

# ***Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique***

*Un bref aperçu comparatif des problématiques en droits burkinabè et français*

---

ROGER G. LANOU

*Doctorant aux Universités de Rouen et de Ouaga II (Burkina Faso)*

La naissance de l'Internet, dans la seconde moitié du XX<sup>ème</sup> siècle, a marqué le début d'un bouleversement profond de l'économie mondiale qui allait engendrer trois phénomènes nouveaux : l'accélération des échanges commerciaux, leur internationalisation progressive et leur dématérialisation. Ces changements ont créé de nouveaux modes de commerce<sup>1</sup> et ont fondamentalement perturbé les concepts de base du droit en général, et du droit fiscal en particulier.

Le terme très récent de commerce électronique<sup>2</sup> est diversement défini par les juristes. Les définitions formulées s'inscrivent toutes, soit dans une conception large et inclusive<sup>3</sup>, soit dans une conception plutôt restrictive du concept<sup>4</sup>. Pour faire

---

<sup>1</sup> Suivant l'expression du professeur Cozian (M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 28<sup>ème</sup> édition, 2004, n° 1453).

<sup>2</sup> Le terme de « commerce électronique » résulte de la traduction littérale en français d'une expression utilisée pour la première fois en 1993 in President W.J. CLINTON et Vice-President A. GORE, Jr., *Technology for America's Economic growth – A New Direction to Build economic strength*, The White House office of the press secretary, 22 février 1993.

<sup>3</sup> Le commerce électronique a été défini comme « l'ensemble des échanges par voie électronique quel que soit le vecteur utilisé, notamment Internet, les réseaux informatiques spécialisés, minitel, téléphones portables, etc. ». Ainsi, ne se limite-t-il pas aux seules activités considérées comme commerciales mais couvre-t-il l'ensemble des échanges réalisés sur un réseau électronique quelconque, et quelques soient la nature et le support utilisé. Voir : M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, p. 574.

<sup>4</sup> L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (O.C.D.E.) définit le commerce électronique comme « toute activité d'échange générant de la valeur pour l'entreprise, ses fournisseurs ou ses clients, effectuée sur des réseaux ». Cette définition, bien qu'englobant les échanges sans égard à la nature du réseau utilisé, ne comprend dans le commerce électronique que les opérations à valeur économique, susceptibles de générer des revenus imposables La notion a par ailleurs été définie comme comprenant les « activités commerciales par voie électronique » (J. LI et J. SEE, « Le commerce électronique et la fiscalité internationale » : [http://www.isuma.net/v03n01/li/li\\_f.shtml](http://www.isuma.net/v03n01/li/li_f.shtml)) ou « l'ensemble

simple, nous optons de retenir notre propre définition en partant d'une analyse syntaxique. Dans la présente étude, le commerce électronique s'entendra du « commerce » exercé par « voie électronique », le terme commerce désignant toute opération ou activité portant circulation de richesses des producteurs aux consommateurs<sup>5</sup> et le terme électronique, l'utilisation des principes de grandeurs électriques pour capter, transmettre et exploiter de l'information<sup>6</sup>. En résumé, sera considéré comme du commerce électronique toute activité de production et de transfert de valeur économique par un réseau utilisant des signaux électriques.

Deux principaux types de commerce électronique peuvent être distingués, en fonction du degré de numérisation plus ou moins poussé des échanges. Il y a d'un côté, le commerce électronique indirect ou commerce *offline*, qui porte sur des biens meubles corporels commandés et payés en ligne mais qui font l'objet d'une livraison matérielle. Notons que ce type de commerce peut concerner des services dits matériels. De l'autre, il y a le commerce électronique direct ou commerce *online* qui s'analyse en des échanges de services ou de biens pour lesquels aussi bien les phases de négociation que celle de l'exécution du contrat sont complètement dématérialisées.

Qu'il soit direct ou indirect, le commerce électronique « soulève des questions essentielles quant au fonctionnement de régimes fiscaux actuels, qu'il s'agisse de l'imposition des bénéfices des sociétés ou de celle de la consommation privée »<sup>7</sup> et entraîne une « confrontation endiablée » entre la jeunesse électronique et la sagesse du droit<sup>8</sup>. Comment l'impôt, « institution terrienne qui a besoin de contribuables sédentaires et enracinés »<sup>9</sup>, peut véritablement appréhender, de façon effective et efficiente, des échanges commerciaux transnationaux, qui ont lieu dans un

---

des échanges électroniques liés aux activités commerciales » (J.-G. FOLLOROU et O. LUQUIAU, *Analyse de la proposition de directive du 7 juin 2000 sur la T.V.A. applicable au commerce électronique*, Mémoire de Maîtrise de droit européen, Université de Rennes I, 2001, p. 36) ; ou encore « l'ensemble des activités de production, de publicité, de vente et de distribution de produits effectuées par l'intermédiaire de réseaux de télécommunication » (M. BACCHETTA, P. LOW, A. MATTOO, L. SCHUKNECHT, H. WAGER et M. WEHRENS, « Commerce électronique et le rôle de l'OMC », *Dossiers Spéciaux de l'OMC*, n° 2).

<sup>5</sup> G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, PUF, 2000.

<sup>6</sup> <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/electronique>

<sup>7</sup> S. WOODSIDE, « La fiscalité du commerce électronique : une réalité virtuelle », Publication du Centre de politique et d'administration fiscales, février 2001, p. 23, consultable sur : [http://www.observateurocde.org/news/archivestory.php/aid/391/La\\_fiscalit\\_E9\\_du\\_commerce\\_E9lectronique:\\_Une\\_r\\_E9alit\\_E9\\_virtuelle.html](http://www.observateurocde.org/news/archivestory.php/aid/391/La_fiscalit_E9_du_commerce_E9lectronique:_Une_r_E9alit_E9_virtuelle.html)

<sup>8</sup> S. KIRSCH, *Le commerce électronique et le système de T.V.A.*, Mémoire de D.E.A, Collège de l'Europe, 2003, p. 5.

<sup>9</sup> Propos du Professeur Martinez, cité par F. HUET, *La fiscalité du commerce électronique*, Paris, Litec, 2000, 349 p.

environnement complètement dématérialisé entre des acteurs pouvant dissimuler leurs identités et dont la localisation géographique n'est que très rarement certaine ?

Tenter de répondre à cette question complexe revient à identifier les inadaptations des règles actuelles d'imposition mais aussi à proposer des aménagements visant à permettre aux administrations fiscales nationales d'appréhender, de localiser et d'imposer effectivement toute la matière imposable créée par le commerce électronique, tout en ayant le souci du respect des principes généraux et des concepts fondamentaux inhérents au pilier central de la technique fiscale actuelle qu'est la juridiction d'exercice. Pour ce faire, il nous apparaît intéressant d'utiliser comme trame de fond de l'étude deux systèmes fiscaux nationaux, celui du Burkina Faso et celui de la France. Ce choix s'explique non seulement par la proximité des règles d'imposition (le premier s'étant largement inspiré du second), mais aussi par l'appartenance de ces États à des ensembles d'intégration juridique<sup>10</sup> qu'il peut être intéressant de comparer, et surtout, par le contraste économique et technologique donnant un véritable intérêt à l'approche comparative de la question.

L'étude est organisée autour de deux grands axes, le premier s'attachera à mettre en exergue l'inadaptation des règles fiscales actuelles de juridiction d'exercice (I) et le second à exposer les aménagements possibles des règles actuelles ou de la nécessaire formulation de nouvelles fiscales (II).

## **I – DE L'INADAPTATION DES CRITÈRES ACTUELS DE JURIDICTION D'IMPOSITION**

Chaque État définit unilatéralement la sphère d'application de sa souveraineté nationale en matière fiscale, en rendant, par principe, imposables les opérations réalisées sur son territoire national et non imposables celles effectuées en dehors du territoire. Cependant, cette démarche unilatérale est le plus souvent tempérée par une démarche plus concertée se traduisant par la signature de conventions fiscales internationales<sup>11</sup> devant engendrer un équilibre global entre l'imposition des bénéficiaires – ou revenus – au domicile fiscal (1) ou au lieu de la source du revenu (2) et l'imposition de la consommation (3).

---

<sup>10</sup> Le Burkina Faso est membre de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) et la France est membre l'Union Européenne (UE).

<sup>11</sup> Le Burkina Faso est lié à la France par la convention fiscale signée à Ouagadougou le 11 août 1965, ratifiée au Burkina Faso par le décret 67-34 du 10 février 1967 (*JO-RHV* du 2 mars 1967, p. 138), approuvée en France par la loi n° 66-964 du 26 décembre 1966 (*JO* du 27 décembre 1966), ratifiée le 15 février 1967, entrée en vigueur le 15 février 1967 et publiée par le décret n° 67-430 du 9 mai 1967 (*JO* du 1<sup>er</sup> juin 1967), modifiée par avenant du 3 juin 1971.

1) *L'imposition des revenus au domicile fiscal*

Le principe de juridiction de résidence, ou principe de l'origine, est le principe suivant lequel des revenus sont imposables, quelle que soit leur provenance, par l'État de résidence du contribuable qui les perçoit. Il puise son fondement de la nécessité pour l'État de financer les biens collectifs et les infrastructures utilisés par ses résidents.

Le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de Convention fiscale O.C.D.E.<sup>12</sup> définit le résident d'un État comme toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État. Une entière compétence est donc laissée aux législations nationales pour établir les éléments prépondérants dans la détermination du domicile ou de la résidence fiscal(e) d'une personne physique (a) ou d'une personne morale (b).

a) La domiciliation fiscale des personnes physiques

Les articles 4-A du code général des impôts français (CGI) et 57-2-a du code des impôts burkinabé (CI) imposent, respectivement en France, les « personnes qui ont en France leur domicile fiscal » et au Burkina Faso, les salariés « domiciliés ou ayant une résidence habituelle au Burkina Faso »<sup>13</sup>.

Par suite, l'article 4-B-1 du CGI affine la notion de domicile en précisant qu'ont leur domicile fiscal en France, les personnes qui ont en France « leur foyer ou le lieu de leur séjour principal », celles qui « exercent en France une activité professionnelle salariée ou non » et celles qui « ont en France le centre de leurs intérêts économiques ». Selon les articles 57-2-a et 57-2-b du CI, sont considérées comme ayant leur résidence habituelle au Burkina Faso les « personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, usufruitiers ou locataires », les personnes qui ont au Burkina Faso « le lieu de leur séjour principal » et les salariés domiciliés ou résidents hors du Burkina Faso à la double condition que

---

<sup>12</sup> Communément appelé ainsi, il s'agit plus précisément du Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune disponible à la page web : <http://www.oecd.org/dataoecd/50/27/35363892.pdf>

L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques a été créée par une convention signée le 14 décembre 1960 à Paris entre les membres originaires suivants : Allemagne, Autriche, Belgique, Canada, Danemark, Espagne, États-Unis, France, Grèce, Irlande, Islande, Italie, Luxembourg, Norvège, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni, Suède, Suisse et Turquie. À ces pays, sont venus s'ajouter par la suite l'Australie, la Finlande, la Hongrie, l'Islande, le Japon, le Mexique, la Nouvelle Zélande, la Pologne, la Slovaquie et la République Tchèque. Le seul pays africain dont l'adhésion prochaine est attendue est l'Afrique du Sud.

<sup>13</sup> Nous excluons volontairement les agents publics.

« l'activité rétribuée s'exerce dans cet État et que l'employeur y soit domicilié ou établi »<sup>14</sup>.

L'analyse de ces dispositions permet de dégager des critères communs de détermination du domicile des personnes physiques en vue de l'imposition de leurs revenus dans les pays concernés. Ces critères peuvent être regroupés en deux catégories : les facteurs personnels (i) et les facteurs économiques (ii).

#### i) Les facteurs personnels

Ces facteurs peuvent être définis comme ceux se rapportant à la personne du contribuable, sa vie personnelle ou familiale et sont notamment le foyer, l'habitation permanente, le lieu du séjour principal et le centre des intérêts familiaux.

Le premier critère est donc celui du foyer pour la France et de l'habitation pour le Burkina Faso. Pour avoir sa résidence habituelle au Burkina Faso, une personne doit avoir une habitation à titre de propriétaire, usufruitier ou locataire<sup>15</sup>.

Lorsqu'une personne ne dispose pas de foyer (France) ou d'habitation (Burkina Faso), il peut être fait application du critère du « séjour principal » ou « séjour habituel ». C'est aussi le second critère subsidiaire prévu par l'article 2 de la convention fiscale franco-burkinabé. Contrairement à l'idée de permanence attachée à la notion d'habitation, le séjour est simplement défini comme la résidence en un lieu ou dans un pays pendant un certain temps<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Tandis que l'article 57 du code des impôts fixe la résidence habituelle au lieu d'habitation ou au lieu du séjour principal, la seule tentative de définition de la notion de domicile fiscal résulte des dispositions de l'instruction administrative n° 8 du 30 mars 1978 qui considère « comme ayant son domicile fiscal [au Burkina Faso], toute personne y possédant soit le centre de ses intérêts, soit une résidence habituelle ». Le centre des intérêts est défini comme celui des intérêts professionnels ou économiques et la résidence habituelle est fixée au lieu du séjour principal estimé à un séjour de plus de six mois au cours d'une année considérée. Abstraction faite de la problématique de la hiérarchie des normes, une analyse des deux dispositions donne le schéma suivant en droit burkinabé. La notion de domicile fiscal se définit par rapport à deux éléments : il y a d'une part le centre des intérêts défini sur la base des critères d'intérêts professionnels ou d'intérêts économiques ; d'autre part, la résidence habituelle définie sur la base de critères du séjour principal correspondant à une durée de plus de six mois ou de l'habitation permanente.

<sup>15</sup> La question qui se pose en réalité est celle de savoir si le simple contrat de location respectant la durée légale d'au moins un an suffit ou si ce contrat doit être mis en œuvre à travers une occupation effective de l'habitation louée pendant la durée légale exigée. Bien que la loi ne le précise pas, il est assez logique de considérer que l'existence d'un simple contrat de location non matérialisée en une habitation effective ne pourra conférer la qualité de résidente à une personne qui habiterait hors du Burkina Faso. Il faut donc entendre par habitation, une habitation effective d'où le terme « possession » utilisé par la loi qui renvoie, en effet, à une situation matérielle effective.

<sup>16</sup> C'est ainsi qu'au Burkina Faso, le séjour est considéré comme principal lorsqu'il excède 6 mois (I.A. n° 8 du 30 mars 1978). En France, il est considéré qu'un séjour de plus de 183 jours (y compris à l'hôtel) suffit pour qu'il soit considéré comme principal. Aux États-Unis, le concept utilisé est celui de

Ces facteurs personnels ne posent véritablement pas de problème avec le commerce électronique, le phénomène de la dématérialisation n'ayant pas encore atteint la personne humaine. La référence à ceux-ci, constitués pour l'essentiel d'éléments de présence physique sur le territoire d'un État donné, permet de soustraire, à nos jours et dans une large mesure, certaines règles de juridiction d'imposition de l'influence du phénomène de numérisation.

ii) Les facteurs professionnels ou économiques

Le CI ne prévoit pas, expressément, de facteurs professionnels et économiques comme critères de détermination du domicile fiscal au Burkina Faso. Il prévoit plutôt un critère professionnel comme une exception permettant l'imposition au Burkina Faso des rémunérations perçues par des « salariés domiciliés ou résidant hors du Burkina Faso », sous la double condition que l'activité rétribuée s'exerce au Burkina Faso et que l'employeur y soit domicilié ou établi<sup>17</sup>. En France, en revanche, l'article 4-B-1-c du CGI prévoit l'utilisation du critère du centre des intérêts économiques.

Le critère de l'activité professionnelle et celui du centre des intérêts économiques – ce dernier faisant d'ailleurs appel beaucoup plus à la notion économique d'allégeance à un État – renvoient davantage à un système d'imposition dans l'État de source des revenus qu'à un système d'imposition dans celui de résidence du contribuable. On pourrait donc y voir la destination des principaux investissements, le siège social, le siège des affaires, le lieu d'administration des biens, etc. Dans ce sens, la détermination du centre des intérêts économiques peut être incertaine et poser de véritables défis aux règles de droit fiscal positif lorsque ces affaires, investissements ou biens sont dématérialisés, et il peut alors s'avérer périlleux de vouloir déterminer avec objectivité le domicile fiscal d'un commerçant électronique. En effet, comment peut-on aisément cerner le domicile d'un « télétravailleur »<sup>18</sup> ? Est-il judicieux de rattacher une personne physique à un territoire par son foyer familial, le lieu de son séjour principal ou le centre ses intérêts vitaux lorsque celle-ci exerce ses activités professionnelles exclusivement en ligne à partir d'un serveur étranger et pour le compte d'une société étrangère et lorsqu'il

---

« présence substantielle », considérant comme résident américain toute personne qui y possède une « présence substantielle », ce qui se traduit par une présence sur le territoire au moins 31 jours pendant l'année en cours et 183 jours sur la période de trois ans prenant fin au dernier jour de l'année en cours (F. HUET, *op. cit.*, n° 106).

<sup>17</sup> Article 57-2-b du code des impôts.

<sup>18</sup> Le télétravail peut être défini comme une organisation du travail par laquelle le salarié exécute régulièrement (et non de manière occasionnelle) les fonctions qu'il exerçait ou pourrait exercer dans les locaux de l'entreprise en dehors de ceux-ci, soit à domicile, soit sans rattachement à un lieu précis, au moins une journée par semaine, en utilisant de manière systématique les technologies de l'information.

perçoit ses rémunérations sur un compte bancaire situé et géré dans cet État étranger ?

b) La domiciliation fiscale des personnes morales

Le domicile de la personne morale est une notion à contenu variable. L'article 6 de la loi n° 08-2010/AN du 29 janvier 2010 portant création d'un Impôt sur les Sociétés au Burkina Faso dispose que « l'impôt sur les sociétés est dû à raison de l'ensemble des produits, revenus et bénéfices réalisés par les sociétés exploitées au Burkina Faso ». Il se pose la question de savoir ce que recouvre la notion de société « exploitée », celle-ci n'ayant été définie nulle part dans la loi.

En France, les articles 218-A-1 et 218-A-2 du CGI prévoient que « l'impôt sur les sociétés est établi au lieu du principal établissement de la personne morale ». La société pourra toutefois être imposée au lieu « où est assurée la direction effective de la société » ou au lieu « de son siège social » si l'administration en dispose ainsi. Lorsque la société exerce ses activités en France ou y possède des biens, sans y avoir son siège social, elle y sera imposable si elle y possède son « principal établissement », des « propriétés immobilières » ou simplement y « exerce une activité »<sup>19</sup>.

La convention fiscale franco-burkinabé prévoit une règle de principe en son article 2-2° en disposant que : « le domicile des personnes morales est au lieu du siège social statutaire ; celui des groupements de personnes physiques n'ayant pas la personnalité morale au lieu du siège de leur direction effective ». La convention utilise donc pour les personnes morales le critère du siège social et pour les groupements sans personnalité, un critère différent qui est celui du « siège de direction effective ».

L'ensemble de ces dispositifs convergent principalement vers le lieu du siège social ou le lieu de direction effective. Mais quel peut être le lieu de direction effective d'un site de commerce électronique non constitué en société et ne proposant à la vente que des biens numériques à travers de multiples serveurs situés de par le monde et difficilement localisables ? La problématique devient plus complexe lorsqu'elle doit être résolue à travers le prisme du droit positif burkinabé, le critère de domiciliation utilisé étant encore plus flou en raison de l'absence de définition légale de la notion de « société exploitée ».

Les critères du centre du contrôle et du siège de direction effective définis essentiellement par des éléments factuels que sont les lieux de réunion ou de prise de décisions perdent leur pertinence en raison du développement des moyens technologiques. L'utilisation des nouvelles technologies rend possibles, en effet, des

---

<sup>19</sup> Cf. article 23ter de l'Annexe IV du code général des impôts.

prises de décisions collectives en l'absence de rassemblement des organes de la société en un lieu géographique déterminé.

2) *L'imposition des revenus au lieu de leur source*

Le principe d'imposition des revenus au lieu de leur source par l'intermédiaire d'un établissement stable, encore appelé juridiction de la source<sup>20</sup>, est fondé sur la théorie de l'allégeance économique développée par Georg Von Scanz et Allix<sup>21</sup>. Il traduit la compétence fiscale de l'État sur tous ceux qui participent à la vie économique ou sociale interne tout en résidant à l'étranger. Il convient d'étudier la notion (a) avant d'examiner les installations énumérées par la loi comme non constitutives d'établissements stables (b).

a) La notion d'établissement stable

L'établissement stable étant un concept essentiellement utilisé pour l'attribution du droit d'imposer à un ou plusieurs États, il va de soi que les définitions qui sont fournies soient celles de conventions fiscales internationales. Il est ainsi défini par la convention fiscale franco-burkinabé en son article 3 et le Modèle de Convention O.C.D.E. en son article 5, en des formulations presque identiques, comme « une installation fixe d'affaires » par l'intermédiaire de laquelle « une entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

De cette définition quasi-unanime, il ressort l'exigence de la réunion de trois éléments pour la reconnaissance d'un établissement stable : une installation d'affaires (i), fixe (ii) par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise étrangère exerce des activités (iii).

i) Une installation d'affaires

L'installation peut désigner un bien immeuble, un bien meuble, un ensemble de biens meubles ou immeubles, un simple local ou un emplacement sur un espace géographique dégagé, une place sur un marché. Elle doit, toutefois, présenter un caractère fonctionnel, c'est-à-dire avoir un minimum d'aménagements nécessaires à

---

<sup>20</sup> Différentes conceptions de la notion de source ont pu être recensées dans les systèmes fiscaux étrangers. Ainsi, au Royaume-Uni, un revenu est considéré comme de source nationale lorsque « l'activité génératrice est exercée dans le pays ». Aux États-Unis, le revenu imposable est celui ayant un « lien effectif avec l'exécution d'une transaction ou l'exercice d'une activité » à l'intérieur des États-Unis. En France, il est fait application des critères de la présence d'un établissement stable ou d'un représentant, ou la réalisation d'un « cycle complet d'opérations » en France.

<sup>21</sup> F. HUET, *op. cit.*, n° 34.



l'exercice de l'activité<sup>22</sup>. Sur la question des pouvoirs ou des droits de l'entreprise, il n'est pas exigé que celle-ci possède le local en qualité de propriétaire, une simple disposition des lieux, même en vertu d'un contrat de location, suffit.

Sur la question de la possibilité qu'un outillage automatique, notamment un serveur informatique ou un site web, puisse être qualifié d'installation d'affaires, les éléments de réponse fournis par les commentaires de l'article 5-10 du paragraphe I du Modèle de convention O.C.D.E. doivent être recherchés dans les termes suivants : « l'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salariés à employeur (personnel)... Mais il peut, néanmoins, y avoir un 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 ».

De la définition du serveur informatique comme « tout ordinateur et matériel de stockage de données informatiques qui est utilisé pour la gestion et le stockage de fichiers de l'utilisateur sur un réseau »<sup>23</sup>, l'on comprend qu'il s'agit d'un système de gestion de données capable d'opérer comme une entreprise autonome<sup>24</sup>. Il peut, par conséquent, être qualifié d'installation d'affaires en raison, d'une part, de sa localisation physique en un emplacement donné et, d'autre part, de son caractère fonctionnel. Il faudra, cependant, pour être constitutif d'un établissement, qu'il soit à la disposition de l'entreprise commerçante étrangère, soit comme sa propriété, soit suivant un accord d'hébergement avec un fournisseur de services d'Internet<sup>25</sup>. Le site web quant à lui, en raison de son immatérialité complète, ne pourrait, que très difficilement, être qualifié d'installation d'affaires et partant d'établissement stable d'une entreprise étrangère.

## ii) Une installation fixe

La fixité de l'installation doit être aussi bien géographique que temporelle.

Pour qu'une installation soit géographiquement qualifiée de fixe, il n'est exigé qu'un simple lien avec une délimitation spatiale donnée, même si l'installation se déplace à l'intérieur de cette aire ou entre plusieurs zones de cette délimitation<sup>26</sup>. Il n'y a aucune exigence de fixation matérielle au sol. Rapportée au serveur

<sup>22</sup> J. BENETEAU, *La fiscalité de l'Internet*, Mémoire de DESS, Université d'Aix-Marseille III, 1999, 108 p.

<sup>23</sup> Définition de De HOEREN, citée par M. SARTIAUX, *Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau Internet*, Mémoire de 3<sup>ème</sup> cycle, Université Libre de Bruxelles, 2000, p. 35.

<sup>24</sup> M.-A. COUDERT et D. A. LAPRES, « Quelle fiscalité pour le commerce électronique? », *Revue Droit Fiscal*, Novembre 1997, p. 6.

<sup>25</sup> Internet Service Provider (ISP).

<sup>26</sup> F. HUET, *op. cit.*, n° 55.

informatique, la possibilité de localisation de celui-ci dans un espace géographique déterminé accroît la probabilité que soit constitué un établissement stable. Encore faut-il que cette fixité dure le temps nécessaire à la constatation de l'établissement stable.

La fixité temporelle fait référence à l'écoulement d'un certain temps de possession par l'entreprise étrangère de l'installation d'affaires dans une délimitation spatiale déterminée. Toutefois, en l'absence de spécification du délai jugé suffisant pour qu'une installation puisse être considérée comme fixe, il y a toujours une part d'incertitude dans la qualification. Par ailleurs, sur la question de savoir si la durée d'exploitation du serveur exigée pour sa fixité doit être effective ou peut être seulement intentionnelle, les commentaires du Modèle de convention O.C.D.E. semblent se contenter d'une simple intention de l'entrepreneur. En effet, suivant les termes utilisés, l'installation est fixe lorsqu'elle présente un « certain degré de permanence » et si elle n'a pas été créée « à des fins purement temporaires ». Il n'est donc fixé aucun seuil temporel à partir duquel la fixité est acquise.

iii) Une installation servant à l'exercice de l'activité

Le point 10 des commentaires de l'article 5, paragraphe 1 du Modèle de convention O.C.D.E. vise les entreprises propriétaires ou simplement locataires d'un équipement à l'étranger. Ainsi, lorsque l'entreprise étrangère, commerçante électronique, exploite un site sur un serveur acheté ou loué par elle, celui-ci est une installation d'affaires et pourrait constituer un établissement stable si les autres conditions sont réunies par ailleurs.

Il faut distinguer l'accord d'hébergement de la location de serveur<sup>27</sup>. Dans la location, le fonctionnement et l'entretien du serveur sont assurés par le personnel de l'entreprise locataire d'où la possibilité qu'un établissement stable puisse être reconnu à cette dernière. En revanche, dans le cas de l'accord d'hébergement, le serveur ne peut constituer une installation d'affaires pour l'entreprise dont le site est publié mais pour le fournisseur<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> L'accord d'hébergement comprend nécessairement l'utilisation d'un espace du disque dur du serveur du fournisseur pour la publication du site commerçant, mais il comporte des limitations des droits conférés à l'entreprise commerçante dont le site est publié. Cette dernière ne loue pas un espace disque, même si le terme « location » est souvent employé, elle passe un accord de publication impliquant, pour des raisons techniques, stockage sur un disque dur.

<sup>28</sup> M. SARTIAUX, « Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau Internet », *op. cit.*, p. 35.

Certaines administrations considèrent que lorsqu'un serveur est contrôlé et exploité par une entreprise étrangère, il y a établissement stable de ladite entreprise quelle que soit l'activité exercée au travers de celui-ci<sup>29</sup>.

Quant à la question de savoir s'il faut nécessairement une intervention humaine, elle est diversement appréciée par les tribunaux et les administrations fiscales étant donné que les législations nationales et les conventions internationales ne donnent aucune indication précise<sup>30</sup>.

Certains analystes estiment que dans le cas des équipements automatisés, le seul usage de l'installation fixe dans le but de générer des revenus est suffisant<sup>31</sup>. Ils fondent leur position sur le fait que le point 10 des commentaires de l'article 5 n'exige aucune intervention humaine. D'autres, par contre, considèrent qu'il faut une intervention humaine répondant à trois critères de lieu, de qualité du personnel et de niveau de l'intervention<sup>32</sup>. D'abord, l'intervention doit avoir lieu dans l'État où se trouve l'équipement automatique ; ensuite, le personnel devant intervenir sur l'installation exploitée doit nécessairement être du personnel salarié<sup>33</sup> de l'entreprise ; et enfin, comme le suggère le même point 10 des commentaires, l'équipement doit être « exploité » par des personnes. Les seuls montage et entretien ne suffisent donc pas.

Dans la situation particulière où des « agents intelligents » exécutent l'intégralité de la transaction sur le site web situé sur le serveur dans l'État source, ce serveur pourra être assimilé à un entrepôt non constitutif d'un établissement stable

---

<sup>29</sup> L'administration fiscale belge notamment, cité par M. SARTIAUX, *Ibidem*, p. 37.

<sup>30</sup> Aucune précision sur la nécessité d'une intervention humaine dans toutes les situations constitutives d'un établissement stable n'est fournie à l'article 3 de la convention fiscale franco-burkinabé du 11 août 1965.

<sup>31</sup> C'est le cas de la jurisprudence allemande : Tribunal Fédéral d'Allemagne, *Pipeline Case*, 30 octobre 1996.

<sup>32</sup> Les Pays-Bas dans l'affaire *Pipeline Case*, cités par M. SARTIAUX, « Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau Internet », *op. cit.*, p. 37.

<sup>33</sup> Cette exigence semble fondée sur les termes du Commentaire 10 du paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale O.C.D.E. qui utilise le terme de « personnel ».

selon certains auteurs<sup>34</sup>, mais sera considéré comme un établissement stable au regard de la stipulation de l'article 3-ii de la convention fiscale franco-burkinabé<sup>35</sup>.

En tout état de cause, la présence humaine prédominante dans la définition classique de l'établissement stable s'estompe dans la tentative de formulation de définitions adaptées aux nouvelles technologies. La seule certitude pour l'heure est que plus il y a intervention humaine, plus la probabilité que soit reconnu un établissement stable est élevée.

b) Les « établissements non stables »

Les exceptions sont prévues aux articles 3 de la convention fiscale franco-burkinabé et 5 du Modèle de convention O.C.D.E. (i). Leur applicabilité au commerce électronique reste, cependant, incertaine et soulève des difficultés réelles (ii).

i) Exposé des exceptions

La convention fiscale franco-burkinabé prévoit en son article 3-b, 3-c et 3-e qu'est considérée comme une installation non constitutive d'établissement stable : (1) un entrepôt de marchandises utilisé aux seules fins de transformation par une autre entreprise, (2) une installation utilisée aux seules fins d'exercice d'activités ayant un caractère préparatoire de fournitures d'informations, de recherches scientifiques ou autres, (3) la réalisation d'opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité, etc.

Il faut dire que certaines exceptions prévues par le Modèle de convention O.C.D.E. ne sont pas reprises au titre des installations non constitutives d'établissement stable par la convention fiscale franco-burkinabé. Il en est ainsi notamment (1) des installations utilisées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise, (2) des entrepôts de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de stockage, d'exposition ou

---

<sup>34</sup> Les « agents intelligents » ne peuvent être assimilés à des agents agissant pour le compte d'une entreprise et disposant des pouvoirs de signer des contrats en son nom sur le territoire d'un État étranger. Même lorsque le serveur traite des commandes commerciales, la question de la réalité d'une rencontre des volontés, nécessaire à la conclusion du contrat, reste posée. Seules les personnes juridiques, capables de volonté, peuvent passer des actes juridiques et par conséquent peuvent être des agents constitutifs d'établissements stables (P.-Y. BOURTOURAUULT, cité par M. SARTIAUX, « Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau Internet », *op. cit.*, p. 39).

<sup>35</sup> Encore faut-il que le serveur appartienne à l'entreprise commerçante.

de livraison, (3) des installations fixes d'affaires utilisées aux seules fins d'achats de marchandises ou de réunion d'informations pour l'entreprise.

## ii) Application des exceptions au commerce électronique

La convention fiscale franco-burkinabé considèrera comme non constitutifs d'établissement stables des serveurs utilisés (1) comme entrepôts de marchandises utilisés aux seules fins de transformation par une autre entreprise et (2) à des fins d'activités ayant un caractère préparatoire de fournitures d'informations, de recherches scientifiques.

En revanche, les serveurs utilisés pour (1) stockage, exposition et livraison de marchandises appartenant à l'entreprise, (2) acheter des marchandises ou réunir des informations faisant l'objet même de l'activité de l'entreprise ou (3) fournir de la publicité, bien que prévus comme exceptions par le Modèle de convention O.C.D.E., seront des établissements au regard de la convention fiscale franco-burkinabé dès lors que les autres conditions sont remplies.

Sur l'exception aux contours flous portant sur les activités préparatoires, lorsque les activités sur le serveur forment une partie « essentielle et significative » de l'activité commerciale de l'entreprise, ou lorsque d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire du même serveur, elles ne peuvent se voir reconnaître le caractère préparatoire ou auxiliaire qui leur permettrait d'échapper à la qualification d'établissement stable.

Bien que l'appréciation de l'existence d'un établissement stable soit une question de fait, les critères actuels de l'établissement stable se révèlent peu adaptés au commerce électronique. Les exceptions faites au concept permettent à nombre d'entreprises exportatrices de biens et services numériques de se livrer à une sorte de concurrence déloyale aux entreprises des États importateurs en participant à la vie économique de ces États étrangers sans jamais franchir le seuil de l'établissement stable qui les y soumettrait à une taxation. Il a même été proposé dans ce sens de considérer le commerce électronique comme une vente à distance pour laquelle aucun établissement stable n'est reconnu dans l'État de résidence de l'acheteur<sup>36</sup>.

Si le contenu actuel du concept de l'établissement stable semble inadapté au commerce électronique, les conclusions vont dans le sens de la préservation du concept au prix d'une adaptation.

---

<sup>36</sup> M. SARTIAUX, « Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau Internet », *op. cit.*, p. 34.

### 3) *L'imposition de la consommation au lieu de consommation*

La TVA est une taxe sur la consommation et s'applique en principe au lieu de consommation du bien ou du service objet de l'opération imposable (a). Elle est, toutefois, souvent appliquée au lieu d'établissement du prestataire ou du bénéficiaire d'une prestation sans qu'il ne soit recherché le lieu de consommation réelle (b).

#### a) L'imposition au lieu de consommation

Le lieu de consommation peut être entendu de plusieurs manières<sup>37</sup> et les règles applicables différentes selon qu'elles concernent des livraisons de biens (i) ou des prestations de services (ii).

##### i) Les règles applicables aux livraisons de biens

Au Burkina Faso, l'article 320-1 du CI soumet à la TVA les importations de biens se matérialisant par le franchissement du cordon douanier au Burkina Faso par ces biens pour une « mise à la consommation » lorsque lesdits biens proviennent de l'extérieur ou pour une « mise à la consommation » à la suite d'un régime douanier suspensif. Cette règle d'imposition s'attache fortement au critère du lieu de consommation en s'appuyant sur l'accomplissement de formalités douanières.

En France, le critère du lieu de consommation est utilisé à l'article 258-III du CGI pour soumettre à imposition de la TVA les livraisons du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid lorsque ces biens sont « consommés en France ».

##### ii) Les règles applicables aux prestations de services

La Directive 02/98/CM/UEMOA prévoit l'imposition des prestations de services à leur lieu d'exécution<sup>38</sup>. Toutefois, lorsque ce lieu est différent de celui d'utilisation de la prestation, l'imposition se fait au lieu d'utilisation du service<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Il y a deux acceptions possibles de la notion de « lieu de consommation ». La première, fondée sur une conception pure de la consommation préconise l'application de la TVA à une opération au lieu effectif d'utilisation ou d'exploitation du bien ou du service imposable. La seconde est une fiction du droit selon laquelle le lieu de consommation est présumé être, pour le consommateur non assujéti, le lieu de sa résidence habituelle et, pour l'assujéti, le lieu de son établissement.

<sup>38</sup> Article 13 de la Directive 02/98/CM/U.E.M.O.A.

<sup>39</sup> Nonobstant l'apparence de dualité qu'ils ont, les critères d'imposition ne sont que l'application pratique d'une seule et même règle : celle de l'imposition au lieu d'utilisation qui, lorsqu'il coïncide avec le lieu d'exécution du service, s'efface pour ne laisser paraître que le lieu d'exécution dans la formulation de la règle définissant la juridiction d'imposition.

Les dispositions de l'article 319 du CI prévoient la taxation des travaux immobiliers et de toutes autres opérations et services lorsque le service rendu, le droit cédé ou concédé, l'objet ou le matériel loué sont utilisés ou exploités au Burkina Faso.

En France, les articles 259-A-5°-b et 259-A-5°-c du CGI imposent en France, les ventes à consommer qui ont effectivement lieu en France, ou sont matériellement réalisées en France ou à bord de navires, d'aéronefs ou de trains, au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté Européenne au départ de la France.

Ces règles utilisant le critère de la consommation s'attachent à la matérialité de celle-ci et à la possibilité de déterminer le lieu où cette consommation a effectivement lieu. Il s'agit de l'application d'une conception pure de consommation dont la mise en œuvre devrait avoir pour conséquence de soumettre à la TVA les services immatériels au seul lieu où le client les consomme effectivement, indépendamment du lieu de conclusion du contrat, de paiement, de résidence ou d'établissement du bénéficiaire ou du fournisseur et du lieu de localisation fournisseur ou du preneur au moment de la livraison<sup>40</sup>. Or, toute la difficulté réside dans la possibilité de déterminer précisément ce lieu, et avec une garantie de certitude.

b) L'imposition au lieu de situation du preneur ou du prestataire

Ce critère d'imposition s'applique d'avantages aux prestations de services, notamment les prestations immatérielles, et est utilisé dans les dispositifs nationaux suivants.

En droit burkinabé, une règle d'imposition à la TVA au lieu de situation du preneur domicilié au Burkina Faso est édictée à l'article 324 du code des impôts. Cet article prévoit une imposition alors même que les services imposables sont rendus par des prestataires considérés comme assujettis mais non domiciliés ou non établis au Burkina Faso.

En France, des règles utilisant le critère du lieu de situation du preneur sont prévues à l'article 259 du CGI. Cet article soumet à la TVA les prestations de services dont le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et ayant en France, soit le siège de son activité économique, soit un établissement stable auquel les services sont fournis, ou à défaut de siège de son activité et d'établissement, son domicile ou sa résidence habituelle. En revanche, lorsque le preneur est non assujetti, la prestation est imposée seulement lorsque le prestataire a établi en France

<sup>40</sup> O.C.D.E., *Commerce électronique et impôts sur la consommation*, Rapport du groupe de travail n° 9 sur la consommation au comité des affaires fiscales, 2001 : <http://www.oecd.org/dataoecd/37/20/2673675.pdf>

le siège de son activité économique, ou lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont fournis ou enfin, à défaut du siège et de l'établissement lorsqu'il y a son domicile ou sa résidence habituelle.

Les règles se référant au siège de l'activité, à l'établissement stable ou au domicile devraient permettre l'imposition des cessions ou concessions de droits d'auteurs, des prestations de publicité en ligne, de téléchargement de logiciels, de traitement de données, de fourniture d'informations et de prestations de télécommunication, etc. Toutefois, la numérisation croissante de l'économie rend périlleuse l'application des critères classiques de la résidence, notamment en ses facteurs économiques et professionnels ou de l'établissement stable surtout, pour ce dernier, au regard de la question portant sur la nécessité d'une intervention humaine.

## **II – DE L'ADAPTATION NÉCESSAIRE DES CRITÈRES DE JURIDICTION D'IMPOSITION**

Les aménagements ou correctifs à apporter aux critères de détermination de la juridiction d'imposition doivent nécessairement porter sur les trois concepts essentiels du principe de territorialité de l'impôt. Il s'agit des concepts de résidence (1), d'établissement stable (2), et du lieu de consommation (3).

### *1) Les réaménagements du concept de résidence*

Les adaptations proposées par la doctrine intéressent davantage la résidence des personnes morales que celle des personnes physiques, en raison du fait que cette dernière est principalement liée à la présence physique de la personne concernée, toute chose qui échappe encore à la numérisation.

Les propositions avancées portent sur une résidence à fixer non plus dans l'État du siège de direction de la société, ni dans celui de constitution, ni dans celui dont le droit est applicable à la société ou celui avec lequel les liens économiques sont les plus forts, mais en utilisant le nom de domaine des entreprises numériques.

Il a, en effet, été proposé par une certaine doctrine l'utilisation des noms de domaine pour la détermination de la résidence des sociétés de commerce électronique. Un auteur considère que : « si les espaces géographiques ont été supprimés sur le plan technique, ils sont en fait rapidement réapparus mais sous une forme virtuelle, par le biais des noms de domaine en ce qui concerne les territoires »<sup>41</sup>. Pour cet auteur, pour résoudre les problèmes de localisation, l'on pourrait considérer qu'un serveur ayant une adresse Internet avec un suffixe

---

<sup>41</sup> Alain Bensoussan, cité par Jocelyn Beneteau in J. BENETEAU, *La fiscalité de l'Internet*, *op. cit.*



renvoyant à un État serait réputé situé dans cet État. En exemple, un serveur avec un nom de domaine en « .bf » serait résident du Burkina Faso, et un serveur avec un nom de domaine en « .fr », résident de France, même si matériellement le serveur se trouve dans un autre État. Il demeurera, cependant, la problématique des noms de domaines génériques en « .com », « .org », « .net » et autres, non rattachables à un État. La solution définitive serait, dans ce cas, de supprimer tous les noms de domaines génériques pour ne conserver que les noms de suffixes nationaux, ce qui impliquerait un consensus international difficile à obtenir pour l'heure.

La consécration d'une notion de territoire fiscal virtuel faciliterait la tâche des administrations fiscales. Toutefois, il peut être facilement objecté que celle-ci favorisera des choix de résidence à des fins purement fiscales par achat massif des noms de domaine dans des paradis fiscaux. En outre, cette consécration pourrait transformer le critère de territorialité en critère de résidence, voire de nationalité, en raison de la rigidité de certaines législations nationales d'attribution des noms de domaines avec des extensions nationales. Tel est le cas en France où seules les entreprises « résidentes » peuvent, en principe, avoir des noms de domaine en « .fr », à la différence du « .bf » du Burkina Faso<sup>42</sup>.

## 2) *Les réaménagements proposés au concept de l'établissement stable*

Les propositions les plus pertinentes venant de l'O.C.D.E. vont, d'une part, dans le sens d'un réaménagement des critères actuels de définition de l'établissement stable (a), d'autre part, dans le sens de l'instauration d'un nouveau système d'imposition des revenus tirés d'activités électroniques dans le pays importateur (b).

### a) Les réaménagements possibles du concept d'établissement stable

Les réaménagements proposés sont nombreux mais peuvent être regroupés suivant qu'ils visent à exclure les équipements informatiques de la possibilité d'être constitutifs d'un établissement stable (i) ou plutôt à réunir les conditions pour une imposition dans l'État de source des revenus (ii).

---

<sup>42</sup> Il faut se rappeler que tandis que l'attribution des espaces génériques (les .com, .net, .org., etc.), créés à l'origine d'Internet, dépendent de l'ICANN (Internet Cooperation for Assigned Names and Numbers), les espaces dits géographiques (le .fr pour la France et le .bf pour le Burkina Faso par exemples) dépendent tout de règles nationales. C'est ainsi que l'Association Française pour le Nommage Internet en Coopération (AFNIC), créée en décembre 1997 par l'INRIA (Institut National de la Recherche en Informatique et Automatique) et l'État, gère l'espace de noms de domaines français .fr sur délégation d'État (Arrêté ministériel du 19 février 2010).

i) Les réaménagements visant à exclure  
l'imposition des installations électroniques

Deux propositions majeures ont été faites dans ce sens. La première proposition vise à exclure des établissements stables les installations sur lesquelles les activités ne s'accompagnent pas d'une intervention humaine effectuée par du personnel ou des agents dépendants. Elle est fondée sur le fait que l'absence d'une intervention humaine et l'utilisation d'installations automatisées limitent les fonctions et les risques assumés par l'entité, ce qui ne milite pas pour l'existence d'un sujet fiscal<sup>43</sup>. En outre, elle semble respectueuse du principe de neutralité fiscale puisqu'elle appliquerait les mêmes règles aussi bien aux installations informatiques servant au commerce électronique qu'à celles utilisées pour le commerce traditionnel.

La seconde vise à exclure de manière expresse les serveurs informatiques du champ de l'établissement. En effet, elle suggère que l'exclusion des serveurs simplifierait les règles applicables si elle consiste en l'ajout d'une disposition complémentaire aux exclusions prévues par les textes légaux ou conventionnels. La nouvelle disposition devrait, soit porter sur tous les équipements informatiques assimilables à des serveurs, soit se limiter aux seuls serveurs informatiques servant de support aux activités de livraison et de prestations sur Internet.

En adoptant une telle modification, les États accorderaient une plus grande importance à la contribution humaine à l'exercice et au maintien de l'activité, au détriment de l'emplacement où se trouve l'équipement automatisé. Les détracteurs de la proposition objectent, en revanche, le fait que les exceptions figurant au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale O.C.D.E.<sup>44</sup> concernent toutes la nature des fonctions accomplies dans une installation fixe d'affaires, alors que l'option suggérée se fonde sur la nature de l'équipement utilisé.

ii) Les réaménagements visant à obtenir  
une imposition dans l'État de source

Deux réaménagements proposés ont retenu notre attention : l'abrogation des exceptions relatives au stockage, à l'exposition et à la livraison, et l'adjonction d'un nouveau lien d'établissement stable virtuel.

Dans une première approche, il a été proposé d'abroger les exceptions relatives au stockage, à l'exposition ou à la livraison figurant au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention O.C.D.E.. Il faut d'ailleurs souligner que contrairement à ce

---

<sup>43</sup> O.C.D.E., *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?*, Rapport final du Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, p. 34.

<sup>44</sup> Voir les articles 2 du code des impôts et 3 de la convention fiscale franco-burkinabé.

dernier, l'exception portant sur la « livraison » ne figure ni dans le Modèle de convention de l'Organisation des Nations Unies<sup>45</sup>, ni dans la convention fiscale franco-burkinabé. L'option du Modèle O.N.U. et de la convention franco-burkinabé sert l'imposition du commerce électronique et est favorable pour un état importateur de commerce électronique comme le Burkina Faso, d'autant plus que dans ce dernier, l'infrastructure nécessaire aux livraisons peut représenter une partie assez importante de l'activité. Comme le souligne le Groupe Technique et Consultatif de l'O.C.D.E. : « si l'on admet que le paragraphe 4 vise des activités de nature préparatoire ou auxiliaire, il ne convient pas, semble-t-il, de l'appliquer à une activité qui constitue un élément essentiel et une partie significative du fonctionnement de l'entreprise »<sup>46</sup>.

Dans une toute autre approche, il a été proposé l'adjonction d'un nouveau lien d'« établissement stable virtuel électronique » avec à la clé une adaptation au commerce de tous les concepts voisins à l'établissement stable. C'est ainsi qu'il a été défendu l'élargissement de la notion d'installation fixe d'affaires pour y inclure celle d'« installation fixe virtuelle d'affaires » – la consécration d'une installation virtuelle devant permettre de reconnaître un établissement stable à une entreprise qui exercerait du commerce électronique par l'intermédiaire de son site web dans un État étranger. Il a aussi été proposé de créer une nouvelle notion d'« agence virtuelle » à partir d'une extension du concept classique d'agent dépendant. Ainsi, un site Internet au moyen duquel des contrats obligeant l'entreprise étrangère sont conclus pourrait être traité comme un agent dépendant de cette entreprise, indépendamment du lieu de situation du serveur sur lequel se trouve ce site. Il a, enfin, été proposé de créer un autre concept, celui de « présence professionnelle virtuelle sur place » devant se manifester par une présence économique au sein d'une juridiction grâce à l'utilisation d'une interface professionnelle informatique. L'objectif de ce concept est la fixation d'un nouveau seuil de détermination de la présence économique significative et continue d'une entreprise dans une juridiction, qui suffirait à y justifier la reconnaissance d'un établissement stable imposable, cela sans qu'il soit accordé une quelconque importance à l'absence ou l'insuffisance de présence physique. Comme le soutiennent les tenants de ce nouveau concept, « le commerce s'exerce au lieu où se trouve le client »<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> O.C.D.E., *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?*, *op. cit.*, p. 45.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 72.

b) Les nouvelles règles d'imposition dans l'État de source

Les règles proposées pour une imposition des revenus dans l'État de leur source ont trait, d'une part, à la localisation des activités génératrices desdits revenus (i) et, d'autre part, à la localisation des paiements faits dans le cadre des opérations génératrices desdits revenus (ii).

i) La règle de la localisation des activités génératrices des revenus

Il s'agit de la proposition d'adoption d'une nouvelle règle de force d'attraction applicable au commerce électronique. Elle consiste à compléter les dispositions du paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention O.C.D.E. qui serait désormais libellé comme suit : « Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, ses bénéfices sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à l'établissement stable. Les bénéfices provenant de ventes de biens ou d'autres activités professionnelles, effectuées dans l'autre État au moyen de site Internet de l'entreprise, qui sont identiques ou similaires aux ventes ou activités effectuées par l'intermédiaire de cet établissement stable devront être réputées imputables à l'établissement stable ».

La modification conduirait à assimiler les fonctions accomplies par l'intermédiaire d'un site Internet à celles réalisées par l'établissement stable situé dans l'État où les ventes électroniques sont réalisées. Elle a d'ailleurs été intégrée en partie par les points b) et c) de l'article 8 de la convention UEMOA qui impose les ventes de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue, et les autres « activités commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue ».

L'inconvénient majeur d'une telle proposition est qu'elle lie le droit d'imposer d'un État à l'existence préalable d'un établissement stable auquel les bénéfices tirés de l'exploitation du site web seront attribués. Il y a là une entorse majeure au principe de la neutralité, en raison de la discrimination faite entre les activités du site Internet d'une entreprise disposant d'un établissement stable dans un État et celles similaires d'une autre entreprise n'ayant aucun établissement stable.

ii) Les règles découlant de la localisation des paiements

La taxation à la source des revenus dans le cadre de transactions électroniques pourrait être facilitée par l'imposition directe de certains paiements et cette

imposition serait davantage objective si elle est cantonnée aux paiements qui diminuent la matière imposable dans l'État de source.

Une imposition directe des paiements passerait par l'adoption de règles analogues à celles qui régissent l'imposition des revenus dits passifs afin d'aboutir à une taxation des paiements effectués pour certaines opérations de commerce électronique. Dans la pratique, il faudrait appliquer une retenue à la source définitive aux paiements effectués, en contrepartie d'achats électroniques, à partir d'un État, que le bénéficiaire y dispose ou non de personnel ou d'équipements électroniques. Cette imposition directe ne serait, cependant, pas conforme aux principes d'imposition des bénéfices car elle frapperait des recettes brutes. La retenue serait alors assimilable à un droit de douane sur les transactions du commerce électronique, donc non-conforme au principe de neutralité à l'égard des autres transactions transfrontalières. Elle aurait par ailleurs l'inconvénient d'être inefficace dans l'hypothèse d'opérations réalisées entre une entreprise commerçante étrangère et des consommateurs privés en raison de l'impossibilité matérielle pour les administrations fiscales de contrôler et de sanctionner le non-respect de l'obligation de retenue, à prévoir éventuellement à la charge des consommateurs connus ou non de ces administrations fiscales.

Une imposition des paiements qui diminuent la matière imposable correspondrait à un système d'imposition s'inscrivant dans une approche dite par « érosion de la matière imposable ». Au lieu de s'appesantir sur la localisation des activités génératrices d'un produit ou d'un service, ce système se fonderait sur l'idée que lorsque dans un État, un paiement transfrontalier est fait au profit d'une entreprise étrangère, et lorsque ledit paiement est déductible des impôts dont le payeur est redevable, l'État de source du paiement aura compétence à opérer une retenue à la source.

Applicable à tous les paiements transfrontaliers, indépendamment du mode de commercialisation utilisé, ce nouveau lien serait de loin préférable aux autres en raison de sa conformité avec l'essentiel des principes directeurs de la fiscalité dont le principe de neutralité fiscale entre les opérations matérielles et les opérations immatérielles. Il apparaît donc comme la proposition la moins mauvaise, à même d'appréhender de façon plus efficiente les bénéfices dégagés d'une activité commerciale électronique.

### *3) Redéfinition du concept du lieu de consommation*

Dans le but de contourner les difficultés de détermination du lieu de consommation réelle des opérations de commerce électronique, il a été suggéré l'adoption, en matière de TVA, de la notion d'établissement stable comme critère

subsidaire de territorialité. L'examen de ce concept requiert qu'il soit précisément délimité (a) avant une étude de son applicabilité au commerce électronique (b).

a) Le concept d'établissement appliqué aux impôts indirects

À la différence du droit positif burkinabé qui n'a consacré la notion d'établissement stable qu'en matière d'impôts directs, le droit communautaire européen utilise la notion aussi bien en matière de fiscalité directe qu'en matière de fiscalité indirecte avec, cependant, des contenus distincts. Au regard de la TVA, le concept sert à appréhender le lieu de consommation d'un bien ou d'un service tandis qu'en matière d'impôts directs, elle sert à déterminer le droit d'imposer des bénéfices réalisés dans un État par une entreprise étrangère<sup>48</sup>. Après un exposé de la définition fournie par la jurisprudence communautaire européenne, reprise par le Conseil d'État français (i), nous recenserons les conditions d'existence de l'établissement stable qui se dégagent de la définition (ii).

i) La définition jurisprudentielle du concept

La notion d'établissement stable n'a pas été légalement définie en matière de TVA. Toutefois, l'article 259 du CGI français, transposant en droit français les dispositions de l'article 9.1 de la sixième Directive, y fait référence en disposant que : « le lieu des prestations de services est situé en France [...] lorsque le preneur est un assujéti agissant en tant que tel et qu'il a en France [...] un établissement stable auquel les services sont fournis ».

Dans un sens large, on peut considérer comme établissement stable : « tout centre d'activité où un assujéti effectue de manière régulière des opérations imposables »<sup>49</sup>. De façon plus précise, le Conseil d'État, dans une énonciation inspirée de celle de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes, définit l'établissement stable en matière de TVA comme : « la disposition personnelle et permanente d'une installation comportant les moyens humains et techniques nécessaires à la prestation du service [...] »<sup>50</sup>.

Le juge communautaire européen avait, quant à lui, affirmé que l'établissement stable exige : « une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause et si ces prestations ne peuvent être

---

<sup>48</sup> J.-G. FOLLOROU et O. LUQUIAU, « Analyse de la proposition de directive du 7 juin 2000 », *op. cit.*, p. 50.

<sup>49</sup> J. BENETEAU, *La fiscalité de l'Internet*, *op. cit.*

<sup>50</sup> Conseil d'État, 31 janvier 1997, 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sections, *Schlosser*, requête n° 170166 ; *Hofman et Gebhart*, requête n° 170164 et *Stark*, requête n° 150828-157689, dans *Revue de jurisprudence fiscale*, n° 3, 1997, pp. 165-168.

utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire »<sup>51</sup>. En adoptant une nouvelle définition du concept, le juge communautaire n'a pas souhaité se rapporter aux définitions du droit fiscal international traitant de l'établissement stable pour les besoins d'autres types d'impôts.

Il résulte des décisions évoquées que l'existence d'un établissement stable en matière de TVA exige la satisfaction de quatre conditions essentielles.

#### ii) Les conditions d'existence de l'établissement stable

De la lecture des décisions citées, quatre conditions essentielles à remplir pour l'existence d'un établissement stable en matière de TVA peuvent être dégagées.

La première condition exigée est la réunion de moyens humains et techniques. Cette exigence signifie qu'il ne saurait exister d'établissement stable sans réunion d'installations ou d'équipements sur lesquels a lieu une intervention humaine de façon régulière.

La seconde condition est relative au caractère permanent de cette réunion. La permanence exigée est exclusive d'interventions intermittentes<sup>52</sup>.

La troisième condition est une condition de destination. Elle impose que les moyens humains et techniques utilisés soient nécessaires aux prestations de services dont la territorialité est analysée. Mais la Cour a évolué par la suite en laissant entendre que la réunion de moyens humains et techniques n'étaient plus nécessaires mais qu'il suffisait que ces moyens rendent possibles ces prestations<sup>53</sup>.

La dernière condition n'en est pas véritablement une au même titre que les trois précédentes, mais est relative à l'applicabilité même du concept. Elle impose que l'on ne puisse faire appel au concept de l'établissement stable que si les prestations dont la territorialité est recherchée ne peuvent être rattachées au siège, ou si ce rattachement conduit à une solution jugée non rationnelle du point de vue fiscal<sup>54</sup>. L'établissement stable n'est donc qu'« une dérogation au critère prioritaire du siège »<sup>55</sup>.

---

<sup>51</sup> CJCE, 2<sup>ème</sup> ch., 4 juillet 1985, *Günther Berkholz c/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, n° 168/84, Rec. 1985, p. 2251.

<sup>52</sup> J.-G. FOLLOROU et O. LUQUIAU, « Analyse de la proposition de directive du 7 juin 2000 », *op. cit.*, p. 51.

<sup>53</sup> CJCE, 7 mai 1998, *Lease Plan Luxembourg SA c/ Belgique Staat*, C-390/96, Rec. 1998, p. I-2553.

<sup>54</sup> F HUET, *op. cit.*, n° 160.

<sup>55</sup> C. RECCO, « Internet et droit fiscal », Rapport de recherche :

[http://www.infotheque.info/cache/8271/www.jurisfutur.com/Dossiers/internet\\_dtiscal.htm](http://www.infotheque.info/cache/8271/www.jurisfutur.com/Dossiers/internet_dtiscal.htm)

b) L'applicabilité du concept d'établissement stable au commerce électronique

Parmi les conditions posées par l'arrêt *Berkholz*<sup>56</sup>, la réunion de moyens humains est celle dont l'application au commerce électronique appelle le plus d'observations. Faut-il, en effet, exiger qu'une présence humaine soit véritablement nécessaire au fonctionnement d'un serveur pour que celui-ci puisse constituer un établissement stable ?

*A priori*, l'on pourrait théoriquement s'en tenir au fait que le serveur informatique est une machine qui peut servir à la réalisation d'opérations de ventes et de prestations de services imposables à la TVA ; ces opérations pouvant être – et elles le sont en général – effectuées de manière autonome par le serveur. Cependant, même si une intervention humaine sur le serveur est parfois nécessaire à des fins de maintenance<sup>57</sup>, la condition tenant à la « réunion permanente de moyens humains et techniques » ne semble pas remplie, seuls les moyens techniques étant présents<sup>58</sup>.

De manière pratique, pour répondre à la question posée, il a été proposé de distinguer les services personnels des services mécaniques. Les premiers sont constitués limitativement d'activités intellectuelles de conseil réalisées par des architectes, des avocats, des ingénieurs et autres experts. Les services mécaniques, quant à eux, sont ceux nécessitant l'utilisation ou la consultation de bases de données et pour lesquels il y a peu ou pas du tout d'intervention humaine. La finalité de cette distinction réside dans la différence des critères de territorialité applicables. Aux services dits personnels, on appliquerait le principe d'imposition au lieu d'exécution matérielle des prestations en accordant une importance prépondérante à l'intervention humaine. En revanche, aux services dits mécaniques serait appliqué le principe d'imposition au lieu de résidence du client sans prise en compte d'une intervention humaine hypothétique ou négligeable<sup>59</sup>.

La première réaction à l'avènement de l'Internet a été pour certains pays de proposer que celui-ci soit une zone franche en vertu du principe du libéralisme économique et au regard des problèmes techniques posés en matière de fiscalité<sup>60</sup>. Cette idée n'a pas été suivie par l'O.C.D.E. qui a recommandé, avec l'appui de la majorité des systèmes fiscaux nationaux, et conformément au principe fiscal de

---

<sup>56</sup> CJCE, 2<sup>ème</sup> ch., 4 juillet 1985, *Günther Berkholz c/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, *op. cit.*

<sup>57</sup> Intervention effectuée généralement par une personne distincte de l'entreprise effectuant les opérations imposables, appelée fournisseur d'hébergement, que l'entreprise rémunère en contrepartie du service rendu.

<sup>58</sup> J. BENETEAU, *La fiscalité de l'Internet*, *op. cit.*

<sup>59</sup> F. HUET, *op. cit.*, n° 98.

<sup>60</sup> Il s'agit de l'expression de la théorie américaine de la Tariff Free Environment selon J. BENETEAU, *La fiscalité de l'Internet*, *op. cit.*



neutralité, d'appliquer au commerce électronique les règles fiscales existantes, sous réserve de leur adaptation. C'est ainsi que des réformes ont été initiées, souvent sectorielles et de portée limitée pour accompagner une lente mutation du droit appelé à régir un monde dématérialisé. Le commerce électronique étant par nature transfrontalier, il faut se rendre à l'évidence : le succès des réformes entamées ou envisagées ne sera franc que lorsque les États privilégieront « des solutions qui débordent elles aussi du cadre des frontières nationales »<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> M. SARTIAUX, « Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau Internet », *op. cit.*, p. 11.

**RÉSUMÉ :**

*Avec l'avènement de l'Internet, les échanges commerciaux se sont dématérialisés, accélérés et se tiennent désormais entre des acteurs disposant de moyens efficaces pour dissimuler leur véritable identité et leur localisation géographique. Ces changements, qui mettent à l'épreuve certains concepts de base de la technique fiscale, poussent les juristes à réagir mais de façons divergentes. Certains voient dans le cyberspace une zone franche qu'il faut protéger de l'impôt, jugé attentatoire aux libertés des internautes. D'autres, en revanche, estiment qu'il faut créer un impôt spécifique aux activités commerciales électroniques. Au milieu, la majorité des systèmes fiscaux optent de soumettre le commerce électronique aux lois et règlements actuels, le fût-il au prix d'aménagements et de reformulations des règles actuelles. Tel est le choix commun de la France, pays à l'économie développée et technologiquement avancé, et du Burkina Faso, pays en voie de développement, technologiquement peu avancé et importateur net de biens et services du commerce électronique ; deux systèmes fiscaux dont l'analyse comparative peut présenter un intérêt certain.*

**SUMMARY:**

*With the advent of the Internet, trading relationship are dematerialized, speeded up and now take place between actors who have efficient means to hide their real identity and location. These changes challenge certain basic concepts of the fiscal technical procedures, pushing lawyers to respond in novel ways. Some people see the cyberspace as a free zone to be protected from tax. Others, however, believe that a special tax on electronic commercial activities must be created. In practice, the majority of tax systems choose a mid-term solution that consists in submitting the e-commerce to existing laws and regulations, with however certain adjustments and reformulations of existing rules. This is the shared choice of France, a technologically advanced and economically developed country, and of Burkina Faso, a developing country that is much less advanced technologically and that is a net importer of e-commerce goods and service. A comparative analysis of the corresponding two may therefore be of interest.*

**BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE**

- ANOUKAHA F., *Sociétés commerciales et GIE*, Bruxelles, Bruylant, 2002, 590 p.
- AUGUST G., « Imposer au vingt-et-Unième siècle : le commerce électronique et les impôts sur Internet du point de vue allemand, européen et international », *Revue Fiscale Européenne et Droit International des Affaires*, n°3, 1999, <http://www.fontaneau.com/v2/?p=262>
- BACCHETTA M. et alii, *Le commerce électronique et rôle de l'OMC*, Dossiers spéciaux de l'OMC, [http://www.wto.org/French/res\\_f/reser\\_f/special\\_studies\\_f.htm](http://www.wto.org/French/res_f/reser_f/special_studies_f.htm)
- BELOUIS B., POGGI A. S., « Le contrôle des comptabilités informatisées : de la comptabilité des exigences fiscales avec les usages informatiques », *Droit Fiscal*, n° 12, 1994, pp. 530-532
- BENETEAU J., *La fiscalité de l'Internet*, Mémoire de DESS, Université d'Aix-Marseille III, 1999, 108 p.
- BENSOUSSAN A., *Le commerce électronique, aspects juridiques*, Paris, Hermès Science, 1998, 126 p.
- BOUTELLIS O., « Commerce électronique et TVA : de l'établissement stable à l'établissement virtuel », *Revue de Droit Fiscal*, n° 3, 1998, p. 125
- BOUTELLIS O., « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle, évolution ou révolution ? », *Les Petites Affiches*, n° 14, 20 janvier 1999, pp. 25-31
- 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 », *Droit Fiscal*, n° 31-36, 1998, pp. 1046-1050
- CARREAU D. et JULLIARD P., *Droit international économique*, Paris, Dalloz, 1<sup>ère</sup> édition, 2003, 706 p.
- CHANIKIRE B., *Problèmes juridiques posés par l'Internet dans la vente internationale de marchandises*, Mémoire de D.E.S.S., Universités d'Abomey-Calavi du Bénin et de Lomé, 2004, 103 p.
- COUDERT M. A. et LAPRES D. A., « Quelle fiscalité pour le commerce électronique? » *Droit Fiscal*, n° 46-47, 1997, pp. 1351-1354
- COZIAN M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 4<sup>ème</sup> édition, 1999, 513 p.
- COZIAN M., *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Lexis Nexis, Litec Fiscal, 29<sup>ème</sup> édition, 2005, 566 p.

- FOLLOROU J.-G. et LUQUIAU O., *Analyse de la proposition de Directive du 7 juin 2000 sur la TVA applicable au commerce électronique*, Mémoire de Maîtrise, Université de Rennes I, 2011, 96 p.
- GASTINEAU P., *La fiscalité des groupes de sociétés, l'intégration fiscale*, Paris, Litec Fiscal, coll. JurisClasseur, 2003, 364 p.
- HUET F., « Le défi fiscal du commerce électronique, vers une réponse législative », *Revue fiscalité européenne et droit des affaires*, 2001, Nice, p. 17
- HUET F., *La fiscalité du commerce électronique*, Paris, Litec, 2000, 349 p.
- JULIÉ L., « La fiscalité confrontée à Internet », *Les Petites Affiches*, n° 16, 23 janvier 2001, pp. 12-15
- KIRSCH S., *Le commerce électronique et le système TVA*, Mémoire de D.E.A, Collège d'Europe, 2003, 55 p.
- LAMORLETTE T. et RASSAT P., *Stratégie fiscale internationale*, Paris, Maxima, 3<sup>ème</sup> édition, 1997, 258 p.
- LE GALL J.-P., « Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal », *JCP E*, n° 5, 1998, p. 164
- MARX N., « Imposer au vingt-et-Unième siècle : le commerce électronique et les impôts sur Internet du point de vue allemand, européen et international », *Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires*, n° 3 (1999) : <http://www.oecd.org/dataoecd/46/28/19233336.pdf>
- OUDENOT Ph., *Fiscalité approfondie des sociétés*, Paris, Litec Fiscal, 2<sup>ème</sup> édition, 2004, 898 p.
- POIDEVIN B., « La facturation électronique : la dématérialisation totale (enfin) possible » : <http://www.legalbiznext.com/droit/La-facturation-electronique>
- SARTIAUX M., *Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau Internet*, Mémoire de 3<sup>ème</sup> cycle, Université Libre de Bruxelles, 2000, 119 p.
- SIBILLE F., « La fiscalité du commerce électronique », *Les Petites Affiches*, n° 136, 9 juillet 1999, p. 7
- WOODSIDE S., « La fiscalité du commerce électronique : une réalité virtuelle », Publication du Centre de politique et d'administration fiscales, février 2001, p. 23 : [http://www.observateurocde.org/news/archivestory.php/aid/391/La\\_fiscalit\\_E9\\_du\\_commerce\\_E9lectronique\\_: Une\\_r\\_E9alit\\_E9\\_virtuelle.html](http://www.observateurocde.org/news/archivestory.php/aid/391/La_fiscalit_E9_du_commerce_E9lectronique_: Une_r_E9alit_E9_virtuelle.html)