l'impact de l'économie numérique sur le système de TVA : analyse des obstacles et recommandations

The Impact of the Digital Economy on the VAT System: Analysis of Obstacles and Recom mendations

Hasnaa IKHLEF *
Université Djillali LIABES, Sidi Bel Abbès, Algérie
hasnaaikhlef@yahoo.com
Djillali LIABES University, Sidi Bel Abbes, Algeria

Date de soumission: 24/11/2025 – Date d'acceptation: 21/12/2025 – Date de publication: 27/07/2026

Résumé : La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constitue un pilier essentiel du financement public en Algérie et dans plusieurs pays arabes. Elle s'applique au consommateur final tout en permettant la déduction des taxes en amont. Avec l'essor des services numériques, les transactions transfrontalières soulèvent des défis liés à l'absence de présence physique du fournisseur et à la difficulté de déterminer le lieu de consommation. Les réformes récentes adoptent le Reverse Charge pour les opérations B2B et le système OSS pour les ventes B2C. L'introduction des taxes sur les services numériques renforce l'équité et améliore le recouvrement fiscal.

Mots clés: TVA, économie numérique, double imposition, recouvrement, B2B, B2C.

Abstract: Value-added tax (VAT) constitutes an essential pillar of public financing in Algeria and several Arab countries. It applies to the final consumer while allowing the deduction of input taxes. With the rise of digital services, cross-border transactions raise challenges related to the absence of a physical presence of the supplier and the difficulty of determining the place of consumption. Recent reforms have introduced the Reverse Charge mechanism for B2B operations and the OSS system for B2C sales. The introduction of digital services taxes strengthens equity and improves tax collection efficiency.

Keywords: VAT – Value Added Tax, Digital economy, Double taxation ,Tax collection B2B, B2C.

*** Auteur correspondant: Hasnaa IKHLEF**

Introduction :

Au cours des dernières décennies, le monde a connu des transformations profondes dans la structure de l'économie internationale, le numérique s'imposant comme une force centrale dans la reconfiguration des modes de travail, de commerce et de production. La transformation numérique n'est plus simplement un choix technique ou une orientation stratégique pour certaines institutions, mais une nécessité existentielle pour rester compétitif dans un environnement dynamique et en rapide évolution.

Dans ce contexte, la maîtrise approfondie des dynamiques de l'économie numérique et la compréhension des opportunités et défis qu'elle pose sont devenues une priorité stratégique pour les États et les institutions. La compétitivité économique future appartiendra à ceux qui investissent efficacement dans la numérisation et s'adaptent aux transformations de cette nouvelle économie.

L'économie numérique désigne la partie de l'activité économique qui repose sur les technologies numériques telles qu'Internet, les télécommunications, le cloud computing, l'intelligence artificielle et l'Internet des objets. Ce concept dépasse le simple commerce électronique ou les services numériques, pour englober la construction d'un écosystème intégré reliant les secteurs traditionnels aux technologies modernes selon des modèles opérationnels innovants et durables[1].

Le terme "économie numérique" est apparu pour la première fois en 1995 dans l'ouvrage de Don Tapscott The Digital Economy: Promise and Peril – The Age of Networked Intelligence, à la suite de l'expansion rapide d'Internet à l'échelle mondiale dans les années 1990, modifiant radicalement les modes de production, de distribution et de diffusion des biens, services et connaissances[2].

Selon l'Office des statistiques stratégiques, l'économie numérique est définie comme : "Le réseau mondial des activités économiques et sociales activées par Internet et les technologies numériques, ainsi que les efforts institutionnels visant à améliorer l'efficacité et la productivité dans la production et le transfert de la connaissance"[3].

Le droit fiscal, tant au niveau national qu'international, rencontre de grandes difficultés pour s'adapter aux transformations induites par l'économie numérique. Ces problèmes se manifestent dans la fiscalité directe, telle que l'impôt sur les sociétés, mais aussi dans la fiscalité indirecte, notamment la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La TVA constitue l'un des impôts les plus importants des systèmes fiscaux modernes, appliquée par 118 pays sur 184 membres du Fonds monétaire international et de la Banque

[1] – رجم خالد، واصل خولة، سعادة الويزة، «واقع الاقتصاد الرقمي في الجزائر: دراسة تحليلية لقطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال»، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، 2018, ص. 44 .

[2] – بركان، بشري، مقومات الاقتصاد الرقمي في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والبنكية وإدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 01، 2023، ص. 256.

[3] – عيل محمد الخوري، الاقتصاد الرقمي: عامل متغير بين الفرص والتحديات التنظيمية، المركز العربي للتعلم ودراسات المستقبل، الاتحاد العربي للاقتصاد الرقمي، 2025, ص. 11 .

mondiale (soit environ 64%)[4]. Elle représente une source essentielle pour financer les dépenses publiques et les politiques économiques.

Cependant, les profondes transformations de l'économie mondiale, en particulier la révolution numérique, ont rendu l'application de la TVA plus complexe aux niveaux national et international.

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) [5]souligne que l'économie numérique engendre des difficultés pour :

- la collecte de la TVA sur les services immatériels transfrontaliers, notamment dans les transactions B2C où le consommateur se situe dans un pays différent du fournisseur ;
- l'importation de biens de faible valeur, qui peuvent échapper à la collecte ou être soumis à des montants minimes ;
- le respect des obligations fiscales par les entreprises numériques non résidentes ;
- l'utilisation de mécanismes tels que le reverse charge, qui transfèrent la responsabilité du calcul de la TVA au consommateur.

Des études africaines montrent également un manque de sensibilisation aux lois relatives à la TVA sur les services numériques, contribuant à l'augmentation de l'évasion fiscale.

Importance de l'étude :

Scientifique : combler un vide dans la littérature arabe sur la relation entre l'économie numérique et la TVA, en analysant les problèmes juridiques et fiscaux des transactions numériques transfrontalières.

Pratique : fournir des solutions concrètes pour aider les autorités fiscales à superviser les opérations numériques, améliorer les mécanismes de collecte de la TVA et réduire l'évasion fiscale, notamment dans le domaine des services immatériels.

Nationale : soutenir les efforts de modernisation du système fiscal, renforcer les ressources de l'État et adapter le cadre législatif à la transformation numérique en Algérie et dans les pays en développement.

Internationale : permettre la compréhension des tendances internationales actuelles, cohérentes avec les développements de l'OCDE et de l'Union européenne, et servir à concevoir un modèle national efficace.

Problématique :

Dans quelle mesure le système de TVA a-t-il su s'adapter aux caractéristiques de l'économie numérique et quels sont les principaux obstacles juridiques et techniques limitant son efficacité aux niveaux national et international ?

---

[4] – سعادة فاطمة الزهرة، هسعودي خيرة، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الجزائري: دراسة تاريخية، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد الثامن، جامعة قورقلة، الجزائر، جوان 2028، ص. 232.

[5] - Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) / G20, Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique – Action 1 : Rapport 2014, Paris : OCDE, 2014, p. 31 .

Questions secondaires :

Quelle est l'adéquation des règles territoriales actuelles aux transactions numériques transfrontalières ?

Quel impact de l'absence de présence physique des entreprises numériques sur le concept d'« établissement stable » ?

Quelles difficultés pour appliquer la TVA aux services immatériels et aux transactions B2C et B2B ?

Quels mécanismes pour la collecte de la TVA dans l'économie numérique et dans quelle mesure le système algérien y répond-il ?

Méthodologie :

L'étude adopte une approche descriptive et analytique pour examiner les variables clés liées à l'économie numérique et à la TVA, et analyser leurs interactions afin de proposer des conclusions applicables.

TITRE 1 : Cadre légal et technique de la TVA en Algérie

Le plus importantes dans les pays arabes ayant adopté ce régime, jouant un rôle déterminant dans le financement des budgets nationaux, bien que leur poids relatif varie d'un pays à l'autre. En moyenne, la contribution de la TVA à l'ensemble des recettes fiscales dans onze pays arabes dépasse 46 %, avec des écarts significatifs, allant de 36,7 % au Liban à 67,7 % en Jordanie. Malgré cette importance, l'efficacité globale de cette taxe demeure limitée, représentant environ 7,1 % du produit intérieur brut (PIB), un niveau inférieur à la moyenne des pays émergents et en développement, qui s'établit à 11,4 %.

En Algérie, la TVA contribue à hauteur de 37,4 % du total des recettes fiscales, soit environ 4,4 % du PIB [6], illustrant ainsi son rôle central dans la structure des revenus publics nationaux, tout en soulignant que son poids dans le PIB reste inférieur à la moyenne observée dans les pays à économie émergente.

Sous-titre 1 : Définition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est considérée comme un impôt neutre, n'affectant pas la situation des assujettis légaux, puisque le consommateur final supporte effectivement le poids réel de cet impôt. Quant à l'assujetti légal (vendeur ou fournisseur), il joue le rôle d'intermédiaire entre l'administration fiscale et le consommateur final.

La TVA peut être définie comme un impôt uniforme payé de manière fractionnée**,** calculé sur la valeur ajoutée des biens et services au cours de leurs différentes étapes de production ou de commercialisation, selon un mécanisme garantissant l'égalité dans sa perception. L'impôt s'applique à la production à chaque étape, c'est-à-dire sur **l'**augmentation de valeur que subissent les biens et services à chaque phase de production ou de circulation. La TVA est calculée sur la production vendue à la fin de chaque étape, déduction faite de la valeur de la

[6] – محمد موعش، طارق إسماعيل، نوران يوسف، النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، صندوق النقد العربي، أبوظبي – الإمارات العربية المتحدة، 2017، ص. 15.

production achetée au début, ce qui permet d'éviter le cumul fiscal, c'est-à-dire l'imposition multiple du même élément à différentes étapes.

Le régime de la TVA a remplacé le système de la taxe sur le chiffre d'affaires (« TUGP » et « TUGPS ») à la suite des réformes fiscales de 2010, se distinguant par sa simplicité, sa facilité d'application et la large portée de son champ d'application, incluant de nombreuses opérations, certaines étant obligatoirement assujetties et d'autres de manière facultative.

La TVA est donc un impôt indirect prélevé sur la consommation ou la dépense finale, applicable aux opérations à caractère industriel, commercial ou artisanal, ainsi qu'aux services des professions libérales, à l'exception des services du secteur administratif public.

Sous-titre 2 : Champ d'application de la TVA

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) s'applique aux opérations entrant dans le cadre d'une activité industrielle, commerciale ou artisanale, réalisées par le redevable de la taxe de manière habituelle ou occasionnelle.

La TVA est calculée selon les modalités suivantes :

- Taux normal de 19 %, applicable aux produits, biens, denrées alimentaires, objets et opérations ne bénéficiant pas du taux réduit.

- Taux réduit de 9 %, applicable aux biens et services présentant un intérêt particulier sur les plans économique, social et culturel.

L'article 64[7] détermine les personnes redevables a la TVA, lorsqu'elle livre des biens ou fournit des services à un autre redevable, doit établir une facture ou un document équivalent mentionnant expressément le montant de la TVA due, en plus du prix ou de la rémunération convenue. La mention de la TVA sur la facture constitue une obligation formelle et substantielle, visant à garantir la transparence du processus fiscal et à déterminer l'assiette réelle de l'impôt pour chaque opération.

Toute personne inscrivant sur sa facture un montant de TVA, même si celui-ci n'est pas effectivement dû ou si la personne n'est pas assujettie à la taxe, engage sa responsabilité personnelle pour le paiement de cette taxe au Trésor public. Cette règle s'applique indépendamment du statut légal du redevable, qu'il soit assujetti ou non, dès lors qu'il a mentionné la TVA sur la facture sans droit.

Les articles 102 et 103 [8]prévoient un système de versements anticipés et provisoires pour les redevables résidant en Algérie exerçant leur activité depuis au moins six mois avant le début de l'exercice fiscal. Ce système permet, sur demande déposée avant le 1er février de chaque année, de répartir le paiement de la taxe en plusieurs acomptes, facilitant ainsi la gestion de la trésorerie et assurant le règlement régulier des obligations fiscales.

Le redevable est tenu de fournir une déclaration mensuelle ou trimestrielle indiquant son chiffre d'affaires soumis à la TVA pour chaque période, avec calcul de la taxe due après

[7] - Ministère des Finances – Direction Générale des Impôts، Code des taxes sur le chiffre d'affaires , l'article 64 du, Bulletin de janvier 2025.
[8] -Voir le texte de l'article 102 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires.

déduction des montants déjà payés selon les factures ou documents comptables agréés. Cette demande reste valable pendant toute l'année fiscale, sauf retrait explicite ou cessation d'activité. Les éventuels excédents de paiement sont imputés sur les acomptes suivants ou restitués à l'échéance. Ce dispositif assure le recouvrement régulier de la taxe, la transparence des procédures fiscales et la protection des droits des contribuables, tout en offrant une flexibilité financière adaptée à la gestion de leurs obligations fiscales.

Pour les transactions avec des entreprises étrangères, les montants réglés en devises étrangères sont convertis en dinars sur la base du taux de change officiel en vigueur à la date de signature du contrat. Le taux de vente des devises est appliqué conformément aux dispositions de l'article 156 du Code des impôts directs et taxes assimilées[9].

Au terme de l'analyse, le commerçant ne reverse au Trésor public que la différence entre la taxe collectée auprès des clients et la taxe payée aux fournisseurs, conformément à la règle comptable suivante. La Taxe sur la Valeur Ajoutée collectée (TVA Collectée) correspond à la taxe perçue par le commerçant lors de la vente de biens ou de la prestation de services assujettis à la TVA. À titre d'exemple, si un commerçant vend un bien pour un montant de 1000 DZD avec un taux de TVA de 19 %, il applique 190 DZD de TVA, montant qui doit être reversé aux autorités fiscales compétentes.

La Taxe sur la Valeur Ajoutée déductible (TVA Déductible) correspond à la taxe acquittée par le commerçant lors de l'acquisition de biens ou de services nécessaires à l'exercice de son activité économique. Cette taxe est imputable sur la TVA collectée. Par exemple, si le commerçant achète des matières premières pour 5000 DZD avec une TVA de 19 % (soit 950 DZD), il peut déduire ce montant de la TVA collectée pour le calcul de la TVA finale due.

La formule comptable de référence s'écrit ainsi :

$$TVA\ collectée - TVA\ déductible = TVA\ due$$

Dès lors, lorsque la TVA collectée excède la TVA déductible, le commerçant reverse la différence à l'État. En revanche, lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, il bénéficie d'un remboursement ou d'un crédit de TVA, conformément aux dispositions fiscales en vigueur.

C'est à ce niveau que se pose le problème : comment assurer la collecte de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) face à l'économie numérique, notamment lorsque les transactions se déroulent en ligne et que les entreprises ne sont pas physiquement présentes dans le pays du consommateur ?

[9] -Ministère des Finances – Direction Générale des Impôts, Loi sur les impôts directs et taxes assimilées, l'article 156, Bulletin de janvier 2025.

TITRE 2 : Cadre théorique de la TVA dans les transactions internationales

Sous-titre 1 : Principes fondamentaux de l’application de la TVA à l’échelle internationale

Le principe de destination

L'objectif général de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui consiste à imposer la charge sur la consommation finale, conjugué au mécanisme du paiement fractionné, constitue le fondement des principes régissant l'application de la TVA aux échanges internationaux. Le défi central en matière de politique économique concernant l'application internationale de la TVA réside dans la détermination de savoir si la taxe doit être prélevée par la juridiction d'origine ou par la juridiction de destination. Selon le principe de destination, la taxe est finalement perçue uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction fiscale concernée. En revanche, selon le principe d'origine, la taxe est collectée dans les juridictions où la valeur ajoutée est créée. La principale différence économique entre ces deux principes réside dans le fait que le principe de destination garantit une concurrence équitable entre les entreprises au sein d'une même juridiction, tandis que le principe d'origine assure l'égalité entre les consommateurs situés dans différentes juridictions.

L'application du principe de destination en matière de TVA assure la neutralité des échanges internationaux. Selon ce principe, les exportations ne sont pas soumises à la taxe et ouvrent droit à la déduction de la TVA sur les intrants (c’est-à-dire qu’elles sont effectuées hors TVA ou à un taux zéro), tandis que les importations sont taxées sur la même base et aux mêmes taux que les transactions domestiques. Par conséquent, le montant total de la taxe due pour une opération est déterminé conformément aux règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et toutes les recettes reviennent à la juridiction où la fourniture est réalisée au consommateur final[10].

En revanche, selon le principe d'origine, chaque juridiction applique la TVA sur la valeur ajoutée générée sur son propre territoire. Dans un système fondé sur ce principe, les juridictions exportatrices imposeraient les exportations sur la même assiette et au même taux que les transactions domestiques, tandis que les juridictions importatrices accorderaient aux redevables un crédit de TVA pour la taxe hypothétique qui aurait été due au taux en vigueur dans la juridiction d'importation. La taxe payée sur une transaction refléterait les caractéristiques géographiques de son origine, et le total des recettes serait réparti en fonction de ces caractéristiques.

Ceci va à l’encontre d’une des caractéristiques fondamentales de la TVA : en tant que taxe sur la consommation, les recettes doivent être perçues dans la juridiction où a lieu la consommation finale. Par conséquent, l'application du principe d'origine conduit à un partage des recettes entre les juridictions où la valeur ajoutée est créée, et l’imposition de différents taux dans les pays producteurs de valeur ajoutée peut influencer la structure économique et géographique de la chaîne des transactions, compromettant ainsi la neutralité des échanges internationaux.

[10] - Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, Paris, 2017, p. 17-25.

TVA aux échanges internationaux, la majorité des règles actuellement en vigueur visent à imposer la fourniture de biens, de services et d'actifs incorporels dans la juridiction où se réalise la consommation. Toutefois, dans la pratique, les mécanismes mis en œuvre pour atteindre cet objectif varient d'une juridiction à l'autre, ce qui peut parfois entraîner des doubles impositions, des exonérations involontaires ou encore des incertitudes tant pour les entreprises que pour les administrations fiscales.

L'application du principe de destination aux échanges internationaux de biens est relativement simple en théorie et fonctionne de manière satisfaisante dans la pratique, principalement grâce à l'existence de contrôles aux frontières, qu'ils soient nationaux ou fiscaux. Lorsqu'une transaction implique le transfert de biens d'une juridiction à une autre, ceux-ci sont généralement imposés dans le lieu de livraison. Les biens exportés bénéficient d'une exonération de TVA dans la juridiction du vendeur, les taxes résiduelles étant neutralisées par les déductions successives de la taxe sur les intrants effectuées par les entreprises. À l'inverse, les importations sont soumises au même taux et sur la même assiette que les biens équivalents dans la juridiction de l'acheteur. La TVA sur les importations est souvent perçue simultanément aux droits de douane, bien que certaines juridictions puissent reporter son recouvrement jusqu'à la déclaration de TVA de l'importateur. Le mécanisme de déduction de la TVA sur les importations, à l'instar de la déduction des taxes sur les intrants pour les transactions domestiques, assure la neutralité de la taxe et limite les distorsions dans les échanges internationaux.

En revanche, la mise en œuvre du principe de destination pour les échanges internationaux de services et d'actifs incorporels s'avère plus complexe. En raison de leur nature immatérielle, ces biens et services ne peuvent être contrôlés aux frontières comme c'est le cas pour les biens matériels. C'est dans ce contexte que des principes directeurs reflétant le principe de destination ont été élaborés afin de déterminer la juridiction compétente pour l'imposition des fournitures internationales de services et d'actifs incorporels.

Le principe d'origine

Le principe d'origine, ou *Origin Principle*, dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), stipule que la taxe est prélevée dans l'État où la valeur ajoutée est créée, plutôt que dans l'État où les biens ou services sont consommés. Autrement dit, les opérations fiscales relèvent de la juridiction où le fournisseur crée la valeur, ce qui implique que les recettes fiscales sont collectées à l'endroit de la production et non à celui de la consommation.

Avantages du principe d'origine

- **Simplification de l'administration fiscale** : Comme la TVA est imposée dans le pays d'origine, le besoin de mécanismes complexes de suivi de la consommation transfrontalière est réduit, diminuant ainsi la dépendance à la coopération administrative internationale.

- **Réduction de l'évasion fiscale** : Le principe d'origine limite les possibilités d'évasion par l'exportation non imposée, car l'exportateur n'est pas exonéré de la TVA de la même manière que dans le cadre du principe de destination[11].

[11] - ibid , p. 17-25 .

• **Lien entre recettes et activité économique locale** : Ce principe permet à l'État producteur de conserver les recettes de TVA correspondant à la valeur ajoutée créée sur son territoire, renforçant ainsi les bénéfices économiques locaux.

Inconvénients du principe d'origine

• **Atteinte à la neutralité des échanges internationaux** : L'imposition basée sur le lieu de production peut compromettre la neutralité économique, car les différences de taux de TVA entre pays peuvent influencer la structure des chaînes de valeur et les préférences des consommateurs.

• **Partage des recettes entre États** : Sous le principe d'origine, les recettes fiscales sont réparties entre les États où la valeur est ajoutée, et non dans l'État du consommateur final, ce qui peut générer des conflits ou des déséquilibres dans la distribution des ressources fiscales, notamment en cas de divergences de taux ou de politiques fiscales.

• **Limites dans l'économie numérique** : Les services et actifs incorporels, tels que les logiciels ou contenus numériques, sont difficiles à tracer au niveau du lieu de production, rendant l'identification du lieu réel de création de valeur complexe. Cela accroît le risque de conflits fiscaux ou de pertes de recettes.

• **Risque de double imposition ou d'absence de taxation** : L'application isolée du principe d'origine peut entraîner des cas de double imposition lorsque la valeur est créée dans plusieurs pays, ou à l'inverse, l'absence de taxation, surtout sans mécanismes internationaux de coordination[12].

Position des organisations internationales

Les lignes directrices internationales soulignent qu'il existe un consensus large en faveur du principe de destination par rapport au principe d'origine, tant sur le plan théorique que pratique, car il garantit que toutes les recettes fiscales sont perçues dans l'État où la consommation finale a lieu. Le principe de destination assure ainsi la neutralité des échanges et la cohérence du système TVA, y compris dans le contexte de l'économie numérique. Sur le plan académique, l'interprétation juridique des deux principes demeure divergente parmi les chercheurs et décideurs fiscaux, et l'adoption exclusive de l'un sans l'autre peut produire des conséquences fiscales et légales très différentes.

Le principe d'dentification du client dans les transactions transfrontalières de services et de biens incorporels

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qu'il s'agisse de la fiscalité directe ou de la taxe sur la consommation, repose sur le concept de résidence comme base d'imposition, concept qui englobe tant les particuliers que les entreprises. Selon les principes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), les entreprises peuvent déterminer le pays de résidence du client en s'appuyant sur des indicateurs objectifs, tels que l'adresse de facturation ou d'autres éléments vérifiables, y compris via des tiers de confiance ou des

[12] - Ibid.

certifications numériques. Cependant, ce processus peut se révéler complexe et comporter des risques d'erreurs lorsque le client tente de dissimuler sa localisation géographique[13].

- **Transactions internationales B2B (Business to Business)**

Dans les transactions entre entreprises, l'identification du client repose à la fois sur la dimension géographique et virtuelle. Les avancées technologiques ont permis aux multinationales de contourner les contraintes géographiques, et il est également possible pour les clients de masquer leur identité via des adresses électroniques anonymes.

Pour déterminer le traitement fiscal approprié, le fournisseur doit d'abord vérifier si le client est classé comme entreprise ou comme consommateur. L'OCDE n'a pas fourni de définition précise de l'entreprise ou du consommateur. Toutefois, plusieurs commentateurs ont proposé de définir l'entreprise comme « toute personne exerçant une activité économique, indépendamment de l'objectif ou des résultats », et le consommateur comme « toute personne qui ne se qualifie pas comme entreprise ». Le fournisseur peut également se baser sur la nature des produits ou services achetés ainsi que sur les quantités pour établir le statut du client. Si le fournisseur agit de bonne foi et avec diligence, mais ne peut obtenir les documents requis, le client est présumé être un consommateur et les règles B2C s'appliquent.

- **Transactions internationales B2C (Business to Consumer)**

En raison de la nature virtuelle d'Internet, l'accès aux contenus numériques n'est pas lié à un lieu géographique spécifique. L'OCDE encourage donc les fournisseurs à s'appuyer sur les informations obtenues habituellement dans le cadre de leur activité commerciale pour identifier le lieu de résidence habituel du client, telles que :

- Les données de commande ;
- L'adresse du client ;
- Les informations bancaires ou les coordonnées de carte de crédit[14].

Cependant, se baser uniquement sur l'adresse IP ne constitue pas un indicateur fiable, en raison de l'usage fréquent par les clients de technologies telles que les réseaux privés virtuels (VPN). De même, la langue ou la nature du contenu numérique ne permet pas de déterminer avec précision le pays de résidence. L'OCDE[15] souligne donc la nécessité de disposer d'indices fiables et acceptés par toutes les parties afin d'éviter la double imposition ou l'absence de prélèvement. Ces indicateurs doivent être traçables dans le cadre des processus commerciaux normaux, afin de réduire la charge administrative pour les fournisseurs.

[13] - Ibid.

[14] - Afaf El Arabi, Territorialité de la TVA en matière de commerce électronique, Revue Al-Mustaqbal des études juridiques et politiques, n°4, décembre 2018, Institut de Droit et Sciences Politiques – Centre Universitaire d'Afla, p. 219-220.

[15] -Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, Ibid ,p. 22.

Sous-titre 2 : Risques, défis et perspectives de réforme de la TVA dans l'économie numérique internationale

Les défis que pose l'économie numérique en matière de TVA

Dans l'économie numérique, les administrations fiscales font face à deux types de défis principaux

- **Les défis liés à l'assiette fiscal**

Nature des services numériques et des actifs immatériels

Les services numériques et les actifs immatériels soulèvent des défis majeurs pour la délimitation de l'assiette fiscale

Les services numériques et les actifs immatériels, tels que les logiciels téléchargés à distance, les services de diffusion et d'informatique en nuage, ainsi que les droits de propriété intellectuelle comme les brevets et les droits d'auteur, constituent un défi majeur pour les systèmes fiscaux traditionnels en raison de l'absence de transfert matériel des biens et services, ce qui complique la localisation précise du lieu de consommation. Du point de vue fiscal, les mécanismes traditionnels, tels que le contrôle douanier, s'avèrent inefficaces puisqu'ils supposent l'existence d'un élément matériel pouvant être suivi et vérifié[16] .

Selon l'OCDE dans son rapport *"Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy"*, cette caractéristique représente l'un des principaux obstacles à l'imposition de la TVA, les transactions numériques transfrontalières générant des écarts fiscaux : le vendeur peut ne pas être enregistré dans le pays du consommateur, ou le système fiscal du pays du consommateur peut ne pas appliquer la TVA efficacement[17]. De surcroît, le principe classique de "lieu de prestation" (Performance Location) perd de sa clarté dans de nombreux cas pratiques : par exemple, un technicien situé dans un pays peut contrôler à distance un appareil dans un autre pays pour résoudre un problème, rendant la détermination du lieu de prestation précise extrêmement complexe et posant un défi supplémentaire pour les administrations fiscales dans la définition de l'assiette fiscale adéquate.

Absence de présence physique du fournisseur

De nombreux fournisseurs de services numériques n'ont pas de siège effectif dans le pays du consommateur, ce qui réduit la capacité des autorités fiscales à imposer l'enregistrement fiscal ou à percevoir la taxe.

Selon le FMI, dans le cas du commerce électronique (*e-commerce*), il n'est pas possible d'appliquer la taxe par le biais de mesures douanières comme pour les biens physiques, puisque

[16] - OCDE (2017), Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique – Action 1 : Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. Disponible à l'adresse : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264252141-fr.pdf

[17] - Ibid.

les actifs immatériels ne traversent pas de frontières matérielles. Il convient donc de se baser sur des informations immatérielles, telles que les données des clients (proxies)[18].

Du côté de l'OCDE, en l'absence d'un mécanisme contraignant obligeant le fournisseur non résident à s'enregistrer à des fins fiscales dans le pays du client, les droits fiscaux attribués à l'État de consommation peuvent ne pas être respectés, entraînant ainsi une perte de recettes[19].

Difficultés de localisation de la taxe (principe de la destination)

Concept de « résidence habituelle » (usual residence) : Selon le guide de l'OCDE sur la TVA, il est recommandé d'utiliser la « résidence habituelle du client » comme indicateur pour déterminer le lieu de consommation des services numériques et des biens immatériels. Cet indicateur est généralement considéré comme plus efficace que d'autres, tels que le « lieu de prestation » ou « l'utilisation effective », car il est plus facilement applicable.

Utilisation de proxies : Des indicateurs tels que l'adresse de facturation, l'adresse IP, voire la localisation physique du client peuvent être utilisés. Cependant, ces proxies ne sont pas toujours précis et peuvent entraîner des erreurs, des litiges ou des manipulations[20].

Incompatibilité internationale : Les régimes fiscaux diffèrent d'un pays à l'autre. Certains États appliquent le principe de la destination, tandis que d'autres adoptent le principe de l'origine. Cette divergence peut provoquer des problèmes tels que la double imposition, une concurrence déloyale ou l'évasion fiscale. L'OCDE note que l'absence de règles claires et cohérentes entre les pays peut conduire à « des pertes de recettes et des distorsions de concurrence »[21].

De plus, si le droit à la taxe est attribué à l'État du consommateur sans mécanismes efficaces de collecte (comme l'enregistrement du fournisseur non résident), l'État consommateur peut rester incapable de percevoir la taxe correctement. L'OCDE souligne que certaines propositions imposent au fournisseur non résident de s'enregistrer, de collecter et de verser la taxe comme s'il disposait d'une présence locale

À titre d'exempleLes plateformes numériques telles que les services de streaming (Netflix, Spotify) sont confrontés exactement à ce problème : comment déterminer quel État est en droit de percevoir la taxe, surtout lorsque l'utilisateur se trouve dans un pays différent du siège de la plateforme.

La licence internationale de logiciels ou de propriété intellectuelle : une société de logiciels licenciée à l'international peut avoir son siège dans un pays donné, mais les bénéficiaires de la licence sont répartis dans plusieurs pays, ce qui rend le traitement fiscal très complexe.

---

[18] - International Monetary Fund (IMF), Taxing the Digital Economy, Fiscal Affairs Department, IMF eLibrary, 2019, p.196.

[19]-OCDE, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, 2017, disponible à: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/04/international-vat-gst-guidelines_g1g75db4/9789264271401-en.pdf.

[20] - International Monetary Fund (IMF), Taxing the Digital Economy, ibid , p.196 .

[21] - OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices — Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Éditions OCDE, Paris, 2015, disponible à : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264252141-fr.pdf.

Parmi les affaires marquantes sur la scène internationale, l'affaire Fenix International Ltd portée devant la Cour de justice de l'Union européenne en 2022 se distingue particulièrement. Cette affaire concernait la responsabilité des plateformes numériques en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la Cour ayant jugé que la plateforme en ligne OnlyFans devait supporter la charge fiscale sur le montant total payé par les abonnés s, et non seulement sur la commission perçue auprès des créateurs de contenu.

La Cour s'est fondée dans son arrêt sur l'article 9 a du règlement d'exécution de la directive européenne sur la TVA (Règlement d'exécution TVA n° 282/2011)[22], qui contient ce qu'on appelle une « disposition de présomption. Cet article prévoit que la plateforme est présumée être le fournisseur effectif du service si certaines conditions sont remplies, telles que sa capacité à définir les conditions de service, les prix, ou à permettre la perception de frais. La Cour a rejeté les arguments de Fenix selon lesquels l'article 9a modifierait la directive européenne, le considérant comme un outil de clarification et d'exécution de la directive, et non comme un ajout de règles fiscales nouvelles.

La Cour a également souligné que la capacité de la plateforme à contrôler effectivement des éléments essentiels du service, tels que les modalités de paiement, le mode de livraison, et qui paie et quand, la qualifie de fournisseur réel à des fins fiscales. Cette décision reflète la réalité commerciale et économique des services numériques, et confirme que les plateformes numériques ne peuvent pas toujours se limiter à un rôle d'intermédiaire pour échapper à la responsabilité fiscale.

- **Les défis liés au recouvrement fiscal**

Les défis des transactions B2B

Dans de nombreux systèmes fiscaux, en particulier pour les transactions entre entreprises (B2B), le mécanisme du Reverse Charge est couramment utilisé. Ce mécanisme consiste à transférer l'obligation de paiement de la TVA du fournisseur vers l'acheteur. Autrement dit, c'est le client qui assume la charge fiscale à la place du fournisseur. (OECD)

Ce mécanisme présente plusieurs avantages. Il facilite notamment l'application de la TVA lorsque le fournisseur étranger n'est pas totalement familiarisé avec les obligations fiscales du pays du client. La responsabilité fiscale étant confiée à l'acheteur enregistré, ce dernier, connaissant mieux les règles locales, peut se conformer plus facilement aux exigences fiscales, ce qui réduit les difficultés de conformité. (OECD)

Au niveau international, les lignes directrices de l'OCDE recommandent l'utilisation de l'auto-évaluation dans le cadre du Reverse Charge pour les transactions B2B, à condition que cette pratique soit compatible avec la conception du système fiscal local. Cela permet d'assurer une perception efficace de la TVA tout en simplifiant les procédures pour les fournisseurs étrangers.

[22] - CJUE, Fenix International Ltd, affaire C-695/20, arrêt du 28 février 2023, relatif à la responsabilité des plateformes numériques en matière de TVA, fondé sur l'article 9a du Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011. Disponible à : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0695.

Les difficultés liées aux transactions numériques comprennent notamment la complexité de déterminer le lieu de consommation des services numériques, surtout en l'absence de présence physique du fournisseur. S'y ajoutent les défis liés à la conformité fiscale pour les clients étrangers, en particulier dans les situations nécessitant un enregistrement fiscal dans plusieurs pays. Enfin, il existe un besoin crucial de plateformes électroniques intégrées permettant de faciliter le recouvrement de la TVA en temps réel, comme celles utilisées par certains pays européens pour les fournisseurs numériques tels que Netflix, Spotify et autres.

Les défis des transactions B2C

Le recouvrement de la TVA sur les transactions entre entreprises et consommateurs finaux (B2C) pose des défis particuliers, notamment en raison de l'absence de statut fiscal des consommateurs et de la complexité des échanges transfrontaliers. Pour y répondre, plusieurs mécanismes ont été mis en place.

l'enregistrement volontaire des fournisseurs étrangers constitue une mesure essentielle. Les fournisseurs de services ou de biens aux consommateurs finaux dans un pays donné doivent souvent s'enregistrer auprès de l'administration fiscale locale afin d'appliquer la TVA conformément aux règles nationales. Ce mécanisme est notamment appliqué aux plateformes numériques telles que Netflix ou Spotify, qui doivent se conformer à la TVA du pays de consommation.

le système OSS (One-Stop-Shop) dans l'Union européenne permet aux fournisseurs étrangers de déclarer et de payer la TVA sur l'ensemble de leurs ventes B2C dans l'UE via un portail unique. Ce dispositif simplifie considérablement les obligations administratives et réduit le besoin d'enregistrement dans chaque État membre. Il représente une avancée majeure pour améliorer la conformité fiscale et diminuer les coûts liés à la complexité réglementaire.

L'application de la TVA au point de vente numérique constitue une pratique courante pour les produits et services dématérialisés. Dans ce cadre, le fournisseur calcule la taxe selon le taux en vigueur dans le pays du consommateur final et l'inclut directement dans la facture. Cette approche garantit que la TVA est perçue au moment de la transaction et simplifie la gestion pour l'administration fiscale[23].

le recours aux plateformes tierces est une autre stratégie efficace. Certaines juridictions imposent aux places de marché numériques, telles qu'Amazon ou l'App Store, la responsabilité de collecter et de reverser la TVA au nom des vendeurs. Ce mécanisme permet d'assurer le recouvrement de la taxe même lorsque les fournisseurs individuels ne sont pas enregistrés localement, tout en limitant les risques d'évasion fiscale.

le contrôle et l'audit post-transaction restent des instruments complémentaires pour renforcer la conformité. Les administrations fiscales procèdent parfois à des vérifications après la vente afin de détecter tout manquement ou signe d'évasion fiscale, garantissant ainsi l'efficacité globale des dispositifs de collecte.

[23] - CDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final 2015, Éditions OCDE, Paris, 2017, Disponible sur : https://www.oecd-ilibrary.org/fr/publications/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-rapport-final-2015_5jm3tqmr9jd1.pdf , p.97- 111 .

L'impact de l'économie numérique sur le système de TVA : analyse des obstacles et recommandations

La collecte de la TVA sur les transactions B2C (Business-to-Consumer) présente plusieurs difficultés majeures.

Tout d'abord, l'absence d'enregistrement fiscal constitue un obstacle important : dans de nombreux cas, les consommateurs finaux, non assujettis à la TVA, ne peuvent être contraints à s'enregistrer ou à soumettre des déclarations, et le Fonds Monétaire International (FMI) souligne que l'idée selon laquelle le consommateur final pourrait s'auto-évaluer et payer la taxe (*self-assessment*) est, dans la majorité des cas, peu pratique.

Ensuite, l'insuffisance de données fiables sur les consommateurs finaux, telles que les informations de facturation, l'adresse ou l'infrastructure numérique, rend la collecte de la TVA difficile et incertaine.

De plus, la complexité administrative et technologique des procédures d'enregistrement, de déclaration et d'échange d'informations à l'échelle internationale peut s'avérer coûteuse et difficile à gérer, surtout pour les pays disposant de capacités administratives limitées ; malgré certaines mesures adoptées pour améliorer la collecte de la TVA sur les services numériques importés, des défis importants subsistent.

Enfin, les risques d'évasion fiscale demeurent élevés, dans la mesure où les fournisseurs étrangers peuvent ne pas respecter l'ensemble des obligations fiscales lorsqu'il n'existe pas de mécanisme de contrôle efficace ou de sanctions suffisamment contraignantes[24].

- **Perspectives de réforme de la TVA dans l'économie numérique internationale**

L'OCDE a présenté plusieurs propositions dans le cadre de ses recommandations concernant la fiscalité numérique. Ces initiatives visent à harmoniser les régimes de TVA/TVP au sein des États membres, à réduire les distorsions fiscales et à faciliter le recouvrement des taxes sur les transactions en ligne.

-Régime de responsabilité intégrale des plateformes numériques en matière de TVA

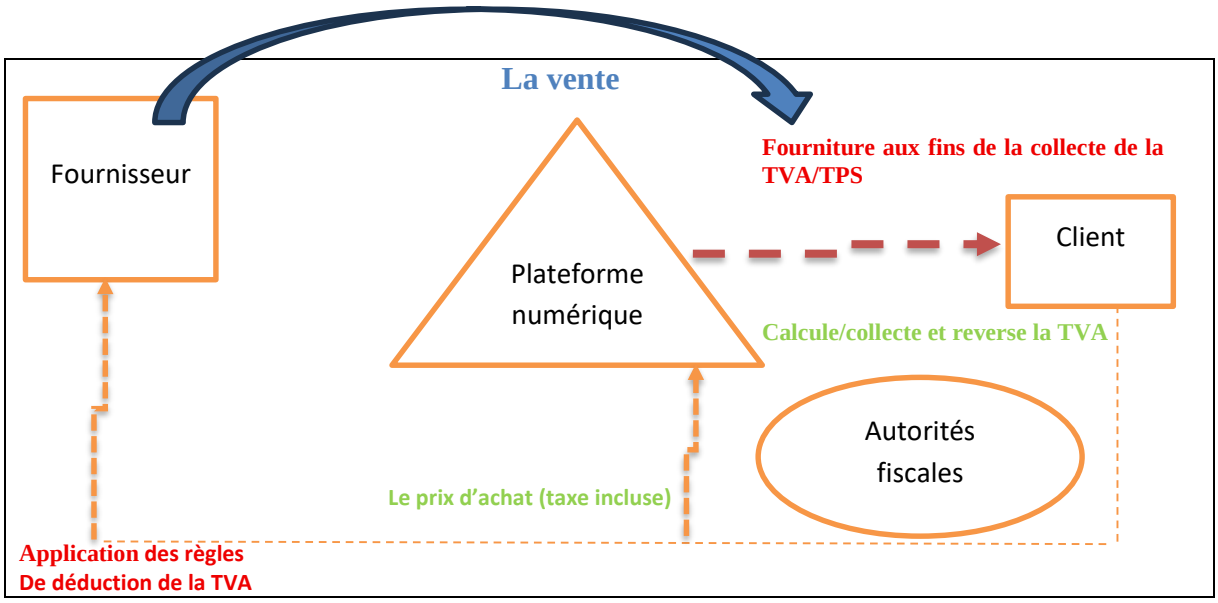
Le régime de responsabilité intégrale constitue un mécanisme juridique qui considère les plateformes numériques comme fournisseurs officiels aux fins de l'application de la TVA/TVP. Dans ce cadre, conformément à la législation du pays concerné, la plateforme assume la responsabilité totale et exclusive du calcul, de la collecte et du reversement de la taxe sur toutes les ventes en ligne effectuées par son intermédiaire. Ce régime se limite aux obligations relatives à la TVA/TVP et n'aborde pas d'autres aspects de la responsabilité des plateformes, tels que la responsabilité liée aux produits ou services fournis.

Les analyses montrent que la principale motivation des administrations fiscales pour adopter ce régime est de réduire les coûts et les risques liés à la supervision et au recouvrement de la taxe, en particulier face à l'augmentation constante du volume des ventes en ligne. Étant donné que le nombre de grandes plateformes concentrant une part importante de ces transactions reste limité, leur implication permet une application fiscale plus efficace.

Il est probable que ce système entraîne une réduction significative des charges administratives et des risques par rapport au scénario où les taxes seraient prélevées sur chaque

[24] -FMI, Value-Added Tax and the Digital Economy, International Monetary Fund, 2021. p.2.

vente effectuée par un très grand nombre de fournisseurs, potentiellement plusieurs millions. Il permet également de diminuer les coûts de conformité supportés par les fournisseurs ayant des obligations dans plusieurs juridictions. Ce régime présente par ailleurs diverses stratégies et mécanismes visant à inciter les plateformes numériques à se conformer à leurs obligations fiscales, tout en leur offrant un soutien permettant de limiter le fardeau administratif et les risques associés.



-Taxes sur les services numériques (Digital Services Tax - DST)

Ce sont des taxes imposées sur les revenus des entreprises étrangères opérant dans l'économie numérique, en particulier lorsqu'elles ont des utilisateurs ou des clients dans le pays concerné mais n'y disposent pas d'une présence physique (Établissement permanent).

Services soumis à la taxe numérique : publicité numérique sur les plateformes Internet, vente de données ou exploitation commerciale de celles-ci, fourniture de plateformes numériques reliant les utilisateurs et les vendeurs (Marketplaces), diffusion numérique de contenu (vidéo/audio) dans certains pays, certains services de cloud computing ou logiciels en ligne[25].

Un tableau représentant les pays qui imposent une taxe numérique :

Pays	Type d'impôt / Taux	Services visés	Remarques
France	3 % des revenus des services numériques	Publicité numérique, plateformes reliant utilisateurs et vendeurs, vente de données	S'applique aux entreprises réalisant > 25 millions d'euros en France et > 750 millions d'euros au niveau mondial

[25] - OCDE, Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, Éditions OCDE, Paris, 2019, DOI : 10.1787/0aef4c54-fr. Disponible sur : https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne-0aef4c54-fr.htm , p. 23-54 .

Italie	3 %	Publicité numérique, services reliant utilisateurs et vendeurs	Similaire au modèle français
Espagne	3 %	Plateformes numériques, publicité, vente de données	Revenus soumis à l'impôt > 3 millions d'euros
Royaume-Uni	2 %	Publicité numérique	Revenus mondiaux > 500 millions de livres sterling et revenus au Royaume-Uni > 25 millions
États-Unis	Pas de DST fédéral, mais **taxe numérique au niveau de certains États**	Dépend de chaque État	

Conclusion :

Les taxes sur les services numériques revêtent une importance stratégique pour tout État, en raison du rôle croissant de l'économie numérique dans la génération de recettes et de revenus publics. En ce qui concerne l'Algérie, le fait de négliger l'instauration de taxes spécifiques sur les activités numériques se traduit par une perte potentielle de ressources financières considérables, notamment avec la dépendance croissante des citoyens vis-à-vis des plateformes numériques mondiales dans les domaines de la diffusion en ligne, du commerce électronique, de la publicité numérique et de l'informatique en nuage.

De plus, le développement d'un cadre fiscal spécifique à l'économie numérique renforce la souveraineté fiscale du pays, en permettant à l'État de contrôler les revenus générés par les entreprises étrangères sans dépendre de leur présence physique sur le territoire national. Par ailleurs, l'instauration de telles taxes contribue à assurer l'équité concurrentielle entre les entreprises locales et étrangères, tout en réduisant les risques d'évasion fiscale liés aux activités numériques transfrontalières.

Recommandations

- Établir un cadre législatif et fiscal spécifique aux services numériques, incluant la définition des services soumis à l'impôt, les entreprises visées et les taux applicables.

- Mettre en place des mécanismes de recouvrement adaptés, tels que l'enregistrement électronique des entreprises étrangères et la soumission de déclarations fiscales numériques.

- Coordonner avec les initiatives internationales, en particulier le projet de l'OCDE sur la taxe numérique, afin d'éviter la double imposition et de protéger les intérêts de l'État.

- Renforcer la sensibilisation et développer les compétences administratives des agents fiscaux pour assurer l'efficacité du recouvrement numérique et suivre l'évolution des technologies.

Grâce à ces mesures, l'Algérie pourra augmenter ses ressources financières, préserver sa souveraineté fiscale et garantir l'égalité des chances entre tous les acteurs économiques, contribuant ainsi au développement de l'économie nationale et à la réalisation de la justice fiscale.