

# LA TERRITORIALITE DE LA TVA

## LOME 7 Juillet 2015

### Fil conducteur des travaux de l'atelier B

#### LES PROBLEMATIQUES SPECIFIQUES AU COMMERCE ELECTRONIQUE

#### I. Définition et particularités du commerce électronique

##### 1.1. Définition

Toutes ventes de biens corporels ou incorporels et de prestations de services effectuées à travers les réseaux informatiques notamment via internet.

##### 1.2. Activités concernées

- 1ère catégorie d'activités : commandes effectuées en ligne et livraisons matérielles
  - Ventes à distance (commerce traditionnel)
- 2<sup>ème</sup> catégorie d'activités : commandes, livraisons de biens incorporels et fournitures de services effectuées en ligne :
  - Ventes de logiciels et leur mise à jour ;
  - Services bancaires, financiers et d'assurances ;
  - Enseignements et formations à distance ;
  - Assistance technique à distance ;
  - Création et hébergement de site WEB ;
  - Téléchargements payants ou droits d'accès ;
  - Services de conseils à distance ;
  - Mise à disposition de bases de données.

N.B. : Liste non exhaustive.

#### II. Traitement fiscal des ventes de biens corporels par voie électronique

##### 2.1. Critère de territorialité retenu : lieu de livraison.

##### 2.2. Les exportations sont exonérées et les importations sont imposables.

##### 2.3. Problématique :

- Application de la franchise en TVA sur les importations de biens à faible valeur (UE : 22 euros ; SA : 7 euros) : crée une distorsion de concurrence entre les fournisseurs locaux (livraisons imposées à la TVA locale) et étrangers (livraisons en franchise de TVA) ;
- Problème de contrôle douanier accru par le volume du commerce électronique.

### III. Traitement des ventes de biens incorporels et prestations de services rendues par voie électronique

#### 3.1. Critère de territorialité :

Il n'y a pas de règles de territorialité spécifiques. Par conséquent, les règles de droit commun s'appliquent.

- UEMOA : Lieu d'exécution du service. Toutefois, lorsque le service est utilisé dans un autre endroit, le lieu d'imposition est son lieu d'utilisation (article 13 Directive) ;
  - Les exceptions énumérées par la CEMAC s'appliquent au MALI
- TUNISIE : Lieu d'utilisation ou d'exploitation (article 3 du Code TVA)
- CEMAC : Lieu d'utilisation ou d'exploitation (principe, articles 9 et 10 de la Directive)
  - Exception :
    - les prestations matériellement localisables ;
    - Prestations immatérielles
- OCDE :
  - Prestations rendues entre assujettis : le lieu où le client est situé (principe directeur 3.2) ; recommandation : auto liquidation par le client ;
  - Prestations rendues par un assujetti à un non assujetti : le lieu où le client a sa résidence habituelle (principe directeur 3.6) ; recommandation : immatriculation dans la juridiction où le client a sa résidence habituelle
- UE :
  - Prestations rendues entre assujettis : le lieu du preneur (auto liquidation par le preneur)
  - Prestations rendues par un assujetti à un non assujetti : le lieu du preneur (immatriculation du fournisseur)

#### 3.2. Problématique :

Un enjeu important du point de vue des recettes fiscales, en particulier pour les pays en développement, dans la mesure où ils sont davantage consommateurs que fournisseurs de biens incorporels et de prestations de services.

- Un critère basé sur le lieu d'utilisation est difficile à appréhender dans certains cas car la détermination du lieu d'utilisation d'une opération peut être subjective.
- En revanche, un critère basé sur la localisation du client pourrait apparaître plus objectif.
- Dans une relation entre un assujetti et un non assujetti, la localisation du client pourrait être déterminée par rapport au lieu de sa résidence habituelle.
- Dans cette hypothèse, le fournisseur non résident devrait s'immatriculer à la TVA dans le pays de la résidence habituelle du client.
- Toutefois, il peut être difficile d'obliger le fournisseur étranger à s'immatriculer à la TVA dans le pays qui a le droit d'imposition.

#### IV. Quels sont les enseignements à tirer ?

##### 4.1. Définir les étapes, les procédures et les outils à mettre en œuvre pour appréhender ces opérations.

###### 4.1.1. Mettre en place le cadre juridique:

- Echange électronique des actes juridiques
  - Equivalence entre les documents établis sur papier et sur support électronique ;
  - Reconnaissance de moyens de preuve sous forme électronique ;
  - Définition légale de la signature électronique et l'équivalence avec la signature manuscrite ;
- Protection des données personnelles (protection des informations électroniques sur les consommateurs) ;
- Mettre en place un système de représentation d'accréditation.

###### 4.1.2. Mettre en place le cadre fiscal

###### 4.1.2.1. Traitement fiscal des ventes de biens corporels par voie électronique

- Renforcer le contrôle douanier sur les petits envois par voie postale et express, en réfléchissant à une informatisation des déclarations ;
- Pour les pays qui ont la franchise des biens à faible valeur, réfléchir à son abrogation ;
- Réfléchir sur les modes alternatifs de collecte de la taxe :
  - Exiger des fournisseurs de s'immatriculer dans le pays de livraison de biens ;
  - Exiger des plateformes de vente en ligne (AMAZON ; E-BAY ; I TUNES...) qui mettent en relation le fournisseur avec le client final qu'elles s'immatriculent dans le pays de résidence du client et reversent la TVA collectée au Trésor local.

###### 4.1.2.2. Traitement des ventes de biens incorporels et prestations de services rendues par voie électronique

- Définir le lieu d'imposition en fonction de la localisation du client
  - Prestation rendue par un assujetti non résident à un assujetti résident ;
    - ✓ Imposition au lieu du client ;
    - ✓ Auto liquidation de la TVA par ce client.
  - Prestation rendue par un assujetti non résident à un non assujetti résident ;
    - ✓ Imposition au lieu de la résidence habituelle du client ;
    - ✓ Immatriculation à la TVA de l'assujetti non résident dans le pays de résidence habituelle du client ou désignation d'un représentant légal ;

- ✓ Responsabilité solidaire du client avec le fournisseur en cas d'absence d'immatriculation à la TVA du fournisseur dans le pays de résidence habituelle du client

#### **4.2. Préciser les mesures d'accompagnement nécessaires.**

- Mise en place d'entités spécialisées (les moyens humains et matériels) au niveau de l'administration fiscale pour appréhender les opérations transitant par voie électronique ;
- Utilisation de l'assistance administrative en matière d'échanges de renseignements et de recouvrement prévue dans les conventions de non double imposition (par exemple articles 26 et 27 de la convention modèle OCDE et ONU);
- Mise en place d'un système d'immatriculation et de déclaration simplifié pour les prestataires étrangers (en contrepartie, encadrement du droit à déduction de ces prestataires étrangers).