



UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN  
STRASBOURG

FACULTE DE DROIT, DE SCIENCES POLITIQUES ET DE GESTION

**D.E.A. DE DROIT DES AFFAIRES**

LA NOTION FISCALE  
D'ETABLISSEMENT STABLE A  
L'EPREUVE DU COMMERCE  
ELECTRONIQUE

EN DROIT FISCAL FRANÇAIS ET EN DROIT FISCAL COMMUNAUTAIRE

**Hervé LACHAIZE**

sous la direction de Monsieur le Professeur Philippe MARCHESSOU

ANNEE UNIVERSITAIRE 1999-2000

LA NOTION FISCALE  
D'ETABLISSEMENT STABLE A  
L'EPREUVE DU COMMERCE  
ELECTRONIQUE

EN DROIT FISCAL FRANÇAIS ET EN DROIT FISCAL COMMUNAUTAIRE

## **REMERCIEMENTS**

---

Mes remerciements vont à Monsieur Philippe Marchessou, Professeur à la Faculté de Droit de Strasbourg, et Monsieur Gérard Hugelé, Directeur Régional des Impôts.

## **SOMMAIRE**

---

### **PREMIERE PARTIE : L'ERE INDUSTRIELLE : LES DETERMINANTS DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE**

**TITRE 1<sup>er</sup> – La définition de l'établissement stable en matière d'impôts directs**

**TITRE 2<sup>ème</sup> – La définition de l'établissement stable en matière d'impôts indirects**

### **DEUXIEME PARTIE : L'ERE DES N.T.I.C. : ADAPTATION OU REFONDATION DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE ?**

**TITRE 1<sup>er</sup> – Une problématique internet propre à l'établissement stable ?**

**TITRE 2<sup>ème</sup> – Réflexions prospectives sur des propositions de solutions**

« Le commerce électronique constitue peut-être la transformation la plus radicale que connaîtront les nations depuis la révolution industrielle. »

« Le commerce électronique et l'administration fiscale du Canada », Rapport du ministre du Revenu national présenté par le Comité consultatif ministériel du commerce électronique, Avril 1998.

## INTRODUCTION

---

La conjonction du développement des réseaux de communication, de la facilité de l'accès aux moyens de communication et la diffusion des technologies informatiques dans le grand public ont permis le développement récent du commerce électronique, qui peut être défini comme étant la distribution d'informations, de produits, de services, de paiement par téléphone (wap), ordinateur (web) ou par d'autres moyens informatiques<sup>1</sup>.

Ce n'est pas en soi un phénomène nouveau, puisque l'achat ou la commande de biens ou services via le Minitel en est une manifestation réelle. En outre, il était resté jusque là largement réservé aux échanges interentreprises<sup>2</sup> et le développement très rapide de l'Internet bouleverse ces perspectives notamment en ce qui concerne les ventes aux consommateurs.

Ces derniers accèdent en effet à une offre inégalée en variété et profitent donc de l'avènement d'un marché mondial de concurrence quasi pure et parfaite<sup>3</sup>. Il devient possible, au prix d'un coût très faible, d'établir un lien direct entre producteurs et consommateurs, conduisant à une désintermédiation commerciale qui dépasse celle que l'on a pu connaître dans un passé récent en matière financière, et qui permet d'accéder à de nouveaux types de produits, à la frontière entre biens et services, livrés sous forme dématérialisée via un réseau qui ne connaît ni frontière physique, ni frontière virtuelle.

## LES ENJEUX

A l'échelon national, selon une étude<sup>4</sup> réalisée en 1999 sur l'internet marchand français, 700 000 internautes français<sup>5</sup> ont acheté en ligne pour 1,3 milliards de francs, contre seulement 400 millions de francs l'année précédente. Pour cette année, les ventes sur l'internet devraient dépasser les ventes sur minitel en atteignant 3,8 milliards de francs.

---

<sup>1</sup> F. Lorentz, « Le commerce électronique : une nouvelle donne pour les acteurs économiques », Rapport remis au ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie le 7 janvier 1998.

<sup>2</sup> « Aujourd'hui, l'essentiel du commerce électronique se passe entre les entreprises et en l'an 2000 il représentera encore plus de 80 % des transactions », F. Lorentz, rapport précité.

<sup>3</sup> Atomicité des acteurs, transparence, accès quasi gratuit à l'information...

<sup>4</sup> Benchmark Group.

<sup>5</sup> Sur une population totale de 5,7 millions d'internautes âgés de 15 ans et plus (étude réalisée par Médiangles pour le CSA en octobre et novembre 1999 sur le nombre d'internautes en France).

A l'échelon planétaire, le chiffre d'affaires d'internet<sup>6</sup> a atteint 7,8 milliards de dollars en 1998, enregistrant une hausse de 71 % par rapport à l'année précédente. Selon cette étude, il devrait croître de 60 % par an et dépasser les 78 milliards de dollars en 2003. Les Etats-Unis, avec 4,6 milliards de dollars, représentaient plus de la moitié du marché en 1998. Le marché européen, qui arrive en deuxième position, devrait croître de 67,1 % par an au cours des cinq prochaines années.

La question qui se pose aujourd'hui est de savoir si nos concepts et outils classiques de taxation des activités économiques sont adaptés au développement du commerce électronique. Aucune réflexion ou approche purement nationale de ce sujet n'est pertinente. De fait, l'essentiel de la réflexion se déroule dans les enceintes internationales.

En juin 1996, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a décidé d'ouvrir un vaste débat sur les questions fiscales soulevées par le commerce électronique. Un colloque important s'est tenu en avril 1997, à la Harvard School, au cours duquel des échanges d'opinion ont eu lieu. La première véritable conférence s'est déroulée à Turku, en Finlande, les 19 et 20 novembre 1997. Cette conférence a eu principalement pour objet de définir les principes généraux et d'exposer les problèmes auxquels pourrait être confronté le commerce électronique.

C'est la conférence d'Ottawa, «Un monde sans frontière : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », du 7 octobre au 9 octobre 1998, qui examine véritablement les solutions envisageables. C'est la première fois qu'une rencontre ministérielle de l'OCDE rassemble une telle diversité de participants, très concernés par ces débats. Prenant comme base de réflexion les résultats de la conférence tenue à Turku et de la conférence ministérielle européenne tenue à Bonn en juillet 1997, les gouvernements, le secteur privé et les organismes à vocation sociale se sont réunis à Ottawa pour donner suite à leur engagement commun de créer un environnement fiable sur ce type de marché.

Les travaux en cours conduisent au double constat suivant : d'une part, le développement du commerce électronique, en modifiant profondément les rapports entre consommateurs et entreprises et entre entreprises comporte, à législation inchangée, un véritable risque d'érosion de certaines ressources fiscales ; d'autre part, ce développement conduit moins à faire apparaître de nouveaux risques de fraude qu'à mettre violemment en lumière des faiblesses ou

---

<sup>6</sup> Etude réalisée en 1999 par le cabinet d'études américain IDC.

des lacunes existantes des systèmes de taxation et à en accroître l'impact potentiel sur l'assiette des impôts concernés.

## L'APPROCHE RETENUE

L'approche retenue dans les différentes enceintes internationales reste très marquée par l'analyse américaine et privilégie certains principes d'action.

En premier lieu, il convient de donner la priorité à une adaptation des formes actuelles de taxation avant de créer toute nouvelle forme d'imposition.

En second lieu, le dialogue avec les acteurs économiques, et notamment les entreprises, doit être développé car c'est le marché qui assurera en grande partie le développement technique et le succès du commerce électronique.

En troisième lieu, et quelques soient les solutions retenues, il y a lieu d'appliquer les principes internationalement reconnus d'équité, de neutralité, de non distorsion, de transparence et de simplicité. Soulignons, à cet égard, la très grande complexité d'application concrète de ces concepts généraux.

Enfin, en dernier lieu, l'approche consensuelle au travers de discussions internationales doit être privilégiée afin d'éviter toute réaction unilatérale pouvant conduire à des situations de double ou de non taxation des activités économiques.

Les discussions en matière fiscale se concentrent aujourd'hui autour de deux thèmes principaux : la fiscalité directe et la fiscalité indirecte.

## LES PROBLEMES LIES A LA FISCALITE DIRECTE

Le développement du commerce électronique est susceptible de créer des problèmes potentiels dans trois domaines.

a. L'impact du commerce électronique en matière d'application des règles de territorialité :

Les règles de territorialité permettant de taxer les activités commerciales réalisés sur Internet, en France, par une entreprise étrangère résultent de la combinaison de l'application de la législation interne (article 209-I du CGI) et des conventions fiscales. Ces conventions, inspirées du modèle de l'OCDE, prévoient la taxation lorsque l'entreprise étrangère est implantée physiquement sur le territoire national au travers d'un « établissement stable » défini comme une « installation fixe d'affaire ».

La question se pose de savoir si un serveur constitue ou non un établissement stable. Les discussions en cours à l'OCDE semblent indiquer qu'un consensus pourrait être obtenu autour de l'idée qu'un serveur ne saurait constituer à lui seul un établissement stable, mais qu'en revanche il pourrait être considéré comme en étant un des éléments constitutifs, notamment au travers de la localisation des personnes chargées de sa maintenance et des opérations de back office.

b. L'impact sur l'application des retenues à la source sur les produits de la propriété intellectuelle :

Le commerce électronique permet la livraison directe au profit d'une multiplicité d'utilisateur, sans intervention d'un éditeur, d'informations digitalisées telles des images, du son ou des logiciels. La rémunération de ces livraisons doit-elle ou non être considérée comme étant constitutive en totalité ou partie de royalties ou du paiement d'un droit de reproduction ? Si telle était le cas, cette rémunération serait potentiellement passible sous réserve des dispositions conventionnelles, notamment en droit fiscal français, d'une retenue à la source. Les analyses des différents pays de l'OCDE pour l'heure sont divergentes<sup>7</sup>. Il convient néanmoins de noter que les représentants des éditeurs de logiciels semblent estimer que l'achat et la livraison via Internet de programmes ne constituent pas une cession d'un droit de reproduction. Quelle que soit l'issue des discussions, elles aboutiront à préciser la notion de « royalties » définie à l'article 12 § 2 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

---

<sup>7</sup> L'Australie analyse le téléchargement d'un logiciel comme la succession de trois opérations différentes : le droit d'accès au produit, le droit de le copier sur un disque dur et le droit de l'utiliser.

c. L'impact sur les règles de contrôle des prix de transfert :

L'approche des prix de transfert repose sur deux principes fondamentaux : elle requiert une approche focalisée sur les transactions et elle nécessite une comparaison avec des termes de référence. L'avènement du commerce électronique en permettant des transactions individualisées, rapides, anonymes et intégrées risque de rendre difficile l'application du modèle des prix de transfert. Trois facteurs de complexité sont d'ores et déjà identifiés :

Premièrement, la complexité croissante du contenu de certaines opérations risque de rendre impossible l'approche transaction par transaction. Ainsi les opérations sur produits financiers effectués par des moyens électroniques constituant des suites de transactions (transactions agrégées) pose le problème d'une approche globale et non pas individualisée des transactions et le problème des termes de référence ;

Deuxièmement, le principe de pleine concurrence présuppose l'imputation des revenus sur la base des fonctions exécutées par chaque partie à une transaction. L'intégration des activités économiques avec la participation éphémère et variable de nombreuses parties rend difficile l'affectation du revenu entre celles-ci. Elle requiert également une approche plus globale du partage du revenu entre les différents états concernés ;

Troisièmement, la facilité de l'accès au commerce mondial pose un problème pratique de contrôle de la fiscalité internationale pour un nombre croissant d'opérateurs. En effet, l'approche « sur mesure » par comparaison à des termes de référence très précis pourra-t-elle survivre lorsqu'il s'agira d'une fiscalisation de masse concernant pas uniquement des multinationales bien organisées et ayant une documentation précise mais des petites et moyennes structures industrielles ou commerciales ?

Des travaux sur ce sujet sont en cours au sein de l'OCDE mais il est encore trop tôt pour évaluer l'impact du développement du commerce électronique sur les méthodes traditionnelles d'évaluation des prix de transfert. Il est néanmoins certain que celles-ci devront évoluer d'une manière ou d'une autre.

Toutefois, l'ensemble des Etats s'accordent pour estimer que les problèmes les plus urgents se posent davantage du côté de la fiscalité indirecte.

## LES PROBLEMES LIES A LA FISCALITE INDIRECTE

Sur ce point, l'analyse la plus développée résulte de travaux menés par les différents pays de l'Union Européenne sous l'égide de la DG XXI de la commission européenne.

Le risque de non taxation existe plus particulièrement pour les transactions entre opérateurs tiers et consommateurs européens. A ce titre, il faut distinguer deux cas de figure : d'une part le commerce concernant les biens physiques (commerce off line) et d'autre part la livraison de biens ou de services dématérialisés (commerce on line).

### a. Le commerce off line :

Le commerce off line ne pose pas de problème d'application des règles classiques de taxation : tout bien commandé via Internet et entrant sur le territoire communautaire est passible au-delà d'une éventuelle franchise prévue par les textes communautaires de l'application de la TVA et le cas échéant de droit de douane.

Cette forme de commerce pose en revanche des problèmes matériels de traitement en nombre des petits paquets par les services douaniers. Les administrations douanières sont en train d'étudier, avec l'appui de l'organisation mondiale des douanes, deux leviers complémentaires que sont la variation des seuils de franchise<sup>8</sup> et la mise en place d'accord avec les principaux opérateurs chargés de l'acheminement de ces colis<sup>9</sup> afin que la taxation soit assurée automatiquement à partir des fichiers commerciaux de ces opérateurs qui comportent la valeur des biens transportés.

---

<sup>8</sup> Au sein de la Communauté européenne, les Etats membres ont la possibilité d'appliquer aux importations de petits paquets une franchise douanière et d'impôts. La baisse augmente les problèmes matériels de traitement des flux de marchandises, l'augmenter accroît la distorsion de concurrence entre opérateurs-tiers et opérateurs communautaires.

<sup>9</sup> Administrations postales, entreprises de transport express...

## b. Le commerce on line :

Le commerce on line pose en revanche de nombreux problèmes.

Tout d'abord, le développement du commerce électronique conduit à s'interroger sur la caractérisation des transactions<sup>10</sup> : concernent-elles des biens dématérialisés, des services ou les informations digitalisées doivent-elles être considérées comme étant un troisième type de produit ? Ce point fait l'objet de discussion en cours au sein de l'OMC. L'analyse dominante est qu'il s'agit de prestations de services<sup>11</sup>.

Les implications fiscales et douanières<sup>11</sup> de cette caractérisation sont loin d'être neutres, notamment au regard de l'application des règles de TVA. Selon la classification retenue, il y a ou non application d'une franchise pour les ventes à distance provenant de pays tiers, taux de TVA différent, modalités de liquidation différente.

Ensuite, se pose le problème des règles de taxation qui sont liées à la nature de la prestation de service (si l'on retient cette hypothèse), à la détermination du lieu de livraison et de la personne taxable. Les deux derniers points sont ceux qui suscitent le plus de difficultés.

En effet, selon l'article 9 de la sixième directive TVA le lieu de consommation est, selon les cas, le lieu d'établissement du fournisseur ou du client le lieu d'exécution ou d'utilisation et de jouissance. L'application de ces concepts dans l'environnement du commerce électronique est pour le moins complexe. Par ailleurs, la quasi absence dans le passé de demande de personnes privées de la Communauté Européenne pour des livraisons de services venant de pays tiers explique que les règles existantes ne prévoient pratiquement aucune disposition concernant la taxation de ce type de prestations. Le seul cas récent pour lequel un problème identique s'est

---

<sup>10</sup> Comment doit on considérer le chargement via Internet d'un livre dématérialisé sur un ordinateur personnel : s'agit-il d'un livre (bien), de la livraison d'informations dématérialisées (prestation de service) ou d'autre chose ?

<sup>11</sup> Le Conseil d'Etat n'a pas encore eu à se prononcer sur la question de savoir si la transmission numérisée de données a pour effet de changer la nature de l'opération taxable. Cependant, dans une décision du 16 février 2000, il a estimé que les opérations d'un photographeur consistant à fournir à l'imprimeur des clichés impressionnés, dits « typons », ne revêtent pas le caractère de prestations de services mais s'analysent en des livraisons de biens meubles corporels taxables lors de leur délivrance, même si certains travaux peuvent donner lieu à transmission directe des données informatiques (Conseil d'Etat, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> sous-section, 16 février 2000, req. n° 195743, SARL La photogravure de Caen, Revue de Droit Fiscal n° 24/2000, p. 879).

<sup>12</sup> Les Etats-Unis refusent pour l'instant de reconnaître l'applicabilité à ces opérations de l'accord général de l'OMC sur le commerce des services. Même si la possibilité d'appliquer des droits de douanes à des services est d'emblée exclue, elle ne l'est pas à une nouvelle catégorie qui s'intercalerait entre les biens physiques et les services et qui serait les marchandises virtuelles.

posé fut celui des services de télécommunication<sup>12</sup>. Jusqu'à présent, pour des raisons pratiques, le lieu de livraison (consommation) des services internationaux a été considéré comme étant soit le pays où le service est mis en oeuvre, soit celui où le bénéfice est perçu par le client.

En outre, s'agissant de la personne taxable deux options sont possibles pour ces mêmes catégories de service : soit il appartient au prestataire de service d'effectuer la déclaration au pays de livraison de la transaction directement ou par l'intermédiaire d'un représentant, soit il appartient au preneur bénéficiaire de la prestation de la déclarer. Cette dernière option est cependant difficilement envisageable lorsque le bénéficiaire est un particulier.

Dans cette perspective, la Commission vient de déposer une proposition de directive<sup>13</sup> visant à modifier le régime de TVA applicable à certains services fournis par voie électronique, ainsi qu'aux services de radio et télédiffusion fournis sur la base d'un abonnement ou « à la carte ». L'objectif de cette proposition est de mettre sur un pied d'égalité les opérateurs de commerce électronique et de ne pas les soumettre à des procédures compliquées.

La proposition concerne, pour l'essentiel, la fourniture, par le biais de réseaux électroniques (livraison numérique), de logiciels et de services informatiques, ainsi que de services d'information, culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs, récréatifs ou analogues. Elle permettrait d'assujettir à la TVA les services de ce type mis à la consommation dans l'Union européenne et d'exempter de TVA ces mêmes services lorsqu'ils sont mis à la consommation en dehors de l'Union européenne.

L'un des principes de base du régime de TVA de l'Union européenne est que tous les biens destinés à être mis à la consommation dans l'Union européenne sont soumis à la TVA, contrairement aux biens destinés à d'autres juridictions, qui ne le sont pas. Dans le cas des biens matériels achetés par l'entremise de réseaux électroniques et livrés par les canaux traditionnels, le régime de TVA existant prévoit une imposition conformément à ce principe

---

<sup>13</sup> Pour ce qui concerne le régime TVA applicable aux services de télécommunication, le Conseil a adopté le 17 juin 1999 la directive 1999/59/CE, modifiant la directive 77/388/CEE, et prévoyant la taxation des services de télécommunication au lieu de l'établissement du preneur des services, et non plus au lieu d'établissement du fournisseur.

<sup>14</sup> Proposition de directive du Conseil n° 2000/0148 du 7 juin 2000, modifiant la directive 77/388/CEE concernant le régime de TVA applicable à certains services fournis par voie électronique (cf. annexe 1).

solidement établi. En conséquence, la croissance de l'Internet ne requiert aucune modification en ce qui concerne les transactions qui impliquent la fourniture de biens matériels.

En revanche, les règles en vigueur ne couvrent pas de manière appropriée les prestations de services fournies en ligne par le biais de réseaux numériques, notamment en ce qui concerne les services fournis entre pays de l'Union européenne et pays tiers, ces prestations n'ayant pas été envisagées lors de la rédaction de l'actuelle législation sur la TVA.

L'application des règles de TVA aux services fournis par voie électronique conduit dès lors, à des résultats discriminatoires. Ainsi, les services fournis par voie électronique et originaires de l'Union européenne sont toujours soumis à la TVA, quel que soit le lieu de consommation, alors que ceux en provenance de pays tiers ne sont pas soumis à la taxe, même lorsqu'ils sont fournis dans l'Union européenne.

Cette situation crée une grave distorsion de concurrence et handicape les prestataires de services de l'Union européenne par rapport à leurs concurrents des pays tiers.

Les amendements qu'il est proposé d'apporter aux règles de TVA corrigent cette situation en mettant sur un pied d'égalité les opérateurs de l'Union européenne et des pays tiers et en renforçant le principe fondamental selon lequel l'imposition doit avoir lieu dans la juridiction où s'opère la mise à la consommation.

La règle sera alors très simple : les services fournis par voie électronique et mis à la consommation dans l'Union européenne seront soumis à la TVA, alors que ceux qui seront mis à la consommation en dehors de l'Union européenne ne le seront pas.

Aux termes de la proposition, l'application de la TVA dépendrait de la situation fiscale et du lieu d'établissement du destinataire.

Pour les services fournis par voie électronique, au départ d'un État membre, aux entreprises situées dans un autre État membre, ce n'est pas aux prestataires de ces services qu'il incomberait d'acquitter la TVA, mais à l'entreprise destinataire du service sur la base de l'autoliquidation (attestée par le dépôt de déclarations de TVA régulières).

Pour les services électroniques fournis au départ d'un État membre à des particuliers établis dans un autre État membre, le prestataire continuerait à appliquer la TVA au taux en vigueur dans l'État membre dans lequel ce prestataire est enregistré<sup>14</sup>.

Pour les opérateurs des pays tiers, les formalités administratives seront aussi simples que possible, puisqu'il leur suffira de s'enregistrer aux fins de la TVA au lieu où ils ont commencé leurs activités commerciales, dès lors que ces activités concernent des biens destinés à être mis à la consommation. Ils ne seront pas tenus de s'enregistrer s'ils se limitent à des transactions d'entreprise à entreprise; étant donné que celles-ci acquittent elles-mêmes la TVA sur la base du principe dit d'autoliquidation.

Lorsque le chiffre annuel des ventes à des consommateurs établis dans l'Union européenne dépassera les 100 000 euros, les opérateurs des pays tiers seront tenus de s'enregistrer aux fins de la TVA, étant entendu que cet enregistrement se limitera à un seul État membre. Ils appliqueront ensuite la TVA au taux applicable dans l'État membre choisi et n'auront donc à traiter qu'avec une seule administration fiscale dans toute l'Union européenne.

Pour les transactions d'entreprise à entreprise, le mécanisme de l'autoliquidation (versement de la taxe par le destinataire au lieu du prestataire) serait maintenu. À cette fin, les prestataires devront pouvoir opérer une distinction entre les clients commerciaux, assujettis, et les particuliers, non assujettis. Pour le commerce électronique, cette information doit être disponible là où s'effectue la transaction, c'est-à-dire en ligne et en temps réel. La confirmation du numéro d'identification à la TVA devra être assurée par l'administration fiscale nationale du prestataire, par la coopération de chacun des États membres avec les mesures que s'est engagée à entreprendre la Commission.

La proposition sera transmise pour adoption au Conseil des ministres de l'Union européenne, ce qui pourra se faire dès que le Parlement européen et le Comité économique et social de l'Union européenne auront émis leur avis. Il s'agira ensuite de la transposer en droit interne, notamment, en ce qui concerne la fiscalité française, par modification des règles régissant les prestations de services immatérielles<sup>16</sup>. Mais elle ne résout pas pour autant les distorsions de

---

<sup>15</sup> Ainsi, une entreprise italienne qui commercialise des logiciels et qui les fait parvenir par l'Internet à un consommateur établi en Espagne continuera donc à appliquer la TVA au taux en vigueur en Italie, comme c'est le cas actuellement.

<sup>16</sup> CGI, art. 259 B.

concurrence, qui ne manqueront pas d'apparaître avec ce système, qui tiennent à la différence des taux de TVA entre les États de l'Union européenne.

Cette dynamique, résolument normative, initiée par les institutions communautaires ne doit toutefois pas faire illusion et il convient de garder présent à l'esprit la réelle distorsion de fond qui oppose les institutions communautaires aux instances internationales, et notamment l'OCDE, en matière de lieu d'établissement des prestataires de services.

L'une des manifestations les plus tangibles de ce désaccord de principes entre les deux institutions a pris corps à travers la directive européenne sur le commerce électronique du 4 mai 2000 qui, bien que n'ayant pas vocation à s'appliquer en matière de fiscalité, prévoit que les prestataires de services de la société de l'information, tels que les opérateurs de sites web, seront soumis à la législation de l'Etat membre où ils sont établis<sup>17</sup>.

La directive définit le lieu d'établissement du prestataire comme l'endroit où un opérateur exerce d'une manière effective une activité économique au moyen d'une installation stable pour une durée indéterminée, étant précisé que la présence et l'utilisation des moyens techniques requis pour fournir le service ne constituent pas en tant que telles un établissement du prestataire. Cela signifie concrètement, pour les sites web, que l'emplacement du serveur est insuffisant à caractériser un établissement stable.

En matière de fiscalité sur internet, l'OCDE a précisément emprunté la voie opposée en préconisant d'assimiler, à certaines conditions, un serveur à un établissement stable.

Si la position actuelle de l'OCDE et des institutions communautaires risque, inévitablement, de conduire à terme à des incohérences, il devient légitime, voire fondamental, de s'interroger, en particulier, sur la qualification fiscale d'un serveur dans le cadre du commerce électronique et, en général, sur l'avenir de la notion de l'établissement stable en droit fiscal à l'ère des nouvelles technologies de l'information et de communication.

L'absence de territorialité des transactions électroniques est un défi majeur pour le système fiscal français qui, pour les échanges internationaux, repose essentiellement sur le concept

---

<sup>17</sup> Sous réserve, toutefois, de l'application des législations protectrices des consommateurs résidents d'un autre Etat membre.

d'établissement permanent. Cette notion n'est pas applicable au commerce électronique en tant que telle et peut rendre caduque les dispositions qui en découlent Aussi, afin d'appréhender la problématique de l'établissement stable dans une perspective globale, nous étudierons, dans une première partie, les déterminants de la notion d'établissement stable pour, dans une seconde partie, s'interroger sur l'avenir de la notion ainsi définie face à la mobilité et à l'immatérialité du commerce électronique.

## **PREMIERE PARTIE**

---

### **L'ERE INDUSTRIELLE : LES DETERMINANTS DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE**

Le concept d'établissement stable est apparu vers 1850 pour éviter le phénomène de double imposition dans les relations intermunicipales en Prusse<sup>18</sup>.

Puis, à l'occasion des négociations internationales visant à établir un système équitable d'imposition des opérations internationales, il est apparu que la répartition des recettes fiscales entre les Etats devait se fonder sur des concepts de source, afin de tenir compte de l'existence d'un marché dans l'Etat de consommation et donc des dépenses budgétaires que ce dernier a dû engager à cet effet. Le fondement théorique du concept est en effet l'idée d'allégeance économique aux termes duquel un Etat a compétence fiscale sur tous ceux qui participent à sa vie économique ou sociale et ceux qui bénéficient d'une communauté économique doivent lui payer un impôt.

Aussi, la Société des Nations a-t-elle utilisé ce concept en 1927-1928 pour rattacher à l'Etat de la source les bénéfices dégagés par une entreprise lorsque ses activités, dans l'Etat de source, dépassent un certain seuil.

La notion d'établissement stable est aujourd'hui presque universellement admise tant en matière d'impôts directs (Titre 1<sup>er</sup>) que d'impôts indirects (Titre 2<sup>ème</sup>).

---

<sup>18</sup> R. Doernberg et L. Hinnekens, « Electronic commerce and international taxation », Kluwer law international, The Hague, The Netherlands, 1999, p. 309.

## TITRE 1<sup>er</sup>

---

### LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS

Comme la notion d'établissement stable est aujourd'hui presque universellement admise en droit fiscal international, il importe de se référer, dans chaque situation particulière, à la définition donnée par la convention bilatérale relative aux doubles impositions applicable.

En effet, la notion conventionnelle d'établissement stable prévaut sur la notion d'établissement stable en droit interne ou sur celle d'entreprise exploitée en France<sup>19</sup> (Chapitre 1<sup>er</sup>).

Ce n'est qu'en l'absence de convention fiscale que le droit interne français pourra régir intégralement l'imposition des bénéficiaires des entreprises (Chapitre 2<sup>ème</sup>).

---

<sup>19</sup> CGI art. 209 I.

### LA DEFINITION CONVENTIONNELLE DE L'ETABLISSEMENT STABLE

En droit fiscal international, les conventions bilatérales relatives aux doubles impositions, définissent strictement le critère de répartition du droit d'imposer entre les Etats signataires. En effet, un Etat ne peut taxer les bénéficiaires d'une entreprise résidente de l'autre Etat que si elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier Etat<sup>20</sup>.

Les accords conclus par la France désignent tous l'établissement stable comme critère unique de la territorialité de l'impôt qui frappe les résultats des entreprises.

Inspirés par des conventions modèles proposées par l'OCDE, ces textes contiennent des définitions quasi identiques de l'établissement stable dont le caractère matériel est nettement marqué.

Ainsi, outre les exemples donnés à l'article 5-2 que nous ne commenterons pas ici<sup>21</sup>, l'article 5-1 de la convention modèle OCDE précise notamment que l'«établissement stable désigne une installation fixe d'affaire par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.» (Section 1).

L'article 5-5 de la même convention ajoute que « nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 – agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au

---

<sup>20</sup> Article 7-1 de la convention modèle OCDE : « Les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans ce Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. »

<sup>21</sup> Pour les commentaires OCDE sur ce paragraphe, cf. « Dossiers internationaux Francis Lefebvre – Opérations internationales – Territorialité de l'impôt français » Juin 1985, p. 226.

paragraphe 4<sup>22</sup> et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe. ».

Les paragraphes 3, 4, 6 et 7 évoquent quant à eux différentes hypothèses dans lesquelles l'établissement stable n'est pas caractérisé (Section 2).

### **Section 1 : La caractérisation d'un établissement stable :**

Suivant la logique de la convention, nous envisagerons successivement l'hypothèse de l'installation fixe d'affaires (§ 1.) puis celle de l'agent dépendant (§ 2.).

#### **§ 1. - L'installation fixe d'affaires :**

Les commentaires donnés de la définition de l'article 5-1 de la convention modèle OCDE permettent de mettre en lumière plusieurs critères de l'installation fixe d'affaires.

##### **A. L'installation d'affaires :**

Le premier critère est celui de l'existence d'une installation d'affaires, c'est à dire d'une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsqu'aucun local n'est disponible ni nécessaire

---

<sup>22</sup> Article 5-4 de la convention modèle OCDE : « Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas établissement stable si :

- a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;
- e) une installation fixe d'affaires est utilisées aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;
- f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. »

pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement.

Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait d'une autre manière à sa disposition.

Ainsi, l'installation d'affaires peut être constituée par une place sur un marché, ou par un certain emplacement, utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane. L'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise.

#### B. Le critère de fixité :

Cette installation d'affaires doit ensuite être fixe, c'est à dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence. Il doit donc normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La période pendant laquelle une entreprise d'un Etat contractant opère dans l'autre Etat contractant importe peu si ces opérations n'ont pas lieu en un endroit précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier.

#### C. Le critère d'intermédiation :

Enfin, les activités de l'entreprise doivent être exercées, en totalité ou en partie, par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires, ce qui signifie que le personnel exerce les activités de l'entreprise dans l'Etat où est situé l'installation fixe, sans qu'il soit nécessaire que ces activités aient un caractère productif. En outre, elles n'ont pas à être permanentes, au sens de l'absence d'interruption des opérations, mais celles-ci doivent être menées de manière régulière.

#### D. Vie et mort d'un établissement stable :

Un établissement stable commence à exister dès que l'entreprise commence à exercer ses activités par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. C'est le cas dès que l'entreprise prépare, dans l'installation, les activités auxquelles l'installation servira en permanence. La période pendant laquelle l'installation fixe d'affaires elle-même est mise en place par l'entreprise ne doit pas entrer en ligne de compte, à condition que cette activité diffère sensiblement de celle à laquelle l'installation doit servir en permanence.

L'établissement stable cesse d'exister avec l'aliénation de l'installation fixe d'affaires ou avec la cessation de toute activité par son intermédiaire, c'est à dire lorsque toutes les opérations et mesures liées aux anciennes activités de l'établissement stable sont terminées<sup>23</sup>.

Au-delà de l'aspect purement matériel de l'établissement stable ainsi décrit, la convention a prévu de caractériser l'existence d'un tel établissement stable en l'absence de toute installation fixe d'affaires : c'est l'hypothèse de l'agent dépendant.

#### **§ 2. - L'agent dépendant :**

Selon le paragraphe 5 de l'article 5 de la convention modèle OCDE, il est admis en principe qu'une entreprise doit être considérée comme disposant d'un établissement stable dans un Etat s'il y existe une personne agissant pour son compte, dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet Etat d'une installation fixe d'affaires au sens des paragraphes 1 et 2. Cette disposition a pour objet de donner, dans ces cas, le droit d'imposition à cet Etat et précise dans quelles conditions l'entreprise est considérée comme ayant un établissement stable du fait des activités d'une personne agissant pour son compte.

Ainsi, les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les agents dépendants, c'est à dire les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des sociétés ou des personnes physiques.

---

<sup>23</sup> Liquidation des opérations commerciales courantes, entretien et réparation des installations...

Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir simplement à sa disposition une personne dépendante quelconque constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable.

Une telle solution doit en effet être réservée au cas des personnes qui, du fait de l'étendue de leurs pouvoirs ou de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités commerciales d'une certaine étendue dans l'Etat considéré.

Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Dans ce cas, la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à des activités commerciales dans l'Etat considéré.

L'emploi du terme établissement stable dans ce contexte suppose naturellement que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et non seulement dans des cas isolés. Ainsi, une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considéré comme exerçant ses pouvoirs dans cet Etat même si le contrat est signé par une autre personne dans l'Etat où est situé l'entreprise.

Mais la simple présence d'une installation ou d'un salarié ne suffit pas pour caractériser un établissement stable. Aussi, la convention modèle a-t-elle prévu une série d'hypothèse dans lesquelles l'établissement stable n'est pas caractérisé.

## **Section 2 : L'absence d'établissement stable :**

Négligeant l'hypothèse des chantiers (article 5-3)<sup>24</sup>, nous privilégieront ici les trois autres cas évoqués par la convention modèles OCDE pour lesquels il n'y a pas d'établissement stable e évoquant successivement les exceptions à la définition générale (§ 1.), le cas des agents indépendants (§ 2.) et enfin les effets de l'existence d'une filiale (§ 3.).

---

<sup>24</sup> Pour les commentaires OCDE sur cet article, cf. « Dossiers internationaux Francis Lefebvre – Opérations internationales – Territorialité de l'impôt français » Juin 1985, p. 226.

## **§ 1. – Les exceptions à la définition générale :**

Le paragraphe 4 de l'article 5 de la convention modèle énumère un certain nombre d'activités qui sont considérées comme des exceptions à la définition générale énoncée au paragraphe 1 de l'article 5 et qui ne constituent donc pas des établissements stables, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires.

Les dispositions de ce paragraphe ont essentiellement pour but d'éviter qu'une entreprise d'un Etat soit imposée dans l'autre Etat si elle n'exerce dans cet autre Etat que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.

Il est souvent difficile de distinguer entre les activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. A cet égard, il convient de préciser que la fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'un certain domaine des opérations de la firme, constitue une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne peut donc en aucune façon être considérée comme une activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire. Ainsi, et sauf à être qualifié de bureau dit de direction au sens de l'article 5-2 emportant l'existence d'un établissement stable, une installation fixe d'affaire dont la fonction est de gérer tout ou partie d'une entreprise ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur.

Une installation fixe d'affaires utilisée à la fois pour des activités entrant au nombre des exceptions (article 5-4) et pour d'autres activités, sera considérée comme un établissement stable unique et sera imposable pour ces deux catégories d'activités. Ce sera le cas, par exemple, d'un magasin ouvert pour la livraison de marchandises (pas d'établissement stable – article 5-4 a)) mais qui pratique aussi des ventes (établissement stable – article 5-1).

## **§ 2. – L'agent indépendant :**

Le paragraphe 6 de l'article 5 de la convention modèle OCDE prévoit qu'une entreprise d'un Etat contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un agent

jouissant d'un statut indépendant<sup>25</sup> ne peut être imposé dans l'autre Etat contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses activités. Cet agent, représentant une entreprise distincte ne peut constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère.

L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise.

#### A. Etendue des obligations de l'agent indépendant :

Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Ainsi, une filiale ne doit pas être considérée comme dépendante de la société mère pour la seule raison que le capital appartient à cette dernière<sup>26</sup>.

#### B. Risques supportés par l'agent indépendant :

Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente.

Si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales.

### **§ 3. – L'existence d'une filiale :**

Du point de vue fiscal, la filiale constitue une entité juridique indépendante. Dès lors, le paragraphe 7 de l'article 5 de la convention modèle OCDE peut valablement admettre que l'existence d'une filiale ne constitue pas en soi un élément indiquant que la filiale est un

---

<sup>25</sup> Courtier, commissionnaire général, importateur...

<sup>26</sup> Cf. § 3.

établissement stable de la société mère. Et même le fait que l'activité de la filiale soit dirigée par la société mère ne suffit pas à faire de la filiale un établissement stable de la société mère.

Toutefois, une filiale constituera un établissement stable pour la société mère si la filiale peut être considérée comme un agent dépendant au sens du paragraphe 5 et si elle dispose donc de pouvoirs qu'elle exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de la société mère.

La lecture des commentaires de l'OCDE tend donc à confirmer que ce sont les fonctions exercées par l'entreprise qui comptent et que l'établissement stable est un moyen de réaliser des bénéfices que le droit conventionnel considère comme étant suffisant pour déclencher le pouvoir d'imposer.

Ainsi, les commentaires donnés de la convention modèle OCDE permettent de cerner avec précision la notion conventionnelle d'établissement stable. La France est d'ailleurs un des pays qui a signé le plus de conventions bilatérales s'inspirant de ce modèle. Seuls quelques Etats d'Amérique du Sud et d'Afrique anglophone, ainsi que les paradis fiscaux, échappent à toute relation conventionnelle avec la France en matière de fiscalité. A ceux-là seront appliquées les dispositions du droit interne.

### LA CONCEPTION DE L'ETABLISSEMENT STABLE EN DROIT INTERNE FRANCAIS

Le choix français du principe de territorialité<sup>27</sup> figure à l'article 209-I du CGI qui énonce que sont imposables en France « les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ».

Sont ainsi imposables en France les bénéfices des succursales et filiales étrangères implantées en France et, inversement, n'y sont pas imposables les bénéfices des sociétés françaises réalisés par l'intermédiaires de succursales ou de filiales étrangères.

Néanmoins, le critère posé par l'article 209-I reste plutôt vague et la jurisprudence du Conseil d'Etat ainsi que la doctrine administrative ont dû préciser les notions d'exploitation en France et d'exploitation à l'étranger.

Il faut une véritable implantation sur le territoire et si l'on synthétise la jurisprudence du Conseil d'Etat, trois critères de localisation d'une exploitation à l'étranger peuvent être relevés. Ce sont d'ailleurs les mêmes critères qui permettent, inversement, de déterminer les cas dans lesquels une entreprise étrangère est imposable en France à raison des opérations qu'elle y réalise.

Les deux premiers critères s'attachent à la structure mise en place pour exercer l'activité : ce sont l'établissement autonome et le représentant permanent (section 1).

Le troisième critère, quant à lui, privilégie les modalités d'exécution de l'activité pour caractériser l'établissement stable : c'est l'accomplissement d'un cycle commercial complet (section 2).

---

<sup>27</sup> Le législateur a eu recours de manière exceptionnel au principe de mondialité pour l'imposition des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, l'imposition des groupes consolidés sur agrément et l'imposition des entreprises qui s'implantent dans des paradis fiscaux.

## **Section 1 : La structure comme critère de l'établissement stable :**

Nous envisagerons successivement l'hypothèse de l'établissement autonome (§ 1.) puis celle du représentant permanent (§ 2.).

### **§ 1. – L'établissement autonome :**

L'établissement autonome est une installation matérielle dotée d'une certaine permanence et d'un certain degré d'autonomie<sup>28</sup>. C'est avant tout une installation fixe où une entreprise exerce tout ou partie de son activité et y occupe des préposés.

Ce concept présente donc une certaine similitude avec celui d'établissement stable employé dans les conventions fiscales. Cependant, il est interprété de manière extensive par les juridictions françaises, notamment en matière de bureaux d'achat ou de bureaux de publicité pour lesquels la qualification d'établissement stable n'est pas évidente. A cet égard, certains auteurs<sup>29</sup> ont remarqué que la position des tribunaux et de l'administration français relevait plus d'un raisonnement fondé sur l'appartenance économique qu'un raisonnement fondé sur la réalisation effective de bénéfices.

Dès lors, des activités qui seraient sans doute considérées comme préparatoires ou auxiliaires en droit conventionnel, risquent d'entrer dans le champ des activités susceptibles de fonder un établissement stable et donc un droit à imposer les revenus qui en découlent en droit interne.

### **§ 2. – Le représentant permanent :**

La Haute juridiction considère ici qu'il y a exploitation à l'étranger, et donc présence taxable, lorsqu'une société y réalise des opérations par l'intermédiaire de l'un de ses représentants qu'elle a détaché sur place. Encore faut-il qu'il soit doté du pouvoir d'engager la société et de signer les contrats en son nom. Aussi, si le représentant ne fait que recueillir les commandes qu'il transmet à sa société pour confirmation, son intervention n'a pas suffisamment de poids pour valoir exploitation à l'étranger.

---

<sup>28</sup> Doc.adm. 4 H-1413, 1<sup>er</sup> mars 1995, n° 5-6.

<sup>29</sup> J.-M. Rivier, « L'imposition des entreprises internationales », 1964, p. 45 repris par G. Gest et G. Tixier dans « Droit fiscal international », PUF, 1990, p. 207.

A l'inverse, si l'on est en présence d'un représentant indépendant agissant pour son compte propre, la société ne dispose pas d'une exploitation propre à l'étranger. Si il y a effectivement exploitation à l'étranger, celle-ci est le fait d'une entreprise juridiquement indépendante de la société.

## **Section 2 : Les modalités d'exécution de l'activité comme critère de l'établissement stable :**

Contrairement aux deux premiers critères de droit interne, le critère ici visé qui est celui du cycle commercial complet d'opérations à l'étranger constitue un particularisme par rapport au droit conventionnel qui ne connaît pas de concept comparable. Le Conseil d'Etat juge en effet qu'il y a exploitation à l'étranger lorsque les opérations qui y sont réalisées, même en l'absence d'établissement ou de représentant, constituent un cycle commercial complet, c'est à dire un ensemble d'opérations économiquement et juridiquement cohérentes caractéristiques de l'accomplissement d'une activité industrielle ou commerciale spécifique<sup>30</sup>. Il n'est donc plus question, a priori, de présence physique.

### **§ 1. – La condition du cycle commercial complet :**

Selon la jurisprudence et la doctrine, il suffit, pour qu'il y ait un cycle commercial complet, que les opérations réalisées forment un cycle complet. Il a ainsi été jugé que des opérations limitées à l'import ou à l'export de marchandises, ou encore l'exécution matérielle de contrats conclus à l'étranger, ne pouvaient constituer un cycle complet<sup>31</sup>.

Encore faut-il que les opérations soient réalisées de manière régulière, par opposition aux opérations purement occasionnelles.

---

<sup>30</sup> Achats suivis de reventes avec ou sans transformation - prospection, conclusion et exécution d'accords financiers...

<sup>31</sup> Conseil d'Etat, 20 juillet 1933, Gazette du Palais du 14 novembre 1933 : montage en France d'appareils fabriqués dans une usine étrangère, par une société étrangère, à partir de plans déterminés à l'étranger, sous la surveillance de personnel étranger dépourvu de tout pouvoir pour engager la société et traiter en son nom.

## § 2. – Le critère de détachabilité des opérations :

Les opérations visées ne sont le reflet d'une activité autonome localisable à l'étranger qu'à condition qu'elles soient effectivement détachables de celles qui sont réalisées en France. En d'autres termes, l'activité exercée par une entreprise dans un Etat doit être différente de celle à laquelle elle se livre sur le territoire de l'Etat où est situé son siège. Il a ainsi été jugé qu'une société française qui achetait des vins en Algérie et les revendait dans différents Etats d'Afrique n'exerçait pas une activité autonome à l'étranger du fait que toutes les opérations commerciales et financières étaient décidées à partir du siège français: les bénéfices correspondants ont donc été imposés en France<sup>32</sup>.

Le caractère détachable de l'activité peut s'apprécier au regard de ses modalités d'exécution. La jurisprudence du Conseil d'Etat attache en effet une importance particulière au lieu du centre de décision en ce qui concerne les activités commerciales<sup>33</sup>. Et si le caractère détachable ne saurait être reconnu, pour l'essentiel, à un centre de décision situé au siège, il convient en revanche d'admettre que la situation du centre de décision est sans influence sur le caractère complet d'un cycle commercial<sup>34</sup>.

Aussi, les décisions devant être prises sur place pour qu'il y ait détachabilité, l'existence d'un établissement stable hors du territoire d'implantation du siège ne sera reconnue qu'en présence d'un agent dépendant estiment certains auteurs<sup>35</sup>. Ce n'est pourtant pas la position du Conseil d'Etat<sup>36</sup> qui, interprétant de manière extensive la condition de détachabilité des opérations par leur mode d'exécution, a reconnu la présence d'un établissement stable en France, sans aucune présence physique, d'une société monégasque qui diffusait en France des émissions publicitaires radiophoniques financées par des entreprises françaises.

Il semble en fait que la jurisprudence réserve essentiellement la qualification de cycle commercial complet à des opérations matérielles de grande ampleur. Il existe en effet une jurisprudence particulière dite des usines clefs en main qui organise un partage des bénéfices

---

<sup>32</sup> Conseil d'Etat, 14 mars 1979 ; RJF 1979 n° 5, p. 166.

<sup>33</sup> Pour les opérations de nature industrielle ou artisanale, le caractère détachable a été admis, s'agissant de sociétés françaises, alors même que certaines tâches de direction, de gestion ou d'approvisionnement étaient assumées par des personnes travaillant en France (Conseil d'Etat, 29 mars 1978, cité par Gest et Tixier p. 218, note 45).

<sup>34</sup> Rép. Min. Budget, n° 26341 à M. J. Valleix, JOAN 22 septembre 1980, p. 4019.

<sup>35</sup> G. Gest et G. Tixier, « Droit fiscal international », PUF, 1990, p. 217

entre la France et l'étranger. Elle concerne les grands travaux et les grands chantiers effectués à l'étranger après des études et des modèles qui ont été conçus en France. Dans cette hypothèse, les opérations préalables qui ont été effectuées au siège de la société française sont rattachés aux résultats français, alors que les opérations matériellement effectuées sur place comme les travaux de construction ou la formation du personnel sont localisées à l'étranger et échappent donc à la fiscalité française<sup>37</sup>.

Ainsi, la convention modèle de l'OCDE et la jurisprudence du juge national permettent de déterminer, en toutes circonstances, l'existence ou non d'un établissement stable afin de répartir équitablement le droit d'imposer les bénéfices d'une activité déployée à l'étranger. Intéressons-nous à présent aux modalités de détermination de l'établissement stable en matière d'impôts indirects, et plus précisément en matière de TVA.

---

<sup>36</sup> Conseil d'Etat, 13 juillet 1968, req. n° 66503, 8<sup>e</sup> sous-section : Rec. Conseil d'Etat, p. 455.

<sup>37</sup> Conseil d'Etat, 23 juin 1978 ; RJF 1978 n° 9, p. 245.

### LA DEFINITION DE L'ETABLISSEMENT STABLE EN MATIERE D'IMPOTS INDIRECTS

En matière de TVA, les textes, même si ils y font référence<sup>38</sup>, ne fournissent aucune définition de l'établissement stable, alors qu'elle fait l'objet de développements importants dans les conventions fiscales internationales relatives à l'impôt sur les sociétés comme nous venons de le voir. Ce travail de définition est donc revenu à la jurisprudence (Chapitre 1<sup>er</sup>).

Comment, dès lors, légitimer l'existence d'une notion propre de l'établissement stable en matière de TVA si, d'une part, celle existant en matière de fiscalité directe ne convient pas, et si, d'autre part, il revient au juge d'en fixer les contours au lieu et place des autorités compétentes ? C'est que le concept d'établissement stable en matière de TVA répond à une fonction précise (Chapitre 2<sup>ème</sup>).

---

<sup>38</sup> Textes relatifs à la localisation des prestations de services (article 9 de la 6<sup>e</sup> directive, transposé à l'article 259 du CGI et commenté dans l'instruction du 15 février 1979) et ceux relatifs au remboursement de TVA aux entreprises étrangères (8<sup>e</sup> directive, transposé à l'article 242-OM de l'annexe II au CGI et commenté dans l'instruction du 9 janvier 1981).

## CHAPITRE 1<sup>er</sup>

---

### UNE NOTION DEFINIE PAR LA JURISPRUDENCE

Le contenu de ce critère de territorialité de la TVA a été essentiellement précisé par la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes à l'occasion d'affaires nécessitant l'interprétation de l'article 9 de la 6<sup>ème</sup> directive.

Il semble que l'on puisse en dégager une conception étroite (Section 1) dont les tentatives d'élargissement n'ont pas abouti (Section 2).

#### **Section 1 : Une notion étroite :**

La Cour de justice des Communautés européennes semble cantonner la notion d'établissement stable en matière de TVA dans un rôle subsidiaire (§ 1.).

En outre, elle pose une condition substantielle liée à la réunion de moyens humains et techniques (§ 2.).

Il conviendra enfin d'apprécier quelle portée le juge français a accordé à la jurisprudence communautaire (§ 3.).

#### **§ 1. – Le caractère subsidiaire de la notion :**

Dans une affaire Berkholz du 4 juillet 1985<sup>39</sup>, à propos de services rendus à bord de navires (automates de jeux)<sup>40</sup>, la Cour de justice des Communautés européennes a précisé que l'application de la notion d'établissement stable devait être limitée aux cas où les prestations ne pouvaient pas être utilement rattachées au siège, ou aux cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre. Selon la Cour, ce test de subsidiarité n'était pas franchi dans l'affaire Berkholz, mais cela ne l'a pas empêchée de statuer sur le fond.

---

<sup>39</sup> Cour de justice des Communautés européennes, 2<sup>e</sup> Ch., 4 juillet 1985 Günther Berkholz c/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, n° 168/84.

<sup>40</sup> Ou restauration dans l'arrêt Faaborg-Gelting Linien A/S du 2 mai 1996, n° 231/94, Droit Fiscal 1996, n° 28, comm. 910.

Ainsi, le caractère subsidiaire de la référence à l'établissement stable lui fait jouer un rôle relativement effacé en matière de TVA, ce qui peut se concevoir dans la mesure où l'établissement stable fait ici concurrence à la notion de siège et non à la règle d'imposition dans l'Etat de résidence du vendeur comme c'est le cas en matière d'impôt sur les sociétés

Pour ce qui concerne l'interprétation de la solution rationnelle exigée par la jurisprudence en matière de TVA, certains auteurs estiment qu'il peut s'agir d'une solution qui rattache l'opération taxable au lieu de consommation, tout en prévenant les risques de doubles impositions<sup>41</sup>.

Le législateur lui-même, lorsque le lieu d'établissement du prestataire a trop peu de rapports avec le lieu de consommation, a posé des critères tels que le lieu d'exécution effective<sup>42</sup> ou le lieu d'établissement du preneur<sup>43</sup>.

Priorité doit donc rester au siège dans la mesure de sa convergence avec le lieu de consommation.

## **§ 2. – Une consistance minimale : la réunion de moyens humains et techniques :**

La Cour de justice des Communautés européennes, pour caractériser l'existence d'un établissement stable, pose, dans l'arrêt Berkholz, une série de trois conditions relatives à la réunion permanente de moyens humains et techniques, nécessaires à la réalisation de prestations de services déterminées<sup>44</sup>.

En premier lieu, la cour pose une condition de moyen, reposant sur la conjonction d'un personnel et d'un équipement technique qui, l'un sans l'autre, demeurent insuffisant à constituer un établissement stable. L'Avocat général semblait d'ailleurs pencher pour un

---

<sup>41</sup> Olivier Boutellis, « Commerce électronique et TVA : de l'établissement stable à l'établissement virtuel ? » : Droit Fiscal n°3, 1998, p. 125.

<sup>42</sup> CGI art. 259 A-4°.

<sup>43</sup> CGI art. 259 B.

<sup>44</sup> Cette conception matérielle de l'établissement stable a été confirmées dans des arrêts ultérieurs de la Cour de justice des Communautés européennes (cf., notamment, Cour de justice des Communautés européennes, 20 février 1997, aff. 260/95, 5° Ch., DFDS A/S : décision rendue à titre préjudiciel à propos d'un litige concernant une société danoise qui avait été assujettie à la TVA au Royaume-Uni au titre des circuits touristiques à forfait vendus pour son compte par sa filiale anglaise, RJF 4/97, n° 406 – cf. également note 48).

critère simplement alternatif, sans exiger la présence conjuguée de personnel et de matériel telle que la reprise la Cour.

En second lieu, la cour pose une condition de destination traduisant le fait que le personnel présent et le matériel utilisé doivent être nécessaires à des prestations de services déterminées, c'est à dire affectés à la réalisation des prestations de services en cause.

Enfin, en dernier lieu, la cour pose une condition de permanence se manifestant notamment au travers de la fonction du personnel qui ne peut, par exemple, se réduire à des interventions intermittentes.

Ces différents principes sont d'ailleurs repris dans l'arrêt Faaborg<sup>20</sup> par lequel la Cour juge qu'un lieu de restauration sur un navire ne constitue pas, nonobstant l'infrastructure et le personnel nécessaires à la réalisation des ces prestations à bord, la réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées propre à caractériser l'existence d'un établissement stable. Au détour de cette justification, la Cour réaffirme par ailleurs le caractère prioritaire du siège.

### **§ 3. – La Jurisprudence française :**

La position du juge national en matière d'établissement stable semble s'accommoder de celle du juge européen comme en témoigne une série de décisions du Conseil d'Etat du 31 janvier 1997<sup>45</sup> rendues sur l'application de la procédure de remboursement de la TVA de la 8<sup>ème</sup> directive.

Interprétant les dispositions de l'article 242-OM de l'annexe II au CGI, la Haute juridiction considère qu'un établissement stable est caractérisé par la disposition personnelle et permanente d'une installation comportant les moyens humains et techniques nécessaires à l'activité de l'assujetti. Aussi, ne constitue pas un tel établissement stable en France pour les propriétaires d'un voilier établi en Allemagne, la société française à laquelle ils ont confié la

---

<sup>45</sup> Conseil d'Etat, 31 janvier 1997, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections, Schlosser, req.n° 170166 – Hofman et Gebhart, req.n° 170164 –(RJF 3/1997, n° 217, p. 165-168).

garde et l'entretien du voilier dans un port français et donné mandat d'assurer la location du voilier pour leur compte<sup>46</sup>.

Si cette solution confirme l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris<sup>47</sup>, le Conseil d'Etat n'a toutefois pas retenu la circonstance, regardée apparemment comme décisive par la cour, qui était tirée du caractère distinct de la personnalité juridique de la société française par rapport à celles des propriétaires allemands. D'après l'arrêt du Conseil d'Etat ce n'est donc pas tant l'indépendance juridique de la société étrangère qui compte<sup>48</sup> que le fait qu'elle détienne personnellement les moyens humains et techniques. Ainsi, tout en s'inspirant de l'arrêt Berkholz de la Cour de justice des Communautés européennes du 4 juillet 1985, la définition que donne ici le Conseil d'Etat de l'établissement stable complète l'exigence de l'administration d'un centre d'activité où l'assujetti effectue de manière régulière des opérations imposables<sup>49</sup> en ajoutant que les moyens dont dispose une entreprise étrangère doivent être détenus personnellement pour constituer un établissement stable.

Ces développements montrent combien la position de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'établissement stable est stricte, aussi une tendance à l'assouplissement a semblé prendre corps à la faveur d'une décision de 1997.

## **Section 2 : Un élargissement avorté de la notion :**

Un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes, rendu en matière de leasing<sup>50</sup>, réaffirme que le rattachement à un établissement stable reste une dérogation au critère prioritaire du siège. Il introduit cependant un double assouplissement en synthétisant les critères de l'établissement stable à la fois au plan de la structure exigée (§ 1.) que de sa permanence (§ 2.). Cet assouplissement ne sera pas confirmé par la suite.

---

<sup>46</sup> Dans le même sens, pour la situation dans laquelle le mandat d'assurer la location était donné à une société ayant elle-même son siège en Allemagne, cf. Conseil d'Etat, 31 janvier 1997, Stark, req.n<sup>os</sup> 150828 et 157689 (RJF 3/97, n° 217).

<sup>47</sup> CAA Paris, 13 avril 1995, Hofman et Gebhart, n° 93-92.

<sup>48</sup> Dans le même sens, cf. Cour de justice des Communautés européennes, 20 février 1997, aff. 260/95, 5<sup>e</sup> Ch., DFDS A/S, aux termes duquel une filiale dotée d'une personnalité juridique distincte peut être considérée comme un établissement stable de la société mère (cf. également note 44).

<sup>49</sup> Instruction 3 D-4-81 du 9 janvier 1981.

<sup>50</sup> Cour de justice des Communautés européennes, 17 juillet 1997, Aro Lease BV, aff. C 190/95 ; Droit Fiscal 1997, n° 50, comm. 1319. La Cour écarte, en l'espèce, l'existence d'un établissement stable du fait : de l'indépendance des intermédiaires, de l'établissement et de la signature des contrats au siège de la société et, enfin, de l'absence de bureau ou d'autre lieu d'activité sur place.

## § 1. – La condition de structure :

Il est désormais simplement exigé d'un établissement stable qu'il présente une structure apte du point de vue de l'équipement humain et technique à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées. L'analyse de cette nouvelle formule permet de mettre en lumière quelques différences au regard de l'ancienne exigence d'une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées.

Aux termes de l'arrêt, il suffit que les moyens utilisés rendent possibles la réalisation de prestations et non plus qu'ils soient nécessaires. Cette simple capacité doit pouvoir être autonome. Les moyens mis en œuvre n'ont donc pas à être spécialement dédiés aux prestations réalisées mais doivent en permettre la réalisation sans intervention extérieure. En outre, la Cour précise l'interprétation à donner à cette condition : la structure doit permettre l'établissement des contrats ou la prise de décisions administratives de gestion. Le critère du pouvoir de contracter semble dès lors plus déterminant que la présence physique des personnes, ce qui, au regard d'un impôt sur la consommation, n'est pas sans revêtir un certain sens.

Pour ce qui concerne l'équipement humain et technique, il convient de préciser si il s'agit d'une exigence cumulative ou d'une simple illustration. En effet, quelle solution retenir si un équipement technique suffit à rendre possible, sur un territoire fiscal donné, la réalisation de prestations de services ? Il semble que l'arrêt invite à penser que la présence simultanée de moyens humains et techniques ne soit plus impérativement requise<sup>51</sup>.

A cet égard, l'exigence relative à la présence de moyens humains ne doit pas être considéré comme le seul élément déterminant dans la recherche de l'établissement stable. Il semble en effet qu'un raisonnement fondé sur la finalité de la taxe permette de privilégier la possibilité de contracter avec un consommateur, c'est à dire la capacité à générer une consommation sous une souveraineté fiscale donnée, pour caractériser l'existence d'un établissement stable<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Voir en ce sens les conclusions de l'Avocat général dans l'affaire Berkholz.

<sup>52</sup> Olivier Boutellis, « Commerce électronique et TVA : de l'établissement stable à l'établissement virtuel ? » : Droit Fiscal n°3, 1998, p. 125.

## § 2. – La condition de permanence :

Alors que l'arrêt Berkholz exigeait, sans nuance, la permanence pure et simple de moyens humains et techniques, la nouvelle formulation de l'arrêt Aro Lease BV exige simplement que la structure présente un degré suffisant de permanence.

Pourtant, la Cour ne semble pas estimer que la condition est satisfaite par de simples interventions humaines intermittentes sur du matériel automatique puisqu'elle recherche, selon les termes de l'arrêt, la présence de « moyens humains permanents ». Toujours est-il que le doute est permis quant à l'intention réelle qui l'a animée.

Ces interrogations subtiles qu'a suscitées la rédaction de l'arrêt Aro Lease BV seront dissipées par l'arrêt Lease Plan Luxembourg du 7 mai 1998<sup>53</sup> où la Cour réaffirme sa définition traditionnelle de l'établissement stable qui, pour exister, doit présenter « un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possible, de manière autonome, les prestations de services considérées ».

La Cour reprend ainsi la formule équipement humain et technique et décide qu'il ne peut y avoir d'établissement stable dans un Etat membre où l'entreprise ne dispose ni de personnel propre ni d'une structure présentant un degré suffisant de permanence.

La Cour réaffirme par ailleurs le caractère prioritaire du critère du siège en rappelant que l'établissement stable ne peut être invoqué que dans la seule hypothèse où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal. Cet arrêt, en revenant à la formulation de la décision Berkholz et en mettant fin à toute tentative d'interprétation extensive des conditions posées en 1985, contribue, certes, à renforcer la certitude des opérateurs quant au fond du droit, mais il n'en demeure pas moins que la jurisprudence de la Cour ne fait actuellement pas l'unanimité des Etats membres et ne peut dès lors offrir un degré de sécurité juridique satisfaisant.

---

<sup>53</sup> Cour de justice des Communautés européennes, 7 mai 1998, 5<sup>e</sup> Ch., Lease Plan Luxembourg SA c/ Belgische Staat, C-390/96.

Ainsi posés, les critères de l'établissement stable en matière de TVA nous conduisent à nous interroger sur la légitimité d'une notion propre de l'établissement stable en matière d'impôts indirects et notamment sur la fonction de cette notion.

### LA FONCTION DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE EN MATIERE DE TVA

Les critères de l'établissement stable en matière de TVA sont distincts de ceux applicables en matière d'impôt sur les sociétés en vertu des conventions internationales. Ces derniers sont en effet plus larges et peuvent obliger une société étrangère à déclarer sa base imposable en France, même si elle n'y dispose pas de moyens humains et techniques personnels et permanents. Tel est le cas, par exemple, si elle dispose en France d'un agent exerçant de façon habituelle le pouvoir lui permettant de l'engager.

Toutefois, en pratique, rares sont les cas où des sociétés étrangères seront considérées comme ayant un établissement stable au regard de l'impôt sur les sociétés sans en avoir un au regard de la TVA, dans la mesure où la société étrangère se trouvant dans une telle situation aura généralement décidé de créer une succursale en France<sup>54</sup>.

Les entreprises ayant une activité internationale sont donc amenées à appliquer des définitions différentes de la même notion, ce qui ne facilite guère la compréhension des mécanismes fiscaux. Il apparaît dès lors nécessaire, a fortiori dans la perspective d'un marché global virtuel, de s'interroger sur la fonction de la notion d'établissement stable.

Ainsi, le rattachement à l'établissement stable d'un opérateur a été retenu en matière de TVA afin de disposer, selon la volonté du législateur, d'un critère de localisation de la consommation sûr, simple et praticable (Section 1). La notion d'établissement stable n'en réclame pas moins un certain nombre d'éclaircissements (Section 2).

#### **Section 1 : Un principe de localisation simple :**

Nous consacrerons nos développements à la fonction de localisation de l'établissement stable (§ 1.) puis à sa fonction de simplification (§ 2.).

---

<sup>54</sup> P.-Y. Bourtourault et M. Mbwa-Mboma, « TVA : les nouveaux critères de l'établissement stable », Les Echos du 21 avril 1997.

## § 1. – Un principe de localisation :

### A. La spécificité des prestations de services :

En matière de livraison de biens meubles corporels, la matérialité propre aux marchandises permet d'asseoir l'imposition à la TVA sur les mouvements effectifs desdites marchandises : c'est le régime d'importation/exportation du commerce international et celui des opérations intracommunautaires.

En revanche, en matière de prestations de services, la traçabilité des opérations est manifestement plus délicate à opérer, aussi le législateur a-t-il dû se référer à la localisation des opérateurs eux-mêmes pour déterminer la TVA applicable.

Ainsi, pour ce qui concerne les prestations de services, la TVA est en principe due en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle<sup>55</sup>. Par exception, cette règle générale ne s'applique ni aux services matériellement localisables<sup>56</sup>, ni aux services immatériels<sup>57</sup> auxquels on appliquera, selon les circonstances, le critère du lieu d'installation du prestataire ou celui du lieu d'utilisation par le preneur.

La notion d'établissement stable en matière de TVA a dès lors pour fonction première d'assurer la localisation des services aux fins d'application de la taxe. Il permet de déterminer sans équivoque, de manière simple et réaliste, le lieu de taxation d'une prestation à la TVA qui, s'agissant d'un impôt sur la consommation, doit correspondre au lieu où le service profite au consommateur.

Il est intéressant de noter que ce n'était pas l'option retenue en 1977 par les rédacteurs de la 6<sup>e</sup> directive qui, à une époque non encore affranchie des contraintes matérielles du commerce traditionnel, ont privilégié la taxation au lieu d'établissement du prestataire. La notion d'établissement stable était alors plus envisagée comme moyen de rapprocher le prestataire de son terrain d'activité économique et donc de sa clientèle.

---

<sup>55</sup> CGI art. 259.

<sup>56</sup> CGI art. 259 A.

<sup>57</sup> CGI art. 259 B et C.

La jurisprudence européenne traduit bien la tendance actuelle à vouloir attribuer à l'établissement stable cette fonction de rattachement d'une prestation de service au lieu de sa consommation. Dans l'arrêt DFDS du 20 février 1997<sup>48</sup>, rendu dans le cadre du régime particulier des agences de voyages, la Cour a écarté la localisation des prestations de services au siège de la société au motif que ce rattachement, en méconnaissant le lieu réel de commercialisation, ne conduisait pas à une solution rationnelle. La Cour précise d'ailleurs plus loin que « la réalité économique constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA ».

Critère simple de localisation des prestations de services, la notion d'établissement stable en matière de TVA ne doit pas être confondue avec celle utilisée en matière d'impôts directs telle que nous l'avons développée dans le titre premier.

#### B. La spécificité de la TVA :

En effet, la notion d'établissement stable développée en matière d'impôts directs permet de répartir le droit d'imposer le revenu, ou le bénéfice, d'une personne entre l'Etat de sa résidence et celui de la source de ses revenus. Aussi, pour ce qui concerne les entreprises, l'établissement stable sera une installation fixe d'affaires où sont exploités des facteurs de production.

En revanche, la notion d'établissement stable en matière de TVA découle directement de la nature même de cette taxe qui, aux termes de la première directive<sup>58</sup>, est un impôt général sur la consommation. La notion d'établissement stable en matière de TVA vise dès lors à appréhender un acte de consommation et la logique de rattachement se fonde donc sur le marché auquel l'entreprise s'adresse, indépendamment de sa présence. Et si le contribuable visé est, en dernier lieu, le consommateur, il n'en reste pas moins que se sont principalement les entreprises qui restent redevables de la taxe et qui en assument donc le risque.

## **§ 2. – Une règle de simplification :**

Comme nous l'avons évoqué dans le paragraphe précédent, les rédacteurs de la sixième directive ont voulu simplifier le rattachement des prestations de services à un marché national. A cet effet, ils ont eu recours à une fiction pratique, fondée sur le principe de proximité du prestataire, en désignant, comme point de rattachement des prestations de services, le lieu d'établissement du prestataire. D'ailleurs, devant l'impossibilité de déterminer le lieu d'utilisation effective d'un service, on assiste, dans la jurisprudence récente<sup>59</sup>, à un retour de ce critère général du lieu d'établissement du prestataire.

A cet égard, la tentative de caractérisation de l'établissement stable entreprise par la Cour de justice des Communautés européennes à travers sa jurisprudence peut parfois apparaître, sinon dépassée, du moins inadaptée.

Dépassée, dans l'arrêt Berkholz de 1985, dont le critère cumulatif de la réunion de moyens humains et techniques ne résiste pas à la mobilité de l'ensemble des acteurs du jeu économique. On ne voit pas d'ailleurs en quoi ce critère permet de rattacher des prestations de services au lieu de leur consommation.

Inadaptée, dans l'arrêt Aro Lease BV de 1997, où le critère de la prise de décision administrative de gestion semble ignorer les possibilités actuelles de prendre des décisions à des milliers de kilomètres des sites de production, de distribution ou de consommation.

Le défaut majeur de ces critères est de faire fi des nouveaux paradigmes économiques pour se fonder sur des concepts du commerce traditionnel qui font de moins en moins référence dans le monde économique contemporain. La notion d'établissement stable réclame donc une clarification préalable avant toute confrontation à un environnement virtuel.

## **Section 2 : Une notion qui reste à préciser :**

A ce stade du développement, il paraît donc utile de faire le point sur les limites de la notion d'établissement stable en matière de TVA, en la comparant notamment avec celle retenue en

---

<sup>58</sup> 1<sup>ère</sup> directive, n° 67/227, 11 avril 1967, art.2.

<sup>59</sup> Cf. notamment arrêt Aro Lease BV sous note n° 50.

matière d'impôt sur les sociétés, avant de les confronter à la problématique du commerce électronique dans la deuxième partie.

### § 1. – La fusion des notions IS et TVA :

Il ne semble en effet guère opportun que soient retenues deux définitions différentes d'une même notion et, dans le souci de conserver un critère à la fois sûr, simple et praticable, certains auteurs prônent que les solutions retenues en matières de TVA soient semblables à celles consacrées en matière d'impôt sur les sociétés<sup>60</sup>, en se référant notamment aux solutions déjà longuement mûries pour l'application des conventions fiscales internationales.

Certes, ces conventions ne sont pas directement applicables en matière de TVA, comme l'a rappelé le juge du fond dans un arrêt du 13 mars 1997<sup>61</sup> rendu à propos de l'assujettissement à la TVA du quartier général parisien d'une société holding luxembourgeoise. En l'espèce, la Cour a écarté l'application de la convention franco-luxembourgeoise « laquelle ne concerne [...] que l'imposition des différentes catégories de revenus » et ne saurait dès lors commander les règles d'assujettissement à la TVA.

Pourtant, dès 1992<sup>62</sup>, le Conseil d'Etat, constatant, en application de la convention franco-britannique applicable en matière d'impôt sur les sociétés, que la succursale française d'une société britannique devait être regardée comme constituant un établissement stable de cette dernière, concluait, sans autre justification, que cette société était également redevable de la TVA en France. Ainsi, selon la Haute juridiction, la notion d'établissement stable en matière de TVA peut largement s'apparenter à la définition retenue par les conventions fiscales pour l'application de l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, ne pourrait-on pas estimer que les rédacteurs des directives, en recourant précisément à cette notion d'établissement stable qui figure dans toutes les conventions relatives à l'imposition des revenus et des bénéficiaires, ont souhaité l'unification des définitions ?

---

<sup>60</sup> B. Plagnet, « La définition de l'établissement stable en matière de TVA », Bulletin fiscal 12/97, p. 735.

<sup>61</sup> CAA Paris, 13 mars 1997, n° 95-1192, 2° Ch., Sté Tag Group (RJF 6/97, n° 552).

<sup>62</sup> Conseil d'Etat, 19 octobre 1992, n° 94137, Floating through France LTD.

Toujours est-il que la doctrine a pu mettre en exergue quelques points essentiels de la définition de l'établissement stable en matière de TVA susceptibles d'être harmonisés avec ceux de l'établissement stable en matière d'impôt sur les sociétés.

## § 2. – Une harmonisation des deux notions :

Ainsi, il conviendrait d'écarter le caractère productif de l'établissement stable retenu par le juge en matière de TVA<sup>63</sup> pour privilégier l'approche adoptée en matière d'impôts directs qui ne se réfère pas aux profits réalisés mais à l'activité exercée par l'intermédiaire de l'établissement stable<sup>64</sup>.

Non seulement la référence à une activité génératrice de profits ne se justifie guère pour un impôt sur la consommation, mais en plus le commentaire du modèle de convention présenté par le comité des affaires fiscales de l'OCDE en matière d'impôts directs envisage précisément d'écarter le caractère productif comme élément de l'établissement stable au motif qu'il est évident que « dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble »<sup>65</sup>.

Dès lors, pour caractériser un établissement stable en matière de TVA, la référence à l'activité exercée ou aux opérations réalisées serait préférable.

Pour ce qui concerne la référence aux moyens humains et techniques développée par le juge communautaire, elle semble corroborer celle d'installation fixe d'affaires qui figure dans la définition de l'établissement stable retenue par les conventions fiscales internationales et n'appelle donc pas d'observations particulières.

En revanche, la définition de l'établissement stable retenue en matière d'impôts directs fait encore appel à la situation des agents dépendants<sup>66</sup>, ou des filiales<sup>67</sup>, d'une société pour caractériser un établissement stable en l'absence d'installation fixe d'affaires, et dont le juge

---

<sup>63</sup> L'absence de ce caractère est un des motifs retenus dans la décision CAA Paris, 13 mars 1997, n° 95-1192, 2<sup>e</sup> Ch., Sté Tag Group (RJF 6/97, n° 552) pour conclure à l'absence d'établissement stable en France.

<sup>64</sup> Article 5 § 1 du modèle de convention de l'OCDE (traité dans le chapitre 1<sup>er</sup> du titre 1<sup>er</sup>).

<sup>65</sup> Commentaire de l'article 5 § 3 du modèle de convention concernant le revenu et la fortune.

<sup>66</sup> Article 5 § 5 du modèle de convention de l'OCDE (traité dans le chapitre 1<sup>er</sup> du titre 1<sup>er</sup>).

communautaire pourrait s'inspirer en matière de TVA. Ces règles pourraient en effet ouvrir de vastes perspectives en matière de TVA.

La timide tentative de l'arrêt Berkholz de 1985 fait effectivement référence à la notion d'agent, mais en ajoutant que la filiale disposait de moyens humains et techniques, ce qui est plus restrictif par rapport au critère retenu en matière d'impôts directs.

Quoi qu'il en soit, l'état actuel du droit positif est clairement la dualité : l'établissement stable en matière d'impôts directs se préoccupe de répartir le pouvoir d'imposer un revenu entre résidence et source alors, qu'en matière de TVA, il s'agit d'appréhender un acte de consommation. Toutefois, si l'on s'intéressait d'avantage au lieu de commercialisation, il deviendrait possible d'évoluer vers une notion unique centrée sur l'idée de marché. Et les caractéristiques de rapidité, de mobilité et de dématérialisation des transactions du commerce électronique militent en ce sens.

C'est en tout cas certainement dans cette voie qu'il faudra rechercher les critères nouveaux de la notion d'établissement stable. Pour cela, il nous faut aborder la deuxième partie qui traite plus spécifiquement de l'ère des nouvelles technologies de l'information et de la communication (N.T.I.C.).

---

<sup>67</sup> Article 5 § 7 du modèle de convention de l'OCDE (traité dans le chapitre 1<sup>er</sup> du titre 1<sup>er</sup>), et § 41 des commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE pour une hypothèse où une filiale constitue un établissement stable pour la société mère.

## DEUXIEME PARTIE

---

### L'ERE DES N.T.I.C. : ADAPTATION OU REFONDATION DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE ?

La genèse d'Internet et les évolutions qu'il connaît aujourd'hui permettent de saisir ses principales caractéristiques.

Internet est né dans les années 70, de la volonté d'une poignée d'universitaires américains qui voulaient se doter d'un moyen de communication efficace. Leur objectif était de se transmettre rapidement des messages et des données au travers de réseaux hétérogènes qui avaient bien du mal à communiquer entre eux.

Réunis dans un laboratoire de recherche financé par l'armée, l'ARPA<sup>68</sup>, ils créèrent ce que l'on appela d'abord l'Arpanet. Basé sur un nouveau protocole, le TCP-IP<sup>69</sup>, il s'universalisa et devint Internet<sup>70</sup> au fur et à mesure de sa connexion vers les réseaux d'autres pays, dont la France au milieu des années 1980. Gigantesque toile d'araignée tissée d'environ cinquante mille réseaux de toutes tailles, Internet fédère des millions d'ordinateurs-serveurs répartis sur tout le globe terrestre.

Parmi les grands principes du TCP-IP figure d'abord la décentralisation : il n'y a pas de site central sur Internet et chaque maillon du réseau prend sa part des tâches et des décisions. Ainsi est éradiqué le risque de destruction du réseau par la défaillance d'un seul site. Ce sont les militaires qui, par peur d'une perte totale des communications en cas de guerre atomique détruisant quelques points névralgiques, ont mis au point cette structure décentralisée.

L'autre principe fondateur d'Internet est à rechercher dans ce que l'on appelle les paquets. Les données transitant par Internet sont divisés en paquets dont l'en-tête contient tous les renseignements sur l'expéditeur et le destinataire. Chaque paquet peut utiliser un chemin différent au hasard du routage dans les différents nœuds.

---

<sup>68</sup> Advanced Research Project Agency, dépendant du Pentagone.

<sup>69</sup> Transfer Control Protocol – Internet Protocol : standard de fait permettant à des machines de communiquer entre elles.

<sup>70</sup> Contraction de « interconnected networks » (réseaux interconnectés). Internet est donc improprement qualifié de réseau. Il s'agit plutôt d'un métaréseau (réseau de réseaux).

Pour accéder au réseau, il est nécessaire de s'adresser à un prestataire de services qui ouvrira un compte sur un ordinateur appelé serveur-hôte et relié de façon permanente à Internet. Cet ordinateur est consacré au stockage et à la consultation des données.

Aujourd'hui, le réseau, qui s'est affranchi de la tutelle de l'armée, n'est plus uniquement financé par la manne publique. En s'ouvrant au public et aux entreprises, il est entré dans une nouvelle ère où le commerce va prendre une part croissante.

Ce potentiel de nouvelles sources de revenus n'a bien évidemment pas échappé aux différentes administrations fiscales, qui ont pris conscience que son développement engendrait un certain nombre de problèmes fiscaux, au rang desquels la notion d'établissement stable remet le plus en question les principes fondamentaux de la fiscalité.

En effet, l'établissement stable est un critère permettant de déterminer le seuil à partir duquel le pays de source se voit accorder le droit d'imposer un bénéfice réalisé par une entreprise. Ce seuil dépend étroitement du degré de présence d'une entreprise à l'intérieur des frontières d'un pays. Or, jusqu'à présent, la manière la plus simple et la plus logique de caractériser ce degré de présence était de se fonder sur des éléments matériels, c'est à dire sur la présence physique de l'entreprise.

Le commerce électronique remet profondément en cause ce raisonnement car, dans cette forme de commerce, une société peut entrer en contact avec la clientèle d'un autre pays sans avoir de présence physique dans ce pays grâce aux serveurs et aux sites web.

La notion d'établissement stable ne semble donc plus répondre de façon satisfaisante aux attentes des gouvernements et apparaît même parfois particulièrement inadaptée. Aussi, après avoir déterminé, dans un premier temps (Titre 1<sup>er</sup>), les problèmes spécifiques que posent le commerce électronique à l'égard de la définition actuelle de l'établissement stable telle que développée dans la première partie, nous engagerons, dans un second temps (Titre 2<sup>ème</sup>), une réflexion prospective sur l'avenir de cette notion de l'établissement stable entre adaptation ou refondation.

## **TITRE 1<sup>er</sup>**

---

### **UNE PROBLEMATIQUE INTERNET PROPRE A L'ETABLISSEMENT STABLE ?**

L'entreprise commerçante n'existe sur le web que par la mise en œuvre de moyens techniques donnant naissance à un site web. L'élément matériel principal est le serveur alors que le site web est l'élément immatériel, point de rencontre des entreprises et des consommateurs.

La notion d'établissement stable étant liée à l'existence d'éléments matériels sur un territoire donné, c'est le serveur qui fait le plus l'objet d'études en matière de commerce électronique (Chapitre 1<sup>er</sup>).

Pourtant, il semble que le site web soit plus révélateur de la présence commerciale d'une entreprise que le serveur car il présente pour l'entreprise beaucoup plus de fonctionnalités que le serveur physique (Chapitre 2<sup>ème</sup>).

La terminologie employée par certains auteurs reflète d'ailleurs la confusion existant entre les éléments matériels et les éléments immatériels. Ainsi le terme de serveur matériel est employé comme synonyme de serveur, et celui de serveur virtuel comme synonyme de site web.

### UN SERVEUR PEUT-IL CONSTITUER UN ETABLISSEMENT STABLE ?

Il s'agit de savoir ici si une entreprise résidente d'un Etat, qui fait du commerce en ligne par l'intermédiaire d'un serveur<sup>71</sup> situé dans un autre Etat, peut être considérée comme ayant créé un établissement stable dans ce second Etat au regard des définitions posées dans la première partie.

Pour répondre à notre interrogation, il conviendra donc de vérifier dans quelle mesure le serveur rempli le critère de l'outillage automatique (Section 1), puis celui de l'activité préparatoire ou auxiliaire (Section 2)<sup>72</sup>.

#### **Section 1 : Le serveur est-il un outillage automatique au sens de la convention modèle OCDE ?**

Les exemples d'outillage automatique<sup>73</sup> cités dans le commentaire de l'article 5 de la convention modèle OCDE font partie, aux termes du commentaire, d'une liste non limitative. Aussi, est-il légitime de se demander si un serveur constitue un outillage automatique (§ 1.) et autonome (§ 2.) au sens de l'OCDE.

##### **§ 1. – Un outillage automatique ?**

Certains auteurs<sup>74</sup> ont d'abord répondu par l'affirmative. Partant du constat que le serveur, en tant que système de gestion de données capable d'opérer comme une entreprise autonome, permet de localiser les revenus tirés d'une activité commerciale en ligne, et, confortés par les commentaires donnés de l'article 5 de la convention modèle OCDE concernant le revenu et la fortune aux termes desquels il « peut y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercés principalement au moyen d'outillage automatique », ces auteurs en

---

<sup>71</sup> En janvier 1999, il existait 43,2 millions de serveurs internet dans le monde contre 29,6 un an auparavant. 60 % d'entre eux sont américains. Le Royaume-Uni possède 1,42 millions de serveurs, l'Allemagne 1,32 et la France 488 043 (étude réalisée en janvier 1999 par Network wizards).

<sup>72</sup> Pour ce qui concerne la condition de fixité géographique et de fixité temporelle, cf. F. Huet, « La fiscalité du commerce électronique », Litec, 2000, p.34 et s.

<sup>73</sup> Distributeurs automatiques, appareils de jeux et autres appareils semblables.

tirait la conclusion logique que l'exploitation d'un tel serveur est génératrice de profits imposables dans l'Etat où il est installé.

Il semble d'ailleurs délicat de renverser cette argumentation, même en prenant appui sur la suite des commentaires de l'article 5 de la convention modèle OCDE qui soumet la caractérisation de l'établissement stable à la présence d'un personnel dépendant de l'entreprise, intervenant dans le fonctionnement de l'établissement stable<sup>75</sup>. Car en effet, même si le terme « principalement » utilisé dans le commentaire suppose que l'outillage ne soit pas le seul élément générateur de recettes, il n'est dit nulle part que ce personnel doit être à demeure, ni qu'il doit effectuer des opérations sur place<sup>76</sup>.

A ce sujet, le projet révisé du groupe de travail du Comité des affaires fiscales de l'OCDE<sup>77</sup> considère qu'il faudrait, au cas où la condition d'une intervention humaine serait requise, s'interroger nécessairement sur trois questions : la possibilité d'une intervention humaine depuis un pays autre que celui du serveur, la qualité des personnes amenées à intervenir (salarié ou non) et le niveau requis d'intervention humaine.

En outre, ce qui semble émerger des commentaires de l'OCDE dans la définition de l'établissement stable, ce sont les fonctionnalités commerciales de l'automate. Ainsi, dans l'hypothèse où le serveur appartient au vendeur, qu'il est situé dans l'Etat où interviennent les ventes et qu'il est autonome par rapport au serveur central de ce dernier, il devient possible de démontrer l'existence d'un établissement stable.

---

<sup>74</sup> Notamment M.-A. Coudert et D. A. Laprès, « Quelle fiscalité pour le commerce électronique », *Revue de Droit Fiscal* 1997, n° 46-47, p. 1351.

<sup>75</sup> Selon l'OCDE, il peut « y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage ».

<sup>76</sup> Cf., en ce sens, la position d'O. Boutellis dans « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », *Petites affiches*, n° 14 du 20 janvier 1999, p. 25. Intervention donnée le 26 mars 1998 à l'occasion du colloque organisé par l'association des étudiants du magistère de droit des activités économiques de l'Université de Paris I sur « L'entreprise virtuelle ».

Pour une position inverse, cf. P.-J. Douvier et P. Bozzacchi, « Le régime fiscal des moyens modernes de communication : cyberspace et commerce électronique », *Bulletin Fiscal* 5/98, p. 284.

<sup>77</sup> Groupe de travail n° 1 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, « L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE », février 2000 (cf. annexe 2).

## § 2. – Un outillage autonome ?

### A.- Les éléments de l'autonomie :

Encore faut-il préciser ce que l'on entend par serveur autonome. Il doit s'agir d'un ordinateur utilisant un logiciel intelligent<sup>78</sup> programmé pour remplir différentes fonctions, telles que la présentation d'un catalogue de produits, la possibilité pour l'ordinateur de choisir dans ce catalogue en fonction des demandes du client, la lecture des stocks disponibles, l'acceptation de la commande, la vérification du numéro de carte ou de code entré par l'acheteur, l'émission de la facture directement au client, etc....<sup>79</sup>. Tout ceci semble correspondre à une conclusion de contrat par télétransmission.

Dans cette hypothèse, il semble clair, qu'aux yeux des critères actuels de l'OCDE, cette présence commerciale sur un territoire par l'intermédiaire d'un équipement électronique caractérise un établissement stable, même en dehors de toute présence physique sur le territoire où se trouve la clientèle visée<sup>80</sup>. L'exemple le plus souvent cité est celui du site web qui est consacré aux prestations de services immatérielles réalisées entièrement par l'intermédiaire du réseau telles que les livraisons de logiciels par téléchargement.

Cette position irait bien au-delà de celle exprimée par l'administration française qui estime, au regard de l'impôt sur les sociétés, qu'une entreprise étrangère, qui crée un site en France en utilisant les moyens informatiques d'une société tierce qui lui assure l'accès auprès des utilisateurs, ne peut disposer d'un établissement stable en France en l'absence de toute implantation physique sur le territoire<sup>81</sup>.

C'est pourquoi des discussions sont actuellement en cours à l'OCDE pour savoir si la définition de l'établissement stable est toujours adaptée au contexte d'Internet ou s'il convient de la modifier en abandonnant notamment le critère de la présence physique.

---

<sup>78</sup> Smart software : logiciel capable d'assurer les activités des salariés.

<sup>79</sup> A. C. Verges, « Commerce électronique : une fiscalité à inventer », Les Echos du mardi 18 février 1997, p. 45.

<sup>80</sup> B. Belouis, « Le Net ne sera plus net d'impôt », Les Echos du 11 janvier 1999, p. 53.

<sup>81</sup> Rép. Min. éco., fin. et ind., n° 15728 et 15729 à M. O. de Chazeaux, JOAN Q, 26 octobre 1998, p. 5849, 5850.

## B.- Le lieu de négociation du contrat<sup>82</sup> :

La simple présence du matériel n'est donc pas constitutive d'un établissement stable et se sont les fonctionnalités du serveur qui sont déterminantes. Le pouvoir de négociation du contrat dont dispose le serveur est assurément la fonctionnalité la plus décisive dans la caractérisation de l'établissement stable.

On distinguera, dans un premier temps, l'invitation à contracter de l'offre de vente. Car si l'invitation à contracter pourrait, selon les circonstances, entraîner un assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans l'Etat de l'internaute, la mise à disposition de l'offre de vente ne serait, elle, qu'une simple fourniture d'information, ayant le caractère d'une activité préparatoire ou auxiliaire, et ne pouvant dès lors être constitutive d'un établissement stable.

Dans un deuxième temps, le contrat à distance ainsi conclu pose la question de la détermination du moment et du lieu de sa formation. Alors que la date de la formation marque le point de départ des effets du contrat, le lieu de formation a, quant à lui, des conséquences sur la loi applicable.

Dans la perspective de la caractérisation d'un établissement stable, c'est le moment de la formation du contrat qui posera le plus de difficultés puisque deux choix sont possibles. Soit le contrat est formé lors de l'émission de l'acceptation par l'internaute, soit le contrat est formé lors de la réception et de la prise de connaissance de l'acceptation du client par l'entreprise. Dans un arrêt du 7 janvier 1981, la Cour de Cassation a penché pour la théorie de l'émission de l'acceptation par l'acheteur, sauf stipulation contraire des parties.

Ainsi, il semblerait possible de conclure à l'existence d'un établissement stable sur un territoire donné dès lors que l'invitation à contracter et l'émission de l'acceptation ont eu lieu par l'intermédiaire du serveur d'une société étrangère. L'entreprise en question pourrait alors installer son serveur dans un Etat à fiscalité privilégiée pour échapper à l'imposition. Elle prendrait alors le risque d'être imposée dans l'Etat en question sans pouvoir invoquer de protection conventionnelle.

---

<sup>82</sup> P.-J. Douvier et P. Bozzacchi, « Le régime fiscal des moyens modernes de communication : cyberspace et commerce électronique », Bulletin Fiscal 5/98, p. 279.

Cette situation semble toutefois exceptionnelle car, en principe, tout est piloté à partir de l'Etat de l'entreprise.

L'attention portée aux éléments matériels ne donne donc pas de résultats satisfaisants, et même si aujourd'hui, une majorité de la doctrine refuse de voir un établissement stable dans la seule présence d'un serveur sur un territoire<sup>83</sup>, il semble qu'il n'y ait pas de réponse générale à cette question<sup>84</sup> car l'identification d'un établissement stable repose sur une analyse des faits et des fonctions en cause.

## **Section 2 : Le serveur a-t-il une activité auxiliaire ou préparatoire ?**

Pour écarter la qualification d'établissement stable, un serveur devrait pouvoir bénéficier des exceptions prévues par la convention modèle OCDE. Si il n'effectue que des activités auxiliaires ou préparatoires, comme le stockage ou la fourniture d'informations, il entre dans les prescriptions de l'article 5 § 4<sup>85</sup> et échappe à la qualification d'établissement stable.

Il conviendra d'apprécier la réalisation de la condition du double point de vue qualitatif (§ 1.) et quantitatif (§ 2.).

### **§ 1. – Appréciation qualitative :**

Les activités menées dans le cadre du commerce électronique semblent, pour la plupart, rentrer dans les hypothèses de l'article 5 § 4.

Ainsi, une entreprise qui limite l'exploitation de son serveur à la publicité, les ventes étant réalisées par des moyens classiques, n'exerce pas une activité de nature à faire naître un établissement stable.

De la même manière, une entreprise qui procède à la fourniture de produits par voie électronique ne se verra pas reconnaître d'établissement stable dans le pays où le serveur est

---

<sup>83</sup> Notamment J.-P. Le Gall, « Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal », JCP-E, n° 5 du 29 janvier 1998, p. 164.

<sup>84</sup> O. Boutellis, « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », Petites affiches, n° 14 du 20 janvier 1999, p. 25.

<sup>85</sup> Cf. § 1. de la section 2 du chapitre 1 du titre 1<sup>er</sup> de la 1<sup>ère</sup> partie.

installé car, destiné à entreposer et à diffuser des informations à travers le monde, il est l'équivalent d'un entrepôt au sens de l'article 5 § 4 de la convention modèle OCDE.

Ainsi, tant que l'activité du serveur peut se résumer à l'une des hypothèses envisagées par la convention modèle, l'exclusion de la qualification d'établissement stable au titre d'une activité préparatoire ou auxiliaire peut être acquise. En revanche, dès que le serveur est doté de fonctionnalités autres, telles que la conclusion de contrats de vente, le paiement en ligne, la recherche sur des bases de données...et qu'il ne semble pas possible de les considérer comme ressortant d'une activité préparatoire ou auxiliaire, l'exclusion de la qualification d'établissement stable ne peut plus jouer.

Il convient toutefois de considérer avec intérêt la limite posée par l'alinéa f) de l'article 5 § 4 de la convention modèle, aux termes duquel le cumul des activités mentionnées aux alinéas précédents ne fait pas naître un établissement stable si ces activités cumulées gardent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Ainsi, la variété des activités du serveur n'est pas en soi un facteur motivant la reconnaissance d'un établissement stable pourvu que l'ensemble des activités réalisées par l'intermédiaire du serveur restent préparatoires ou auxiliaires.

Telle ne semble pas être la position de certaines administrations fiscales qui distinguent plusieurs hypothèses selon l'étendue des activités du serveur. Ainsi, selon l'administration fiscale australienne, il n'y a pas établissement stable si le site est employé uniquement à des fins publicitaires ; mais on se trouverait peut-être en présence d'un tel établissement stable si, en plus des activités publicitaires, il enregistre les commandes des clients et accepte leurs paiements<sup>86</sup>. Ce raisonnement, en attachant une importance particulière au cumul des activités, est manifestement contraire à l'alinéa f) de l'article 5 § 4 de la convention modèle.

## **§ 2. – Appréciation quantitative :**

Ces activités auxiliaires ou préparatoires ne font exception que si elles sont différentes de l'objet même de l'entreprise et si elles ne constituent pas une part essentielle et significative des opérations de l'entreprise. Aussi, il n'est pas certain qu'une entreprise, dont l'objet même

---

<sup>86</sup> Australian Taxation Office, ATO/CSIRO report, p. 17 in « Tax and the Internet », vol.2, août 1997 (cité par F. Huet, « La fiscalité du commerce électronique », Litec, 2000, p.45).

est la fourniture d'informations en ligne, puisse bénéficier pour son serveur de l'exception au titre des activités auxiliaires ou préparatoires<sup>87</sup>.

Le comité des affaires fiscales de l'OCDE considère que l'exclusion de la qualification d'établissement stable au titre du caractère préparatoire ou auxiliaire des activités conduites par le serveur doit être appréciée au cas par cas par rapport aux fonctionnalités de celui-ci: si les fonctions du serveur incluent des activités qui constituent en elles-mêmes une part essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise, et si les autres conditions de l'installation fixe d'affaires sont remplies, le serveur pourra constituer un établissement stable.

Sans perdre de vue que le critère utilisé pour juger de l'importance relative d'une activité est l'objet de l'entreprise, on pourrait à la rigueur considérer que dans la mesure où le nombre d'opérations réalisées par le serveur serait plus important que le nombre d'opérations réalisées par les moyens traditionnels de commerce, celui-ci pourrait être à l'origine d'une activité principale pour l'entreprise alors que les autres activités seraient reléguées au rang d'activités secondaires. Cette appréciation serait encore plus fondée si le serveur assume un ensemble d'activités de façon autonome, minimisant par la même l'intervention humaine. Si les décisions commerciales sont prises par le serveur, il n'y aura pas besoin d'avoir recours, dans le processus commercial, à un service de l'entreprise habilité à prendre les décisions à la place du serveur.

Il a été proposé d'exclure expressément les livraisons de biens et services par voie électronique de la liste des activités réputées auxiliaires ou préparatoires<sup>88</sup>. Une telle proposition ne semble pas souhaitable car elle instituerait une discrimination entre les modes de livraison et contreviendrait au principe de neutralité. Et d'une manière générale, certains auteurs<sup>89</sup> rejettent l'idée selon laquelle l'utilisation des nouvelles technologies de la communication pour vendre des produits puisse donner lieu à une activité principale, puisque dans cette hypothèse, l'objet principal de l'entreprise est la vente du produit lui-même.

---

<sup>87</sup> Groupe de travail n° 1 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, « L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE », février 2000.

<sup>88</sup> Suggestion émise lors de la réunion de Washington organisée par l'OCDE le 14 mai 1998 (cité par F. Huet, « La fiscalité du commerce électronique », Litec, 2000, p.47).

Mais traiter du seul cas des serveurs informatiques, c'est ne voir qu'un aspect du problème. Car la question de l'établissement stable se pose également en matière de programmes informatiques qui, en assurant le fonctionnement des serveurs, donnent naissance aux pages web, dont le regroupement sous une même adresse `http://` constitue un site web.

---

<sup>89</sup> Cf. notamment F. Huet, « La fiscalité du commerce électronique », Litec, 2000, p.47.

### DES PROGRAMMES PEUVENT-ILS DONNER NAISSANCE A UN ETABLISSEMENT STABLE ?

Est-ce que le simple accès à un site web<sup>90</sup>, à une page électronique, peut être considéré en soi comme un établissement stable taxable ?

Un site web est souvent assimilé à une forme de publicité. Or l'activité de publicité constitue une activité préparatoire ou auxiliaire au sens de l'article 5 § 4 e) de la convention OCDE et le site web ne correspond en outre à aucune présence physique.

Le site web n'a pas d'autre attache que celle, immatérielle, qui la relie à l'entreprise qu'il représente. La page électronique qu'un internaute utilisera pour passer commande n'est qu'une émanation de cette entreprise. Faute de corpus, elle ne peut en aucun cas être un établissement stable ou un représentant permanent, sauf au prix d'un anthropomorphisme délirant<sup>91</sup>.

Cet anthropomorphisme délirant, peu d'auteurs semblent s'y être hasardés. Avant de prendre connaissance de leur point de vue (Section 2), attachons-nous, d'abord, à développer une analyse plus conventionnelle de la question (Section 1).

#### **Section 1 : L'analyse conventionnelle :**

Il semble, à ce stade, qu'un raisonnement identique à celui mené précédemment pour le serveur matériel puisse être adopté. Si le site est un simple centre de fournitures d'informations et s'il n'ouvre à l'internaute que la seule possibilité d'acquérir des biens de manière passive, il ne peut être constitutif d'un établissement stable.

---

<sup>90</sup> Il y avait 829 millions de pages web dans le monde en 1998 et 1,45 milliards étaient prévues fin 1999 (étude réalisée par Internet Data Corporation).

<sup>91</sup> « La fiscalité des réseaux et du commerce électronique », Lamy informatique 2000, p. 1560.

En revanche, s'il invite à traiter et si l'approche exposée au sujet du lieu de négociation du contrat<sup>92</sup> peut être retenue, le site web pourrait effectivement être considéré comme une installation d'affaire dès lors qu'il remplit le critère de fixité et que des affaires peuvent y être réalisées. Ainsi, un site web peut être un établissement stable dès lors qu'il est un centre de négociation commerciale<sup>93</sup>. Encore que cette hypothèse soit théorique car tel n'est pas le cas en général.

### **§ 1. – Le site se situe dans le même Etat que celui de l'entreprise :**

Il y a lieu de préciser que si le site se situe dans le même Etat que celui de l'entreprise qui l'exploite, la question de l'établissement stable ne se pose même plus puisque l'entreprise est imposable de manière normale dans cet Etat à raison de l'ensemble des activités qu'elle y développe. Et ce, même si l'activité du site web est déployée au profit d'un résident d'un autre Etat.

La solution est valable tant que l'entreprise n'a aucune présence physique directe ou indirecte dans l'Etat du client. Elle ne doit pas y disposer d'un bureau, d'une agence, d'un salarié qui pourrait venir régulièrement visiter des clients potentiels ou encore d'un agent dépendant. Il ne faudrait pas non plus qu'un service après-vente soit assuré directement par elle, car ce SAV serait, lui, a priori constitutif d'un établissement stable. Aussi, est-il est préférable, dans ce cas d'espèce, que l'entreprise fasse appel à un tiers indépendant au plan juridique et économique pour assurer le SAV.

### **§ 2. – Le site ne se situe pas dans le même Etat que celui de l'entreprise :**

Dans le cas inverse où le site serait localisé chez un fournisseur d'accès situé hors de l'Etat de l'entreprise, l'établissement stable peut être caractérisé dans la mesure où il remplit les conditions relatives à la négociation commerciale. L'exclusion de la qualification d'établissement stable n'est acquise que pour autant que les activités développées par le site sont auxiliaires ou si aucune offre de traiter n'est possible.

---

<sup>92</sup> B) du §2 de la section 1 du chapitre 1 du titre 1 de la 2<sup>ème</sup> partie.

<sup>93</sup> P.-J. Douvier et P. Bozzacchi, « Le régime fiscal des moyens modernes de communication : cyberspace et commerce électronique », Bulletin Fiscal 5/98, p. 284.

## **Section 2 : Un anthropomorphisme délirant ?**

Le site web en tant que tel présente en fait pour l'entreprise beaucoup plus de fonctionnalités que le serveur physique et il peut être intéressant de se demander si un agent virtuel intelligent, prenant vie par l'intermédiaire du site web, serait susceptible de créer un établissement stable<sup>94</sup>. Le développement de personnages à figure humaine apparaissant dans certains programmes et dotés d'une quasi-faculté de dialogue présentent en effet des fonctionnalités équivalentes à celles d'un agent commercial classique. La page web n'est ni plus ni moins qu'un message codé hébergé dans un ordinateur : c'est un agent électronique<sup>95</sup>

On écarte généralement cette hypothèse en invoquant la convention OCDE qui exige que la fonction d'agent soit exercée par une personne. Il est vrai qu'à l'époque de la rédaction de la convention, il était effectivement difficile d'envisager de faire autrement. Observons cependant que le terme vise aussi les personnes morales dont il est permis de se demander si elles ne sont pas autant désincarnés qu'un agent intelligent virtuel.

En outre, on pourrait très bien venir argumenter que cette disposition, lors de sa rédaction, n'a pas eu pour objet de limiter le champ d'application aux seuls cas où des personnes étaient concernées, mais qu'il s'agissait déjà de tirer les conclusions des premiers effets de la dématérialisation, c'est à dire de viser des hypothèses dans lesquelles une entreprise pouvait exploiter un marché local sans avoir à y disposer d'une installation fixe d'affaires.

Le point de savoir si un site web peut être considéré comme un agent dépendant de l'entreprise a également été discuté. Et il n'est même pas nécessaire d'envisager les diverses conditions posées pour qu'un agent soit reconnu puisque seules les personnes qui possèdent une personnalité juridique peuvent être considérées comme des agents de l'entreprise. Bien que les commentaires de la convention OCDE ne fassent pas explicitement référence à la personnalité juridique, on peut valablement estimer qu'elle est sous-entendue puisque seules les personnes physiques et morales sont envisagées en tant qu'agents. En outre, le commentaire ne vise que les personnes qui sont dans une situation de salariat à l'égard de l'entreprise. Or, non seulement un site web n'est ni une personne physique ni une société,

---

<sup>94</sup> En ce sens, cf. O. Boutellis, « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », Petites affiches, n° 14 du 20 janvier 1999, p. 27.

<sup>95</sup> G.-D. Benayoun, « Problèmes fiscaux liés au commerce électronique », Petites affiches, 20 juin 1997, n° 74-75.

mais il n'est même pas doté de la personnalité juridique, la loi ne la lui ayant pas reconnue<sup>96</sup>. Par conséquent, il est actuellement impossible de considérer qu'un site web puisse être un agent au service de l'entreprise<sup>97</sup>.

D'ailleurs, et dans le même sens, certains auteurs<sup>98</sup> ont soutenu que le fait de faire accéder des clients français à la page web ou au site d'une entreprise étrangère, devait s'analyser simplement comme de la fourniture d'informations générales et préparatoires à une éventuelle transaction, exclusif, sur le plan fiscal, de tout établissement stable.

L'ensemble des difficultés ainsi mises en lumière appelle, sinon des propositions de solutions, du moins une réflexion prospective, dont la force première doit être de refléter, de la manière la plus large possible, un certain consensus international.

---

<sup>96</sup> Il n'est pas absolument exclu qu'elle le soit à l'avenir, du moins au profit d'ordinateurs tournant avec des programmes intelligents : cf. T. Allen et R. Widdisson, « Can computer make contracts ? », Harvard journal of law and technology, vol. 9, n° 1, hiver 1996, p. 35 et s. (cité par F. Huet, « La fiscalité du commerce électronique », Litec, 2000, p.42).

<sup>97</sup> Groupe de travail n°1 du comité des affaires fiscales de l'OCDE, document précité.

<sup>98</sup> Cf. notamment B. Belouis, « Le Net ne sera plus net d'impôt », Les Echos du 11 janvier 1999, p. 53.

### REFLEXIONS PROSPECTIVES SUR DES PROPOSITIONS DE SOLUTIONS

Si il apparaît délicat de caractériser l'existence d'un établissement stable à partir d'un serveur ou d'un site web, la solution pourrait-elle venir d'une réinterprétation du concept d'établissement stable de telle sorte que les serveurs ou les pages web constituent un établissement stable ?

Il semble qu'il y aurait un risque, dans cette perspective, que si un établissement stable devait être reconnu à chaque fois qu'un équipement électronique serait présent sur le territoire fiscal d'un pays, de voir les entreprises délocaliser ces équipements dans des paradis fiscaux, échappant ainsi à l'impôt.

En outre, reconnaître un établissement stable dans le pays du serveur reviendrait à vider la notion de son sens dans la mesure où l'Etat dans lequel est situé le serveur correspond de moins en moins à celui du client<sup>99</sup>. De la sorte, un revenu pourrait être attribué au territoire fiscal d'un Etat ne participant pas économiquement à la réalisation de la transaction.

L'attribution conventionnelle de la qualité d'établissement stable à un ordinateur ou à un programme ne semble dès lors ni pratiquement, ni théoriquement, satisfaisante. Aussi proposera-t-on de rechercher ailleurs les éléments d'une solution, entre refondation (Chapitre 1<sup>er</sup>) et adaptation du concept (Chapitre 2<sup>ème</sup>).

---

<sup>99</sup> J.-P. Le Gall, « La dimension fiscale », intervention donnée lors du colloque du 13 mai 1998, « Commerce électronique et avenir des circuits de distribution – De l'expérience des Etats-Unis aux perspectives françaises – Aspects juridiques et fiscaux », Gazette du palais, 18 au 20 octobre 1998, n° 291 à 293, p.25.

### UNE REFONDATION DES PRINCIPES DE TERRITORIALITE EST – ELLE POSSIBLE ?

Un des grands principes de la fiscalité internationale conduit à ce que les revenus tirés d'une activité professionnelle soient imposés dans l'Etat de l'établissement principal du professionnel, sauf, pour ce dernier, à disposer d'un établissement stable dans l'Etat du marché où il conduit une partie de son activité.

Le droit d'imposer, ici partagé entre l'Etat de résidence et l'Etat du marché, celui de la source, est mis à mal par le développement du commerce électronique et certains se sont interrogés sur la possibilité d'une taxation unique dans l'Etat de résidence (Section 1).

Ce système de taxation unique dans l'Etat de résidence s'oppose à la taxation sur la base d'un établissement stable, voire, dans le cadre du commerce électronique, d'un établissement virtuel. La solution de l'établissement virtuel semble toutefois audacieuse au regard des principes de fiscalité internationale et il conviendra de rechercher des solutions plus rationnelles dans la création d'une catégorie particulière de revenu ou dans la mise en œuvre d'un nouveau mode de répartition de ce revenu (Section 2).

#### **Section 1 : Taxation unique dans l'Etat de résidence :**

Il semble que l'avance des Etats-Unis sur le marché se traduise également dans le débat d'idées, puisque le Trésor américain<sup>100</sup> défend activement un système fondé sur la taxation unique dans l'Etat de résidence, c'est à dire au siège de direction effective. Ce lieu n'est pas défini par la convention-modèle mais on peut admettre, à l'image des exemples donnés dans certaines conventions bilatérales, que la résidence constitue le lieu où se trouve le centre de la direction des affaires<sup>101</sup>, là où sont prises les décisions stratégiques ou encore le lieu de réunion des organes sociaux.

---

<sup>100</sup> Rapport du Trésor américain du 21 novembre 1996, « Selected tax policy implications of global electronic commerce ».

Techniquement, il s'agirait d'assujettir le commerce électronique à une règle similaire à celle de l'article 8 de la convention modèle OCDE traitant des bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs dont les bénéfices sont exclusivement imposés dans l'Etat contractant, c'est à dire là où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

La similitude entre l'exploitation de moyens de transports transnationaux et le commerce électronique réside dans le fait que ce dernier peut engendrer des obligations fiscales dans plusieurs Etats. Mais la pertinence du rapprochement s'arrête là car, contrairement aux activités aériennes et maritimes, le commerce électronique prend place dans le monde réel, et non en dehors de tout territoire fiscal, puisqu'il subsiste plusieurs points de rattachement territorial, que ce soit le lieu du client, celui du vendeur ou celui du serveur.

L'analogie entre les activités situées sur des navires ou des aéronefs et les activités de commerce électronique est donc limitée, ce qui peut faire douter du fondement logique d'une réforme allant dans le sens d'une assimilation des deux activités en matière d'établissement stable.

Certes, le mérite essentiel d'un système reposant sur une taxation unique dans l'Etat de résidence est de faire disparaître tout problème de double imposition en rattachant les bénéfices d'une activités à une souveraineté fiscale unique. Il favorise cependant les pays exportateurs, au premier rang desquels s'affichent les Etats-Unis, qui voient ainsi leur position dominante renforcée, notamment dans des secteurs extrêmement sensibles comme les nouvelles technologies.

En outre, un tel système de taxation se contente de déplacer le problème puisque la mobilité offerte par les nouvelles technologies en matière de communication trouble un peu plus ce concept de résidence. Grâce aux conférences en ligne il devient difficile, voire impossible, d'établir avec exactitude l'endroit où se trouve le siège de direction effective de la société. Les administrateurs n'ont plus besoin d'être présents physiquement pour participer aux réunions du conseil d'administration.

---

<sup>101</sup> Cette notion ne doit pas être confondue avec le siège de direction qui est un élément afférent à l'établissement stable.

Il apparaît dès lors délicat pour l'ensemble des Etats de trouver un consensus. Même aux Etats-Unis, des voix s'élèvent pour contester la viabilité, à terme, de la taxation unique au lieu de résidence<sup>102</sup>. Un autre aspect de la refondation des critères traditionnels de territorialité pourrait donc résider dans la reconnaissance et la taxation d'un établissement virtuel.

## **Section 2 : Taxation sur la base d'un établissement virtuel :**

Nous envisagerons, dans un premier temps, la portée pratique d'un tel dispositif (§ 1.) pour, dans un deuxième temps, s'interroger sur des propositions intermédiaires (§ 2.).

### **§ 1. – Contenu de la proposition :**

A l'opposé du système de taxation unique dans l'Etat de résidence, certains auteurs<sup>103</sup> ont réfléchi sur la possibilité de taxer directement un site web, en prévoyant qu'une adresse http:// d'un site localisé dans un autre Etat que celui de l'entreprise, constitue un établissement stable de celle-ci imposable dans cet autre Etat sur la partie des bénéfices réalisés par son intermédiaire. Des pays comme l'Allemagne envisagent, d'ailleurs, la possibilité de considérer un site web comme un établissement stable si le site permet de contracter<sup>104</sup>.

La position germanique n'étonne pas lorsque l'on sait que la juridiction fiscale allemande a commis un précédent en la matière dans une décision du 30 octobre 1996<sup>105</sup>. Le Bundesfinanzhof a en effet considéré qu'une société néerlandaise disposait d'un établissement stable virtuel en Allemagne au motif de la présence, sur ce territoire, d'un pipeline géré par un ordinateur autonome, alors que l'entreprise néerlandaise, imposée par ailleurs sur ses profits aux Pays-Bas, tout en étant propriétaire de ce matériel en Allemagne, ne disposait d'aucun personnel dans ce pays.

---

<sup>102</sup> M. Lambooi, « Internet and taxation – Rethinking corporate residence », Leiden, 6 june 1997 speech (cité par O. Boutellis, « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », Petites affiches, n° 14 du 20 janvier 1999, p. 30).

<sup>103</sup> A. C. Verges, « Commerce électronique : une fiscalité à inventer », Les Echos du 18 février 1997, p. 45.

<sup>104</sup> Cf. parution de ce point de vue dans Intertax, vol. 26, issue 3, p. 92, « How to control internet transaction ? A contribution from the point of view of german tax inspectors, Frank Dittmar and Heinz-Jürgen Selling, from the German Ministry of Finance », cité par O. Boutellis (article précité, p. 28) et dans « La fiscalité du commerce électronique – Approche internationale », Revue de fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 1999/4, p. 49.

<sup>105</sup> M. Lampe, « Broadening the definition of a permanent establishment : the pipeline decision », European taxation, n° 2, february 1998, p. 67 (cité par B. Belouis, article précité, et O. Boutellis, article précité) – D. Forst, « The continuing vitality of source based taxation in the electronic age », Tax note international, 3 november 1997, p. 1455, n° 76.

Si la doctrine s'est beaucoup émue de cette jurisprudence, deux raisons incitent pourtant à ne pas en exagérer outre mesure la portée. D'une part, la cour n'a statué qu'en matière d'impôt sur la fortune et, d'autre part, le droit applicable à la cause, différent du modèle OCDE, n'exigeait pas la présence de personnel et autorisait donc aisément l'interprétation retenue.

Il est permis toutefois de s'attendre à ce qu'un ensemble composé de quelques ordinateurs assortis de routeurs suffise à créer un établissement stable, voire même un simple câble de fibre optique qui est aussi, à l'image du pipeline, un tuyau de transport. Et si la portée de cet arrêt paraît encore incertaine, ce dernier semble plutôt devoir inquiéter le monde des télécommunications, que directement celui du commerce électronique.

## § 2. – Propositions intermédiaires :

Déjà par le passé, le législateur, confronté à des problèmes de localisation de bénéficiaires, a pu apporter une solution ponctuelle à ces difficultés en créant des catégories particulières de revenus comme ce fut le cas en matière de transport, d'assurance ou de prospection.

Et si aujourd'hui le progrès technologique transforme la problématique du rattachement, la solution qui consisterait à créer une nouvelle catégorie de revenus présente le risque majeur de se révéler rapidement obsolète et d'avoir pour seul effet d'handicaper le dynamisme du secteur et le développement technologique.

Plutôt que de créer une nouvelle catégorie de revenus, certains commentateurs ont proposé l'abandon pur et simple de la notion d'établissement stable au profit d'une formule de répartition générale de la manne fiscale entre les différents Etats concernés.

Lorsque l'on sait combien les Etats membres de l'Union européenne peinent à achever le régime définitif de TVA, on imagine aisément qu'il soit pratiquement impossible de mettre en place un tel système de répartition de la manne fiscale, tant en terme de coût d'administration, que de difficultés de coordination ou de problèmes politiques.

Par ailleurs, quelque soit la solution envisagée, de la taxation sur la base d'un établissement virtuel à l'abandon pur et simple de la notion d'établissement stable en passant par la création

d'une catégorie particulière de revenu, toutes ces formules se heurtent à de nombreuses difficultés de contrôle et de recouvrement de l'impôt. Le législateur tente de résoudre ces difficultés à l'aide de techniques telles que la retenue à la source, le paiement anticipé de l'impôt, la responsabilité solidaire et conjointe, ou en recherchant un intermédiaire susceptible de mettre en œuvre ces techniques. Mais si la tendance à la désintermédiation engendrée par le développement des réseaux numériques se confirme, toutes ces techniques risquent de se révéler illusoire, surtout si les banquiers, spécialistes de l'intermédiation, renoncent à leur vocation et élisent domicile dans des paradis fiscaux : le secret propre à ces Etats exclu toute possibilité de recourir à une technique fondée sur l'intermédiation.

Toutes ces propositions apparaissent donc peu rationnelles, tant dans leur mise en œuvre que dans leur fondement idéologique. Il ne reste donc qu'à envisager l'adaptation du système actuel.

### L'ADAPTATION DES PRINCIPES DE TERRITORIALITE SEMBLE PLUS RATIONNELLE

Le système actuel est fondé sur le partage du droit d'imposer entre la résidence et la source. Peut-il résister à la présence immatérielle du commerçant sur un territoire fiscal donné ? Il a été proposé, dans la perspective de l'adaptation du système d'imposition partagée, de modifier<sup>106</sup>, voire de remplacer le concept d'établissement stable par un autre concept qui ne serait pas lié à la présence physique d'une entreprise dans l'Etat de l'acheteur : afin de s'affranchir de la nécessité de démontrer l'existence d'une présence physique dans l'Etat de la source, on a évoqué la possibilité d'établir un seuil d'imposition fondé sur la quantité des ventes sur un territoire fiscal donné<sup>107</sup>.

Il a également été proposé de maintenir le partage d'imposition par la perception d'une retenue à la source qui serait indépendante de la qualification des revenus<sup>108</sup>.

Mais les propositions les plus audacieuses sont celles visant à aboutir à une imposition exclusive dans l'Etat de la source (Section 1) et celles fondées sur le critère du marché activement visé (Section 2).

#### **Section 1 : Taxation dans l'Etat de la source :**

Avant de parler de taxation dans l'Etat de la source (§ 2.), il convient de s'entendre sur la définition de la source (§ 1.).

---

<sup>106</sup> Le groupe de travail n° 1 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, « L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE », février 2000, devrait élaborer une position définitive sur la question en septembre 2000 après avoir pris connaissance des commentaires de personnes et organisations concernées et du rapport d'un groupe technique consultatif chargé d'examiner les modalités d'application, dans le cadre du commerce électronique, des règles conventionnelles existantes concernant l'imposition des bénéfices des entreprises et les propositions de dispositions alternatives. Cf. titre 1<sup>er</sup> de la 2<sup>ème</sup> partie.

<sup>107</sup> Cette règle existe déjà actuellement au sein de l'Union européenne en ce qui concerne l'application de la TVA aux ventes par correspondance.

<sup>108</sup> Service, vente, location ou concession de licence.

## § 1. – Localisation de la source :

Internet rend effectivement difficile la localisation de la source d'une activité, surtout si par source, il faut comprendre le lieu de réalisation du revenu, c'est à dire le lieu de commercialisation, et non le lieu où elle met en œuvre une activité créatrice.

Le problème se pose de manière aiguë dans le cadre du commerce électronique à destination des particuliers<sup>109</sup> car il existe peu de moyens d'identification du client à raison de la faible correspondance entre l'adresse e-mail et la réalité géographique.

Déjà en matière de B to B, l'utilisateur ne sait pas toujours avec quel pays il communique. Certes, en entrant sur son ordinateur un nom de domaine, c'est à dire l'adresse de l'ordinateur auquel il désire se connecter, du type "xxxx.fr", l'utilisateur sait qu'il entre en contact avec une société française. Mais, lorsqu'il s'agit d'un nom de domaine se terminant par un ".com", les moyens de déceler le correspondant sont quasi-inexistants. Par exemple, si l'utilisateur entre comme nom de domaine "société.com", on peut se demander s'il communique avec l'entité française de la société, ou avec l'entité allemande ou américaine.

La connaissance de l'identité du cocontractant est un élément déterminant dans les rapports contractuels que l'utilisateur désire mettre en œuvre. Or sur Internet, l'identification des cocontractants peut présenter de sérieuses difficultés. Il existe certes des moyens d'identification de son correspondant, tels que par exemple les logiciels dits "traceurs de route", mais ceux-ci semblent être actuellement trop compliqués pour être utilisés par la majorité des utilisateurs et surtout, ils ne permettent que de remonter à l'adresse IP du cocontractant, c'est à dire qu'ils permettent de savoir qu'un utilisateur est connecté depuis le serveur 10.450.353.222, mais aucun lien ne permet de remonter jusqu'à l'utilisateur. C'est à dire plus exactement que le fournisseur d'accès, faisant en quelques sortes "écran" entre les deux, il faudra lui demander de bien vouloir indiquer quel est l'utilisateur qui s'est connecté sur tel ou tel site; rien n'obligeant ce fournisseur d'accès à communiquer cette information, bien au contraire<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> Que l'on abrège en B to C, pour traduire l'expression anglaise business to consumer. Par la suite, toutes les combinaisons sont possibles (B to B...).

<sup>110</sup> C. Blaise, « Le commerce électronique entre professionnels en réseau ouvert », Mémoire de DEA sous la direction de M. le professeur J. Huet.

Toutefois, la force de ces arguments diminue considérablement avec l'essor des autorités de certification dont l'intervention permet de sécuriser l'identité et la localisation des participants au marché électronique.

Mieux encore, le développement des technologies permet de fonder de sérieux espoirs dans les biotechnologies qui pourraient permettre, à terme, de certifier l'identité d'un utilisateur d'ordinateur par la reconnaissance de certains paramètres biologiques ou morphologiques. Il deviendra alors possible d'identifier la source avec autant de sécurité que dans le monde physique actuel, sans qu'il soit alors nécessaire de recourir à un tiers de confiance.

Les douanes américaines utilisent déjà un système qui permet à ses utilisateurs de franchir les contrôles aux frontières en faisant simplement identifier leur empreinte manuelle, en une seconde, par un lecteur optique. Une banque britannique a, elle, expérimenté un distributeur de billets qui reconnaît ses clients à la forme, unique, de leur iris<sup>111</sup>.

Il semble dès lors légitime de penser que, dans les années à venir, la carte d'identité ou l'algorithme du numéro d'immatriculation à la TVA apparaîtront comme archaïques et peu fiables. Et la meilleure réponse aux difficultés suscitées par la technologies se trouve sans doute d'avantage dans la technologie elle-même que dans une loi inapplicable.

## **§ 2. – Adaptation visant à réaliser une imposition exclusive dans l'Etat de la source :**

Les pays qui fournissent un marché de consommation sont naturellement attachés au principe d'imposition dans l'Etat de la source du revenu. Il a été discuté, dans le cadre de l'IFA, de la solution consistant à prévoir un article spécifique au commerce électronique dans la convention modèle OCDE, inspiré de l'article 17 relatif aux artistes et aux sportifs.

Ce dernier a ceci d'intéressant qu'il autorise en effet, en l'absence de tout établissement stable, une imposition dans l'Etat de la source des sportifs et des artistes. Cette disposition vise à tenir compte du fait que cette catégorie de professionnels peut être amenée à percevoir

---

<sup>111</sup> Exemples cités par O. Boutellis, « Fiscalité du commerce électronique : de l'arrêt Lease Plan Luxembourg du 7 mai 1998 à la communication 98/374 de la Commission des Communautés européennes », Revue de droit fiscal n° 31-36/1998, p. 1049.

des revenus élevés dans un autre Etat que celui de leur résidence sans pour autant y disposer d'un établissement stable.

Quid de l'application de cette règle au commerce électronique ? Il semble que sa mise en œuvre pourrait apparaître délicate car le commerce électronique, par le biais de l'utilisation d'un réseau numérique, aboutit à une désintermédiation entre les opérateurs. Or, la particularité des professionnels auxquels s'appliquent les dispositions de l'article 17 réside précisément dans l'intervention d'un agent pour les représenter dans les pays par lesquels ils transitent et ces agents constituent un point de collecte de l'impôt que le commerce électronique n'offre pas.

En outre, les vendeurs et fournisseurs de services en ligne génèrent des revenus dans le pays de source qui peuvent être minimes. Il serait alors envisageable de prévoir que la règle ne jouerait qu'en cas de dépassement d'un seuil représenté par un montant minimum de gains dans le pays de source des revenus. En prenant la précaution de définir un seuil suffisamment élevé pour que le commerce électronique réalisé par les entreprises de petites tailles échappe à une imposition systématique dans chaque pays et donc aux formalités coûteuses qui y sont liées.

Le critère de la source apparaît ainsi comme un moyen pertinent et réaliste d'aboutir à une taxation des transactions électroniques dans le pays où est installé le consommateur. En affinant ce critère de la source on peut déboucher sur un principe de taxation encore plus rationnel, du moins économiquement et au moins en ce qui concerne les impôts sur la consommation, c'est le critère du marché activement visé.

## **Section 2 : Le critère du marché activement visé :**

Afin de respecter le principe de neutralité fiscale, il faudrait créer, pour le commerce électronique, un critère de rattachement territorial des revenus ayant un effet comparable à celui d'établissement stable utilisé dans le commerce traditionnel, c'est à dire aboutissant à une imposition dans le pays de source du revenu.

A cet égard, il peut être intéressant, dans une économie de marché, de fonder les critères d'imposition sur la participation du professionnel à la collectivité économique que constitue le

marché. Et si on approfondit cette idée de participation à la collectivité économique, c'est la possibilité de fonder une taxation sur le comportement économique d'un agent plutôt que sur des considérations physiques, géographiques ou techniques qui ressort.

L'avantage de ce critère subjectif, fondé sur l'intention des opérateurs, est de préserver le droit des opérateurs à la sécurité et à la prévisibilité juridique puisque sa mise en œuvre intervient sous le contrôle du juge. Dans ce système, chaque opérateur, à défaut de connaître la qualification juridique de ses opérations, au sujet de laquelle le consensus international n'est toujours pas acquis, connaît au moins une chose : c'est sa propre intention.

Déjà en 1979, M. Gest, étudiant les similitudes entre le concept américain d'activité d'affaires et celui d'établissement stable, relevait un but commun aux deux notions : établir un seuil de rattachement au pays de la source des bénéfices tirés d'une activités à l'étranger. Il s'agit ainsi de « définir un seuil de pénétration dans la vie économique nationale, au-delà duquel une entreprise est considérée comme participant à la production et à la consommation du pays de façon suffisamment intensive pour que l'imposition des bénéfices qu'elle retire de son activité y soit techniquement possible, financièrement avantageuse, et moralement et politiquement légitime »<sup>112</sup>. Ces considérations développées en matière d'établissement stable restent valables dans la perspectives d'un critère de taxation des activités du commerce électronique fondé sur le marché auquel l'entreprise s'adresse. Critère d'autant plus pertinent que la dette d'impôt ainsi mise à la charge des entreprises exerçant une activité à l'étranger se légitime par le profit tiré de l'exploitation du marché visé ou par la consommation de ressource dont la collectivité assure la gestion ou le renouvellement.

Certains auteurs<sup>113</sup> défendent ainsi l'idée que, le fait de pouvoir accéder à un marché et de pénétrer un tel marché de façon privilégiée grâce à internet, peut constituer un substitut économique satisfaisant au concept traditionnel d'établissement stable. Le fait de pouvoir vendre sur un marché devrait être suffisant pour obliger celui qui vend sur ce marché à partager le profit de la vente qu'il effectue.

---

<sup>112</sup> G. Gest, « L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats-Unis », LGDJ, thèse Paris, 1979, p. 162.

<sup>113</sup> Cf. notamment L. Hinnekens, comité scientifique de l'IFA, Londres, 4 mai 1998.

Et dans le cadre de cette démarche, c'est la doctrine américaine<sup>114</sup> qui a le plus contribué à déterminer les contours d'un tel système de taxation en avançant le critère du « actively targeted market » (marché activement visé), et de « market penetration » (intervention sur un marché). C'est, en tout cas, le plus pertinent des critères issus de cette doctrine, dont la genèse est à rechercher dans la « taxable presence », fondée sur le lieu de réception d'une information ou sur l'activité de marketing.

L'intervention sur un marché est un concept de source utilisé aux Etats-Unis pour l'application de certaines taxes et sur lequel le juge de l'impôt américain a été amené à se prononcer à plusieurs reprises. Il ressort de cette jurisprudence un courant<sup>115</sup> ouvrant la voie à une imposition fondée sur la pénétration d'un marché, c'est à dire sur la présence économique, et qui se substituerait au critère de la présence physique. Mais la position des tribunaux américains n'est pas encore tranchée à l'heure actuelle et il reste difficile de trouver une ligne de jurisprudence claire, d'autant que la jurisprudence américaine ne s'est pas totalement affranchie de l'exigence d'une présence physique. La notion d'intervention sur un marché n'est qu'un concept de droit interne américain et n'est pas transposable, en l'état, dans les droits étrangers s'il ne fait pas l'objet d'un consensus au plan international.

---

<sup>114</sup> M. Lambooj, « Internet and taxation – Rethinking corporate residence », Leiden, 6 june 1997 speech et F.M. Horner & J. Owens, « Tax and the web : new technology, old problems », Bulletin de l'IBFD, nov./déc. 1996 (cités par O. Boutellis, « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », Petites affiches, n° 14 du 20 janvier 1999, p. 31).

<sup>115</sup> Cité par F. Huet, « La fiscalité du commerce électronique », Litec, 2000, p.148 et s..

## CONCLUSION

---

Aux termes de ces développements, il apparaît que les difficultés que soulèvent le commerce électronique en matière de territorialité sont réelles. Le concept d'établissement stable ne semble plus jouer le rôle qui lui a été assigné avant l'apparition du commerce électronique. Aussi, si l'on applique scrupuleusement les commentaires de l'OCDE sur l'article 5 de sa convention modèle consacré à la définition de l'établissement stable, on en arrive à la conclusion qu'il n'est pas possible de reconnaître d'établissement stable dans le pays où est situé soit le serveur, soit le site web d'une entreprise étrangère.

Cela entraîne, pour le pays dans lequel le serveur est localisé, ou pour le pays dans lequel le client accède au site web, une impossibilité à se prévaloir d'un droit à imposer des revenus qui, pourtant, résultent en partie de l'activité du serveur. Ce qui revient à bouleverser la logique du système international de répartition des bénéfices entre les Etats.

Les gouvernements devront donc décider si le principe d'imposition à la source, et son corollaire le concept d'établissement stable, doit conserver tout son intérêt ou laisser la place à de nouveaux modes d'appréhension des ressources fiscales transnationales.

Pour notre part, nous estimons nécessaire de maintenir le principe d'imposition à la source, en dépassant toutefois, en matière de commerce électronique, le concept d'établissement stable pour privilégier la notion d'intervention sur un marché, et à la condition que des solutions techniques permettent de suivre les flux commerciaux de manière fiable.

Toute autre solution, qui consisterait, soit à dénaturer le concept d'établissement stable pour lui rattacher les transactions électroniques, soit à utiliser un autre concept, de façon prématurée, risque de porter atteinte au principe de neutralité et, à terme, de freiner le développement du commerce électronique.

La faiblesse de certaines propositions avancées ici ou là pour résoudre les problèmes d'imposition dans le commerce électronique réside dans le fait qu'elles n'apportent pas de réponse globale qui vaille à la fois pour le commerce électronique et le commerce traditionnel. Cherchant à résoudre des problèmes ponctuels et variés, elles abordent les difficultés de manière parcellaire et apparaissent dès lors sans avenir.

Et puis quand bien l'on aboutirait à reconnaître l'existence d'un établissement stable dans la simple présence d'un serveur qu'il faudrait ensuite s'interroger sur les profits qui devraient lui être rattachés, car l'établissement stable n'a en effet d'intérêt que pour le rattachement d'une partie du profit engendré par l'acte commercial. Cette opération pose la délicate question de la détermination des prix de transfert sur laquelle des réflexions sont en cours au sein de l'OCDE.

Il est évident qu'il n'existe pas de solution simple à ces difficultés et, dans tous les cas, une approche purement nationale est vouée à l'échec. Il apparaît dès lors indispensable de poursuivre la réflexion et d'aborder ces différentes questions dans les enceintes internationales : l'Union européenne pour la fiscalité indirecte, l'OCDE pour la fiscalité directe et l'OMC pour les droits de douane avec le souci permanent de fonder des propositions qui respectent les principes de sécurité juridique, de simplicité et de neutralité.

## BIBLIOGRAPHIE

---

### I. – OUVRAGES

#### 1. DROIT DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION

- Lamy droit de l'informatique, 2000.
- BENSOUSSAN (A.), Le commerce électronique, aspects juridique Paris, 1998.
- BENSOUSSAN (A.), Le logiciel et le droit, Hermès, 2ème éd., 1998.
- BENSOUSSAN (A.), Les télécommunications et le droit, Hermès, Paris, 2ème éd., 1996.
- BENSOUSSAN (A.), Internet : aspects juridiques, Hermès, Paris, 2ème éd., 1998. - BENSOUSSAN (A.), Le multimédia et le droit, Hermès, Paris, 2ème éd., 1998.
- BERNAT (C.), Les autoroutes de l'information, LGDJ, 1997.
- BOCHURBERG (L.), Internet et le commerce électronique, Dalloz, 1<sup>ère</sup> éd., 1999.
- BOULAYE (G.), Droit pour informaticiens et automaticiens, Hermès, Paris, 1996.
- DEBBASCH (C.), Droit de l'audiovisuel, Dalloz, 4ème éd., 1995.
- DESPREZ (P.), FAUCHOUX (V.), Lois, contrats et usages du multimédia, Dixit, 1997.
- ITEANU (O.), Internet et le droit : aspects juridiques du commerce électronique, Eyrolles, 1996.
- ITEANU (O.), Le nouveau marché des télécoms : conseils juridiques pratiques pour l'entreprise, Eyrolles, 1998.
- JEAN-BAPTISTE (M.), Créer et exploiter un commerce électronique, Litec. coll. « Droit@Litec », Paris, 1998.
- REBOUL (P.) et XARDEL (D.), « Le commerce électronique », Eyrolles 1996.
- SEDALLIAN (V.), Droit de l'internet, Net Press, coll. « AUI », 1997.
- TURTELLO (N.), LOINTIER (P.), Internet pour les juristes, Dalloz, 1997.
- WRIGHT (B.), J. K. WINN (J.K.), The Law of Electronic Commerce, New York : Aspen Law & Business, 3ème éd., 1998.

#### 2. DROIT FISCAL

- Lamy Fiscal, 1999.
- Mémento fiscal Francis Lefebvre, Francis Lefebvre, 2000.
- BENSOUSSAN (A.), L'informatique et le droit fiscal, Mémento-guide, 1995
- BERR (J.), TREMEAU (H.), Le droit douanier, Economica, 4ème éd., 1997.
- COZIAN (M.), Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 1999.
- DOERNBERG (R.), HINNEKENS (L.), Electronic Commerce and International Taxation, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands, 1999, 380 pages.
- DI MALTA (P.), Droit fiscal pénal, PUF, 1992.
- DI MALTA (P.), MARTINEZ (J.-Cl.), Droit fiscal contemporain, Litec, tome 1, 1986.
- DI MALTA (P.), MARTINEZ (J.-Cl.), Droit fiscal contemporain, Litec, tome 2, 1989.
- DOUVIER (P.-J.), Droit fiscal dans les relations internationales, Pedone, 1996.
- LEFEBVRE (F.), « Dossiers internationaux – Opérations internationales – Territorialité de l'impôt français », Editions Francis Lefebvre, juin 1985.
- GEST (G.), TIXIER (G.), Droit fiscal international, PUF, 1990.
- GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), Procédures fiscales, Dalloz, 1999.
- HARDESTY (D.E.), Electronic Commerce : Taxation and Planning, Warren, Gorham & Lamont, 1999, 1069 pages.
- HUET (F.), « La fiscalité du commerce électronique », Litec 2000.
- LAMARQUE (J.), Droit fiscal général, Cours du droit, 1996.
- LAMORLETTE (P.), RASSAT (P.), Stratégie fiscale internationale, Maxima, 2<sup>ème</sup> éd., 1995.
- LAURE (M.), Science fiscale, PUF, 1993.
- LE GALL (J.-P.), Droit fiscal des entreprises commerciales, Dalloz, 7ème éd., 1992.
- La TVA dans les échanges internationaux, Francis Lefebvre, 1994.
- PIERRE (J.-L.), Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels, EFE, 1993.
- PLAGNET (B.), Droit fiscal international, Litec, 1986.
- SANTINI (A.), Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé, Pedone, 1985.

### II. - MÉMOIRES, THÈSES

- COURJON (O.), Droit fiscal des logiciels : droit comparé et droit conventionnel, thèse Paris XII, 1988.
- DECOOL (G.), De l'extension des prérogatives d'investigation et de contrôle de l'administration fiscale, thèse Paris V, 1998.
- DUCLOS (M.), La fiscalité internationale confrontée à l'Internet, mémoire DESS Paris II, 1999.
- GANILSY (M.), La formation du contrat en ligne sur Internet, mémoire DEA, Paris I, 1997.
- GEST (G.), L'imposition des bénéficiaires des sociétés françaises aux États-Unis : les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale, LGDJ, thèse Paris, 1979, 441 pages.
- GONZALEZ (N.), La fiscalité internationale à l'épreuve d'Internet, mémoire HEC, 1998.
- KENNEYBREW (T.), Le droit moral dans les États fédérés aux États-Unis d'Amérique, thèse Montpellier I, 1998.
- LECHEVESTRIER (F.), Distinction entre la notion de livraison de biens corporels et de prestation de services en matière de TVA, mémoire DEA, Paris I, 1995.
- MAS (S.), Le cadre juridique du commerce sur l'Internet, mémoire DEA, Paris IX, 1996.
- NEU (G.), La fiscalité du commerce électronique au xxie siècle, mémoire DEA Paris II, 1999.
- RENAUDIN (P.), Le porte-monnaie électronique, thèse Paris I, 1996.

### III. - ARTICLES

#### 1. GENERAUX

- BOURTOURAUULT (P.-Y.) et MBWA-MBOMA (M.), « TVA : les nouveaux critères de l'établissement stable », Les Echos, 21 avril 1997.
- PLAGNET (B.), « La définition de l'établissement stable en matière de TVA », Bulletin fiscal 12/97, p. 735.

#### 2. COMMERCE ÉLECTRONIQUE

- ABELS (M.), « Le commerce sur Internet, moyens de paiement et risques afférents » : RDAI, n° 3, 1998, p. 349-356.
- ALLEN (T.), WIDDISON (R.), « Can Computers Make Contracts ? » : Harvard Journal of Law and Technology, vol. 9, n° 1, 1996, p. 25-52.
- BARBRY (E.), « Le droit du commerce électronique : de la protection... à la confiance » : Dr. informatique et télécoms, n° 2, 1998, p. 14-28.
- BENSOUSSAN (A.), « Centre certificateur, authentification, preuve et contrôle » : Petites affiches, n° 65, 29 mai 1996, p. 28-31.
- BENSOUSSAN (A.) et POTTIER (I.), « Autoroutes de l'information et société de l'information planétaire : quels enjeux juridiques ? » : Revue Échanges internationaux, décembre 1995, p. 41 et s.
- BERNHARD (S.), « Comment sécuriser le réseau : confiance mutuelle et cryptage » : RDAI, n° 3, 1998, p. 317-327.
- BREBAN (I.), POTIER (I.), « Sécurité, authentification et dématérialisation de la preuve dans les transactions électroniques ( 1<sup>ère</sup> partie) : La problématique juridique des échanges électroniques face à la preuve : Gaz. Pal. 4 avril 1996, p. 276-280.
- CAPRIOLI (E.A.), « Sécurité et confiance dans le commerce électronique : signature numérique et autorité de certification » : JCP G, n° 14, 1<sup>er</sup> avril 1998, p. 583-590.
- DEVYS (C.), « Du sceau numérique... à la signature numérique : aspects juridiques de la signature numérique dans les échanges de données informatisés », p. 89-111 ? in Vers une administration sans papiers ? (sous la dir. de Christian Dhénin), La Documentation française, 1996, 235 pages.
- DRYDEN (J.), « Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique » : L'Observateur de l'OCDE, n° 215, janvier 1999, p. 19-23.
- DUPUIS-TOUBOL (F.), « Commerce électronique : comment en apporter la preuve ? » : RDAI, n° 3, 1998, p. 329-347.
- ESPAGNON (M.), « Le paiement d'une somme d'argent sur Internet : Évolution ou révolution des moyens de paiement ? » : JCP G, n° 16-17, 21 avril 1999, p. 787-794.
- GAUTRAIS (V.), LEFEBVRE (G.), BENYEKHLEF (K.), « Droit du commerce électronique et normes applicables : l'émergence de la lex electronica » : RDAI, n° 5, 1997, p. 547-583.
- GAVALDA (C.), « Télévente et télépaiement » : Petites affiches, n° 65, 29 mai 1996, p. 15-21.
- HUET (J.), « Le commerce électronique », p. 209-247, in Le droit du multimédia : de la télématique à Internet (sous la dir. de Pierre Huet), éd. du Téléphone, Paris, 1996.
- KONVISSER (J.B.), « Coins, Notes and Bits : The Case for Legal Tender on the Internet » : Harvard Journal of Law and Technology, vol. 10, n° 2, 1997, p. 321-352.

- LEBRAT (G.), « L'administration française à l'heure de l'EDI (circulaire du 16 janvier 1997) » : Dr. informatique et télécoms, n° 2, 1997.
- LORENTZ (F.), « Le commerce électronique : une nouvelle donne pour les acteurs économiques », Problèmes économiques, n° 2562, 1<sup>er</sup> avril 1998 (extrait du rapport sur le commerce électronique remis par Francis Lorentz au ministre de l'Economie, des finances et de l'industrie le 7 janvier 1998).
- LUCAS de LEYSSAC (C.), « Le droit fondamental de la preuve, l'informatique et la télématique » : Petites affiches, n° 65, 29 mai 1996, p. 3-9.
- MUENCHINGER (N.E.), « Le droit français du multimédia et des télécommunications » : Gaz. Pal. 4 avril 1996, p. 285-288.
- ROS de LOCHOUNOFF (N.), « La société de l'information : histoire technique, histoire politique, les juristes... » : Gaz. Pal. 1996, p. 1313-1319.

### 3. FISCALITÉ DU COMMERCE ÉLECTRONIQUE

- « La fiscalité directe du commerce électronique (approche internationale) », Revue de fiscalité européenne et droit international des affaires », n° 1999/4, p. 49.
- « Monnaie et impôts : quand l'internet dissout l'État » : Alternative: économiques, n° 158, avril 1998, p. 34-35.
- « Internet : zone franche ? » : E-Links, n° 4, janvier 1998, p. 12.
- « Taxe sur la valeur ajoutée : Territorialité des prestations de télécommunication » : BF Lefebvre, n° 7, 1997, p. 445-450.
- « Modification du régime TVA sur les services électroniques », Les Nouvelles fiscales, n° 829, 1<sup>er</sup> juillet 2000, p. 4.
- « La fiscalité du commerce électronique », Les Nouvelles fiscales, n° 815, 1<sup>er</sup> décembre 1999, p. 22.
- ABRAMS (H.E.), DOERNBERG (R.L.), « How electronic commerce works » : TNI, n° 19, 1997, p. 1573-1589.
- AGEDE (P.), « Vendre sur Internet sans risques fiscaux » : L'entreprise, n° 145, novembre 1997, p. 132-135.
- AVI-YONAH (R.S.), « international taxation and electronic commerce », 57 pages.
- BELOUIS (B.), « Des taxes bien réelles pour une économie virtuelle » : Les Échos, 4 juin 1997, p. 50.
- BELOUIS (B.), « Le Net ne sera plus net d'impôts », Les Échos, 11 janvier 1999, p. 53.
- BELOUIS (B.), POGGI (A.S.), « Le contrôle des comptabilités informatisées : de la comptabilité des exigences fiscales avec les usages informatiques » : Dr. fisc. n° 12, 1994, p. 530-532.
- BENAYOUN (G.-D.), « Problèmes fiscaux liés au commerce électronique », Petites affiches, 20 juin 1997, n° 74-75
- BENAYOUN (G.-D.), « TVA et commerce électronique », Les Échos,
- BETTELHEIM (A.), « Faut-il ou non taxer le web ? » : Problèmes économiques, n° 2622, 23 juin 1999, p. 29-32.
- BILON (J.-L.), « La fiscalité du commerce électronique : La position de l'OCDE » : Lamy droit de l'informatique et des réseaux, n° 111, février 1999, p. 1-3.
- BOCKHOUDT (A.H.), TE SPENKE (G.), « Virtual world, real tax problems » : ITR, 1997, n° 2, p. 15-19.
- BOURTOURAUULT (P.-Y.), LESCOT (M.), « French Government Announces its Position on Internet Taxation » : TNI, 1997, p. 1749-1750.
- BOUTELLIS (O.), « Commerce électronique et TVA : de l'établissement stable à l'établissement virtuel ? » : Dr. fisc. n° 3, 1998, p. 125-129.
- BOUTELLIS (O.), « Fiscalité du commerce électronique : De l'arrêt Lease Plan Luxembourg du 7 mai 1998 à la Communication 98/374 de la Commission des Communautés européennes » : Dr. fisc. n° 31-36, 1998, p. 1046-1050.
- BOUTELLIS (O.), « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? » : Petites affiches, n° 14, 20 janvier 1999, p. 25-31.
- BOUTELLIS (O.), « Les nouveaux horizons de la politique fiscale de la société globale de l'information », Revue de droit fiscal, n° 7, année 2000, p. 322.
- CANNON (P.), « Who's afraid of the internet ? » : ITR, 1997, n° 2, p. 15-19.
- CIGLER (J.D.), BURRIT (H.C.), STINNET (S.E.), « Cyberspace : the final frontier for international tax concepts ? » : The Journal of International Taxation, 1996, n° 8, p. 340-350.
- COUDERT (M.-A.), LAPRES (D.A.), « Quelle fiscalité pour le commerce électronique ? » : Dr. fisc. n° 46-47, 1997, p. 1351-1354.
- COURJON (O.), « Régime de TVA applicable aux opérations portant sur les logiciels » : Dr. informatique et télécoms, n° 1, 1996, p. 63-64.
- DAVID (G.), « Problèmes fiscaux liés à l'internet », Petites affiches, 20 juin 1997, n° 74-75.
- DELRIEU (C.), « Régime fiscal du commerce électronique », Gazette du palais, 12-13 décembre 1997, n° 346-347, p. 4.

- DITTMAR (F.), SELLING (H.J.), « How to control Internet Transactions ? A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors » : Intertax, vol. 26, n° 3, 1998.
- DOERNBERG (R.), « Electronic Commerce and International Tax Sharing » : TNI, vol. 16, n° 13, 1998, p. 1013-1022.
- DONSIMONI (P.), « La notion d'établissement stable au regard de la TVA » : Petites affiches, n° 141, 22 novembre 1996, p. 13-15.
- DOUVIER (P.-J.), BOZZACHI (P.), « Le régime fiscal des moyens modernes de communication : cyberspace et commerce électronique » : BF Lefebvre, n° 5, 1998, p. 279-292.
- DOUVIER (P.-J.), « Transmission de données par voie électronique ou par Internet » : Bulletin européen et international, n° 4, 1997, p. 16-18.
- ERMEL (A.), « TVA et télécommunications : la fin des distorsions de concurrence » : Les Échos, 11 décembre 1996, p. 49-50.
- FAGOT (P.-Y.), « Commerce électronique et droit douanier » : Gaz. Pal. n° 109, 19 avril 1998, p. 28-29.
- FORST (D.L.), « The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age » : TNI, vol. 15, n° 18, 1997, p. 1455-1473.
- GADY (G.), « Les prestations de télécommunication : la nouvelle donne en matière de TVA » : Dr. informatique et télécoms, n° 3, 1997, p. 50-53.
- GANGULY (R.K.), « Taxation of Electronic Commerce and Internet Transactions » : Asia-Pacific Tax Bulletin, septembre 1997, p. 276-284.
- GAUDEMET (P.-M.), « Électronique et fiscalité », LGDJ, 1964 et la Revue de science financière, tome 57, n° 1, p. 54-66.
- GEURTS (M.), « How to Tax Electronic Commerce Transactions ? » : Intertax, vol. 26, n° 10, p. 301-303.
- GLICKLICH (G.), GOLDBERG (S.H.), LEVINE (H.J.), « Internet sales pose international tax challenges » : Journal of Taxation, juin 1996, vol. 84, n° 6, p. 325-330.
- GLICKLICH (P.A.), BRODY (E.S.), « International taxation of Internet transactions » : International Tax Report, mai 1996, p. 1-3.
- GLICKLICH (P.A.), BRODY (E.S.), GOLDBERG (S.H.), LEVINE (H.J.), « Electronic services : suggesting a man - machine distinction » : Journal of Taxation, vol. 87, n° 2, août 1997, p. 69-75.
- HAMILTON (A.), « World Enters «Second Wave» of Work on Electronic Commerce » : TNI, 1997, p. 248-250.
- HARDY (M.), HORNER (F.), « Internet et la fiscalité : un casse-tête australien ? » : L'Observateur de l'OCDE, n° 215, janvier 1999, p. 16-19.
- HERMITE (J. de l'), « Les déclarations des entreprises par voie électronique » : p. 183-209, in vers une administration sans papiers ? (sous la dir. de Christian Dhénin), La Documentation française, 1996, 235 pages.
- HEY (F.E.F.), « German Court rules remote-controlled pipeline constitutes a PE » : TNI, 1997, n° 8, p. 651-653.
- HICKEY (J.B.), « Offshore Electronic Commerce, Taxing Difficulties and Planning Opportunities » : European Taxation, n° 8, 1998, p. 255-261.
- HINNEKENS (L.), « Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twentyfirst Century » : Intertax, vol. 26, n° 6-7, 1998, p. 192-200.
- HINNEKENS (L.), « New age international taxation in the digital economy of the global society » : Intertax, 1997, n° 4, p. I 16-119.
- HINNEKENS (L.), « Territoriality-Based Taxation in an Increasingly Common Market and Globalizing Economy : Nightmare and Challenge of International Taxation in this New Age » : EC Tax Review, n° 3, 1996, p. 156-157.
- HINNEKENS (L.), « The Challenge of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce » : Intertax, vol. 26, n° 2, 1998, p. 52-70.
- HORNER (F.M.), OWENS (J.), « Tax and the web : new technology, old problems » : Bulletin for International Fiscal Documentation, 1996, n° 11-12, p. 516-523.
- KAMERLING (R.N.J.), VAN DER PUTTEN (J.A.M.), « Audits, Digitization and Globalisation » : Bulletin for International Fiscal Documentation, 1996, n° 11-12, p. 496-501.
- KELLER (D.), « Les services de télécommunication et la TVA » : Notes bleues de Bercy, n° 1 15, 16-31 juillet 1997.
- KELLER (D.), « Fiscaliser le commerce électronique » : ENA mensuel, n° 279, 1998, p. 27-28.
- KILLIUS (J.), « Cross border business on the Internet : Income tax aspects » : FTWTR, vol. XXV, juin 1997, p. 102-103.
- KORTENAAR (G.), SPANJERSBERG (C.), « Taxation and E-Commerce : Dutch Tax Policy Implications » : Intertax, vol. 27, n° 5, mai 1999, p. 180-187.
- LAMBERT (H.), « VAT and Electronic Commerce : European Union Insights Into the Challenges Ahead » : TNI, n° 21, 1998, p. 1645-1653.

- KUPERBERG (P.), « Le commerce électronique, opportunités et défis pour les gouvernements », séminaire « Internet, comment maîtriser et rédiger vos contrats », IFR, Paris, 18 novembre 1997.
- LAMP (M.), « Broadening the Definition of a Permanent Establishment : The Pipeline Decision » : European taxation, n° 2, février 1998, p. 67-71.
- LARKING (B.), « The Importance of Being Permanent » : IBFD, vol. 52, n° 6, 1998, p. 266-273.
- LE GALL (J.-P.), « Fiscalité et échanges de données informatisé (EDI) » : JCP E, 1996, n° 21, p. 212-216.
- LE GALL (J.-P.), « Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal » : JCP E, n° 5, 1998, p. 164-169.
- LE GALL (J.-P.), « La dimension fiscale », Gazette du palais, n° 291 à 293, 20 octobre 1998, p. 22 (intervention lors du colloque du 13 mai 1998 « Commerce électronique et avenir des circuits de distribution : de l'expérience des Etats-Unis aux perspectives françaises – Aspects juridiques et fiscaux »).
- LEJEUNE (I.), VANHAM (B.), « Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts ? (1ère partie), European taxation, n° 1, vol. 38, janvier 1998, p. 2-13.
- LURIE (J.) et al., « Taxation of Internet Trading : A Survey of Tax Treatment in the United Kingdom, Ireland, Italy, Germany, Spain, The Netherlands and Switzerland » : TPIR, vol. 25, n° 2, 1998, p. 3-22.
- LYONS (S.M.), « International consensus needed in taxation of electronic commerce » : TNI, 1997, n° 15, p. 1199-1203.
- MALL (C.), MURATO (M.), LEOW (E.), « Taxation of cross-border Internet transactions in Australia, Japan and Singapore » : TNI, 1997, n° 8, p. 643-649.
- MARTINEZ (J.-Cl.), « Faut-il et peut-on imposer Internet ? » : La lettre du contribuable, n° 90, juin 1998, p. 1-2.
- MARTINEZ (J.-Cl.), « Chiffres et fiscalité applicable au commerce électronique » : La lettre du contribuable, n° 102, juin 1999, p. 3.
- MARX (N.), « Imposer au 21<sup>ème</sup> siècle : le commerce électronique et les impôts sur internet du point de vue allemand, européen et national », Revue de fiscalité européenne et droit international des affaires, 1999-3, p. 3.
- MAUSSON (C.), « Internet, net de taxes », Libération, 11 juin 1997, p. 20.
- MICHAUD (P.), « Le droit de la preuve informatique en comptabilité et fiscalité » : Petites affiches, n° 65, 29 mai 1996, p. 22-24.
- MORGAN (J.), GRAHAM (D.), PATEL (Z.), SANDERSON (C.), « Don't be afraid of the Internet » : ITR, 1997, n° 11, p. 19-22.
- MURRATH (A.), BEELEN (S.), FISH (M.), « The Internet and VAT in the EU » : ITR, 1997, n° 5, p. 49-50.
- OGLEY (A.), « VAT and Telecommunications Services in the European Union » : TNI, 1997, p. 1155-1162.
- OWENS (J.), « Quelles chances de réussite pour le fisc du virtuel ? » : L'Observateur de l'OCDE, n° 208, octobre-novembre 1997, p. 16-19.
- OWENS (J.), « The Tax Man Cometh to Cyberspace » : TNI, 1997, p. 1833-1852. - OWENS (J.), « Taxation Issues in Electronic Commerce : Developing a Partnership Between Business and Government » : TNI, 1999, vol. 18, n° 16, p. 1587-1594.
- PIERRE (J.-L.), « Internet et la fiscalité directe française » : Option finance, n° 478, 8 décembre 1997, p. 32.
- PIERRE (J.-L.), DUPUIS-TOUBOL (F.), « Traitement, au regard des retenues à la source et des crédits d'impôt étranger, des flux financiers internationaux relatifs aux logiciels » : JCP E, n° 42, 1992, p. 459-463.
- PIERRE (J.-L.), SUBRA (F.), « The Internet and French direct taxes » : TPIR, vol. 24, n° 11, 1997, p. 3-5.
- PIERRET (C.), « Pour un cadre souple et léger », Droit et patrimoine, 1997, n° 55, p. 62.
- PORTNER (R.), « Germany - Permanent Establishment and the Internet » : TPIR, vol. 25, n° 4, 1998, p. 19-22.
- POWERS (J.-P.), MURATO (M.), BORRACIA (S.M.), BRODERSEN (C.), BOURTOURAU (P.Y.), KAY (G.A.), « International tax issues in Cyberspace : taxation of cross-border electronic commerce » : Intertax, n° 4, 1997, p. 120-142.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP, « The Technologies of Electronic Commerce : The Integrity of Electronic Transactions and Digital Records for Tax Administrations and Compliance » : TNI, n° 10, 1998, p. 731-751.
- ROSS (J.C.), « Taxation of Internet Commerce : Case Study and Background » : TPIR, vol. 24, n° 10, 1997, p. 3-9.
- SANDERSON (C.), MERRILL (P.), DUNAHOO (C.), « Consumption Tax Treatment of Electronic Commerce : Issues and Policy Recommendations » : TNI, vol. 14, n° 14, 6 avril 1998, p. 1083-1087.
- SCHNEIDMAN (L.), SCHAUL-YODER (R.), NACAMULI (A.), « Cybertax case study : Back to basics » : FTWTR, vol. XXV, juillet 1997, p. 125-127.
- SCHWARZ (J.), « Cross border business on the Internet : European VAT aspects » : FTWTR, vol. XXV, juillet 1997, p. 106-109.
- SHEPPARD (L.A.), « What Does WorldCom/MCI Mean for Internet Taxation ? » : TNI, 1997, p. 1303-1307.
- SIBILLE (F.), « La fiscalité du commerce électronique », Petites affiches, 9 juillet 1999, n° 136, p.4.
- SPENCE (I.), « Globalisation of transnational business : the challenge for international tax policy » : Intertax, 1997, n° 4, p. 143-148.

- SPRAGUE (G.), HERSEY (R.), « Letter to OECD re Electronic Commerce » : Intertax, vol. 27, n° 2, février 1999, p. 40-49.
- TEO (D.), « Taxation of the Internet : An Australian Perspective » : Asia-pacific focus, BNA, vol. 1, n° 2, février 1998, p. 13-14.
- THIEFFRY (P.), « Commerce électronique : Bruxelles dévoile sa proposition de directive », Les Echos, 3 avril 1999, p. 57.
- TILLINGHAST (D.R.), « The impact of the Internet on the taxation of international transaction » : Bulletin for International Fiscal Documentation, 1996, n° 11-12, p. 524-526.
- VANDENDRIESSCHE (P.), MASSIN (I.), « Services de télécommunications : finie la route américaine » : Le Fiscologue, n° 597, 17 janvier 1997, p. 6-8.
- VERGES (A.C.), « Commerce électronique : une fiscalité à inventer » : Les Échos, 18 février 1997, p. 45 et Gaz. Pal. 25 mars 1997, p. 11.
- VERLINDEN (I.), VERBEKEN (A.), « Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts ? » (2ème partie), European taxation, n° 2, février 1998, p. 50-58.
- WARREN (N.A.), « Taxation of Internet Trade » : Asia-Pacific Tax Bull., IBFD, vol. 4, n° 11, novembre 1998, p. 412-419.
- YAMANOUCHI (A.), « International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking » : TNI, 1997, p. 1619-1624.
- ZUBOWSKI (P.M.), « Tax benefits for Internet exports sales » : TNI, 1996, n° 7, p. 529-534.

#### **IV. - RAPPORTS ET TRAVAUX**

##### **1. RAPPORTS FRANÇAIS**

- Rapport du Conseil d'État, Internet et les réseaux numériques, coll. « Les études du Conseil d'État », La Documentation française, Paris, 1998.
- LAMBERTERIE (I. de) et HUET (J.), Les conséquences juridiques de l'informatisation, rapport au Conseil de la recherche du ministère de la Justice, LGDJ, Paris, 1987.
- FALQUE-PIERROTIN, Internet : enjeux juridiques, rapport au ministre délégué à la Poste, aux Télécommunication et à l'Espace et au ministre de la Culture - Mission interministérielle sur l'Internet présidée par Isabelle Falque-Pierrotin, 16 mars-16 juin 1996, La Documentation française, Paris, 1997, 151 pages.
- MARTIN-LALANDE, L'internet : un vrai défi pour la France, Rapport Paris, La Documentation française, 1998.
- LORENTZ, Commerce électronique, une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics, Rapport Paris, ministère de l'Économie et des Finances, janvier 1998.
- LORENTZ, La nouvelle donne du commerce électronique : réalisations 1998 et perspectives, Rapport Paris, ministère de l'Économie et des Finances, mars 1999.
- TREGOUET, Internet : La France peut-elle relever les défis de l'avenir ? Rapport, <http://www.mission-tregouet.fr>

##### **2. RAPPORTS ET TRAVAUX ÉTRANGERS ET D'ORGANISMES INTERNATIONAUX**

- Australian Taxation Office, Tax and the Internet, vol. 1 : Discussion report of the ATO Electronic Commerce Project Team on the challenges of electronic commerce for tax administration, août 1997, <http://www.ato.gov.au/ecp>, 144 pages.
- Australian Taxation Office, Tax and the Internet, vol. 2 : Consultants' reports to accompany the discussion report of the ATO Electronic Commerce Project Team on the challenges of electronic commerce for tax administration, août 1997, 184 pages.
- Rapport de l'administration Clinton, A Framework for Global Electronic Commerce, 1er juillet 1997.
- Rapport du Comité consultatif sur le commerce électronique au ministre de l'administration fiscale canadienne, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, avril 1998, <http://www.rc.gc.ca/ecom>
- Réponse du ministre de l'Administration fiscale canadienne au Comité consultatif sur le commerce électronique, Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, septembre 1998, <http://www.rg.gc.ca/menuDBB.html>
- Communication de la Commission au Parlement européen, au Comité économique et social et au Comité des régions, Une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique, COM (97) 157 final - C4-0297/97, 16 avril 1997.
- Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, Commerce électronique et fiscalité indirecte, COM (1998) 374 final.

- Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, 7 juin 2000, COM (2000) 348 final, annexe, point 1.2, « Traitement du commerce électronique ainsi que de la radiodiffusion et de la télédiffusion » (publié à la Revue de droit fiscal, n° 26, année 2000, p. 937).
- Bilan des activités fiscales de l'Union européenne en 1999 dans le domaine de la fiscalité indirecte (extraits publiés à la Revue de droit fiscal, n° 18-19, année 2000, p. 731).
- Inland Revenue and HM Customs & Excise, Electronic Commerce : UK Taxation Policy, octobre 1998, <http://www.hmce.gov.uk>
- OCDE, Commerce électronique : document de travail sur les questions fiscales, Document de travail du Comité des affaires fiscales, 25 septembre 1998. - OCDE, Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique, Rapport du Comité des affaires fiscales, 8 octobre 1998.
- OCDE, La révolution des communications et la mondialisation du commerce. Conséquences pour la politique et l'administration fiscales, Document de travail du Comité des affaires fiscales pour la conférence de Turku, 1997.
- OCDE, Commerce électronique. Les défis pour les administrations fiscales et les contribuables, compte rendu de la conférence de Turku, 1997, 36 pages.
- OCDE, Le commerce électronique : opportunités et défis pour les gouvernements, Rapport Sacher, Paris, 1997.
- OCDE, Révision des commentaires sur l'article 12 au sujet des paiements concernant les logiciels, Comité des affaires fiscales de l'OCDE, 29 septembre 1998.
- OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 1995, mise à jour 1998.
- Rapport Mann sur la communication de la Commission au Parlement européen, au Comité économique et social et au Comité des régions sur une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique COM (97) 157 - C40297/97, 4 mai 1998, 39 pages.
- US Department of the Treasury, Selected tax policy implications of global electronic commerce, Treasury department, Office of Tax Policy, Washington, 21 novembre 1996, 43 pages.

## **V. - SITES WEB**

- Département du Trésor américain : <http://www.ustreas.gov>
- E-Commerce Tax News : <http://www.ecommercetax.com/ec.htm>
- Loyens & Volkmaars : <http://www.lovotax.nl>
- Ministère de l'Économie et des Finances : <http://www.finances.gouv.fr>
- OCDE : <http://www.oecd.org>
- OMC : <http://www.wto.org>
- Parlement européen : <http://www.europarl.eu.int>
- Site du programme gouvernemental pour la société de l'information : <http://www.internet.gouv.fr>
- Site de la revue juridique créée par L. Thoumyre : <http://www.juriscom.net>
- Textes juridiques de base en ligne : <http://www.legifrance.gouv.fr>
- Union européenne - commerce électronique : <http://www.ispo.cec.be/Ecommerce>

## **VI. - TEXTES OFFICIELS**

- Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 : JOCE n° L 145/1 du 13 juin 1977.
- Directive du Conseil, 17 juin 1999, n° 1999/59/CE, modifiant la directive 77/388/CEE.
- Proposition de directive du Conseil n° 2000/0148 du 7 juin 2000, modifiant la directive 77/388/CEE.
- Loi n° 90-1 170 du 29 décembre 1990 sur la réglementation des télécommunications.
- Loi n° 96-659 du 16 juillet 1996 de réglementation des télécommunications.
- Internet Tax Freedom Act, s 442, 105 th Congress.
- Instruction du 27 janvier 1988 : BOI 3 D-3-88, 27 janvier 1988.
- Instruction du 16 février 1996 : 8013 A-1-96, 26 février 1996.
- Instruction du 6 février 1997 : BOI 13 I-9-97, 20 février 1997.
- Instruction du 2 mai 1997 : BOI 13 G-2-97, 13 mai 1997.
- Instruction du 27 mai 1997 : BOI 3 A-4-97, 6 juin 1997.
- Rép. min. Culture et Com., n° 2116 à M. Hamel : JO Sénat Q, 30 octobre 1997, p. 2979.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 1506 à M. de Chazeaux : JOAN Q, 3 novembre 1997, p. 3827.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 2125 à M. Hamel : JO Sénat Q, 13 novembre 1997, p. 3146.
- Rép. secrétaire d'État aux PME, n° 1501 à M. Cova : JOAN Q, 17 novembre 1997, p. 4067.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 4159 à M. Jacquat : JOAN Q, 24 novembre 1997, p. 4226.
- Rép. min. Emploi, n° 1433 à M. Hamel : JO Sénat Q, 4 décembre 1997, p. 3389.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 4173 à M. Goulard : JOANQ, 16 février 1998, p. 857.

- Rép. secrétaire d'État à l'Ind., n° 3726 à M. Charasse : JO Sénat Q, 19 février 1998, p. 563.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 6977 à M. Yamgnane : JOANQ, 6 avril 1998, p. 1919.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 7523 à M. Hamel : JO Sénat Q, 2 juillet 1998, p. 2138.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 7128 à M. Hamel : JO Sénat Q, 30 juillet 1998, p. 2459.
- Rép. min. Écon. et Fin., n° 15727 à M. de Chazeaux : JOAN Q, 14 septembre 1998, p. 5064.
- Rép. min. Écon. et Fin. n° 12767 à M. de Chazeaux : JOAN Q, 5 oct. 1998, p. 5449.
- Question écrite E-0389/97 posée par M. Ian White à la Commission du 13 février 1997, 97/C 319/91 : JOCE n° C319/65.

## VII. - JURISPRUDENCE

- CAA Nancy, 1<sup>ère</sup> chambre, 30 octobre 1990, n° 89-1323, SPRL Vanrobaeys, Revue de droit fiscal 1991, n° 43, p. 1562, note G. Tixier.
- CAA Paris, 13 avril 1995, Hofman et Gebhart, n° 93-92.
- CAA Paris, 13 mars 1997, n° 95-1192, 2<sup>e</sup> Ch., Sté Tag Group (RJF 6/97, n° 552).
- Conseil d'Etat, 20 juillet 1933, Gazette du Palais du 14 novembre 1933.
- Conseil d'Etat, 13 juillet 1968, req. n° 66503, 8<sup>e</sup> sous-section : Rec. Conseil d'Etat, p. 455.
- Conseil d'Etat, 23 juin 1978 ; RJF 1978 n° 9, p. 245.
- Conseil d'Etat, 14 mars 1979 ; RJF 1979 n° 5, p. 166.
- Conseil d'Etat, 19 octobre 1992, n° 94137, Floating through France LTD.
- Conseil d'Etat, 31 janvier 1997, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections, Schlosser, req.n° 170166 – Hofman et Gebhart, req.n° 170164 –(RJF 3/1997, n° 217, p. 165-168).
- Conseil d'Etat, 31 janvier 1997, Stark, req.n° 150828 et 157689 (RJF 3/97, n° 217).
- Conseil d'Etat, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> sous-section, 16 février 2000, req. n° 195743, SARL La photogravure de Caen, Revue de Droit Fiscal n° 24/2000, p. 879.
- Cour de justice des Communautés européennes, 2<sup>e</sup> Ch., 4 juillet 1985 Günther Berkholz c/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, n° 168/84.
- Cour de justice des Communautés européennes, Faaborg-Gelting Linien A/S, 2 mai 1996, n° 231/94, Droit Fiscal 1996, n° 28, comm. 910.
- Cour de justice des Communautés européennes, 20 février 1997, aff. 260/95, 5<sup>e</sup> Ch., DFDS A/S.
- Cour de justice des Communautés européennes, 17 juillet 1997, Aro Lease BV, aff. C 190/95 ; Droit Fiscal 1997, n° 50, comm. 1319.
- Cour de justice des Communautés européennes, 7 mai 1998, 5<sup>e</sup> Ch., Lease Plan Luxembourg SA c/ Belgische Staat, C-390/96.
- Federal tax court of Germany, 30 october 1996 (European taxation, february 1998, p. 67)

## **ANNEXES**

---

## **ANNEXE 1**

---

**PROPOSITION DE DIRECTIVE DU CONSEIL MODIFIANT LA DIRECTIVE 77/388/CEE  
CONCERNANT LE REGIME DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE APPLICABLE A CERTAINS  
SERVICES FOURNIS PAR VOIE ELECTRONIQUE**

**ANNEXE 2**

---

**L'APPLICATION DE LA DEFINITION D'ETABLISSEMENT STABLE DANS LE  
CONTEXTE DU COMMERCE ELECTRONIQUE**

**PROPOSITION DE CLARIFICATION DES COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 5  
DU MODELE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE**

**PROJET POUR COMMENTAIRES ET PROJET REVISE POUR COMMENTAIRES**

## **TABLE DES MATIERES**

---

### **INTRODUCTION**

LES ENJEUX.....	p. 1
L'APPROCHE RETENUE.....	p. 3
LES PROBLEMES LIES A LA FISCALITE DIRECTE.....	p. 3
a. L'impact du commerce électronique en matière d'application des règles de territorialité.....	p. 4
b. L'impact sur l'application des retenues à la source sur les produits de la propriété.....	p.4
c. L'impact sur les règles de contrôle des prix de transfert.....	p. 5
LES PROBLEMES LIES A LA FISCALITE INDIRECTE.....	p. 6
a. Le commerce off line .....	p. 6
b. Le commerce on line .....	p. 7

### **I<sup>ère</sup> PARTIE – L'ERE INDUSTRIELLE : LES DETERMINANTS DE LA NOTION**

<b>D'ETABLISSEMENT STABLE.....</b>	<b>p. 13</b>
------------------------------------	--------------

### **TITRE 1<sup>er</sup> – LA NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE EN MATIERE D'IMPOTS**

<b>DIRECTS.....</b>	<b>p. 14</b>
---------------------	--------------

### **CHAPITRE 1<sup>er</sup> – LA DEFINITION CONVENTIONNELLE DE L'ETABLISSEMENT STABLE.....**

**p. 15**

#### **Section 1 : La caractérisation d'un établissement stable :.....**

**p. 16**

§ 1. - L'installation fixe d'affaires.....	p. 16
A. L'installation d'affaires.....	p. 16
B. Le critère de fixité.....	p. 17
C. Le critère d'intermédiation.....	p. 17
D. Vie et mort d'un établissement stable.....	p. 17
§ 2. - L'agent dépendant.....	p. 18

#### **Section 2 : L'absence d'établissement stable.....**

**p.19**

§ 1. – Les exceptions à la définition générale.....	p.20
§ 2. – L'agent indépendant.....	p.20

A. Etendue des obligations de l'agent indépendant.....	p.21
B. Risques supportés par l'agent indépendant.....	p.21
§ 3. – L'existence d'une filiale.....	p.21

**CHAPITRE 2<sup>ème</sup> – LA CONCEPTION DE L'ETABLISSEMENT STABLE EN  
DROIT INTERNE  
FRANÇAIS.....p.23**

<b>Section 1 : La structure comme critère de l'établissement stable.....</b>	<b>p.24</b>
§ 1. – L'établissement autonome.....	p.24
§ 2. – Le représentant permanent.....	p.24

Section 2 : Les modalités d'exécution de l'activité comme critère de l'établissement stable.....	p.25
§ 1. – La condition du cycle commercial complet.....	p.25
§ 2. – Le critère de détachabilité des opérations.....	p.26

**TITRE 2<sup>ème</sup> – LA DEFINITION DE L'ETABLISSEMENT STABLE EN MATIERE  
D'IMPOTS INDIRECTS.....p.28**

**CHAPITRE 1<sup>er</sup> – UNE NOTION DEFINIE PAR LA JURISPRUDENCE.....p.29**

<b>Section 1 : Une notion étroite.....</b>	<b>p.29</b>
§ 1. – Le caractère subsidiaire de la notion.....	p.29
§ 2. – Une consistance minimale :la réunion de moyens humains et techniques.....	p.30
§ 3. – La Jurisprudence française.....	p.31

<b>Section 2 : Un élargissement avorté de la notion.....</b>	<b>p.32</b>
§ 1. – La condition de structure.....	p.33
§ 2. – La condition de permanence.....	p.34

**CHAPITRE 2<sup>ème</sup> – LA FONCTION DE LA NOTION D'ETABLISSEMENT  
STABLE EN MATIERE DE TVA.....p.36**

<b>Section 1 : Un principe de localisation simple.....</b>	<b>p.36</b>
§ 1. – Un principe de localisation.....	p.37
A. La spécificité des prestations de services.....	p.37
B. La spécificité de la TVA.....	p.38
§ 2. – Une règle de simplification.....	p.39
<b>Section 2 :Une notion qui reste à préciser.....</b>	<b>p.39</b>
§ 1. – La fusion des notions IS et TVA.....	p.40
§ 2. – Une harmonisation des deux notions.....	p.41

---

## **II<sup>ème</sup> PARTIE – L’ERE DES N.T.I.C. : ADAPTATION OU REFONDATION DE LA NOTION D’ETABLISSEMENT STABLE ?.....p.43**

### **TITRE 1<sup>er</sup> – UNE PROBLEMATIQUE INTERNET PROPRE A L’ETABLISSEMENT STABLE ?.....p.45**

#### **CHAPITRE 1<sup>er</sup> – UN SERVEUR PEUT-IL CONSTITUER UN ETABLISSEMENT STABLE ?.....p.46**

Section 1 : Le serveur est-il un outillage automatique au sens de la convention modèle OCDE ?.....	p.46
§ 1. – Un outillage automatique ?.....	p.46
§ 2. – Un outillage autonome ?.....	p.48
A.- Les éléments de l’autonomie.....	p.48
B.- Le lieu de négociation du contrat.....	p.49
<b>Section 2 :Le serveur a-t-il une activité auxiliaire ou préparatoire ?.....</b>	<b>p.50</b>
§ 1. – Appréciation qualitative.....	p.50
§ 2. – Appréciation quantitative.....	p.51

**CHAPITRE 2<sup>ème</sup> – DES PROGRAMMES PEUVENT-ILS DONNER NAISSANCE  
A UN ETABLISSEMENT STABLE ?.....p.54**

- Section 1 : L'analyse conventionnelle.....p.54**  
§ 1. – Le site se situe dans le même Etat que celui de l'entreprise.....p.55  
§ 2. – Le site ne se situe pas dans le même Etat que celui de l'entreprise.....p.55

**Section 2 : Un anthropomorphisme délirant ? .....p.56**

**TITRE 2<sup>ème</sup> – REFLEXIONS PROSPECTIVES SUR DES PROPOSITIONS DE  
SOLUTIONS.....p.58**

**CHAPITRE 1<sup>er</sup> – UNE REFONDATION DES PRINCIPES DE  
TERRITORIALITE EST – ELLE POSSIBLE ?.....p.59**

**Section 1 : Taxation unique dans l'Etat de résidence.....p.59**

- Section 2 : Taxation sur la base d'un établissement virtuel.....p.61**  
§ 1. – Contenu de la proposition.....p.61  
§ 2. – Propositions intermédiaires.....p.62

**CHAPITRE 2<sup>ème</sup> – L'ADAPTATION DES PRINCIPES DE TERRITORIALITE  
SEMBLE PLUS RATIONNELLE.....p.63**

- Section 1 : Taxation dans l'Etat de la source.....p.63**  
§ 1. – Localisation de la source.....p.64  
§ 2. – Adaptation visant à réaliser une imposition exclusive dans l'Etat de la source.....p.65

**Section 2 : Le critère du marché activement visé.....p.66**

**CONCLUSION.....  
.....p.69**

**BIBLIOGRAPHIE.....p. 71**  
**ANNEXES.....p.76**

## **COMMUNIQUE OCDE DU 9 JANVIER 2001**

Comité des affaires fiscales  
22 décembre 2000

Commentaire additionnel sur l'article 5 de la Convention modèle OCDE  
[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

### **L'OCDE apporte une clarification pour l'application de la définition de l'établissement stable dans le cadre du commerce électronique.**

À la suite de deux publications de commentaires provisoires en octobre 1999 et en février 2000, afin de recueillir des remarques et d'essayer d'aboutir à un consensus, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié, le 22 décembre 2000, des modifications aux Commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ces modifications, qui complètent les commentaires actuels, sont résumés ci-après.

Parallèlement, le Comité a donné mandat au Groupement technique consultatif (GTC) de suivre l'application de ces règles et examiner éventuellement des dispositions alternatives. Le Comité attend l'avis du GTC sur la question de savoir si la définition d'établissement stable doit être remise en cause ou si ce concept doit être abandonné purement et simplement.

#### **Simple utilisation de matériel informatique**

La simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour y effectuer des transactions électroniques dans ce même pays ne peut pas constituer un établissement stable.

Il convient néanmoins de distinguer les données et le logiciel, qui n'ont aucune représentation physique et qui ne peuvent donc constituer un établissement stable, du matériel informatique qui est lui matérialisé et localisable et peut être constitutif d'un établissement stable s'il remplit les autres conditions posées par l'article 5. Il convient donc de distinguer entre le site web, qui est une combinaison de logiciels et de données et non un bien corporel, et le serveur (matériel informatique) sur lequel il est hébergé. Un simple site web, logé sur le serveur d'une entreprise indépendante, n'est pas en lui-même constitutif d'un établissement stable.

#### **Site web sur un serveur : accord d'hébergement**

Un accord d'hébergement d'un site web sur le serveur d'un fournisseur de services (d'hébergement) ne constitue pas, en général, un établissement stable pour l'entreprise hébergée qui exerce des activités par l'entremise de ce site web. En effet, un emplacement doit prendre la forme d'une « installation fixe d'affaires » au regard de l'article 5 pour être constitutif d'un établissement stable. Or, la mise à disposition au profit d'une cyberentreprise d'un espace sur un serveur n'implique pas que cette dernière y ait une présence physique, même si l'espace virtuel utilisé par la cyberentreprise peut constituer un élément du calcul de la rémunération pour le fournisseur de services par son serveur.

Il peut en être autrement si la cyberentreprise dispose d'un serveur à sa disposition, c'est-à-dire si c'est elle qui exploite/possède le serveur. Encore faut-il que les autres conditions de l'article 5 soient remplies, c'est-à-dire qu'il y ait une certaine fixité géographique de cette installation durant un « laps de temps suffisant » (l'OCDE ne donne pas de critères plus concrets), que l'activité de l'entreprise soit totalement ou partiellement exercée sur cette installation, et que cette activité ne soit pas purement préparatoire ou auxiliaire.

## **Nécessité d'une intervention humaine**

Certains pays estimaient qu'un établissement stable peut exister en l'absence de toute présence humaine. Pour d'autres, comme la France (voir Rép. De Chazeaux du 26 octobre 1998), il fallait une certaine intervention humaine, même si cette notion n'était pas comprise de manière uniforme par ces pays « contestataires ».

La modification des commentaires a permis de trancher ce débat ; dans la publication du 22 décembre 2000, le Comité des affaires fiscales a indiqué que les commentaires tels qu'ils existaient auparavant n'exigeaient nullement l'intervention humaine pour qu'un établissement stable existe (points 8 à 13). « La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités de l'entreprise. »

## **Fonctions de l'installation fixe**

Dans ce contexte où la présence humaine n'est pas requise, la question de savoir si un équipement informatique situé sur un site donné (le serveur exploité par la cyberentreprise) constitue un établissement stable dépend de savoir si les activités exercées grâce à cet équipement excèdent ou non le stade préparatoire ou auxiliaire. La réponse à cette question dépend des circonstances et doit faire l'objet d'une analyse au cas par cas.

Certains pays étaient défavorables à cette approche, qui implique une analyse casuistique et donc une certaine incertitude. Ils estimaient que, dans le cas de « cybermarchands » (entreprises qui se consacrent à la vente de produits par Internet), il aurait mieux valu conclure simplement qu'un serveur ne peut en lui-même constituer un établissement stable. Toutefois, afin de parvenir à un consensus, les pays ont accepté l'analyse casuistique, en faisant observer qu'ils prendront en compte la nécessité d'établir une règle claire de l'appréciation du champ des activités préparatoires ou auxiliaires pour un cybermarchand.

Le Royaume-Uni, de son côté, a émis l'observation suivante : il considère que les serveurs ne constituent pas des établissements stables des cybermarchands.

## **Activités préparatoires ou auxiliaires ; activité essentielle**

Certaines activités sont généralement reconnues comme préparatoires ou auxiliaires:

- assurer un lien de communication entre fournisseur et client;
- réalisation de messages publicitaires;
- relais et collecte d'informations... .

Toutefois, si ces activités constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise ou si l'installation fixe remplit d'autres fonctions essentielles de l'entreprise, cette installation (serveur) peut être qualifiée d'établissement stable. La définition d'activité essentielle dépend de la nature de l'activité de l'entreprise. Ainsi, pour un fournisseur d'accès à Internet, les serveurs dans les différents pays sont constitutifs d'établissements stables. En revanche, s'agissant des cybermarchands qui exploitent un serveur pour leurs propres besoins, ce dernier ne sera pas constitutif d'un établissement stable s'il ne sert qu'à faire de la publicité ou d'autres activités purement préparatoires ou auxiliaires. Le serveur pourrait en théorie être constitutif d'un établissement stable si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et/ou la livraison des produits sont effectués depuis ce serveur même si cela se fait de manière automatique. En pratique, c'est une hypothèse qui se vérifiera rarement. Les

cyberentreprises seront donc en principe imposables dans l'état de leur siège sur les bénéfices réalisés par Internet où qu'ils soient réalisés.

Les principes ainsi dégagés devraient permettre de progresser dans la résolution des problèmes fiscaux soulevés par le commerce électronique.

REFERENCES :

Revue de droit fiscal, n° 6 du 7 février 2001, p. 285,  
com. 105

Feuillet rapide Francis Lefebvre, n° 7/2001, p. 15

Les Nouvelles Fiscales, n° 843 du 1<sup>er</sup> mars 2001, p. 6