

## TVA à l'ère du commerce électronique : état des lieux international et enseignements pour le Maroc

VAT in the age of e-commerce: international overview and lessons for Morocco.

Auteur 1 : TABYAOUI Hajar.

Auteur 2 : BOUAYAD AMINE Nabil.

**TABYAOUI Hajar**, (Doctorante)

1 Université Sultan Moulay Slimane Béni Mellal / Faculté polydisciplinaire de Khouribga Maroc

**BOUAYAD AMINE Nabil**, (PES)

2 Université Sultan Moulay Slimane Béni Mellal / Faculté polydisciplinaire de Khouribga Maroc

**Déclaration de divulgation** : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

**Conflit d'intérêts** : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

**Pour citer cet article** : TABYAOUI .H & BOUAYAD AMINE .N (2025) « TVA à l'ère du commerce électronique : état des lieux international et enseignements pour le Maroc N », African Scientific Journal « Volume 03, Num 33 » Pp: 1617 – 1632.



DOI : 10.5281/zenodo.18154178

Copyright © 2025 – ASJ



## Résumé

Aujourd'hui, les missions des autorités fiscales sont de plus en plus menacées par les mutations de l'environnement, en particulier par la digitalisation et l'essor du commerce électronique, qui a, au vu de ses caractéristiques, généré des effets notables à la fois sur les aspects juridiques, politiques, et fiscaux. La question de fiscalisation du commerce électronique a notamment provoqué de multiples débats, ce qui justifie l'intérêt de ce papier. Cet article est une revue de synthèse qui présente l'état des connaissances sur le sujet, notamment sur les défis fiscaux et les différentes mesures entreprises par différents États avec un accent particulier sur la TVA. Cela permettra d'offrir des pistes de réflexion sur la manière dont le Maroc pourrait traiter cette question. La littérature révèle que les mécanismes traditionnels de TVA montrent leurs insuffisances face au commerce électronique B2C transfrontalier, sa sécurisation repose surtout sur l'imposition au lieu de consommation, l'implication des plateformes, et la centralisation des déclarations.

**Mots clés :** e-commerce, économie numérique, produits numériques, fiscalité, TVA, présence numérique

## Abstract

Today, the missions of tax authorities are increasingly threatened by changes in the environment, particularly by digitization and the rise of e-commerce, which, given its characteristics, has had a significant impact on legal, political, and tax issues. The issue of e-commerce taxation has sparked much debate, which is why this paper is of interest. This article is a review that presents the current state of knowledge on the subject, particularly on the tax challenges and the various measures taken by different countries, with a particular focus on VAT. It will provide food for thought on how Morocco could address this issue. The literature reveals that traditional VAT mechanisms are proving inadequate for cross-border B2C e-commerce, whose security relies mainly on taxation at the place of consumption, the involvement of platforms, and the centralization of declarations.

**Keywords:** e-commerce, digital economy, digital products, taxation, VAT, digital presence

## Introduction

Le développement accru d'Internet a reconfiguré quasiment toutes les facettes de notre quotidien. La naissance du commerce électronique en est l'une des manifestations qui a modifié drastiquement la manière avec laquelle les opérations commerciales sont exécutées. Ce dernier offre plusieurs avantages que ce soit pour les vendeurs qui peuvent travailler depuis leur domicile, ou en terme de choix pour les clients, ou de réduction des prix. Toutefois, celui-ci pose de nombreuses préoccupations d'ordre fiscal pour les gouvernements qui alertent sur le manque à gagner potentiel, surtout avec son expansion exponentielle (Chou, 1999).

En effet, avec les cadres fiscaux actuels reposant sur la théorie de l'échange (ou du bénéfice) conçue au 20ème siècle, les entreprises de l'économie numérique parviennent souvent, facilement, à éluder une partie ou l'intégralité de leurs obligations fiscales. Celles-ci règlent peu ou pas leurs impôts dès qu'elles n'ont pas de présence physique au pays où elles interviennent (Rojas, 2018). Les États peinent aujourd'hui à appréhender des transactions dématérialisées, et transfrontalières et d'appliquer la TVA. Un impôt considéré comme une source majeure de revenus des gouvernements du monde entier (OCDE, 2017). Dans cette lignée, Guéhenno (1995) souligne dans son livre *The End of the Nation-State* (1995), « lorsqu'il n'y a plus d'impératif territorial, lorsque le lieu de résidence et l'investissement ne sont plus des données mais des choix, lorsque la valeur ajoutée est produite de manière trop abstraite pour que sa création puisse être rattachée à un endroit précis, la fiscalité n'est plus une décision souveraine » (p.10).

Ce papier aborde les enjeux liées à l'application de la TVA au commerce électronique, en particulier les transactions numériques transfrontalières, et discute ainsi des différentes approches et mesures entreprises jusqu'à présent, à l'échelle internationale. Au regard des différentes questions et controverses associées à ce sujet, il devient essentiel de fournir un cadre de lecture structuré, dont l'objectif est d'offrir une vision d'ensemble d'un champ toujours fragmenté, en vue de faciliter l'étude et la comparaison des différentes expériences, et de fournir un cadre pour une étude approfondie dans le cas marocain. La problématique à laquelle ce papier tente de répondre est donc la suivante: Quelles sont les principales difficultés d'application de la TVA dans le commerce électronique, et quelles réponses les pays y apportent-ils?

Il s'agit d'une revue de synthèse de la littérature structurée comme suit: (1) définition du commerce électronique avec un bref aperçu sur son évolution au Maroc; (2) démarche méthodologique (3) synthèse des principaux résultats issus de la littérature incluant à la fois les défis et les mesures pour y répondre; (4) quelques pistes pour le Maroc, à la lumière des expériences étrangères.

## 1. Commerce électronique : définition et évolution

Il n'existe aucune définition unique, approuvée universellement pour le terme du commerce électronique et son périmètre. L'OMC, ses membres, et d'autres organisations internationales, ou parties prenantes, chacun utilise une formulation distincte. Les instances impliquées dans le commerce transfrontalier, mobilisent deux définitions courantes. Cela concerne d'un côté, la définition du programme de travail de l'OMC sur le commerce électronique, et d'un autre, la définition que propose l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Le programme de travail de l'OMC sur le commerce électronique établi en 1998, l'appréhende comme « la production, la distribution, le marketing, la vente ou la livraison de biens et services via des moyens électroniques ». Cette définition est jugée très large comparée à la définition employée par d'autres organisations internationales.

Selon CNUCED (2021), le commerce électronique correspond à la vente ou l'achat de bien ou services effectués par le biais des réseaux informatiques au travers des méthodes conçues spécialement pour la réception ou le passage de ces commandes. Les commandes se font via ces méthodes, or, le paiement ou la livraison finale n'ont pas forcément à être réalisées en ligne.

Selon l'OCDE (2025), une opération de commerce électronique renvoie à la vente ou l'achat des biens ou des services effectuées par le biais des réseaux informatiques, grâce à des dispositifs conçus spécialement pour la réception et le passage des commandes. Les biens et services sont commandés via ces canaux, mais, le paiement et la livraison peuvent ne pas être réalisés en ligne. Une transaction d'e-commerce peut avoir lieu entre entreprises, ménages, individus, administrations publiques ou d'autres organisations publiques ou encore privées.

Il inclut: les commandes réalisées par le biais des pages web, extranet ou par l'EDI. Le type du commerce électronique est déterminé par le mode utilisé pour passer une commande.

Il exclut: les commandes effectuées via des appels téléphoniques, par télécopie, ou via des emails saisis de façon manuelle.

La révision de la définition en 2025 intègre les transactions réalisées via des applications qui entrent également dans le périmètre d'e-commerce aux côtés des pages web et l'EDI. Elle précise également que les transactions effectuées au niveau des plateformes des réseaux sociaux ou des messageries font partie du commerce électronique, mais seulement si les commandes sont réalisées au travers des dispositifs conçus spécialement à cette fin. Il s'agit à titre d'illustration des catalogues structurés intégrés au sein des applications, permettant le passage des commandes sans recours aux messages saisis de façon manuelle.

La reconnaissance officielle du commerce électronique était pour la première fois dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) à l'occasion de la deuxième Conférence ministérielle en 1998 à Genève. Depuis près d'une vingtaine d'années de la conférence, le monde assiste à une hausse particulièrement prononcée des activités d'e-commerce.

D'après la CNUCED (2024), les achats en ligne (B2C) ont connu une croissance marquée depuis l'année 2010 dans plusieurs pays. La propagation COVID-19 à l'échelle mondiale, a donné un coup d'accélérateur à cette tendance, passant du commerce en présentiel au numérique pour faire face aux confinements et aux mesures de distanciation sociale. Plusieurs pays dont les informations sont disponibles, ont vu leur ventes au détail en ligne progresser plus que les ventes en détail globales. Entre 2017 et 2023, ces ventes ont affiché une hausse trois fois plus rapide que les ventes globales. Au Maroc, entre 2019 et 2023, le nombre d'internautes effectuant des achats en ligne a plus que doublé atteignant plus de 20%.

Les consommateurs marocains sont aujourd'hui plus enclins à acheter en ligne, et les entreprises proposent de plus en plus leurs produits en ligne. La multiplication des opérations en ligne année après l'autre est révélatrice de cette tendance. Les derniers chiffres disponibles du centre monétaire interbancaire (CMI), durant les 9 premiers mois de l'année 2023, montrent que les sites marchands ou facturiers lié au CMI ont enregistré 25,2 millions d'opérations de paiement en ligne par cartes bancaires, soit une hausse de 23,4 % en nombre et +23,6 % en montant en comparaison avec la même période de l'année 2022. Ainsi, le nombre des sites marchands de supermarchés et hypermarchés ont progressé, atteignant 1695 sites durant la même période.

Cette dynamique est soutenue par le contexte actuel, marqué par la démocratisation de l'accès à Internet avec un taux de pénétration d'environ 103% alors qu'il n'était que de 50% en 2016, ainsi que l'accès à la téléphonie mobile de 149% à la fin du premier trimestre de 2024 et par l'élargissement des possibilités de paiement à la livraison, etc.

## **2. Méthodologie de recherche**

Ce papier s'est appuyé sur une revue de synthèse consacrée au sujet de l'imposition du commerce électronique, plus précisément la TVA appliquée à ces activités. La recherche documentaire a été effectuée à partir de deux principales bases de données à savoir, Scopus et Web of Science.

Les mots-clés utilisés pour la recherche combine des termes liés au commerce électronique à savoir: « e-commerce », « electronic commerce », « online commerce » et à la fiscalité (tax\*, fiscal\*), reliés à l'aide d'opérateurs booléens (AND, OR).

### **2.1. Critères de sélection**

Critères d'inclusion:

Ont été retenus les papiers répondant aux éléments suivants :

- être rédigés en anglais ou en français;
- porter sur la fiscalité du commerce électronique ou des activités numériques;
- être publiés à partir de l'année 2020;

Cette synthèse inclut à la fois des articles empiriques et théoriques notamment les papiers doctrinaux qui sont largement présents sur le sujet qui permettent d'y apporter un éclairage précieux.

Ont été exclus:

- les papiers traitant l'e-commerce sans lien avec la dimension fiscale ;
- les actes de conférences et autres documents (chapitres d'ouvrage, livres, etc.)

Les articles identifiés lors de la recherche initiale ont été dans un premier temps organisé sous un tableau Excel pour en examiner les objectifs, la méthodologie et les principaux apports. Cette phase préliminaire a permis d'avoir une vision d'ensemble sur les thématiques abordées et de repérer ainsi les recherches les plus pertinentes. Ensuite, seuls les papiers qui apportent des informations directement utiles à notre objectif ont été retenus. Après application des critères de sélection, 20 papiers ont été jugés pertinents. Les résultats de cette revue sont structurés autour des thématiques dégagées à partir des papiers recensés.

### **3. Résultats de la revue de littérature**

#### **3.1. Enjeux et difficultés d'imposition du commerce électronique**

L'essor du commerce électronique international B2C, aussi bien en volume qu'en nombre des opérateurs, fait partie des facteurs majeurs qui mettent à l'épreuve les différents mécanismes de collecte de la TVA. Dans un contexte B2B, la collecte de la TVA sur les opérations transfrontalières, que ce soit pour les services ou produits des intangibles, s'effectue au travers un mécanisme d'autoliquidation ou d'auto-déclaration qui donnent globalement de bons résultats. La difficulté concerne surtout le commerce en ligne B2C (Scarcella, 2020).

Qin, (2024) a conclu que l'économie numérique est moins imposée que les autres activités traditionnelles de 9,45%, démontrant que les pertes de TVA liées aux activités de commerce électronique en Chine ont atteint 848,15 milliards CNY en 2019 avec un taux de croissance moyen de 40,58 % entre 2015 et 2019. Par opposition aux commerçants nationaux qui sont dans l'obligation d'obéir à l'ensemble des obligations fiscales, qui s'étendent de l'enregistrement jusqu'au paiement des impôts, les fournisseurs étrangers se voient accorder des avantages en termes d'exonérations de TVA et des droits de douane pour les colis de faible valeur. Cela crée par conséquent, des distorsions fiscales (Salmina et al. (2021).

Par ailleurs, Cunha Lopes et Ochoa de León (2023), ont conclu que même en cas d'imposition du commerce électronique au même titre que le commerce traditionnel, il pose des difficultés pratiques de taille. Cela s'explique par le fait que lorsque les biens ou services sont fournis en ligne, cela provoque des doutes quant à la livraison effective des biens, ainsi qu'un problème de qualification exacte des opérations, notamment s'il s'agit d'une cession de droit d'usage ou d'une

vente pour l'application du régime de TVA adéquat. Ces mêmes auteurs ajoutent que la mise en œuvre de la TVA ne présente pas de difficultés quand les produits sont de nature matérielle et circulent hors réseau. La difficulté apparaît quand il s'agit de produits échangés en ligne. Ils avancent ainsi que ces problèmes se trouvent exacerbés par les moyens de paiement électroniques et le recours aux banques offshores, auxquelles le transfert d'argent était plus compliqué, mais qui est devenu plus simple aujourd'hui avec le numérique.

Ces incertitudes témoignent en réalité des limites des cadres juridiques en vigueur. Halpern-Shavim, Z. (2020) soulignent que ces derniers ne permettent pas l'imposition des vendeurs en ligne non établis, et n'admettent pas cette extension en l'absence de réforme législative claire. Le cadre actuel désavantage par conséquent les vendeurs locaux aux fournisseurs étrangers, créant un déséquilibre concurrentiel.

L'analyse de Lipka (2022) va plus loin, présentant l'imposition du commerce électronique comme un cas d'impossibilisme juridique. Cela signifie que les règles en vigueur, étant profondément ancrées dans le droit international, compliquent extrêmement leur ajustement aux approches économiques récentes. L'auteur met ainsi l'accent sur l'effet de verrouillage qui désigne la difficulté à passer au-delà des principes rigides, tels que par exemple l'interprétation classique de l'établissement stable.

Chen et al. (2024), s'attachent à démontrer dans leur étude qu'avec l'essor du commerce électronique, le principe d'origine en vigueur en Chine n'est plus adapté, générant des écarts notables dans les recettes fiscales des différentes régions du pays. L'analyse de 550 000 transactions réalisées via une plateforme d'e-commerce comparant les ventes aux consommations de chaque ville, a révélé des inégalités provoquées par ledit principe. L'étude aboutit à l'idée que la Chine est appelée à envisager un changement vers un système fondée sur le principe de destination, c'est à dire l'imposition au lieu de consommation. Le but étant de réduire le manque à gagner pour les zones défavorisées, et favoriser un développement équitable.

D'autres facteurs expliquant la non-conformité de ces contribuables ont été dévoilées par Sri Mulyani et al, (2023). Ces derniers montrent qu'en dépit de l'existence d'un cadre réglementaire structuré qui régit les activités d'e-commerce en Indonésie. Les entreprises d'e-commerce ne respectent toutefois pas leurs obligations fiscales en matière de collecte, et de versement des taxes. Cela est dû en particulier au manque de conscience de leurs obligations et responsabilités fiscales, et d'autre part, au manque de compréhension des réglementations fiscales, susceptible de provoquer une non-conformité involontaire.

### **3.2. Réponses et mécanismes proposés face aux défis d'imposition d'e-commerce**

#### **3.2.1. Basculement vers le principe de destination et nexus économique**

La transition du principe d'origine vers le principe de destination, et les réformes tels que le nexus économique, ont entre autres permis de transférer les richesses des régions urbaines vers les régions rurales tel que démontré par l'étude de Agrawal et Shybalkina, (2023). Dans une autre étude menée par Agrawal et Shybalkina (2024), les petites villes ont connu après l'arrêt Wayfair, des gains deux à trois fois plus importants que les grandes. Cela est imputable au fait que les habitants des petites villes ont davantage recours au commerce en ligne, ce qui auparavant fragilisait les budgets de ces petites localités. Mais qui aujourd'hui permet de contribuer à la correction des déséquilibres fiscaux entre les territoires. L'étude a démontré que les États ayant imposé les règles d'économic nexus, qui obligent les vendeurs de verser la taxe de vente dès qu'ils atteignent un niveau de chiffre d'affaires dans ces États, ont vu leurs recettes fiscales de vente augmenter d'un taux moyen de 5,4%.

Au Singapour, l'assujettissement à la TVA s'appuie sur certains indicateurs prouvant le rattachement du client au pays. Il s'agit entre autres de : l'indicateur de paiement (les informations de la carte de paiement s'appuyant sur le numéro d'identification de la banque...), l'indicateur de résidence (adresse de facturation ou de domicile...), l'indicateur d'accès (l'indicatif du pays du numéro de téléphone, l'adresse IP, ...). Ainsi, la soumission à la TVA au Singapour devient obligatoire si les fournisseurs réalisent un chiffre d'affaire mondial supérieur à 1 million de dollar singapourien (SGD) et un chiffre d'affaire dépassant les 100.000 au Singapour (Guglyuvatyy et Milogolov, 2021).

### 3.2.2. Implication des tiers

#### 3.2.2.1. Responsabilisation des plateformes

L'intérêt s'est dernièrement concentré sur les plateformes, et leur intégration au cœur du dispositif de la TVA au lieu de les assimiler à de simples intermédiaires. De nombreuses études ont notamment mis en exergue leur contribution potentielle dans la déclaration et la collecte de la TVA.

Le rôle clé qu'elles peuvent jouer a été mis en évidence en 2017 par l'OCDE (Scarcella 2020). En effet, Tofan et Bostan (2022), ont souligné que la réglementation européenne renforce la responsabilité des plateformes de marché (marketplaces) dans la collecte et la déclaration de la TVA, et qu'il est désormais envisagé que ces intermédiaires remplacent les vendeurs, et soient traités comme redevables pour certaines opérations de vente. L'OCDE propose de confier à celles-ci la charge de calcul, de collecte et paiement de la TVA (Salmina et al., 2021). Trois modèles de responsabilité ont été distingués, à savoir :

- **Régime de responsabilité totale (unique)** : la plate-forme a la charge totale de calcul, de collecte et de paiement de la TVA. Elle se porte donc pleinement responsable de la TVA. Ainsi, il est à souligner que le fournisseur du produit garde le droit de déduction de la TVA selon les règles

normales. L'acheteur peut effectuer son règlement soit via la plate-forme ou auprès du fournisseur, dans ce dernier cas, la plate-forme devrait percevoir la TVA auprès du fournisseur et honorer ses obligations fiscales.

- **Régime de responsabilité partielle** : ce régime dispense la plate-forme de la charge d'évaluer, retenir, déclarer et payer la TVA. Conformément à ce mécanisme, les juridictions obligent de façon systématique ou sur demande, les plateformes à communiquer les données aux autorités douanières et fiscales afin d'assurer la conformité. À titre d'exemple, une autorité fiscale d'un État peut requérir des données auprès d'une plate-forme, à fournir de façon régulière, en particulier pour des ventes d'une valeur qui dépasse un certain seuil.

- **Régime de responsabilité conjointe** : le fournisseur est tenu de verser la TVA aux autorités fiscales d'une juridiction donnée, et en situation de non-conformité par ce dernier, la plate-forme a le devoir d'intervenir pour rétablir la situation. Par exemple au Royaume-Uni, la plateforme peut aller de l'exclusion du vendeur non conforme jusqu'au paiement de la TVA à sa place (Salmina et al., 2021).

En plus de ces responsabilités, Scarcella, (2020), a mentionné le rôle éducatif des plateformes qui les incite à diffuser les informations fiscales par le biais de leurs canaux, en vue d'améliorer la conformité des vendeurs.

Plusieurs pays ont instauré ce dispositif de responsabilisation des plateformes (Scarcella, 2020), à savoir :

- Au Royaume uni, depuis 2016, les plates-formes sont tenues solidairement responsables quand des fournisseurs étrangers, ou britanniques ne remplissent pas leurs obligations en matière de TVA. Les autorités fiscales s'adressent dans un premier temps au vendeur fautif, après, s'il ne prend pas les mesures nécessaires pour régulariser la situation, la plate-forme se voit adresser un avertissement, susceptible d'être solidairement responsable de la TVA sur les prochaines ventes, si elle ne fait pas en sorte que le fournisseur respecte ses obligations, ou le retirer de sa plateforme, et ce, dans un délai déterminé (30 ou 60 jours d'après la situation).
- En Allemagne, les plateformes sont tenues de vérifier préalablement la situation fiscale des vendeurs. Ceci dit, que chaque vendeur doit disposer d'un certificat TVA fourni par l'administration fiscale pour pouvoir vendre via la plateforme. Ce certificat atteste de leur enregistrement. La plateforme doit archiver ce document et consigner l'ensemble des informations sur les opérations réalisées. En cas de défaut de paiement de la TVA par le vendeur, la plateforme peut encourir une responsabilité solidaire sauf en cas de présentation d'un certificat valide, et en démontrant qu'aucun indice d'irrégularité n'était identifiable, et qu'elle a entrepris les démarches requises par l'administration fiscale.

- L'Australie a appliqué ce dispositif en 2018, qui exige des plateformes facilitant les transactions, de s'enregistrer, facturer, et verser la TVA, endossant le rôle du fournisseur.

Guglyuvatyy et Milogolov, (2021) ont montré que l'adoption de ce modèle notamment pour les biens de faible valeur a contribué à l'élargissement de l'assiette fiscale et l'amélioration de la conformité. Ils ont ainsi souligné que les services de télécommunication classiques ou encore de paiement ne sont pas concernés et ne font pas partie des plateformes de distribution électronique. Dans la situation où, dans une même vente, les plateformes intervenantes sont multiples, la première qui encaisse ou autorise le paiement/livraison est considérée redevable, à moins d'un accord contraire. Ces plateformes ont la possibilité de déléguer la responsabilité au fournisseur sous forme contractuelle.

Selon les mêmes auteurs, Singapour a opté pour une stratégie visant à imposer aux plateformes de marchés en ligne de procéder à la collecte et au reversement de la taxe pour le compte des fournisseurs étrangers, y compris pour les biens de faible valeur. Et ce, seulement si celles-ci interviennent de manière significative dans les transactions. Notamment si elles remplissent l'une de ces conditions :

- Elle autorise le débit, c'est à dire le paiement de l'acheteur.
- Elle approuve la livraison du produit au client.
- Elle définit les conditions générales de la transaction.
- Le document remis au client reconnaît la plate-forme comme étant le vendeur.
- Il est arrêté contractuellement entre le vendeur et la plateforme que cette dernière est responsable de la TVA.

Plusieurs États américains ont pour leur part appliqué ce que l'on appelle les lois de marketplace facilitator, engageant les plateformes dans la mission de collecte d'impôts, ayant servi à augmenter la conformité fiscale. (Ward et al. , 2020).

Agrawal et Shybalkina (2024) ont constaté que l'application des lois sur ces facilitateurs de marché aux Etats-Unis, leur confiant la tâche de perception des taxes pour le compte des vendeurs de ces places de marché, a contribué à l'augmentation des recettes des États concernés de 5,1%. La conformité fiscale a ainsi augmenté après le transfert de la charge du consommateur qui étaient censés payer la taxe d'utilisation, vers les plateformes.

### **3.2.2.2. Taxation via les opérateurs**

En Russie, selon Artemiev et Sidorova, (2024) lorsque des biens sont achetées par des opérateurs via des plateformes étrangères et les importent et stockent en Russie, ces derniers sont légalement tenus de calculer la TVA, la collecter et la reverser aux autorités fiscales. Même si les biens sont livrés dans un autre État membre de l'union économique eurasiatique, la TVA est exigible en Russie où le dédouanement a eu lieu. Ceci dit que l'opération de vente doit être réputée effectuée

au sein du territoire où se situe l'entrepôt. Artemiev et Sidorova (2024) soulignent que cette approche permet de sécuriser la collecte et contribue à la simplification de la gestion fiscale des transactions transfrontalières.

### **3.2.2.3. Versement de la TVA par les acheteurs**

Gkoni et al. (2024) ont proposé de concevoir une application appelée myParcel qui permet aux acheteurs de procéder eux-mêmes à la déclaration des colis qu'ils ont importé d'une valeur maximale de 150 euros. La démarche de déclaration repose sur cinq phases faciles :

- Dans un premier temps, l'acheteur est tenu de saisir ou vérifier les données de l'envoi, c'est à dire les informations logistiques relatives au colis (poids, valeur, le numéro de suivi, transporteur, etc.) qui sont émises par le transporteur par le biais de l'avis d'arrivée.
- Ensuite, il doit remplir ou vérifier les informations sur l'expéditeur (nom, adresse, pays).
- La phase suivante consiste à décrire les biens qui figurent dans le colis (produit, description, quantité, valeur, etc.), d'autres informations complémentaires doivent être renseignées.
- L'impôt est ensuite calculé de façon automatique avec l'application d'éventuelles exonérations.
- Le contribuable peut payer la TVA en ligne et suivre instantanément l'état de son colis. L'accès à l'application suggérée peut se faire au travers du portail gouvernemental grec, et assure l'interopérabilité avec les systèmes douaniers européens, ainsi que les transporteurs et les plateformes bancaires du pays.

### **3.2.3. Mécanismes européens**

#### **3.2.3.1. One Stop Shop/ Import One Stop Shop**

Dans un cadre européen, dans un objectif d'éviter aux fournisseurs d'avoir plusieurs numéros d'identification TVA pour leurs ventes en ligne aux différents clients situés dans différents États membres. En 2015, le régime du Mini One Stop Shop (MOSS) est entré en vigueur pour les services numériques. Toutefois, en présence de la problématique de vente de biens notamment de faible valeur. Cette situation a débouché sur la mise en place du One Stop Shop (OSS) en complément du MOSS, qui a couvert l'ensemble des biens et services.

Le Import One Stop Shop (IOSS) concerne les importations provenant des pays tiers (hors l'UE). Le fournisseur ou la plateforme sont tenus de calculer la TVA sur les ventes en biens, déclarer et régler l'impôt global dû estimé dans un État de l'UE où ils sont identifiés. La TVA ne sera donc pas réglée au moment de l'importation, ce qui permettra de réduire le volume des procédures douanières (Abramova et al. (2021). Toutefois, les auteurs signalent qu'en contrepartie, la charge opérationnelle des autorités fiscales en subira une augmentation.

### 3.2.3.2. VIDA (Vat in the digital age)

À des fins de modernisation du régime de la TVA, au sein d'un environnement en évolution, marqué par l'essor de l'économie numérique où la lutte contre la fraude doit de plus en plus être renforcée. La Commission européenne a proposé le paquet de réformes « VAT in the Digital Age » (ViDA), qui permet de simplifier les obligations de déclaration de la TVA pour les entreprises. Celui-ci s'ancre dans plusieurs volets à savoir : la facturation électronique, la déclaration numérique en temps réel, et le régime d'enregistrement unique à la TVA dans l'union européenne. (Merckx, 2020)

Le premier pilier porte sur la déclaration et facturation électroniques qui permettront de superviser les échanges au sein de la communauté et faire face aux comportements frauduleux en particulier la fraude carrousel. L'imposition de la facturation électronique par les États membres est appliquée à compter de 2024. Et à partir de l'année 2028, une facturation sous un format structuré dit (EN16931) va être exigée sans approbation préalable des clients. Ensuite, les données doivent être remises à l'administration fiscale sous deux jours, ces données vont être échangées par le biais d'un système centralisé appelé central VIES qui va offrir la possibilité aux administrations fiscales de faire un croisement et recoupement efficace des données et détecter par conséquent, les irrégularités. Ces mesures impliqueront donc l'abolition des listes récapitulatives (ESL) périodiques.

Le second pilier de cette réforme est axé sur la gestion de la TVA de l'économie des plates-formes. Il implique d'instaurer une règle de présomption de redevabilité de la TVA, qui oblige la plateforme d'être responsable de la collecte et versement de la TVA bien qu'elle ne constitue qu'un intermédiaire entre le vendeur et l'acheteur. Elle concerne les locations de logements de courte durée, et le transport de personnes. Si le vendeur est non assujetti à la TVA, ou n'est pas établi à l'union européenne, la plate-forme est présumée être le fournisseur et est tenue de s'acquitter de la TVA (Merckx, M. 2020).

En dépit de ses différents avantages potentiels, cette réforme souffre toutefois de certaines limites notamment en ce qui concerne l'obligation de collecte de la TVA, sans bénéficier du droit à déduction et les coûts élevés qui s'ensuivent. Ainsi, les plates-formes sont tenues distinguer les statuts TVA des vendeurs et acheteurs, qui constitue généralement un exercice difficile. De plus, les auteurs ont attiré l'attention sur le manque de clarté dans les définitions juridiques, en ce qui concerne la location à courte durée et le transport des passagers, ce qui laisse place à de mauvaises interprétations. D'autre part, les plateformes sont responsables en cas d'erreur du fournisseur même sans qu'elles ne soient en cause, etc. Devant ces lacunes, les auteurs invitent à plus de clarté juridique, à la répartition des obligations et à prendre en compte des capacités des plateformes en

particulier les plus petites, et veiller à ce que ces décisions ne portent pas atteinte à leur modèle économique. (Merkx, 2020 ; Merkx & al. 2023).

Le troisième pilier est relatif à l'introduction du concept d'un enregistrement unique à la TVA qui peut représenter une extension de la logique du guichet unique (OSS/IOSS). Merkx et al., (2023) révèlent que cette proposition de la commission européenne constitue un progrès important, pouvant alléger les obligations fiscales au niveau de l'Union européenne, permettant de réduire la nécessité d'effectuer plusieurs immatriculations et de favoriser ainsi l'harmonisation. Ils signalent que ces mesures sont capables d'économiser près de 7 milliards d'euros en termes de coûts de conformité de 2023 à 2032. Ceci dit que les entreprises réaliseront des économies importantes de presque 8,7 milliards sur une période de dix ans.

#### **3.2.4. Suppression de l'exonération de la TVA sur les colis de faible valeur**

En 2021, l'Union européenne a mis fin à l'exonération des importations de faible valeur de la TVA (inférieures à 22 euros), et ce, en vue de restaurer l'équité entre les commerçants européens et non européens, qui étaient auparavant favorisés, ce qui provoque d'importantes pertes fiscales (Tofan & Bostan, 2022)

Après cette mesure, Abramova et al., (2021), ont estimé le potentiel de la hausse de la TVA sur les ventes d'e-commerce au niveau de six pays d'Europe de l'Est à savoir la Roumanie, Bulgarie, Slovaquie, Hongrie, Pologne et la République tchèque. Les auteurs concluent que ce changement récent de la législation de l'UE, combiné à la croissance prévue de l'e-commerce, conduiront à une hausse directe des recettes de TVA dans les pays étudiés, avec un effet significatif en République tchèque et en Slovaquie.

Bakai et al. (2022), ont pour leur part analysé son effet. À travers des données de l'administration fiscale et douanière de la Hongrie, l'étude a constaté que celle-ci a eu un impact considérable sur les recettes fiscales, en améliorant la perception de la TVA. En effet, 84,2% des colis traités entre juillet 2021 et juin 2022 étaient d'une valeur inférieure à 22 euros, générant 32,3 milliards HUF de TVA à percevoir, avec 5,85 au bénéfice de la Hongrie et 26,5 milliards destinés à d'autres pays de l'UE. Les auteurs soulignent néanmoins certains obstacles qui persistent. Il s'agit en particulier de la difficulté à vérifier les valeurs réelles des colis, qui font encore l'objet de manipulations, notamment des envois déguisés en cadeaux entre particuliers pour tirer profit de l'exonération des colis de moins 45 euros. D'autant plus qu'il est impossible d'avoir accès aux données des plateformes en temps réel. Ainsi, des abus des numéros de l'Import One Stop Shop (IOSS) subsistent. Certains peuvent utiliser des numéros falsifiés ou encore emprunter des numéros d'autres sociétés, déclarant que la TVA est versée via IOSS, ce qui n'a pas été assuré, avec l'incapacité des douanes à vérifier les détails de chaque transaction.

En Australie également, suite aux maintes réclamations du secteur de commerce de détail pour supprimer le seuil d'exonération sur les biens importés de faible valeur. L'État Australien a enfin réagi à leur demande après plusieurs études montrant que cette décision ne ferait qu'augmenter les coûts liés à la collecte qui demeurent supérieurs aux recettes potentielles. Il a envisagé l'option de déléguer la responsabilité de collecte de la taxe sur les biens et services aux fournisseurs étrangers et les plateformes à la place des services de douane. Cette réforme est entrée en vigueur en 2017 incluant les biens de valeur inférieure à 1000 dollars australien. Le modèle douanier ordinaire est maintenu pour les biens de valeur supérieure à ce montant. (Guglyuvatyy & Milogolov, 2021).

### **3.2.5. Rôle des technologies**

Anomah (2024), ont proposé d'intégrer la technologie blockchain au processus fiscal Ghanéen afin d'optimiser l'imposition des opérateurs de l'économie numérique. L'étude a démontré que cette technologie peut contribuer à optimiser la phase d'enregistrement, à associer les ventes aux identifiants fiscaux, permet de calculer les impôts de manière automatique, et de favoriser les échanges d'informations entre les différentes administrations. Toutefois, les auteurs mettent l'accent sur les lacunes du cadre réglementaire en vigueur, qui demeure entravé par des réticences institutionnelles, d'où la nécessité d'une initiative de réforme du système fiscal, et une modernisation technique du système public, ainsi qu'une bonne coordination entre les différentes institutions.

### **3.3. Enseignements pour le Maroc**

À la lumière de ces constats de la littérature, notamment des expériences présentées, de nombreux enseignements se dégagent pour le Maroc. En effet, il importe de rappeler que le pays a d'ores et déjà entamé un mouvement notable avec en particulier le développement de la facturation électronique, et l'extension de la TVA aux différents services numériques délivrés par des fournisseurs non-résidents. Il est désormais question de consolider ce socle en veillant à clarifier les règles et simplifier l'enregistrement et la déclaration pour les différents prestataires étrangers. De plus, il importe d'impliquer les différentes plateformes (marketplaces, plateformes de paiement et opérateurs logistiques) dans la collecte et la transmission des informations.

Ainsi, avec la digitalisation des procédures fiscales en cours, le Maroc dispose déjà d'un socle concert pour évoluer vers des dispositifs comparables à ceux instaurés par l'Union européenne. L'objectif étant de renforcer la traçabilité, le contrôle et la coordination entre les différentes administrations. Dans cette même logique, il convient de tirer parti des nouveaux outils digitaux, le big data, et l'intelligence artificielle en vue d'une meilleure conformité.

## Conclusion

Les résultats de ce papier laissent entendre qu'avec l'expansion des nouvelles technologies de communication et des réseaux numériques, ainsi que les nouveaux modèles d'affaires qui en résultent, les pratiques fiscales sont de plus en plus contestées. L'immatérialité et le caractère transfrontalier des transactions rendent de plus en plus difficile de taxer ces dernières et de collecter la TVA correspondante. Face à cette situation, plusieurs États ont réagi en mettant en œuvre une batterie de dispositifs qui ont porté leurs fruits. Toutefois, leur portée reste limitée sans harmonisation et coordination renforcées des politiques fiscales à l'échelle internationale.

Cette synthèse a contribué à situer le débat actuel, de faire le point sur ce qui a déjà été expérimenté dans plusieurs juridictions, et d'obtenir un cadre de référence pour le Maroc, sur lequel s'appuyer. Comme tout travail de recherche, cet article présente également certaines limites. Il s'agit notamment de son caractère exclusivement théorique et non exhaustif. Ces insuffisances ouvrent donc la voie à des futures recherches pour enrichir ce travail. Ainsi, les perspectives de recherche peuvent porter sur l'approfondissement de la question par des études sur terrain et des analyses ciblées sur le contexte marocain en particulier sur l'évaluation des différentes réformes en cours. Il serait également pertinent d'élargir la réflexion à l'impôt sur les sociétés en particulier sur les risques de transfert des bénéficiaires ainsi que l'impôt sur le revenu.

## BIBLIOGRAPHIE

- Abramova, A., Shaposhnykov, K., Zhavoronok, A., Liutikov, P., Skvirskiy, I., & Lukashev, O. (2021). The ecosystem of VAT administration in E-commerce: case of the eastern Europe countries. *Studies of Applied Economics*, 39(5).
- Agrawal, D. R., & Shybalkina, I. (2023). Online shopping can redistribute local tax revenue from urban to rural America. *Journal of Public Economics*, 219, 104818.
- Agrawal, D. R., & Shybalkina, I. (2024). Remittance rules and the distribution of local tax revenue: Evidence after Wayfair. *National Tax Journal*, 77(4), 813-831.
- Anomah, S., Ayebofo, B., Aduamoah, M., & Agyabeng, O. (2024). Blockchain technology integration in tax policy: Navigating challenges and unlocking opportunities for improving the taxation of Ghana's digital economy. *Scientific African*, 24, e02210.
- Artemiev, A. A., & Sidorova, E. Yu. (2024). VAT on the Sale to Individuals of E-commerce Goods Held in Customs Warehouses in the EEU. *Finance: Theory and Practice*, 28(3), 43–51. <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2024-28-3-43-51>
- Bakai, K. P., Suba, L., & Szabó, A. (2022). First Year Experience of the Abolition of the € 22 Rule and the Introduction of the New e-Commerce Vat Laws. *Public Finance Quarterly= Pénzügyi Szemle*, 67(4), 585-600.
- Chen, C., Harris, D. G., Shi, L., & Zhou, N. (2024). A Transaction Cost Model of Tax-Motivated Income Shifting into Dot-Sized Tax Havens and an Empirical Examination of E-Commerce Effects. *Journal of International Accounting Research*, 23(3), 29-49.
- Chou, D. C. (1999). The economics of taxing electronic commerce. *Information systems management*, 16, 7-14.
- CNUCED. (2024). Rapport sur le commerce électronique et l'économie numérique 2024 : Transformation structurelle et évolution du paysage des politiques de commerce numérique (UNCTAD/DTL/ECDE/2024/3). Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement. [https://unctad.org/system/files/official-document/dtlecde2024d3\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/dtlecde2024d3_en.pdf)
- Da Cunha Lopes, T. M. G., & Ochoa de León, M. (2022). Information society and taxation: The case of e-commerce. *Mexican Law Review*, 15(2), 97–116. <https://doi.org/10.22201/ijj.24485306e.2023.2.17619>
- Gkoni, I., Rigou, M., Thanasas, G., & Balaskas, S. (2024). Digital transformation of EU customs: Ecommerce VAT legislation and a proposed customs clearance application. *Emerging Science Journal*, 8(1), 341-354.
- Guéhenno, J.-M. (1995). *The End of the Nation-State*. Minneapolis: University of Minnesota Press
- Guglyuvatyy, E., & Milogolov, N. (2021). GST treatment of electronic commerce: comparing the Singaporean and Australian approaches. *eJTR*, 19, 17.

- Halpern-Shavim, Z. (2020). Carrying on about carrying on business: A response to “The GST/HST obligations of non-resident e-commerce firms”. *Canadian Tax Journal / Revue fiscale canadienne*, 68(4), 1053–1067. <https://doi.org/10.32721/ctj.2020.68.4.pf.halpern-shavim>
- Lipka, K. (2022). E-commerce taxation as an example of legal deadlock. *Krytyka Prawa*, 14(2), 60–79. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.523>
- Merkx, M. (2020). New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun. *EC Tax Review*, 29(4).
- Merkx, M., Gruson, J., Verbaan, N., & Van Der Doef, B. (2023). VAT in the digital age package: viva la ViDA or livin’ la ViDA loca?. *EC Tax Review*, 32(3).
- Mulyani, S., Suparno, S., & Sukmariningsih, R. M. (2023). Regulations and Compliance in Electronic Commerce Taxation Policies: Addressing Cybersecurity Challenges in the Digital Economy. *International Journal of Cyber Criminology*, 17(2), 133-146.
- OECD (2025), The 2025 OECD definition of e-commerce and guidelines for interpretation, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/2254f1de-en>.
- Organisation de coopération et de développements économiques OCDE. (2017). Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS. Éditions OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264272958-fr>
- Qin, Y. (2024). A new model of tax governance in the context of the integration of traditional industries and the digital economy. *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*, 9(1), 1–13. <https://doi.org/10.2478/amns.2023.2.00185>
- Rojas, A. A. S. (2018). Deconstruct to Reconstruct: Is it Possible to Tax Big Data, E-commerce, and the Digital Economy? (Doctoral dissertation, Uniandes)
- Salmina, S. V., Khafizova, E. K., & Balabanova, Y. N. (2021). Educational research on solving real tax problems in cross-border e-commerce. *Propósitos y Representaciones*, 9(SPE3), e1291. <http://dx.doi.org/10.20511/pyr2021.v9nSPE3.1291>
- Scarcella, L. (2020). E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? *Computer Law & Security Review: The International Journal of Technology Law and Practice* (Article in press). <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.105371>