



La nature juridique du site Internet en droit international

publié le 19/02/2013, vu 9672 fois, Auteur : [Zahra REQBA](#)

La facile accessibilité du site Internet dans le monde entier a suscité l'interrogation de savoir s'il développe une présence permanente dans le pays où il est accessible auquel cas il sera considéré comme un établissement, ou s'il est plutôt une nouvelle forme de libre prestation de services. Le droit international à travers l'OCDE a tranché vers la première hypothèse.

Bouleversement des critères classiques. Le développement du commerce électronique a bouleversé les fondements juridiques sur lesquels se basaient les règles conventionnelles en matière d'imposition des bénéfices, en particulier celles relatives à la qualification d'un établissement stable^[1]. De plus en plus de sociétés et de prestataires fournissent aujourd'hui une partie ou la totalité de leurs services en ligne. Le site étant aisément accessible dans plusieurs pays, rendant ainsi difficile la détermination du lieu de "territorialité" de l'activité sur laquelle se base la notion d'établissement stable. Les administrations fiscales craignaient qu'Internet ne favorise l'évasion fiscale des sociétés opérant en ligne. Dans ce contexte nouveau, il fallait revoir et déterminer avec précision quels sont les cas d'implantation d'établissement qui permettent de qualifier un établissement de stable. Faut-il donc considérer le site Internet localisé par le biais d'un serveur sur le territoire d'un Etat donné comme une implantation au sens classique du terme ? Une incertitude a longtemps régné pour répondre à cette question.

Nouveaux critères de l'OCDE. Consciente des nouveaux enjeux fiscaux qu'a posé le commerce électronique notamment dans la détermination des critères de l'établissement stable, l'OCDE a mené plusieurs réflexions et débats^[2] pour savoir si un site peut être assimilé à un établissement stable, et dans l'affirmative, dans quelles conditions. Après plusieurs années de débats et de conférences qui ont réuni aussi bien les pays membres de l'OCDE ^[3] que les pays non membres, et tenant compte des différents points de vue des gouvernements, administrations fiscales, des représentants d'entreprises, l'OCDE a conclu que le site Internet peut être assimilé à un établissement stable, à condition de respecter certaines conditions (I), ce qui a généré des difficultés (II).

I) LES CONDITIONS DE L'ASSIMILATION DU SITE INTERNET A UN ETABLISSEMENT EN DROIT INTERNATIONAL

Travaux de l'OCDE. Sous l'égide de l'OCDE, une conférence s'est tenue le 22 décembre 2000^[4] dans le but d'apporter des modifications aux commentaires de l'article 5 de la Convention Modèle de l'OCDE. Mais, compte tenu de la technicité et de l'importance de la notion de l'établissement stable, le Comité a chargé un "Groupe Technique Consultatif"^[5] (GTC) et un "Groupe de travail n°6"^[6] afin de savoir s'il y avait lieu de modifier la teneur de la définition traditionnelle de la notion d'établissement stable telle qu'elle figure dans l'article 5 de cette convention tenant compte des

spécificités du monde numérique ou s'il ya lieu de garder la définition actuelle. Le Groupe technique consultatif a essayé de rapprocher les idées divergentes des pays participants à cette réunion, notamment quant à la question de savoir si le commerce électronique nécessitait l'élaboration de nouvelles règles ou si les règles traditionnelles demeuraient valables. Il a été soutenu –notamment – qu'une refonte radicale des principes fiscaux n'a pas été jugée nécessaire [7].

Conditions de l'assimilation. L'OCDE approuve –sous réserve de quelques conditions- l'assimilation du site Internet à un établissement stable en lui appliquant entre autres les critères classiques de la convention fiscale modèle de 1958 (A). Cependant, compte tenu de la spécificité du contexte électronique, le comité a ajouté des commentaires (42.1 à 42.10) qui ont adapté les critères classiques au site Internet (B).

A) Application des critères classiques au site Internet

Critères généraux. Traditionnellement, le paragraphe 1 de l'article 5 de la Convention fiscale modèle de l'OCDE [8] définit l'établissement stable comme étant toute « *installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité qui comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) une usine, e) un atelier, f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles* » [9]. Bien qu'elle ait été rédigée au milieu du 20^{ème} siècle, cette définition présente l'avantage d'être universelle. Elle repose sur des critères généraux qui sont à priori applicables au contexte électronique. En effet, en fondant sa définition sur le concept "installation fixe d'affaires" (1), en ne limitant pas la liste des établissements qui peuvent être considérés comme tels (2), en n'obligeant pas une présence permanente sur place (3), et enfin en prévoyant que cette activité ne soit pas limitée à l'exercice d'opérations préparatoires ou auxiliaires (4), l'OCDE a, de ce fait, volontairement laissé une grande flexibilité permettant d'appréhender les nouvelles formes d'établissements, y compris le site Internet.

1. La portée générale du concept "installation fixe d'affaires"

L'installation fixe d'affaires est un critère objectif qui peut réunir sous son éventail une multitude de formes d'établissements. Ainsi, pour qu'il soit qualifié de stable, il faut que cet établissement soit fixe en un lieu géographique déterminé, avec une certaine permanence.

2. La liste non limitative des établissements et le serveur

En rédigeant cet article lors des années cinquante, l'OCDE savait pertinemment que la liste énumérative des établissements qui peuvent être considérés comme des établissements stables n'allait pas rester figée, et qu'elle serait dépassée par l'évolution de la technologie. L'OCDE a ainsi volontairement établi une liste non limitative pour que d'autres formes d'établissements viennent s'ajouter même s'ils n'y sont pas mentionnés. Il faut une installation fixe qui réponde aux exigences des paragraphes 1 et 4 de l'article 5, la forme, quant à elle, change avec le temps, et c'est le cas notamment du site Internet. Toutefois, une précision s'impose. Il est certes admis que ces critères classiques s'appliquent au contexte électronique, mais pas au site Internet lui-même. Celui-ci ne peut être qualifié d'établissement stable. Cette exclusion se justifie du fait que le site n'est qu'une combinaison de logiciels et de données électroniques, et de ce fait, n'est pas en soi un bien corporel [10], il n'est donc pas fixe à un endroit déterminé, car "il n'existe pas une installation telle que des locaux, ou dans certains cas, des machines ou de l'outillage" [11]. C'est plutôt son support, "le serveur", qui peut l'être: "le serveur sur lequel le site web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette localisation peut donc constituer « une installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur".

[12].

3. La non exigence d'une présence humaine sur place

Dans toute activité, il y a certes une intervention humaine, mais pas forcément dans tous les lieux d'exercice de l'activité. L'industrialisation puis l'automatisation du monde des affaires ont réduit son intervention, qui est limitée parfois à une manipulation ou à un contrôle à distance. La définition générale parle de l'exercice total ou partiel de l'activité et n'exige nullement la présence humaine sur place. De ce fait, la présence humaine est simplement supposée lors de l'exercice partiel ou total de l'activité. Ainsi, en n'obligeant pas solennellement la présence humaine sur ce lieu, L'OCDE a sciemment refusé de limiter l'existence de l'établissement stable aux seuls endroits où il y a du personnel. C'est cette souplesse de la définition générale qui a permis à l'OCDE de considérer que le serveur du site Internet peut être considéré comme un établissement stable même si aucun personnel n'y est affecté.

4. L'exercice de l'activité principale

En excluant l'exercice d'activités auxiliaires ou préparatoires[13] du champ de la définition de l'établissement stable, le paragraphe 4 du même article a limité la portée de la définition générale. En effet, pour qu'un établissement soit qualifié de stable, il faut qu'il exerce l'activité principale de l'entreprise. Une exigence qui peut très bien être respectée lors de la prestation de services en ligne.

B. Adaptation des critères classiques au site Internet

Plan. La Convention modèle de l'OCDE a certes gardé la définition classique de la notion d'établissement stable, mais a néanmoins ajouté des commentaires n° 42.1 à 42.10 à ceux déjà existants s'appliquant essentiellement au commerce électronique. A leur lecture, force est de déduire que le site (ou plutôt son serveur) peut être assimilé sous réserve de respecter certaines conditions. Ainsi, le serveur doit être hébergé par la société qui exploite le service (1), doit être fixe (2) autonome, sans intervention humaine permettant de contracter (3) et enfin permet l'exercice d'une activité principale (4).

1. L'hébergement du serveur par la société

Le commentaire 42.3 de la convention modèle. Ce commentaire qualifie le serveur comme établissement stable en fonction de la société qui assure son hébergement. En effet, si le fournisseur de services sur l'Internet (FSI), hébergeur du serveur accorde au prestataire financier uniquement un espace sur son disque dur où il lui stocke le serveur, dans ce cas, ce dernier n'est pas mis à la disposition de la société qui exerce le service en ligne, et par conséquent, on ne peut considérer que la société dispose d'un établissement stable. Si par contre, la société détient l'exploitation du serveur, *"par exemple, si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies"*.

Force est de déduire que la propriété et l'exploitation par l'entreprise elle-même est déterminante pour qualifier un serveur comme un établissement stable marquant une différence notable par rapport aux critères classiques de l'installation fixe d'affaires qui n'exigent pas la propriété de l'établissement par la société.

2. Un outil informatique fixe

Le critère classique de la fixité. Le critère de la fixité de l'établissement stable s'applique également au serveur : *“Il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé...avec un certain degré de permanence”*^[14]. De ce fait, pour qu'un serveur soit qualifié d'établissement stable, ou plutôt *“pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens du paragraphe 1”*^[15].

3. Un fonctionnement autonome, sans intervention humaine

Absence de présence humaine. Il est évident qu'aucune activité ne peut être exercée en l'absence de toute intervention humaine, mais il est toujours possible qu'une partie soit automatisée. Ceci n'est pas une particularité du commerce électronique, cela existe depuis la révolution industrielle où des machines programmées par du personnel, peuvent fonctionner de façon autonome. Le rapport final du GTC montre qu'il y a une tendance à considérer qu'une installation fixe d'affaires dépourvue de toute présence humaine ne pouvait être qualifiée d'établissement stable.

4. L'exercice de l'activité principale

Exclusion des activités auxiliaires, et incertitudes. Afin qu'un serveur soit qualifié comme un établissement stable, il ne faut pas qu'il effectue les activités qui figurent dans la liste du paragraphe 4 de l'article 5 de la Convention modèle OCDE. Ces activités ont pour point commun d'être auxiliaires ou préparatoires de l'activité principale de l'entreprise. Malheureusement, ce paragraphe ne brille pas par sa clarté. En effet, en établissant une liste des activités qui sont réputées auxiliaires ou préparatoires, il a semé de l'incertitude quant à cette restriction^[16]. La qualification principale ou auxiliaire d'une activité ne peut en principe faire l'objet de liste énumérative car elle diffère d'une entreprise à une autre en fonction notamment de la nature de l'activité de chacune. Une activité peut être qualifiée d'auxiliaire ou préparatoire pour une entreprise, mais peut être l'activité principale d'une autre^[17]. C'est la raison pour laquelle il convient d'analyser au cas par cas. Il faut rechercher si *“les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable de l'ensemble des activités de l'entreprise”*^[18].

Exemples. L'OCDE^[19] a énuméré quelques cas dans lesquels le serveur du site Internet est considéré comme effectuant des actes préparatoires ou auxiliaires :

- ü « assurer un lien de communication (à l'instar d'une ligne téléphonique) entre fournisseurs et clients ;
- ü faire la publicité de biens ou services ;
- ü relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience ;
- ü collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;

ü fournir des informations.”

II) DIFFICULTES RELATIVES A CETTE ASSIMILATION

Plan. Sur le plan pratique, l’assimilation du site Internet à un établissement n’est pas aisée. Beaucoup d’incertitudes règnent quant à l’application des critères classiques (A), ce qui nous pousse naturellement à s’interroger sur la possibilité d’appliquer de nouveaux critères spécialement conçus pour le site Internet, tenant compte de sa spécificité et tirant leçon des problèmes actuels pour les surmonter (B).

A) Les incertitudes générées par l’assimilation

Plan. Certes les critères classiques ont été adaptés et appliqués au serveur du site Internet par l’OCDE, mais génèrent tout de même des incertitudes, tant sur le plan de la fixité (1), de la permanence (2), du lieu d’activité (3) que sur le plan de l’exercice de l’activité principale (4).

1) 1. Le critère de la fixité

Un critère incertain. Le serveur est certes matérialisé, mais cela ne signifie pas sa fixité. Etant uniquement un ensemble de matériels informatiques, son déplacement peut facilement se faire, contrairement au déplacement de locaux, tels qu’un siège, un bureau ou une succursale. Si on considère que le lieu d’établissement est celui où est situé le serveur, comment s’assurer que l’activité est exercée à chaque fois dans ce lieu déterminé ? Le rattachement d’un serveur à un lieu déterminé est donc incertain. Le réseau Internet qui est par définition mondialement ouvert, et construit sous forme de maillage[20], rend délicate la notion de fixité et de stabilité dans un endroit déterminé. Par ailleurs, si on considère le critère de localisation du serveur comme un lieu d’établissement, cela encouragerait les prestataires qui opèrent en ligne à localiser leurs serveurs dans des paradis fiscaux, et à le déplacer constamment, à la recherche des pays dont les règles sont les plus favorables. Le contrôle de déplacement des outils informatiques est difficile, voire impossible, en pratique. La fraude à la loi se trouverait ainsi facilitée dans le contexte électronique, comme cela a justement été relevé par le GTC lors de son rapport final.

2) 2. Le critère de permanence de l’activité

Imprecision du critère. ‘Il doit normalement exister un lien entre l’installation d’affaires et un point géographique déterminé...avec un certain degré de permanence’[21]. Mais, dans le contexte électronique, à partir de quel moment on peut affirmer qu’un site est permanent dans un même lieu? L’OCDE est restée muette sur ce point alors que cette précision aurait été d’un apport important. En plus, l’absence d’accord entre les Etats sur la durée minimale nécessaire pour qualifier un établissement stable a empêché les travaux de l’OCDE d’aller jusqu’à leur terme. Il

aurait fallu à cette occasion prévoir ou harmoniser ce critère afin de lever tout aléa.

3. Le critère du lieu d'activité

Difficultés en cas de pluralité de lieux d'activité. La même entreprise peut avoir plusieurs serveurs, et donc, plusieurs "installations fixes d'affaires" dans différents endroits qui remplissent tous les critères précédemment énumérés au point où on ne sait pas si l'activité a été exécutée par un serveur et non pas par un autre. Le lieu de localisation du serveur n'est pas simple à appliquer dans le contexte électronique. Ce dernier est tellement spécifique qu'il peut y avoir des situations tellement complexes. Ainsi, il se peut que le serveur soit localisé dans un pays déterminé (i) qui a permis la conclusion de contrat avec des clients qui sont établis dans un autre pays (ii). La situation se complique davantage si le paiement est effectué par le biais d'un autre serveur autre que celui-ci, situé dans un pays tiers (iii).

4. Le critère de l'activité principale

Contours indéfinis. L'incertitude de ce critère est accentuée dans le contexte numérique. En effet, " *il existe des sites Internet "miroirs" qui sont hébergés par des serveurs situés dans des lieux différents, il risque d'être impossible de déterminer si les fonctions accomplies à un endroit donné dépassent le seuil du préparatoire ou de l'auxiliaire...*"^[22]. Il faut donc analyser au cas par cas, pour savoir si l'on a affaire à une activité principale ou auxiliaire. La règle n'est ni fixe ni claire. La définition générale de la convention modèle ne mentionne plus le caractère productif parmi les critères de qualification de l'établissement stable. Si ce critère avait été retenu, on aurait mieux appréhendé le caractère général et auxiliaire de l'activité. La casuistique est de nature à générer des incertitudes. Chaque Etat peut donc déterminer librement le seuil du critère préparatoire ou auxiliaire de l'activité exercée via un serveur ce qui conduit inévitablement à un manque de prévisibilité étant donné que chaque branche d'activités est différente. Cela a poussé certains pays à considérer qu'il valait mieux s'abstenir de considérer le serveur comme un établissement stable pour éviter ces incertitudes. Il convient de préciser en dernier lieu que l'assimilation d'un serveur à un établissement n'a pas fait l'unanimité entre les pays. En effet, certains se sont toujours opposés à l'assimilation du serveur à un établissement comme c'est le cas du Royaume Uni. D'autres, se sont montrés favorables à cette assimilation comme l'Autriche qui, depuis 1996, n'a pas hésité à le qualifier ainsi dès lors qu'une entreprise commercialise ses services ou ses produits à l'aide soit d'un serveur propre établi sur son sol, soit d'un site hébergé par un fournisseur autrichien.

B) Interrogations sur la notion

Assimilation contestable. A cause de ces incertitudes, l'assimilation d'un serveur à un établissement stable n'en demeure pas moins contestable, et ce, pour deux raisons. La première tient à ce que l'environnement électronique est tellement spécifique qu'on ne peut se contenter de lui adapter des critères classiques. Il fallait plutôt prévoir des critères spécifiques qui tiennent en compte la technicité du serveur et de l'environnement virtuel dans lequel il "opère". Ou encore mieux, il fallait se démarquer complètement du modèle classique de l'établissement stable et de créer un "équivalent numérique"

[23], en instaurant des règles propres au monde virtuel afin qu'il n'y ait plus d'ambiguïté ou de doute quant à la présence de cet "établissement numérique". La technicité du monde numérique est telle que l'assimilation d'un site à un établissement stable ne semble pas facile à mettre en œuvre, et qu'elle est donc inopportune. Le contrôle du respect par tous les serveurs opérant en ligne des conditions précédemment étudiées afin de déterminer si c'est un établissement stable ou pas est pour le moins délicate, voire impossible. La deuxième raison, comme l'a justement relevé un auteur[24], tient au fait que cette assimilation crée une grande distorsion des règles en allant en contre courant du droit de l'Union européenne, et en particulier, la DCE qui a formellement refusé cette assimilation.

[1] Dans toutes les conventions fiscales que la France a signées, figure toujours le critère de l'établissement stable avec à la clé la notion de "territorialité".

[2] La première vague de conférences avait pour objet d'exposer les problèmes auxquels était confrontée la notion d'établissement stable dans le contexte numérique. En juin 1996, il a organisé un débat sur les questions fiscales soulevées par le commerce électronique, suivi par une conférence tenue les 19 et 20 novembre 1997 en Finlande s'intitulant "Commerce électronique : les enjeux pour les autorités fiscales et les contribuables". Ensuite, des solutions ont été proposées par la Conférence d'Ottawa « un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial » du 7 au 9 octobre 1998.

[3] Ils sont énumérés sur le site Internet de l'OCDE
http://www.oecd.org/document/1/0,2340,fr_2649_201185_1889409_1_1_1_1,00.html

[4] *'Clarification pour l'application de la définition de l'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications sur les commentaires de l'article 5'*. Comité des affaires fiscales de l'OCDE du 22 décembre 2000. Cette réunion a fait suite à deux versions provisoires respectivement tenues en octobre 1999 et mars 2000.
<http://www.oecd.org/dataoecd/46/33/1923388.pdf> .

[5] Institué en janvier 1999 par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Il a été chargé d'« examiner les modalités d'application des dispositions actuelles des conventions en matière d'imposition des bénéficiaires des entreprises dans le contexte du commerce électronique et d'étudier les propositions en faveur d'autres règles ». Il a établi un rapport final en anglais sur cette question "Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce ?" Disponible sur : <http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>, la version française est disponible sur : <http://www.oecd.org/dataoecd/58/54/35869074.pdf>

[6] Sur l'imposition des entreprises multinationales concernant la question de savoir quelle proportion des revenus devrait être imputée aux opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique dans des où il existerait un établissement stable.

[7] L'Observateur de l'OCDE, <http://www.observateurocde.org/m/fullstory.php/aid/2353>

[8] La Convention fiscale modèle de l'OCDE de 1958.

[9] Article 5§ 1 et § 2 de la Convention fiscale Modèle.

[10] *“Clarification pour l’application de la définition de l’établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications sur les commentaires de l’article 5”*. Comité des affaires fiscales de l’OCDE du 22 décembre 2000. opt.cit.

[11] Commentaire n° 42.2 de la convention fiscale modèle de l’OCDE, version abrégée de juillet 2008.

[12] *“Clarification pour l’application de la définition de l’établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modifications sur les commentaires de l’article 5”*. Comité des affaires fiscales de l’OCDE du 22 décembre 2000. opt.cit.

[13] *“Nonobstant des dispositions précédentes du présent article, on considère qu’il n’y a “établissement stable” si :*

a) Il est fait usage d’installations aux seules fins de stockage, d’exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l’entreprise ;

b) Des marchandises appartenant à l’entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d’exposition ou de livraison ;

c) Des marchandises appartenant à l’entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

d) Une installation fixe d’affaires est utilisée aux seules fins d’acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l’entreprise ;

e) Une installation fixe d’affaires est utilisée aux seules fins d’exercer, pour l’entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;

f) Une installation fixe d’affaires est utilisée aux seules fins de l’exercice cumulé des activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l’activité d’ensemble de l’installation fixe d’affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. ”

[14] Commentaires de l’article 5 de la convention Modèle, opt.cit.

[15] Commentaire n° 42.4 de la convention modèle, version abrégée de juillet 2008.

[16] C’est la raison pour laquelle des commentaires sont prévus pour chaque article de la convention modèle de l’OCDE dans le but d’éclaircir certaines notions. L’article 5 fait l’objet d’abondants commentaires, parmi lesquels figurent justement ceux qui tendent à établir la nuance entre activité principale et auxiliaire en illustrant par des exemples.

[17] Commentaire n°24 de l’article 5 de la convention fiscale Modèle, version du 2008.

[18] Commentaire n°24 de l'article 5 de la convention fiscale Modèle, version 2008.

[19] A travers le commentaire n° 42.7 de la convention fiscale Modèle, version 2008.

[20] Le dictionnaire informatique le définit comme étant une "*Topologie particulière de réseau dans laquelle tous les nœuds sont reliés de façon directe ou indirecte sans règle particulière, il peut alors exister plusieurs routes entre deux nœuds*". Définition disponible sur : <http://dictionnaire.phpmyvisites.net/definition-MAILLAGE-4734.htm>

[21] Commentaire n° 6 de l'article 5 de la convention Modèle, version abrégée de juillet 2008.

[22] Rapport final de l'OCDE : "les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ? opt.cit.

[23] VERBIEST T., Fiscalité directe du commerce électronique : les nouvelles règles, consultable sur : <http://www.droit-technologie.org/actuality-466/fiscalite-directe-du-commerce-electronique-les-nouvelles-regles.html>

[24] Ibid.