

---

M.E.S., Numéro 131, Vol. 3, novembre – décembre 2023

<https://www.mesrids.org>

Dépôt légal : MR 3.02103.57117

N°ISSN (en ligne) : 2790-3109

N°ISSN (impr.) : 2790-3095

Mise en ligne le 11 décembre 2023

---



***Revue Internationale des Dynamiques Sociales***  
***Mouvements et Enjeux Sociaux***  
*Kinshasa, novembre - décembre 2023*

## LA PROBLEMATIQUE DE L'IMPOSITION DES REVENUS PRODUITS PAR LES ENTREPRISES DU NUMERIQUES EN RDC.

par

**Hervé MABOTI BASSANA**

*Apprenant, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion  
Université de Kinshasa*

### Résumé

*L'économie numérique s'est développée à un rythme soutenu (OCDE, 2013a). Elle a irrigué l'économie mondiale, de la vente au détail (commerce électronique), aux transports (véhicule sans conducteur), et s'étend à l'enseignement (cours en ligne ouverts et massifs), à la santé (dossier médical électronique et médecine personnalisée) et aux relations sociales et humaines (réseaux sociaux). (Rochfeld, J, 2010).*

*Il est de coutume que lorsqu'une entreprise désire étendre ses activités sur d'autres marchés, elle établit souvent une succursale sur place de manière à gérer cette expansion plus facilement. Si une entreprise établit des activités lucratives dans un autre pays, elle est redevable de taxes sur ses activités dans ce pays (Ndukuma Adjayi (K), 2009).*

*Les entreprises du numérique proposent des services à distance par l'intermédiaire d'internet, utilisant largement la propriété intellectuelle (algorithmes, etc.). Leur localisation est dès lors complexe. Dans le cadre des stratégies d'optimisation fiscale, les entreprises du numérique s'organisent pour déclarer leurs activités dans les pays où l'impôt est le plus avantageux. De part ce phénomène, il devient évident que les règles de répartition du bénéfice mondial entre les différentes localisations doivent être envisagée. Mais une telle modification de la fiscalité des bénéficiaires passe par une refonte globale des conventions fiscales internationales.*

**Mots-clés :** *Imposition, Revenus, entreprises, économie numérique.*

### Abstract

*The digital economy has grown at a sustained pace (OECD, 2013a). It has irrigated the global economy, from retail (e-commerce), to transport (driverless vehicles), and extends to education (massive open online courses), to health (electronic medical records and personalized medicine) and social and human relations (social networks) (Kanionga, C, 2005-2016).*

*It is customary that when a company wishes to expand its activities into other markets, it often establishes a branch there so as to manage this expansion more easily. If a company establishes lucrative activities in another country, it is liable to pay taxes on its activities in that country (Ndukuma Adjayi (K), 2009).*

*Digital companies offer remote services via the internet, making extensive use of intellectual property (algorithms, etc.). Their location is therefore complex. As part of tax optimization strategies, digital companies organize themselves to declare their activities in countries where tax is the most advantageous. From this phenomenon, it becomes obvious that the rules for distributing global profit between different locations must be considered. But such a change in the taxation of profits requires a global overhaul of international tax conventions.*

### INTRODUCTION

Les technologies de l'information et de communication (TIC) sont omniprésentes dans la vie professionnelle et privée ; l'interconnexion des individus, des entreprises et des administrations va, s'intensifiant de plus en plus, grâce à une multitude d'appareils que l'on peut retrouver chez soi, au travail, dans les espaces publics et en déplacement (Frédéric Douet, 2020).

Dans le rapport 2014 du projet OCDE/g20 « relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique », il est souligné que le développement des infrastructures des télécommunications large bande et son usage à grande échelle est au cœur de l'économie numérique. Au regard de son évolution rapide et des enjeux qui se profilent la concernant, l'OCDE et les économies partenaires recherchent comment mettre en œuvre les NTIC et l'internet au service de leurs objectifs de politique publique.

Malgré son environnement difficile, la téléphonie mobile représente un succès pour la République Démocratique du Congo. Sa pénétration a décuplé, passant de 2,2 millions d'abonnés uniques en 2005 à plus de 22 millions durant le deuxième trimestre 2015. Les opérateurs mobiles ont considérablement contribué à l'économie du Congo : selon l'OIT, entre 2006 et 2010, leur contribution au PIB s'élevait à plus de 5,2 milliards de dollars US ou en moyenne 5,9% du PIB par an. En outre, la GSMA estime que les recettes du secteur mobile représentaient 4,1% du PIB en 2010 et 4,9% en 2014.

L'OCDE a identifié quatre grandes catégories de défis pour la fiscalité du numérique :

- Redéfinir le lien entre une entreprise et un territoire (adapter le concept de « nexus ») : par une modification de la définition d'un établissement permanent, par le recours au concept de présence numérique significative, par la définition d'un établissement permanent virtuel ou par la mise en œuvre d'une retenue à la source par l'État du lieu de transaction ;
- Attribuer de la valeur aux données et caractériser, d'un point de vue fiscal, la fourniture d'information « gratuite » ou, plus précisément, de l'échange de services par des clients ;
- Caractériser les transactions dans le monde numérique – entre achat, location, royalties –, pour lesquelles les dispositions fiscales en droit international sont différentes ;
- Parvenir à collecter la TVA – et plus généralement les taxes sur la consommation – en appliquant le principe du lieu de consommation, et en limitant sa complexité.

Pour ce faire, en fonction de tout ce qui précède, ce que chercherons à savoir est le fait de déterminer ce qui suit : Comment imposer les revenus des entreprises du numériques ? Le monde d'aujourd'hui est un monde globalisé grâce notamment aux progrès réalisés par les Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication. Cette restructuration fait apparaître un nouveau modèle de commerce qui se traduit par la dématérialisation des échanges entre des acteurs disposant la faculté d'opérer dans l'anonymat absolu.

L'objectif de cette étude est de mettre en lumière l'approche fiscale actuelle pour imposer les revenus des entreprises évoluant dans ce type de commerce, car nous estimons que la solution passerait par la réforme de la législation fiscale appropriée, la redéfinition des concepts tels que la notion de l'établissement stable ainsi que la qualification des opérations.

Au regard de la complexité de l'objet de notre étude deux méthodes ainsi qu'une technique ont servi pour rédiger cet article. Nous avons recouru aux méthodes et technique suivantes :

*La méthode Analytique* : Elle nous a permis d'analyser et d'expliquer les décisions liées à la pratique de l'économie numérique dans le monde.

*La méthode comparative* : elle nous a permis d'émettre un jugement en nous référant aux résultats découlant de cette étude.

*La technique documentaire* : Cet instrument nous a conduit à la consultation des textes légaux et réglementaires, d'ouvrages, des notes de cours, des mémoires, et autres documents en rapport avec ce travail.

Cette étude, outre son introduction et sa conclusion, est rendue sous trois points. Le premier point présente des opérations imposables et de recouvrement dans le numérique. Le deuxième traite du recouvrement de l'impôt et enfin le dernier point est consacré aux notions d'établissement virtuel et de territoire fiscal virtuel.

## **I. LES OPERATIONS IMPOSABLES ET DE RECOUVREMENT DANS LE NUMERIQUE**

### **1.1. Transaction électronique et détermination de lieu d'imposition des bénéficiaires**

Le développement du commerce électronique est relativement neutre pour la fiscalité indirecte pour tous les échanges qui impliquent la livraison finale d'un bien tangible. Si l'Internet est utilisé uniquement pour la recherche, la commande et le paiement de biens qui sont ensuite acheminés de manière traditionnelle, la situation est à priori la même que pour la vente à distance et il n'y a pas de spécificité sur ce point du commerce électronique (BARBET (P), 2000).

Lors des transactions internationales, la TVA et la taxe sur la vente de détail (taxe américaine) sont prélevées à la frontière avec le droit de douane et répercutée directement sur le prix de vente aux consommateurs.

Les difficultés de taxation concernent essentiellement les ventes de produits numérisés puisque dans ce cas, il n'y a pas franchissement physique de frontière.

Pour ce type de biens, l'OCDE a proposé que les transactions électroniques soient traitées comme des échanges de services et non de biens et taxées sur le lieu de leur consommation, elle a enfin rejeté les propositions de mise en place de taxes spécifiques comme la « taxe à l'octet ».

Le lieu de consommation est présumé être pour le consommateur le lieu de sa résidence habituelle et pour l'assujetti, le lieu de son établissement.

### 1.1.1. Etablissement de l'impôt

L'établissement de l'impôt soulève trois grands problèmes (Barbet P., 2000).

- le premier est de savoir qu'est-ce qui va porter l'impôt : il s'agit de la problématique de la détermination de la matière imposable, on parle souvent de l'assiette de l'impôt ;
- le deuxième concerne la matière selon laquelle on va procéder au calcul de l'impôt, c'est-à-dire la détermination de la dette fiscale du contribuable. C'est le problème relatif à la liquidation ;
- le troisième a trait aux modalités de transfert du patrimoine du contribuable à la caisse de l'Etat. C'est ce qui concerne le recouvrement.

#### 1.1.1.1. Détermination de la matière imposable

Asseoir l'impôt, c'est déterminer l'élément économique sur lequel l'impôt sera établi, fixer ses bases et son fait générateur. La détermination de l'assiette implique deux opérations : d'une part, l'identification de la matière et d'autre part l'évaluation de cette matière imposable.

Comment savoir la matière à taxer sur le réseau internet particulièrement dans l'application susceptible de générer des revenus imposables c'est-à-dire le World Wide Web « WWW » ?

S'agissant de l'internet, on devrait préciser sur quoi l'impôt est assis, ou se repose ; sur cette question, l'élément économique sur lequel s'établit l'impôt peut être :

- Un bien tangible ou numérisé vendu en ligne : livres, logiciels, vidéos, musique, etc. ;
- Un service : cession et concession de droits d'auteurs, les prestations de publicité, le traitement des données, la fourniture d'information, le téléchargement de produits digitalisés, qui est assimilé à une cession ou une concession de droits d'auteurs, les abonnements mensuels aux sites de rencontres et autres, la publicité à travers des bannières sur le site ; à cela on peut ajouter : la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance des programmes et d'équipement, la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci, la fourniture d'images, de textes et d'informations, et la mise à disposition de bases de données, la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement, et la fourniture de services d'enseignement, et la fourniture de services d'enseignement à distance ; cette liste n'est pas exhaustive.

Pour déterminer la matière imposable générée sur Internet cela impliquerait aussi d'appréhender et d'identifier les personnes opérant sur le réseau et les opérations qui y sont effectuées. L'identification des contribuables est un élément clé dans le développement d'un modèle pour la conformité du commerce électronique. Une première étape vers un système permettant à des opérateurs électroniques (quel que soit l'endroit où ils se trouvent) de faire une déclaration de TVA concernant des ventes à des clients.

Parmi les principes directeurs préconisés par le comité des affaires fiscales, et concernant l'identification des personnes opérant sur le réseau, la seule solution passe par le recours aux « certificats numériques » du type de ceux reconnus par « la directive européenne sur les signatures électroniques » qui peut aider l'administration fiscale à déterminer le statut fiscal d'un client.

Un certificat numérique fait office de pièce d'identification électronique sur internet et permet d'établir un environnement de confiance entre deux entités distantes (personnes physiques, serveurs web, routeurs) qui ont besoin de s'identifier pour communiquer entre-elles, et d'échanger des informations confidentielles. Un certificat numérique précise le nom d'une personne, société ou entité.

Reste à savoir par ailleurs que, en ce qui concerne les échanges via le réseau internet, toutes les opérations effectuées ne sont pas taxables ; afin d'éviter que l'administration fiscale considère que toutes les opérations effectuées via le réseau internet soient considérées comme taxables. En d'autres termes, seules les opérations génératrices de revenus doivent être imposées.

#### 1.1.1.2. La qualification des opérations

L'un des problèmes juridiques majeurs rencontrés par les acteurs du commerce électronique réside dans la qualification des opérations du commerce électronique.

La principale difficulté est de qualifier le transfert de données informatisées dans l'application de la TVA.

La préoccupation principale est de savoir si ces transmissions électroniques doivent être qualifiées de livraison de biens ou de prestations de services. Il convient à ce stade de notre étude de donner la différence fondamentale existant entre qualifier une opération de prestation de services ou de livraisons de biens. Pour ce faire, il sera question de voir successivement la livraison de biens commandés en ligne, la prestation de service, ainsi que le lieu d'imposition.

a) Livraison de biens commandés en ligne

Pour déterminer la TVA applicable s'agissant de la cession d'un bien via le réseau internet, il convient de déterminer si l'on est en présence d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

Lorsque la transaction électronique se limite à passer la commande d'un produit qui fera l'objet d'une livraison physique (par exemple un CD), il s'agira d'une livraison de biens « classique », soumise aux règles habituelles de localisation pour la perception de la TVA. A cet effet, est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un corporel comme un propriétaire.

Ainsi, le transfert de propriété corporelle doit avoir lieu lors du transfert électronique pour qualifier une transaction électronique de livraison de biens ; en d'autres termes, c'est la présence physique ou matérielle au cours de la livraison qui conduit l'administration fiscale à qualifier la transaction électronique de livraison de biens et peuvent être frappées de droit de douane et de la TVA à l'importation.

b) Prestation de services en ligne

Dans le cas de la prestation de services en ligne est considérée comme toute opérations qui ne se constituent pas une livraison d'un bien la transaction totalement dématérialisée, par exemple un disque, un logiciel, un livre ou une musique est directement téléchargé sur l'ordinateur du client, la qualification de l'opération devient plus délicate.

Les instances européennes (la commission et le Conseil), s'inspirant de la position de l'administration française en matière de fourniture de logiciels, ont clairement opté pour la qualification de prestation de services dès lors que l'opération porte sur la livraison de biens dématérialisés.

Selon la commission Européenne, toutes les transmissions électroniques et tous les biens immatériels livrés par de tels moyens sont considérés, aux fins de la TVA communautaires, comme des services.

c) Lieu d'imposition de la TVA communautaire.

La distinction faite entre biens et services prend une importance particulière quant à la détermination du lieu où le bien ou le service est réputé être consommé, et le lieu où il doit être taxé.

Le lieu de livraison d'un bien est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ». Cas où le bien est expédié ou transporté.

Et : « le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de service est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

Pour résoudre le problème de la taxation du commerce électronique transfrontalier, l'OCDE recommande le principe directeur suivant :

« L'imposition doit avoir lieu dans le pays de consommation, afin de prévenir une double imposition ou une non-imposition involontaire lorsque deux pays appliquent des règles incompatibles concernant le lieu d'imposition (le principe de l'imposition à la source et au lieu de destination). »

Il est évident que concernant les "services immatériels" c'est-à-dire les produits téléchargés ou fournis électroniquement, le comité des affaires fiscales de l'OCDE préconise que, dans le commerce B to B (transactions entre entreprises), qu'ils soient considérés comme consommés là où le destinataire a établi sa présence commerciale. Dans les transactions B to C (entre entreprises et consommateurs), le Comité estime souhaitable que le lieu de consommation soit assimilé au lieu de résidence habituel du client.

### 1.1.2. La base imposable

C'est la quantité de matières qui est prise en considération pour le calcul de l'impôt. Pour les transferts de données dans les opérations de transactions commerciales via internet, la base imposable est

constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou la prestation de services.

A l'intérieur du pays, la base d'imposition est constituée selon les différents types de livraison de biens ou prestations de services : « De tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour les opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, ou du prix d'achat des biens ou, à défaut, du prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations, ou du montant des dépenses engagés par l'assujéti pour l'exécution de services, ou ; de la valeur normale de l'opération en question ».

L'évaluation de la matière imposable s'effectuera, comme d'habitude dans la plupart des cas, selon la méthode de la déclaration contrôlée, techniquement fondée sur la collaboration et la sincérité du contribuable.

Cette déclaration devra se faire grâce à un formulaire obtenu en ligne par le contribuable auprès de l'administration fiscale, rempli et signé par lui par lequel il fait connaître au fisc la matière imposable.

Comme pour tous les revenus d'activité (salaires, mobiliers...) les acteurs du e-commerce sont dans l'obligation de déclarer chaque année les revenus perçus dans le cadre de leurs activités. Cette déclaration s'opère à l'aide du formulaire C qui n'est pas fourni directement par l'administration fiscale, mais peut être obtenu soit auprès du centre des impôts, soit en téléchargement sur le site de l'Administration de l'impôt.

Un formulaire de déclaration "multi-pays" au contenu harmonisé pourra également être placé sur le site internet de chaque administration nationale.

### 1.1.3. Le fait générateur

Le fait générateur est l'acte juridique ou le fait matériel, qui donne naissance à la dette fiscale. S'agissant des transactions commerciales électroniques, il est constitué par la livraison de biens tangibles c'est-à-dire de la remise à l'acheteur de la marchandise faisant objet du contrat en ligne ; et en ce qui concerne la prestation de services, par exemple les abonnements mensuels aux sites de rencontres ou de santé, la publicité à travers des « banner » sur des sites ; pour lesquels il n'y a pas de livraison de matérielle, le fait générateur est l'encaissement du prix de la rémunération.

Le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée sauf dans certains cas limitativement énumérés. A l'importation, le fait générateur à lieu et la taxe devient exigible au moment où un bien est introduit à l'intérieur du pays.

### 1.1.4. Sur les taux de TVA applicables

Le taux de TVA dépend du pays dans lequel est installé le consommateur. Les transactions sont soumises à la taxe aux taux et conditions de l'Etat membre de destination des biens et services fournis dans la limite du rapprochement des taux arrêtés selon les juridictions de la manière suivante :

#### a) Cas de l'Union Européenne

- Les taux supérieurs ou égaux à 12% sont admis pour les biens et services,
- Un ou deux taux réduits, d'un niveau minimal de 5% sont autorisés pour livraison de biens et des prestations de services à vocation sociale et culturelle ;

Les opérateurs de commerce électronique étrangers à l'Union devront s'immatriculer auprès d'une autorité fiscale d'un des Etats membres et facturer la TVA au taux applicable dans l'Etat où réside le consommateur. Le pays d'immatriculation redistribuera ensuite les recettes au pays de l'acheteur.

#### b) Cas de la RDC

- En RDC, ce taux est de 16% pour la TVA à l'intérieur et à l'importation, et de 0% à l'exportation.

Au demeurant, pour connaître la TVA applicable aux opérations commerciales, il s'agit de distinguer la vente de biens meubles de la prestation de services qu'on pourrait effectuer directement à partir de son site.

## II. LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT

Après avoir procéder au choix et l'évaluation de la matière imposable, ainsi qu'au calcul de l'impôt l'administration doit le recouvrer ; autrement dit il va falloir réaliser le transfert du patrimoine du contribuable à la caisse de l'Etat<sup>1</sup>.

Il existe une grande diversité de modalité de recouvrement de l'impôt. Parmi ces modalités, la retenue à la source tient une place importante, dans la plupart des pays développés. Nous prendrons à titre d'exemple et de droit comparé la législation fiscale sur l'e-commerce en France.

Le fait de qualifier les transactions électroniques via internet de livraisons de biens ou de prestations de service entraîne des conséquences en matière de l'impôt.

En effet, si l'opération est qualifiée de prestation de services, l'article 182 B du code général des impôts est applicable, et une retenue à la source devra être effectuée par l'entreprise établie en France qui versera une rémunération à une société n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France.

Cependant, en présence d'une convention internationale, la retenue à la source ne sera pas perçue, l'article 7 de la convention modèle OCDE interdisant de pratiquer une imposition en France dans le cas où l'entreprise étrangère n'y dispose pas d'un établissement stable. De plus, si l'opération est qualifiée de livraison des biens, alors la retenue à la source de l'article 182 B ne sera pas applicable.

Le comité des affaires de l'OCDE approuvant un rapport contenant une série de propositions en vue de réformer le régime des impôts sur la consommation dans le cadre du commerce électronique transfrontalier, a recommandé au niveau du recouvrement, la distinction à opérer entre le commerce Business to Business « B to B » et le Business to consumer « B to C ». En ce qui concerne les transactions électroniques entre entreprises, il est recommandé d'appliquer un modèle d'auto-évaluation/auto-liquidation : les destinataires seraient tenus de déterminer l'impôt dû sur les importations de services et biens incorporels et de remettre la somme correspondante aux autorités fiscales nationales.

S'agissant des transactions entre entreprises et consommateurs, le comité recommande d'utiliser à court terme, un système d'enregistrement simplifié pour les fournisseurs non-résidents : l'enregistrement aurait lieu par voie électronique et ne porterait que sur des données de base (le nom, l'adresse et la nature de l'activité).

Selon une telle procédure, le fournisseur serait redevable de l'impôt. La récupération de l'impôt versé en amont ne serait pas possible, sauf si le fournisseur opte pour un enregistrement normal complet.

A moyen et long terme, le Comité des affaires fiscales n'exclut toutefois pas le recours à des solutions fondées sur les nouvelles technologies (par exemple utilisation de logiciels inviolables qui calculeraient automatiquement l'impôt dû et le remettraient au pays de destination via un intermédiaire financier ou un tiers de confiance).

### 2.1. La Fiscalité directe du commerce électronique

La perception de l'impôt direct repose d'une part sur la possibilité pour les administrations fiscales de définir le territoire sur lequel doit s'effectuer la taxation et d'autre part sur la détermination de la fraction du revenu attribuable à cette présence (Rochfeld J., 2010).

La notion « d'établissement stable est la règle qui détermine le droit d'un Etat d'imposer les bénéfices d'une entreprise d'un autre Etat dont le cyberspace est donc au centre de la réflexion. Pour pouvoir taxer une entreprise, un Etat doit voir si elle se trouve dans sa juridiction.

Pour ce faire il existe deux critères importants :

- La notion de résidence et,
- La notion d'établissement stable.

Les Etats peuvent choisir librement quel critère est prépondérant.

---

<sup>1</sup> Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les douanes, harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, éd. Commission Européenne, Bruxelles, 1998, P.13.

Le concept d'établissement stable du modèle de la convention de l'OCDE sert à déterminer si l'entreprise s'est placée dans un territoire fiscal donné. C'est une notion importante, car elle permet au pays source d'imposer les bénéfices réalisés sur son territoire.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, les pays de l'OCDE sont parvenus à un large consensus sur l'interprétation des règles existantes relatives à l'établissement stable, ce qui est essentiel pour déterminer dans quel pays les bénéfices des transactions de commerce électronique peuvent être imposés.

S'agissant de l'impôt sur les sociétés, c'est celui qui atteint uniquement, en principe, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées sur un territoire bien déterminé, par exemple en RDC et ceux dont l'imposition est attribuée à la RDC par une convention internationale relative aux doubles impositions. Par conséquent les sociétés étrangères sont, quelles que soient leur nationalité, soumises à l'impôt sur les bénéfices et profits imposés sur les sociétés en RDC à raison des profits tirés de leurs entreprises exploitées en RDC.

En revanche, les bénéfices réalisés par une société congolaise dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis au Congo à l'impôt sur les sociétés, même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en RDC.

### III. NOTIONS D'ETABLISSEMENT VIRTUEL ET DE TERRITOIRE FISCAL VIRTUEL

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.

A titre d'exemple, sur l'impôt de société, il s'avère que « les revenus générés par quatre de ces acteurs du numérique les GAFA (Google, Apple, Amazon et Facebook) oscilleraient entre 2,5 et 3 milliards d'euros en France, et que ceux-ci « acquittent en moyenne 4 millions d'euros par an au titre de l'impôt sur les sociétés alors qu'ils pourraient être, redevables d'environ 500 millions d'euros ». C'est une érosion considérable que vive les états de consommations (Benateau J., Fiscalité de l'Internet, faculté de droit et de science Politique d'Aix-Marseille, p.22).

Dans l'hypothèse où il existe la notion d'établissement stable, on peut également considérer qu'il existe en matière d'internet, un établissement virtuel qui coïnciderait à l'Etat qui disposerait du droit d'imposer les opérations du commerce virtuel ou électronique.

Une solution aux problèmes de territorialité posés par l'internet serait de considérer que les frontières étatiques n'ont pas disparu sur le réseau et qu'un serveur, un site internet, un espace de discussion, etc., peuvent être rattachés à un Etat, même en l'absence de frontières physiques. Ce rattachement pourrait s'effectuer par le biais des noms de domaines nationaux.

#### 3.1. La fiscalité indirecte du commerce électronique

A ce stade nous pouvons d'ores et déjà affirmer que c'est l'impôt sur la consommation, telle la taxe sur la valeur ajoutée qui sera la plus influencée par les nouvelles technologies ; étant donné que le commerce électronique est devenu un véritable secteur d'activité où le client a la possibilité, tout en restant chez lui, de faire ses courses, de réserver un billet d'avion ou participer à une discussion sur un thème particulier avec des intervenants de différents pays (Rochfeld J., 2010).

En effet, sur ce point nous privilégions encore l'orientation européenne de la TVA étant donné que l'Union Européenne est la première juridiction fiscale dans le monde à se doter d'un texte législatif, concernant l'imposition du commerce électronique et conforme aux principes mis en place dans le cadre de l'OCDE ; et que toutes les décisions concernant la taxe sur la valeur ajoutée sont prises à l'échelon européen, les états membres devant reprendre dans leurs lois les articles des directives votées par l'Union Européenne.

Comme nous l'avons déjà vu, internet a le potentiel de générer d'importante richesse.

La commission européenne a focalisé ses travaux en matière de commerce électronique sur les problèmes liés à la TVA, après en avoir discuté en « interne » ces travaux ont été présentés à Ottawa lors de la réunion de l'organisation de Coopération et de Développement économique « OCDE » exploité dans les lignes qui suivent.



### 3.2. La reconstitution des frontières sur internet

Cette hypothèse de la reconstitution des frontières sur le réseau a été évoquée par Alain Bensoussan lors d'un colloque consacré au commerce électronique selon lui, « si les espaces géographiques ont été supprimés sur le plan technique, ils sont en fait rapidement réapparus mais sous une forme virtuelle, par le biais des noms de domaine et par le biais de la vie privée pour ce qui est du domicile virtuel ».

En effet, chaque Etat dispose sur internet d'une zone matérialisée par un code de pays à deux lettres (appelé aussi "suffixe"), provenant du standard 3116 de l'organisation internationale de Normalisation (ISO), soit, par exemple, « .fr » pour la France, « .de » pour l'Allemagne, « .jp » pour le Japon ou encore « .uk » pour le Royaume Uni, tels que « "tm.fr" », pour les noms de domaines de la zone française correspondant à des marques françaises ; à cette liste on peut aussi ajouter « .cd » pour la République démocratique du Congo.

Ainsi, on pourrait considérer que chaque serveur ayant une adresse internet ayant un suffixe « .fr » serait réputé être en France ou « .cd » en RDC, même si matériellement le serveur (donc l'ordinateur) se trouve dans un autre Etat, afin de résoudre les problèmes de localisation existants à l'heure actuelle.

### 3.3. Les conséquences de la notion de territoire virtuel

En matière d'impôt sur les sociétés, les bénéfices réalisés par le biais d'un serveur, répondant aux critères de l'installation fixe d'affaires créée pour l'exercice de l'activité de l'entreprise, donc constituant un établissement stable, seraient imposables dans l'Etat correspondant au suffixe national utilisé pour localiser ce serveur, ce qui faciliterait considérablement la tâche des administrations fiscales (hormis le problème de la quantification des bénéfices réalisés par le biais de ce serveur).

Ce système pourrait être également appliqué à d'autres impôts : par exemple, en matière d'impôt sur le revenu, les bénéfices non-commerciaux réalisés par un avocat ou un médecin effectuant sur un espace de discussion, pourraient être réputés réalisés dans l'Etat correspondant à l'adresse du serveur utilisé.

Ainsi, dans le cas où l'on rechercherait le centre de leurs intérêts économiques, l'adresse du serveur pourrait déterminer le lieu d'où ils ont tiré la majeure partie de leurs revenus.

En fonction de tout ce qui précède, il faut savoir en ce qui concerne l'établissement stable, qu'il y a une adaptation urgente à faire subordonner à des négociations internationales. En effet, la définition conventionnelle actuelle de l'établissement stable empêche l'application de Droit interne qui pourraient permettre, dans certains cas, d'imposer les bénéfices des entreprises de l'économie numérique. L'objectif de cette adaptation doit être de rendre la notion d'établissement stable mieux à même d'appréhender le phénomène du « travail gratuit ».

A titre d'exemple, il pourrait être considéré qu'une entreprise qui fournit une prestation sur le territoire d'un état au moyen des données issues du régulier et systématique des internautes sur le territoire de cet état doit être regardée comme disposant d'un établissement stable virtuel. Il s'agit, on le voit bien, de constater que la notion d'installation fixe des affaires n'est plus pertinente pour concrétiser le lieu à partir duquel les substances de l'activité économique est exercée.

## CONCLUSION

Le succès du commerce électronique dépend largement de la démocratisation des infrastructures des télécommunications car, là où il y a absence de réseau, le commerce électronique ne peut être possible.

En matière de commerce numérisé, l'OCDE admet qu'un pays est en droit de taxer une entreprise qui produit des revenus sur son territoire virtuel. Mais pour y parvenir, des nouvelles méthodes d'identification et de localisation des transactions ainsi que des assujettis sont impératives, et peuvent être regroupés en deux catégories. Il y a ceux qui sont essentiellement basés sur des moyens technologiques et il y a ceux qui reposent sur un système d'intermédiation utilisant des personnes tierces chargées de certifier l'identité des acteurs et de fournir des informations à l'administration fiscale à des fins d'imposition.

La démarche recommandée par l'OCDE et suivi par la majorité des systèmes fiscaux nationaux consistant, conformément au principe fiscal de neutralité, à préconiser l'application au commerce électronique des règles fiscales adéquates qui portent notamment sur l'enregistrement des non-résidents, l'imposition à la source suivie du transfert de la taxe, le recours aux tiers de confiance, les solutions technologiques et par conséquent la mise en œuvre des conventions fiscales multilatérales.

**BIBLIOGRAPHIE****I. OUVRAGES**

- BARBET, P., *Commerce International et régularisation des échanges internationaux*, éd. *Annales des télécommunications* 58, Paris 13, 2000.
- BEKOLO, B., « Mondialisation de l'économie camerounaise », Friedrich Ebert Stif Long, Yaoundé, 1998.
- GUINCHARD et Alii, *Internet pour le droit*, Paris, Montchrestien, 2<sup>e</sup> éd. 2001
- KAPLAN, D., *Guide du commerce électronique : votre entreprise sur internet*, Paris, Maisonneuve et Larose, 2000.
- MABIALA, L., *La Taxe sur la Valeur Ajoutée, cédularité et réformes fiscales dans les Etats d'Afrique noire*, Kinshasa, éd. CRIGED-SCI, 2003.
- MABIALA, L., *La TVA pratique dans le monde des affaires*, Kinshasa, ed. CRIGED, 2011
- NDUKUMA ADJAYI, K., *Cyber droit : télécom, Internet, contrat de E-commerce*, Kinshasa, éd. PUC, 2009.
- ROCHFELD, J., *Les nouveaux défis du commerce électronique*, Paris, éd. Cedex, 2010.
- VERBIEST, T., *Quelle fiscalité sur internet*, Paris, éd. Juriscom, 1999.
- EAN-LOUIS BILON, *Fiscalité du numérique*, Paris, éd. Les organisations, 2000
- Frédéric DOUET, *Fiscalité du numérique : économie collaborative, financement participatif, monnaies virtuelles, entreprises du numérique : start-up - entreprises innovantes, localisation des entreprises du secteur du numérique, TVA*, Paris, éd. Lexis Nexis, 2020

**II. DOCUMENTS OFFICIELS**

- Ordonnance-loi n°23/10 du 13 mars 2023 portant code du numérique
- Ordonnance Loi n°010/001 du 20 Août 2010 portant institution de la TVA en RDC.
- Ordonnance-loi 69-009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur le revenu, telle que modifiée et complétée à ce jour.
- Loi cadre n°013/2002 du 16 octobre 2002 portant sur les télécommunications en République Démocratique du Congo.
- Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales
- Arrêté Ministériel n°CAB/MIN/FINANCES/2018/012/ du 20 mars 2018 fixant les conditions de souscription des déclarations fiscales par voie électronique.

**III. TEXTES INTERNATIONAUX ET AUTRES DOCUMENTS.**

- Rapport Organisation de Coopération et de Développement Economique, OCDE 2014, du projet OCDE/g20 « relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ».
- Rapport commission européenne du groupe d'experts de haut niveau sur la taxation de l'économie numérique, 2014.
- La Convention Fiscale Modèle OCDE sur les communications électroniques internationales, 2009.
- La Convention des Nations Unis sur les communications électroniques internationales 2014.
- Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les douanes, harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, éd. Commission Européenne, Bruxelles, 1998, P.13.

**II. WEBOGRAPHIE**

- [http://www.jurisexpert.net/le\\_nouveau\\_régime\\_fiscale\\_du\\_commerce\\_électronique\\_feed](http://www.jurisexpert.net/le_nouveau_régime_fiscale_du_commerce_électronique_feed).
- <http://google-produkte.blogspot.fr/2013/06/google-news-bleibtoffene-plattform-fuer-verlage.html>.
- <http://www.nytimes.com/interactive/2013/05/25/sunday-review/corporate-taxes.html>.