

**L'impôt du e-commerce : entre l'inéluctabilité et l'ingéniosité de l'érosion fiscale**  
**The e-commerce tax: between the inevitability and ingenuity of tax erosion**

**Dr Dehbia BELAID <sup>1\*</sup>**

<sup>1</sup> MCA, Ecole Des Hautes Etudes Commerciales (EHEC), Kolea (Tipaza), d.belaid@hec.dz

**Reçu le:** 15/09/2021

**Accepté le:** 29/11/2021

**Publié le:** 16/12/2021

**Résumé:**

Depuis l'avènement du commerce électronique les Etats ont observés un manque important de recettes fiscales dû à certaines pratiques l'égalées et parfois illégales, ce qui à créer un déséquilibre grave dans leur fonctionnement. En conséquence, ce papier essayera d'expliquer ce procédé d'érosion utilisé dans ce sens ainsi que la riposte des états pour y remédier. Notre objectif sera d'expliquer et de mettre en lumière les conséquences d'une fiscalité inadéquate au e-commerce ainsi que les défis qu'il lui sont liés, pour arriver au résultat final qui confirme que les techniques d'évitement fiscales ne sont que le fruit d'un vide juridique, Ce qui accentue la nécessité d'adapter cette fiscalité à ce changement de manière à lutter contre cette érosion fiscale, et de protéger les différents acteurs économiques.

**Mots clés:** l'économie numérique, Le commerce transfrontalier, L'optimisation fiscale, l'évitement fiscale, le chalandage fiscale.

**JEL Classification Codes:** H26 .

**Abstract:**

Since the advent of electronic commerce, states have observed a significant lack of tax revenue due to certain equal and sometimes illegal practices, which has created a serious imbalance in their functioning. Consequently, this paper will try to explain this process of erosion used in this direction as well as the response of the states to remedy it. Our objective will be to explain and highlight the consequences of inadequate taxation in electronic commerce as well as the challenges they are associated with, to arrive at the final result which confirms that tax avoidance techniques are only the result of a legal vacuum. Which accentuates the need to adapt this tax system to this change in order to fight against this tax erosion, and to protect the various actors.

**Keywords:** The digital economy, Cross-border trade, Tax optimization, Tax avoidance, Tax chalandage.

**JEL Classification Codes :** H26.

---

\* *Auteur correspondant*

## 1. Introduction :

Les Technologies de l'Information et de la communication ont entraîné dans leur évolution d'importants bouleversements, et créé de nouvelles habitudes dans les relations économiques internationales. Un de ces changements majeurs est notamment constitué par l'avènement du commerce électronique, c'est un nouveau mode d'échanges économiques difficile à cerner, sa complexité réside dans sa particularité qui diffère beaucoup du commerce traditionnel.

Par ailleurs, il est à noter qu'en matière fiscale cette activité était assujettie aux mêmes règles de droit régissant une activité sur un territoire précis, en conséquence parler de la fiscalité du commerce électronique revient à considérer les modalités de perception des impôts et taxes issus des opérations de ce type de commerce. D'emblée, cette fiscalisation s'avère hypothétique du fait du caractère « insaisissable » du commerce électronique. De par ses caractéristiques, l'espace d'échanges économiques devient dématérialisé et transnational. L'étendu des pertes en recette fiscale pour les états et leurs incapacités à lutter contre ce phénomène les a poussés à se réorganiser autrement.

La problématique de notre travail est la suivante : **comment s'articule les techniques d'évitement fiscales utilisées dans le e-commerce ? Et que font les Etats pour y remédier ?**

Il en découle de cette problématique 3 essentielles hypothèses :

- L'ampleur de l'évitement fiscal est due aux spécificités du commerce électronique.
- Les techniques d'évitement fiscales utilisées dans le e-commerce ne sont en réalité que des failles du système fiscal actuel, mis à profit par certains acteurs économiques.
- Les mesures de lutte contre l'évitement fiscal en matière du e-commerce sont efficaces et suffisantes.

La méthode utilisée dans notre travail est la méthode analytique descriptive, car elle correspond exactement à notre thème qui nécessite une lecture et une interprétation des chiffres et des statistiques fournies par les différentes institutions et organismes.

Et pour répondre à cette problématique on a vu utile de partager notre travail en 3 grandes lignes, la première est en réalité une présentation du commerce électronique ainsi que ces caractéristiques qui en conséquence donne lieu à la problématique d'une fiscalité adaptée, en second lieu nous exposerons les modes et les moyens d'érosions fiscales utilisés par les différents acteurs économiques, et terminer de notre travail par exposer les moyens mis en œuvre pour lutter contre ce phénomène.

## 2. L'inexorabilité de l'adaptation de la fiscalité à l'ère du e-commerce

La mondialisation et la numérisation transforme non seulement la quasi-totalité des aspects de notre quotidien mais encore, sur le plan macroéconomique, les modes d'organisation et de fonctionnement de notre société. L'ampleur et la rapidité de ces mutations ont été inévitables et d'une importance capitale pour l'économie, il en va de même pour les conséquences de la transformation numérique sur les questions fiscales.

### 2.1 L'ampleur de la domination du e-commerce dans le monde

La notion de commerce électronique est rarement définie de manière précise. Ce problème est particulièrement épineux lorsqu'on cherche à le mesurer. Pour s'en sortir, les organismes internationaux qui effectuent cette mesure se résignent à réduire le commerce électronique à la vente en ligne. Les statisticiens proposent de définir le commerce électronique

comme : “toute transaction effectuée à travers un réseau d’ordinateurs et qui implique un transfert de droits de propriété ou de droits d’usage de biens ou de services”. (Georges & Piaptie, 2019)

Le commerce électronique désigne à la fois les achats au détail et en ligne ainsi que les transactions électroniques. Ce nouveau modèle économique permet ainsi d’acheter et de vendre des produits sur échelle globale, sans contrainte temporelle. Le commerce électronique recouvre un vaste éventail d’activités tels que les modèles entre entreprises (Business-to-Business ou B2B), les modèles entreprises-consommateurs (Business-to-Consumer ou B2C) ou encore les modèles consommateur à consommateur (Consumer-to-Consumer ou C2C). (Chambre de Commerce et d'Industrie, 2021, p. 09)

Selon la définition que l’on retient, la taille de l’économie numérique est estimée entre 4,5% et 15,5% du PIB mondial, quand à la valeur ajoutée dans le secteur des Technologies de l’information et de la communication (TIC), les USA et la Chine représentent à eux seuls près de 40% du total mondial. (CNUCED, 2019, p. xvii) Selon l’indice 2020 de la CNUCED sur le e-commerce (B2C): la Suisse en tête pour la première fois devant les Pays-Bas. Le même rapport montre que huit des dix premiers pays les mieux préparés au commerce en ligne se trouvent en Europe, tandis que le Singapour et la chine (Hong Kong), les seul deux pays non européennes, se placent respectivement en 4ème et 5ème position. (UNCTAD, 2020, pp. 03-04)

L’édition 2019 des Chiffres Clés de la Fevad (**Fédération e-commerce et vente à distance**) dresse le bilan de l’activité des ventes en ligne, afin de mesurer les évolutions du secteur e-commerce. Au niveau mondiale, le chiffre d’affaire atteint les 2131 milliards d’euros au cours de l’année 2019 soit une croissance de +14,3% N-1. La Chine et les Etats Unis monopolisent la tête de ce classement avec un Chiffre d’Affaires respectif de 600 et 522 Milliards d’euros, arrive en troisième position la Grande Bretagne. Compte tenu de la taille du pays et de son nombre d’habitants, la Grande Bretagne est en réalité le premier marché du e-commerce du monde.

En Europe, le Chiffre d’Affaires du e-commerce connaît là encore une croissance à deux chiffres pour atteindre les 621 milliards d’euros au cours de l’année 2019 contre 547 milliards en 2018, soit une augmentation de +13,6% par rapport à 2018. L’Europe représente 30% du chiffre d’affaires du e-commerce mondial. Le Royaume Uni est le 1er marché de e-commerce d’Europe avec un C.A de 174,9 milliards d’euros, suivi de la France qui se positionne à la 2ème place, tandis que l’Espagne et l’Italie se placent en 3ème et 4ème position avec un C.A bien plus faible (respectivement 28 et 27,4 milliards d’euros). (Fédération e-commerce et vente à distance, 2020)

On ne peut faire abstraction dans cette étude à l’impact de la crise sanitaire Covid 19 sur la sphère économique, car le e-commerce a connu une explosion spectaculaire dans pas mal de secteur économique stratégique, en l’occurrence l’approvisionnement en produit alimentaire et de première nécessité, Alors que les magasins et les restaurants étaient contraints de fermer leurs portes en raison du confinement, les acteurs du e-commerce ont vu leur chiffre d’affaires exploser, grâce à de substantiels gains de parts de marché. Selon l’institut Nielsen, près d’un quart des foyers ont acheté des produits alimentaires en ligne durant la première période de confinement (mars, avril et mai 2020). Et la trajectoire semble se poursuivre puisque la semaine

ayant suivi le dé-confinement (fin mai et début juin) se caractérise par une augmentation des ventes de 66 % par rapport à la même période en 2019. En 2019, le commerce en ligne représentait 5,7 % des ventes. (Veysset, 2020) Cela pour dire que la perte étatique lié à la collecte de la recette fiscale ne cesse de s'accroître réduisant en conséquence les moyens d'intervention des états, et instaurant un climat de concurrence déloyale en vers le commerce traditionnel.

La lecture de ces chiffres indique clairement l'ampleur du e-commerce dans le monde, une expansion spectaculaire qui n'aurait pas été possible sans le développement des Technologies de l'information et de la communication (TIC), une tendance actuelle possible grâce à la particularité de ce type de commerce.

## **2.2 La spécificité du e-commerce exacerbe l'érosion fiscale**

Pourquoi l'économie numérique est si-différente de l'économie traditionnelle ? La réponse à cette question se trouve dans les particularités de cette économie. Ces spécificités modifient les chaînes de création de valeur, ce qui diminue l'efficacité de la fiscalité traditionnelle et pose la question d'une fiscalité spécifique. L'économie numérique présente quelques spécificités: (Charrié & Janin, 2015, pp. 02-03)

- **La non-localisation des activités :** les entreprises du numérique proposent des services ou des produits à distance par l'intermédiaire d'internet, utilisant largement la propriété intellectuelle (algorithmes, etc.). Leur localisation est dès lors complexe. Il est facile pour une entreprise numérique de déclarer ses activités dans les pays où la réglementation est la plus avantageuse, en particulier pour ce qui concerne la fiscalité mais aussi la gestion des données.
- **Le rôle central des plateformes :** Les entreprises du numérique jouent souvent un rôle de plateforme sur un marché, avec d'un côté des internautes et de l'autre des entreprises. Une part de leur valeur vient de leur capacité à mettre en relation ces deux « faces ». Des entreprises telles que Google ou Facebook collectent des données auprès de leurs utilisateurs pour fournir aux annonceurs des espaces publicitaires ciblés. Elles tirent leurs revenus de ce ciblage. Pour améliorer ce service, elles cherchent à attirer un maximum d'utilisateurs sur leur plateforme, notamment en proposant un accès gratuit.
- **L'importance des effets de réseau :** Le succès des entreprises du numérique vient de leur capacité à attirer une masse critique d'utilisateurs, Ainsi les réseaux sociaux rassemblent un grand nombre d'utilisateurs en proposant un lieu de centralisation des interactions sociales (photos, messages, etc.). Face à ces communautés d'utilisateurs, les annonceurs profitent de ces plateformes pour accroître leur visibilité et cibler leurs publicités.
- **L'exploitation des données :** Les entreprises du numérique cherchent à collecter des données personnelles auprès de leurs utilisateurs afin de connaître leurs préférences. Elles les utilisent pour mettre en place des services personnalisés, souvent gratuits. Ces données sont monétisées, par exemple par le biais de publicités ciblées, et de là se pose la question de comment la taxer ?

En raison de ces spécificités, les services fiscaux ont des difficultés à localiser la création de bénéfice sur le territoire national, ce qui cause des pertes considérables en recette fiscale, à titre d'exemple, la commission prélevée par des plateformes dans le secteur hôtelier peut atteindre 30% du prix de la réservation ; une valeur créée qui n'est pas captée. Et aussi une perte de revenus, l'économie du numérique captant toujours plus de valeur ajoutée sur les différents marchés économiques qui est difficile à évaluer, c'est l'exemple d'un citoyen lambda qui utilise

un moteur de recherche, il n'est pas rémunéré pour son action gratuite mais il crée pourtant de la valeur au profit de l'entreprise numérique concernée. (Chambre de Commerce et d'Industrie, 2021, pp. 15-18)

### 2.3 Les conséquences d'une fiscalité inadéquate au commerce numérique

Deux conséquences sont à évoquées : (Chambre de Commerce et d'Industrie, 2021, p. 19)

#### ▪ Développement de stratégies d'optimisation fiscale mondiale :

Les géants du numérique GAFAM (Google, Amazon, Facebook, Appel et Microsoft) profitent, comme toutes les entreprises multinationales, des failles des systèmes fiscaux nationaux et des accords bilatéraux pour pratiquer une optimisation fiscale réduisant drastiquement leur taux d'imposition. Une telle optimisation concerne la taxation des profits mais également la taxation des transactions.

Selon les statistiques, Amazon a réalisé un chiffre d'affaires record de 44 milliards d'euros en Europe pour l'année 2020, mais n'a payé aucun impôt sur les sociétés au Luxembourg où se trouve son siège européen... Les comptes d'Amazon Europe affichent même une perte de 1,2 milliard d'euros. Le géant européen a négocié un crédit d'impôt de 56 millions d'euros, qui lui permet de compenser tout impôt s'il devait générer des bénéfices, comme cela a été le cas en 2020. (Charnay, 2021)

A noté que l'impôt sur les sociétés en Irlande est de 12,5% contre 28% en France pour 2020, ce qui explique la présence de la filiale Google, mais elle va faire mieux en transitant ses bénéfices par sa filiale aux Pays-Bas qui à zéro salarié pour la reverser en quasi-totalité à Google Ireland Holdings, alors ces sommes échappent à l'impôt car le Pays-Bas ne pratiquent pas de retenue à la source sur les redevances qui rentrent et qui sortent du territoire. (Antonin, 2021)

**Table N°1. Montant des impôts payés par les GAFAM en France en 2018 (En millions d'euros)**

Entreprise	Impôts sur les bénéfices	Chiffre d'affaires déclaré	CA réel estimé
Google	17	411	2700
Appel	58	925	3900
Face book	6	389	1000
Amazon	10	431	4100 - 6900

Source : (Le Parisien, 2019)

Selon le tableau on constate le fruit de l'utilisation des techniques d'optimisation pour réduire au maximum l'impôts dur les sociétés (IS), qui est en réalité une perte en recette fiscale pour l'état.

En outre le rapport de la chambre de commerce et d'industrie 2021 (France) indique que l'optimisation fiscale des multinationales représenterait un manque à gagner de 100 à 240 milliards de dollars par an, soit entre 4 et 10 % des recettes issues de l'impôt sur les sociétés dans le monde.

#### ▪ Concurrence faussée et recettes fiscales nationales défiées

Le tableau N°1 montre clairement une large différence entre le chiffre d'affaire imposable déclaré par les GAFAM et le chiffre d'affaire réel déclaré à l'état. Ces marges financières ainsi gagnées représentent un manque à gagner à l'état.

Ces pratiques et contournements ont permis aux entreprises numériques de s'imposer face aux entreprises nationales, et conforter leur position dominante - notamment par le rachat d'entreprises innovantes qui pourraient à l'avenir les concurrencer (par exemple le rachat de WhatsApp par Facebook pour 19 milliards de dollars) - ou étendre leurs activités vers de nouveaux marchés (par exemple les investissements de Google et Apple dans l'automobile). On peut dès lors s'interroger sur le meilleur moyen de favoriser la concurrence et l'innovation à long terme. (Chambre de Commerce et d'Industrie, 2021, p. 19)

Et selon ledit rapport, les recettes fiscales des états se trouvent menacées par l'impossibilité de capter et d'imposer des bénéfices réalisés sur leurs territoires, et préserver ainsi les recettes publiques. A ce titre, l'OCDE a pu évaluer à 100 milliards de dollars - 84,8 milliards d'euros - de manque à gagner pour l'économie mondiale ; l'importance du phénomène se répercutant à chaque échelle nationale. (Chambre de Commerce et d'Industrie, 2021, p. 19)

## **2.4 L'importance de la qualification des techniques d'érosions fiscales**

Il est important de signaler que l'ensemble des moyens et techniques utilisées par les entreprises exerçant dans le commerce électronique ne délogent pas de deux principales qualifications, sur lesquelles l'ensemble de la communauté internationale sont unanime : soit que ces entreprises se conforment à la réglementation en vigueur et à partir de là elles vont chercher à exploiter ces lacunes et ces failles (**l'optimisation fiscale**), ou bien elles vont tout simplement pas respecter ce que stipule la réglementation en vigueur (**la fraude fiscale**).

- **L'évitement de l'impôt via des subterfuges légaux (l'optimisation fiscale)** : Tous ceux qui s'intéressent de près à l'optimisation fiscale, s'accorderont pour affirmer que définir l'optimisation fiscale est une tâche relativement hasardeuse, même si l'on peut affirmer que l'optimisation produit les mêmes effets que les pratiques frauduleuses et d'évasion fiscale, dans la mesure où elle permet de réduire ou d'annuler l'imposition du contribuable ou d'une entreprise dans une situation donnée, elle doit cependant en être distinguée du fait de sa nature propre, qui demeure légale.

L'optimisation fiscale, un droit reconnu. Le droit à l'optimisation fiscale représente pour les entreprises un des corollaires de la liberté de gestion. L'optimisation doit donc être franchement distincte de la fraude fiscale; comportement illicite. En outre il est à souligner que l'optimisation fiscale malgré qu'elle soit licite ou légale, elle a tendance à fleurer sous plusieurs formes avec l'illégalité, car cette dernière utilise des procédés dont l'objectif est de se soustraire au maximum aux obligations fiscale et devient de ce fait de plus en plus agressive, cela est dû et sans aucun doute à la rude concurrence subit par les différents acteurs économiques. (Drezet, 2021, p. 02)

- **La fraude fiscale** : Est ainsi définie par l'OCDE comme : « caractériser les dispositions illégales grâce auxquelles les obligations fiscales sont occultées ou ignorées. Le contribuable acquitte un impôt moins élevé qu'il ne le devrait juridiquement en dissimulant des revenus ou des informations aux administrations fiscales ». De son côté la loi française définit la fraude fiscale comme : « toute insuffisance, omission ou inexactitude dans la déclaration d'impôts d'un contribuable », elle consiste ainsi à se soustraire à la loi ou utiliser des procédés illégaux pour échapper à tout ou partie de son impôt. (Code Générale des Impôts Français, 2018) On le voit, ces deux définitions sont bien plus grave dans leurs conséquences que celles que l'on retient d'un simple point de vue littéraire puisque nous l'avons vu, l'évasion est classiquement

définie comme la simple diminution ou contournement de sommes à l'application de l'impôt sur un territoire donné en se servant des lacunes ou des possibilités offertes par l'ensemble des règles fiscales. L'OCDE rapproche ainsi en un sens l'évasion de la fraude puisque dans la définition même du terme, on retrouve les notions d'illégalité et de dissimulation. A souligner que l'érosion peut prendre ainsi plusieurs formes qu'on va traiter ci-après.

### **3. L'ingéniosité et la subtilité des techniques d'érosion de l'impôt dans le e-commerce**

La forte médiatisation de récents scandales financiers pourrait donner l'illusion que l'évitement fiscal constitue un phénomène nouveau, pourtant la fraude fiscale et les mécanismes d'optimisation sont nés en même temps que l'impôt. La complexité croissante des systèmes fiscaux est allée de pair avec une complexification des mécanismes d'évitement fiscal : aujourd'hui, l'évitement utilise de plus en plus de mécanismes mettant en jeu la présence de particuliers ou d'entreprises dans plusieurs pays. Deux facteurs participent à ce phénomène :

- la globalisation de l'économie, avec notamment la liberté de circulation de capitaux et des fonds liés à divers services immatériels et aux échanges de marchandises.
- la révolution technologique numérique.

Sur la base de ces caractéristiques et sur les lacunes existantes des systèmes fiscaux, Les entreprises du numérique ont en moyenne un taux effectif de taxation équivalent à la moitié du même taux d'entreprises de secteurs dits plus traditionnels ; le taux effectif d'imposition est de 9,5% seulement pour les entreprises numériques, contre 23,2% pour toutes les autres (Chambre de Commerce et d'Industrie, 2021, p. 19), et ce grâce à une combinaison d'éléments qui repose en partie sur les caractéristiques citées dans la section précédente.

Nous allons de notre part classer les moyens et techniques d'évitement fiscal utilisé par les entreprises numériques en fonction de la fiscalité en question : directe ou indirecte.

#### **3.1. Les pratiques d'érosion dans le cadre de la fiscalité directe**

Cette partie soulève la question des stratégies utilisées par certaines entreprises dans le but de payer le moins d'impôts possible, ces techniques se résument en quatre grandes catégories : (OCDE, 2017, pp. 88-93)

##### **3.1.1. Réduire ou supprimer l'impôt dans le pays où se situe le marché**

Cela se traduit en réalité par l'évitement des entreprises exerçant des activités commerciales sur internet d'être présente sur un territoire, car elles interagissent avec les clients uniquement via un site internet ou d'autres moyens numérique (application ou téléphone mobile), de ce fait l'ensemble des législations se retrouve dans l'incapacité d'appliquer une imposition sur les bénéfices de ces derniers.

Un autre cas de figure qui consiste d'éviter quelconques présence imposable, cela dit que l'entreprise à une présence réelle dans un pays à travers une filiale ou un bureau sans que cela ne lui incombe le paiement d'impôt. Ce cas de figure change quand les entreprises cherchent à minimiser le revenu attribuable à des fonctions, des actifs et des risques dans le pays ou territoire où se situe le marché.

Le dernier cas de figure consiste à maximiser les déductions dans les juridictions où se situe le marché, l'entreprise en question multiplie des déductions au titre de paiements effectués

à d'autres entreprises du groupe sous la forme d'intérêts, redevances, honoraires pour services rendus... etc. On trouve ces pratiques souvent dans les entreprises multinationales.

### **3.1.2. Eviter l'impôt à la source**

Une entreprise peut être taxée même si elle n'est pas présente sur un territoire dès lors qu'elle perçoit certains paiements. Le chalandage fiscal: est une technique particulière utilisée par des entreprises actrice de l'économie numérique on se basant sur une convention favorable liant les juridictions du payeur et du bénéficiaire autorisant une diminution ou une exonération des retenues d'impôt sur les bénéfices, cette technique est sans doute une utilisation abusive des conventions qui incitent à l'érosion fiscale même si elle est tout à fait légale.

### **3.1.3. Supprimer ou réduire l'impôt dans le pays intermédiaire**

Dans le contexte de l'économie numérique, les droits se rattachant aux biens incorporels et leur rendement peuvent être répartis entre entreprises associées, et transférés parfois vers des pays intermédiaires pour un prix inférieur à une rémunération de pleine concurrence, c'est-à-dire à une filiale située dans une juridiction où les revenus générés sont imposés à un taux excessivement faible ou sont exonérés du fait de l'application d'un régime préférentiel. Cela ouvre des possibilités de planification fiscale aux entreprises multinationales et entraîne d'importants risques d'érosion de la base d'imposition.

### **3.1.4. Supprimer ou réduire l'impôt dans le pays de résidence de la société mère effective**

C'est une technique employée soit pour réduire l'impôt dans le pays de la société mère du groupe ou dans celui où le siège est implanté, grâce à l'attribution contractuelle des risques et de la propriété juridique d'actifs mobiles à des entités du groupe situées dans des pays à faible fiscalité, tandis que les membres du groupe établis dans la juridiction du siège sont sous-rémunérés pour les fonctions importantes relatives à ces risques et à ces biens incorporels exercées dans la juridiction du siège. Ces entreprises peuvent même se soustraire à l'impôt dans le pays de la société mère si ce pays est doté d'un système d'exonération ou de report pour les revenus de source étrangère.

## **3.2. Les pratiques d'érosion dans le cadre de la fiscalité indirecte (TVA)**

Le système de TVA peut offrir aux entreprises des possibilités de planification fiscale qui soulèvent des préoccupations en matière d'érosion fiscale. Un cas de figure lorsqu'une entreprise est engagée dans des activités non assujetties à la TVA ; les ventes effectuées par cette entreprise sont exonérées de TVA, et la TVA acquittée par l'entreprise sur les achats correspondants n'est pas déductible.

Un autre cas de figure peut survenir lorsqu'un produit ou un service numérique est acquis par une entité disposant de plusieurs implantations ou établissements; le cas des beaucoup de multinationale qui s'organisent pour acquérir toute une gamme de services de façon centralisée afin de réaliser des économies d'échelle. Cela signifie qu'un établissement ayant plusieurs implantations et qui acquière un service de traitement de données par exemple, destiné à être utilisé par d'autres établissements situés dans d'autres juridictions, aucune TVA supplémentaire ne s'appliquerait aux répartitions ou facturations internes des coûts au sein de l'entreprise au titre de l'utilisation de ces services par d'autres établissements. (Dulin, 2016, p. 19)

Il peut également s'agir de manœuvres en matière de TVA, (Dulin, 2016, p. 19) mais dans ce cas la particularité du commerce numérique rend la tâche plus compliqué pour le fisc. Ces fraudes concernent les vendeurs établis dans des pays tiers, surtout en Asie, ils proposent

leurs produits sur des places de marché accessibles dans un autre pays en Europe par exemple depuis des sites d'e-commerce, ces derniers pouvant le cas échéant être intermédiaires de paiement et/ou de transport et logistique, mais sans pour autant que ces vendeurs remplissent leurs obligations en termes de TVA. Résultat : le produit acheté sur ces plateformes n'a souvent pas été redevable de la TVA et de ce fait, l'acheteur en ligne y trouve son compte en termes de prix bas.

Le montant de la fraude à la TVA au sein de la communauté Européenne s'élève à 147 milliards d'euros – dont environ 20,9 milliards en France. (Cherif, 2019) L'inspection générale des finances française à tenter d'évaluer l'ampleur de ce phénomène qui s'avère plus important que prévu, 98 % des vendeurs externes qui vendent des produits sur les places de marché des grands sites d'e-commerce en France (en tête desquels figurent notamment Amazon, C.discount) ne sont pas immatriculés à la TVA en France. Ce constat a été effectué à l'issue d'un contrôle de l'administration fiscale, montrant que seuls 538 sur 24.459 vendeurs en ligne étaient en règle sur ce point et 98% de ces marchands non-immatriculés. (Déclaration du ministre des comptes publics Français Gerard Darm Anin, 2019)

#### **4. Les efforts de lutte contre l'érosion fiscale du e-commerce**

L'ensemble de la communauté internationale se sont mis d'accord pour mettre en place un arsenal important de règles et de mesures visant à la détection de la fraude fiscale dans le cadre des transactions transfrontalières du commerce électronique, et ainsi lutter d'avantage contre toute forme d'érosion fiscale, cela sera le sujet de ce dernier point du travail.

##### **4.1 Les mesures mises en place par la communauté internationale**

Des travaux multilatéraux célèbre ont étaient organisés antérieurement consacrés au commerce électronique, une sorte d'initiative donnant lieu à des événements mondiaux comme la conférence ministérielle d'Ottawa sur le commerce électronique en 1998 qui a réunie 29 pays membres et 11 pays non membres, et beaucoup de personnalités et responsables, pour consolider les travaux et les initiatives présentées par l'ensemble des participants.

Il est a souligné que les efforts consentis par les différents Etats du monde ne vont pas toujours dans le même sens, on essayera de donner quelques exemples pratiques de stratégie de lutte contre l'érosion fiscal dans le e-commerce.

**En Europe :** (Conseil de l'Union Européenne, 2021) on remarquera que le groupe de l'Union Européenne travaille en étroite collaboration et s'accorde sur l'urgence de rééquilibrer les divergences entre les pays membre concernant la fiscalité, comme par exemple au Royaume-Uni, en Allemagne, et en France en adoptant des nouvelles règles.

Le conseil de l'UE a adopté de nouvelles règles visant à renforcer la coopération administrative et à inclure les ventes réalisées sur les plateformes numériques, les modifications apportées à la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal visent à imposer aux opérateurs de plateformes numériques de déclarer les revenus perçus par les vendeurs sur les plateformes, et aux Etats membres d'échanger automatiquement ces informations. Ces nouvelles règles doivent s'appliquées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023, elles permettront aux autorités fiscales nationales de détecter les revenus perçus par l'intermédiaire de plateformes numériques et de déterminer les obligations fiscales en résultant. La mise en

conformité sera en outre facilitée pour les opérateurs de plateforme numériques, car la déclaration se fera dans un seul Etat membre conformément à un cadre commun de l'UE.

D'autres modifications de la directive à la coopération administrative dans le domaine fiscal améliorent l'échange d'informations et la coopération entre les autorités fiscales des Etats membres. Des améliorations seront également apportées aux règles relatives à la réalisation des contrôles simultanés, et à la possibilité pour les fonctionnaires d'être présent dans d'autre Etats membre au cours d'une enquête.

En outre, les nouvelles règles fournissent également un cadre permettant aux autorités compétentes de deux Etats membre ou plus de mener des audits conjoints, ce cadre sera opérationnel dans tous les Etats membres à partir de 2024 au plus tard. (Conseil de l'Union Européenne, 2021)

En France par exemple la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et sociale a créé un nouveau dispositif en vigueur depuis le 1er janvier 2020, instaurant un régime de responsabilité solidaire des plateformes en ligne pour le paiement de la TVA due par les opérateurs réalisant, via ces plateformes, certaines opérations taxables à la TVA en France. Depuis le 1er janvier 2019, les plateformes de mise en relation à distance ont l'obligation de transmettre à l'administration les informations nécessaires à l'imposition des revenus réalisés par leur intermédiaire. Les premières déclarations ont été déposées en janvier 2020. Dans le cadre de la loi de finances 2020, les plateformes électroniques deviendront redevables de la TVA pour les transactions qu'elles facilitent à compter de 2021, dès lors que le vendeur est établi dans un pays tiers à l'Union Européenne. (Gouvernement Français, 2020, pp. 36-37)

D'autres mesures font l'objet de négociation entre les membres du l'OCDE comme :

- **Concernant les rôles annexes affectés aux plateformes pour assurer le bon recouvrement des taxes :**
  - L'obligation du partage des informations.
  - Assurer une formation aux fournisseurs utilisant les plateformes numériques.
  - Les accords de coopération formels. Les plateformes agissant en tant qu'intermédiaire
- **Concernant les mesures d'accompagnement assurant le bon recouvrement des taxes :**
  - La responsabilité conjointe et solidaire des plateformes.
  - Surveiller les ventes effectuées par l'intermédiaire des centres logistiques.
  - Surveiller les ventes effectuées hors des plateformes.
  - Renforcer la coopération entre les administrations fiscales et douanières à l'échelon national.
  - Conforter la discipline fiscale par l'analyse des risques. Rester vigilant contre les abus.

**Aux Etats Unis** la priorité est plus donnée en faveur de l'harmonisation de la fiscalité indirecte et directe entre Etats, elle participe aux différentes coopérations de lutte contre l'érosion fiscale. En 2019 les Etats-Unis se sont prononcés pour l'instauration dans tous les pays développés d'un taux minimum d'imposition des entreprise, c'est une proposition formulée en 2019 par Washington via son secrétaire au Trésor Steven Mnuchin en déplacement à Paris, qui espère avoir un avis favorable par l'OCDE, cette mesure permettrait de lutter contre l'évasion fiscale pratiquée par un certain nombre de grande entreprises, et en cas de consensus sur cette mesure il deviendra moins intéressant pour une société de localiser son siège dans un pays tiers pour payer moins d'impôts. (Oles, 2019) Mais les Etats-Unis d'Amérique pratique toujours une politique particulière qui consiste à protéger et favoriser plus son économie et ses entreprises au détriment parfois des autres Etats en termes d'évasion fiscale.

En dehors de l'OCDE, des initiatives sporadiques en termes de fiscalité et de lutte contre l'érosion fiscale en étaient prise en fonction du marché que représente le e-commerce dans chaque pays, et en fonction des intérêts de chacun aussi.

Prenant la **Chine** comme exemple du contenant asiatique vu qu'il représente le plus gros marché de la région, de timide réforme on était engagés pour lutter contre l'érosion fiscale. Premier changement majeur, la loi sur l'e-commerce imposera désormais à tous les acteurs d'être détenteurs d'une licence commerciale pour renforcer la pression sur les acteurs informels. La nouvelle loi renforçant la responsabilité des plateformes en leur imposant une responsabilité conjointe et solidaire avec les contrefacteurs. (GMA, 2019)

Mais faut-il souligner que malgré ses efforts le parcours reste très long à cause de certain pays qui ne veulent pas s'impliquer d'avantages, et que force est de constater que c'est l'Europe qui fournit le plus d'effort et qui enregistre le plus d'avancer dans cette lutte contre l'érosion fiscale.

## **4.2 Les défis fiscaux à relever pour le e-commerce**

Les enjeux économiques liés au développement du commerce électronique ne cessent de s'accroître, ainsi le risque de voir les règles fiscales bafouées s'accroît lui aussi, c'est dans cette optique que l'ensemble de la communauté internationale s'accordent sur les défis closeaux que doit relever ces derniers afin de garantir une certaine équité et stabilité fiscale. Les défis sont nombreux et varie mais on se contentera d'invoqué les plus important à nos yeux.

### **4.4.1 Défi lié à la croissance du commerce électronique**

Depuis l'avènement des nouvelles technologies de communication le monde économique c'est métamorphoser, et la tendance à la numérisation de l'économie a transformé les circuits de vente traditionnels, et on est passé du consommateur qui faisait ces achats dans un magasin près de chez lui à un consommateur qui consulte des sites internet avec une marchandise virtuelle, et des vendeurs qui peuvent se trouvés dans l'autre bout du monde.

On estime que le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises vendant des marchandises dans l'univers du commerce électronique est proche de 2000 milliards de dollar par an, ces chiffres atteindront 4500 milliards de dollar fin 2021, et que 1000 milliards de dollar seraient imputables au commerce électronique transfrontières. Les statistiques parlent de 1.6 milliard de personnes effectuent leurs achats en ligne et qu'on 2022 ce chiffre devrait atteindre 2.2 milliards. Cela pour dire que le défi qui attend la communauté internationale est de taille et que ce phénomène ne cessera de prendre de l'ampleur, d'où l'importance et l'urgence des mesures de protection et de lutte contre l'évasion fiscale. (OCDE, 2019, p. 13)

### **4.4.2 Défi lié aux ventes transfrontalières de marchandises**

D'après les chiffres cités dans le point précédent concernant le poids des ventes transfrontalières dans le commerce électronique, il était évident que l'impact fiscal soit considérable et que le défi le soit aussi, sachant que la complexité réside dans la diversité des régimes fiscaux auxquels sont confronté les autorités douanières et fiscales.

Des exonérations on était accordées aux importations de biens de faible valeur car ils estiment que les couts administratifs de recouvrement pourraient dépasser le montant de la taxe ainsi collectée. De nombreux pays ayant instauré cette exonération ont observé une croissance rapide et importante du volume des importations de biens de faible valeur non soumises à la TVA, ce qui s'est traduit par une perte de recette et de risque de pressions concurrentielles

inéquitables pour les détaillants nationaux tenus de facturer la TVA sur les ventes auprès des clients situés dans leur propre pays, considérée comme une forme de concurrence déloyale avec des conséquences dommageables sur l'emploi et les recettes fiscales.

Les administrations fiscales et douanières éprouvent aussi des difficultés à assurer le recouvrement de la TVA sur les importations dont la valeur est supérieure au seuil de perception. Et même si certains pensent à supprimer cette exonération d'autres pensent que c'est une solution qui ne serait pas à la hauteur des enjeux. Cela dit que le défi est sans doute très important, et qu'il est vraisemblable que sans mesures d'accompagnement le remède serait pire que le mal, puisque les douanes auraient plus d'envois à contrôler, ce qui nuirait à l'accomplissement de leurs autres missions. (OCDE, 2019, pp. 15-17)

#### **4.4.3 Défi lié à l'avènement de la cryptomonnaie**

À l'instar d'autres technologies, la Blockchain pose aussi certains risques liés notamment à l'absence de mécanisme centralisé de gouvernance et d'établissement de règles. Certaines de ses applications, telles que les cryptomonnaies, peuvent aussi ouvrir la voie à de nouvelles pratiques de dissimulation de l'identité des émetteurs et des bénéficiaires des paiements. À ce titre, elle peut engendrer de nouveaux risques de transparence qui, s'ils ne sont pas maîtrisés, pourraient altérer les progrès accomplis ces dernières années par la communauté internationale en l'occurrence l'OCDE, pour combattre l'évasion fiscale offshore. Plus largement, les possibilités de délits fiscaux et d'autres délits financiers créées par les cryptomonnaies pourraient justifier des travaux supplémentaires. (OCDE, 2018, p. 236)

**En Algérie**, et à fin de développer et accélérer les échanges commerciaux en ligne (e-commerce), un gigantesque chantier en matière : législative, TIC et développement des moyens de paiement qui représente un pilier incontournable à l'épanouissement du e-commerce, à travers la promulgation de la loi 18-05 du 10 mai 2018 relative au commerce électronique, ce qui justifie son classement à l'indice mondiale du commerce électronique B2C du CNUCED pour l'année 2020, où elle a enregistré une des plus fortes hausses des scores en ayant la 80<sup>ème</sup> place mondiale et gagné ainsi 29 places par rapport au classement de 2019 dans lequel elle avait occupé la 109<sup>ème</sup> place. (Benali, 2021) En outre l'Algérie a exprimé sa volonté d'encadrer l'imposition de cette nouvelle activité numérique à travers sa dernière loi de finance de 2020 via l'article 39 complétant l'article 2 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (Alinéa 14) portant sur les opérations de ventes réalisées par voie électronique, ainsi que l'article 41 modifiant l'articles 23 (Alinéa 31) du dit code, et cela dans le but de faire face à toute tentative d'érosion fiscale à fin que cette loi réalise efficacement ses objectifs et préserver ainsi la collecte des recettes de l'état. C'est dans ce sens qu'on invite les autorités Algériennes à travailler d'avantage et en collaboration avec la communauté internationale en multipliant les conventions multilatérales et profiter de l'expérience d'autrui en matière de lutte contre le phénomène d'érosion fiscale, tout en travaillant d'arrache-pieds à actualiser en permanence les règles de taxation du commerce électronique pour être de pair avec des éventuelles mutations qui peuvent nuire à la souveraineté fiscale de l'état telle que les défis liés à la technologie de Blockchain et de la cryptomonnaie en générale.

## **5. Résultats et Discussion**

A travers cette étude nous sommes arrivés **aux résultats** suivants :

- Il est certain que l'avènement du commerce électronique a révolutionné l'économie mondiale en multipliant les échanges commerciaux et les transactions en toutes natures, cela a réduit et chamboulé l'équilibre fiscal des pays, pour la simple raison que les

caractéristiques du commerce électronique étaient différentes du commerce traditionnel, par conséquent nombreuses sont les entreprises qui ont profité de cela pour ne pas payer d'impôt, ce qui **confirme la première hypothèse**.

- Cette nouvelle situation à créer un climat de vide juridique en matière de fiscalité électronique, ce qui a incité les entreprises à exploiter d'avantage ces lacunes et se vide pour en tirer le maximum de profits au détriment des autorités, ce qui **confirme la deuxième hypothèse**.
- Pour remédier à cette situation de déséquilibre fiscale les efforts se sont multiplier afin d'élaborer un cadre réglementaire de lutte contre l'érosion fiscale, mais cela reste insuffisant à cause de la complexité du sujet et les divergences d'intérêts des états, ce **qui infirme la troisième hypothèse**.

S'ajoute à la confirmation des hypothèses cités ci-dessous les résultats suivant :

- Que l'érosion fiscale est une des conséquences de l'avènement du commerce électronique.
- Que les différentes techniques d'évitement fiscal ne sont que le fruit du vide juridique et réglementaire régissant le commerce électronique.
- Qu'il était nécessaire de poursuivre les recherches et les collaborations entre les états pour mieux comprendre les implications du commerce électronique.
- Qu'il était primordial de tenir compte des besoins de chaque pays et de ses particularités pour lutter contre l'érosion fiscale.
- Instaurer un climat économique équitable et réglementé propice au développement est le meilleur remède pour tirer parti des potentialités du commerce électronique.
- La technologie Blockchain via ses applications telle que la cryptomonnaie, ouvre des voies aux délits fiscaux qui peuvent nuire à ce qui a été accompli en matière de règles fiscales.

## 6. Conclusion

Il était évident que dans le cadre de l'économie du 20ème siècle, les flux étaient généralement physiques, ce qui permettait une certaine efficacité dans les contrôles, puisque les recettes fiscales étaient directement récoltées lors du passage des frontières, ce qui n'est plus le cas avec l'avènement des nouvelles technologies en l'occurrence dans le cadre d'une économie « numérique ». Dans le cadre des services dématérialisés, il n'existe plus de flux physiques, ce qui déconnecte les factures de la réalité matérielle de l'opération et rend plus difficile toute détection de fraude.

Le commerce électronique a connu un développement fulgurant suscitant avec lui des problématiques d'ordre administrative et fiscale, à savoir une perte significative en recette fiscale accusée par les autorités publiques, et beaucoup de problème de recouvrement de recette fiscale liée aux transactions transfrontalières en relation avec la diversification des régimes fiscaux dans le monde.

**Les propositions** suivantes nous semblent très utiles à ce sujet pour tirer le meilleur parti des initiatives existantes et à venir :

- L'amélioration et le renforcement des collaborations, des échanges et des suivis est absolument indispensable.
- L'évaluation de façon plus complète des divers aspects du commerce électronique aidera à mieux comprendre les effets des stratégies, des politiques et des réglementations adoptées par les gouvernements.

- Mettre l'accent sur l'importance de renforcer la négociation au niveau multilatéral sur la rénovation du cadre fiscal international afin de défendre ses intérêts et de lutter contre l'érosion.
- Restaurer la transparence entre les Etats, les entreprises, et les usagers par des actions de coopération et de contrôle.

## **7. Liste Bibliographique :**

### **• Article du Journal**

- Cherif Anais (2019, 08 23), Fraude à la TVA: ce qui attend les plateformes de commerce en ligne, La tribune, France.
- Dulin Antoine (2016, 12), Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, Avis du conseil économique, sociale et environnemental, Journal Officiel de la République Française., France.

### **• Rapport :**

- Chambre de Commerce et d'Industrie (2021), Fiscalité du numérique: l'urgence d'une solution consensuelle mondiale, Chambre de Commerce et d'Industrie, France.
- CNUCED (2019), Rapport sur l'économie Numérique 2019: Création et capitalisation de valeur: indices pour les pays en développement, Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement CNUCED, Nations Unies, Genève.
- Gouvernement Français (2020), Lutte contre la fraude et renforcement du civisme fiscale, bilan 2019, Gouvernement Français, Bercy.
- UNCTAD (2020), The UNCTAD B2c E-commerce Index 2020, UNCTAD Technical Notes on ICT for development, United Nations Conference On Trade And Development, (17).

### **• Sites web :**

- Antonin Nadia (2021,01 06), Les Gafa et leur stratégie d'optimisation fiscale, sur Académie des sciences commerciales, France, sur <https://www.academiedessciencescommerciales.org> (consulté le 05/ 05/ 2021).
- Benali Arezki (2021, 02 21), Indice mondiale du Commerce électronique:L'Algérie gagne 29 places en 2020, sur ALGERIE ECO: <https://www.algerie-eco.com> (consulté le 23/05/ 2021).
- Charnay Amélie (2021, 05 05), comment Amazon à engrangé 44 milliards en Europe en 2020 sans payer d'impôts sur les sociétés, The Guardian Journal, sur <https://www.01net.com> (consulté le 23/06/ 2021).
- Charrié Jullia, & Janin Lionnel (2015, 03), Fiscalité du numérique - la note d'analyse (26), France Stratégie, Paris, France, sur <https://www.strategie.gouv.fr> (consulté le 12/04/ 2021).
- Code Générale des Impôts Français (2018, 10), Article 1741, France, sur <https://www.legifrance.gouv.fr> (consulté le 23/04/ 2021).

- Conseil de l'Union Européenne (2021, 02 19), Directive 2021 de conseil modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscale, sur <https://www.senat.fr/ue/pac/EUR000006211.htm> (consulté le 24/06/ 2021).
- Déclaration du ministre des comptes publics Français Gerard Darm Anin (2019, 05 29), Ouest -France, sur <https://www.ouest-france.fr> (consulté le 22/06/ 2021).
- Drezet Vincent (2021, 03 21), Capitalisme numérique et fiscalité, (attac, Éd.) Les Possibles (27), sur <https://france.attac.org/nos-publications/les-possibles/numero-27-printemps-2021/> (consulté le 02/05/ 2021).
- Fédération e-commerce et vente à distance (2020, 02 05), Evolution du chiffre d'affaires e-commerce, sur <https://www.fevad.com> (consulté le 23/04/ 2021).
- Georges Bertrand., & Piaptie Tam okwe (2019, 09 05, Le commerce électronique. openedition, sur <http://journals.openedition.org/terminal/4681>(consulté le 26/04/ 2021).
- GMA (2019, 07 01), Le e-commerce chinois à l'heure de la régulation, Gentlemen Marketing Agency, sur <https://www.marketing-chinoid.com> (consulté le 20/07/ 2021).
- Le Parisien (2019, 09), GAFAM: un manque à gagner d'un milliards d'euros pour le fisc, sur <https://www.le-parisien.fr> (consulté le 22/05/2021).
- OCDE (2017), Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015, Projet, OCDE, Paris, sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr> (consulté le 23/05/ 2021).
- OCDE (2018), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris, sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264301627-fr> (consulté le 23/05/ 2021).
- OCDE (2019), Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, OCDE, Paris, sur <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platformes-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> (consulté le 23/05/ 2021).
- Oles Allin Guillem (2019, 02 28), Les Etats-Unis font un pat contre l'évasion fiscale, L a Croix, sur <https://www.la-croix.com> (consulté le 24/06/ 2021).
- Veysset Thibaut (2020, 06 02), Covid-19: l'e-commerce bat des records. Entreprendre, sur <https://www.entreprendre.fr> (consulté le 02/05/ 2021).



Volume (05) Number (02) December 2021