

International Fiscal Association

2001 San Francisco Congress

**cahiers** de droit fiscal international



Volume LXXXVIa

Off-print

Taxation of income  
derived from electronic commerce

## 1. Introduction

Depuis la fin des années 1990, la fiscalité du commerce électronique figure parmi les préoccupations des autorités françaises. Sur le plan théorique, il ressort des différents rapports d'étude et des opinions administratives publiées<sup>1</sup> que les réformes éventuelles de la fiscalité directe, comprenant notamment la définition de l'établissement stable, ne peuvent être envisagées qu'au niveau international. L'Etat français a souhaité attendre la définition de nouvelles positions de l'OCDE avant de présenter tout projet d'amendement ou de réforme des principes fiscaux en vigueur.

Sur le plan pratique, aucune réforme significative du droit interne français pour intégrer l'éventuelle spécificité du commerce électronique n'est en cours, ni même à l'ordre du jour. Néanmoins, l'utilisation de l'Internet par les administrations progresse, comme en témoigne la possibilité récente de transmission des déclarations d'impôts sous une forme numérique.

Le traitement fiscal français des transactions du commerce électronique repose donc sur l'application des principes existants du droit fiscal qui ne semblent pas, en pratique, se révéler inadaptés, même si leur application aux opérations de commerce électronique va dans certains cas nécessiter un affinement de l'analyse.

Conformément aux directives, le présent rapport se concentrera sur l'identification des cas de taxation à la source des revenus du commerce électronique,

\* Avocats Associés, HSD Ernst & Young. Les auteurs remercient Brice Henry et Thomas Germain (avocats, HSD Ernst & Young) pour leur précieuse contribution

<sup>1</sup> Rapport Lorentz du 8 janvier 1998, intitulé *Commerce électronique, une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics*, Paris, disponible sur le site web du Ministère de l'Economie et des Finances; Rapport du Conseil d'Etat, *Internet et les réseaux numériques*, 2 juillet 1998, sous la direction de Mme Falque-Pierrotin; Réponses ministérielles De Chazeaux du 26 juillet 1997 (JO AN du 3 novembre 1997, p. 3827) et du 15 juin 1998 (JO AN du 26 octobre 1998, pp. 5849-50).

dans un contexte non conventionnel, et sur les méthodes d'allocation du revenu entre les entités impliquées dans la réalisation d'une opération de commerce électronique, lorsqu'une telle imposition est possible.

## 2. La taxation à la source des transactions du commerce électronique

Un des grands enjeux concernant l'imposition des revenus du commerce électronique est naturellement l'imposition indirecte – la taxe sur la valeur ajoutée – de ces transactions et l'on constate d'ailleurs que les solutions techniques qui semblent se dégager sur ce point s'orientent vers une imposition de ces transactions "à la source", dans l'Etat de consommation.<sup>2</sup> Le traitement des opérations de commerce électronique au regard des impositions indirectes fait l'objet d'une étude distincte et est donc exclu du présent rapport. Nous nous concentrerons sur les cas d'imposition directe, à la source, des sociétés étrangères réalisant des opérations de commerce avec des clients français, par des moyens électroniques.

L'imposition à la source d'un fournisseur de biens ou de services suscite deux grandes séries d'interrogations:

- Le fournisseur réalise-t-il des opérations soumises à l'impôt sur les sociétés français en raison de l'existence d'une "exploitation" en France au sens des règles françaises de territorialité? A cet égard, nous verrons que si les critères retenus par le droit interne se rapprochent pour l'essentiel des critères dégagés par le modèle OCDE de convention fiscale, le droit français intègre également des concepts qui se démarquent de l'approche "conventionnelle" et qui peuvent susciter des interrogations dans le cadre du commerce électronique.
- Outre les cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, le fournisseur peut, dans certains cas, être soumis à une retenue à la source en France, mais nous verrons que le champ d'une telle imposition est réduit aux cas des prestations de service et que l'articulation avec les règles relatives à la territorialité de l'impôt suscite des interrogations. Le champ d'application de la retenue est également fortement réduit dans un cadre conventionnel.

### 2.1. L'imposition des revenus produits par l'exploitation d'une activité en France: le principe de territorialité

#### 2.1.1. Le principe de territorialité posé par l'article 209-I du CGI

Les principes de territorialité de l'impôt sur les sociétés résultent de l'article 209-I du CGI, en vertu duquel

<sup>2</sup> Cf. la proposition de Directive du Conseil de l'Union Européenne du 7 juin 2000 concernant le régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique.

"les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés ... en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est octroyée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions".

Ce texte législatif ne définit pas précisément la notion "d'entreprise exploitée en France", et il faut donc se référer aux règles dégagées par la jurisprudence et la doctrine administrative<sup>3</sup> sur ce sujet, dont il ressort trois catégories de situations permettant de déterminer la localisation d'une exploitation et ses conditions d'assujettissement à l'impôt français: (a) l'établissement autonome et permanent, (b) le représentant autonome ne disposant pas d'une personnalité professionnelle indépendante et (c) la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

A cet égard, il est important de noter que contrairement à la majorité des Etats, la France dispose d'un régime fiscal qui repose sur un principe de territorialité stricte. Ainsi, s'il permet d'imposer en France les bénéfices des entreprises étrangères dès lors qu'ils sont réalisés par l'intermédiaire d'une entreprise exploitée localement, il conduit également à exclure du champ de l'impôt applicable aux sociétés françaises les résultats – bénéfices ou pertes – des sociétés françaises qui sont "rattachables" à une exploitation étrangère. Les critères retenus par la jurisprudence et la doctrine administrative pour considérer qu'une entreprise étrangère doit être imposée en France en raison de l'existence d'une exploitation en France, sont en principe identiques à ceux qui vont conduire à exclure les résultats d'exploitation étrangère de la base imposable en France d'une société française. On constate néanmoins qu'en pratique, la symétrie des solutions n'est pas absolue et qu'il peut être délicat de transposer les solutions d'un contexte à l'autre.

Les revenus rattachés à l'exploitation en France sont ceux effectivement générés par cette exploitation. L'existence d'une exploitation en France n'a pas pour conséquence de créer une attraction des revenus générés en France par une entité étrangère, lorsque ceux-ci sont détachables de l'exploitation en France.<sup>4</sup>

#### 2.1.2. Les concepts d'établissement autonome et de représentant

Les concepts de droit interne d'"établissement autonome" et de "représentant autonome n'ayant pas de personnalité professionnelle indépendante" sont très proches des concepts conventionnels d'"installation fixe d'affaires" et d'"agent dépendant" figurant aux articles 5(1) et 5(5) de la convention modèle OCDE. Il existe néanmoins quelques différences entre les concepts conventionnels et ceux du droit interne français.

<sup>3</sup> Réponse ministérielle Valleix, JO Assemblée Nationale 22 septembre 1980, p. 4019 et D. adm. 4 H-1412, n° 3, 1<sup>er</sup> mars 1995.

<sup>4</sup> Conseil d'Etat 15 mai 1992, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., n° 70 906, *société Basalt Réfractaire*.

Ainsi, l'établissement autonome et permanent au sens du droit interne repose, tout comme la notion conventionnelle "d'installation fixe d'affaires", sur des critères de fixité et de permanence. Son existence requiert par ailleurs un degré d'autonomie suffisant, qui se caractérise notamment, selon l'administration<sup>5</sup> par l'existence des éléments suivants ou de certains d'entre eux: un personnel distinct ou un préposé spécialement délégué, des services commerciaux, financiers ou techniques propres, une comptabilité séparée de celle du siège, un centre de décision.

En ce qui concerne le second critère, relatif à l'existence d'un représentant en France, celui-ci doit, à l'instar de "l'agent" visé à l'article 5(5) de convention modèle OCDE, être dépendant de l'entreprise étrangère afin de constituer une présence taxable locale. En revanche, il ne semble pas qu'il soit nécessaire que le représentant en France dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des opérations commerciales au nom de l'entreprise étrangère comme cela est exigé par la convention modèle OCDE. En effet, selon l'administration (dans un contexte non conventionnel),

"une société étrangère qui fait fabriquer et livre en France les commandes reçues par elle à l'étranger, à la suite d'une publicité faite en France où elle a un représentant auquel elle transmet journalièrement les commandes reçues par elle et qui surveille la fabrication, fait les envois et enregistre les recouvrements",

exploite une entreprise en France par l'intermédiaire d'un représentant autonome n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte.<sup>6</sup>

Les concepts fiscaux traditionnels, tels que ceux de l'établissement ou de représentant dépendant, paraissent inadaptés aux activités de commerce électronique, dans la mesure où ils impliquent une présence physique locale qui est, bien souvent, étrangère aux activités de commerce électronique, puisque la présence en France de l'entreprise de commerce électronique étrangère peut se limiter à l'occupation d'un espace sur le disque dur d'un serveur français (voir néanmoins nos commentaires ci-dessous sur les activités logistiques).

Il est généralement admis qu'un site web ou un serveur ne peuvent constituer un établissement stable qu'à la condition que du personnel dépendant de l'entreprise intervienne activement dans le fonctionnement de l'équipement ou dans la réalisation de la vente. Cette position semble avoir été confirmée par l'administration fiscale française, qui a précisé par une réponse ministérielle<sup>7</sup> que "le concept d'établissement stable suppose une présence physique de l'entreprise sur le territoire" et qu'en ce qui concerne "une entreprise étrangère qui crée un site Web en France en utilisant les moyens informatiques d'une société tierce qui lui assure l'accès auprès des utilisateurs, il n'est pas possible, en l'absence d'une installation physique sur le territoire, de considérer qu'elle dispose d'un établissement stable

en France ..." Néanmoins, l'administration a indiqué qu'un établissement stable pourrait être matérialisé dans le cas où "l'entreprise étrangère disposerait de son propre équipement informatique en France et emploierait du personnel pour le faire fonctionner". En pratique, l'existence d'une "exploitation en France" semble nécessiter la présence de personnel de l'entreprise en France. Cette condition nécessaire n'est cependant pas suffisante, dès lors que la nature préparatoire ou auxiliaire des fonctions réalisées en France par ce personnel peut aboutir à exclure l'existence d'une "exploitation en France" (voir nos commentaires ci-dessous sur ce sujet).

### 2.1.3. Un concept spécifique du droit français: le cycle commercial complet

Le cycle commercial complet est un concept qui résulte de la jurisprudence et qui a été repris par la doctrine administrative. Il est défini comme un ensemble d'opérations commerciales, artisanales ou industrielles dirigées vers un but déterminé et formant un tout cohérent détachable de l'activité exercée par le siège.<sup>8</sup> Parmi les exemples typiques de cycle commercial complet, on peut évoquer le cas d'une entreprise étrangère qui revend en France des marchandises ou des services qu'elle y a achetés,<sup>9</sup> ou bien celui d'une entreprise étrangère qui se livre à des opérations de crédit en vue de l'achat par des résidents français de véhicules automobiles immatriculés en France.<sup>10</sup>

En conséquence, une société étrangère peut, dans certaines circonstances, être considérée comme étant imposable en France, alors même qu'elle n'y dispose d'aucune présence physique permanente. Ainsi, il a été jugé qu'une société de radiodiffusion monégasque qui recueillait des ordres d'annonces publicitaires destinées à être diffusées à des auditeurs français disposait d'une présence taxable en France.<sup>11</sup>

L'un des critères retenus par la jurisprudence pour caractériser l'existence ou non d'un cycle commercial complet est le caractère "détachable" des opérations exercées localement, à la fois dans leur nature et dans leur mode d'exécution, par rapport à l'activité du siège. Dans le contexte de sociétés françaises ayant une activité à l'étranger, le Conseil d'Etat semble avoir une interprétation stricte du caractère "détachable" des opérations réalisées localement, en appréciant ce caractère au regard du lieu où sont prises les décisions relatives aux opérations locales et aux mouvements financiers correspondants à celles-ci.<sup>12</sup>

Si cette jurisprudence pouvait être appliquée de façon symétrique aux sociétés étrangères, le simple fait que des opérations, notamment commerciales, soient réalisées en France ne devrait pas, au regard de cette jurisprudence, suffire à car-

<sup>5</sup> D. adm. H-1412, par. 6 *et seq.*

<sup>6</sup> D. adm. 4 H-1413, n° 42, 1<sup>er</sup> mars 1995.

<sup>7</sup> Réponse ministérielle De Chazeaux du 15 juin 1998, JO Assemblée Nationale 26 octobre 1998, p. 5849, n° 15728.

<sup>8</sup> D. adm. 4 H-1413, n° 15 et suivants.

<sup>9</sup> Conseil d'Etat 22 mai 1963, n° 46 870, Dupont 1963, p. 589.

<sup>10</sup> Conseil d'Etat 19 mai 1965, n° 58 784, Dupont 1965, n° 718.

<sup>11</sup> Conseil d'Etat 13 juillet 1968, n° 66 503, Dupont 1968, p. 447.

<sup>12</sup> Conseil d'Etat 4 juillet 1997, n° 146 930, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., SA *Marbrek*.

actériser l'existence d'un cycle commercial complet, en l'absence de tout pouvoir décisionnel local quant à la réalisation de ces opérations. Il serait alors possible de considérer que les ventes réalisées en France ou les prestations de services fournies en France par une entreprise étrangère de commerce électronique via un site web français ne constituent pas un cycle commercial complet en France, dans la mesure où celles-ci ne se distinguent pas dans leur nature et dans leurs modalités d'exécution des opérations réalisées par le siège étranger.

Néanmoins, la définition du cycle commercial complet semble être plus large pour les activités exercées en France par une entreprise étrangère que pour les sociétés françaises ayant des activités à l'étranger. L'administration a ainsi indiqué que le fait que certaines opérations intermédiaires dans le cycle d'achat-revente soient réalisées à l'étranger (par exemple, la facturation, l'assurance, le conditionnement), ou que le centre de décision soit lui-même situé à l'étranger, reste sans influence sur le caractère complet du cycle commercial réalisé en France.<sup>13</sup> L'administration estime par exemple que la notion de cycle commercial complet peut servir de fondement à l'imposition en France des armateurs propriétaires de navire battant pavillon de pays de "libre immatriculation", dès lors qu'ils recueillent des ordres auprès de clients français et que les transports sont effectués entre deux points du territoire français.<sup>14</sup>

De même, l'administration a récemment indiqué à propos de la situation de réassureurs établis aux Bermudes qu'ils pourraient être considérés comme effectuant un cycle commercial complet d'opérations en France. Il est intéressant de noter qu'à cette occasion, l'administration semble s'être référée, dans le cas d'une société étrangère, au fait que l'existence d'un cycle commercial complet en France nécessitait que les opérations soient "détachables" de l'activité exploitée hors de France. Néanmoins, elle a dans le même temps, pris une définition très large de ce critère, en considérant que les activités effectuées avec des clients français sont séparables de ces activités étrangères, parce qu'elles sont indissociables de l'activité de l'assureur français, son client. Cette approche extensive du caractère détachable, même si elle semble être dictée par le contexte particulier de la réassurance, illustre l'absence de symétrie des approches dans un contexte d'exploitation en France ou à l'étranger. Elle semble néanmoins selon l'administration devoir concerner, en pratique, les cas où le réassureur exerce son activité au profit exclusif ou quasi-exclusif de l'entreprise française.

La notion de cycle commercial complet peut donc apparaître comme une "catégorie-balai" permettant d'imposer en France les opérations d'une société étrangère, notamment en matière de commerce électronique, en l'absence de toute présence physique et de tout pouvoir décisionnel local. La question pourrait se poser dès lors que les opérations ne se limiteraient pas à la vente de biens ou de services, par exemple par l'intermédiaire de sites web, mais incluraient d'autres

opérations effectuées en France, par la société ou grâce à des tiers, même indépendants, telles que l'obtention d'informations, restituées ensuite sur le site après être retraitées, des activités logistiques, ou toute autre activité pouvant être considérée comme formant, avec la vente, un ensemble suffisamment cohérent.

Par ailleurs, et indépendamment des opérations commerciales réalisées en France par une entreprise de commerce électronique, on peut se demander si le fait d'utiliser un serveur<sup>15</sup> sur le territoire français pourrait suffire à caractériser l'existence d'un cycle commercial complet en France. Le simple fait d'utiliser un équipement technique pour stocker des informations et les faire transiter ne devrait néanmoins pas en tant que tel constituer un ensemble d'opérations formant un cycle commercial complet.<sup>16</sup>

A cet égard, le lieu de prise des décisions, de même que le lieu de négociation et de conclusion des contrats, est une question délicate souvent difficile à trancher en pratique en matière de commerce électronique. Par exemple, en présence d'un *smart software*<sup>17</sup> assurant la gestion d'un site web, la question se pose de savoir si un centre de décision automatisé peut être considéré comme comparable à une présence humaine.

En conclusion, on peut craindre que ce concept de cycle commercial complet, aux contours incertains mais potentiellement très larges, soit source d'incertitudes pour certaines activités de commerce électronique réalisées dans un contexte non conventionnel. Dans les réponses ministérielles précitées, l'administration semble avoir adopté une approche restrictive pour le commerce électronique, en faisant référence à l'exigence d'une présence physique en France, ce qui limiterait les cas potentiels d'application du cycle commercial complet, à défaut d'une telle présence. La portée de cette réponse ministérielle reste néanmoins ambiguë puisqu'elle semble essentiellement viser les situations où un traité fiscal s'applique.

Dans ce dernier cas (application d'un traité), le concept de cycle commercial complet, non compatible avec les critères conventionnels, devra être écarté et seuls les critères classiques d'installation fixe d'affaires et d'agent devront alors s'appliquer.

<sup>15</sup> Une installation technique, généralement mise à la disposition de l'entreprise étrangère par un *provider*, assurant le transit et le stockage des informations et permettant, dans certains cas, d'enregistrer des commandes.

<sup>16</sup> Dans un autre domaine, un arrêt a conclu à l'existence d'un cycle commercial complet du seul fait de la location d'un navire aux fins de stockage de produits pétroliers et a rattaché le lieu de l'activité au lieu de situation des biens loués: Cour administrative d'appel de Paris, 26 mai 1992, *Compagnie Maritime Wallisienne*.

<sup>17</sup> "Logiciels intelligents" capables dans une certaine limite de se substituer à des salariés dans la prise de décision, d'enregistrer des commandes, voire de les négocier.

<sup>13</sup> D. adm. 4 H-1413, n° 47 et 48, 1<sup>er</sup> mars 1995.

<sup>14</sup> Réponse ministérielle Darinot, JO AN 7 décembre 1978, p. 9026.

#### 2.1.4. Le caractère auxiliaire des activités logistiques afférentes au commerce électronique

Bien que le commerce électronique présente un caractère immatériel, il peut impliquer un suivi logistique qui requiert des moyens matériels et humains et donc une présence physique locale pour assurer l'entreposage, la livraison ou encore le service après-vente des biens ou services commercialisés via Internet.

On peut se demander si les activités logistiques réalisées en France par les entreprises de commerce électronique présentent un caractère accessoire et si, à ce titre, elles bénéficient de l'une des exceptions prévues à l'article 5(4) de la convention modèle OCDE, ou bien si elles sont au contraire constitutives d'une présence taxable locale.

L'administration n'a pas, à ce jour, pris formellement position sur cette question. Néanmoins, en dépit du fait qu'il n'existe ni doctrine administrative, ni jurisprudence sur ce point, l'administration a, dans certains cas, estimé que les activités logistiques exercées par des entreprises de commerce électronique, telles que l'utilisation d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises, ne pouvaient pas bénéficier de l'exception à la qualification d'établissement stable normalement prévue pour ce type d'activités. Cette position se fonde sur le postulat que le cœur même des activités de commerce électronique et l'une des clés essentielles de leur réussite reposent sur la logistique, c'est à dire sur la fiabilité et la rapidité avec laquelle ces entreprises sont en mesure de livrer leurs clients. L'administration s'appuie en cela sur les commentaires OCDE qui indiquent que pour déterminer si une activité présente un caractère accessoire il faut

“rechercher si elle constitue en elle-même une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Il conviendra d'étudier chaque cas séparément. Une installation fixe d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise n'exerce pas une activité préparatoire et auxiliaire” (Commentaires sur l'article 5, C(5)-10, §24).

Cette analyse appelle néanmoins plusieurs réserves.

Tout d'abord, il convient de noter que l'article 5 de la convention modèle OCDE prévoit 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 ou si (b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison”, sans exiger que ces activités présentent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Une lecture stricte de l'article 5 devrait donc permettre de considérer que les activités logistiques énumérées ci-dessus ne constituent pas un établissement stable, indépendamment du fait qu'elles ne présentent pas un caractère accessoire au regard de l'activité principale de l'entreprise de commerce électronique. Le caractère auxiliaire d'une activité ne devrait être requis que pour les activités non spécifiquement visés à l'article 5 qui entendent bénéficier de la clause “balai” prévue au (e) de l'article 5 aux termes de laquelle on ne considère pas qu'il y a établissement stable:

“lorsqu'une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ... ou 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...”

Une telle analyse semble d'ailleurs conforme aux commentaires OCDE qui précisent que les activités spécifiquement énumérées à l'article 5(4) “ont pour trait commun d'être *en général* des opérations préparatoires ou auxiliaires” (Commentaires sur l'article 5, C(5)-9 §21). Or, si ces activités sont *en général* auxiliaires, cela signifie qu'elles ne doivent pas nécessairement l'être.

En outre, il peut être soutenu que l'utilisation d'installations en France à des fins exclusivement logistiques, dans la mesure où elles n'ont pas de lien direct avec la réalisation d'affaires et où elles n'ont pas la nature d'opérations commerciales, ne constitue ni une entreprise exploitée en France au sens de l'article 209-I du CGI, ni une installation fixe d'affaire au sens de l'article 5(1) de la convention modèle OCDE. Ainsi, il a été jugé<sup>18</sup> que la succursale française d'une société hollandaise disposant de locaux en France et rendant exclusivement au profit de sociétés du groupe des services à caractère administratif, tel que le suivi et la coordination de budgets publicitaires, ne constituait pas une entreprise exploitée en France. Cette décision, bien qu'isolée, pourrait être transposée aux activités logistiques intra-groupe exercées en France par des entreprises de commerce électronique.

#### 2.2. L'imposition à la source

Le fournisseur étranger de biens ou de services peut, comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, être soumis à l'impôt sur les sociétés français lorsque les critères de territorialité permettent de conclure à l'existence d'un revenu de source française réalisé dans le cadre d'une exploitation en France. Nous avons néanmoins indiqué qu'à défaut de présence physique en France et en particulier dans un contexte conventionnel, les cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés devraient être très limités. L'objet de cette deuxième section est donc d'identifier les cas dans lesquels le fournisseur étranger peut être assujetti à l'impôt français, malgré l'absence d'une telle présence physique en France.

Une telle imposition n'est envisageable en France que sur le fondement de l'article 182 B du Code Général des Impôts, en vertu duquel:

“donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente:

<sup>18</sup> CAA Paris 22 janvier 1998, n° 94-1614, 2<sup>e</sup> ch., *Société Publicis FCB Europe*.

- a. Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92;
- b. Les produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ... ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés;
- c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France;
- d. Les sommes, y compris les salaires, payées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1990, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France ...

Le champ d'application de cette retenue est donc large, comprenant tant les produits des droits de propriété intellectuelle, que toutes les sommes versées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France. L'administration fiscale française a indiqué que "les revenus versés au titre de ces prestations (les prestations visées par l'article 182 B) effectuées sur le réseau Internet entrent dans le champ d'application du dispositif prévu par l'article 182 B".<sup>19</sup>

Le taux de la retenue à la source est de 33 $\frac{1}{3}$  pour cent, réduit à 15 per cent pour les rémunérations versées en contrepartie de prestations artistiques et sportives. L'impôt à la source ainsi acquitté peut être imputé sur l'impôt éventuellement dû par le bénéficiaire au titre de ses revenus de source française.<sup>20</sup>

Le poids de la retenue à la source de 33 $\frac{1}{3}$  pour cent, lorsqu'elle s'applique, peut devenir un coût réductible pour le prestataire, dès lors que cette retenue est calculé sur le revenu brut (le montant payé par le bénéficiaire) et non sur un résultat net de charges.

Nous verrons néanmoins, qu'en pratique, le champ d'application de cet article devrait rester relativement limité, puisqu'il ne concerne que les prestations de services – par hypothèse immatérielles s'agissant de commerce électronique – et qu'il ne devrait s'appliquer que dans un contexte *business to business*, puisque les sommes payées par des particuliers n'agissant pas dans un cadre professionnel devraient y échapper. Sa portée est de surcroît fortement réduite dans un contexte conventionnel.

### 2.2.1. Des conditions d'application strictes

#### 2.2.1.1. Le débiteur doit exercer une activité en France

Conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 182 B du CGI, le débiteur doit exercer une activité en France.

<sup>19</sup> Réponse ministérielle De Chazeaux n° 15729 du 15 juin 1998, publiée au JO AN du 26 octobre 1998, p. 5850.

<sup>20</sup> Cf. l'art. 197 A du CGI pour l'imputation en matière d'impôts sur le revenu et l'art. 219 quinquies pour l'impôt sur les sociétés.

La notion d'exercice d'une activité en France s'est substituée à la référence à un "débiteur établi en France", qui s'appliquait jusqu'à la Loi de Finances pour 1990 et qui était plus restrictive que le nouveau texte.<sup>21</sup> Cet élargissement a notamment eu pour objet de soumettre à la retenue à la source des activités déployées en France par des non-résidents, comme les organisateurs étrangers de manifestations artistiques ou sportives en France.

Par ailleurs, la référence à l'exercice "d'une activité" par le preneur permet de penser que la rémunération versée au prestataire étranger doit être déductible du revenu professionnel imposable du débiteur, ce qui aboutit à la non application de la retenue à la source sur des prestations de services rendues aux internautes français pour leurs besoins privés (exclusion des activités de commerce électronique *B to C*). Les modalités pratiques de paiement d'une telle retenue à la source seraient d'ailleurs difficile à mettre en place et nécessiteraient probablement la mise en place de système de représentation, comme on le voit au regard des solutions proposées pour la TVA.

Ainsi, le client particulier français d'un courtier en ligne étranger, agissant dans le cadre de la gestion de son patrimoine n'est pas tenu de retenir la retenue de 33 $\frac{1}{3}$  pour cent de la commission d'exécution d'ordre de bourse. La retenue à la source peut au contraire être due par une banque française qui bénéficierait de prestations identiques, si les autres conditions posées par l'article 182 B sont satisfaites, sous réserve de l'application d'un traité fiscal.

### 2.2.1.2. L'ambiguïté du statut fiscal du bénéficiaire

#### 2.2.1.2.1. Le bénéficiaire du revenu de source française ne doit pas disposer en France "d'une installation professionnelle permanente"

Le bénéficiaire du revenu de source française ne doit pas disposer en France "d'une installation professionnelle permanente", qui serait donc taxable en France et auquel le revenu serait rattaché. Cette notion semble plus restrictive que celle d'"entreprise exploitée en France" reprise à l'article 209-I du CGI commenté ci-dessus, qui recouvre les situations d'établissement, de représentant permanent et de cycle commercial complet.

Selon l'administration fiscale française, il s'agirait par exemple d'un local aménagé en vue de l'exercice de la profession du prestataire, suffisamment connu de la clientèle de manière à lui conférer un caractère de permanence.<sup>22</sup>

Au regard de cette définition, la situation d'un serveur en France, hébergeant le site web du prestataire étranger, ne pourrait-elle pas être considérée comme créant une installation professionnelle permanente? Le serveur pourrait-il être considéré comme un équipement "physique" d'hébergement d'une vitrine commerciale virtuelle, à laquelle serait rattachée une clientèle d'internautes français, même s'il ne constitue pas un établissement autonome au sens de l'article 209-I?

<sup>21</sup> Cf. D. adm. 5 B 7124, n° 49.

<sup>22</sup> Cf. Instruction du 26 juillet 1977, BOI 5 B 24-77, n° 67.

### 2.2.1.2.2. Le bénéficiaire doit être une personne ou une société "relavant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés"

Deux interprétations peuvent être soutenues concernant cette condition:

- soit le bénéficiaire étranger doit se trouver dans le champ tant matériel que territorial de l'impôt sur les sociétés français, ce qui présuppose qu'il offre des prestations de service en France sous la forme d'un cycle complet d'exploitation ou par le biais d'un représentant permanent (en revanche s'il y dispose d'une installation professionnelle permanente, nous avons vu que l'article 182 B ne s'applique pas);
- soit il suffit que le bénéficiaire soit un non-résident et qu'il réalise des prestations de services en France passibles de l'impôt sur les sociétés français à raison de l'activité lucrative exercée (article 206-I du CGI), sans pour autant y être effectivement soumis. Selon cette seconde approche, il suffit qu'un paiement soit fait à un non-résident pour que la retenue à la source s'applique, même si ce dernier n'est pas taxable en France sur ses revenus.

En faveur de la première approche, qui limite considérablement le champ de la retenue à la source, on peut rappeler que les débats parlementaires relatifs à l'article 10 de la loi de 1976 précitée (codifié à l'article 182 B du CGI) indiquaient que l'un des objectifs poursuivis par le législateur était de garantir au Trésor Public français le recouvrement de l'impôt dont sont redevables en France les personnes qui n'y ont pas d'installations professionnelles permanentes.

La jurisprudence semble néanmoins avoir tranché la question en faveur de la seconde approche, par un arrêt du Conseil d'Etat du 30 juillet 1997, infirmant un arrêt de la Cour d'Appel de Nancy qui avait retenu la première interprétation.<sup>23</sup>

Le débat a cependant été relancé par une position prise par l'administration dans une lettre du Ministre des Finances adressée au Président de la Fédération française des sociétés d'assurance. En répondant à une question sur l'application de cette retenue à la source au titre des versements de primes par des sociétés d'assurance française à des sociétés de réassurance établies aux Bermudes, le Ministre a indiqué qu'une société de réassurance étrangère ne relève de l'impôt sur les sociétés français que si elle réalise en France un cycle commercial complet, ce qui suppose selon l'administration que l'activité soit détachable de l'activité étrangère. A défaut, la retenue à la source de l'article 182 B ne s'applique pas sur les primes versées aux réassureurs.

Cette dernière interprétation est conforme à la première approche, qui limite l'application de l'article 182 B au cas où le prestataire étranger réalise un cycle complet d'exploitation en France et se trouve donc, à ce titre, soumis à l'impôt sur les sociétés français. Si cette dernière interprétation était retenue, le champ de la retenue à la source s'en trouverait considérablement réduit (cf. les commentaires ci-dessus sur la notion de cycle commercial complet).

<sup>23</sup> Conseil d'Etat 30 juin 1997, n° 169179.

### 2.2.2. Les prestations concernées

Parmi les produits visés par l'article 182 B, trois catégories de revenus retiennent particulièrement l'attention dans le contexte de services fournis via l'Internet.

#### 2.2.2.1. Les produits générés par la commercialisation de droits de propriété intellectuelle

L'Internet permet la commercialisation de biens dits "informationnels", sans support physique. Ces opérations peuvent être accompagnées de la cession ou de la concession de droits de la propriété intellectuelle.

S'agissant de la commercialisation auprès des particuliers pour leurs besoins privés, la question de l'application de l'article 182 B ne devrait pas se poser puisque nous avons vu que le commerce électronique ne pouvait être concerné par l'article 182 B que dans sa dimension *business to business*.

L'article 182 B peut s'appliquer à des revenus versés par un résident français en contrepartie de l'octroi, par un prestataire étranger, d'une licence d'utilisation d'information protégée par les législations sur les droits d'auteur. Selon la doctrine administrative, la définition des produits versés au titre des droits d'auteur doit s'entendre comme les produits résultant de l'exploitation de l'œuvre, notamment à l'occasion d'opérations de cession forfaitaire ou de concession.<sup>24</sup>

La fourniture en ligne d'informations protégées par une législation de droits d'auteur peut donc être dans le champ matériel de cette retenue, si le client français acquitte une redevance en contrepartie d'un droit d'usage ou de reproduction desdites informations.

Lorsque le prestataire en ligne vend l'accès à l'information plus que le droit d'utilisation desdites informations, le bénéficiaire dispose d'une simple licence d'usage des informations protégées à des fins privées.

En droit français, la copie à usage privée est expressément autorisée par l'article L 122-5-2° du Code de la propriété intellectuelle, constituant ainsi une exception au droit d'auteur.<sup>25</sup> Dans ces conditions, la rémunération d'un droit d'accès à une information protégée fournie en ligne au client français pour son usage personnel ne devrait pas être qualifiée de produits versés en contrepartie de l'usage de droits d'auteur, puisque le client français n'acquiert aucun droit d'utilisation commerciale de l'œuvre. Ce débat présente néanmoins surtout un intérêt dans un contexte conventionnel (taxation en tant que redevances ou dans la catégorie bénéficiaire des entreprises), dès lors qu'en droit interne ce type de prestations est susceptible d'être soumise à retenue à la source, dans la catégorie "balai" des

<sup>24</sup> D. adm. 5 G 1142, n° 6, du 15 décembre 1990, commentant la définition des produits des droits d'auteur au sens de l'art. 92 du CGI.

<sup>25</sup> Cf. le Rapport du Conseil d'Etat du 2 juillet 1998, sous la direction de Mme Falque-Pierrotin, pour une analyse générale de l'enjeu de cette exception au regard des nouvelles technologies, proposant aux auteurs soit d'interdire expressément la copie privée, soit de bénéficier d'un mécanisme de rémunération forfaitaire (chapitre 3, 1.4).



prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (article 182 B I c, voir ci dessous).

Plus généralement, les rémunérations d'un droit d'accès à des groupes de discussion ou des abonnements pour des services d'informations en ligne ne devraient pas non plus être qualifiées de produits de droits d'auteur au sens de l'alinéa I b de l'article 182 B du CGI, sous la même réserve que ci dessus concernant l'application de la retenue au titre du paragraphe c de l'article 182 B I.

#### 2.2.2.2. Les sommes versées en rémunération de prestations artistiques ou sportives

Les sites artistiques et musicaux se développent abondamment. Dans cette perspective, l'utilisation effective ou la fourniture matérielle d'une œuvre artistique en France au travers du réseau Internet ne pourrait-elle pas entrer dans le champ de cette retenue à la source? Deux exemples permettent d'apprécier la possibilité d'une telle interprétation.

- Un site web étranger qui diffuserait le concert en direct d'un musicien-interprète via un site relais français auprès d'internautes résidents en France, le tout moyennant la souscription préalable d'un droit de diffusion par le site portail ou relais, pourrait caractériser la condition de fourniture d'une prestation artistique en France.
- De même, l'utilisation en France d'une œuvre virtuelle, au moyen du téléchargement des données depuis le site du créateur étranger et de l'exécution du programme sur le serveur d'une galerie française en ligne, le tout moyennant le paiement d'un droit d'utilisation, devrait être considérée comme l'utilisation effective en France d'une œuvre artistique.

Il ressort des commentaires administratifs que la rémunération versée au titre de la concession de l'exploitation d'une œuvre artistique entre dans le champ de la retenue à la source.<sup>26</sup> Tel serait le cas si une société de distribution de films acquiert les droits d'utilisation à des fins commerciales d'œuvres cinématographiques étrangers, transmis par le biais du réseau Internet.

Les prestations artistiques semblent donc demeurer dans le champ de cette retenue à la source lorsqu'elles sont rendues via l'Internet, sous réserve de l'application des traités. Cette catégorie est néanmoins soumise à un taux de retenue à la source réduit à 15 pour cent.

#### 2.2.2.3. Toutes les sommes versées en rémunération de prestations de services de toute nature fournies ou utilisées en France

Outre les catégories spécifiques visées ci-dessus, l'alinéa (c) de l'article 182 B concerne toutes les formes de prestations de services, dans la mesure où elles

sont fournies matériellement en France, ou qu'elles y font l'objet d'une utilisation effective.<sup>27</sup>

L'administration a indiqué que la notion de prestations matériellement fournies en France supposait une exécution matérielle de la prestation en France, ce qui semble difficilement correspondre au monde virtuel de l'Internet.

Le second critère de lieu d'utilisation de la prestation semble au contraire susceptible d'une application très large en matière de prestation immatérielle rendue par voie électronique. La fourniture d'information en ligne, qui ferait l'objet d'une utilisation sur notre territoire national, pourrait par exemple entrer dans le champ de cette catégorie de services imposables en France.

Si la prestation n'est que partiellement utilisée en France, l'administration admet que seule la partie utilisée en France soit soumise à retenue à la source. De même, elle a indiqué que la retenue à la source ne s'applique pas si les prestations sont utilisées pour la réalisation d'opérations avec des clients étrangers.

#### 2.2.3. Une mise en œuvre délicate

Le champ matériel de cette retenue à la source semble suffisamment large pour être adaptée à des situations de commerce électronique. Il n'en reste pas moins que de nombreuses difficultés surgissent en pratique.

##### 2.2.3.1. Le débiteur français en est le redevable légal

Aux termes de l'article 1671 A du CGI, il revient au débiteur français de pratiquer la retenue à la source au moment du paiement du revenu considéré.

Dans l'hypothèse où la retenue à la source ne serait pas opérée, le débiteur serait passible d'une amende égale au montant de la retenue omise (article 1768 du CGI). De surcroît, l'administration fiscale considère que le débiteur, en versant le revenu brut au bénéficiaire, a accepté de prendre à sa charge la retenue à la source. Cette prise en charge est considérée comme un avantage supplémentaire pour le bénéficiaire et doit donc être imposée suivant une méthode de taxation en dehors, ou *gross up*.<sup>28</sup> Le Conseil d'Etat, dans une décision du 13 mars 1996,<sup>29</sup> a confirmé cette méthode de calcul (qui aboutit à une retenue à la source de 50 pour cent des montants versés).

La loi ne prévoit pas de solidarité entre le bénéficiaire et le débiteur, ce dernier étant le seul et unique responsable du paiement de la retenue à la source au Trésor Public français, qui doit être effectué dans les 15 jours qui suivent le mois au cours duquel le paiement du revenu a été effectué.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> Note du 7 avril 1978, BOI 5 B 13-78, D. adm. 5 B 7111, n° 20 *et seq.*

<sup>28</sup> Instruction du 26 juillet 1977, BOI n° 5 B 24 77, n° 68.

<sup>29</sup> Conseil d'Etat 13 mars 1996, n° 148038.

<sup>30</sup> Pour une application récente de ce principe, cf. la décision du Tribunal administratif de Paris du 18 mars 1999, n° 94-11566.

<sup>26</sup> D. adm. 5B 7111, n° 14-3°, en date du 15 mars 1992.

Le paiement doit être accompagné de la souscription d'une déclaration (n° 2494), indiquant l'identité du bénéficiaire, son adresse, le montant brut des sommes soumises à retenue, le taux et le montant de la retenue.

### 2.2.3.2. Un champ d'application réduit par les conventions fiscales bilatérales

Les conventions fiscales bilatérales peuvent réduire le champ de cette retenue à la source ou son taux. Il en résulte une sérieuse atténuation de l'applicabilité pratique de cette retenue à la source, si le bénéficiaire est résident d'un Etat ayant conclu une convention fiscale avec la France. Il ne suffit pas néanmoins que le bénéficiaire soit établi dans un pays conventionné pour bénéficier des dispositions du traité, il faut qu'il soit réputé être résident fiscal de cet Etat au sens du traité.

Dans un contexte de commerce électronique se pose donc une question importante pour le client internaute: quel est l'Etat de résidence du prestataire "réel" du service souscrit en ligne? L'enjeu est de taille, compte tenu des pénalités en jeu pour le client s'il omet de prélever la retenue à la source.

#### 2.2.3.2.1. La qualification du revenu dans les traités

En droit conventionnel, il convient en premier lieu de déterminer la nature du revenu versé par le débiteur français.

La qualification conventionnelle de redevance retenue à l'article 12 du modèle de traité fiscal de l'OCDE, concerne essentiellement les produits de la propriété intellectuelle. Elle écarte du champ d'application de l'article 182 B les services ne conférant pas à l'internaute un droit d'usage sur une œuvre ou sur une information qui reste taxable uniquement dans le cadre des dispositions relatives au bénéfices des entreprises, en fonction de l'existence d'un établissement stable. Nous ne rentrerons pas ici dans les considérations traitées dans le cadre de l'OCDE par le groupe de travail sur la qualification des revenus des transactions du commerce électronique. Rappelons simplement que la détermination de la qualification conventionnelle de redevance repose sur une étude de la législation des droits d'auteur applicable à la relation juridique établie entre le débiteur et le bénéficiaire, de manière à déterminer l'étendue des droits transférés.<sup>31</sup>

Par ailleurs, même lorsque les dispositions conventionnelles relatives aux redevances sont applicables, on relève une quarantaine de conventions conclues avec la France retenant une imposition exclusive dans l'Etat de résidence de l'auteur.

En conséquence, les cas d'application de l'article 182 B dans un cadre conventionnel devraient rester relativement réduits.

<sup>31</sup> Un arrêt du Conseil d'Etat du 3 juillet 1985 (n° 56091) a confirmé pour l'application de l'article concernant les redevances dans la convention Franco-américaine que l'expression "droits d'auteur" devait être interprétée à la lumière de la législation française applicable.

#### 2.2.3.2.2. Un formalisme conventionnel contraignant

Lorsqu'une convention fiscale est applicable, le bénéfice des dispositions conventionnelles (réduction ou suppression de la retenue à la source) est subordonnée à la preuve de la résidence conventionnelle du bénéficiaire et à l'accomplissement de formalités déclaratives.

Des formulaires conventionnels ou des attestations émises par les autorités fiscales de l'Etat de résidence du bénéficiaire, justifiant de la résidence du bénéficiaire, doivent être remplis et adressés au débiteur français ou son agent payeur avant la mise en paiement du revenu qualifié de redevance. Au regard de la jurisprudence française, le respect de ce formalisme peut avoir une portée différente selon que le texte même du traité ou d'ayenants à ce traité exige le respect de ce formalisme, ou qu'il résulte d'instructions administratives émises par l'administration.<sup>32</sup>

Compte tenu des pénalités qui peuvent lui incomber s'il omet de prélever la retenue, il importe pour le client français de s'informer le plus complètement possible sur le statut de ses prestataires étrangers, ce qui, dans la pratique, peut s'avérer matériellement difficile pour le débiteur. En effet, compte tenu du caractère dématérialisé des relations avec le prestataire en ligne, il sera probablement difficile pour le débiteur d'obtenir systématiquement les certificats de résidence exigés par l'administration pour pouvoir bénéficier des traités. Une réflexion sur le mode d'émission et de transmission aux débiteurs des certificats ou des modes de preuve de la résidence du prestataire étranger serait donc utile dans le cadre du commerce électronique.

Si à défaut de respect du formalisme conventionnel, la retenue à la source au taux de droit interne n'a pas pu être évitée ou réduite, l'excédent éventuel peut être remboursé au bénéficiaire sur présentation des justificatifs exigés.<sup>33</sup>

## 3. La répartition du résultat

En raison du principe de territorialité qui fixe l'application de l'impôt sur les sociétés en France, une partie importante de la problématique liée à l'allocation et l'attribution des revenus a été couverte au cours des précédents développements. En conséquence, la présente partie s'attachera plus particulièrement à examiner les aspects liés aux prix de transfert dans le cadre du commerce électronique.

<sup>32</sup> Cf. notamment pour le bénéfice des dispositions du traité au regard de ce formalisme: Conseil d'Etat du 17 juin 1987, n° 64.549, et plus récemment arrêt SAS France du Conseil d'Etat du 16 février 1990, n° 68627-8.

<sup>33</sup> Réponse ministérielle De Chazeaux n° 15729 du 15 juin 1998, publiée au JO AN du 26 octobre 1998, p. 5850.

### 3.1. Les règles en vigueur

Les dispositions françaises relatives aux prix de transfert sont d'ordre très général et ne font aucune mention spécifique au commerce électronique. L'article 57 prévoit que les bénéficiaires transférés entre entreprises dépendantes sont incorporés dans le résultat fiscal; il pose seulement ensuite le principe de pleine concurrence, en indiquant qu'"à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements ..., les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement".

La plus grande partie de la doctrine administrative commentant l'article 57 s'attache à commenter la notion de dépendance et à caractériser la nature des transactions permettant un transfert de bénéfices.<sup>34</sup> Les commentaires spécifiques liés au principe de pleine concurrence sont très brefs: lorsqu'il n'est pas possible de se livrer à une évaluation directe des profits transférés (remise ou absence d'intérêts, rémunération sans contrepartie), la méthode subsidiaire consistera en la "comparaison avec les résultats des entreprises indépendantes exerçant la même activité".

La jurisprudence s'est longtemps limitée à la constatation de l'absence ou de la réalité du transfert de bénéfice, sans entrer dans des considérations économiques. Ce n'est qu'en 1990 qu'un tribunal fit une référence directe aux principes dégagés par l'OCDE, en approuvant la comparaison faite par l'entreprise à des prix d'achat appliqués à des distributeurs indépendants et au taux de marge brute réalisé par d'autres entreprises françaises.

L'administration fiscale française a fait directement référence au principe de pleine concurrence et au rapport de l'OCDE de juillet 1995 dans son instruction<sup>35</sup> commentant les dispositions de l'article L 13 B du Livre des Procédures Fiscales, qui instaure un certain nombre d'obligations documentaires en matière de prix de transfert. A cette occasion, l'administration a fait allusion aux concepts de comparabilité et d'analyse fonctionnelle, sans pour autant expliciter ce qu'elle attend des contribuables en la matière. Cette approche allusive est également utilisée dans l'instruction présentant la procédure d'accord préalable sur les prix de transfert.<sup>36</sup> Cette instruction ne donne que très peu de détails sur le contenu du dossier qui doit être présenté par le contribuable, et ne mentionne qu'en passant l'utilisation de transactions comparables, en se référant aux principes posés par l'article 57.

Ni la loi, ni la doctrine administrative ne font donc référence à des méthodes de prix de transfert qui pourraient être acceptées (ni *a fortiori* d'une hiérarchie entre ces méthodes), ou aux standards de comparabilité qui doivent être utilisés. En pratique, l'administration fiscale française fait directement référence, au cours des contrôles fiscaux, aux principes et méthodes dégagés dans le rapport de l'OCDE, sans néanmoins prendre de position de principe sur les mérites com-

parés d'une approche transactionnelle ou d'une approche liée aux profits. Ses représentants indiquent même lors de colloques que la méthode retenue a moins d'importance que le résultat à atteindre, à savoir un prix de pleine concurrence.

On retrouve parfois quelques indications isolées d'une approche plus spécifique de la matière, mais elles sont rares. Par exemple, l'instruction commentant l'article L 13 B du LPF dispose qu'il convient de prendre en compte l'ensemble de relations entre deux sociétés liées pour juger de la normalité d'un prix de transfert (principe précédemment dégagé par le Conseil d'Etat).<sup>37</sup>

### 3.2. Applications des principes généraux au commerce électronique

On ne s'étonnera donc pas que, dans un cadre législatif et réglementaire aussi large et peu fourni, ne figure aucune disposition spécifique au commerce électronique. Il ne semble pas en outre que l'administration fiscale ait établi de doctrine interne quant à l'approche pratique à adopter en la matière, préférant attendre les directives OCDE en cours d'élaboration. Il convient donc de s'interroger sur l'application des principes généraux aux transactions réalisées dans le cadre du commerce électronique.

Les complexités du commerce électronique soulèvent immédiatement des difficultés en matière d'analyse fonctionnelle et de recherche de comparables.

#### 3.2.1. Analyse fonctionnelle

La doctrine administrative donne quelques indications limitées sur la réalisation d'une analyse fonctionnelle: le contribuable devra décrire "la nature effective de l'activité, ses modalités d'exercice et les risques assumés ... et les moyens mis en oeuvre (personnels et qualifications, immobilisations corporelles, propriété et exploitation des incorporels)".<sup>38</sup> Malheureusement, l'instruction ne donne pas d'indication sur la valeur de fonctions réalisées par des équipements automatiques.

La nature des transactions, la localisation des éléments d'actif incorporels, les fonctions et les risques assumés et les valeurs ajoutées respectives sont autant d'éléments qui sont plus délicats à identifier que dans l'économie maintenant dite "traditionnelle". Les prestations, et donc les fonctions, sont souvent complexes et croisées (par exemple, les différentes entités gérant un "portail" à adresses nationales vont s'échanger "références", publicités, commissionnements, prestations de services techniques, etc.), l'importance respective des éléments incorporels vont varier en fonction de l'activité (le *process* ou le modèle économique peut avoir plus de valeur que le nom dans une activité de presta-

<sup>34</sup> Note du 4 mai 1973, 4 A-2-73, et note du 15 avril 1983, 4 A-5-83.

<sup>35</sup> Instruction du 23 juillet 1998, 13 L-7-98.

<sup>36</sup> Instruction du 7 septembre 1999, 4 A-8-99.

<sup>37</sup> CE 30 octobre 1963, n° 50220, Dupont 63, p. 826.

<sup>38</sup> Instruction du 23 juillet 1998, n° 45 et 46.

tion de services en ligne), les risques d'entrepreneur sont parfois partagés (nécessité de créer localement une clientèle et des sources de revenus). Il est par ailleurs souvent difficile d'identifier quel est l'élément (fonction, risque ou incorporel) qui a généré de la richesse pour le groupe (surtout dans une phase initiale de pertes généralisées).

L'exercice est extrêmement complexe, mais il est indispensable. En outre, il faudra procéder à une mise à jour plus régulière que dans le cadre de l'analyse réalisée dans une activité industrielle: la rapidité des changements dans le *e-commerce* rendra en effet l'entreprise encore plus vulnérable à l'approche *a posteriori* de l'administration lors du contrôle fiscal.

### 3.2.2. Recherche de comparables

La recherche de comparables, exercice déjà difficile dans l'industrie traditionnelle sera rendue plus complexe par plusieurs caractéristiques de l'industrie du commerce électronique: l'industrie est jeune, et dispose d'un historique d'informations financières très limité, même pour les sociétés cotées; la plupart des acteurs sont en phase de démarrage et présentent des variations fortes sur tous leurs indicateurs d'une période à l'autre; une partie des services ou produits sont proposés par des entreprises à forte intégration verticale, limitant ainsi le nombre des transactions avec parties indépendantes; l'évolution des modèles économiques entraînent une forte variation des prix et des marges; les choix méthodologiques se multiplient (doit-on comparer un courtier en ligne à un courtier traditionnel ou à un agent de voyages en ligne?).

Ces difficultés seront bien entendu exacerbées par l'approche générale de l'administration fiscale française en cours de contrôle qui non seulement bénéficiera du recul de plusieurs années, mais appliquera ses comparables *secrets* et liés. L'administration justifie son approche en invoquant la confidentialité des informations qu'elle peut réunir lors de contrôles fiscaux, et la difficulté à obtenir des comparables indépendants. On peut cependant s'interroger sur la conformité de cette approche avec les principes de l'OCDE et ceux dégagés par les législations des partenaires commerciaux de la France.

La finesse de l'analyse fonctionnelle permettra cependant de dégager un certain nombre de fonctions ou de transactions qui disposent d'un éventail important de comparables (prestation de services techniques, administratifs, de marketing, activité de distribution, travail à façon), et on peut espérer qu'un certain nombre d'acteurs économiques pourront justifier leurs prix de transfert, en faisant appel aux comparables utilisés par d'autres industries. Cependant, certaines situations délicates subsisteront: il restera par exemple à trouver un acteur comparable au portail français d'un groupe international utilisant Internet pour vendre des services à haute valeur ajoutée quand la technologie sous-jacente n'est qu'en phase de développement: l'investissement financier est tel, pour un résultat si aléatoire, qu'on pourrait penser à utiliser un modèle financier proche de celui des sociétés de capital-risque, en privilégiant une comparabilité des risques à celle des fonctions ou des transactions.

### 3.2.3. Méthodes de prix de transfert

Face à une telle complexité, la méthode du partage des bénéfices (*profit-split*) peut trouver à s'appliquer; c'est en effet la méthode recommandée par l'OCDE en présence de transactions "intimement liées"<sup>39</sup> et d'actifs incorporels à forte valeur répartis au sein du groupe.

Une analyse fonctionnelle aura permis d'identifier des fonctions plus "routinières" qu'il sera possible de rémunérer sur la base de comparables, et le profit résiduel sera réparti entre les propriétaires d'incorporels. Il ne convient pas ici de détailler les difficultés inhérentes de cette méthode (y compris au regard de la qualification TVA des flux qui en résultent), mais il faut souligner que l'administration fiscale française n'y oppose pas une hostilité de principe, car le caractère multilatéral de la méthode lui permet d'obtenir directement des informations cruciales sur la profitabilité globale du groupe multinational. C'est cette méthode qui est utilisée pour les activités bancaires de *global trading*, qui sont souvent prises comme point de référence lors de réflexions sur l'application des prix de transfert au commerce électronique.

Il n'en reste pas moins que les tentatives de typologie en matière de méthodes peuvent être dangereuses et l'alliance *e-commerce/profit-split* pourrait être trop réductrice. Les modèles de commerce électronique sont nombreux, et sont sans cesse renouvelés; il y a peu de points communs en termes d'analyse fonctionnelle entre une activité classique de vente de produits par Internet, qui n'est qu'une déclinaison plus moderne de la vente par correspondance, une prestation de services en ligne, un portail et une place de marché. Les méthodes traditionnelles (prix comparable, prix de revente ou prix de revient majoré), lorsqu'elles sont applicables, demeurent la faveur des entreprises, des praticiens et des vérificateurs!

Par ailleurs, il n'est pas rare que les importants investissements de départ placent l'entreprise en situation durable de perte. La conséquence logique de l'adoption d'une méthode de partage des bénéfices serait de répartir les pertes entre les différentes entités du groupe, après rémunération des fonctions "routinières", qui pourraient dégager de faibles profits. Toutes les sociétés du groupe pourraient ainsi être en perte nette: l'administration fiscale française ne semble pas hostile au principe d'un partage de pertes, mais sur combien d'années? Une autre difficulté réside dans la méthode de répartition des pertes: doit-on utiliser la même clé de répartition que celle applicable aux profits?

Dans la mesure du possible, les entreprises étrangères privilégieront une approche plus traditionnelle, qui consiste à traiter la filiale française comme un simple prestataire de service dont les risques entrepreneuriaux sont contractuellement limités. Dans cette optique, les prestations de services et les activités commerciales effectuées par cette entité pourraient être rémunérées sur la base d'un *cost plus*. Cette approche présente néanmoins l'inconvénient d'aboutir à ce que

<sup>39</sup> Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, juillet 1995, § 3.5.

l'entreprise de commerce électronique paye de l'impôt en France à raison de ses activités locales, alors même qu'elle serait globalement en situation déficitaire.

### 3.3. Accords préalables, instruments pour éviter la double imposition

L'administration française a récemment introduit une procédure d'accords préalables en matière de prix de transfert.<sup>40</sup> Cette disposition vient compléter le dispositif des agréments applicables en matière de quartiers généraux et de centres de logistique.<sup>41</sup>

#### 3.3.1. Quartiers généraux et centres de logistique

Ces agréments ont pour but de fixer la fiscalité personnelle des employés temporairement détachés en France et la fiscalité applicable au quartier général lui-même.

Dans l'hypothèse où elles seraient imposables en France, les activités logistiques réalisées par les entreprises de commerce électronique peuvent faire l'objet d'une imposition sur la base d'une assiette préalablement négociée avec l'administration et déterminée en majorant d'un taux de marge l'ensemble des charges courantes supportées par le centre de logistique, à l'exception de certaines provisions et charges (instruction 13 G-1-97, 21 janvier 1997). Compte tenu de leur nature, les activités logistiques ont en principe une plus faible valeur ajoutée que les activités de services partagés. Par conséquent, le taux de marge négocié avec l'administration pour un centre de logistique devrait être plus réduit que celui négocié pour un quartier général.

Les activités éligibles au régime des centres de logistique comprennent les activités d'achat, d'entreposage, de livraison, de gestion des commandes, de facturation, ou encore de gestion administrative des activités précédemment énumérées, sous réserve qu'elles soient effectuées exclusivement au profit du groupe, à l'exclusion des activités industrielles ou commerciales. Pour éviter toute confusion avec ce type d'activité, le centre de logistique doit être constitué sous la forme d'une société française ad hoc ou d'un établissement français d'une entreprise étrangère, et non d'une division d'une société opérationnelle.

#### 3.3.2. Accords préalables de prix

Cette procédure permet aux entreprises multinationales d'obtenir l'accord de deux administrations fiscales sur une méthode de fixation de leurs prix de transfert. Le cadre juridique de l'accord est la procédure amiable prévue par la con-

vention fiscale liant les deux pays (article 25(3) de la convention modèle de l'OCDE). Même si l'instruction dispose que l'accord porte sur la méthode, et non sur la fixation des prix de transfert, il semble difficile de ne pas lier les deux en pratique, surtout lorsque l'administration fiscale de l'autre pays voudra affiner l'accord jusqu'au niveau même des prix. Cet accord peut être limité à un segment d'activité, une fonction ou même une seule transaction.

Actuellement, un nombre restreint de dossiers sont en cours, et un nombre très réduit aurait abouti. Aucun entreprise de commerce électronique ne serait engagée dans ce processus. Il semble cependant de nature à fournir une sécurité juridique importante à l'industrie, mais devrait être limité aux acteurs les plus établis du commerce électronique: la stabilité des transactions et des fonctions devrait en effet être une des premières conditions pour négocier un accord dans de bonnes conditions, ce qui serait difficile en cas de changement fréquent du modèle économique, voire de l'activité.

### Summary

In the absence of specific provisions, the French tax treatment of electronic commerce follows the rules of general law; this has been the statement of the administration in two ministerial replies. Therefore, foreign electronic commerce enterprises are not taxable in France unless they carry on their activities there. If this is not the case, they may still be subject to a tax in the form of a withholding tax because of their income from French sources.

The concept of an enterprise carried out in France as meant in domestic French law combines the criteria of an autonomous establishment and of an agent that are close to the treaty concepts of permanent establishment and agent. With respect to these criteria, the French administration has stipulated that in the absence of a physical presence in France, a foreign enterprise that creates a website there is not subject in France to corporation income tax. However, the concept of "enterprise carried out in France" may also be realised by a "complete cycle of operations" which does not necessarily involve a physical presence in France. Therefore, even if a French server or a website as such does not constitute a permanent establishment in the sense of the classic concept of a fixed business premises and agent, commercial operations realised through them as intermediary may in certain cases constitute operations that are taxable in France. This approach is only possible in the absence of a tax treaty and the administration has not specified what scope it intends to give to this criterion of territoriality in the field of electronic commerce.

Furthermore, one may question the existence of a permanent establishment for the logistical operations carried out by a foreign enterprise pertaining to goods and services sold through the Internet, taking into account the exception for preparatory and auxiliary activities that is provided in the OECD model convention. The tax administration appears to reject this argument if the operations constitute an essential part of the activities of the enterprise.

Payments made in consideration of performance of services are considered to be income from French sources and are subject to 33½ per cent withholding tax, reduced to 15 per cent for artistic services. The scope of application of this withholding tax is very wide, because it covers not only the products of intellectual and artistic property but also "all kinds of productions delivered or utilised in France". The withholding tax does not apply to productions

<sup>40</sup> Instruction du 7 septembre 1999, 4 A-8-99.

<sup>41</sup> Instruction du 21 janvier 1997, 13 G-1-97.

delivered to individuals in a private capacity for their private needs, in the framework of "business to consumer". The question whether the withholding tax applies in the case where the producer does not have any kind of exploitation in France is under discussion. Failure of the payer to withhold could give rise to heavy penalties for him. The scope of application of the withholding tax is generally reduced by double tax conventions but it is necessary to observe the formalities of the treaties and this may give rise to practical problems.

The French rules in the field of transfer prices are very general and in the case of electronic commerce do not provide for a particular method nor for a specific rule. The complexity and the diversity of the transactions and the economic structure of electronic commerce enterprises give rise to specific questions and difficulties with regard to the manner in which these general principles should be applied, especially in terms of the functional analysis, the investigation of comparables and the applicable methods.

French tax law contains several provisions directed at establishing in advance the transfer prices and avoiding double taxation. These provisions may be found suitable in respect of electronic commerce enterprises, in the same way as the agreements that are applicable to logistical centres, and the very recent advance agreements on prices.

#### Zusammenfassung

Da es keine speziellen Bestimmungen gibt, erfolgt die steuerliche Behandlung des E-Commerce in Frankreich nach dem allgemeinen Recht, wie die Regierung in zwei Kabinettsauskünften deutlich gemacht hat. Ausländische E-Commerce-Unternehmen sind somit in Frankreich nur steuerpflichtig, wenn sie dort eine Tätigkeit ausüben. Ist dies nicht der Fall, unterliegen sie mit ihren Erträgen aus französischen Quellen einer Quellensteuer.

Der Begriff Betriebsstätte in Frankreich umfasst im Sinne des französischen Binnenrechts die Kriterien Unabhängigkeit und Vertretung, womit er sich den konventionellen Begriffen Niederlassung und Agentur annähert. Unter Bezugnahme auf diese Kriterien hat die französische Verwaltung deutlich gemacht, dass ohne physische Präsenz auf französischem Gebiet ein ausländisches Unternehmen, das eine Website unterhält, in Frankreich nicht der Körperschaftsteuer unterliegt. Allerdings kann der Begriff "Betriebsstätte in Frankreich" auch als "Ausführung eines vollständigen Geschäftszyklus" definiert werden, was nicht unbedingt eine physische Präsenz in Frankreich bedingt. Obwohl also ein Server oder eine französische Website als solche keine Betriebsstätte im klassischen Sinn des Begriffs darstellen, können mit ihrer Hilfe durchgeführte wiederholte Geschäftsvorgänge mit französischen Internet-Benutzern unter Umständen in Frankreich steuerpflichtige Vorgänge sein. Dies ist nur möglich, wenn kein Steuerabkommen besteht, und die Verwaltung hat nicht geklärt, welche Bedeutung sie diesem Kriterium der Territorialität im Zusammenhang mit E-Commerce beimessen wird.

In Anbetracht der im OECD-Musterabkommen vorgesehenen Ausnahme für Vorbereitungs- und Nebentätigkeiten wäre im übrigen zu fragen, ob eine Betriebsstätte angenommen werden kann, wenn ein ausländisches Unternehmen logistische Tätigkeiten im Zusammenhang mit Gütern oder Dienstleistungen ausübt, die über das Internet vertrieben werden. Für die Steuerverwaltung scheint dies allerdings nicht fraglich zu sein, wenn die betreffenden Vorgänge einen wesentlichen Teil des Unternehmens ausmachen.

Als Vergütung für Dienstleistungen gezahlte und als Erträge aus französischen Quellen zu behandelnde Beträge unterliegen einem Quellensteuersatz von 33,3 Prozent bzw. dem ermäßigten Satz von 15 Prozent für künstlerische Leistungen. Der Geltungsbereich dieser Quellenbesteuerung ist sehr gross, umfasst er doch nicht nur geistige und künstlerische

Erzeugnisse, sondern auch "in Frankreich erbrachte oder in Anspruch genommene Leistungen aller Art". Die Quellenbesteuerung erfolgt nicht bei Vergütungen für Privatpersonen für ihren persönlichen Bedarf im Rahmen von *B to C*-Vorgängen geleistete Dienste. Diskutiert wird allerdings die Quellenbesteuerung in den Fällen, in denen der Leistungserbringer keinerlei Betrieb in Frankreich unterhält. Wird die Quellensteuer nicht einbehalten, kann dies für den Zahlungspflichtigen schwere Strafen zur Folge haben. Die Quellensteuer wird im allgemeinen bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen vermindert, aber die konventionellen Formalismen müssen unbedingt beachtet werden und können durchaus zu praktischen Problemen führen.

Die französischen Bestimmungen in bezug auf Verrechnungspreise sind sehr allgemeiner Natur und sehen kein besonderes Verfahren und keine speziellen Regeln in bezug auf E-Commerce vor. Die Komplexität und die Vielfalt der wirtschaftlichen Vorgänge und Modelle, die von E-Commerce-Unternehmen praktiziert werden, haben eine Reihe von Fragen und konkreten Schwierigkeiten im Zusammenhang mit den Anwendungsmodalitäten dieser allgemeinen Grundsätze zur Folge, vor allem bei Funktionsanalysen und bei der Suche nach Vergleichssituationen und anwendbaren Methoden.

Das französische Steuerrecht umfasst eine Reihe von Massnahmen, die darauf abzielen, die Verrechnungspreise vorher festzulegen und Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Diese Massnahmen könnten auch auf E-Commerce-Unternehmen angewandt werden, so etwa die Genehmigungen für Logistikzentralen und die in jüngster Zeit erteilten Preisgenehmigungen.

#### Resumen

En ausencia de disposiciones específicas, el tratamiento fiscal del comercio electrónico sigue las normas del derecho común, y así lo ha recordado la administración en dos respuestas ministeriales. Las empresas extranjeras de comercio electrónico tributan en Francia cuando explotan su actividad; en caso contrario, pueden resultar gravadas vía retención, por sus rentas de fuente francesa.

La noción de empresa explotada en Francia en el derecho interno francés integra criterios de establecimiento autónomo y de representación semejantes a los conceptos convencionales de instalación fija de negocios y de agente. A este respecto, la administración francesa ha precisado que, si no mantiene presencia física en territorio francés, una empresa extranjera que cree un sitio web no tributa por el impuesto de sociedades. No obstante, la noción de "empresa explotada en Francia" puede caracterizarse también por la realización de un "ciclo mercantil completo", que no necesita obligatoriamente de la presencia física en el país. Por lo tanto, aunque un servidor o un sitio web francés no constituyan en tanto tales establecimiento permanente (en adelante, E.P.) en el sentido clásico de instalación fija de negocios y de agentes, las reiteradas operaciones comerciales por esta vía con internautas franceses podrían constituir, en algunos casos, hechos imposables en Francia. Lo que antecede se refiere sólo a los casos en que no exista convenio fiscal, si bien la administración no ha precisado el alcance que daría a este criterio de territorialidad en materia de comercio electrónico.

Por otra parte, cabe preguntarse por la existencia de un E.P. para actividades logísticas realizadas por una empresa extranjera con bienes o servicios comercializados vía Internet, habida cuenta de la excepción prevista por el convenio modelo de la OCDE respecto de las actividades preparatorias y auxiliares. La administración fiscal parece rechazar esta argumentación cuando estas operaciones constituyen una parte esencial de la empresa.

## FRANCE

---

Las sumas pagadas por prestaciones de servicios y consideradas rentas de fuente francesa están sujetas a una retención en la fuente de 33,1/3 por ciento, reducida al 15 por ciento en las artísticas. El campo de aplicación de esta retención es muy amplio, porque incluye no sólo los productos de la propiedad industrial y artística, sino también las "prestaciones de cualquier naturaleza realizadas o utilizadas en Francia". La retención en la fuente no se aplica a la remuneración de prestaciones a particulares para uso privado en el marco "B a C". Se mantiene el debate sobre la aplicación de la retención cuando el proveedor no tiene ninguna explotación en Francia. El incumplimiento puede acarrear graves sanciones. El ámbito de la retención se ve reducido por la aplicación de los convenios fiscales bilaterales, si bien el respeto al necesario formalismo de los mismos puede suscitar problemas prácticos.

Las disposiciones francesas en materia de precios de transferencia son muy generales y no prevén métodos especiales o normas específicas de las actividades del comercio electrónico. La complejidad y diversidad de las transacciones y de los modelos económicos de las empresas de comercio electrónico provocan interrogantes y dificultades en las modalidades de aplicación de estos principios generales, sobre todo en términos de análisis funcional, de búsqueda de comparables y de metodología aplicable.

El derecho tributario francés contiene disposiciones para fijar previamente los precios de transferencia y evitar la doble imposición, que pueden aplicarse a las empresas de comercio electrónico, tales como los acuerdos para centros de logística y los muy recientes acuerdos previos sobre precios.