



Présente :

Le commerce électronique et le système TVA

Par

Sebastian Kirsch

Diplôme d'Etudes Européennes Approfondies
Année académique 2002-2003

Date de mise en ligne : 13 juin 2003



College of Europe
Collège d'Europe



Natolin

CAMPUS DE BRUGES
DÉPARTEMENT JURIDIQUE

Le commerce électronique et le système TVA

Directeur : **Prof. Franco Roccatagliata**

Mémoire présenté par

Sebastian Kirsch

pour le

Diplôme d'Etudes Européennes Approfondies

Année académique 2002-2003

“Déclaration sur l’honneur

Je déclare sur l’honneur que ce mémoire a été écrit de ma main, sans aide extérieure non autorisée, qu’il n’a été présenté auparavant dans aucune autre institution pour évaluation, et qu’il n’a jamais été publié, dans sa totalité ou en partie. Toutes parties, mots ou idées, aussi limités soient-ils, y compris des tableaux, graphiques, cartes etc. qui sont empruntés ou qui font référence à d’autres sources bibliographiques sont présentés comme tel, sans exception aucune.”

Mots clés

Commerce électronique

Services fournis par voie électronique

TVA

Système définitif

Synopsis

Le monde d'aujourd'hui est en voie de globalisation. Le dire devient un truisme. Et l'Internet, si elle n'en est pas le symbole, en est en tous cas une digne caractéristique et un excellent véhicule à sa prolifération ainsi qu'à sa prospérité. L'Internet a révolutionné le monde. Et sans vouloir consigner platitude sur insipidité, on peut prétendre sans exagérer que ce nouvel outil autorise une profusion d'opportunités.

Toutefois, ces multiples possibilités suscitent un réexamen et souvent une redéfinition des concepts juridiques séculaires. L'Internet comme moyen de communication, l'Internet comme source d'informations, l'Internet comme fournisseur de biens immatériels, etc. La limite n'existe pas et le flux électronique surclasse la souveraineté juridique.

Cependant, l'antagonisme n'est pas viable. L'Internet et le Droit sont priés de se réconcilier. Seulement voilà, la chose est épineuse tellement l'Internet est vicieuse. Mais ce serait sans compter sur l'indéfectible sagacité et l'inaltérable aptitude du Droit à s'accorder aux écueils qui fréquemment croisent son placide épanouissement.

Au-delà de tout cela, au moment où le Droit est aux offices du Trésor public, la plus influente circonspection doit être concédée, de sorte de préserver l'Internet face à l'arme létal, du Droit fiscal. En dernier ressort, malgré ses exceptionnelles fissurations et ses calculables aléas, la symbiose avérée signe l'incommensurable virtualité du Droit.

C'est de la sorte que l'Internet a offert au Droit la gageure de dépasser les confins qui signent toute édification humaine et a lui procuré l'aubaine de s'enhardir. Telles sont les perspectives rassurantes autorisées par la confrontation endiablée de la jeunesse électronique face à la sagesse du Droit.

Les problèmes majeurs de la nouvelle directive tournent tous autour de la question de « la tangibilité ». Nous nous dirigeons vers une complexification du régime dans son ensemble. C'est pourquoi nous défendons le système TVA définitif.

Il semble évident à notre sens, que l'objectif de la Commission est de prouver aux Etats membres, via des secteurs particuliers, qu'un système de *clearing*, pierre d'achoppement entre la Commission et les Etats membres, identique à celui prévu dans le système définitif, est un processus satisfaisant et fonctionnel et tout à fait viable et acceptable à long terme. Ce sentiment est conforté par le fait qu'un système identique entrera en vigueur d'ici peu en matière d'imposition de l'épargne.

Quand le régime définitif sera en vigueur, malgré le fait que l'imposition se fera dans le pays d'origine, la TVA restera une taxe sur la consommation. Un système de *clearing-house* devra être mis en place permettant une répartition des recettes sur une base macro-économique entre les Etats membres. En d'autres mots, le fournisseur payerait la taxe dans le pays d'exportation et celle-ci serait redistribuée dans le pays de consommation.

Néanmoins, les choses ne sont pas aussi simple qu'elles ne paraissent et en définitive, la seule solution viable à moyen long terme consiste en une harmonisation des taux TVA.

Liste des abréviations

B2B: Business to Business

B2C: Business to Consumer

CEE : Communauté Economique Européenne

EeTG: European e-business Tax Group

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

VAT: Value Added Tax

*« La fiscalité repose sur un certain
nombre de principes fondamentaux qui
sont totalement ébranlés par le
commerce électronique »¹*

¹ «La fiscalité directe du commerce électronique (approche internationale) », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n°1999/4, p.50.

Introduction

Le monde d'aujourd'hui est en voie de globalisation. Le dire devient un truisme. Et l'Internet, si elle n'en est pas le symbole, en est en tous cas une digne caractéristique et un excellent véhicule à sa prolifération ainsi qu'à sa prospérité. L'Internet a révolutionné le monde. Et sans vouloir consigner platitudes sur insipidité, on peut prétendre sans exagérer que ce nouvel outil autorise une profusion d'opportunités.

Toutefois, ces multiples possibilités suscitent un réexamen et souvent une redéfinition des concepts juridiques séculaires. L'Internet comme moyen de communication, l'Internet comme source d'informations, l'Internet comme fournisseur de biens immatériels, etc. La limite n'existe pas et le flux électronique surclasse la souveraineté juridique.

Cependant, l'antagonisme n'est pas viable. L'Internet et le Droit sont priés de se réconcilier. Seulement voilà, la chose est épineuse tellement l'Internet est vicieuse. Mais ce serait sans compter sur l'indéfectible sagacité et l'inaltérable aptitude du Droit à s'accorder aux écueils qui fréquemment croisent son placide épanouissement.

Au-delà de tout cela, au moment où le Droit est aux offices du Trésor public, la plus influente circonspection doit être concédée, de sorte de préserver l'Internet face à l'arme létal, du Droit fiscal. En dernier ressort, malgré ses exceptionnelles fissurations et ses calculables aléas, la symbiose avérée signe l'incommensurable virtualité du Droit.

C'est de la sorte que l'Internet a offert au Droit la gageure de dépasser les confins qui signent toute édification humaine et a lui procuré l'aubaine de s'enhardir. Telles sont les perspectives rassurantes autorisées par la confrontation endiablée de la jeunesse électronique face à la sagesse du Droit.

Le commerce électronique couvre de nombreuses choses et une distinction doit être faite entre commerce électronique direct et indirect. Seule la première acception est visée par la nouvelle directive. La notion de taxation au lieu de consommation doit également être définie avec précision. Quoiqu'il en soit, le commerce en ligne semble constituer un véritable challenge pour le système de taxe sur la valeur ajoutée (Chapitre premier).

Classiquement la fiscalité « a (sic) toujours été fondée sur un élément territorial, car le droit de lever l'impôt est originellement un attribut de la souveraineté nationale »². Au contraire, le commerce électronique est par essence planétaire. Il ne connaît pas les frontières géographiques, européennes, transatlantiques et même internationales. Qui plus est, l'introduction de l'Euro a entraîné une véritable transparence des prix en Europe³. C'est pour cette raison qu'une intervention internationale a été nécessaire en ce domaine. Les différents acteurs, à savoir l'OCDE, les Etats-Unis, l'Union européenne et le secteur public se sont retrouvés rapidement autour de la table. Des principes directeurs ont été définis, des communications ont été rédigées, des propositions élaborées et une directive finalement votée (Chapitre II).

La directive du 7 mai 2002 (ci-après la nouvelle directive) provisoire et entrant en vigueur le 1^{er} juillet de cette année met fin à la discrimination qui existe entre les entreprises américaines et les entreprises européennes. Ce texte, tout en mettant fin aux discriminations, est à la fois flexible, neutre et efficient (Chapitre III).

Toutefois, si les apports sont présents, les réponses aux questions de cohérence, de classification et de mise en oeuvre, les solutions aux difficultés d'identification, de localisation et de déduction immédiate brillent généreusement par leur absence (Chapitre IV).

Les propositions d'amélioration aux systèmes ne manquent pourtant pas. Et c'est ici que la technicité de la matière laisse place à l'imagination, sans pour autant totalement disparaître (Chapitre V).

Toutefois, cette créativité est rapidement rattrapée par la réalité politique communautaire. En effet, dans la Communauté, l'harmonisation de la fiscalité est un des domaines les plus sensibles car elle touche directement à la souveraineté des Etats membres de part son double rôle de source de revenus d'une part et de moyen de stimuler, de réguler l'économie

² F. Huet, « La fiscalité du commerce électronique », Litec, Paris, 2000, p.3.

³ J. Hortalà i Vallvé, F. Roccatagliata, P. Valente, « La fiscalidad del comercio electrónico », Ciss, Valencia, 2000, p.121.

nationale⁴ et de mettre en œuvre des politiques d'autre part. Ainsi, la fiscalité est à la fois une fin et un moyen.

C'est dans ce cadre que l'on peut se demander si la Commission, avec cette nouvelle directive, n'entend-elle pas jeter les bases ou du moins faire une évaluation du système de *clearing* prévu dans le système TVA définitif? Les Etats membres se sont-ils laissés convaincre d'expérimenter ce *clearing-house* dans des matières bien cloisonnées ? La Commission croît-elle vraiment faire accepter un jour son régime définitif TVA par les Etats membres, car on connaît l'attachement de la Commission à son système TVA définitif, en leur prouvant qu'un *clearing* est tout à fait réalisable? Est-il de pure coïncidence qu'un tel régime entre également en vigueur d'ici peu en matière d'imposition de l'épargne ?

Toutes ces questions nécessitent un examen minutieux auquel nous nous attacherons pour terminer notre travail.

⁴ J.H. Jackson, «The World Trade System», The MIT-Press, 2000, p.1-10 ; M.J. Trebilock, R. Howse, «The regulation of international trade», Routledge, 1999, p.1-17 in C. Hargitai, «Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community», L.L.M. Harvard Law School, 2001, p.8.

Chapitre premier : L'Internet et la fiscalité en général

Introduction

Sans vouloir rentrer dans de grands discours sur la fiscalité et son application à l'Internet et afin d'éclaircir les esprits plutôt que de disserter sans fin, nous voudrions à tout prix faire trois précisions majeures à propos du commerce électronique et de la fiscalité générale. Tout d'abord, une distinction fondamentale concernant le champ d'application de la nouvelle directive doit être faite. Ensuite, une référence à un outil juridique, auquel on n'attache plus beaucoup d'importance aujourd'hui tant il semble habituel, doit être rappelé ici : il s'agit de la fiction juridique du lieu de consommation comme principe d'imposition. Finalement, on doit comprendre à quel point le commerce électronique constitue un challenge pour la TVA.

Section 1. Différence entre le commerce électronique direct et indirect

Pour éviter toute confusion, une distinction doit être faite entre ce qu'on appelle le commerce électronique direct et indirect. La directive du 7 mai 2002 ne concerne que le commerce électronique direct ; c'est-à-dire dont la fourniture se fait par le biais de l'Internet. Le commerce appelé « indirect », utilisant les moyens de communications informatiques⁵ mais dont la livraison s'opère de manière « classique », n'est pas concerné par la nouvelle législation et ne pose d'ailleurs aucun problème particulier⁶. En effet, ces ventes, lorsqu'elles sont opérées entre Etats membres et Etats tiers, sont exemptées à l'exportation et imposées à l'importation. Les ventes intracommunautaires au profit de non-assujettis suivent le régime des ventes à distance classique selon lequel le bien est taxé dans l'Etat membre du vendeur sauf si un certain seuil est dépassé ; dans ce dernier cas, le bien sera taxé dans l'Etat membre de l'acheteur.

⁵ «Lorsqu'un fournisseur de services et son client communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que le service fourni est un service électronique au sens du dernier tiret de l'art.9,paragraphe2,pointe) », annexe L, directive 2002/38/CE du Conseil du 7/052002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, *J.O.*, 15/05/2002,L.128/41-44.

⁶ Cabinet Fontaneau , «L'application de la TVA au commerce électronique», *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n°128, p.32 ; on peut prendre l'exemple d'achat en ligne de tickets d'avion ou de livres sur le site www.amazon.com.

Section 2. TVA : Inadéquation à l'Internet du principe d'imposition au lieu de consommation

Il faut bien comprendre ce que l'on entend généralement par imposition au lieu de consommation. En somme, il y a deux acceptions possibles. La première, la plus courante et la plus suivie généralement vise une fiction du droit selon laquelle le lieu de consommation est présumé être pour le consommateur le lieu de sa résidence habituelle et pour l'assujetti, le lieu de son établissement⁷. La seconde, c'est celle qui est visée à l'article 9, § 3 de la 6^{ème} directive, auquel nous faisons référence plus loin, et qui vise le lieu où le produit est effectivement consommé⁸. Ces deux acceptions ne se recouvrent pas nécessairement.

Taxer un produit à son lieu effectif de consommation est un principe qui, en aucun cas, ne peut être respecté strictement en ce qui concerne les services fournis par voie électronique. C'est une pure vue de l'esprit que de vouloir l'appliquer de telle sorte⁹. D'ailleurs, le nouveau texte, comme nous le verrons plus loin, exclut la possibilité de recourir aux dérogations prévues à l'article 9, § 3 de la 6^{ème} directive¹⁰, prévoyant l'imposition au lieu d'utilisation et d'exploitation **effectives** du service. C'est pourquoi des critères objectifs, raisonnables et surtout applicables sans trop de difficultés ont dû être précisés. Qui plus est, pour le « EetG » (voy. plus loin), le lieu de consommation devait être défini comme le lieu où le consommateur a sa résidence normale ou le lieu où l'assujetti est établi¹¹. Il en est de même pour l'OCDE pour qui le lieu de consommation devait être défini « par référence, pour les transactions entre entreprises (B2B), au pays dans lequel le bénéficiaire a établi sa présence commerciale et, pour les transactions entre entreprises et consommateurs (B2C), par référence au pays de

⁷ Une personne résidente aux Etats-Unis qui achètent de la musique en ligne en Belgique n'est pas considérée la «consommer» en Belgique même si c'est effectivement le cas.

⁸ Une personne résidente aux Etats-Unis qui achètent de la musique en ligne en Belgique est considérée la «consommer» en Belgique si elle l'écoute en Belgique.

⁹ Imaginons une entreprise belge qui exporte aux Etats-Unis. Si le personnel de cette entreprise utilise le produit partout dans le monde au moyen d'ordinateurs portables, suivant le principe de consommation appliqué strictement, il faudrait taxer dans tous les différents pays où le produit a été effectivement consommé.

¹⁰ Pour une version électronique très maniable de la 6ème directive voy.

<http://www.fontaneau.com/directives/6directivestva/12.htm>.

¹¹ EeTG, «VAT on e-commerce–Proposal for Council Directive and Council Regulation »,8/02/2002, www.EeTG.com (23/02/2003).

résidence habituelle du bénéficiaire »¹². Ces propositions ont été retenues par la nouvelle directive.

Section 3. Le commerce électronique : Véritable challenge pour la TVA

Jusqu'à nos jours, la 6^{ème} directive ne prévoyait rien en ce qui concerne le commerce électronique, c'est pourquoi la règle de l'article 9.1 suivant laquelle « le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire (est) établi(...) » s'appliquait par défaut. Celle-ci créait « une discrimination à l'encontre des entreprises de la Communauté au bénéfice des opérateurs de pays tiers et (risquait) d'entraver le développement du commerce électronique dans la Communauté étant donné qu'elle se (traduisait) par une imposition en Europe de la plupart des produits numériques écoulés par un fournisseur européen, même si ce produit (était) vendu à un client établi dans un pays tiers, alors que lorsque ces mêmes produits (étaient) vendus à un consommateur final européen par un fournisseur établi en dehors de l'Union européenne, ils n'(étaient) pas imposés »¹³. Cette concurrence est d'autant plus grande que dans le commerce électronique, il n'y a pas de coup logistique pour les opérateurs étrangers et que les opérateurs locaux n'ont aucun avantage concurrentiel. C'est pourquoi l'aspect fiscal a, dans cette matière, une lourde responsabilité dans le jeu concurrentiel¹⁴.

« Cette situation condui(sait) naturellement à une distorsion de concurrence susceptible de défavoriser considérablement les prestataires de services de l'Union européenne par rapport aux autres »¹⁵. C'est pourquoi la Commission a estimé que « les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique à partir de pays tiers à des personnes établies dans la Communauté ou, à partir de la Communauté, à des preneurs établis dans des pays tiers (devaient) être imposés au lieu d'établissement du preneur de services »¹⁶. C'est

¹² OCDE, « Commerce électronique et impôts sur la consommation », rapport du groupe de travail n° 9 sur la consommation au comité des affaires fiscales, OCDE, février 2001, www.ocde.org (04/04/2003), p.6-7.

¹³ Commission européenne, 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) et 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, COM (2000) 349 final, 7 juin 2000, p.64.

¹⁴ F. Huet, *supra* note 2, p.69.

¹⁵ F. Huet, « Le commerce électronique », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 2001/1, p.17.

¹⁶ Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, Chambre des Représentants de Belgique, 20 janvier 2003, DOC 502234/001, p.3.

un ainsi qu'à côté des trois facteurs préexistants de l'article 9 de la 6^{ème} directive, à savoir le type de services, la localisation des parties et le statut fiscal des clients, la nouvelle directive ajoute le critère du mode de livraison¹⁷.

Bien sûr, la solution proposée n'est pas aussi simple que son principe. De nombreuses complications se posent et découlent du caractère intangible, immatériel, presque indécélable du commerce fourni par voie électronique. La nouvelle directive entend appliquer la TVA, éminemment fondée sur un cadre géographique et comptant sur l'administration souveraine des Etats pour sa perception, à un flux électronique qui est subjectivement chargé de valeur et qui peut faire le tour du monde par un simple « clic ! » actionné par deux banales internautes.

Comme nous le verrons à maintes reprises, c'est l'identification du preneur par le prestataire qui pose le plus problème et qui réellement retiendra toute notre attention. Car c'est à ce niveau d'imposition de la TVA au commerce électronique que les questions sont les plus épineuses et les plus « séduisantes » intellectuellement.

Chapitre II : Bref historique

Introduction

Nous avons vu dans le premier chapitre quelles étaient les difficultés d'appliquer les principes traditionnels de taxation indirecte au commerce électronique. En effet, l'Internet fait fi de toutes considérations géographiques et le critère territorial semble *a priori* dépassé. Et c'est précisément cette constatation qui a nécessité une intervention « globale » voire internationale de la problématique. Cette prise de conscience a été faite relativement tôt si on a à l'esprit le régime transitoire sur la TVA qui n'a été introduit qu'en janvier 1993. Ce processus continue d'ailleurs aujourd'hui, car, comme nous le verrons, la nouvelle directive laisse ouvertes d'innombrables questions.

Dans ce chapitre, nous nous proposons, sans prétendre être exhaustif¹⁸, de présenter d'une manière simplement chronologique les principaux événements qui ont marqué l'évolution

¹⁷ C. Hargitai, *supra* note 4, p.74.

¹⁸ Un résumé chronologique du débat politique peut être trouvé à l'adresse suivante : <http://www.eetg.com/work/vat-e5.html>.

législative de l'adaptation de la TVA au commerce électronique. Trois entités vont retenir notre attention, à savoir l'OCDE, l'Union européenne et le secteur privé.

Section 1. L'évolution

La première réunion internationale comprenant le secteur privé et les gouvernements, dénommée *Electronic Commerce, the Challenges to Tax Authorities*, s'est déroulée à Turku en 1997. Celle-ci a conduit à un appel pour une approche internationale coordonnée et pour un partenariat entre les gouvernements et le secteur privé pour créer un environnement stable et transparent pour le développement du commerce électronique¹⁹. Les principes de base suivants ont été fixés et unanimement acceptés: «neutralité, efficience, certitude et simplicité, efficacité et équité, et flexibilité ».

La première « apparition » formelle de l'Union européenne s'exprime par le rapport intérimaire du 3 avril 1998 de la Commission²⁰. Deux principes fondamentaux, qui n'ont plus été remis en cause depuis lors, sont tout d'abord « de considérer tous les produits délivrés par voie électronique comme des services »²¹ et ensuite « de poser comme principe que les services consommés dans l'Union européenne doivent y être taxés »²². L'idée sous-jacente est celle d'une part de ne pas favoriser le commerce électronique par rapport aux autres moyens de commercer et d'autre part de mettre fin à toute concurrence jugée déloyale par les entreprises non-européennes. Telle était l'interprétation du principe de neutralité par la Commission²³.

Toutefois, déjà en 1997, la Commission établissait que « les transactions électroniques de biens et de services tombent à l'évidence sous le coup de la TVA, à l'instar des formes de commerce plus traditionnelles »²⁴.

¹⁹ P. Jenkins, "VAT and Electronic Commerce: The Challenges and Opportunities", *VAT Monitor*, Vol.10, n° 1, January/February 1999, p.3.

²⁰ European Commission, Working Paper « Interim report on the implication of electronic commerce or VAT and Customs », Working Party n° 1- Harmonisation of turnover taxes (XXI/0359/98).

²¹ F. Huet, « La proposition de directive de la Commission européenne en matière de TVA applicable au commerce électronique : des mesures illusoire ? », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 2000/3, p.16.

²² « La fiscalité directe (...), *supra* note 1, p.50.

²³ Cabinet Fontaneau, *supra* note 6, p.36.

²⁴ Communication de la Commission européenne, « Une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique », 15 avril 1997, COM (97) 157, p.29, point 57 *in* J.-M. Communier, « Droit fiscal communautaire », *Pratique du droit communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, p.303.

Mais le véritable point de départ est la communication « Commerce électronique et fiscalité indirecte »²⁵ du 17 juin 1998 qui reconnaît l'inadéquation de la 6^{ème} directive au commerce électronique et qui déjà semble vouloir remettre en chantier tout le système provisoire²⁶. Plus spécifiquement, cette communication établit six principes comme base des discussions futures. En résumé, ceux-ci consistent en l'idée de ne pas imposer un nouvel impôt, de considérer comme des prestations de services toutes les transmissions électroniques et les biens immatériels, d'établir comme principe la taxation au lieu de consommation, de ne pas compliquer la tâche des opérateurs, d'établir des moyens de contrôle et de prévoir une facturation électronique²⁷. Il est intéressant de constater qu'au travers de ces principes, la Commission entendait avant toute chose taxer ce nouveau type de commerce d'une manière efficace, transparente et certaine.

La conférence d'Ottawa de 1998 répondant à l'appel de Turku et établissant un dialogue avec des représentants d'entreprises, des pays non-membres et des académiciens jète les bases d'une véritable réflexion internationale²⁸. C'est l'approche profondément internationale, la place donnée aux pays en voie de développement, aux marchés émergents qui caractérisent véritablement la nouvelle démarche de l'OCDE²⁹.

« Le défi à relever depuis la conférence d'Ottawa consist(ait) à traduire (tous) ces principes généraux en mesures concrètes et juridiques susceptibles de déboucher sur une mise en œuvre précise »³⁰. Ce qui fut le cas avec la proposition de directive du 7 juin 2000 sur laquelle un accord ne fut trouvé que le 12 février de l'an passé lors du sommet Ecofin, finalement formalisé le 7 mai 2002.

²⁵ European Commission, Communication, « E-commerce and indirect taxation » by the Commission to the Council of Ministers, the European Parliament and to the Economic and Social Committee, COM (1998) 374 final.

²⁶ Cabinet Fontaneau, *supra* note 6, p.36.

²⁷ European Commission, *supra* note 25.

²⁸ P. Jenkins, *supra* note 19, p.3.

²⁹ OCDE, « Commerce électronique », Synthèse, l'observateur OCDE, 10/2001.

³⁰ Commission européenne, *supra* note 13, p.40.

Section 2. USA : *Internet Tax Freedom Act*

Les Etats-Unis ont toujours demandé qu'un moratoire mondial soit proclamé en ce qui concerne le commerce électronique. Ceci est fort compréhensible quand on sait que les entreprises américaines sont des exportatrices nettes contrairement à leurs homologues européennes qui sont des importatrices nettes. Comme le révèle judicieusement un spécialiste allemand, "the Clinton administration planned to maximize worldwide US business opportunities by taking advantage of the US's technological and economic lead"³¹. De l'autre côté de l'Atlantique, la position était opposée et la Commission n'a jamais voulu, sur base du principe de neutralité, favoriser le commerce électronique par rapport au commerce classique³². D'ailleurs « la situation entre les USA et l'Union européenne n'est absolument pas comparable »³³ vu que les Américains ne connaissent pas de système de TVA. Les Etats peuvent instaurer des *sales tax*³⁴ mais celles-ci ne doivent généralement pas être dues par le client si celui-ci est résident d'un autre état que le fournisseur. Qui plus est, le secteur privé américain souhaite une simplification du système de *sales tax* afin de parvenir à un régime plus uniforme et similaire à ce que l'Union européenne a fait³⁵.

Par l'*Internet Tax Freedom Act*, les Etats-Unis ont juste voulu éviter que de nouveaux impôts soit prélevés, ce qui n'interdit pas toute imposition du commerce électronique.

L'*Internet Tax Freedom Act* fût adopté³⁶ en 1998. Selon ce dernier, un moratoire de trois ans fut mis en place. Il était à cette époque prévu que l'*Advisory Commission on Electronic Commerce (ACEC)* propose une solution pour sortir de ce moratoire³⁷. Finalement l'*ACEC* a proposé de le reconduire³⁸ ; ce qui fut le cas. Ce second moratoire a cours jusqu'en novembre

³¹ Dr. R. Pinkernell, "Application of the EU Value Added Tax to E-Commerce Transactions", Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Germany, p.1, www.pinkernell.de/euvat.htm (23/02/2003).

³² Communication de la Commission européenne in J.-M. Communier, *supra* note 24, p.303.

³³ Chambre de commerce et d'industrie de Paris, « Une proposition de directive TVA sur la taxation du commerce électronique en ligne : un effort pour une concurrence fiscale au plan des principes mais délicate à appliquer au sein d'un cyber-espace », Commission fiscale, 10 mai 2001, p.10.

³⁴ Pour une étude plus précise sur les *sales tax* et le commerce électronique voy. J. Hortalà i Vallvé, F. Roccatagliata, P. Valente, *supra* note 3, p.135.

³⁵ "US business calls for clarification on e-taxation", *International Tax Review*, 10/2001, www.legalmediagroup.com/internationaltax_review/ (23/02/2003).

³⁶ Sec.1101.Moratorium :extraits : "No State or political subdivision thereof shall impose any of the following taxes during the period beginning on October 1, 1998, and ending 3 years after the date of the enactment of this Act. (1) taxes on Internet access, unless such tax was generally imposed and actually enforced prior to October 1, 1998; and (2) multiple or discriminatory taxes on electronic commerce", www.ecommercecommission.org/ITFA.htm (04/04/2003).

³⁷ « La fiscalité directe (...), *supra* note 1, p.54.

³⁸ I. Lejeune, O. Boutellis, M. Joostens, « E-business Taxation – An Evolving Policy Exercise », *VAT Monitor*, January/February 2001, p.7.

2003 et actuellement aux Etats-Unis, une proposition d'un nouveau système de taxation (*Streamlined Sales Tax system*³⁹) a relancé le débat sur une nouvelle reconduction du moratoire⁴⁰.

Section 3. L'implication du secteur privé

La Commission a toujours travaillé avec un grand nombre d'entreprises du secteur privé. Un des plus importants et des plus influents regroupements de sociétés est l'*European e-business Tax Group*⁴¹ (*EeTG*) créé en 1999 dont le secrétariat a été confié à PricewaterhouseCoopers.

Conclusion

Il est étonnant de constater à quel point un débat international a été rapidement institutionnalisé. Les grands acteurs, à savoir l'OCDE, l'Union européenne et le secteur privé, ont entamé un dialogue qui aujourd'hui est toujours en cours. Toutefois, il semble que la Commission ait fait chambre à part, tout en respectant les principes unanimement décidés au sein de l'OCDE, en établissant de son côté sa propre plate-forme de discussion et de réflexion.

Chapitre III : La directive du 7 mai 2002

Introduction

Le long dialogue international et européen engagé par la conférence de Turku a abouti en Europe à la directive du 7 mai 2002. L'Union européenne est la première juridiction fiscale dans le monde⁴² à se doter d'un tel texte législatif, concernant l'imposition du commerce

³⁹ Voy. <http://66.28.69.53/sline/Final%20Agreement%20Adopted%2011-12-02.pdf>

⁴⁰ Pour une compréhension rapide du problème:

<http://www.icsc.org/srch/government/ECommerceFebruary2003.pdf>

⁴¹ Le *European e-business Tax Group* comprend les companies suivantes: ABB, Amazon.com, Cisco, Compaq, Deutsche Post, DHL, EDS, Ericsson, FranceTelecom, General Electric, Hewlett-Packard, IBM, KPN, Microsoft, Omnitel Vodafone, Procter and Gamble, Shell, Siemens, Sony et TPG.

⁴² Si on fait abstraction l'*Internet Tax Freedom Act* qui est un moratoire et ne prévoit aucune législation fiscale concernant les services fournis par voie électronique.

électronique et conforme aux principes mis en place dans le cadre de l'OCDE⁴³. En effet, comme nous l'avons souligné au chapitre précédent, les Etats-Unis ont de leur côté, adopté un moratoire de trois ans en 1998 et l'ont prolongé depuis du même terme.

Une chose est claire à ce jour, la directive du 7 mai sur le commerce électronique⁴⁴ n'introduit que des règles temporaires. Ceci montre que la Commission, comme nous l'expliquerons plus loin, est encore aujourd'hui en pléines négociations et en pour-parlers avec les entreprises privées à propos de problématiques que ce texte laisse subsister⁴⁵. Dès lors, il est prévu que le Conseil réexamine la directive avant le 30 juin 2006 et soit, «arrête (...) des mesures relatives à un mécanisme électronique approprié (...) pour le calcul, la déclaration, le recouvrement et l'affectation des taxes afférentes aux services fournis par voie électronique imposés sur le lieu de consommation, soit (...) prolonge, à l'unanimité sur proposition de la Commission»⁴⁶ la directive. Aux yeux de nombreux experts, il est fort douteux qu'un tel logiciel électronique soit disponible en 2006 mais ils estiment qu'un large consensus devrait permettre la reconduction de la directive⁴⁷.

Un des problèmes principaux que la directive a entendu solutionner est celui de la concurrence discriminatoire entre les entreprises européennes et américaines⁴⁸ et par là, taxer les opérations entre fournisseurs non-européens et non-assujettis européens. En effet, il n'y a aucun intérêt pour ces derniers à déclarer l'opération vu qu'ils ne peuvent pas déduire la TVA payée en amont, contrairement au système d'autoliquidation⁴⁹ mis en place entre assujettis.

La compréhension de la nouvelle directive nécessite une approche parfaitement claire de la problématique. C'est pourquoi, une description de la situation en vigueur permet une bonne compréhension des enjeux (Section 1) et des règles mis en place par la nouvelle législation qui doit être transposée au plus tard pour le 1^{er} juillet de cette année (Section 2). Avant de critiquer longuement la directive et ses points faibles, nous nous attelons dans la dernière partie de ce chapitre à en souligner les points forts (Section 3).

⁴³ «VAT :Commission welcomes Council adoption of rules of application of VAT to electronically delivered services», 7/05/2002, www.ecommercetax.com (23/02/2003).

⁴⁴ *Supra* note 5.

⁴⁵ Interview de Monsieur A.Kerrigan, administrateur principal auprès de la Commission européenne, Direction Générale Fiscalité et Marché intérieur, Bruxelles, 3/04/2003.

⁴⁶ Art.5 de la directive, *supra* note 5.

⁴⁷ L. Hinnekens, « An updated overview of the European VAT rules concerning electric commerce », *EC Tax Review*, 2002/2, p.70.

⁴⁸ «EU imposes e-commerce tax », *BBC*, 7/05/2002, www.news.bbc.co.uk(23/02/2003).

⁴⁹ C'est un régime qui offre une possibilité de simplification de mise œuvre dans le recouvrement de la TVA qui permet au preneur de payer la TVA afin de dispenser le prestataire de la mentionner sur la facture adressée au client. Néanmoins, le prestataire reste solidairement tenu avec le preneur au paiement de la TVA.

Section 1. La situation jusqu'au 1^{er} juillet 2003

Le commerce électronique n'existait pas quand le système TVA a été imaginé. Et « les règles permettant de déterminer l'Etat compétent en matière d'imposition d'une opération internationale sont généralement fondées sur des critères géographiques. Or, par définition, le commerce électronique a une envergure mondiale. L'Internet est, par essence, totalement indifférent aux frontières et donc aux juridictions nationales»⁵⁰.

Les prestations rendues par des opérateurs établis dans des pays tiers à des non-assujettis établis dans la Communauté étaient exemptées de TVA, alors que les opérateurs établis dans la Communauté devaient appliquer la TVA à ces services, étant donné que le lieu de prestation de ces services étaient normalement l'endroit où le prestataire était établi. Cette situation, d'une part, mettait bien sûr les entreprises européennes dans une situation désavantageuse et, d'autre part, représentait pour les Etats membres une perte de revenu potentiellement gigantesque. Ce qui a poussé la Commission à agir et ce qui explique l'existence de la directive du 7 mai 2002 que nous étudions dans ce chapitre.

Section 2. Les règles mis en place par la nouvelle directive

La directive met en place différentes nouveautés. Tout d'abord, « les services » fournis par voie électronique sont considérés comme des prestations de services qui sont taxées, dans le cas où elles 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, (à) l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle »⁵¹. Rien de nouveau donc pour le prestataire établi dans la Communauté qui fournit un consommateur final également établi dans l'Union. Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire est établi⁵². Même chose pour le

⁵⁰ « La fiscalité directe (...), *supra* note 1, p.50.

⁵¹ Nouvel art.9, §2 point e) dernier tiret de la directive 77/288/CEE modifiée.

⁵² Article 9, §1^{er} de la directive 77/288/CEE.

prestataire établi hors de la Communauté qui fournit un assujetti européen, « la TVA étant versée par l'entreprise d'importation sur la base du principe de l'autoliquidation »⁵³.

Ensuite, ces services dans le cas où ils sont effectués en faveur de personnes non assujetties qui sont établies dans un Etat membre par un assujetti établi hors de la Communauté sont imposés au lieu où la personne non assujettie est établie⁵⁴. La véritable originalité de la directive consiste en la mise place d'un régime spécial applicable aux assujettis non établis qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties⁵⁵.

Finalement, même si l'idée sous-jacente de la nouvelle directive est de taxer le commerce en ligne au lieu de consommation, ce principe, comme nous l'avons déjà mentionné, n'est pas appliqué strictement. En effet, la possibilité pour les Etats membres, en ce qui concerne les prestations de services visées au paragraphe 2 sous e), de considérer d'une part leur lieu de prestations de services, qui, selon la directive est situé à l'intérieur du pays, comme s'il était situé en dehors de la Communauté, lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent en dehors de la Communauté; et d'autre part le lieu de prestations de services, qui est situé en dehors de la Communauté, comme s'il était situé à l'intérieur du pays, lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent à l'intérieur du pays⁵⁶, a été exclue pour les services fournis pas voie électronique visés à l'article 9, §2, point e), dernier tiret⁵⁷. Pour prendre un exemple on peut dire que le touriste américain (ou toute personne établie aux Etats-Unis) qui télécharge un logiciel (payant bien sûr !) d'une chambre d'hôtel à Bruxelles ne pourra pas être taxé en Belgique et ne devra d'ailleurs jamais payer aucune taxe (vu qu'aux Etats-Unis, il y a l'*Internet Tax Freedom Act*).

Dans un souci de clarté, nous allons passer en revue chacune des combinaisons possibles. Par hypothèse, prenons l'exemple de fournisseurs luxembourgeois, suédois et américains d'une part et de clients de même nationalité (luxembourgeois, suédois et américains), entreprises assujetties ou consommateurs d'autre part⁵⁸ :

⁵³ Commission européenne, «La TVA sur le commerce électronique», [europa.eu.int\(18/02/2003\)](http://europa.eu.int(18/02/2003)).

⁵⁴ Nouvel art. 9, §2 point f) dernier tiret de la directive 77/288/CEE modifiée.

⁵⁵ Nouvel art.26 quater de la directive 77/288/CEE modifiée.

⁵⁶ Cette deuxième hypothèse a été rendue obligatoire pour les services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision qui sont fournis à des non-assujettis établis dans un Etat membre (Nouvel art.9 §4 de la directive 77/288/CEE modifiée).

⁵⁷ Nouvel art.9, §3 de la directive 77/288/CEE modifiée.

⁵⁸ Il convient de préciser que l'exemple du fournisseur américain vise tout fournisseur non-européen qui n'a pas choisi l'alternative selon laquelle il décide d'établir une filiale dans les Etats membres où il commerce avec des non-assujettis. Dans ce dernier cas, il devrait alors être traité comme tout fournisseur européen. Ceci doit être gardé en tête tout le long de notre travail.

-1. Fournisseur luxembourgeois – assujetti luxembourgeois

Les prestations fournies en ligne par une entreprise située dans un Etat membre à un assujetti du même Etat membre sont taxées au lieu du prestataire de service. Dans ce cas, la TVA luxembourgeoise est due par le fournisseur.

-2. Fournisseur luxembourgeois – assujetti suédois

Les prestations fournies par une entreprise communautaire à un assujetti résidant dans un autre Etat membre sont imposées au lieu où le client est établi. La TVA suédoise doit donc être due et acquittée par l'entreprise suédoise, suivant le principe de *reverse charge*⁵⁹.

-3. Fournisseur luxembourgeois – non-assujetti luxembourgeois

La TVA luxembourgeoise est à payer par le fournisseur.

-4. Fournisseur luxembourgeois – non-assujetti suédois

Les prestations fournies par une entreprise communautaire à un non assujetti d'un autre Etat membre sont taxées au lieu d'établissement du prestataire de service. La TVA luxembourgeoise est à acquitter par le fournisseur.

-5. Fournisseur luxembourgeois – client américain

Les prestations fournies en ligne par une entreprise située dans un Etat membre à un consommateur américain sont exonérées de toute taxe.

-6. Fournisseur américain – assujetti luxembourgeois

Dans le cas d'une prestation fournie en ligne par une entreprise située dans un pays tiers à un assujetti résidant dans un Etat membre, la TVA de cet Etat membre sera due par celui-ci par le système de *reverse charge*. Ainsi, la TVA luxembourgeoise est à acquitter par l'entreprise luxembourgeoise. « Concrètement, cela signifie que, lorsqu'une entreprise (luxembourgeoise) fait héberger son site informatique par une entreprise américaine, la TVA (luxembourgeoise) sera due »⁶⁰.

⁵⁹ Le principe de *reverse charge* ou de « report de perception » en français consiste en une autoliquidation avec déduction instantanée (Art.21.1b) de la 6^{ème} directive).

⁶⁰ B. Mesdom, «Où les services électroniques seront-ils bientôt imposés ? », Bruxelles, 2003.

-7. Fournisseur américain – non-assujetti luxembourgeois

Une prestation fournie en ligne par une entreprise établie hors de la Communauté à un non-assujetti établi dans un des Etats membres sera taxée à l'intérieur de la Communauté européenne au taux de l'Etat membre de résidence du consommateur. Dans notre exemple, la TVA luxembourgeoise est à payer par le fournisseur par le système de *reverse charge* car dans ce cas, les services électroniques seront réputés avoir lieu au Luxembourg. Très concrètement, si une commune luxembourgeoise souhaite faire réaliser son site web par une entreprise américaine, dans ce cas, la TVA luxembourgeoise sera due⁶¹.

-8. Fournisseur américain– client américain

Aucune TVA n'est due. Il va de soi que dans cette hypothèse-ci, aucun rattachement à l'Union européenne n'existe.

Comme nous le constatons et d'une façon très synthétique, le principe de destination s'applique :

- quand le service est fourni par un assujetti établi dans la Communauté à un client établi en dehors de la Communauté (hypothèse n° 5),
- à un assujetti établi dans la Communauté mais pas dans le même Etat membre que le prestataire (hypothèse n° 2),
- quand le service est fourni par un assujetti établi en dehors de la Communauté à client (assujetti ou non) établi dans la Communauté⁶² (hypothèse n° 6 et 7).

Le point le plus problématique du régime mis en place est celui de l'assujetti non établi qui fournit par voie électronique des services à des personnes non assujetties résidant dans l'Union européenne⁶³. Dans le cas du commerce B2B⁶⁴ entre fournisseurs américains et assujettis européens⁶⁵, aucune formalité supplémentaire n'est exigée.

Dans l'hypothèse numéro 7, on constate que dans la transaction entre un fournisseur non-européen et un consommateur européen, c'est la TVA du lieu de consommation qui est due. A

⁶¹ *Idem*.

⁶² Dr. M. Massbaum et K. Eicker, «The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by electronic Means», *Intertax*, Vol.29, issue3, Kluwer Law International, 2001, p.95.

⁶³ Même si le commerce B2C ne représente aujourd'hui que 10% du commerce électronique direct, cette question risque de prendre de l'ampleur dans le futur *in* L.Hinneken, *supra* note 47, p.66.

⁶⁴ «Business to Business» : cela vise le commerce entre assujettis.

⁶⁵ Chambre de commerce (...), *supra* note 33, p.11.

ce stade, deux possibilités s'offrent à l'entreprise non-européenne (américaine dans notre exemple) : soit elle désigne un représentant responsable dans l'Etat ou les Etats membres dans lesquels elle souhaite commercer, soit elle bénéficie de la possibilité que la directive prévoit de se limiter à l'immatriculation dans un seul Etat membre de son choix. La TVA sera payée à celui-ci qui la redistribuera à l'Etat membre de consommation⁶⁶. Ainsi, un système de *clearing* a été mis en place. L'assujetti non établi devra pour chaque trimestre déposer par voie électronique une déclaration TVA à l'Etat membre d'identification, que des services aient été fournis ou non. Il devra aussi tenir un registre des opérations relevant du système spécial et le conserver durant 10 ans⁶⁷.

En ce qui concerne le choix de l'Etat membre d'identification, celui-ci est totalement libre puisque l'assujetti non établi peut choisir n'importe quel Etat indépendamment du lieu de consommation finale des biens fournis. En d'autres mots, l'entreprise non établie peut même, si elle le souhaite s'identifier dans un Etat membre où elle ne commerce pas du tout. Néanmoins, le choix de cet Etat membre se fera sans doute sur base de facteurs pragmatiques tels que la langue ou la réputation d'efficacité et de flexibilité de l'administration fiscale correspondante⁶⁸.

Qui plus est, l'assujetti souhaitant jouir du régime spécial ne doit pas avoir établi le siège de son activité économique ni disposer d'établissement stable sur le territoire de la Communauté et ne doit pas être tenu d'être identifié pour d'autres raisons aux fins d'imposition⁶⁹.

Le prestataire établi dans la Communauté, pour éviter de payer l'impôt, doit prouver que le client est un assujetti établi dans un autre Etat, membre ou non de la Communauté ou un consommateur non européen et n'est en tout cas pas un consommateur résidant dans la Communauté⁷⁰.

⁶⁶ Règlement n°792/2002 du Conseil du 7/05/2002 modifiant à titre temporaire le règlement (CEE) n°218/92 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) en ce qui concerne de nouvelles mesures relatives au commerce électronique.

⁶⁷ *Supra* note 5.

⁶⁸ Si des frais importants à déduire sont à opérer dans un seul Etat, la rapidité de l'administration fiscale en matière de déduction TVA (*refund claim of input tax*) sera un facteur déterminant. Voir plus loin le problème de déduction immédiate et de *refund claim*, p.20.

⁶⁹ *Supra* note 5.

⁷⁰ Commission européenne, *supra* note 13, p.43.

En tout état de cause, comme nous le soulignerons en détail au chapitre suivant, le grand problème de la nouvelle directive réside dans la difficulté d'identifier le co-contractant. Et ceci concerne toutes les hypothèses relevées ci-dessus.

La directive doit être transposée dans chaque Etat membre pour le 1^{er} juillet 2003 et « est applicable pour une période de trois ans à compter (de cette date). Sur base d'un rapport présenté par la Commission, le Conseil (réexaminera) les dispositions de l'article 1^{er} (de la directive) avant le 30 juin 2006 et soit (arrêtera), conformément à l'article 93 du traité, des mesures relatives à un mécanisme électronique approprié, sur base non discriminatoire, pour le calcul, la déclaration, le recouvrement et l'affectation des taxes afférentes aux services fournis par voie électronique imposés sur le lieu de consommation, soit, s'il l'estime nécessaire pour des raisons pratiques, (prolongera), à l'unanimité sur proposition de la Commission, la période prévue à l'article 4 »⁷¹.

Section 3. Points forts de la directive

Malgré les critiques qui vont en être faites au chapitre suivant, il est évident que la directive qui va entrer en vigueur le 1^{er} juillet de cette année a beaucoup de mérite.

Premièrement, on peut dire, sans avoir peur de s'avancer, que la Commission a fait, et fait encore aujourd'hui, preuve d'une véritable flexibilité⁷². En effet, consciente que la question de la taxation du commerce électronique devait être résolue au niveau le plus global possible, la Commission européenne s'est investie dans la réflexion mis en branle par l'OCDE. Ensuite, elle a toujours été en contact proche avec la société civile et l'apport de celle-ci a toujours été judicieux, ce qui montre aussi l'ouverture de la réflexion. Finalement, la flexibilité s'exprime également au travers du fait que le régime en vigueur est provisoire ; ce qui permet une adaptation presque constante du cadre juridique, du système d'imposition au progrès technologique et aux nouvelles possibilités d'allocation et de contrôle⁷³.

Deuxièmement, le principe de neutralité selon lequel aucun avantage ne doit être octroyé à l'un ou l'autre type de commerce a été parfaitement respecté par l'approche européenne.

⁷¹ Art.4-5 de la directive, *supra* note 5.

⁷² H.Hubbard, «TVA et commerce électronique», www.le-juriste.com(23/03/2003).

⁷³ OCDE, *supra* note12, p.3 .

Troisièmement, la directive met fin à la double discrimination à laquelle devait faire face les entreprises européennes⁷⁴. La première consiste en ce que le consommateur avait jusqu'à aujourd'hui intérêt à acheter un produit en ligne à une entreprise non établie dans la Communauté. La deuxième est celle qui fait que sur le marché américain, les entreprises établies dans l'Union étaient désavantagées par le fait que leurs produits étaient taxés dans le pays d'origine.

Finalement, le principe d'efficience a été respecté au sens où les charges nouvelles sont loin d'être excessives, tant pour les prestataires non établis que pour les administrations fiscales.

Chapitre IV. Points faibles et critiques de la directive

Introduction

Après avoir présenté le contexte général et historique ; après avoir décrit le système mis en place par la directive, il est à présent temps de relever les points faibles, les critiques et les incohérences des dispositions législatives qui entreront en vigueur le 1^{er} juillet 2003.

Même s'il n'est plus nécessaire de rappeler que cette directive a un caractère temporaire, nous croyons qu'il faut toutefois bien comprendre quelles étaient les intentions de la Commission en proposant un tel texte. En effet, au vu de l'évolution fulgurante en la matière, la Commission semble avoir voulu à tout prix lancer un appel clair aux différents acteurs, leur prouvant que le domaine de l'Internet n'est pas un « no man's land » juridique. Et nous sommes persuadés que malgré les critiques que nous développerons dans ce chapitre, la Commission, en pleine négociation avec le secteur privé et à la recherche de solutions aux problèmes en collaboration avec les différents acteurs, souhaitait avant tout montrer la voie à suivre dans ce domaine. Si la Commission s'est donnée tant de mal à appliquer la TVA au commerce électronique, ce n'est pas pour se résoudre par la suite à l'évidence que le système mûrement élaboré est tout simplement inapplicable ; même s'il est clair dans tous les esprits,

⁷⁴ *EeTG*, «European businesses are significantly disadvantaged in electronic commerce because of current European VAT rules», www.EeTG.com (03/03/2003).

et la Commission est loin de s'en cacher, que la directive n'est qu'un premier pas vers une réelle solution; d'ailleurs, le régime est lui-même appelé provisoire.

Néanmoins, il est évident que malgré le fait que nous ne pouvons que nous réjouir de l'intervention dynamique de l'Union européenne dans la problématique de la taxation du commerce électronique, mettant autour de la même table tous les intervenants et leur permettant de donner leur avis, le texte du 7 mai 2002 laisse ouvert d'innombrables questions. Toutefois, que l'on soit d'accord ou non avec cette approche, que l'on pourrait qualifier de « tâtonnement » faisant d'ailleurs preuve d'une très grande sagesse et d'un véritable professionnalisme, il reste que si celle-ci n'a aucune traduction dans la réalité fiscale, elle n'aura aucune utilité et ne permettra pas, tout au contraire, d'instaurer une sécurité juridique tant attendue et réclamée par tous les acteurs du milieu. Les problèmes sont à ce point nombreux que certains viennent à se demander si ce texte est réellement viable. La directive est-elle un enfant mort-né ? Ne valait-il pas mieux attendre encore un peu pour « offrir » de réelles solutions, répondant concrètement aux problèmes exposés ci-dessous ? Nous ne le pensons guère. Toutefois, nous ébaucherons quelques idées de solutions dans un cinquième chapitre.

Section 1. Qualité et localisation des acteurs

Comme nous avons déjà pu le constater, le régime de la directive « repose beaucoup sur la distinction entre bénéficiaires professionnels (assujettis à la TVA) et particuliers (non-assujettis à la TVA). Pour les premiers, il est fait appel au système de l'autoliquidation (...). Pour les seconds, il est prévu de solliciter l'aide des vendeurs en ligne pour aider au recouvrement de l'impôt »⁷⁵.

C'est donc bien aux prestataires situés dans un Etat tiers qu'il revient d'identifier ses clients. C'est sur lui que repose la responsabilité de cette lourde tâche. Le problème de la possibilité d'identifier la qualité et la localisation du client se pose dans la mesure où le principe retenu par la directive est de taxer au lieu de consommation.

⁷⁵ F. Huet, *supra* note 21, p.19.

Ce problème d'identification est donc composé d'une double ramification. Tout d'abord, se pose la question de savoir si le client est un assujetti ou un non. Ensuite, il s'agit de savoir où il se localise. Pour bien comprendre ces deux problématiques, nous renvoyons ici aux hypothèses du chapitre 3.

La principale difficulté consiste dans la situation selon laquelle le fournisseur vend un produit à un consommateur européen. Notre consommateur, pour éviter toute taxe, n'aura qu'à se présenter comme un consommateur non-résident européen. Au contraire, si le client est assujetti, il aura alors tout intérêt à déclarer l'opération afin de recouvrer la taxe payée.

En ce qui concerne l'hypothèse du fournisseur non-européen et du client européen (hypothèse n° 7), il découle de la directive qu'il incombe au prestataire de services d'identifier la qualité et la localisation du preneur afin de déterminer le taux TVA à appliquer dans la mesure où il doit régulièrement faire une déclaration TVA comportant « pour chaque Etat membre de consommation dans lequel la taxe est due, la valeur totale, hors taxe sur la valeur ajoutée, des prestations de services électroniques pour la période imposable et le montant total de la taxe correspondante »⁷⁶. Cependant, la directive ne prévoit strictement rien en ce qui concerne le moyen par lequel les acteurs sont identifiés.

La création d'une base de donnée européenne, comprenant les personnes enregistrées auxquelles un numéro TVA a été octroyé dans un Etat membre, permettrait une vérification rapide du statut du client. Le prestataire devrait être déchargé de toute responsabilité dans l'hypothèse où il agit de bonne foi et « en bon père de famille » pour connaître la qualité du preneur. Tel serait le cas si ce dernier se targue d'un numéro d'identification TVA⁷⁷ ou s'il ressort d'une vérification de la table de données ainsi créée que le client est un assujetti⁷⁸. Pour le surplus, nous renvoyons ici au chapitre 5 dans lequel nous passons en revue les différentes possibilités qui s'offrent aux prestataires de services fournis en ligne.

Une question liée au problème de localisation est celle de savoir ce qui se passe si par exemple une entreprise « belge » vend un logiciel à un consommateur belge, ce logiciel étant

⁷⁶ Art.1^{er},B.5§2, directive, *supra* note 5.

⁷⁷ *EeTG*, «VAT on e-commerce–Proposal for Council Directive and Council Regulation », 8/02/2002, [www.EeTG.com\(23/02/2003\)](http://www.EeTG.com(23/02/2003)); *EeTG*, “The European e-business Tax Group’s comments on the EU proposal regarding the place of taxation of electronic services and a Single Place of Identification”, 31/052001, [www.EeTG.com\(03/03/2003\)](http://www.EeTG.com(03/03/2003)).

⁷⁸ *EeTG*, “EeTG’s response to the Commission’s Working Paper of 8 June 1999”, 17/11/1999, [www.EeTG.com\(03/03/2003\)](http://www.EeTG.com(03/03/2003)).

téléchargé à partir d'un serveur se trouvant au Luxembourg. Faut-il, sur cette transaction, facturer une TVA belge de 21% ou une TVA luxembourgeoise de 15% »⁷⁹ ? En d'autres termes, c'est toute la problématique de la définition de l'établissement stable qui est ici mise en avant. La question est de savoir si le serveur utilisé au Luxembourg peut être considéré comme un établissement stable. Sans vouloir entrer dans les détails car cette question pourrait à elle-seule faire l'objet d'un mémoire, on peut dire qu'il y a établissement stable à partir du moment où « il y a une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause et si ces prestations ne peuvent pas être utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire »⁸⁰. Il faut donc un certain degré de permanence, une certaine présence physique⁸¹, le respect de la condition de destination et de subsidiarité.

Section 2 : Incohérence générale du système mis en place: Subsistance de discriminations

Le système de la directive implique qu'à un moment où à un autre, le fournisseur non-européen envisage l'hypothèse de disposer d'un établissement stable dans l'Union européenne⁸², dans un Etat membre avec un faible taux TVA, plutôt que de recourir au régime spécial prévu⁸³. En effet, si l'on compare l'hypothèse n° 7 avec l'hypothèse n° 4, nous constatons que le consommateur européen final aura plus intérêt à acheter un service informatique au Luxembourg⁸⁴ qu'aux Etats-Unis étant donné que s'il l'achète au Luxembourg, le taux appliqué sera de 15% alors que dans l'autre cas, c'est la TVA de l'Etat membre du pays de consommation qui sera due.

Bien sûr, la décision de l'entreprise ne se fera sans doute pas sur ce seul critère car ce serait sans compter sur le problème de fiscalité directe. Cependant, nous devons constater que

⁷⁹ Exemple repris de OBCE, «TVA et commerce électronique – nouvelle directive européenne », 09/2002, p.4.

⁸⁰ CJCE 4 juillet 1985, 2^{ème}Ch. *Günther Berkholz c. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, n° 168/84 in F.Huet, *supra* note 2, p.81.

⁸¹ OBCE, «TVA et commerce électronique–nouvelle directive européenne », 09/2002, p.5.

⁸² A. Sinyor, «EU VAT on e-commerce: the practical implications », *International Tax Review*, 06/2002, p.33, www.internationaltaxreview.com(23/02/2003).

⁸³ « E-commerce directive: ECOFIN reaches agreement: 1/07/2003 implementation », Ernst and Young, www.ey.com(23/02/2003).

⁸⁴ Nous prenons l'exemple du Luxembourg car le taux de TVA y est le plus bas de toute l'Union européenne (15%).

certaines entreprises telle que *AOL Company*⁸⁵ ont déjà franchi le pas et se sont installées au Luxembourg.

Aucun consommateur européen n'aura intérêt à acheter un produit dans un autre Etat membre dont la TVA est plus élevée car, dans ce cas, il payera le même produit plus cher que s'il ne l'achetait aux Etats-Unis, dans quel cas, la TVA du pays de destination serait due.

Pour être très clair, le régime de la directive laisse subsister une double discrimination. L'une entre Etats membres⁸⁶ ; l'autre entre l'Union européenne vue dans son ensemble et les Etats-Unis⁸⁷. En effet, d'une part, tout consommateur européen aura intérêt à acheter ses produits au Luxembourg ou dans tout autre Etat membre avec un taux TVA plus bas que le sien, plutôt que dans tout autre⁸⁸ (y compris son propre pays)⁸⁹. D'autre part, la deuxième discrimination, venant après la première si l'on peut dire, s'opère entre les Etats membres ayant une TVA plus élevée que l'Etat du consommateur et les Etats-Unis. Cette deuxième discrimination vient après la première au sens où le consommateur européen, pour se procurer un produit, essayera d'abord de se le procurer dans un Etat membre possédant le taux TVA le plus faible possible (aux détriments des entreprises américaines). Ce n'est qu'après constatation, le cas échéant, que ce produit n'existe pas dans ces Etats membres (aux taux TVA plus bas que celui de son propre Etat) que notre consommateur se tournera vers les entreprises non-européennes (au détriment des Etats membres imposants un taux TVA plus élevé que celui de l'Etat de consommation)⁹⁰.

Pour l'exprimer encore d'une autre manière, nous pouvons affirmer que les consommateurs luxembourgeois auront plutôt tendance à se tourner vers les Etats-Unis contrairement aux consommateurs suédois qui seront plutôt enclin à acheter leurs produits dans d'autres Etats membres⁹¹.

⁸⁵ Interview de Monsieur A. Kerrigan, *supra* note 45.

⁸⁶ «VAT and E-commerce directive », McDermott, Will and Emery, 16/12/2002, www.mwe.com (23/02/2003).

⁸⁷ A. Fairpo, «VAT and E-commerce», 16/062002, www.ecommercetax.com (23/02/2003).

⁸⁸ Si le consommateur est Belge (TVA=21%) et qu'il achète le produit à une entreprise luxembourgeoise il payera une TVA de 15%. S'il achète le même bien en Suède, il payera une TVA de 25%.

⁸⁹ Un Suédois a tout intérêt à acheter un bien en ligne au Luxembourg (15% de TVA) plutôt qu'en Suède (25% de TVA).

⁹⁰ Si notre consommateur belge ne trouve pas satisfaction dans une entreprise résidant dans un Etat membre dont le taux est plus bas ou égal à 21%, il se tournera vers une entreprise non-européenne. Dans ce cas le taux sera celui de la Belgique (21%).

⁹¹ A. Sinyor, *supra* note 82.

Quoi qu'il en soit, nous voyons maintenant quel est l'intérêt pour une entreprise américaine (ou toute entreprise non établie dans la Communauté) à s'installer durablement dans l'Etat membre qui pratique le taux TVA le plus bas, à savoir le Luxembourg. Cette section, même si elle est présentée sous forme de critique, montre avant tout que l'obstacle principal réside clairement dans les différences de taux TVA entre Etats membres et qu'un jour ou l'autre ceux-ci devront être harmonisés. En agissant de la sorte, les deux discriminations explicitées plus haut se volatiliseront.

Une solution intermédiaire à cette double discrimination serait l'extension du système de *clearing* à toutes les prestations de services fournies par voie électronique au sein-même de la Communauté⁹². C'est d'ailleurs l'exigence des Etats membres au taux TVA élevé. C'est pourquoi la Commission espère régler ce problème pour 2005-2006⁹³.

Section 3. Absence de seuil de taxation

Malgré le fait qu'il a toujours été envisagé, aucun seuil de taxation n'a été retenu. Cela a pour conséquence qu'un fournisseur non-européen qui fournit un produit, et ce quel que soit le montant, doit s'immatriculer dans un des 15 Etats membres⁹⁴. Cela veut aussi dire que la discrimination à l'égard des petites entreprises établies dans la Communauté a également été abolie.

Section 4. Non-analogie des taux réduits ou nuls pour les transactions opérées par voie électronique

Des taux avantageux ou nuls étant concédés par certains Etats pour la version papier de livres, de journaux ou de périodiques, certains⁹⁵ ont vu une discrimination dans le refus⁹⁶ d'accorder les mêmes taux réduits ou nuls pour les biens équivalents mais transmis par des moyens

⁹² C. Hargitai, *supra* note 4, p.80.

⁹³ Interview, *supra* note 45.

⁹⁴ A. Sinyor, *supra* note 82.

⁹⁵ Voy. par exemple : A.Sinyor, «VAT and e-commerce», Freshfields Bruckhaus Deringer, 02/2002 ; C. Hargitai, *supra* note 4, p.84.

⁹⁶ En effet la nouvelle directive précise que l'alinéa (Art.12§3,pointa) troisième alinéa) prévoyant la possibilité pour les Etats membres d'appliquer des taux réduits n'est pas applicable aux services fournis par voie électronique (nouvel art.12§3,point a), quatrième alinéa).

électroniques⁹⁷. Le *European e-business Tax Group* avait même à l'époque prié la Commission de reconnaître l'équivalence des taux entre la fourniture en ligne et la livraison par des moyens traditionnels pour des produits homologues⁹⁸.

Pour d'autres par contre, l'équivalence de la version papier avec les services informatiques correspondants n'est pas évidente et elle est difficile à soutenir car ce sont des produits fondamentalement différents qui ne doivent pas être nécessairement taxés de manière identique⁹⁹.

Qui plus est, la Commission précise que « la directive actuelle ne traite pas du problème des taux d'imposition (et qu'elle) entreprendra sous peu un tour d'horizon de tous les aspects des taux réduits dans le cadre de sa stratégie générale de modernisation de la TVA »¹⁰⁰.

Section 5. Absence de déduction immédiate pour le redevable étranger¹⁰¹ et le problème de *refund claim*

L'entreprise non-européenne qui optera pour la possibilité offerte par la directive ne pourra pas déduire la TVA en amont (*input tax*, c'est-à-dire la TVA qu'elle aura dû supporter suite à des transactions localisées dans la Communauté et qu'elle ne peut déduire vu qu'elle n'est pas enregistrée pour les besoins de la TVA dans un des Etats membres) de manière immédiate dans la déclaration périodique contrairement à la situation dans laquelle les entreprises établies dans la Communauté se trouvent¹⁰². En effet, dans ce dernier cas, elle pourrait déduire la TVA via ses déclarations périodiques. Néanmoins, en ce qui nous concerne, elle pourra se faire rembourser par l'Etat membre de toute TVA en amont qu'elle aurait acquittée pour des biens et des services utilisés aux fins de ses activités imposables relevant du régime spécial¹⁰³. Elle devra cependant, dans ce cas, se soumettre à la procédure de restitution de la 13^{ème} directive même pour les ventes opérées dans l'Etat membre d'immatriculation. Il n'y a

⁹⁷ F. Huet, *supra* note 21, p.19.

⁹⁸ "The EeTG strongly urges the European Commission to agree that on-line transactions should support the same VAT rate as their physical equivalents" in *EeTG*, "European e-business Tax Group: Five Key Messages", www.EeTG.com(03/03/2003).

⁹⁹ "VAT: Commission welcomes Council adoption of rules of application of VAT to electronically delivered services", 7/052002, www.ecommercetax.com(23/02/2003).

¹⁰⁰ Commission européenne, *supra* note 53.

¹⁰¹ B. Mesdom, *supra* note 60.

¹⁰² Dans ce cas c'est le régime de la 8^{ème} directive qui est applicable.

¹⁰³ Projet de loi, *supra* note 16, p.10-11.

apparemment aucune raison valable qui explique pourquoi la déduction de la TVA en amont (*input tax*) ne peut pas avoir lieu de la même manière que pour les *output tax*, au moyen d'une répartition pays par pays de l' *input tax* correspondant¹⁰⁴.

Ce désavantage pourrait paraître ténu sauf quand on sait que cette restitution implique un retard de 6 mois à un an et peu même dépassée 2 ans dans certains Etats membres¹⁰⁵. Cependant, ce problème semble finalement moins problématique qu'il n'y paraît dans la mesure où la plupart des frais découlant de conseils juridiques, professionnels ou comptables seront facturés à l'établissement étranger, exempté donc de toute TVA.

Section 6. Classification des services

La directive expose une liste non exhaustive de services fournis par voie électronique visés à l'article 9, paragraphe 2, point e).

Celle-ci vise :

- 1) la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d'équipement ;
- 2) la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci ;
- 3) la fourniture d'images, de textes et d'informations et la mise à disposition de base de données ;
- 4) la fourniture de musique, de films, de jeux, y compris des jeux de hasard ou d'argent, d'émission ou de manifestation politiques, culturelles, sportives, scientifiques ou de divertissement ;
- 5) la fourniture de services d'enseignement à distance.

Toutefois, le cas de certains services pose problème. Qu'en est-il, en effet, des cas de *colocation*¹⁰⁶, d'enregistrement des noms de domaine¹⁰⁷, des nouveaux types de services tels que les *Application Service Provider* (ASP)¹⁰⁸ qui fournissent l'accès à des clients de produits achetés et développés par eux? Ces produits peuvent être multiples et peuvent être la

¹⁰⁴ A. Sinyor, *supra* note 82.

¹⁰⁵ "VAT and E-commerce directive", *supra* note 86.

¹⁰⁶ La "colocation" signifie l'interconnection c'est-à-dire la fourniture de connections en réseau, tel que des lignes électroniques louées à plusieurs serveurs *in* C.Hargitai, *supra* note 4, p.26.

¹⁰⁷ N. Eriksen and K. Hulsebos, « Electronic commerce and VAT – an odyssey towards 2001 », *VAT Monitor*, July/August 2000, Vol.11, n°4, p.140.

¹⁰⁸ Nous pouvons donner comme exemple les sites ASP suivants: www.aspportal.be, www.aspstreet.com, www.asp.com.

fourniture de service de téléphonie ou d'Internet, le développement de logiciels, la fourniture d'hardwares, la fourniture de système d'intégration et de mise en œuvre, de logiciels indépendants, de services de stratégie et de consultance, etc.

En principe, il faudrait examiner chaque prestation de services et livraison de bien séparément pour savoir quel régime TVA appliqué conformément aux articles 17, § 5 et 19 de la 6^{ème} directive.

Qui plus est, certains auteurs¹⁰⁹, ont exposé également des exemples¹¹⁰ qui poseraient problème eu égard à la catégorisation de la directive modifiée, de sorte qu'on ne puisse pas déterminer le service accessoire du principal¹¹¹.

Même si théoriquement chaque type de service devrait suivre le régime qui est applicable conformément à la 6^{ème} directive, la tendance de la Cour de Justice est d'une part d'appliquer le traitement TVA du service principal à tous les autres services additionnels ou secondaires, d'autre part, en cas de service complexe, de recourir à la règle de base, c'est-à-dire de taxer au lieu d'établissement du fournisseur de services. Toutefois, cette question n'a pas été résolue par la directive et des problèmes de qualifications de services subsistent¹¹². C'est pourquoi le Comité TVA¹¹³ est intervenu en janvier 2003 pour établir des lignes directrices¹¹⁴ desquelles il ressort que **le service fourni par voie électronique** est celui qui :

¹⁰⁹ comme I. Lejeune, porte-parole de l'*European e-business Tax Group (EeTG)* et Partner chez PriceWaterhouseCoopers.

¹¹⁰ Comme par exemple la fourniture, par un contrat unique et avec un prix unique, d'un bien matériel fonctionnant à l'aide de logiciels qui sont remis à jour à distance. Nous pouvons aussi prendre l'exemple d'un "package" de logiciels qui sont fournis sous la forme de CD-Rom mais avec une remise à jour en ligne pour les quatre années à venir. Dans ce cas précis, les remises à jour ne peuvent pas être considérées comme étant accessoires à la fourniture des CD-Rom. Nous parlons dans ces cas d'opérations complexes *in* Dr. M. Massbaum et K. Eicker, *supra* note 62, p.95 ; ou comme troisième exemple la fourniture de services pédagogiques en ligne complétés avec des exercices en classe au début et une fois par an *in* I. Lejeune, "E-commerce in the EU", *International Tax Review*, www.legalmediagroup.com/internationaltaxreview(23/02/2003).

¹¹¹ Un service est accessoire s'il est fortement lié au service principal auquel il est subsidiaire et auquel il est typiquement associé. Nous pouvons donner comme exemple, l'imprimante dont le logiciel de fonctionnement est livré par l'Internet ; un livre d'apprentissage d'une langue étrangère qui inclut un mot de passe permettant d'avoir accès à davantage d'informations sur l'Internet, etc. *in* Dr. M. Massbaum et K. Eicker, *supra* note 62, p.94.

¹¹² Dr. M. Massbaum et K. Eicker, *supra* note 62, p.94.

¹¹³ Le Comité TVA est un organe consultatif qui est composé de représentants d'Etats membres et de la Commission européenne. Le Comité TVA examine entre autres les questions relatives à l'application des règles TVA européennes (Art.29 de la 6^{ème} directive).

¹¹⁴ European Commission, Value Added Tax Committee, "Guidelines of the 67th meeting", Taxud 2303/03 Rev 2 final, 8/01/2003 ; voy. aussi J.-M. Cambien, "Services électroniques: éclaircissements apportés par le Comité TVA", Kluwer, 10/04/2003
http://www.taxtoday.be/fr/modules/themes/themeshp.jsp?idtheme=FIO_1038584159676(17/04/2003).

- 1) **est délivré par l'Internet ou par un réseau électronique et qui est profondément dépendant de la technologie d'information pour sa fourniture c'est-à-dire que le service doit être essentiellement automatisé, impliquant un minimum d'intervention humaine¹¹⁵ et**

- 2) **ne doit avoir aucune viabilité en l'absence de la technologie d'information**¹¹⁶.

Section 7. La réaction américaine

Les entreprises américaines, exportatrices nettes de produits digitaux¹¹⁷ comme nous l'avons déjà vu au chapitre deux, vont pâtir à deux égards de la directive. D'une part, elles ne pourront plus bénéficier de l'avantage de la non-application de la TVA sur leurs produits. Elles jouissaient en effet d'une concurrence discriminatoire au détriment des entreprises européennes. Il était toujours plus avantageux pour un consommateur européen de se fournir auprès d'une entreprise américaine pour éviter de payer la TVA. D'autre part, malgré l'effort d'allègement auquel on s'est efforcé, et contrairement aux entreprises européennes qui peuvent appliquer lors de livraisons à des consommateurs un seul taux TVA, de nouvelles obligations et contraintes pèseront sur ces entreprises non-européennes qui souhaitent commercer avec des non-assujettis européens. Elles devront avant tout désigner un représentant dans un des Etat membres, elles auront aussi l'obligation de vérifier l'identité et la localisation de leurs clients, elles seront contraintes de reverser la TVA à l'Etat membre dans lequel elles se seront faites représentées et elles devront également adapter leur site Internet indiquant clairement que selon la résidence du consommateur, la TVA, et donc le

¹¹⁵ Les conseils d'un avocat ou d'un consultant financier par exemple, ainsi que les services d'enseignement interactif où le contenu du cours est fourni par un professeur par Internet ne sont pas des services fournis par voie électronique car ceux-ci comptent sur une intervention humaine substantielle et l'Internet est juste utilisé comme un moyen de communication.

¹¹⁶ Ainsi une émission de radio et de télévision qui est diffusée "simultanément" sur l'Internet et le réseau classique de radio et de télévision n'est pas un service fourni par voie électronique (Art.9§2,point e) dernier tiret) mais doit être considérée comme un service de radiodiffusion et de télévision (Art 9§2, point e) avant-dernier tiret). A l'inverse, l'émission « uniquement » diffusée sur l'Internet est considérée comme un service fourni par voie électronique. Faisons aussi remarquer l'approximation des termes « simultaneously » et « only » qui n'ont pas de correspondance sémantique précise. A notre avis le terme « simultaneously » ne doit pas être pris dans sa connotation temporelle mais bien additionnelle. C'est-à-dire que si un programme est diffusé à la radio ou à la télévision mais n'est accessible que plus tard sur l'Internet, il devrait même dans ce cas ne pas être considéré comme un service fourni par voie électronique.

¹¹⁷ Dr. R. Pinkernell, *supra* note 31.

prix définitif, variera de 15% à 25%. Toutefois, la situation de ces entreprises non-européennes de commerce électronique fait l'objet de conditions plus légères que celles exigées de leurs homologues opérant dans le commerce « classique »¹¹⁸. Qui plus est, comme le rédigeait le *Financial Times* après l'accord du Conseil sur le sujet, « The US is crying foul over a European Union law (...) that imposed value-added-tax on online services sold to the EU consumers by suppliers based elsewhere. Washington protests too much. The law makes sense and should produce a more – not less – level commercial playing field¹¹⁹ » et de continuer le lendemain « If the US wants equitable tax treatment of e-commerce, it would do better to fix flaws in its own system, rather than rail against imagined injustices abroad »¹²⁰ même s'il aurait été plus judicieux de parvenir à un accord commun avec les Etats-Unis basé sur les propositions de l'OCDE pour mettre en place un système automatique de collecte de taxes à l'exportation¹²¹.

Les Etats-Unis ont été intarissables dans l'expression de leur déception de l'Union européenne agissant de manière unilatérale et ils ont le sentiment qu'en se comportant ainsi, elle a mis fin à l'accord selon lequel la question de la taxation du commerce électronique devait être résolue au sein de l'OCDE¹²².

Etant donné que le régime instauré par la nouvelle directive « pourrait être contraire aux accords OCDE sur la fiscalité du commerce électronique qui doit être neutre et équitable et peut être potentiellement en contradiction avec les obligations de l'Organisation Mondiale du Commerce »¹²³, une action des Etats-Unis devant l'OMC¹²⁴ n'est pas à exclure.

Section 8. La mise en œuvre du nouveau régime fiscal

La question de mise en œuvre est un problème crucial qui recouvre deux difficultés. La première est celle de la connaissance des administrations européennes d'une opération commerciale. En effet, nous ne voyons pas comment il serait possible pour celles-ci d'avoir connaissance d'une transaction faite en ligne entre une entreprise située dans un paradis fiscal

¹¹⁸ «VAT:Commission welcomes Council adoption of rules of application of VAT to electronically delivered services», 7/052002, www.ecommercetax.com (23/02/2003).

¹¹⁹ Editorial Comment, «storm in a teacup», *Financial Times*, 12/02/2002 in L. Hinnekens, *supra* note 47, p.70.

¹²⁰ Comment and Analysis, «Virtual VAT», *Financial Times*, 13/02/2002, p.12, www.ft.com, (03/03/2003).

¹²¹ *Idem*.

¹²² «US business calls for clarification on e-taxation», *International Tax Review*, 10/2001, www.legalmediagroup.com/internationaltaxreview/, (23/02/2003).

¹²³ P. Norman, «US objects to EU online digital tax», *Financial Times*, 11/02/2002, p.6, www.ft.com 03/03.2003.

¹²⁴ OMC pour l'Organisation Mondiale du Commerce.

(pour prendre la situation extrême) ou dans tout autre pays non européen, à un consommateur final établi dans l'Union. La deuxième, venant après et seulement si l'administration fiscale à connaissance de l'opération commerciale, est celle de la mise en œuvre d'une éventuelle sanction et de la question de savoir comment contraindre une entreprise non établie dans la Communauté de se conformer à la législation fiscale européenne. La directive du 7 mai 2002 ne règle aucune des ces deux problématiques¹²⁵. Comme l'a précisé un auteur « enforceability is the Achilles heel of the prospective VAT system »¹²⁶.

Il est clair que la société non établie dans la Communauté qui n'est pas encline à se soumettre aux exigences de la directive aura un avantage considérable par rapport aux autres¹²⁷. Qui plus est, « les opérateurs respectueux des dispositions doivent en permanence être assurés qu'ils n'auront pas 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 »¹²⁸. Il faut noter qu'à l'heure actuelle, aucun moyen efficace n'existe permettant de contraindre une entreprise non établie à se conformer à la directive¹²⁹, d'autant plus que le système d'autoliquidation (*reverse charge*) ne vaut que pour le client assujéti et donc pas pour le consommateur final. Cependant, il est raisonnable de penser qu'*a priori*, les grandes entreprises, qui sont sans surprise plutôt américaines, ont tout intérêt à être connues comme se conformant à leurs obligations légales. En effet, il n'est pas dans leur intérêt de cultiver l'idée que l'Internet est un lieu où la loi n'a pas sa place. C'est pourquoi « the incentive to voluntary compliance should no therefore be underestimated »¹³⁰.

La Commission européenne a toutefois soulevé l'idée de recourir à une batterie de sanctions telles que « la mise au pilori par publication d'une liste des noms des sociétés fautives, l'arrestation de leurs représentants en Europe, l'utilisation des moyens mis en œuvre contre les activités criminelles, la rupture des possibilités d'accéder aux sites web de ces sociétés, la privation en Europe de la protection liée à la propriété intellectuelle, etc. »¹³¹.

¹²⁵ Dr. M. Massbaum et K. Eicker, *supra* note 62, p.96.

¹²⁶ C.Hargitai, *supra* note 4, p.56.

¹²⁷ *EeTG*, «The European e-business Tax Group's comments on the EU proposal regarding the place of taxation of electronic services and a Single Place of Identification», 31/05.2001, www.EeTG.com(03/03/2003).

¹²⁸ Commission européenne, *supra* note 13, p.44.

¹²⁹ A. Sinyor, *supra* note 82; N. Eriksen and K. Hulsebos, *supra* note 107, p.140.

¹³⁰ L. Hinnekens, «Background information Note of Commission of 28/08/2000 with respect to the 06/2000 proposal of the Commission concerning VAT arrangements for electronic commerce », *EC Tax Review*, 2001/1, vol.10, p.42.

¹³¹ F.Huet, *supra* note 21, p.21.

Section 9. Problème d’affichage des prix

Les consommateurs européens ont l’habitude de voir afficher les prix TVA incluse contrairement aux Américains pour qui les prix affichés sont toujours nets d’impôt¹³². Cela implique que le site Internet du prestataire de service américain devra s’adapter à cette exigence, issue en Europe pour la plupart des cas, d’une législation sur la protection des consommateurs¹³³. Qui plus est, il devra prévoir les situations différentes de tous les Etats membres sauf s’il décide de fixé un prix unique pour tous les consommateurs européens qui couvrirait les taxes des différents pays¹³⁴.

Chapitre V. Evaluation des propositions d’amélioration

Si toutes les difficultés évoquées ci-avant sont issues du commerce électronique, toutes les solutions aussi peuvent être trouvées grâce aux nouvelles technologies de communication.

Introduction

Comme nous l’avons vu, le problème de loin le plus épineux dans le sujet que nous traitons consiste en l’identification de la qualité et en la localisation du preneur par le prestataire de service. C’est à ce dernier qu’incombe cette responsabilité.

Tout d’abord, des solutions pratiques ont été présentées comme élément permettant d’identifier le client, telles que les informations découlant de la monnaie dans laquelle le paiement est effectué comme le paiement par carte de crédit, le recours aux institutions financières par l’identification au moyen de paiement, la localisation du fournisseur d’accès du client, l’adresse électronique du client, les informations fournies par le client lui-même¹³⁵ ; en effet, «traditionnellement, le contribuable a toujours été la première source d’information sur les transactions effectuées et il doit le rester dans le contexte du commerce

¹³² N. Eriksen and K. Hulsebos, *supra* note 107, p.139.

¹³³ *Idem*.

¹³⁴ D. Barlow, “Application of VAT to electronic transactions”, *International Tax Review*, 08/2001, www.internationaltaxreview.com(23/02/2003).

¹³⁵ N. Eriksen and K. Hulsebos, *supra* note 107, p.139.

électronique»¹³⁶, le recours à la signature électronique¹³⁷, l'utilisation des noms et des adresses Internet (les systèmes *DNS (Domain name sytem)* et *IP (Internet Protocol)*), le recours à ceux qui fournissent et gèrent les réseaux¹³⁸, le recours à une base de données mis en place par les 15 administrations, le recours à un « système d'authentification indépendant et centralisé qui confie à un tiers de confiance la fonction d'un prestataire dont la charge consisterait à authentifier les statuts des consommateurs dans les transactions commerciales électroniques»¹³⁹ en utilisant des logiciels performant pour agir rapidement –les deux n'existent pas actuellement¹⁴⁰ – le recours aux données *WHOIS*¹⁴¹ qui constituent des informations d'identification que le propriétaire d'un nom de domaine doit fournir à celui qui l'enregistre ; le problème toutefois étant que les informations ne sont pas toujours fiables et remises à jour.

Quel que soit le système d'identification choisi, une des nécessités est que la vérification soit rapide. Comme le défend très bien le *EeTG* : « It is essential that vendors have the opportunity to meet verification requirements in a « real time » environment, otherwise transactions will be aborted and sales and tax revenue foregone »¹⁴². Le conglomérat de continuer : « Member States and the Commission should work together with the OECD on using technology solutions for on-line verification of the tax status and the jurisdiction of customers »¹⁴³. Qui plus est, le *EeTG* estime que les administrations doivent pouvoir exploiter toute nouvelle technologie pour l'administration du système fiscal mais une technologie spécifique ne doit pas être prescrite plutôt qu'une autre. Au contraire, toute technologie doit pouvoir être utilisée afin de recouvrer la TVA¹⁴⁴.

Au sein de toutes les propositions faites en ce qui concerne l'identification des opérateurs, certaines semblent plus réalistes que d'autres, certaines paraissent plus protectrices de la vie

¹³⁶ M.Hardy et Frances.Horner, «Internet et la fiscalité: un casse-tête...australien ? », l'observateur OCDE,1999,n° 215.

¹³⁷ F.Huet, *supra* note 21, p.20.

¹³⁸ Cabinet Fontaneau, *supra* note 6, p.40.

¹³⁹ *Ibidem*, p.43.

¹⁴⁰ L. Hinnekens, *supra* note 47, p.71.

¹⁴¹ voir www.apnic.net/db/world_whois.html, www.uwhois.com/domains.html, www.visualware.com/visualroute/livedemo.html in Centre for Tax Policy and Administration, «Business Identification Guidance», Exposure draft,16/04/2002.

¹⁴² *EeTG*, *supra* note 11.

¹⁴³ *EeTG*, «The European e-business Tax Group's recommendations for further work to improve the current VAT system »,31/05/2001,www.EeTG.com(03/03/2003).

¹⁴⁴ *EeTG*, «European e-business Tax Group : Five Key Messages»,www.EeTG.com(03/03/2003).

privée¹⁴⁵ que d'autres, certaines ont l'air plus flexibles que d'autres. Ce chapitre passe en revue certaines d'entre-elles en les évaluant une à une. Toutefois, on peut déjà deviner l'orientation qui a été choisie pour imaginer les solutions futures.

Section 1. Les noms de domaines

L'identification par les noms de domaines est loin d'être sûre car rien ne garantit que la déclaration soit faite en conformité avec la réalité et donc que « la localisation réelle du serveur (soit) à l'intérieur des frontières de l'Etat dont relève l'autorité »¹⁴⁶.

Section 2. Les modes de paiement

Le recours aux informations transmises par les modes de paiement n'est pas non plus une solution satisfaisante pour certains, même provisoirement¹⁴⁷. Toutefois, il faut préciser que ceux-ci se subdivisent en mode de paiement sécurisé et non sécurisé. Seuls les modes de paiement sécurisés, comme par exemple les cartes de crédit, les portes-feuilles électroniques, les chèques et les virements, permettent l'authentification de l'émetteur de l'ordre de paiement et son bénéficiaire¹⁴⁸.

Par contre, la monnaie électronique élimine toute possibilité de "tracabilité" et donc de toute identification et n'offre donc aucune garantie. Néanmoins la monnaie électronique pourrait être utilisée pour des montants peu élevés.

Cependant, il semble que cette source d'information n'est pas totalement exclue. En effet le Centre de politique et d'administration fiscale a récemment encouragé "an appropriate level of accountability in electronic payment systems in a manner consistent with historical precedent so that taxpayers can continue to rely on data from these systems to substantiate their tax position. Revenue authorities also often use these systems to verify the taxes and charges due to Governments by a business"¹⁴⁹.

¹⁴⁵ En ce qui concerne la protection des consommateurs et l'Internet, voy. Sous la dir. de A.Blandin-Obernesser, « L'Union européenne et Internet », Apogée, Rennes, 2001.

¹⁴⁶ F.Huet, *supra* note 2, p.161.

¹⁴⁷ OCDE, *supra* note 12, p.14.

¹⁴⁸ F. Huet, *supra* note 2, p.232.

¹⁴⁹ OECD, Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management Electronic Commerce Sub-Group, « Electronic Payment Systems – Accountability Guidance », TPA, 16/04/2002, [www.oecd.org\(23/02/2003\)](http://www.oecd.org(23/02/2003))

Le recours à un tiers permettant l'authentification de l'émetteur et du récepteur, la non-répudiation des messages transmis et la vérification de l'intégrité des documents ainsi que le recours au « système intégré » présenté un peu plus loin constituent également des alternatives¹⁵⁰.

Section 3. Le système VIES

La Commission a aussi préconisé une amélioration du système VIES¹⁵¹ permettant la vérification de la qualité et de l'identité du client¹⁵². Pour le *EeTG*, le système VIES ne peut être qu'une solution partielle au problème¹⁵³. Par ailleurs, il convient de souligner que certaines initiatives ont été prises pour créer en ligne un registre européen du commerce (*EBR* pour *European Business Register*) qui permet déjà d'avoir connaissance d'informations juridiques et comptables d'entreprises de certains Etats membres¹⁵⁴.

Section 4. Le système d'autoliquidation

Certains préconisent pour les relations B2C un système d'autoliquidation identiques à celui existant pour le commerce B2B. Bien sûr, deux principales difficultés surgissent. Le nombre énorme de consommateurs et celle de la protection de la vie privée qui pourrait être bafouée par le fait de l'intrusion spectaculaire des administrations fiscales dans la vie privée des citoyens¹⁵⁵.

¹⁵⁰ F.Huet, *supra* note 2, p.233.

¹⁵¹ VIES pour VAT Information Exchange System.

¹⁵² J.-M. Communier, «Droit fiscal communautaire», *Pratique du droit communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, p.308 ; F.Huet, *supra* note 2, p.226.

¹⁵³ *EeTG*, " The European e-business Tax Group's comments (...), *supra* note 77.

¹⁵⁴ http://europa.eu.int/comm/enterprise/consultations/government_e-services/documents/consultation_document_fr.pdf; <http://www.ecrforum.org/>

¹⁵⁵ L.Hinnekens, *supra* note 47, p.7.

Section 5. La signature électronique¹⁵⁶ et la facturation électronique¹⁵⁷

La signature électronique est une technologie qui « permet l'authentification de l'émetteur et du récepteur, la non-répudiation des messages transmis et la vérification de l'intégrité des documents »¹⁵⁸. La directive sur la signature électronique est entrée en vigueur le 19 juillet 2001 afin d'établir un cadre communautaire en la matière. Selon celle-ci, la signature électronique doit 1) être liée de manière unique au signataire, 2) permettre l'identification du signataire, 3) être créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif et 4) être liée de telle manière aux données auxquelles elle se rapporte que toute modification ultérieure de ces données soit détectable¹⁵⁹. La directive reste neutre à tout développement technologique de telle sorte que tout système d'authentification électronique remplissant les conditions prévues pourra être considéré comme signature électronique¹⁶⁰.

Le recours à des autorités de certification ou à des tiers certificateurs est également une pratique existante¹⁶¹.

En rapport direct avec la question de la signature électronique, la facturation électronique permet un gain de temps et de coût¹⁶² pour les opérateurs. Comme toute facturation, elle fournit toutes les informations en ce qui concerne le régime TVA applicable. Elle offre aussi un outil excellent à l'administration fiscale pour vérifier si les obligations des opérateurs ont été remplies correctement tout au long de la chaîne commerciale¹⁶³. La facture électronique

¹⁵⁶ Directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13/12/1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques, *J.O.C.E.*, L.13/12 ; voy. aussi The American Bar Association, « Digital Signature Guidelines Tutorial », Section of Science and Technology, Information Security Committee, www.abanet.org (01/07/2002).

¹⁵⁷ Directive 2001/115/CE, du Conseil du 20/12/2001 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, *J.O.C.E.*, L.15/24 ; voy. aussi J.-M. Cambien, « Facturation et conservation des factures au 1^{er} janvier 2004 », Kluwer, 10/04/2003. http://www.taxtoday.be/fr/modules/themes/themeshp.jsp?idtheme=FIO_1038584159676 (17 avril 2003).

¹⁵⁸ F.Huet, *supra* note 2, p.228 ; F.Huet, *supra* note 15, p.19.

¹⁵⁹ Art.2§2 de la directive, *supra* note 156.

¹⁶⁰ G.G.Gravesen, « Signatures and E-commerce in the Age of Convergence – Liability under the UMTS Authentication Architecture », A decade of Research: The Crossroads of Law and ICT, Larcier, p.106-107; R.Rinderle, « A Pathfinder's Mission – Exploring Some Legal Aspects of Certificate Path Validation », A decade of Research: The Crossroads of Law and ICT, Larcier, p.215.

¹⁶¹ F.Huet, *supra* note 2, p.228.

¹⁶² La facturation électronique est 75% moins chère que la version papier *in* I.Lejeune, *supra* note 110 ; www.thedigitalcompany.be; www.EeTG.com.

¹⁶³ D.Barlow et Ch.Barge, « E-invoicing », *International Tax Review*, August, 2001, www.internationaltaxreview.com (24/02/2003).

pourra, dès le 1^{er} janvier 2004 être envoyée soit par le système *EDI*¹⁶⁴ (*Electronic Data Interchange*) avec ou sans signature électronique¹⁶⁵, soit par l'utilisation d'une « signature électronique avancée », et ce dans tous les Etats membres.

Section 6. L'utilisation de logiciels de gestion

L'idée de l'utilisation de logiciels de gestion permet le calcul de l'impôt par un logiciel conçu à cette fin. Une autre possibilité consiste en un « système intégré » comportant un service de calcul de l'impôt, de vérification dans la base de données de l'organisme de gestion du moyen de paiement et du paiement de la TVA à l'administration désignée tout en « (vérifiant) l'identité du payeur (fonction d'identité), (le fait) que l'expéditeur du message et le message lui-même n'ont pas été altérés (fonction d'authentification), et (évitant) que celui qui a envoyé ou reçu des données puisse le nier (fonction de non-répudiation) »¹⁶⁶. La question de savoir quel acteur devrait jouer ce rôle - les intermédiaires financiers ou un organisme tiers indépendant - reste ouverte¹⁶⁷. Les obstacles ne sont plus ici techniques mais bien politiques et juridiques voire même éthiques. En effet, il faut tout d'abord un accord international sur le sujet, ensuite il faut tenir compte des législations protectrices des données personnelles¹⁶⁸.

Section 7. La réécriture de l'article 9 de la 6^{ème} directive

Certains¹⁶⁹ préconisent la révision de l'article 9 dans son ensemble en érigeant comme principe la taxation du pays de consommation. La Commission elle-même entend réviser cet article dans ce sens pour 2006¹⁷⁰. Le régime d'autoliquidation serait alors la règle. Cela permettrait de régler tout problème de catégorisation des nouveaux services et de garantir le

¹⁶⁴ L'*EDI* peut être défini comme étant le transfert d'informations commerciales et administratives directement entre deux systèmes informatiques, structurés en accordance avec les standards internationaux *in* P. Wille, M. Govers and I. Desmeyere, « VAT aspects of electronic invoicing and e-commerce », Intersentia, Antwerp-Groningen-Oxford, 2000, p.37.

¹⁶⁵ La question de savoir si « la signature électronique avancée » devait faire obligatoirement partie de la facturation électronique a été très épineuse à régler. Voy. www.EeTG.com

¹⁶⁶ F.Huet, *supra* note 2, p.233.

¹⁶⁷ OCDE, *supra* note 12, p.17.

¹⁶⁸ F.Huet, *supra* note 15, p.231.

¹⁶⁹ Comme par exemple le *EeTG: EeTG*, *supra* note 11.

¹⁷⁰ Interview, *supra* note 45.

traitement des services actuellement difficilement « catégorisable »¹⁷¹. Toutefois, comme le précise très justement Frédéric Huet,

« La règle d'imposition au lieu du bénéficiaire du service, qui n'est actuellement considérée par les Etats membres et la Commission européenne que comme une solution transitoire, comporte des inconvénients du point de vue pratique. Il n'est pas encore possible de déterminer aisément et automatiquement la localisation physique du bénéficiaire ni sa qualité d'assujetti. Le régime définitif de TVA ne devrait pas présenter cette faiblesse puisqu'il suppose l'abandon de la référence au lieu du bénéficiaire (...) les espoirs se portent (donc) sur le régime définitif de TVA »¹⁷².

Section 8. Le système définitif comme solution au commerce électronique

Nous renvoyons ici au chapitre suivant intitulé « Considération finale : Le commerce électronique et le système TVA définitif ». Ce chapitre fera œuvre à la fois d'analyse générale et de conclusion de notre travail

Conclusion

En dernière analyse, la solution au problème d'identification et de localisation semble pouvoir trouver comme solution viable les informations par les modes de paiement et la signature électronique. En ce qui concerne les moyens de paiement, la Commission¹⁷³ est aujourd'hui en pleine discussion avec l'industrie du commerce électronique pour établir une solution acceptable. Il semble *a priori* que l'on se dirige vers une solution se basant sur l'adresse de facturation qui serait fournie automatiquement par la banque. Concrètement, lors d'un achat en ligne, le consommateur aurait à remplir les champs concernant sa carte de crédit et le

¹⁷¹ N. Eriksen and K. Hulsebos, *supra* note 107, p.139.

¹⁷² F.Huet, *supra* note 2, p.78-79.

¹⁷³ Interview, *supra* note 45.

« clic » final serait suivi de quelques secondes d'attente permettant un double contrôle : celui de la solvabilité du client et celui de son adresse de facturation.

L'autre solution serait la signature électronique qui a surtout comme avantage d'être peu cher mais qui pourrait être plus compliquée à mettre en œuvre que la première solution explicitée ci-dessus.

Cependant, la Commission reste ouverte à tout autre moyen. Une idée intéressante est celle développée par *Ebay*¹⁷⁴ en Allemagne dont la population utilise plus le chèque et les transferts inter-bancaires que la carte de crédit, qui consiste en l'envoi par courrier à l'adresse postale d'un code permettant l'accès à ses services commerciaux.

Considération finale : Le commerce électronique et le système TVA définitif

Comme nous l'avons déjà vu, les problèmes majeurs de la nouvelle directive tournent tous autour de la question de « la tangibilité ». Cela vise tant les problèmes d'identification, que de qualification, de mise en œuvre, etc. Même si le développement technique pourra un jour contourner tous ces obstacles, que ce soit au moyen de la signature électronique ou des informations découlant des moyens de paiement, il semble *a priori*, et nous l'apercevons déjà avec le nouveau texte que nous étudions dans ce travail, que nous nous dirigerons vers une complexification du régime dans son ensemble. C'est pourquoi nous pensons qu'une imposition au lieu du prestataire de service ou du vendeur est la meilleure des solutions. Et nous défendons pour se faire le système définitif de TVA.

Le système TVA actuel est celui que la Commission pensait être provisoire dans l'attente d'un accord sur « le système définitif » qui prévoyait que la TVA réponde à l'application du principe de destination mais soit levée dans le pays d'origine. Toutefois, pour qu'un tel régime fonctionne, il était nécessaire de prévoir un système de ré-allocation ou de *clearing-house* entre les Etats membres. Ceci constituait précisément la pierre d'achoppement entre ceux-ci et la Commission.

L'on peut raisonnablement croire que le système entrant en vigueur cette année prévoyant un régime spécial applicable aux assujettis non établis dans l'Union européenne qui fournissent

¹⁷⁴ Voy. www.ebay.com.

par voie électronique des services à des personnes non assujetties et mettant en place une procédure de *clearing* selon laquelle l'Etat membre d'enregistrement doit redistribuer la TVA récoltée par l'entreprise non européenne à ceux des Etats membres où les clients résident¹⁷⁵, ce qui implique bien sûr une coopération entre les différentes administrations fiscales, constituait précisément le régime que la Commission souhaitait voir réaliser. En effet, pour la Commission « maintenir le concept d'enregistrement unique (était) une nécessité »¹⁷⁶. C'est ainsi que malgré l'opposition britannique qui proposait plutôt un moratoire similaire à ce qui a été décidé aux Etats-Unis¹⁷⁷, c'est la proposition belge consistant en un enregistrement unique, combiné à un système de répartition des recettes sur une base macro-économique entre les Etats membres où a lieu la consommation, qui a été retenue¹⁷⁸.

De plus, il semble évident, à notre sens, que l'objectif de la Commission est de prouver aux Etats membres qu'un système de *clearing* est tout à fait viable et acceptable à long terme. Ce sentiment est conforté par le fait qu'un système identique entrera en vigueur d'ici peu en matière d'imposition de l'épargne. Qui plus est, la Commission fera également à l'avenir une proposition pour instaurer un système de *clearing* pour les ventes à distance et pour les services en général. Ainsi, via des secteurs particuliers, la Commission entend faire accepter le système TVA définitif auquel elle est très attachée et plus spécifiquement, elle entend montrer que le *clearing*, pierre d'achoppement entre la Commission et les Etats membres, est un processus satisfaisant et fonctionnel. A la question posée à l'administrateur principal de la DG fiscalité à ce propos, celui-ci répond que cela ne peut pas se faire en une fois, que la réponse en 2010 serait sans doute positive et qu'« un éléphant, pour le manger, il faut le couper en fine tranche ! »¹⁷⁹

Quand le régime TVA définitif sera en vigueur, les opérateurs communautaires et des pays-tiers ne devront s'enregistrer que dans un des Etats membres pour l'ensemble de leur activité dans la Communauté. « Par un tel passage au principe du pays d'origine entrerait en considération une imposition au lieu de production de la prestation ou du siège de

¹⁷⁵ Dr. R.Pinkernell, *supra* note 31.

¹⁷⁶ A.Kerrigan, "TVA sur le Commerce électronique: Pourquoi doit-on changer les règles?", *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n°452, octobre-novembre 2001, p.604-607.

¹⁷⁷ D. Barlow, *supra* note 134; L. Hinnekens, *supra* note 47, p.70.

¹⁷⁸ H.Hubbard, *supra* note 72 ; Chambre de commerce (...), *supra* note 33, p.11 ; OBCE, *supra* note 81, p.8.

¹⁷⁹ Interview, *supra* note 45.

l'entreprise»¹⁸⁰. Malgré le fait que l'imposition se fera dans le pays d'origine, la TVA restera une taxe sur la consommation. Un système de *clearing-house* devra être mis en place permettant une répartition des recettes sur une base macro-économique entre les Etats membres. En d'autres mots, le fournisseur payerait la taxe dans le pays d'exportation et celle-ci serait redistribuée dans le pays de consommation. Même si la Commission précisait en 1999 que cette solution n'était qu'une pure possibilité de long terme¹⁸¹, elle a ajouté en 2000 qu'une révision approfondie du régime de la TVA existant (...) ne saurait pas être reportée indéfiniment »¹⁸² d'autant que les modifications (...) apportées « à la 6^e directive TVA ne font que souligner la nécessité d'une telle révision... »¹⁸³.

Le système de clearing mis en place par le système définitif vise les relations entre assujettis. Celui instauré par la directive du 7 mai 2002 vise au contraire le consommateur final qui se fournit auprès d'un opérateur établi en dehors de la Communauté. Néanmoins, les choses ne sont pas aussi simple qu'elles ne paraissent. En effet, en ce qui concerne les non assujettis, avec le système TVA définitif et en l'absence d'imposition au lieu de consommation, identique à celui que la nouvelle directive entend mettre en place pour les services fournis par voie électronique, l'entreprise établie hors de la Communauté s'enregistrera dans le pays au taux le plus bas (au Luxembourg bien sûr !). Qui plus est, ce problème ne sera pas circonscrit au commerce électronique mais s'étendra à toutes les activités. En définitive, la seule solution viable à moyen long terme consiste en une harmonisation des taux TVA¹⁸⁴.

¹⁸⁰ N.Marx, «Imposer au vingt-et-unième siècle : Le commerce électronique et les impôts sur Internet du point de vue allemand, européen et international », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, 1999-3, p.6.

¹⁸¹ Commission, Communication 06/1999, point3.4.2. in L.Hinneken, *supra* note 47, p.71.

¹⁸² Commission européenne, *supra* note 33, p.46.

¹⁸³ *Idem*

¹⁸⁴ F.Huet, *supra* note 2, p.86.

Bibliographie

Législation

Commission européenne, proposition de Règlement du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement 218/92/CEE sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA).

Commission européenne, 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, COM (2000) 349 final, 7 juin 2000.

Directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13/12/1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques, *J.O.C.E.*, L.13/12

Directive 2001/115/CE, du Conseil du 20/12/2001 modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposés à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.*, L.15/24

Directive 2002/38/CE du Conseil du 7/05/2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, *J.O.*, 15/05/2002, L.128/41-44.

Règlement n° 792/2002 du Conseil du 7/05/2002 modifiant à titre temporaire le règlement (CEE) n°218/92 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) en ce qui concerne de nouvelles mesures relatives au commerce électronique.

Projet de loi visant à modifier le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, Chambre des Représentants de Belgique, 20 janvier 2003, DOC 502234/001.

Sec.1101. Moratorium, www.ecommercecommission.org/ITFA.htm (04/04/2003).

Documents de l'Union européenne

Commission européenne, communication de la Commission au Conseil des Ministres, au Parlement européen et au Comité économique et social, « Commerce électronique et fiscalité indirecte », COM (98)967 final, europa.eu.int (12/04/2003).

Commission européenne, Groupe de travail n° 1 : Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, « Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les douanes », XXI/98/0359, 03/04/1998, europa.eu.int (12/04/2003).

Commission européenne, Groupe de travail n° 1 : Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, « Impôts indirects et commerce électronique », XXI/99/1201, 08/06/1999, europa.eu.int (12/04/2003).

Commission européenne, «Enquête VIES, système d'information d'échange d'informations sur la TVA», europa.eu.int (18/02/2003).

Commission européenne, «La TVA sur le commerce électronique», europa.eu.int (18/02/2003).

European Commission, Communication, «E-commerce and indirect taxation» by the Commission to the Council of Ministers, the European Parliament and to the Economic and Social Committee, COM (1998) 374 final.

European Commission, Working Paper «Interim report on the implication of electronic commerce or VAT and Customs», Working Party n° 1- Harmonisation of turnover taxes (XXI/0359/98).

European Commission, Value Added Tax Committee, “Guidelines of the 67th meeting”, Taxud 2303/03Rev 2 final, 8/01/2003.

European Commission, «VAT on electronic commerce», Speeches by European Commissioner Frits Bolkenstein, Brussels, 20/09/2000, europa.eu.int (12/04/2003)

Documents de l'OCDE

OCDE, «Commerce électronique et impôts sur la consommation», rapport du groupe de travail n° 9 sur la consommation au comité des affaires fiscales, OCDE, février 2001, www.ocde.org (04/04/2003).

OCDE, «Commerce électronique», Synthèse, l'observateur OCDE, 10/2001.

OECD, Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management Electronic Commerce Sub-Group, «Electronic Payment Systems – Accountability Guidance», TPA, 16/04/2002, www.oecd.org (23/02/2003)

Doctrine

-Ouvrages

BLANDIN-OBERNESSER A., «L'Union européenne et Internet», Apogée, Rennes, 2001.

COMMUNIER J.-M., «Droit fiscal communautaire», Pratique du droit communautaire, Bruylant, Bruxelles, 2001.

GRAVESEN G.G., “Signatures and E-commerce in the Age of Convergence – Liability under the UMTS Authentication Architecture”, A decade of Research: The Crossroads of Law and ICT, Larcier.

HARGITAI C., “Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community”, L.L.M. Harvard Law School, 2001.

HORTALÀ I VALLVÉ J., ROCCATAGLIATA F., VALENTE P, «La fiscalidad del comercio electrónico», Ciss, Valencia, 2000.

HUET F., “La fiscalité du commerce électronique », Litec, Paris, 2000.

JACKSON J.H., «The World Trade System», The MIT Press, 2000.

MESDOM B., «Où les services électroniques seront-ils bientôt imposés ? », Bruxelles, 2003.

PINKERNELL DR.R., “Application of the EU Value Added Tax to E-Commerce Transactions”, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Germany, p.1, www.pinkernell.de/euvat.htm (23/02/2003).

TREBILOCK M.J., HOWSE R., “The regulation of international trade”, Routledge, 1999.

WILLE P., GOVERS M. And DESMEYTERE I., « VAT aspects of electronic invoicing and e-commerce », Intersentia, Antwerp-Groningen-Oxford, 2000, p.37.

-Articles

BARLOW D., “Application of VAT to electronic transactions”, *International Tax Review*, 08/2001, www.internationaltaxreview.com (23/02/2003).

BARLOW D. et BARGE CH., « E-invoicing », *International Tax Review*, August, 2001, www.internationaltaxreview.com (24/02/2003).

CABINET FONTANEAU, «L’application de la TVA au commerce électronique», *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n°128.

CAMBIEN J.-M., «Facturation et conservation des factures au 1^{er} janvier 2004 », Kluwer, 10/04/2003, www.taxtoday.be (17/04/2003).

CAMBIEN J.-M., “Services électroniques: éclaircissements apportés par le Comité TVA”, Kluwer, 10/04/2003, http://www.taxtoday.be/fr/modules/themes/themeshp.jsp?idtheme=FIO_1038584159676 (17/04/2003).

Centre for Tax Policy and Administration, «Business Identification Guidance», Exposure draft, 16/04/2002.

Chambre de commerce et d’industrie de Paris, « Une proposition de directive TVA sur la taxation du commerce électronique en ligne : un effort pour une concurrence fiscale au plan des principes mais délicate à appliquer au sein d’un cyber-espace », Commission fiscale, 10 mai 2001.

Comment and Analysis, “Virtual VAT”, *Financial Times*, 13/02/2002, p.12, www.ft.com (03/03/2003).

« E-commerce directive: ECOFIN reaches agreement: 1/07/2003 implementation », Ernst and Young, www.ey.com (23/02/2003).

EeTG, “EeTG’s response to the Commission’s Working Paper of 8 June 1999”, 17/11/1999, www.EeTG.com (03/03/2003).

EeTG, «European businesses are significantly disadvantaged in electronic commerce because of current European VAT rules», www.EeTG.com (03/03/2003).

EeTG, “ European e-business Tax Group: Five Key Messages”, www.EeTG.com(03/03/2003).

EeTG, “The European e-business Tax Group’s comments on the EU proposal regarding the place of taxation of electronic services and a Single Place of Identification”, 31/05/2001, www.EeTG.com (03/03/2003).

EeTG, «The European e-business Tax Group’s recommendations for further work to improve the current VAT system », 31/05/2001, www.EeTG.com (03/03/2003).

EeTG, «VAT on e-commerce–Proposal for Council Directive and Council Regulation », 8/02/2002, www.EeTG.com (23/02/2003).

ERIKSEN N. and HULSEBOS K., « Electronic commerce and VAT – an odyssey towards 2001 », *VAT Monitor*, July/August 2000, Vol.11, n°4.

«EU imposes e-commerce tax », *BBC*, 7/05/2002, www.news.bbc.co.uk (23/02/2003).

FAIRPO A., «VAT and E-commerce»,16/06/2002, www.ecommercetax.com (23/02/2003).

HARDESTY D., « Europe Proposes New Taxes on Non-EU Sellers », 18/06/2000, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDESTY D., « EU Continues Efforts to Tax Digital Products», 22/10/2000, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDESTY D., « EU Proposes Electronic VAT Invoices», 19/11/2000, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDESTY D., « EU Withdraws Proposals for VAT on Digital Sales», 04/02/2001, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDESTY D., « EU Tries Again for Laws to Tax Downloads», 24/06/2001, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDESTY D., « Cutting the Cost of Global Tax Compliance», 12/08/2001, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDESTY D., “EU Takes Another Step Toward Taxing Digital Products”, 16/12/2001, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDESTY D., « Europe Adopts New VAT Rules», 07/05/2002, www.ecommercetax.com (07/04/2003).

HARDY M. et HORNER F., «Internet et la fiscalité: un casse-tête...australien ? », L’observateur OCDE, 1999, n° 215.

HINNEKENS L., « An updated overview of the European VAT rules concerning electric commerce », *EC Tax Review*, 2002/2.

HINNEKENS L., «Background information Note of Commission of 28/08/2000 with respect to the 06/2000 proposal of the Commission concerning VAT arrangements for electronic commerce », *EC Tax Review*, 2001/1, vol.10.

HUBBARD H., «TVA et commerce électronique»,www.le-juriste.com (23/03/2003).

HUET F., « La proposition de directive de la Commission européenne en matière de TVA applicable au commerce électronique : des mesures illusoires ? », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 2000/3.

HUET F., “Le commerce électronique”, *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 2001/1.

JENKINS P.,“VAT and Electronic Commerce: The Challenges and Opportunities”, *VAT Monitor*, Vol. 10, n° 1, January/February 1999.

JENKINS P. and WILKIE T. D., “White Paper: The application of VAT to e-commerce in the European Union”, www.ey.com (15/04/2003).

KERRIGAN A., Interview, administrateur principal auprès de la Commission européenne, Direction Générale Fiscalité et Marché intérieur, Bruxelles, 3/04/2003.

KERRIGAN A., “TVA sur le Commerce électronique: Pourquoi doit-on changer les règles?”, *Revue du Marché commun et de l’Union européenne*, n°452, octobre-novembre2001, p.604-607.

«La fiscalité directe du commerce électronique (approche internationale)», *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, n°1999/4.

LEJEUNE I., BOUTELLIS O., JOOSTENS M., « E-business Taxation – An Evolving Policy Exercise”, *VAT Monitor*, January/February 2001.

LEJEUNE I., “E-commerce in the EU”, *International Tax Review*, www.legalmediagroup.com/internationaltaxreview (23/02/2003).

MARX N., «Imposer au vingt-et-unième siècle : Le commerce électronique et les impôts sur Internet du point de vue allemand, européen et international », *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, 1999-3.

MASSBAUM DR. M. et EICKER K., «The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by electronic Means», *Intertax*, Vol.29, issue3, Kluwer Law International, 2001.

NORMAN P., «US objects to EU online digital tax», *Financial Times*, 11/02/2002, p.6, www.ft.com (03/03.2003).

OBCE, «TVA et commerce électronique–nouvelle directive européenne », 09/2002.

RINDERLE R., “A Pathfinder’s Mission – Exploring Some Legal Aspects of Certificate Path Validation”, *A decade of Research: The Crossroads of Law and ICT*, Larcier, p.215.

SINYOR A., «EU VAT on e-commerce: the practical implications », *International Tax Review*, 06/2002, p.33, www.internationaltaxreview.com (23/02/2003).

SINYOR A., «VAT and e-commerce », Freshfields Bruckhaus Deringer, 02/2002

The American Bar Association, « Digital Signature Guidelines Tutorial », Section of Science and Technology, Information Security Committee,www.abanet.org (01/07/2002).

“US business calls for clarification on e-taxation”, *International Tax Review*, 10/2001, [www.legalmediagroup.com/internationaltax review/](http://www.legalmediagroup.com/internationaltaxreview/) (23/02/2003).

«VAT and E-commerce directive », Mc Dermott, Will and Emery, 16/12/2002, www.mwe.com (23/02/2003).

“VAT: Commission welcomes Council adoption of rules of application of VAT to electronically delivered services”, 7/05/2002, www.ecommercetax.com (23/02/2003).

Table des matières

Déclaration sur l'honneur.....	2
Mots clés.....	3
Synopsis.....	4
Liste des abréviations	5
INTRODUCTION.....	7
CHAPITRE PREMIER : L'Internet et la fiscalité en général	10
Introduction	10
Section 1. Différence entre le commerce électronique direct et indirect..	10
Section 2. TVA : Inadéquation à l'Internet du principe d'imposition au lieu de consommation.....	11
Section 3. Le commerce électronique : Véritable challenge pour la TVA.....	12
CHAPITRE II : Bref historique	13
Introduction	13
Section 1. L'évolution	14
Section 2. USA : <i>Internet Tax Freedom Act</i>	16
Section 3. L'implication du secteur privé	17
Conclusion.....	17
CHAPITRE III : La directive du 7 mai 2002.....	17
Introduction	17
Section 1. La situation jusqu'au 1 ^{er} juillet 2003.....	19
Section 2. Les règles mises en place par la nouvelle directive	19
Section 3. Points forts de la directive.....	24

CHAPITRE IV : Points faibles et critiques de la directive.....	25
Introduction	25
Section 1. Qualité et localisation des acteurs.....	26
Section 2. Incohérence générale du système mis en place : Subsistance de discriminations.....	28
Section 3. Absence de seuil de taxation.....	30
Section 4. Non-analogie des taux réduits ou nuls pour les transactions opérées par voie électronique	30
Section 5. Absence de déduction immédiate pour le redevable étranger et le problème de <i>refund claim</i>	31
Section 6. Classification des services	32
Section 7. La réaction américaine	34
Section 8. La mise en œuvre du nouveau régime fiscal.....	35
Section 9. Problème d’affichage des prix	37
CHAPITRE V : Evaluation des propositions d’amélioration	37
Introduction	37
Section 1. Les noms de domaines	39
Section 2. Les modes de paiement	39
Section 3. Le système VIES.....	40
Section 4. Le système d’autoliquidation.....	40
Section 5. La signature électronique et la facturation électronique.....	41
Section 6. L’utilisation de logiciels de gestion	42
Section 7. La réécriture de l’article 9 de la 6 ^{ème} directive.....	42
Section 8. Le système définitif comme solution au commerce électronique.....	43
Conclusion.....	43
CONSIDERATION FINALE : Le commerce électronique et le système TVA définitif	44
BIBLIOGRAPHIE	47
TABLE DE MATIERES.....	53
ANNEXES	55

Annexes

- 1) Directive 2002/38/CE du Conseil du 7/05/2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, *J.O.*, 15/05/2002, L.128/41-44.
- 2) Règlement n° 792/2002 du Conseil du 7/05/2002 modifiant à titre temporaire le règlement (CEE) n°218/92 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) en ce qui concerne de nouvelles mesures relatives au commerce électronique.
- 3) European Commission, Value Added Tax Committee, “Guidelines of the 67th meeting”, Taxud 2303/03Rev 2 final, 8/01/2003.