

**La fiscalité de l'économie numérique au lendemain
de la pandémie de Covid 19**
**Taxation of the digital economy in the aftermath of
the Covid 19 pandemic**

EL ARABI Afaf*

Doctorante à l'Université Oran 2,
Laboratoire Investissement et Développement Durable (IDD),
Algerie.

Email: afafelarabi82@gmail.com

Date de soumission (11.03.2021)	Date d'acceptation final (20-05-2021)	Date de publication (.....)
------------------------------------	---	--------------------------------

Résumé :

La progression accélérée du commerce numérique, accentuée avec la crise du Covid 19 a réduit considérablement la nécessité pour une entreprise étrangère d'avoir une présence physique dans le pays où son client se trouve. Cela va éroder davantage la capacité des pays importateurs de capitaux comme l'Algérie pour imposer les activités commerciales numériques qui, auparavant, ont été menées par l'établissement stable, ce qui menacent fondamentalement de modifier cette répartition des revenus de façon décisive en faveur du pays de résidence de l'audite entreprise.

Mots clés : fiscalité internationale, économie numérique ; conventions fiscales ; établissement stable.

Abstract:

The accelerated progress of digital commerce, accentuated with the Covid 19 crisis has considerably reduced the need for a foreign company to have a physical presence in the country where its customer is located. This will further erode the ability of capital importing countries like Algeria to tax digital business activities that previously have been carried out by the permanent establishment, which fundamentally threatens to change this distribution of income decisively in favor of the country of residence of the audit company.

Key words: digital economy; tax treaties; international tax; permanent establishment.

EL ARABI Afaf*

Introduction:

Les règles internationales de répartition des impositions et les conventions fiscales de prévention de double imposition entre les Etats reposent sur la notion d'établissement stable. Cependant, à l'ère de la numérisation économique et la progression accélérée du e-commerce depuis 2015, accentuée par la pandémie de Corona virus, les entreprises du cyberespace dites « business model » peuvent réaliser des bénéfices, en effectuant des transactions commerciales depuis un serveur et un site web sans être établies physiquement dans un Etat donné¹. De fait, le critère d'établissement stable² fondé sur la présence physique, souvent résumé par la formule « *des hommes et des machines* »³, peut ne pas être fiable pour taxer les acteurs du numérique. Les entreprises ont de plus en plus la possibilité de choisir la localisation optimale de leurs activités productives et de leurs actifs. Il se trouve que cette localisation peut être éloignée de celle des clients ou des autres étapes de la production. En conséquence, la dématérialisation des transactions commerciales perturbe l'identification et la localisation des opérateurs, ainsi trouble également l'appréhension du processus de création de valeur⁴.

En outre, le Modèle de convention fiscal OCDE attribue en principe le pouvoir d'imposer les bénéfices d'exploitation à l'État dont l'entreprise est résidente. Ce principe n'est pas applicable si l'entreprise dispose d'un établissement stable dans l'autre État partie à la convention⁵. Dans ce cas, les bénéfices de l'établissement stable sont imposables dans l'État dans lequel ils

¹- HUET Frédéric, « *La fiscalité du commerce électronique* », (2000), p. 27.

²- On entend généralement par « *établissement stable* » une « *installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou une partie de son activité* » à condition que les activités menées soient plus que des activités « *préparatoires ou auxiliaires* ». Cette définition comporte les critères suivants :

L'existence d'une « installation d'affaires », c'est-à-dire d'une installation telle que les locaux ou, dans certain cas, des machines ou de l'outillage ;

Cette installation d'affaires doit être « fixe », c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence ;

L'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires, ce qui signifie habituellement que les personnes qui d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'Etat ou est située l'installation fixe.

³- La commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, « *l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international* », (10 juillet 2013), N°1234, p. 03.

⁴- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », (2014), p. 99.

⁵- KHIDER Imen, « *La fiscalité applicable au commerce électronique* », (2020), p.892.

sont générés, dit État de la source (le lieu où la richesse est créée)¹.

Dans le système fiscal algérien, les règles de territorialité dans l'imposition des bénéfices des sociétés résultent de l'application combinée des dispositions de la loi interne et de conventions internationales destinées à prévenir les risques de double imposition. L'existence de conventions internationales, qui en Algérie sont supérieures à la loi interne, a des effets sur l'assujettissement des sociétés étrangères au régime fiscal algérien. En matière conventionnelle, on retient, en règle générale, l'existence d'un « *établissement stable* » dans l'un des Etats contractants comme critère de l'application de la loi interne de cet Etat².

Toutefois, certains types de bénéfices peuvent être taxés dans un pays, même en l'absence d'établissement stable dans celui-ci. Il s'agit notamment de rémunérations qui peuvent comprendre des dividendes, intérêts, royalties ou redevances techniques. Ces rémunérations sont taxées dans l'Etat de la source du revenu sur le montant brut du versement et non-pas sur l'élément de bénéfice lié à ce dernier³.

Par ailleurs, l'émergence du commerce numérique réduit considérablement la nécessité pour une entreprise étrangère d'avoir une présence physique dans le pays où son client se trouve. Cela va éroder davantage la capacité des pays importateurs de capitaux comme l'Algérie pour imposer leurs impôts sur les bénéfices issues des activités qui, auparavant, ont été menées par l'établissement stable. Cela menacent fondamentalement de modifier cette répartition des revenus de façon décisive en faveur du pays de résidence⁴. **Comment dès lors les administrations fiscales algériennes territorialement délimitées puissent percevoir les impôts dû à raison des transactions numériques réalisées sur leur territoire et à ses frontières sur des activités mobiles et difficilement localisables?**

A ce stade, certaines clarifications ont été apportées au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et de celui de l'ONU, cadre juridique de référence sur lesquelles s'appuient les conventions fiscales algériennes⁵.

Afin de lutter contre la planification fiscale des opérateurs du numérique, les Etats ont mobilisé l'OCDE et L'ONU pour

¹- La commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, Op.cit, p. 04.

²- DELIGNIERES Bernard, « *Droit fiscal international français : En l'absence de conventions, impôt sur les sociétés, territorialité, principes* », (1998), fasc.14-110, p. 03.

³- OCDE, Comité des Affaires Fiscales « *Lutter contre l'Érosion de la Base d'Imposition et le Transfert de Bénéfices* », (12 février 2013), p. 32.

⁴- COCKFIELD Arthur, " *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*", (1999), 133-217, p. 11.

⁵- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* », (22 décembre 2000), p. 02.

repenser la fiscalité. Cependant, l'ONU a reconnu que les défis de la fiscalité à l'ère de la numérisation économique ne peuvent être résolus en modifiant simplement la définition actuelle d'établissement stable. En effet, l'ensemble du système fiscal international doit être réévalué.

L'étude a pour but d'analyser la capacité du cadre fiscal international actuel à répondre aux évolutions issues de l'économie numérique et en particulier l'impact du commerce numérique sur la fiscalité en Algérie.

A la lumière de cette hypothèse, deux axes d'action ont été identifiés. Tout d'abord, on va procéder à l'analyse des défis soulevés par la fiscalité internationale à l'ère de la numérisation économique et les travaux réalisés pour les résoudre. Ensuite, on abordera la proposition d'adaptation de la loi interne au contexte du commerce numérique.

Section I : Un système fiscal territorialisé dans une économie en voie de déterritorialisation

L'évolution accélérée de la nouvelle forme de commerce numérique, virtuelle, volatile combinée à son potentiel de confidentialité brouille les frontières¹ ce qui facilite le transfert de bénéfices. Il est dès lors de plus en plus difficile de savoir quel Etat est censé taxer les revenus d'une entreprise multinationale faute d'absence d'établissement stable². Il se trouve qu'un site marchand étant aisément accessible dans plusieurs pays, rend ainsi difficile la détermination du lieu de territorialité de l'activité sur laquelle se base la notion d'établissement stable³. Où la transaction a-t-elle lieu aux fins fiscales ? Quelle juridiction a le droit d'imposer le revenu de la vente alors que les frontières disparaissent et les échanges s'effectuent via un site web ou un serveur ?

A) L'application du concept établissement stable sur un site internet

Un site Web peut être considéré comme une combinaison de logiciels et de données électroniques utilisés par un serveur ou stockés dans celui-ci. Il ne constitue donc pas un établissement stable car, n'impliquant aucun bien corporel⁴. En revanche, le serveur a nécessairement une localisation physique qui, elle, peut constituer une telle installation fixe⁵.

1) L'application du concept du « cycle commercial complet » en matière de commerce numérique

¹- OBERSON Xavier, Op.cit, p. 93.

²- Commission Européenne, « *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires* », (17 juin 2015), p. 02.

³- REQBA Zahra, « *La nature juridique du site Internet en droit international* », (19 février 2013).

⁴ Comm. (42-2) art. 5 de la convention modèle OCDE.

⁵- HELLERSTEIN Walter, « *Le commerce électronique : une gageure pour l'administration fiscale* », (9 mai 2001), 01-21, p. 8.

Vu le caractère volatil et éphémère du site web, il serait difficile de localiser l'endroit où il est stocké car il est accessible à chaque point d'accès au web¹. Le 22 décembre 2000², le modèle de convention fiscale OCDE a été modifié afin de clarifier les critères classiques d'établissement stable en soulignant :

1. *Qu'un site web ne peut pas en lui-même constituer un établissement stable ;*
2. *Qu'un accord d'hébergement sur un site web ne se traduit pas normalement par un établissement stable pour l'entreprise qui exerce des activités par l'intermédiaire de ce site web.*

Par ailleurs, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE (CAF) a indiqué que l'interprétation généralement donnée de la notion d'établissement stable, comprend la nécessité d'un espace physique qui est à la disposition de l'entreprise³. Le modèle de convention n'utilise pas les termes « *physique* » ou « *corporel* », mais le sens conventionnel ou ordinaire de l'expression, suggère un espace physique⁴. Cela signifie que la seule existence d'un site web ne suffit pas à constituer un lieu d'affaires fixe pouvant être considéré comme un établissement permanent. En conséquence, les Etats ne peuvent pas réclamer les bénéfices provenant de sites Web des entreprises étant donné que l'article 7 du modèle de convention fiscale OCDE exige l'attribution des bénéfices à un établissement stable. En effet, les Etats devraient avoir droit aux revenus originaires de leurs frontières, parce qu'il s'agit du « *lieu d'activité génératrice de revenus* »⁵.

Par ailleurs, « *d'autres juridictions ont montré des approches différentes, comme en France où le tribunal a raisonné conformément à la « doctrine du cycle commercial complet »*⁶. On peut s'interroger dans ce cas si on pourra s'inspirer du concept du « *cycle commercial complet* » qui est un critère de droit interne issu de la jurisprudence du Conseil d'Etat Français et qui n'a pas d'équivalent en droit conventionnel dans le but de soumettre à l'impôt les entreprises étrangères effectuant des opérations de commerce en ligne sur le territoire Algérien ?

Il est à remarquer que la présence physique d'une installation ou d'un représentant n'est plus exigée. Généralement, toute opération formant un cycle peut être considérée comme un cycle

¹ - HUET Frédéric, Op.cit, p. 31.

² - OCDE, Comité des Affaires Fiscales, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* », (22 décembre 2000), p. 02.

³ - KHIDER Imane, « *L'inadaptation des principes de la fiscalité au commerce électronique* », (2019), p.13.

⁵ - EUROPEAN COMMISSION, « *Commission expert group on taxation of the digital economy* », Taxation and customs union, on (May 28, 2014), 01-82, p. 07.

⁶ - GARATE Cristian, « *the "fixed place of business" in the context of electronic commerce* », p. 03.

commercial complet dès lors qu'elle correspond à l'exercice habituel d'une activité distincte¹. Il est à rappeler que l'exemple type d'un cycle complet d'opérations est celui de l'achat suivi de la revente des marchandises. Ces opérations répétées forment un tout qui caractérise l'exercice habituel en France et en Algérie d'une activité imposable².

En fait, pour qu'on puisse appliquer le critère de cycle commercial complet en matière de commerce numérique il faut distinguer entre le commerce entre entreprises (B2B) et le commerce entre entreprise et particulier (B2C). Concernant le (B2C), l'achat d'un bien immatériel auprès d'un site web par un particulier, n'est généralement pas répétitif, donc il n'est pas de nature à engendrer un cycle commercial complet. En revanche, dans les transactions (B2B) notamment sur le réseau privé intranet peuvent certainement s'effectuer des opérations non occasionnelles³.

On pourrait caractériser le serveur comme distributeur machine, qui effectue un cycle complet d'opérations dans une transaction, y compris la publicité, la vente et la collecte d'argent, tous dans le même pays. En plus, les opérations réalisées par l'entreprise doivent être détachées des autres activités exercées dans l'Etat du siège pour former un cycle commercial complet. En contrepartie, les opérations effectuées par l'entreprise à travers son site web dans un Etat donné ne sont généralement pas détachables par leur nature de celles effectuées dans l'Etat de son siège⁴.

Bien que l'imposition en Algérie des activités des entreprises étrangères exerçant un « *cycle commercial complet* », est une solution qui permet de considérer que les activités réalisées en Algérie y sont localisées même si l'entreprise ne dispose pas d'un établissement stable, l'adoption de cette approche jurisprudentielle nécessiterait la renégociation des conventions fiscales entre Etats⁵. En fait, à ce jour, le critère de « *cycle commercial complet* » n'a été appliqué au cas de sociétés étrangères à raison d'opérations effectuées en Algérie.

2) L'établissement stable virtuel

En 2004, le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE a proposé une modification fondamentale de l'établissement stable traditionnel en ajoutant un lien de substitution s'appliquant aux opérations de commerce numérique. Il s'agit de l'établissement stable virtuel. Elle consiste sur le fait qu'un

¹- MOUNIELOU François, « *Le concept juridique d'établissement stable en droit français* », (03 décembre 2012).

²- « Une entreprise étrangère qui revend en France les marchandises qu'elle y'a achetées directement est passible de l'impôt en France, même si elle n'y possède pas d'établissement » (CE, arrêt du 22 mai 1963 N°46870, ROp.340). <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4264-PGP.html>.

³- HUET Frédéric, ouvrage précité, p. 50.

⁴- Ibid, p. 50.

⁵- Conseil National Du Numérique, « *Concertation sur la fiscalité du numérique* », Op.cit.

établissement stable soit créé quand l'entreprise implante un site Internet sur le serveur d'une autre entreprise située dans une juridiction et effectue des opérations commerciales au moyen de ce site. Le lieu d'activité est le site Internet, qui est virtuel. Cette solution de substitution dispenserait effectivement l'entreprise de la nécessité de disposer, au sein de la juridiction, d'actifs corporels ou de locaux. Elle conserverait néanmoins tout ou partie des autres caractéristiques d'un établissement stable traditionnel, à savoir la nécessité de disposer d'un « lieu » (physique ou électronique) dans une juridiction, présentant le degré requis de permanence et au moyen duquel une entreprise poursuit des activités. Ainsi, un site Internet commercial, que l'entreprise utilise professionnellement et qui existe à un emplacement fixe d'une juridiction (c'est-à-dire sur un serveur situé dans cette juridiction), est considéré comme une installation fixe d'affaires¹.

Le but est de taxer à la source le commerce de services hautement spécialisés, tels que l'expertise de professionnels libéraux, de gestionnaires et de techniciens. Les partisans du concept estiment que ce commerce s'exerce au lieu où se trouve le client, même s'il est effectué par un personnel situé à l'étranger. Dans beaucoup de ces situations, il peut ne pas y avoir d'établissement stable au sens de la définition actuelle, alors même que l'entreprise étrangère exerce peut-être des activités économiques importantes dans la juridiction et en tire des bénéfices très élevés².

La théorie d'un établissement stable virtuel a été la base sur laquelle s'est appuyé une décision de la Cour de l'impôt central en Espagne datée du 15 mars 2012³. En effet, l'Espagne et le Portugal ne considèrent pas que la présence physique est une exigence pour un établissement stable d'exister dans le contexte du commerce électronique⁴.

Par ailleurs, le Royaume-Uni et l'Australie ont instauré la taxe Google afin d'appréhender les pratiques d'évitement du statut d'établissement stable. A compter du premier avril 2015, une « taxe Google » est appliqué à tous les bénéfices détournés. Il

¹- OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », (2004), p.72.

²-Ibid, p. 73.

³- «*Il s'agit d'une sentence contre une société non résidente pour faire l'objet d'impôt direct sur le revenu provenant de la vente en Espagne via son site Web hébergé en dehors de l'Espagne. Selon les faits de l'affaire devant la Cour de l'impôt central, l'entreprise nommé (DPL) n'avait pas de présence physique réelle en Espagne. L'équipement informatique qui a accueilli le site espagnol orienté était situé en dehors de l'Espagne. L'entreprise (DPL) n'avait pas d'employés situés en Espagne. La Cour de l'impôt central, a conclu l'existence d'un établissement stable virtuel par référence au commentaire de l'OCDE sans l'interpréter* », SPRAGUE Gary, «*Spanish Court Imposes Tax Nexus by Finding a 'Virtual PE'*», (January 9, 2013).

⁴- SPRAGUE Gary, «*The Proposed Australian Multinational Anti-Avoidance Law -- Leapfrogging the OECD's BEPS Process to Devise a New Nexus Rule for Remote Sales*», (November 13, 2015).

s'agit d'un taux de 25% appliqué à toute entreprise qui vend à des clients au Royaume Unis (via un site internet) mais dont l'entité juridique est enregistrée à l'étranger¹.

B) L'application du concept d'établissement stable sur un serveur

Les technologies numériques ont sensiblement modifié la manière dont les activités des entreprises sont réalisées. De nos jours, il est de plus en plus possible que les personnels, les serveurs et les clients d'une entreprise se trouvent répartis dans différents pays, loin de la juridiction où se situe le marché². De fait, l'OCDE s'est interrogée sur la présomption d'exécution totale ou partielle des activités de l'entreprise là où un équipement tel qu'un serveur est à sa disposition³.

1) L'équipement informatique fixe

En vertu de l'article 5 du modèle de convention fiscale OCDE, l'installation d'affaires désigne une installation telle que les locaux, ou, dans certains cas des machines ou de l'outillage⁴. A s'en tenir au sens précis des mots, le terme « *fixe* » suggère une localisation géographique. C'est lorsqu'en se référant au commentaire de la convention fiscale de l'OCDE qu'on s'aperçoit qu'il s'agit d'une délimitation spatiale, c'est-à-dire que l'installation d'affaire doit être en un lieu précis⁵. Mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaire doit être matériellement fixé au sol⁶, il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier⁷. Le déplacement de l'outillage ou de l'équipement d'un endroit à un autre n'est donc pas un obstacle à la fixité géographique (dans le cas par exemple d'un serveur prenant la forme d'un ordinateur portable)⁸.

Toutefois, une entreprise établie dans un pays A peut décider de situer son serveur (qu'elle contrôle) dans un pays B, pour y héberger un site de vente en ligne qui s'adressera à des résidents

¹- ALBERT Eric, « *Le Royaume Unis met en place une taxe Google* », (18 mars 2015).

²- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », (2014), p.140.

³- Comm. (42-5) art. 5 de la convention modèle OCDE.

⁴- OCDE, « *Modèle de convention fiscale* », (2017), version complète, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr, p. 102.

⁵- Comm. (2) §1 de l'art. 5 de la convention modèle OCDE.

⁶- Le projet de convention de 1963 employait les termes « installationoù », qui a été remplacé par « installation...par l'intermédiaire », pour prendre en compte telles que les activités qui ne sont pas exercées littéralement dans une installation, car il semblait mal adroit d'utiliser le relatif « où » en ce qui concerne les équipements automatisés. OCDE, « *Question de fiscalité internationale : Rapport de 2002 relatif au modèle de convention fiscale de l'OCDE* », N°8, p. 86.

⁷- Comm. (5) §1 de l'art. 5 de la convention modèle OCDE.

⁸- Comm. (5-1) §1 de l'art. 5 de la convention modèle OCDE.

d'un pays C¹. Si on considère le serveur situé sur le territoire du pays B un établissement stable, alors que toutes les transactions sont réalisées avec des personnes établies dans le pays C, la réalisation de l'enrichissement est partagée, dans ce cas, entre plusieurs territoires. Comment peut-on déterminer l'origine de l'enrichissement, vu que « *l'origine des richesses* » est restée le principal fondement de la taxation à la source²?

En vertu du droit conventionnel algérien, l'extension des droits d'imposition de la source à des bénéficiaires sans rapport avec un établissement stable est inappropriée, dans la mesure où seuls les bénéficiaires imputables aux activités exercées en Algérie par le biais d'un établissement stable qui y est situé sont imposables. En effet, le régime de l'établissement stable suscite davantage d'incertitudes et de controverses en raison des divergences entre les membres du (CAF) de l'OCDE à propos des principes économiques susceptibles de servir de fondement à ces règles relatives aux liens³. En outre, bien que des entreprises aient une présence physique qui serait assimilable à un établissement stable, mais peu ou pas de présence économique dans le pays hôte⁴.

2) Le concept de présence numérique significative

Vu l'inadaptation de la notion d'établissement stable au commerce numérique, il a été proposé de le remplacer par un autre concept qui ne serait pas lié à la présence physique de l'entreprise étrangère dans un Etat donné. En effet, le concept d'« *établissement stable numérique* », conçu en vue de caractériser toute entreprise qui exerce son « *activité économique numérique entièrement dématérialisée* » à titre principal, par l'intermédiaire d'une plate-forme virtuelle appelée une « *présence numérique significative* ». En fait, même en l'absence de moyens matériels et humains sur ce territoire et en retire des revenus de l'exploitation de cette dernière, sera en conséquence soumise à l'impôt dans cet Etat⁵. C'est l'une des propositions examinées par le Groupe de réflexion de l'OCDE concernant la création d'un nouveau lien pour traiter les situations dans lesquelles certaines activités économiques exercées, sont intégralement numériques⁶.

¹- VERBIEST Thibault, « *Fiscalité directe du commerce électronique : les nouvelles règles* », 04 octobre 2001.

²- OCDE, « Les règles actuelles d'impositions des bénéficiaires industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique », rapport final, (2002), p.14.

³- Ibid, p. 17.

⁴- Ibid, p. 27.

⁵- KHOURI-HELOU Pierre-Antoine, « *Établissement stable et économie numérique les travaux de l'OCDE* », 2014, p2.

⁶- « à condition que les conditions suivantes soient réunies :

Les activités fondamentales de l'entreprise sont entièrement ou en grande partie tributaires de biens ou de services numériques ;

Aucun élément ou aucune activité physique n'entre en jeu dans la création des biens ou des services et dans leur délivrance, hormis l'existence, l'utilisation ou la maintenance de serveurs et de sites Internet, ou d'autres

Si une présence numérique significative suffisait à établir l'imposition dans un pays, les revenus publicitaires pourraient être imposés dans ce pays, alors même que la transaction a lieu entre deux acteurs qui peuvent être situés dans deux autres pays¹. Toutefois, si le serveur, en plus des activités publicitaires, enregistre les commandes des clients et accepte leurs paiements, le paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de convention fiscale OCDE ne s'applique pas, puisqu'il existe dans ce cas un établissement stable en raison d'un cumul des activités².

Par ailleurs, un serveur établissement stable d'entreprise numérique n'est pas pertinent, vu qu'il s'oppose au principe de neutralité fiscale. Il se trouve qu'une entreprise numérique qui vend des biens tangibles (par exemple des CD de musique), ne serait pas considérée exploiter une entreprise par l'entremise de son serveur transactionnel, alors que celle qui vend le même produit dans une forme numérisée qui peut être téléchargée (par exemple la musique en forme MP3) serait considérée exploiter son entreprise par le biais de son serveur transactionnel³.

A ce stade, il reste à savoir si le serveur sur lequel est stocké le site web qui est basé en Algérie constitue une présence permanente de l'entreprise étrangère ?

Vu le principe constitutionnel algérien de supériorité des conventions bilatérales et en se référant à la définition donnée par celles-ci au concept d'établissement stable, qui suppose une présence physique de l'entreprise sur le territoire en Algérie, ce n'est que dans le cas où l'entreprise étrangère disposerait de son propre équipement informatique en Algérie et y emploierait du

outils informatiques, ainsi que la collecte, le traitement et la commercialisation de données géo-localisées ;

Les contrats sont généralement conclus à distance via l'Internet ou par téléphone ;

Les paiements s'effectuent exclusivement par carte de crédit ou par d'autres moyens de paiement électroniques, en utilisant des formulaires en ligne ou des plates-formes liées ou intégrées aux sites Internet correspondants ;

Les sites Internet constituent l'unique vecteur utilisé pour entrer en relation avec l'entreprise; aucun magasin ou aucune agence physique n'intervient pour exercer les activités fondamentales, à l'exception des bureaux situés dans les pays où la société mère ou la société exploitante est implantée ;

Les bénéfices sont en totalité ou en grande majorité imputables à la fourniture de biens ou de services numériques ;

La résidence juridique ou fiscale et la localisation physique du vendeur ne sont pas prises en compte par le client et n'influent pas sur ses choix ;

L'utilisation effective du bien numérique ou la fourniture du service numérique ne nécessite pas une présence physique ou la participation d'un produit matériel autre que l'utilisation d'un ordinateur, d'appareils mobiles ou d'autres outils informatiques ».

OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », (2015), p. 158.

¹- KHOURI-HELOU Pierre-Antoine, Op.cit, p. 03.

²- HUET Frédéric, Op.cit, p. 45.

³- Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », 2001, p.30.

personnel pour le faire fonctionner qu'il serait possible de considérer que cette entreprise dispose d'un établissement stable. Donc, une certaine intervention humaine est effectivement nécessaire pour l'existence d'un établissement stable¹. Il faut rappeler qu'à nos jours, aucune législation n'a modifié le régime d'impositions des entreprises étrangères implantées en Algérie pour tenir compte du développement constant du commerce numérique.

Les conclusions qu'on pourrait tirer de cette analyse, qu'il existe de nombreux arguments favorables pour chaque avis, néanmoins, il est évident que l'exploitation d'un serveur est génératrice de profits imposables dans l'Etat où il est installé. Il serait donc conforme à la pratique internationale de considérer que si un site web n'est pas en tant que tel suffisant pour assujettir une société étrangère à l'imposition en Algérie, l'existence d'un site web et d'un serveur sur le territoire algérien peut constituer un « *établissement stable* », sans tenir compte de la présence ou non de personnel sur place. Cependant, il est tout aussi évident qu'un équipement informatique ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Néanmoins, du fait de la mobilité des serveurs et de la valeur, la possibilité de déplacer un serveur et de dissocier la valeur de la localisation géographique est probable. C'est à partir de cette idée que nous nous proposons d'orienter la discussion dans les pages qui suivent.

Section II : Esquisse d'une taxation de l'économie numérique en Algérie

Il est à rappeler que « *l'imposition des biens et des services a toujours été fondée sur le mouvement physique des choses ou sur la prestation de services* ». Toutefois, l'impression en 3D perturbe ces hypothèses en transférant la fabrication des usines aux dispositifs d'impression situés plus près du consommateur, potentiellement même dans leurs maisons. Donc, il devient de plus en plus difficile de déterminer le lieu où se situe la base du bénéfice d'un produit et qui a le droit de l'imposer, ouvrant la voie à la double imposition².

A) La difficulté de classification des revenus dans les transactions numériques

La principale difficulté liée à Internet concerne le rattachement d'une transaction à une localisation géographique vu que les parties dans cette dernière ne peuvent pas être situées géographiquement, ainsi la nécessité de les distinguer de redevances. Ensuite, les difficultés apparues pour la classification de l'objet de la transaction (produit ou service) pour l'application des taux pertinents³. L'émergence du commerce numérique augmente les implications de

¹- Féral-Schuhl Christiane, « *La fiscalité du commerce électronique* ».

²- FLYNN Channing, « *In a world of 3D printing, how will you be taxed?* », (2017).

³- BASU Subhajit, « *International Taxation of E-Commerce : Persistent Problems and Possible Developments* », 2008(1), 17, p. 01.

caractérisation des revenus générés : des redevances ou des bénéfiques d'entreprise. On peut s'attendre à ce que la plupart des entreprises classent les revenus générés par une transaction de commerce numérique de la manière qui minimise raisonnablement les taxes qui en leurs dû¹. En plus, la nature d'un élément de revenu est importante pour déterminer la source vue que la source du revenu découle de sa nature².

1) La qualification incertaine des paiements effectués dans le contexte des nouveaux modèles économiques

Comme l'évolution des technologies de l'information et de la communication ont facilité le commerce international des services (comme les services juridiques, comptables, médicaux et autres services de consultation), la pression sur les règles de fiscalité internationale applicables à ces services augmente³.

En effet, la dématérialisation intervient dans l'élargissement de la portée des services. Les services peuvent être fournis numériquement plutôt que face à face. Les marchandises peuvent être transformées en services, livrables en ligne. Par exemple, au début, les logiciels devaient être installés localement sur un ordinateur au moyen d'un disque physique. Aujourd'hui, de nombreuses applications logicielles prennent la forme virtuelle d'un site Web (par exemple, Dropbox) qui fournit un service accessible sur Internet sans qu'il soit nécessaire de recourir à un support de distribution local⁴.

Par ailleurs, l'impression en 3D est en train de se généraliser, cette activité peut soulever des questions de qualification, dans la mesure où la fabrication directe en vue d'une fourniture pourrait évoluer vers l'octroi de licences de modèles conçus pour être imprimés à distance directement par les consommateurs⁵. En outre, les progrès des technologies d'impression 3D ont le potentiel de transformer des produits manufacturés (par exemple des machines et des pièces de rechange) en biens incorporels (tels que plans et spécifications de licences) permettant aux clients de fabriquer les articles physiques chaque fois qu'ils en ont besoin⁶. Les points de vente conventionnels dans le pays du marché peuvent être remplacés par des licences en ligne de logiciels ou de spécifications si les produits peuvent être produits par impression 3D⁷.

Les développements technologiques ont nécessité un réexamen de classification des revenus existants. En effet, le traitement

¹- FORGIONE Aldo, "Source rules for a digital age", (2007).

²- Department of the treasury office of tax policy, "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce", (November 1996), 01-51, p. 22.

³- Ibid, p. 04.

⁴- NATIONS UNIES, "United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries", (2017), p. 496.

⁵- OCDE, « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique », (2015), p. 22.

⁶- NATIONS UNIES, Op.cit, p. 495.

⁷- Ibid, p. 502.

fiscal des transactions impliquant l'information numérisée qui sont généralement protégées par droit d'auteur est beaucoup plus complexe de ceux transmis sous formes traditionnelles, tels que les livres sur support papier, en rendant le principe de neutralité difficile à appliquer¹.

Actuellement, « *il est très difficile de distinguer entre la rémunération pour la prestation de services (article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE) et les droits de licence (article 12 du modèle de convention fiscale de l'OCDE) dans le cadre de la numérisation de nombreux modèles économiques conventionnels. Par conséquent, cette distinction entre les services et les redevances est actuellement soumise à une incertitude juridique considérable. La raison en est l'absence d'une définition uniforme des termes « utilisation du droit d'auteur » et « droit d'utiliser le droit d'auteur » dans les conventions fiscales. Par conséquent, l'article 3 (2)² du modèle de convention fiscale de l'OCDE renvoie à la législation fiscale locale des États contractants, qui se réfère principalement à la législation locale sur le droit d'auteur non harmonisée. Étant donné que les lois locales sur le droit d'auteur dans les États contractants sont différentes, il existe des conflits de qualification lorsque les entreprises veulent créditer les retenues à la source dans leur pays de résidence* »³.

Le fonctionnement actuel des redevances en tant que catégorie qui divise et alloue les droits d'imposition dans une convention fiscale est mieux compris par référence à la distinction entre bénéfiques commerciaux et redevances. Le terme « *bénéfiques d'entreprise* » désigne généralement les bénéfices provenant d'activités commerciales et industrielles, par ex. la vente de biens. Dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2005, le terme inclut également les bénéfices provenant de services personnels indépendants⁴.

2) La problématique de glissement de la matière imposable en matière de commerce numérique

Le glissement au niveau de la matière imposable du pays de la source (pays « *importateur* » de biens et services comme l'Algérie) vers le pays de la résidence du fournisseur (pays « *exportateur* » de biens et services) par le biais du commerce numérique pourrait avoir pour origine la modification des revenus imposables imputés aux établissements stables selon les

¹- Department of the treasury office of tax policy, Op.cit, p. 28.

²- « *Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État* ».

³- OCDE, « *Tax Challenges of Digitalisation* », (25 octobre 2017), p. 17.

⁴- Ibid, p. 155.

Pr. AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves¹. Ces derniers soulignent que « *la frontière entre bénéfiques et redevances est parfois tenue* ». Ils expliquent que seuls les revenus tirés des activités exercées via l'établissement stable sont soumis à l'impôt dans l'Etat de source. En effet, l'audit établissement stable n'a pas de force attractive au sens du modèle OCDE (à la différence de celle de l'ONU et les Conventions dont l'Algérie, fait partie, vu que celle-ci stipule, qu'il peut y avoir taxation dans l'Etat de la source lorsque la société étrangère y exerce une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement). En conséquence, les revenus de source locale de l'entreprise concernée tels les brevets y concédés y sont exonérés d'impôt, sauf si elles se rapportent effectivement à l'établissement stable². Ils finissent en évoquant qu'une modification au niveau de la qualification des revenus en raison du commerce électronique s'impose. Bien que la notion de bénéfiques n'est pas définie dans le cadre de la Convention modèle OCDE, sont donc imposés dans l'Etat de la source dès lors qu'ils sont imputables à l'établissement stable de la société étrangère. Par contre, les redevances³ sont imposables dans l'Etat de la résidence si le résident est le bénéficiaire effectif (article 12, § 1^{er} Convention modèle OCDE)⁴.

En plus, « *lorsqu'il s'agit de produits digitalisés, il ne sera pas aisé de déterminer si l'on est en présence encore de bénéfiques ou alors de redevances* ». L'exemple de la cession de logiciels illustre cette problématique. Selon le commentaire officiel de la convention modèle OCDE, divers cas peuvent se présenter⁵. L'OCDE a essayé de faire classer les transactions portant sur les logiciels fondés sur certaines caractéristiques générales, mais il semble que cette expérience a échoué. La possibilité infinie de transactions de commerce électronique est impossible à anticiper ou à décrire. La législation de l'OCDE est si longue, complexe et incomplète qu'elle ne puisse pas être utilisée⁶.

Au nom des Nations Unies, Pr. Jinyan Li a souligné que la dématérialisation brouille la distinction traditionnelle entre biens

¹- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, « *Commerce électronique international : Ebauche de solution en matière d'impôt sur le revenu, Fiscalité(1) : accountancy&tax* », (14 mars 2000), 09-18, p. 09.

²- Ibid, p.10.

³ (à savoir les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (article 12, § 2 de la Convention modèle OCDE)

⁴- Ibid, p. 11.

⁵- Ibid, p. 11.

⁶- AZAM Rifat, "E-Commerce taxation and cyberspace law: the integrative adaptation model, Virginia journal of law & technology", summer(2007), volume 12, N°5, 01-34, p. 29.

et services. Une vente traditionnelle de biens corporels peut être transformée en une licence pour télécharger un fichier numérique. L'utilisation croissante de la technologie d'impression 3D peut en outre convertir les biens (profit commercial) en actifs incorporels (redevances ou honoraires pour services techniques) si la fabrication directe pour la livraison évolue vers une licence de conception pour impression à distance directement par les acheteurs. En effet, la retenue à la source sur les redevances est évitée lorsque les paiements sont caractérisés comme des services générant des bénéfices pour l'entreprise. La croissance de l'économie numérique entraîne la disparition de la retenue à la source traditionnelle sur les redevances érodant ainsi la base imposable des pays en développements¹.

Le Pr. Jinyan Li a souligné qu'il est évident que la préoccupation politique pour les pays en développement, est le droit de taxer les services et redevances. La dématérialisation de l'économie numérique met en évidence l'importance de cette problématique. La position actuelle de l'OCDE favorise généralement les paiements qui caractérisent les « *services* » par opposition aux « *redevances* » ou « *frais techniques* »².

Le projet de discussion sur l'action 1 du plan BEPS, a proposé l'idée de l'imposition d'une nouvelle taxe de retenue à la source sur les transactions numériques comme altératif pour aborder le manque de présence physique dans le pays du marché. Toutefois, le modèle des Nations Unies a toujours permis la retenue à la source sur les redevances, l'informatique en nuage, et l'utilisation de données, etc³. En vue de préserver l'équilibre du partage des compétences fiscales entre les pays exportateurs et importateurs de commerce numérique, il a été envisagé à cet égard une retenue à la source effectuée, soit par l'entreprise achetant ou important le produit ou le service de son fournisseur étranger, soit par l'intermédiaire surtout des banques ou certificateurs chargés de stocker les transactions commerciales et d'en fournir le détail aux autorités fiscales⁴.

B) L'application d'une retenue à la source définitive aux paiements au titre du commerce numérique

Pourvu de régulariser et encadrer les acteurs économiques qui offrent leurs prestations en Algérie par voie de communications électroniques et échappent ainsi à tout dispositif de control, une loi sur le commerce électronique a été instauré en 2018 pour adapter la législation nationale aux normes et aux standards internationaux en la matière⁵. Par ailleurs, en vertu de l'art 3 de

¹- NATIONS UNIES, "United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries", (2017), p. 507.

²- JINYAN LI, "Protecting the Tax Base in the Digital Economy", (June 2014), p. 38.

³- JINYAN LI, "Protecting the Tax Base in the Digital Economy", (June 2014), p. 38.

⁴- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, Op.cit, p. 14.

⁵- Ibid, p. 13.

la loi algérienne N°18-05 relative au commerce électronique, toutes les transactions opérées par voie de communications électroniques sont soumises aux droits et taxes prévus par la législation et la réglementation en vigueur¹.

1) Un régime fiscal spécifique pour les opérations commerciales effectuées via les plateformes numériques et la vente directe en réseau

Les dispositions de la loi algérienne N°18-05 relative au commerce électronique des biens et des services fixent son champ d'application. En ce référant aux dispositions de l'art 7 de la loi algérienne sur le commerce électronique, « *L'achat par voie de communications électroniques d'un bien et/ou d'un service numérique à partir de l'Algérie par un e-consommateur² auprès d'un e-fournisseur³ établi dans un pays étranger et destiné exclusivement à un usage personnel, est dispensé des formalités du commerce extérieur et des changes lorsque sa valeur n'excède pas l'équivalent en dinars de la limite fixée par la législation et la réglementation en vigueur* »⁴.

Par le biais de l'article 10 de la loi de finances pour 2019, le fisc algérien a institué un régime fiscal applicable aux opérations de ventes directes en réseau et les opérations effectuées via les plates formes numériques. Il s'agit d'un régime fiscal, sous forme d'une retenue à la source au titre de l'impôt forfaitaire unique « l'IFU », qui est régit par les dispositions des articles 282 sexièmes A et 282 septièmes du code des impôts directs et taxes assimilée. En effet, en vertu de ces dispositions, une retenue à la source de 5% au titre de l'IFU est applicable aux personnes physiques qui interviennent comme intermédiaires en vue de la distribution de biens et de services via des plates formes numériques ou comme des intermédiaires pour la vente directe au consommateur final en réseau⁵. De fait, cette retenue est applicable aussi bien pour les personnes physiques immatriculées auprès de l'administration fiscale (soumis par exemple à l'IFU au titre d'une autre activité) que celles non immatriculées exerçant ces opérations à titre occasionnel ou accessoire.

¹- Loi N° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, Journal officiel de la republique algérienne N° 28 du 30 Chaâbane 1439, 16 mai 2018.

²- Au sens de la loi algérienne, on entend par e-consommateur : toute personne physique ou morale qui acquiert, à titre onéreux ou gratuit, un bien ou un service par voie de communications électroniques auprès d'un e-fournisseur pour une utilisation finale.

³- Au sens de la loi algérienne, on entend par e-fournisseur : toute personne physique ou morale qui commercialise ou propose la fourniture des biens ou des services par voie de communications électroniques.

⁴- Loi N° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, Journal officiel de la republique algérienne N° 28 du 30 Chaâbane 1439, 16 mai 2018, p. 05.

⁵ Article 10 de la loi no 18-18 du 19 Rabie Ethani 1440 correspondant au,27 décembre 2018, portant loi de finances pour 2019.

Exemple pratique d'exécution des opérations¹ :

Pour les opérations de vente directe en réseau : les intervenants sont constitués de l'entreprise propriétaire des marchandises à commercialiser, du client et des intermédiaires chargés de la vente desdites marchandises. Est-il précisé, que ce genre d'opérations ne transite pas par des points de vente traditionnels (magasins, supermarchés ... etc.). La vente est opérée directement auprès des clients (consommateurs finaux) via des intermédiaires.

Pour les opérations réalisées via les plates-formes numériques : les services qui y sont commercialisés s'opèrent, généralement, en faisant intervenir le gestionnaire de la plate-forme, le client et les intermédiaires qui exécutent les services.

En fait, par les biais de ces nouvelles modification, le législateur algérien vise à intégrer l'économie numérique aux règles fiscales traditionnelles. Toutefois, nous pensons qu'il y a une problématique d'équité fiscale. Par le biais des nouvelles dispositions, le législateur algérien a distingué entre deux régimes fiscaux, le régime traditionnel pour le commerce physique et un deuxième, différent du premier, pour le commerce numérique. En effet, les opérations de vente en ligne qui s'opèrent directement entre un vendeur de bien ou de service et un acheteur ne sont pas régies par les dispositions du fait de leur soumission à d'autres dispositions qui ne sont pas encore définies par le fisc Algérien. En outre, sont exclues, par conséquent, du champ d'application des articles 282 sexies A et 282 septies du code des impôts directs et taxes assimilées, les opérations réalisées par les personnes morales nationales ou étrangères (SPA, SARL, EURL ... etc) qui interviennent comme intermédiaires en vue de la distribution de biens et de services via des plates formes numériques ou comme des intermédiaires pour la vente directe au consommateur final en réseau.

On pourrait suggérer qu'une solution aux difficultés que soulève la numérisation de l'économie pourrait être trouvée dans le contexte des dispositions de l'article 150 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) s'agissant des redevances et des rémunérations de services. En Algérie, sont considérés comme revenus de source algérienne lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en Algérie « b) les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et des droits assimilés ; c) les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie »². Dans pareille hypothèse, l'article 150 du CIDTA prévoit l'application d'une retenue à la source de 24%. On pourrait proposer l'élargissement de cet article aux sommes payées en contrepartie de toutes transactions commerciales opérées par voie de communications électroniques. Dans ce cas

¹ CTCRULATRE N°03, LF19.

²- Art. 93 §3 du CIDTA.

le paiement des transactions commerciales transfrontalières s'effectue exclusivement à distance par voie de communications électroniques. Lorsque le paiement est électronique, il s'effectue à travers des plates-formes de paiement dédiées, mises en place et exploitées exclusivement par les banques agréées par la Banque d'Algérie et Algérie Poste¹.

Par conséquent, et puisque toutes les transactions opérées par voie de communications électroniques sont soumises aux droits et taxes prévus par la législation et la réglementation algérienne en vigueur, une retenue à la source de 24% serait une solution souhaitable. Nous proposons de confier la responsabilité de la retenue aux institutions financières (les auxiliaires traditionnels du fisc) impliquées dans ces paiements dans le but de maîtriser les flux financiers² qui passeront par les réseaux, vu que les données échangées peuvent être détournées sans que le fisc puisse se rendre compte.

Une retenue à la source sur les transactions numériques est une option possible pour protéger la base d'imposition des pays du marché. Elle pourrait s'appliquer aux paiements effectués par des résidents d'un pays pour des achats en ligne de biens et services auprès d'entreprises non résidentes. Cette retenue à la source pourrait être un impôt final sur une base brute autonome ou un mécanisme de recouvrement pour soutenir un impôt net sur les bénéfices d'établissement stable dans le pays du marché³.

Considérant que tous les paiements B2B pour les services en ligne (tels que l'informatique en nuage) sont des frais techniques présenterait plusieurs avantages. Premièrement, l'adoption d'une retenue à la source est évolutive et serait donc plus facilement acceptée. Cette solution a été adoptée par le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale qui a ajouté une nouvelle disposition sur les services techniques dans le modèle de convention des Nations Unies (art. 12A). Deuxièmement, elle est conforme au principe de neutralité, étant donné que les services fournis en ligne seraient soumis aux mêmes règles (au lieu de cela, tous les services numériques pourraient être considérés comme des "services techniques" ou des services générateurs de redevances). Troisièmement, cela serait faisable sur le plan administratif. Le mécanisme de retenue existant peut être utilisé. Vu qu'il est difficile de caractériser les transactions dans l'économie numérique et les transactions B2B entre parties liées en particulier, une règle de présomption générale permet la collecte efficace de la base la plus large possible.

Cependant, cette option n'est pas sans inconvénients. En effet, elle serait un changement dans la « *règle source* » pour les

¹- Art. 27 de la Loi n° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique.

²- OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », Op.cit, p.160.

³- NATIONS UNIES, « *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* », Op.cit, p. 507.

services. Au lieu du lieu d'exécution, les règles de base seraient similaires à celles de l'article 12.5 (résidence du payeur) ou de l'article 12.6 du Modèle de convention des Nations Unies. Ce serait un écart par rapport à la position actuelle de l'OCDE selon laquelle les paiements en ligne devraient être considérés comme des bénéfices commerciaux, non soumis à la retenue à la source. Une retenue à la source pourrait ne pas représenter un impôt sur le revenu net et la charge fiscale serait transférée aux sociétés résidentes, ce qui augmenterait le coût de leurs activités. Si l'impôt du pays source n'est pas reconnu par le pays de résidence, il existe un risque de double imposition¹.

Pr. OLBERT Marcel et Pr. SPENGLER Christophe ont indiqué pour leurs parts, que la collecte de cette taxe serait particulièrement difficile dans les transactions entreprises - consommateurs (B2C). Les intermédiaires financiers (comme les banques) devraient soit être accordés d'informations détaillées sur la transaction ou qu'un système d'enregistrement obligatoire peut être nécessaire. En outre, Il est généralement admis que les fournisseurs étrangers ne doivent pas être imposés moins favorablement que les fournisseurs nationaux par le biais d'une retenue à la source sur les transactions².

Au nom des Nations Unies, le Pr. Jinyan Li a expliqué que l'accent devrait être mis sur la façon de modifier les règles fiscales qui régissent l'économie numérique, plutôt que d'essayer d'intégrer l'économie numérique aux règles fiscales traditionnelles³.

2) L'application du régime fiscal des redevances sur l'utilisation de logiciels informatiques le commerce numérique

Dans le système fiscal algérien et vertu des articles 108 et 156 du code des impôts directs et taxes assimilées, les personnes physiques ou morales non établies en Algérie, bénéficiaient d'un abattement de 80% sur les redevances perçues, au titre des contrats portant sur l'utilisation de logiciels informatiques, pour la détermination de l'assiette soumise à la retenue à la source de 24% en matière d'IRG ou d'IBS. La retenue est effectuée sur le montant brut du chiffre d'affaires encaissé, pour les contrats de prestations de services et assimilées. En effet, le taux d'abattement de 80% a été révisé pour le ramener à 30% sur la base imposable par le biais des articles 18 et 2L de la loi de finances pour 2020. Par conséquent, le taux effectif devant être appliqué est déterminé comme suit⁴: $\text{Taux effectif} = 24 - (24 \times 30\% / 100) = 16,8 \%$.

¹ - Ibid, p. 516.

² - OLBERT Marcel et SPENGLER Christophe, "International Taxation in the Digital Economy : Challenge Accepted ?", University of Mannheim, (22 August 2016), p. 17.

³ - NATIONS UNIES, "United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries", Op.cit, p. 511.

⁴ CTCULATRE N°01, LF20.

Il se trouve que cet abattement a été justifié par le fisc du fait que des inégalités de traitement entre les sociétés algériennes et les sociétés étrangères ont été constatées lors de l'application des dispositions conventionnelles portant élimination de la double imposition signées par l'Algérie, d'où l'octroi de cet avantage ne se justifie plus. En effet, selon la législation fiscale avant 2020, les sociétés étrangères sont soumises à une retenue à la source de 24%. Le taux réel après application de l'abattement de 80% est donc ramené à 4,8%, par contre les sociétés algériennes sont taxées aux taux prévus dans les différentes conventions fiscales qui prévoient des taux supérieurs¹.

De fait, l'institution de l'abattement susvisé avait pour objectif, d'accompagner la transition numérique de l'Algérie, d'encourager et de vulgariser l'utilisation des logiciels nécessaires pour le développement économique. Cependant, compte tenu de la valeur ajoutée trop élevée de ces produits d'une part, et du développement rapide de l'économie d'autre part, les logiciels représentent actuellement une part importante de ce marché. Ce qui justifie la réduction du taux dudit abattement à 30% (au lieu de 80 % actuellement), applicable sur le montant des redevances, prévu pour le cas des contrats portant sur l'utilisation de logiciels informatiques.

Toutefois, l'abattement de 30% prévu par les dispositions des articles 108 et 156 du CIDTA, ne s'applique qu'aux redevances perçues par les personnes non établies en Algérie dont leurs pays de résidence fiscale ne sont pas liés avec l'Algérie par une convention de non double imposition. Le fisc algérien a cité l'exemple suivant²:

La société A.A (SPA) a conclu deux contrats portant sur l'utilisation de logiciels informatiques avec deux prestataires étrangers. Le premier contrat est conclu avec une société de droit français et le second, conclu avec un prestataire résident d'un pays, avec lequel l'Algérie n'a pas conclu de convention de non double imposition et ce, suivant les clauses reprises ci-après :

- *Le montant global du contrat est de 90.000 € ;*
- *la redevance est payée annuellement pour une période de 3 ans ;*
- *le taux de change en vigueur à la date de la signature du contrat est de L € pour 140 DA.*

Le contrat conclu avec la société française:

Le pays de résidence de cette entreprise étant la France, le traitement fiscal à réserver à ce contrat est déterminé en application des dispositions de la convention fiscale Algero-française signée le 17 octobre 1999, notamment son article 12. Aux termes des dispositions du troisième paragraphe de cet

¹ Avant-Projet de Loi de Finances Pour 2020, 05.09.2019.

² Ibid.

article, les montants payés à la société française, dans le cadre dudit contrat s'analysent comme étant des redevances et par voie de conséquence, le taux d'imposition applicable est celui prévu au paragraphe 2-b du même article, à savoir: 12%.

*De fait le calcul de l'assiette de la retenue à la source au titre de chaque année: $(90000)/3 * 1,40 = 30\ 000 * 140 = 4200\ 000\ DA$*

*Le montant de la retenue à la source = $12\% * 4\ 200\ 000 = 504.000\ DA$.*

Le contrat conclu avec un prestataire résident d'un pays dont l'Algérie n'a pas conclu une convention fiscale

Le régime fiscal à réserver à ce contrat est celui prévu par les dispositions des articles 150 et L56 du CIDTA, comme suit:

*$30\ 000 * 140 = 4200\ 000\ DA$.*

*Le montant de la retenue à la source = $16.8\% * 4200\ 000 = 705.600\ DA$.*

Par ailleurs, en Algérie le dispositif législatif et réglementaire régissant le paiement par voie de communications électroniques est peu développé. En effet, le recours aux moyens de paiement électronique, indispensables pour le développement du commerce numérique demeure très faible voire inexistant à ce jour¹ vu que le Dinar Algérien n'est pas convertible. En fait, en Algérie, les monnaies virtuelles tel que le bitcoin sont interdites aux transactions et à la possession en vertu de l'art 113 de PLF 2018.

Bien que le régime de retenue à la source ne soit pas parfait, cependant, dans le cas où les pays ne peuvent pas atteindre un accord sur un système basé sur « l'établissement stable numérique », il permet une réponse de second ordre mais, faisable, simple et utile, aux défis de l'économie numérique². Le mécanisme proposé de la retenue à la source est conçu principalement pour relever les défis posés au régime fiscal international par l'économie numérique.

Conclusion :

Bien que les fondements des accords fiscaux internationaux, à savoir la notion de résidence et la notion de source soient fragilisés voire sans signification par la mondialisation et la numérisation de l'économie, toute adoption d'une imposition nouvelle dans un pays donné puisse mettre à mal le recouvrement des impôts dans d'autres pays et entraîner une répartition inéquitable de l'assiette fiscale³.

Nous sommes tout à fait d'accord avec le Pr. *Dhruva Advisors*⁴ qui a souligné que la mise en œuvre du système international d'imposition révèle la limitation de l'imposition à la source est la

¹- Ministère de la Poste, des Télécommunication, des Technologies et du Numérique, « *Projet de Loi relative au commerce électronique* », Op.cit.

²- IBFD Academic Task Force, Prof. Dr. Yariv Brauner et Prof. Dr. Andrés Baez, document précité, p.3.

³- International Monetary Fund (FMI), "Spillovers in international corporate taxation", (May 9, 2014), p. 06.

⁴- Dhruva Advisors offre un large éventail de services dans la taxe et l'espace réglementaire pour les clients en Inde et dans le monde.

difficulté d'appliquer des règles conventionnelles basées sur les sources dans les transactions modernes impliquant des actifs incorporels et une présence éphémère sur le territoire de l'État de la source¹.

L'économie numérique pose les mêmes problèmes fiscaux aux pays en développement et aux pays de l'OCDE. Toutefois, l'impact négatif de ces problèmes est probablement plus grand dans les pays en développement, car ils dépendent davantage de l'impôt sur les sociétés et sont des pays importateurs nets. Pour protéger l'assiette fiscale, les pays en développement ont des options. Certaines options sont plus immédiates, telles que l'élargissement de la retenue à la source aux transactions numériques. Enfin de compte, l'assiette fiscale des pays en développement est liée à l'économie numérique mondiale en pleine croissance. Étant donné que l'économie numérique induit un changement fondamental dans la manière dont les affaires sont menées et la création de valeur, il est nécessaire d'examiner s'il devrait y avoir un changement fondamental dans la réflexion sur la base d'attribution des droits d'imposition².

Nous affirmons ce que le fiscaliste *RENOUX Vincent* a souligné que le cadre du problème est connu : « *notre fiscalité n'est pas faite pour traiter du digital : elle est désuète et inadaptée à la nouvelle économie* ». On pourrait, cependant s'interroger si les évolutions technologiques accélérées et la portée du commerce numérique créent des pressions pour *la mondialisation de la fiscalité* comme celle du commerce, ou d'un mouvement vers une plus grande harmonisation internationale. Certains chercheurs décrivent ce processus comme « *l'internationalisation de l'Etat* » en vertu d'un régime fiscal globalisé résultant d'une coordination des politiques fiscales nationales mérite tout un débat beaucoup plus approfondi puisqu'il aura des implications potentiellement profondes pour notre compréhension de la souveraineté de l'Etat³.

Le professeur *PARIS Roland* a indiqué qu'une grande harmonisation et coordination des politiques fiscales nationales seront probablement nécessaires dans les années à venir afin de résoudre le problème d'imposition du commerce électronique⁴. En effet, les États ont traditionnellement conservé une autonomie presque complète pour concevoir leurs propres systèmes et politiques fiscales. Vu la mondialisation de la fiscalité, je me réfère, soulignait-il à la possibilité que les États soient obligés d'élargir la portée de ces règles en regroupant leurs pouvoirs souverains en matière de fiscalité afin de gérer les défis fiscaux qui découlent de la transnationalisation croissante

¹- DHRUVA ADVISORS, "The Source v. Residence Conflict in the Digital Economy", (2015), p. 07.

²- NATIONS UNIES, "United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries", p. 511.

³- PARIS Roland, "The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State", (2003), p154.

⁴- Ibid, 153–182, p. 153.

des affaires internationales. Du coup, il a prévu une mondialisation de la fiscalité pour deux raisons : premièrement, parce que les États ne permettront pas un volume toujours croissant de commerce numérique international pour échapper à la fiscalité, et deuxièmement, parce que les États ne peuvent pas effectivement imposer cette nouvelle forme de commerce sans une coopération étroite avec d'autres États¹. Jusqu'à présent, les États sont restés largement autonomes dans la conception et l'administration de leurs politiques fiscales. Néanmoins, les changements contemporains dans la technologie, la mobilité et la progression accélérée du commerce numérique rend de plus en plus difficile une forme politique territorialement délimitée, comme l'État moderne pour percevoir des taxes sur son territoire et ses frontières. « Globaliser » la gestion de la politique fiscale internationale pourrait être une solution fiable à long terme. La mondialisation de la fiscalité représenterait un changement historique dans les affaires internationales et dans la préservation de l'équilibre entre États modernes².

Bibliographie:

A - Livres :

- 1- HELLERSTEIN Walter, Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, (2000), « *Le commerce électronique : une gageure pour l'administration fiscale* », disponible à l'adresse, <https://www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan001661.pdf>, consulté le 22 novembre 2015 ;
- 2- HUET Frédéric, (2000), « *La fiscalité du commerce électronique* », Edition Litec, Paris, 327 pages ;
- 3- NATIONS UNIES, (2017), « *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* », Second Edition, Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, United Nations New York;
- 4- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, (2015), « *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », New York, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf, consulté le 8 décembre 2015 ;
- 5- Nations Unies, (2015), « *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements* », Édité par Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka Itc, New York, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf, consulté le 14 avril 2016 ;

¹- Ibid, 153–182, p. 154.

²- Ibid, 153–182, p. 158 et 175.

- 6- OCDE, (2014), « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr>, consulté le 8 novembre 2015 ;
- 7- OCDE, « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, (2013), disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-fr>, consulté le 10 juin 2016.

B - Thèses :

- 1- DROIT DU NUMERIQUE, ADMINISTRATION, ENTREPRISE, « *OCDE : l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique* », Université paris 1/Panthéon Sorbonne, disponible à l'adresse, <http://www.univ-paris1.fr/diplomes/master-droit-du-numerique/bibliotheque-numerique-du-droit-de-ladministration-electronique/droit/commerce-electronique/ocde-lapplication-de-la-definition-detablissement-stable-dans-le-cadre-du-commerce-electronique/>, consulté le 17 mars 2016 ;
- 2- GARATE Cristian, « *The "fixed place of business" in the context of electronic commerce* », Master Thesis, 31 pages, disponible à l'adresse, [file:///C:/Users/djamel/Downloads/Electronic Commerce P E.pdf](file:///C:/Users/djamel/Downloads/Electronic%20Commerce%20P%20E.pdf), consulté le 30 aout 2017.

C - Articles :

- 1- ALBERT Eric, (2015), « *Le Royaume Unis met en place une taxe Google* », le Monde.fr, disponible à l'adresse, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2015/03/18/le-royaume-uni-met-en-place-une-taxe-google-des-le-mois-prochain_4596256_4862750.html, consulté le 24 juillet 2017 ;
- 2- AUTENNE Jacques et HOUGARDY Yves, (2000), « *Commerce électronique international : Ebauche de solution en matière d'impôt sur le revenu, Fiscalité(1) : accountancy&tax* », page 9-18, disponible à l'adresse, <https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/accountancy-tax/Documents/2000/2000-3-fiscalite.pdf>, consulté le 11 février 2015 ;
- 3- AZAM Rifat, (2007), « *E-Commerce taxation and cyberspace law: the integrative adaptation model*, Virginia journal of law & technology », volume 12, N°5, page 1-34, disponible à l'adresse, http://www.vjolt.net/vol12/issue3/v12i3_azam.pdf, consulté le 9 septembre 2015;
- 4- BASU Subhajit, (2008), « *International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments* », The Journal of Information, Law and Technology (JILT), 17 pages, disponible à l'adresse,

http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/

, consulté le 11 mai 2015;

- 5- COCKFIELD Arthur, (1999), " *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*", 74 Tul. L. Rev. 133-217, disponible à l'adresse, <http://post.queensu.ca/~ac24/TulLRevArticle.pdf>, consulté le 3 avril 2015;
- 6- JINYAN LI, (2014), " *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*", Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, Paper N° 9, 49 pages, disponible à l'adresse, http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf, consulté le 22 juillet 2017;
- 7- KHIDER Imane, (2020), « *La fiscalite applicable au commerce electronique* », Revue des sciences juridiques et politiques, Volume 11, Numero 01, P (890-915) ;
- 8- KHIDER Imane, (2019), « *L'inadaptation des principes de la fiscalite au commerce electronique* », Revue algerienne des sciences juridiques et politiques, Volume 59, Numero 02, P. (11- 23) ;
- 9- OLBERT Marcel et SPENGEL Christophe, (2016), " *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*", University of Mannhatem, 46 pages, disponible à l'adresse, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2016/Doctoral_mtg_2016/olbert.pdf, consulté le 25 juillet 2017;
- 10- PARIS Roland, (2003), " *The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State*", International Studies Quarterly 47, page 153-182, International Studies Association, disponible à l'adresse, aix1.uottawa.ca/~rparis/global_taxation.pdf, consulté le 17 aout 2016;
- 11- SPRAGUE Gary, (2016), « *Playing the Principal Role in Creating a Permanent Establishment* », *Tax Management International Journal*, disponible à l'adresse, <https://www.bna.com/playing-principal-role-n57982065804/>, consulté le 17 aout 2016 ;
- 12- DELIGNIERES Bernard, « *Droit fiscal international français : En l'absence de conventions, impôt sur les sociétés, territorialité, principes* », Juris Classeur, Droit fiscal international1, Edition du Juris Classeur, (1998), fasc.14-110.

D - Documents divers:

- 1- BESSON Madeleine et COLLA Enrico, « *Nouveau modèle d'affaires et nouveaux acteurs dans les services numériques : le cas Apple* », pages 01-21, disponible à l'adresse, https://www.marsouin.org/IMG/pdf/Bus-model_APPLE_Besson_Colla_20mai.pdf, consulté le 21 janvier 2017 ;

- 2- BIRD Richard, (2013), « *Fiscalité et développement : Qu'avant nous appris en cinquante ans de recherche* », Document de travail 1, Centre international pour la fiscalité et le développement (ICTD), Première publication par l'Institute of Development Studies en (avril 2012), pages 01-02, disponible à l'adresse, www.ids.ac.uk/ids/bookshop, consulté le 10 aout 2016 ;
- 3- COMMISSION EUROPEENNE, (2015), « *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires* », Communication de la commission au parlement européen et au conseil, Bruxelles, disponible à l'adresse, https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_fr.pdf, consulté le 11 juin 2016 ;
- 4- Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, (2013), « *L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international* », Rapport d'information enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale N°1234, disponible à l'adresse, <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1243.asp>, consulté le 14 février 2016 ;
- 5- Conseil national du numérique (CNNum), (2012), « *Avis n 8 relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique* », disponible à l'adresse, http://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2012/05/2012-0214_AvisCNNum_08_Fiscalit%C3%A9.pdf, consulté le 7 juin 2015;
- 6- DEPARTMENT OF THE TREASURY OFFICE OF TAX POLICY, (1996), « *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* », disponible à l'adresse, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>, consulté le 12 janvier 2016;
- 7- DHRUVA ADVISORS, (2015), « *The Source v. Residence Conflict in the Digital Economy* », disponible à l'adresse, www.dhruvaadvisors.com/files/DigitalEconomy.pdf&prev, consulté le 15 février 2016;
- 8- ERHEL Corinne et DE LA RAUDIERE Laure, (2014), « *Le développement de l'économie numérique française* », Rapport d'information N°1936 déposé en application de l'article 145 du Règlement par la commission des affaires économiques, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale disponible à l'adresse, <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1936.asp>, consulté le 16 janvier 2016 ;
- 9- EUROPEAN COMMISSION, (2014), « *Commission expert group on taxation of the digital economy* », Taxation and customs union, 82 pages, disponible à l'adresse,

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf, consulté le 02 mars 2016;
- 10- FORGIONE Aldo, (2007), “*Source rules for a digital age*”, disponible à l’adresse, <https://www.fin.gc.ca/access/tt-it/apcsit-gcrctf/pdf/18%20-%20Forgione,%20Aldo.pdf>, consulté le 02 septembre 2017 ;
- 11- INTERNATIONAL MONETARY FUND (FMI), (2014), “*Spillovers in international corporate taxation*”, IMF policy paper, Washington, D.C. disponible à l’adresse, <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>, consulté le 11 novembre 2016;
- 12- Ministère de la Poste, des Télécommunication, des Technologies et du Numérique Algérien, (2017), « *Projet de Loi relative au commerce électronique* », Exposé des motifs, page 01-20, disponible à l’adresse, <https://bourse-dz.com/wp-content/uploads/2017/12/Projet-de-loi-ecommerce.pdf>;
- 13- MOUNIELOU Francois, (2012), « *Le concept juridique d'établissement stable en droit français* », disponible à l’adresse, <https://francoismounielou.wordpress.com/2012/12/03/le-concept-juridique-detablissement-stable-en-droit-francais/>, consulté le 11 février 2016 ;
- 14- OCDE, (2012), « *Perspectives de l'économie Internet de l'OCDE 2012 Principales conclusions* », OCDE, 09 pages, disponible à l’adresse, <https://www.oecd.org/fr/sti/ieconomie/perspectives-economie-Internet-2012-principales-conclusions.pdf>, consulté le 03 mars 2017 ;
- 15- OCDE, (2004), « *Les règles actuelles d'impositions des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, centre de politique et d’administration fiscales (PAF), disponible à l’adresse, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/35869074.pdf>, consulté le 11 avril 2015 ;
- 16- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, (2000), « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications des commentaires sur l'article 5* », disponible à l’adresse, <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/1923388.pdf>, consulté le 29 novembre 2015 ;
- 17- OCDE, (1997) « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », Déclaration d'orientation du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE devant être présentée lors de la Conférence internationale « *Démantèlement des obstacles au commerce électronique mondial* » à Turku, Finlande, DAF/CFE(97)35/REV2, disponible à l’adresse,

[https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/%3Fcite%3DDAFFE/CFA\(97\)35/REV2%26docLanguage%3DFr&sa=U&ved=0ahUKewjC_-PFqeHOAhWINpoKHdcaB8EQFggQMAU&client=internal-uds-cse&usq=AFQjCNHn1X7JS6Fw7GuslB1XdChnFBgeTw](https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/%3Fcite%3DDAFFE/CFA(97)35/REV2%26docLanguage%3DFr&sa=U&ved=0ahUKewjC_-PFqeHOAhWINpoKHdcaB8EQFggQMAU&client=internal-uds-cse&usq=AFQjCNHn1X7JS6Fw7GuslB1XdChnFBgeTw),
consulté le 27 aout 2016.

E - Loi :

- 1- Loi n° 19-14 du 14 Rabie Ethani 1441 correspondant au 11 décembre 2019 portant loi de finances pour 2020, Journal officiel de la république algérienne, N° 81 3 Joumada El Oula 1441 30 décembre 2019 ;
- 2- Loi N° 18-05 du 24 Chaâbane 1439 correspondant au 10 mai 2018 relative au commerce électronique, Journal officiel de la république algérienne N° 28 du 30 Chaâbane 1439, 16 mai 2018 ;
- 3- Loi n° 18-18 du 19 Rabie Ethani 1440 correspondant au 27 décembre 2018 portant loi de finances pour 2019, Journal officiel de la république algérienne N° 79 22 Rabie Ethani 1440 30 décembre 2018.

F - Circulaire :

- 1- CTRCULATRE N 03 /MF/OGyDLRF/LF19, (20.03.2019), "*IFU - Régime fiscal applicable aux opérations de ventes directes en réseau et les opérations effectuées via les plates formes numériques.*", disponible a l'adresse , [Cir.03.art.10.LF2019.PDF \(mfdgi.gov.dz\)](#) ;
- 2- CTRCULATRE No 01 /M.F/DGIÆLRF/LF, (14.05.2020), "*Régime fiscal des redevances/ Utilisation de logiciels informatiques*", disponible a l'adresse , [circulaire_logiciels.PDF \(mfdgi.gov.dz\)](#).