une qualification juridique en fonction du mode de commerce</u>	P.43
<i>A- La qualification de prestation de services :</i>	P.43
<i>B- La fin d'un débat doctrinal et jurisprudentiel</i> <i>?</i>	P.44

SECTION 2 : LES REGLES DE TERRITORIALITE PROPOSEES PAR LA COMMISSION.....

<u>§1: L'extension du champ d'application de l'article 9, paragraphe 2 de la sixième</u> <u>directive</u>	P.45
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------

	<u>§2- La détermination du lieu de prestation.....</u>	P.46
--	---------------------------------------------------------------	-------------

9 CHAPITRE 2- LES MESURES PROPRES À ASSURER L'EFFECTIVITÉ DE

10 <u>L'IMPOSITION.....</u>	<u>.....P.47</u>
------------------------------------	-------------------------

SECTION 1: DETERMINATION DE LA QUALITE DU REDEVABLE.....

SECTION 2 : LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT
.....P.49

<u>§1- L'extension du champ d'application du mécanisme d'autoliquidation.....</u>	P.49
<u>§2- L'utilisation de l'Internet pour la réalisation des obligations fiscales</u>	<u>.....P.49</u>
<u>§3- Les ajustements nécessaire à la cohérence du système de TVA</u>	<u>.....P.50</u>

PARTIE II : Une intervention communautaire décevante ?.....

TITRE 1 : UNE PROPOSITION CONTESTÉE AU SEIN DE LA COMMUNAUTE.....

**CHAPITRE 1 : UN EFFORT LOUABLE MAIS INSUFFISANT
DE RATIONALISATION JURIDIQUE.....**

SECTION 1 : LA PROPOSITION DE DIRECTIVE A L'ÉPREUVE DES FONDEMENTS DE

<u>COMMUNAUTAIRE.....</u>	<u>L'APPROCHE</u> <u>.....P.52</u>
----------------------------------	-----------------------------------------------------

<u>§1- L'uniformisation de la qualification juridique des transactions électroniques.....</u>	P.52
------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------

10.1.1 *A- Une nécessaire rationalisation de la qualification
juridique*P.53

*B- La directive, moyen de contrainte sur les Etats
membres*.....P.53

**§2- Une application inégale des deux volets du principe de
neutralité**P.54

*A- La neutralité entre commerce électronique et commerce
traditionnel :*P.54

*B- La neutralité entre opérateurs du commerce
électronique*.....P.54

**SECTION 2 : LOCALISATION DE L'IMPOT ET DU
REDEVABLE**P.55

**CHAPITRE 2- L'ENREGISTREMENT DES PRESTATAIRES ETRANGERS :
UNE PROBLEMATIQUE REVELATRICE DES TENSIONS AU SEIN DE LA
COMMUNAUTE**.....P.56

**SECTION 1- UN SYSTEME SIMPLE MAIS
IMPARFAIT**.....P.57

**§1 : L'instauration d'un portail unique dans chaque Etat
membre**.....P.57

**§2 : Un système discriminant en l'absence d'un régime de TVA communautaire
définitif**.....P.57

*A- La problématique de l'absence de taux
unifiés*.....P.57

*B- La problématique de la répartition des ressources
fiscales*.....P.58

SECTION 2- LES DEBATS POUR UNE SOLUTION PLUS ACCEPTABLE

**PAR LES ETATS
MEMBRES**.....P.59

**§1- la tentation de remettre en cause le point d'entrée
unique**.....P.59

*A- L'absence de consensus sur la proposition de
directive*.....P.59

*B- Le portail unique européen : un enjeu politique et
technique*.....P.60

**§2- La répartition des retombées fiscales au lieu de consommation du
bien**.....P.60

<u>TITRE 2 : UNE MISE EN ŒUVRE INCERTAINE</u>	P.61
CHAPITRE 1 : ASSURER LE RESPECT DES NOUVELLES REGLES : UN DEFI POUR LE FISC	P.62
<u>SECTION 1: UN POUVOIR DE CONTROLE CROISSANT FACE A LA NECESSAIRE PROTECTION DES LIBERTES INDIVIDUELLES</u>	P.62
<u>§1: L’opportunité des nouvelles technologies pour le fisc</u>	P.62
<i>A- L’information sur les parties à l’opération taxable</i> :.....	P.62
<i>B- Le pouvoir d’investigation de l’administration fiscale</i>	P.63
<i>C- Le pouvoir de contrôle de l’administration fiscale</i>	P.64
<u>§2 : La protection des libertés individuelles face au mythe du français</u>	« Big Brother » : l’exemple P.64
<u>SECTION 2 : L’APPROCHE DE LA COMMISSION FACE A LA PROBLEMATIQUE DE LA FRAUDE FISCALE DANS LE DOMAINE DU COMMERCE ELECTRONIQUE</u>	P.65
<u>§1: Le constat d’une réalité développée dans le commerce électronique</u>	P.65
<u>§2 : La batterie de sanctions proposées par la Commission</u> :.....	P.66
CHAPITRE 2 : L’ACCUEIL DE LA PROPOSITION DE DIRECTIVE PAR LES ENTREPRISES	P.67
<u>SECTION 1 : UN SOUTIEN PARTIEL A LA DIRECTIVE</u>	P.67
<u>§1- Les raisons du soutien à la proposition de directive</u> :.....	P.67
<u>§2 : Les obstacles soulevés par les professionnels</u> :.....	P.68
<u>SECTION 2 : LES MESURES D’ORIGINE PRIVE POUR ASSURER L’EFFICACITE DES NOUVELLES MESURES</u> :.....	P.68
<u>CONCLUSION</u>	P.70
Table des matières :.....
.....	P.71

