**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf
Doctorante à Université Oran 2 -
Faculté de Droit et des Sciences Politiques

تاريخ الإستلام: 14 أبريل 2018 تاريخ القبول للنشر : 10 أكتوبر 2018

Résumé :

L'une des caractéristiques fondamentales de la TVA : en tant qu'impôt sur la consommation est celle qui exige que les recettes doivent être perçues par la juridiction où à lieu la consommation finale. La TVA, a en effet été conçue sur la base du commerce traditionnel et son application au commerce électronique pose des difficultés. Celles-ci sont principalement liées à la dématérialisation des échanges par voie électronique, qui perturbe l'identification et la localisation des opérateurs, mais trouble également l'appréhension du processus de création de valeur.

Depuis la conférence d'Ottawa, Il Ya eu un large consensus sur l'intégration du commerce électronique à la fiscalité indirect et d'écarter toutes nouvelles « *propositions de taxes spécifiques aux échanges électroniques* ». Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE reconnaît que:

- *Le principe de destination devrait s'appliquer globalement : Selon ce principe, les taxes applicables aux services vendus à l'étranger doivent être perçues dans le territoire où a lieu la consommation finale.*
- *Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens :*

Depuis lors, ces conditions cadres ont été généralement acceptées par la plupart des pays comme constituant une base solide pour les travaux en cours sur l'imposition du commerce électronique. En effet, on est confrontés à des difficultés lors de la mise en œuvre du principe de destination pour les échanges

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

internationaux de services et de biens incorporels que pour les échanges internationaux de biens corporels vu que les premiers ne peuvent pas faire l'objet de contrôles aux frontières comme c'est le cas pour les biens corporels. C'est pourquoi des Principes directeurs qui reflètent le principe de destination ont été élaborés par étapes par l'OCDE pour déterminer la juridiction d'imposition des fournitures internationales de services et de biens incorporels. Lancés depuis février 2006, et finalisés en novembre 2015, ces principes directeurs visent à uniformiser l'application de la règle technique dite du lieu d'imposition fondée sur la résidence fiscale du consommateur dans tous les cas d'application des taxes à la consommation, afin de minimiser les risques de double imposition ou de non-imposition involontaire et d'offrir davantage de certitude aux entreprises et aux administrations fiscales. Néanmoins, plusieurs pays ont déjà instauré des mesures similaires à celles proposées par l'OCDE, notamment l'UE, la Norvège, l'Afrique du Sud et l'Islande.

De fait, l'objectif premier de notre travail est de fournir un bref exposé des principes directeurs de TVA/TPS en matière de commerce électronique que l'Union Européenne a déjà mises en place depuis janvier 2015.

Mots clés : TVA, commerce électronique, services et biens incorporels, commerce en ligne, fiscalité indirecte, produits numérisés.

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

إقليمية الرسم على القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية

ملخص :

من أهم الخصائص الأساسية للضريبة على القيمة المضافة كضريبة على الاستهلاك هي إن الإيرادات يجب استيفاؤها من قبل الدولة التي تم الاستهلاك النهائي في إقليمها. لقد تم تصميم الرسم على القيمة المضافة في الواقع على أساس التجارة التقليدية وتطبيقها على التجارة الإلكترونية يواجه تحديات. وترتبط هذه الأخيرة أساسا بالطابع الافتراضي للمبادلات الإلكترونية ، مما يعطل تحديد هوية ومكان أطراف العلاقة التجارية.

منذ مؤتمر أوتاوا، كان هناك توافق واسع حول دمج التجارة الإلكترونية في الضرائب غير المباشرة ورفض كل مقترح بشأن ضرائب خاصة بالمبادلات الإلكترونية. تعترف لجنة الشؤون المالية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بما يلي:

- ينبغي تطبيق مبدأ الوجهة أو الاتجاه على مستوى العالم: وفقا لهذا المبدأ، الضرائب على الخدمات التي تتم في الخارج تخضع للضريبة في إقليم الدولة التي تم فيها الاستهلاك النهائي للخدمة المعنية

- وفيما يتعلق بالضريبة الاستهلاك، ينبغي ألا تعتبر المنتجات الرقمية مثل توريد السلع. ومنذ ذلك الحين هذه الشروط الأساسية تم قبولها عموما من معظم البلدان بوصفها تشكل أساسا متينا للعمل الجاري بشأن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية. في الواقع، نحن نواجه صعوبات في تطبيق مبدأ الوجهة أو الاتجاه للتجارة الدولية في الخدمات والسلع غير الملموسة مقارنة بضائع ملموسة حيث أن الأولى لا تعبر الحدود الإقليمية للدول فلا تخضع للرقابة لدى الجمارك كما هو الحال بالنسبة للممتلكات المادية. لهذه الأسباب وضعت المبادئ التوجيهية التي تعكس مبدأ الوجهة أو الاتجاه عبر مراحل من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تطبق على الخدمات والسلع غير الملموسة. بدأت في فبراير 2006، و انتهت في نوفمبر 2015، تهدف إلى تطبيق مبدأ الوجهة أو الاتجاه الذي يركز على محل إقامة المستهلك في جميع حالات تطبيق الضرائب على الاستهلاك،

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

للحد من مخاطر الازدواج الضريبي أو عدم التطبيق غير المقصود للضرائب و لتعزيز التفة للشركات وإدارات الضرائب على حد سواء. ومع ذلك، لقد تم اعتماد مبادئ مماثلة لتلك التي اقترحتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من طرف العديد من البلدان تدابير، بما في ذلك الاتحاد الأوروبي والنرويج وجنوب أفريقيا.

في الواقع، فإن الهدف الأساسي لعملنا هو تقديم بيان موجز للمبادئ التوجيهية ي مجال الضريبة على القيمة المضافة والتي بدأ العمل بها فعليا في دول الاتحاد الأوروبي منذ يناير 2015. الكلمات المفتاحية : الرسم على القيمة المضافة، التجارة الإلكترونية، والخدمات والبضائع غير الملموسة، الأعمال التجارية عبر الإنترنت، الضرائب غير المباشرة، والمنتجات الرقمية.

Abstract

One of the fundamental characteristics of VAT: as a consumption tax is that which requires that the revenue must be collected by the jurisdiction where final consumption takes place. VAT has been conceived on the basis of traditional trade and its application to electronic commerce poses difficulties. These are mainly linked to the electronic dematerialization of exchanges, which disrupts the identification and location of operators, but also disturbs the apprehension of the process of creating value.

Since the Ottawa conference, there has been a broad consensus on the integration of e-commerce with indirect taxation and to eliminate any new "proposals for electronic exchange-specific taxes". The OECD Committee on Fiscal Affairs recognizes that:

- *The principle of destination should apply globally: According to this principle, the taxes applicable to services sold abroad must be collected in the territory where the final consumption takes place.*
- *With regard to consumption tax, the delivery of digitized products should not be treated as a delivery of goods.*

Since then, these framework conditions have generally been accepted by most countries as providing a solid basis for ongoing work on the taxation of electronic commerce. Difficulties are encountered in implementing the

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

destination principle for international trade in services and intangible goods and for international trade in tangible goods, since the former can not be subject to controls as is the case with tangible goods. For this reason, the Guidelines reflecting the destination principle have been developed in stages by the OECD to determine the jurisdiction of taxation of international supplies of services and intangible property.

Launched in February 2006 and finalized in November 2015, these guidelines aim to standardize the application of the so-called tax-based technical rule based on the tax residence of the consumer in all cases of application of consumption taxes, In order to minimize the risk of double taxation or unintentional taxation and to provide greater certainty to enterprises and tax administrations. Nevertheless, several countries have already introduced measures similar to those proposed by the OECD, notably the EU, Norway, South Africa and the Island.

Indeed, the main objective of our work is to provide a brief overview of the VAT / TPS guidelines on e-commerce that the European Union has already put in place since January 2015.

Keywords: VAT, e-commerce, services and intangibles products, indirect taxation, digitized products.

Sommaire

Section 1 : La détermination géographique du lieu de consommation des fournitures transfrontières de services et de biens incorporels

Sous-section 1 : Le lieu d'imposition des prestations de services et des fournitures de biens incorporels rendues à des assujettis (B2B)

Sous-section 2 : Le lieu d'imposition des prestations de services et des fournitures de biens incorporels rendue à des non-assujettis (B2C)

Section 2 : L'identification du client dans les fournitures transfrontalières de services et de biens incorporels

Sous-section 1 : Les échanges internationaux B2B de services et de biens incorporels

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

Sous-section 2 : Les échanges internationaux B2C de services et de biens incorporels

Introduction

De prime abord, la mondialisation, la croissance progressive et accéléré des TIC ainsi que la libéralisation des échanges ont progressivement permis aux entreprises de fournir des services et des biens incorporels aux consommateurs du monde entier, conduisant à une forte croissance du commerce international de services et de biens incorporels fournis à distanceⁱ. Bien qu'Internet soit avant tout un outil de communication par excellence, les milieux d'affaires ont pu évoluer son utilisation potentielle en tant que support de marketing et de ventesⁱⁱ. L'adoption généralisée d'Internet comme plate-forme de transactions commerciales est due à raison de son caractère ouvert et l'ouverture est un principe technique et philosophique sur lequel s'appuie l'expansion du commerce électroniqueⁱⁱⁱ. Ce dernier couvre à la fois l'achat de marchandises physiques et immatérielles. Il existe différents types de relations dans le commerce électronique, on peut distinguer :

- *Le commerce électronique de détail B2C (business to consumer), est la forme de commerce électronique qui connaît la plus forte progression depuis l'avènement du e-commerce^{iv}.*
- *Le commerce électronique interentreprises B2B (business to business), désigne la vente en ligne de produits et de services entre entreprises^v.*
- *Le commerce électronique entre particuliers, ou C2C (consumer-to-consumer). Il s'agit des cyber-entreprises de type C2C qui jouent le rôle d'intermédiaires à travers son sites web permettant la vente entre particuliers en publiant leurs annonces et en facilitant les transactions^{vi}.*

La croissance du commerce électronique permet aux consommateurs d'avoir accès aux marchés internationaux, à un plus large éventail de produits et à des prix compétitifs. Toutefois, cette modification du comportement des entreprises et des consommateurs n'est pas sans incidences sur la fiscalité indirecte^{vii}.

En effet, la TVA est un impôt sur les dépenses de consommation. Elle s'applique aux achats de biens et de services effectués à titre onéreux sur le territoire d'un pays donné par une personne redevable de l'impôt^{viii}. La taxe est

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

en principe prélevée sur la « valeur ajoutée » créée à chaque étape de la production et de la distribution^{ix}.

Des règles distinctes relatives au lieu de livraison/prestation s'appliquent aux biens et aux services. La règle de base dans le cas des biens est celle du lieu de livraison^x. En effet, lorsqu'il s'agit d'opération commerciale portant sur un service, le lieu d'imposition de la TVA est généralement défini en ce référant à trois critères, à savoir, le lieu d'établissement du prestataire, le lieu d'établissement du preneur ou le lieu d'utilisation du service, permettent normalement de déterminer un seul et même lieu, celui de la consommation effective du service^{xi}. Toutefois, l'avènement du commerce électronique conduit à une « dématérialisation des échanges qui brouillent la frontière entre livraisons de biens et prestations de services et accroît les possibilités de disjonction entre ces divers lieux mais rend aussi plus difficile leur détermination »^{xii}. Dans ce contexte, il convient de distinguer entre biens commandés sur l'Internet et livrés aux ménages ou aux entreprises par des moyens traditionnels (comme une opération de vente par correspondance) et biens ou services effectivement livrés au consommateur par voie électronique^{xiii}. Les opérations de commerce « off line » ne créent pas de problème en matière de TVA vu que l'utilisation d'Internet comme support de transaction ne fait qu'amplifier les possibilités offertes par ces canaux traditionnels de communication. En revanche, la fourniture en ligne « on line » de biens numérisés (logiciels, musiques, ouvrages en ligne, vidéos, etc.), qui ne se traduit par aucun transfert physique n'est pas appréhendée correctement par le régime traditionnel de TVA. La stricte application des règles actuelles peut aboutir à la non-taxation^{xiv} vu que la richesse issue du commerce en ligne se détache de la notion de territoire, fondement des systèmes fiscaux traditionnels^{xv}. En outre, très peu de consommateurs finaux paient la TVA sur l'acquisition de services auprès d'entreprises étrangères, par exemple e-livres, des jeux, la musique, etc, tandis que la TVA est due lorsque le même produit est acquis à partir d'un fournisseur local^{xvi}.

Dans l'environnement e-commerce en évolution rapide et constante alimentée par la mobilité des personnes et des capitaux, le prélèvement des impôts sur la consommation est confronté à l'absence de principes internationalement admis concernant le lieu d'imposition des services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux^{xvii}. L'émergence de nouveaux types de commerce pour contourner les manières plus traditionnelles

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

d'effectuer des échanges autour desquelles des systèmes fiscaux sont élaborés, place les administrations fiscales face à des problèmes fondamentaux quant à l'identification des acteurs du marché et au développement d'outils de contrôle permettant d'assurer que l'impôt soit correctement pris en compte pour chaque transaction^{xviii}. En Algérie, Le e-commerce ainsi que l'e-fisc (DGE) sont lancés officiellement au dernier trimestre de 2016^{xix}.

Cet article abordera la problématique de territorialité de TVA lorsqu'il s'agit d'opérations de commerce internationales portant sur des services et des biens incorporels. On commencera par le premier aspect qui concerne la détermination géographique du lieu de consommation des fournitures transfrontières de services et de biens incorporels. Ce dernier est subdivisé en deux points, à savoir : le lieu d'imposition des prestations de services et des fournitures de biens incorporels rendues à des assujettis (B2B), ensuite le lieu d'imposition des prestations de services et des fournitures de biens incorporels rendues à des non assujettis (B2C). Le deuxième aspect, quant à lui, portera sur l'identification du client dans les fournitures transfrontalières de biens et de services incorporels, qu'on analysera dans le cadre des transactions transfrontalières B2B et B2C.

Section 1 : La détermination géographique du lieu de consommation des fournitures transfrontières de services et de biens incorporels

Depuis la Conférence d'Ottawa sur les principes fiscaux en matière de commerce électronique en 1998, le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE^{xx} conduit les travaux de mise au point de Principes directeurs internationaux pour la TVA (taxe sur la valeur ajoutée)/TPS (taxe sur les produits et services au Canada)^{xxi}. Les principes directeurs mettent l'accent sur la neutralité de la TVA dans le contexte du commerce transfrontalier et entérine le principe de destination pour la TVA/TPS^{xxii}. L'OCDE indique que les systèmes de TVA ont besoin de règles relatives au lieu d'imposition pour appliquer le principe de destination, non seulement aux transactions électroniques B2C, qui impliquent une consommation finale, mais aussi aux transactions B2B, même si elles n'impliquent pas de consommation finale^{xxiii}. Dans les échanges internationaux de biens corporels, le principe de destination fonctionne bien parce qu'il peut s'appuyer sur des contrôles aux frontières. Il est toutefois plus difficile de mettre en œuvre le principe de destination pour les échanges de services et de biens

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

incorporels. Leur nature même rend impossibles les contrôles douaniers qui permettraient de confirmer leur exportation et d'appliquer la TVA à l'importation. De fait, des règles spécifiques ont été élaborées pour la détermination de la juridiction d'imposition des fournitures internationale de services et de biens incorporels qui reflètent le principe de destination^{xxiv}.

Sous-section 1 : Le lieu d'imposition des prestations de services et des fournitures de biens incorporels rendues à des assujettis (B2B)

Dans le commerce international des biens corporels, les exportations sont imposées au taux zéro, c'est-à-dire exonérées de TVA/TPS avec droit à déduction et les importations sont imposées dans le pays de destination, au même taux et sur la même base que les biens produits localement. De cette manière, il n'y pas de différence de traitement fiscal entre les biens achetés sur le territoire national et les biens importés^{xxv}. Par contre, pour le commerce international de services et des biens incorporels, il n'existe pas de tels principes communs dans la mesure où les services ne peuvent, par définition, pas faire l'objet d'un contrôle aux frontières du fait de leurs caractères immatériels^{xxvi}.

En vertu de la version 2015 des Principes directeurs de l'OCDE en matière de TVA, l'imposition des transactions B2B dans la juridiction où a lieu la consommation est fondée sur le principe directeur nommé « *critère principal* ». Ce critère principal est régi par le principe directeur 3.2 qui stipule que « *le lieu de consommation pour les prestations entre entreprises, c'est la juridiction dans laquelle le client est situé* »^{xxvii}. Ce critère présomptif qui constitue la règle générale énonce que le lieu réel de consommation en cas de fourniture transfrontière de services et des biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non-résidente doivent être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale. En effet, l'identité du client est « *normalement déterminée par référence à l'accord commercial* »^{xxviii}. Un accord commercial peut être un document écrit (par exemple, les factures) comme il peut être prouvé par des éléments probants dans des enregistrements de conversations téléphoniques sur la conclusion d'accords et portant sur l'offre ou la fourniture de services et/ou de biens incorporels. Ces éléments peuvent également apparaître sous forme électronique (courriels, prises de commande, paiements en ligne, etc.), voire sous d'autres formes encore à mesure que de nouvelles technologies apparaissent^{xxix}. Pour définir le lieu de

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

consommation des entreprises destinataires non-résidentes dans le cadre de transactions de commerce électronique entre entreprises en particulier dans les cas où le client dispose de plusieurs localisations, les juridictions sont encouragées par le Principe directeur 3.4^{xxx} à utiliser une méthode permettant de garantir que le droit d'imposition reviendra à la juridiction où est implanté l'établissement du client qui utilise le service ou le bien incorporel.

Sous-section 2 : Le lieu d'imposition des prestations de services et des fournitures de biens incorporels rendue à des non-assujettis (B2C)

Deux règles générales sont recommandées par l'OCDE pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finaux^{xxxii} :

- *pour les prestations qui sont matériellement exécutées en un lieu aisément identifiable et qui sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées en présence à la fois de la personne qui exécute la prestation et de celle qui la consomme (prestations destinées à être consommées sur place), le Principe directeur 3.5 recommande une règle relative au lieu d'imposition basée sur le lieu d'exécution de la prestation.*
- *pour les prestations qui ne sont pas couvertes par le Principe directeur 3.5, le Principe directeur 3.6 recommande un lieu d'imposition basé sur la résidence habituelle du consommateur.*

Par le biais du Principe directeur 3.5, l'OCDE vise principalement l'harmonisation internationale en matière de TVA sur les prestations qui sont immédiatement consommées en un lieu d'exécution identifiable, plutôt que celles qui peuvent être fournies à distance ou qui peuvent être consommées à un moment ultérieur. Ces prestations couvrent par exemple les services à la personne telle que la coiffure, le massage, la physiothérapie, le logement, les services des restaurants, les entrées au cinéma, au théâtre, à des expositions, les parcs et des compétitions sportives^{xxxii}. En fait, le Principe directeur 3.5 stipule que « Pour l'application du Principe directeur 3.1, c'est la juridiction dans laquelle la prestation est matériellement exécutée qui est en droit d'imposer les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals lorsque ces prestations :

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

- sont matériellement exécutées en un lieu aisément identifiable ;
- sont habituellement consommées au moment et là où elles sont matériellement exécutées, et
- requièrent habituellement la présence matérielle de la personne qui exécute la prestation et de celle qui consomme les services ou les biens incorporels au moment et à l'endroit où ces services ou ces biens incorporels sont matériellement exécutés »^{xxxiii}.

A défaut, et lorsqu'il s'agit des fournitures de services et de biens incorporels tels que les services de conseil, de comptabilité, les services juridiques, les services financiers et d'assurance, la location à long terme de biens meubles, les services de diffusion et de télécommunication, les fournitures de logiciels en ligne et leur mise à jour, la fourniture de contenus numériques (films, émissions de télévision, musique, etc.), le stockage de données numériques et les jeux en ligne, qui peuvent être^{xxxiv} :

- consommés à un autre moment que celui de leur exécution ; ou
- la consommation et/ou l'exécution est probablement continue ; ou
- aisément ou fréquemment fournis à distance.

Selon le Principe directeur 3.6 « Aux fins de l'application du Principe directeur 3.1, la juridiction dans laquelle le client a sa résidence habituelle a le droit d'imposer les fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finals, autres que ceux qui sont visés au Principe directeur 3.5 ». Pour de telles fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finaux, le lieu de la résidence habituelle du consommateur constitue le critère présomptif pertinent pour la juridiction de consommation, dans la mesure où on suppose que ce type de services et de biens incorporels seront généralement consommés dans la juridiction où le client a sa résidence habituelle^{xxxv}.

En Algérie, l'art. 7 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA) stipule « qu'une affaire est réputée faite en Algérie :

- en ce qui concerne la vente, lorsqu'elle est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Algérie ;
- en ce qui concerne les autres opérations, lorsque le service rendu, le droit cédé, l'objet loué ou les études effectuées sont utilisés ou exploités en Algérie ».

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

L'article 07 qui précise la territorialité de TVA renvoie au lieu d'utilisation et la jouissance du service sans aucune référence à la résidence du client. Il serait nécessaire que l'Algérie modifie la législation existante pour veiller à ce qu'il n'y aurait pas de double imposition pour ces fournitures.

Les nouvelles règles respectent-elles le principe de neutralité dans la taxation du commerce électronique?

L'OCDE affirme qu'au biais de la nouvelle norme, l'achat de services et de biens incorporels à des fournisseurs établis dans des juridictions à taux faibles ou nuls ne procure dès lors aucun avantage fiscal au consommateur final. Le consommateur est une cible probable, en particulier dans le cadre des taxes à la consommation, mais la mobilité, l'ambiguïté et l'anonymat constituent des problèmes lorsqu'il s'agit d'identifier les consommateurs^{xxxvi}.

Section 2 : L'identification du client dans les fournitures transfrontalières de services et de biens incorporels

La fiscalité basée sur le concept de résidence est la pierre d'assise de l'assujettissement non seulement à l'impôt direct mais aussi à l'impôt sur la consommation. Elle correspond à toute personne ayant sa résidence dans le pays taxateur, qu'il s'agisse d'un individu ou d'une entreprise^{xxxvii}. Selon l'OCDE, une entreprise dispose de plusieurs moyens pour identifier le pays de résidence de l'acheteur, où a lieu la consommation en s'appuyant sur des facteurs objectifs tels que l'adresse de facturation ou d'autres indices de résidence, vérifiables par l'entremise du tiers de confiance, la certification numérique (le cas échéant) ou d'autres moyens. Néanmoins, cela peut supposer une gestion lourde pour l'entreprise et n'échappe pas au risque d'erreur lorsqu'un client parvient à dissimuler sa localisation^{xxxviii}. Ces manœuvres d'anonymat intentionnel favorisent l'omission de déclarer certaines opérations et rendent difficile le prélèvement de l'impôt^{xxxix}.

Sous-section 1 : Les échanges internationaux B2B de services et de biens incorporels

L'identité est aujourd'hui déterminée par une sphère territoriale et une sphère virtuelle. Les innovations technologiques ont permis aux multinationales

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

de fuir les territoires vers les réseaux^{xl}. S'ajoute à cela qu'il est possible de cacher volontairement l'identité de l'acheteur par l'utilisation d'adresses e-mail anonymes^{xli}.

L'OCDE a indiqué qu'aux fins de ces Principes directeurs, les opérations entre entreprises sont supposées celles où le fournisseur et le client sont considérés comme des entreprises. Les opérations entre entreprises et consommateurs finaux sont supposées être celles où le client n'est pas reconnu comme une entreprise^{xlii}. La première étape que le fournisseur doit l'effectuer pour déterminer le traitement de TVA / TPS appropriée est d'établir si son client est une entreprise ou pas^{xliii}. En effet, le concept d'entreprise, en tant que telle, n'a pas été définis dans les lignes directrices de l'OCDE à des fins de TVA ce qui peut conduire à des difficultés pour évaluer si un destinataire d'un service est considéré comme une entreprise ou comme un consommateur. L'OCDE s'est contentée d'une simple note de bas de page N°23, qu'on pourrait en passer inaperçue stipulant que « *les entités juridiques peuvent comprendre les personnes physiques et les institutions non-commerciales telles que les gouvernements, les organisations sans but lucratif et d'autres institutions* »^{xliv}. Nombreux sont les commentateurs qui ont plaidé pour une définition claire qui pourrait être la suivante: la « *personne imposable* », toute personne qui, indépendamment, réalise en tout lieu, une activité économique, quel que soit le but ou les résultats de cette activité. Ainsi, d'avis que la notion de « *consommateur* » devrait également être définie. A titre de simplification, ils ont proposé de le définir comme toute personne qui ne se qualifie pas comme une entreprise^{xlv}. Il est souvent difficile en pratique de déterminer si un client est considéré comme une entreprise ou un consommateur vu que le « *bénéficiaire* » n'a pas un numéro de TVA alors qu'il devrait probablement être considéré comme une entreprise dans son pays du point de vue du fournisseur^{xlvi}. Le fournisseur peut également évaluer si le client est une société ou un consommateur privé en se basant sur le type de produit vendu et les quantités achetées^{xlvii}. L'OCDE a expliqué que « *les juridictions peuvent envisager d'obliger les vendeurs à fournir le numéro d'identification à la TVA de leurs clients, ou un numéro d'identification fiscale, ou tout autre élément (par exemple l'information disponible dans les registres de commerce) afin d'établir leur statut. Lorsqu'un vendeur, agissant de bonne foi et ayant fait des démarches raisonnables, n'est pas en mesure d'obtenir les documents nécessaires à l'établissement du statut de son client, on peut présumer que le client n'est pas une entreprise, auquel cas les règles en vigueur pour les*

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

fournitures destinées aux consommateurs finaux pourraient s'appliquer »^{xlvi}. En conséquent, KPMG^{xlvi} a conclu que si un fournisseur a agi de bonne foi et fait tous les efforts raisonnables pour déterminer le statut du client, une autorité fiscale ne devrait pas remettre en question le traitement de TVA / TPS résultant appliqué. Quand un fournisseur trompe délibérément sur son statut ou la résidence d'un client, cela ne devrait pas se traduire par le fournisseur d'être exposé à des sanctions^l.

Sous-section 2 : Les échanges internationaux B2C de services et de biens incorporels

De nature, Internet ne repose sur aucun emplacement physique. L'emplacement physique n'a aucune importance puisque la nature même du réseau veut qu'on puisse accéder à un site par tout autre ordinateur situé n'importe où dans le monde et connecter au Net^{li}. De fait, et lorsqu'il s'agit d'opérations entre entreprises et consommateurs finaux B2C, les juridictions sont encouragées par l'OCDE à autoriser les fournisseurs à s'appuyer, autant que possible, sur l'information qu'ils obtiennent habituellement de leurs clients dans le cadre de leur activité commerciale normale, pour autant que cette information fournisse une preuve raisonnablement fiable du lieu de résidence habituelle de leurs clients^{lii}.

L'OCDE explique que « *la détermination de la juridiction où le client a sa résidence habituelle peut comprendre l'information obtenue au cours du processus commercial (par exemple le processus de commande) comme la juridiction et l'adresse du client, ses coordonnées bancaires (notamment le pays du compte bancaire) et l'information liée à sa carte de crédit. Les juridictions peuvent exiger que la fiabilité de ces informations soit corroborée par des indices supplémentaires relatifs à la résidence du client. Dans certains cas, de tels indices peuvent constituer la seule indication de la juridiction de résidence habituelle du client. Ces indices seront différents selon le type de commerce en cause et peuvent comprendre un numéro de téléphone de contact, l'adresse IP de l'appareil utilisé pour télécharger des contenus numériques ou l'historique commercial du client (qui peut par exemple comprendre des informations sur le lieu de consommation principale, la langue des contenus fournis ou l'adresse de facturation). Ces indicateurs sont vraisemblablement appelés à évoluer au fil du temps à mesure que les TIC et les pratiques commerciales évoluent* »^{liii}.

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

M. Franck le Mentec, avocat, s'est interrogé, en pratique comment les administrations fiscales des Etats membres de l'Union Européenne vont-ils pouvoir identifier l'établissement ou le domicile du consommateur ? Souvent, quand on pense aux critères de domiciliation, on cite les fameux six mois de résidence en France. La même règle existée aussi en Algérie^{liv}. La règle des 180 jours pose un vrai problème, car beaucoup de personnes ne la respectent pas. Or la durée de résidence est essentielle. On compte toujours sur le nombre de jours, mais ce n'est qu'un critère parmi d'autres. Le critère principal est quand même le lieu de résidence du foyer. En effet, les contribuables s'adaptent aux méthodes des vérificateurs en matière de fausse domiciliation et ne laissent aucune trace au travers le recours à des techniques plus sophistiquées de chalandage fiscal : « ils n'ont pas de bail à leur nom et logent, par exemple, trois ou quatre fois par semaine dans leur ancien domicile donné à leurs enfants »^{lv}. Il faut aussi prendre en compte, entre autres, le centre des intérêts personnels, économiques. Lorsqu'un Luxembourgeois télécharge un fichier dans un cybercafé en France, comment établir le domicile ou l'établissement du consommateur ? Se fie-t-on à l'adresse IP, faut-il envoyer son numéro de passeport - qui n'indique d'ailleurs pas le lieu du domicile^{lvi}?

Toutefois, vérifier le pays de résidence d'un consommateur en utilisant l'adresse IP de l'appareil utilisé pour recevoir la fourniture à distance ne peut pas être un indicateur fiable de la compétence de résidence habituelle parce que les consommateurs utilisent systématiquement la technologie, tels que les réseaux privés virtuels (VPN), qui masque l'adresse IP^{lvii}. Aussi, l'utilisation des cartes-cadeaux ou des codes numériques préachetés pour le paiement pour le droit de téléchargement d'un contenu numérique soulève des questions similaires.

La TVA peut ne pas avoir été recueillie lorsque la carte-cadeau ou le code numérique ont été acquis. Il n'y a pas d'information portant sur le lieu de résidence habituelle du consommateur^{lviii}. En outre, l'utilisation de la langue du contenu numérique fourni en tant qu'indicateur du pays de résidence habituelle soulève des questions similaires. Les fournisseurs ne classent pas leurs produits par la langue, mais plutôt par le nombre de produits. Il est peu probable que le système de facturation du fournisseur puisse reconnaître le langage de la teneur en se référant au numéro de produit. La langue et le contenu ne sont pas des indicateurs utiles du pays de résidence. Par exemple, lorsque le contenu des commandes des clients en espagnol, le fournisseur ne sera pas être en mesure de déterminer dans quels des nombreuses juridictions de langue espagnole le

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

consommateur réside. De nombreux fournisseurs distants de haut volume de contenu de faible valeur anticipent une activité commerciale et exigent que leurs clients mettent en place un compte qui facilite les transactions futures. Le compte information comprend généralement une adresse postale pour le client ainsi que des informations de facturation tel qu'un numéro de carte de crédit et une adresse de carte de crédit de facturation, qui est généralement le même que l'adresse mail. Les fournisseurs intégreront ce système pour déterminer la résidence du client pour les achats faite en utilisant le compte. Les fournisseurs de contenu à distance qui ne contemplent pas répéter des affaires ne nécessitent habituellement pas que leur client mis en place un compte, et ne peut exiger un numéro de carte de crédit et adresse de facturation avant la fin de la transaction. Softec croyait que l'utilisation de ces informations pour déterminer la résidence habituelle des acheteurs est suffisamment fiable qu'elle devrait être acceptée par les juridictions à la TVA^{lix}.

Dans le même contexte, *Tax Executives Institute (TEI)* a posé les défis dont ils sont confrontés les fournisseurs à fin d'obtenir une documentation fiable pour établir la résidence dans le cas de fournitures de faible valeur effectuées avec un minimum d'interaction entre le fournisseur et le client. L'Institute a indiqué que l'existence de tel contrat sera plus précise que deux éléments de preuve moins fiables, ce qui rend l'évaluation de la qualité des preuves encore plus importante que la quantité d'éléments de preuve. Elle a suggéré dans ces commentaires qu'il peut être acceptable pour les fournisseurs de compter sur un seul élément de preuve d'un haut degré de fiabilité, par exemple, l'information fourni à un fournisseur par un processeur de paiement, comme une carte bancaire ou de crédit, est plus fiable pour l'identification de résidence du client qu'une adresse IP^{lx}.

Certaines petites entreprises de vente de modèles de tricot sur les plates formes ont exprimé dans leurs commentaires la difficulté à se conformer à ces Principes vu que *Paypal*^{lxii} ne fournissent pas les données de localisation du client nécessaire requises par les règlements, seule une indication du pays. Les clients ont préféré mettre fin à des achats lorsqu'on leur demande de l'information supplémentaire (adresse complète, numéro de téléphone, etc) nécessaire pour un téléchargement numérique. Ils ne veulent pas partager cette information supplémentaire avec les petites entreprises^{lxiii}. L'Association suisse des banquiers (SBA) a souligné que les contribuables et les autorités fiscales ont besoin de certitude juridique pour la détermination du lieu d'imposition. Un

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

nombre limité et peu d'indices devraient permettre la détermination du lieu habituel de résidence du client. Ces indices devraient être reconnus par toutes les parties afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition. En outre, ces indices devraient être recouvrables au cours des processus d'affaires normales afin d'éviter une charge administrative supplémentaire^{lxiii}.

Conclusion

Le paysage de la fiscalité internationale connaît depuis quelques années une mutation profonde sous l'effet de la mondialisation et la numérisation de l'économie. Les pays ont défini de nouvelles normes pour vue que sa mise en œuvre généralisée permette de protéger leurs bases d'impositions^{lxiv}.

Au sein de l'Union Européenne, depuis le 1er janvier 2015, c'est le « *principe de destination* » qui s'applique : le lieu de prestation des services est le lieu où le preneur non assujéti est établi, à son domicile ou sa résidence habituelle, quel que soit le lieu d'établissements du prestataire^{lxv}. Bien que l'UE ait pu adopter des règles contraignantes « *hard law* » notamment en matière de TVA, les Principes directeurs de l'OCDE ne prétendent pas être juridiquement contraignants, elles relèvent en fait du « *soft law* ». Néanmoins, l'expérience a montré qu'ils ont une forte réputation persuasive avec les gouvernements des deux membres et non-membres de l'OCDE^{lxvi}. En conséquence, les lignes directrices et tous commentaires éventuels les concernant doivent être suffisamment clairs et complets de façon à minimiser les risques d'une double imposition de la même transaction^{lxvii}. Ces Principes directeurs sont applicables à toutes les fournitures transfrontalières de services et biens intangibles et ne sont pas uniquement destinées à être appliqués aux entreprises qui opèrent au sein de l'économie numérique seulement. Ce malentendu peut se produire parce que ces Principes ont été produits dans le contexte de l'action 1 du plan BEPS^{lxviii} de l'OCDE/G20 sur les défis de l'économie numérique^{lxix}. L'OCDE propose que la plupart des services fournis B2C devraient être taxés sur la base du principe destination, à savoir baser sur la résidence habituelle du client, comme étant le meilleur indicateur pour identifier le lieu de la consommation (règle générale). Toutefois, l'OCDE souligne que la règle générale ne peut pas donner une bonne indication du lieu de la consommation dans le cas de « *la fourniture des services sur place* », une deuxième règle - à savoir généralement où les services sont effectivement réalisés (en présence à la fois de la personne qui effectue la livraison et la personne qui la consomme^{lxx}. Même si les pays

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

sont d'accord sur la norme à appliquer qui est la résidence habituelle du client, si les critères utilisés pour déterminer cette résidence sont prescrits et différents, alors la double imposition est probable^{lxxi}. On soutient l'avis des commentateurs qui ont plaidé pour que la détermination du lieu de résidence du client doive, autant que possible, être par référence à l'information qui est facilement disponible au moment de l'approvisionnement^{lxxii}.

Vu l'aménagement des règles de territorialité de TVA/TPS visant à harmoniser les régimes nationaux sur la base du principe de taxation au lieu de destination, il paraît nécessaire d'adapter le régime de la TVA en Algérie à la numérisation de l'économie étant donné que le régime actuel est incapable d'intégrer les services et les biens incorporels fournis par internet.

La Confédération Fiscale Européenne a indiqué qu'il est impossible d'accepter que les juridictions, dans leurs règles générales, ne fassent pas la différence entre business-to-business et business-to-consommateurs-fournitures dans leur législation nationale, comme le cas de l'Algérie, car il est nécessaire d'appliquer des règles d'imposition uniforme, afin de garantir le droit à déduction^{lxxiii}.

En effet, les Principes directeurs de TVA / TPS de l'OCDE visent à fournir un cadre global basé sur deux principes fondamentaux - le principe de la neutralité et le principe de destination - tout en même temps sauvegarder les recettes de la TVA pour les gouvernements et la réalisation d'un terrain de jeu de niveau. Cependant, pour fonctionner dans un environnement mondial, les critères suivants sont d'une importance égale aux entreprises: neutralité; l'efficacité de la conformité et de l'administration; certitude et de simplicité; efficacité; et justice^{lxxiv}. *Retail NZ*^{lxxv} a apprécié les efforts de l'OCDE sur l'application du principe de destination sur les services et les actifs incorporels, elle a suggéré que ce même principe énoncé dans le document de travail devrait également être appliqué aux biens corporels. Les lignes directrices prévoient un excellent point de départ pour l'élaboration d'un accord international sur la collecte de tout impôt sur la consommation. Un tel accord est attendu depuis longtemps, les gouvernements doivent agir maintenant pour éliminer les distorsions des marchés des biens ainsi que des services et des biens incorporels et en vue de promouvoir une mise en œuvre cohérente du principe de destination dans la fiscalité indirecte au niveau mondial^{lxxvi}. La Chambre de Commerce Internationale (CCI) a indiqué dans ces commentaires sur les Principes Directeurs de TVA/TPS que pour trouver un équilibre entre la sauvegarde des

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

recettes de TVA et d'assurer la certitude et la simplicité pour les entreprises, en tant que collecteurs de la taxe, il devrait y avoir une coopération entre les gouvernements et également entre les gouvernements et les entreprises, ainsi qu'un cadre global de coopération établie de manière cohérente dans les différentes juridictions plutôt que d'un état d'esprit de compétence^{lxxvii}. Pour la mise en œuvre réussie de ces Principes, il est essentiel, indique la CCI qu'il y ait un niveau élevé d'efforts concertés par les pays vers l'alignement des législations nationales (y compris la conformité de l'information)^{lxxviii}.

En effet, l'application des nouvelles règles de TVA/TPS qui confèrent le lieu d'imposition des fournitures de biens et de services incorporels au lieu où réside le client qui est le lieu où consomme le consommateur en vertu du principe de destination, est relativement simple sur le plan conceptuel, mais les problèmes surgissent en pratique, lors de la perception de la TVA due^{lxxix}. Il reviendra cependant aux prestataires de service de déterminer le taux de TVA applicable selon le lieu de résidence du client en fonction de différents critères, à savoir, l'adresse IP, les intermédiaires financiers....etc, « *source d'insécurité juridique pour les opérateurs* »^{lxxx}.

Bas de page

ⁱ OCDE, « *Principes directeurs internationaux de pour la TVA/TPS* », Novembre 2015, page52, disponible à l'adresse, <https://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/principes-directeurs-internationaux-tva-tps.pdf>, consulté le 17 juillet 2016.

ⁱⁱ LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE FRANÇAIS, « *L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international* », Rapport d'information enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 juillet 2013, page04, , disponible à l'adresse, <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1243.asp>, consulté le 14 février 2016.

ⁱⁱⁱ OCDE, « *Les incidences économiques et sociales du commerce électronique : résultats préliminaires et programmes de recherche* », 1999, page12, disponible à l'adresse,

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/les-incidences-economiques-et-sociales-du-commerce-electronique_9789264272088-fr, consulté le 16 novembre 2016.

^{iv} OCDE, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* », page 83, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE, 2014, disponible à l'adresse, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr>, consulté le 8 novembre 2015.

^v OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page 83.

^{vi} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page 84.

^{vii} OMD, « *Commerce électronique : Questions découlant des échanges de vues de la Commission de politique générale et taches à ajouter au Programme de travail du PTC* », Bruxelles, le 6 février 2015. COMITE TECHNIQUE PERMANENT, 207 eme/208 eme sessions, 3, le 6 mars 2015, page10, disponible à l'adresse, <http://www.wcoomd.org/~media/WCO/Public/FR/PDF/Topics/Facilitation/Resources/Permanent%20Technical%20Committee/207%20208/Items/PC0401F1.ashx?db=web>, consulté le 28 aout 2016.

^{viii} OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », page17, Déclaration d'orientation du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE devant être présentée lors de la Conférence internationale « *Démantèlement des obstacles au commerce électronique mondial* », 19-21 novembre 1997 à Turku, Finlande, DAFFE/CFA(97)35/REV2, disponible à l'adresse, [https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/%3Fcode%3DDAFFE/CFA\(97\)35/REV2%26docLanguage%3DFr&sa=U&ved=0ahUK_EwJC_-PFqeHOAhWINpoKHdcaB8EQFggQMAU&client=internal-uds-cse&usq=AFQjCNHn1X7JS6Fw7GuslB1XdChnFBgeTw](https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/%3Fcode%3DDAFFE/CFA(97)35/REV2%26docLanguage%3DFr&sa=U&ved=0ahUK_EwJC_-PFqeHOAhWINpoKHdcaB8EQFggQMAU&client=internal-uds-cse&usq=AFQjCNHn1X7JS6Fw7GuslB1XdChnFBgeTw), consulté le 27 aout 2016.

^{ix} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page13.

^x OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », page18.

^{xi} GUILLANDLA Nicolas, « *La TVA et les services électroniques: l'appréhension de l'immatériel par la fiscalité indirecte* », Rapport de recherche – master 1 - droit des affaires- UNIVERSITÉ D'AIX-EN-PROVENCE, 2014-2015, page16.

^{xii} HUET Frédéric, « *La fiscalité du commerce électronique* », Edition Litec, Paris, 2000, page78.

^{xiii} OCDE, « *La révolution des communications et la mondialisation du commerce : conséquence pour la politique et l'administration fiscale* », page24.

^{xiv} BRUNET Frédéric au nom de la commission fiscales adoptée par l'assemblée générale du 10 mai 2001, « *Une proposition de directive TVA sur la taxation du commerce électronique en ligne : un effort pour une concurrence fiscale saine a plan des principes mais délicate à appliquer au sein d'un cyberspace* », page05, Chambre de commerce et d'industrie de paris, disponible à l'adresse, <http://cci-parisidf.fr/sites/default/files/etudes/pdf/documents/bru0105.pdf>, consulté le 23 décembre 2015.

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

^{xv} SENAT FRANCAIS, Groupe de travail de la commission des finances du Sénat sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, « *le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source* », Rapport d'information fait au nom de la commission des finances, session extraordinaire 2014-2015, n° 691, 87 pages, déposé le 17 septembre 2015, page07, disponible à l'adresse, <https://www.senat.fr/notice-rapport/2014/r14-690-notice.htm>, consulté le 20 décembre 2016.

^{xvi} OECD, « *Comments received on public discussion drafts* », page168, Discussion draft for public consultation: 'International VAT/GST Guidelines – Guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles and provisions on supporting the guidelines in practice, 25 february 2015, disponible à l'adresse, http://www.oecd.org/ctp/consumption/03_public-comments-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf, consulté le 15 octobre 2016.

^{xvii} OCDE, « *L'application des impôts sur la consommation aux échanges internationaux de services et de biens incorporels* », Rapport d'étape et projet de principe, Centre for tax policy and administration, page03, disponible à l'adresse, https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/34422670.pdf&sa=U&ved=0ahUKEwi_lo3ChOHOAhWBSBQKHUJUAIEQFggZMAk&client=internal-uds-cse&usq=AFQjCNF7_stEMf4Rk44nLwO1bU6XXmtnOQ, consulté le 27 aout 2016.

^{xviii} COMMISSION EUROPEENNE, direction générale de la TVA et les douanes (XXI), « *Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les douanes* », numéro XXI/98/0359 du 3 avril 1998, page08, disponible à l'adresse électronique, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/interim_report_on_electric_commerce_fr.pdf, consulté le 23 novembre 2016.

^{xix} ZIKARA Mustapha, « *Loi de finance 2017* », page 205, disponible à l'adresse, <file:///C:/Users/djamel/Downloads/PACK%20LF%202017%20V.01%20loi%20notes%20communiqu%C3%A9s%20et%20articles%20DGI%20+nouveaux%20d%C3%A9clarations%20+autres.pdf>, consulté le 05 février 2017.

^{xx} Organisation pour la coopération et de développement économiques.
^{xxi} Les Principes directeurs en matière de TVA/TPS reposent sur deux principes fondamentaux adoptés par le Comité des affaires fiscales:

- le principe de « neutralité » en vertu duquel la TVA sur la consommation finale est un impôt qui doit être neutre pour les entreprises, et
- le principe de « destination » en vertu duquel des services et des biens incorporels qui font l'objet d'échanges internationaux doivent être soumis à la TVA dans la juridiction où ils sont consommés.

OCDE, « Les principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS », février 2006, page03.

^{xxii} OMD, rapport précité, page20.

^{xxiii} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page31.

^{xxiv} **OCDE, « Les principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS, Principes directeurs pour la neutralité », Comité des affaires fiscales, Groupe de travail N°9 sur les impôts sur la consommation, Centre de politique et d'administration**

Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

fiscale, 28 juin 2011, page05, disponible à l'adresse, <https://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/48331980.pdf>, consulté le 24 aout 2016.

^{xxv} CHARLET Alain, BUYDENS Stephan, « *Les principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée/taxes sur les produits et services* », Revue de planification fiscale et financières, Vol 33, n°1, page95, disponible à l'adresse, www.oecd.org/ctp/.../OECDInternationalVATGSTGuidelinesNeutrality.p..., consulté le 15 mars 2016.

^{xxvi} OCDE, « *Les principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS* », CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES, février 2006, page09, disponible à l'adresse, <https://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/36179233.pdf>, consulté le 24 aout 2016.

^{xxvii} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page34.

^{xxviii} Principe directeur 3.3 stipule que « *aux fins de l'application du Principe directeur 3.2, l'identité du client est normalement déterminée par référence à l'accord commercial* ».

^{xxix} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page35.

^{xxx} Principe directeur 3.4 stipule que « *aux fins de l'application du Principe directeur 3.2, lorsque le client possède des établissements dans plusieurs juridictions, les droits d'imposition reviennent à celle(s) où se trouvent l'établissement ou les établissements qui utilisent le service ou le bien incorporel* ».

^{xxxi} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page53.

^{xxxii} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page53.

^{xxxiii} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page54.

^{xxxiv} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page55.

^{xxxv} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page55.

^{xxxvi} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page53.

^{xxxvii} SEOGO Karim, « *La fiscalité internationale et le commerce électronique* », 4juillet 2015, disponible à l'adresse, <http://lefaso.net/spip.php?article65641>, consulté le 20 janvier 2016.

^{xxxviii} OCDE, « *Les règles actuelles d'impositions des bénéficiaires industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique* », rapport final, page75, rapport final, centre de politique et d'administration fiscales (PAF), 2004, disponible à l'adresse, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/35869074.pdf>, consulté le 11 avril 2016.

^{xxxix} Nations Unies, Secrétariat, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, « *Considérations fiscales pour l'entreprise électronique* », Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, page04, disponible à l'adresse, unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan001714.pdf, consulté le 03 février 2017.

^{xl} CHOTARD Antoine, « *Les modèles d'affaires de l'économie numérique* », LAN / Novembre / Décembre 2009 - n°24, page15, disponible à l'adresse, www.aecom.org/content/.../Dossier_ModelesEcoNum_lan24_web.pdf, consulté le 10 mai 2016.

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

^{xli} Wiss. Mit. Nina Marx et August Georg, « *Imposer au vingt-et-unième siècle: le commerce électronique et les impôts sur internet du point de vu allemand, européen et international* », Revue « *Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires* » 1999/3, disponible à l'adresse, www.fontaneau.com/v2/?p=262, consulté le 19 aout 2016.

^{xlii} **OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page33.**

^{xliii} OECD, documents précité, page142.

^{xliv} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page36.

^{xlv} OECD, document précité, page108.

^{xlvi} OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page140.

^{xlvii} KERRIGAN Arthur, « *TVA sur le commerce électronique : pourquoi doit-on changer les règles ?* », **Issu de** Petites affiches - 21/02/2002 - n° 38 - page 37.

^{xlviii} **OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page33.**

^{xlix} KPMG est un réseau international de cabinets d'audit et de conseil exerçant dans 152 pays.

ⁱ OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page144.

ⁱⁱ COMMISSION EUROPEENNE, direction générale de la TVA et les douanes (XXI), « *Rapport sur l'impact du commerce électronique sur la TVA et les douanes* », page06.

ⁱⁱⁱ OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page56.

^{liii} OCDE, rapport précité, Novembre 2015, page56.

^{liv} En effet, l'art 3 §2 du CIDTA stipule que « *Sont considérés comme ayant en Algérie leur domicile fiscal :*

- a) *les personnes qui y possèdent une habitation à titre de propriétaires ou d'usufruitiers ou qui en sont locataires lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives pour une période continue d'au moins une année,*
- b) *les personnes qui y ont soit le lieu de leur séjour principal, soit le centre de leurs principaux intérêts ».*

^{lv} BOCQUET Eric, « *Evasion des capitaux : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ces incidences fiscales* », Enregistré à la Présidence du Sénat le 17 juillet 2012 Dépôt publié au Journal Officiel, Édition des Lois et Décrets du 18 juillet 2012, Tome I : rapport, page 397, disponible à l'adresse, <https://www.senat.fr/rap/r11-673-2/r11-673-21.pdf>, consulté le 19 juin 2016.

^{lvi} MARINI Philippe, « *La fiscalité numérique* », rapport d'information fait au nom de la Commission Des Finances, Sénat n 614, le 27 juin 2012, disponible à l'adresse, <http://www.senat.fr/rap/r11-614/r11-6141.pdf>, consulté le 7 mars 2015 , page203.

^{lvii} OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page185.

^{lviii} OECD, document précité, page186.

^{lix} OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page186.

^{lx} OECD, document précité, page202.

**Territorialité de la TVA
en matière de commerce électronique**

EL ARABI Afaf- Doctorante à Université Oran 2

^{lxi} PayPal est un service de paiement en ligne qui permet de payer des achats, de recevoir des paiements, ou d'envoyer et de recevoir de l'argent.

^{lxii} OECD, document précité, page138.

^{lxiii} OECD, document précité, page188.

^{lxiv} OCDE, « *Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS* », Note d'information, mars 2016, disponible à l'adresse, https://www.google.com/url?q=http://www.oecd.org/fr/ctp/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf&sa=U&ved=0ahUKEwi7qIS9hrnPAhUEExoKHWtpBC04ChAWCBkwCA&client=internal-uds-cse&usg=AFQjCNGK8X5tXgVWT5MxT_ErE4VreYfTLg, consulté le 01 octobre 2016.

^{lxv} SENAT FRANCAIS, Groupe de travail de la commission des finances du Sénat sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, « *le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source* », rapport précité, page24.

^{lxvi} OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page142.

^{lxvii} OECD, documents précité, page142.

^{lxviii} Érosion de la base imposable et transfert de bénéfices (*Base erosion and profit shifting*).

^{lxix} OECD, document précité, page150.

^{lxx} OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page173.

^{lxxi} OECD, document précité, page224.

^{lxxii} OECD, document précité, page236.

^{lxxiii} OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page68.

^{lxxiv} OECD, « *Comments recieved on public discussion drafts* », page129.

^{lxxv} Association commerciale qui représente les intérêts des détaillants en Nouvelle-Zélande.

^{lxxvi} OECD, document précité, page179.

^{lxxvii} OECD, document précité, page129.

^{lxxviii} OECD, document précité, page129.

^{lxxix} International Monetary Fund (FMI), « *SPILLOVERS IN INTERNATIONAL CORPORATE TAXATION* », IMF POLICY PAPER, Washington, D.C. May 9, 2014, page50, disponible à l'adresse, <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>, consulté le 11 novembre 2016.

^{lxxx} GUILLANDLA Nicolas, « *La TVA et les services électroniques: l'appréhension de l'immatériel par la fiscalité indirecte* », Rapport de recherche – master 1 - droit des affaires- UNIVERSITÉ D'AIX-EN-PROVENCE, 2014-2015, page23.