

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Adaptation du système TVA de l'Union européenne au commerce électronique en quatre questions".

Auteur : Nyssen, Lenka

Promoteur(s) : Marcelle, Charline; Bublot, Jean

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2017-2018

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/4875>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Adaptation du système TVA de l'Union européenne au commerce électronique en quatre questions

Lenka NYSSEN

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2017-2018

Titulaires :

Jean BUBLOT et Aymeric Nollet

Tuteurs académiques :

Charline MARCELLE, chercheuse à la Tax Institute, Ulg

Jean BUBLOT, Avocat au barreau du Brabant wallon, Juge suppléant au Tribunal de première instance de Brabant wallon, Professeur à l'Ulg

RESUME

Depuis le lancement du « Paquet TVA » en 2008, la Commission a entrepris une réforme en profondeur du système TVA. Dans le domaine du commerce électronique, elle a mis en place un régime spécifique, couvrant les services numériques et les ventes à distance intracommunautaires. Ce régime qui a été progressivement mis en place pour arriver à un régime définitif au 1^{er} janvier 2021.

Ce régime spécifique se caractérise notamment par les éléments suivants : application généralisée du principe de taxation dans le pays de consommation, application d'un seuil de minimis en dessous duquel les microentreprises sont autorisées à continuer à appliquer la réglementation de leur pays d'établissement et mise en place d'un mini-guichet unique pour l'ensemble des opérations relevant du commerce électronique permettant aux entreprises de ne pas devoir s'inscrire à la TVA et de ne pas devoir rentrer une déclaration dans chaque État membre où elles fournissent leurs services ou produits.

Si les réformes ont engendré une plus grande cohérence du système de TVA européen et ont quelque peu allégé la charge administrative pesant sur les entreprises, elles ont toutefois rendu plus complexe la localisation des opérations imposables par les assujettis, entraînant une insécurité juridique et un risque d'interprétations divergentes de la part des administrations fiscales nationales, synonymes de double imposition ou de non-imposition.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION.....	3
I.- NOTIONS ET DÉFINITIONS	5
A.- DIFFICULTÉS DE S'ACORDER SUR UN TERME GÉNÉRIQUE	5
B.- DÉFINITION DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE SERVICES NUMÉRIQUES	6
1) Les services de télécommunication	7
2) Les services de radiodiffusion et de télévision	7
3) Les services électroniques	8
4) Le problème des prestations couplées	10
5) Conclusion relative aux définitions	11
C.- DÉFINITION DES VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES	12
II.- LOCALISATION DU COMMERCE ÉLECTRONIQUE.....	14
A.- IMPORTANCE DE LA LOCALISATION	14
B.- LES PROBLÈMES IDENTIFIÉS PAR LA COMMISSION.....	14
C.- APPLICATION DU RÉGIME DÉFINITIF AUX SERVICES NUMÉRIQUES	16
1) Localisation de la prestation de services fournie à un assujetti	17
2) Localisation de la prestation de services fournie à un non-assujetti.....	18
a) <i>Les présomptions relatives au lieu de rattachement du dispositif de transmission.....</i>	<i>19</i>
b) <i>La présomption relative au lieu où le preneur se trouve physiquement.....</i>	<i>19</i>
c) <i>La présomption résiduaire</i>	<i>20</i>
d) <i>La réfutation des présomptions</i>	<i>21</i>
e) <i>Appréciation des présomptions</i>	<i>22</i>
3) Le cas particulier des PME	24
a) <i>Les problèmes rencontrés par les PME</i>	<i>24</i>
b) <i>Les seuils de minimis.....</i>	<i>25</i>
4) Critiques des règles de localisation des prestations de services numériques.....	26
D.- APPLICATION DU RÉGIME DÉFINITIF AUX VENTES À DISTANCE	
INTRACOMMUNAUTAIRES.....	27
1) Le contexte	27
2) La réglementation applicable.....	28
3) Critiques.....	29
III.- LA DÉTERMINATION DU REDEVABLE.....	31
A.- LES SERVICES NUMÉRIQUES INTRACOMMUNAUTAIRES	31
1) Le principe	31
2) Application pratique du principe	32
3) Critiques.....	32
B.- LES SERVICES NUMÉRIQUES FOURNIS PAR UN INTERMÉDIAIRE.....	33
1) Le contexte	33
2) Le principe.....	34
3) Les critiques.....	35
C.- LES VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES.....	35

IV.- LA PROCÉDURE.....	37
A.- LES SERVICES NUMÉRIQUES.....	37
1) Le contexte	37
2) Le principe	38
3) Le fonctionnement pratique	38
a) <i>L'inscription au MOSS</i>	39
b) <i>La déclaration TVA</i>	39
c) <i>L'obligation de tenir un registre</i>	39
d) <i>Le paiement de la TVA</i>	40
4) Les critiques.....	40
B.- LES VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS	43
CONCLUSION.....	45
BIBLIOGRAPHIE	47
LÉGISLATIONS	47
JURISPRUDENCE	48
DOCUMENTS DE LA COMMISSION	48
DOCTRINE	49
1) Articles de doctrine.....	49
2) Conférences	51
3) Entretiens	51
DIVERS	52

INTRODUCTION

Le commerce électronique a connu un développement rapide aux cours des dernières années : selon une enquête de la Commission européenne, le nombre de consommateurs en Europe qui font des achats en ligne est passé de 29,7% en 2007 à 55% en 2017¹.

Malgré cette augmentation des échanges commerciaux par voie électronique, il existe toujours un frein à l'achat de produits en ligne par les consommateurs, d'une part, et au développement du commerce électronique intracommunautaire par les entreprises, d'autre part. En effet, toujours selon cette même enquête de la Commission européenne, 13% des consommateurs interrogés ont rencontré des difficultés à effectuer des achats en ligne. S'agissant des entreprises qui font du commerce électronique, seules 40% projettent de proposer leurs produits à l'étranger dans un futur proche².

À cet égard, la Commission a reconnu que la Taxe sur la Valeur Ajoutée (ci-après « la TVA ») peut être un obstacle aux opérations d'achat en ligne. En effet, l'absence d'un système uniformisé de la TVA au niveau européen décourage les entreprises à opérer dans un autre État membre : en principe, pour proposer leurs produits à des consommateurs résidant dans un autre État membre, ladite entreprise doit s'identifier à la TVA de ces pays, et déterminer le taux applicable aux produits qu'elle vend, etc. La Commission a reconnu que le fait de se soumettre à la réglementation TVA du pays destinataire coûtait en moyenne 8.000 euros³. Cette somme, qui peut sembler dérisoire pour une multinationale, peut s'avérer exorbitante pour les petites et moyennes entreprises, sans parler des microentreprises.

La Commission, désireuse de favoriser le développement du commerce électronique intracommunautaire, a proposé une série de projets. Certains sont déjà en vigueur, d'autres le seront bientôt.

Le présent travail se propose de décrire le régime TVA spécifique auquel sera à terme soumis le commerce électronique. Toutefois, dans la mesure où un travail de fin d'études a une portée limitée, nous avons concentré notre travail sur quatre questions pratiques, tout en laissant de côté les aspects non communautaires du régime.

Les questions pratiques abordées sont les suivantes : que recouvre la notion de commerce électronique ? (chapitre I) ; comment localiser les services numériques, d'une part, et les

¹ Communiqué de presse de la Commission, , « Une enquête révèle que les consommateurs de l'UE effectuent de plus en plus souvent des achats en ligne transfrontière », 25 juillet 2017, disponible à l'adresse http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-2109_fr.htm, consulté le 17 mai 2018.

² *Ibidem*.

³ V. l'analyse effectuée par Deloitte pour l'étude intitulée « *Aspects liés à la TVA du commerce électronique transfrontière - Options de modernisation* » (février 2015 - juillet 2016) disponible à l'adresse http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/reports_published/index_fr.htm (consulté le 25 mai 2018) ; E. TRAVERSA, C. MARCELLE, « La modernisation de la réglementation européenne en matière de TVA », *L'observateur de Bruxelles*, n°109, juillet 2017, p. 24 ; E. TARDIVON - LORIZON, A. LOPES, « E-commerce : vers une simplification des règles TVA », *Revue du droit fiscal*, n°30-35, 27 juillet 2017, p. 2.

ventes à distance d'autre part ? (chapitre II) ; qui le redevable de l'opération taxable ? (chapitre III) et enfin, quelle est la procédure à suivre ? (chapitre IV).

Pour présenter ce travail de la manière la plus claire possible, le régime décrit sera le régime définitif tel qu'il sera en vigueur au 1^{er} janvier 2021. Toutefois, nous renverrons également au régime actuel et/ou passé pour mieux mettre en perspective le nouveau régime.

I.- NOTIONS ET DÉFINITIONS

La première question qu'une entreprise désireuse de se lancer dans le commerce électronique sera amenée à se poser est de savoir ce qu'est un service numérique et une vente à distance. Répondre à cette question est primordial puisque cela permettra à l'opérateur économique concerné de savoir si l'opération qu'il envisage relève du champ d'application du régime particulier du commerce électronique.

Par conséquent, les définitions des différentes catégories de services et opérations relevant du commerce électronique doivent être suffisamment précises et non-équivoques pour éviter, d'une part, toute mauvaise interprétation de la part de l'opérateur économique, qui lui ferait appliquer le mauvais régime à ses opérations, et, d'autre part, des interprétations divergentes par les administrations fiscales nationales, avec le risque de double imposition ou de non-imposition que cela implique⁴.

A.- DIFFICULTÉS DE S'ACCORDER SUR UN TERME GÉNÉRIQUE

Au cours des dernières années, la Commission européenne (ci-après « la Commission ») a travaillé à la création d'un marché unique numérique. Elle a adapté la directive TVA aux exigences de ce marché en prévoyant un régime spécifique. Pour assurer une meilleure sécurité juridique dans les opérations soumises à la TVA, il est donc important de définir avec précision le champ d'application de ce régime spécifique.

Or, il n'existe pas, à ce jour, au niveau européen, une définition générique de la notion de commerce électronique⁵. De plus, il existe une certaine confusion dans la terminologie utilisée par la Commission: certains documents de la Commission mentionnent le commerce électronique comme englobant à la fois les services numériques et les ventes à distance intracommunautaires (tels que définis ci-après)⁶, alors que d'autres documents indiquent que le commerce électronique exclut les ventes à distances intracommunautaires⁷.

⁴ V. M. MERKX, « VAT and e-services : when human intervention is minimal », *International VAT Monitor*, 2018, vol 29, n°1, version en ligne depuis le 14 décembre 2017 sur IBFD, section 2.

⁵ Ce que confirment les travaux de l'OCDE. V. « *La définition et la mesure du commerce électronique : rapport sur l'état de la question* », Groupe de travail sur les indicateurs pour la société de l'information, OCDE, 7 octobre 1999, p. 10 (DSTI/ICCP/IIS(99)4/FINAL).

⁶ V. l'intitulé de la proposition de directive 2017/2455, « *Modernisation de la TVA dans le cadre du commerce électronique transfrontière entre entreprises et consommateurs (B2C)* », COM(2016) 757 final.

⁷ V. Notes explicatives sur les modifications apportées en matière de TVA dans l'Union européenne en ce qui concerne le lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique, qui entreront en vigueur en 2015 (ci-après « les notes explicatives »), publiées le 3 avril 2014, au point 1.3.

Toutefois, il ressort des réformes introduites par la Commission que le champ d'application du nouveau régime vise clairement les services numériques et les ventes à distance intracommunautaires. C'est pourquoi, dans un souci de faciliter la lecture, l'expression commerce électronique recouvre, dans le présent travail, ces deux notions. Ce choix terminologique s'inscrit en outre dans la ligne de la définition de l'OCDE du commerce électronique⁸.

B.- DÉFINITION DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE SERVICES NUMÉRIQUES

Il existe trois catégories de services visés par le régime particulier mis en place par la Commission : i) les services de télécommunication, ii) les services de radiodiffusion et de télévision et iii) les services fournis par voie électronique. Par souci de simplification et de clarté du propos, ces trois catégories seront désignées ensemble ci-après par l'expression « services numériques »⁹. Ces concepts ont été définis dans la directive TVA¹⁰ et le règlement d'exécution¹¹.

Les définitions relatives aux services numériques doivent être particulièrement claires pour permettre de distinguer les trois catégories. L'intérêt principal de cette distinction réside dans les différents taux de TVA auxquels sont soumis ces services, qui, en outre, varient d'un État membre à l'autre¹². Pour savoir quel taux appliquer, il faut donc déterminer de quelle catégorie de services relève la prestation. De plus, les services de radiodiffusion et de

⁸ Selon l'OCDE, on entend par commerce électronique « la vente ou l'achat de biens ou de services, effectués par une entreprise, un particulier, une administration ou toute autre entité publique ou privée, et réalisé au moyen d'un réseau électronique » (<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/dossiers/internet-monde/commerce-electronique.shtml>, consulté le 13 mai 2017). V. P. CENTORE, M. T. SUTICH, « Taxation and digital Economy: Europe is ready », *Intertax*, 2014, vol. 42, Issue 12, p. 786.

⁹ V. point 1.6 des notes explicatives.

¹⁰ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, du 11 décembre 2006, p. 1 ; ci-après « la directive TVA »). Sauf indication contraire, l'expression « directive TVA » désigne la directive TVA telle que modifiée par la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens (JO L 348, du 29 décembre 2017, p. 7 ; ci-après « la directive 2017/2455 »).

¹¹ Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 77, du 23 mars 2011, p. 1 ; ci-après « le règlement d'exécution »). Sauf indication contraire, lorsque nous citons le règlement d'exécution, nous faisons référence à sa version telle que modifiée par le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services (JO L 284, du 26 octobre 2013, p. 1).

¹² V. tableau comparatif des taux applicables à ces services dans chaque État membre, publié sur le portail MOSS de la Commission (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/vat-rates_en).

télévision peuvent bénéficier d'un taux réduit¹³, alors que les autres services numériques ne peuvent pas en bénéficier¹⁴.

Voyons maintenant ce que recouvre chacun de ces concepts.

1) Les services de télécommunication

Les services de télécommunication sont définis dans la directive TVA¹⁵, qui met en avant 3 éléments constitutifs : i) le service doit impliquer une transmission ou une émission, ii) qui contient des informations de toute nature, iii) transmises ou émises grâce à un moyen électromagnétique. Le règlement d'exécution propose une liste, non exhaustive, de services de télécommunications. On y trouve, par exemple les services de téléphonie fixe et mobile, l'accès à internet, la messagerie vocale¹⁶.

Cette catégorie de services ne soulève pas de commentaire particulier.

2) Les services de radiodiffusion et de télévision

Contrairement aux services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision ne font pas l'objet d'une définition dans la directive TVA mais uniquement dans le règlement d'exécution¹⁷. Cette définition s'inspire largement de la définition figurant dans la directive « *Services de médias audiovisuels* »¹⁸.

¹³ V. Annexe III, point 8 de la directive TVA. En Belgique, les services de radiodiffusion et de télévision ont bénéficié d'un taux réduits de 12% jusqu'en 2011. V. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *Revue du droit des technologies de l'information*, n°58/2015, p.33.

¹⁴ V. l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA ; V. M. LAMENSCH, « Fraude à la TVA et Commerce digital », in *La Fraude TVA*, ed. Charlene Herbain, Larmier, Luxembourg, 2017, p. 135.

¹⁵ L'article 24, paragraphe 2, de la directive TVA, dispose : « Sont considérés comme 'services de télécommunication' les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux ».

¹⁶ V. la liste exemplative de l'article 6bis, paragraphe 1, du règlement d'exécution. V. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *opcit*, p. 15.

¹⁷ L'article 6ter, paragraphe 1, du règlement d'exécution dispose :
« 1. Les services de radiodiffusion et de télévision comprennent les services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels tels que les programmes de radio ou de télévision fournis au grand public via des réseaux de communication par un fournisseur de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci, pour l'écoute ou le visionnage simultanés, sur la base d'une grille de programmes.
2. Le paragraphe 1 couvre notamment:
a) les programmes de radio ou de télévision transmis ou retransmis sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision;

Ces services ont pour principales caractéristiques : i) la fourniture de programmes audio et audiovisuel au grand public, ii) sous la responsabilité éditoriale du fournisseur, iii) via un réseau de communication, iv) qui doivent être écoutés ou visionnés simultanément à leur diffusion.

Le principal critère distinctif de cette définition est la condition de simultanéité du visionnage ou de l'écoute. L'importance de cette condition est d'ailleurs soulignée par la Commission dans ses notes explicatives. Au point 2.3.2 de celles-ci, il est bien précisé que, si l'écoute ou le visionnage du programme n'est pas synchrone, le service n'est pas un service de télécommunication et relève de la catégorie des services électroniques. La Commission admet toutefois un certain décalage dans des circonstances très précises : soit ce décalage résulte de contraintes techniques, soit il est le fait de la volonté du preneur, qui a décidé d'enregistrer le programme et de l'écouter ou le visionner ultérieurement. On peut toutefois se poser la question de la qualification à donner aux podcasts et autres services de TvReplay, que proposent aujourd'hui de manière systématique pratiquement toutes les chaînes de radio ou de télévision. Il s'agit certes de programmes qui ont été diffusés simultanément à leur écoute ou visionnage, mais les enregistrements ne sont plus ici le fait du preneur, mais découlent de la volonté du prestataire. En revanche, les services de programmes à la demande, tels que Netflix ou Spotify, ne satisfont clairement pas la condition de simultanéité¹⁹.

Un deuxième critère important pour distinguer les services de télécommunication est celui de la responsabilité éditoriale. La Commission cite l'exemple des chaînes de sport payantes²⁰. Si le prestataire achète les images d'un événement sportif et se contente de transférer le signal vidéo sans assumer de responsabilité éditoriale (commentaires en studio par des consultants), la Commission considère qu'il s'agit là d'un service électronique, qui doit être soumis au taux normal.

En définitive, par rapport aux services de télécommunication, cette catégorie de services numériques requiert davantage de réflexion pour garantir une qualification correcte du service concerné.

3) Les services électroniques

Tout comme les services de radiodiffusion et de télévision, les services électroniques ne sont définis que dans le règlement d'exécution²¹ et non dans la directive TVA. Pour pouvoir être

b) les programmes de radio ou de télévision diffusés via l'internet ou un réseau électronique analogue (IP), s'ils sont retransmis simultanément à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision».

¹⁸ Directive 2010/13/UE du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2010 visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à la fourniture de services de médias audiovisuels (directive Services de médias audiovisuels) (JO L 95, du 15 avril 2010, p. 1).

¹⁹ V. les exclusions prévues à l'article 6ter, paragraphe 3, sous f), du règlement d'exécution.

²⁰ Point 2.3.2 des notes explicatives.

²¹ L'article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution dispose : « Les 'services fournis par voie électronique' visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un

qualifié de service électronique, un service doit remplir trois conditions essentielles : il doit i) être fourni sur l'internet ou tout autre réseau électronique, ii) impliquer une intervention humaine minimale et iii) nécessiter l'utilisation d'une technologie de l'information.

Le critère le plus difficile à interpréter est celui de « *l'intervention humaine minimale* ». Cette notion doit s'apprécier au regard uniquement de la relation entre le prestataire de services et le consommateur final. Par conséquent, les activités préalables à la prestation de services (service de maintenance et d'appui), qui ne mettent pas en rapport le prestataire et le preneur, n'ont pas d'incidence sur la qualification du service en cause même si elles impliquent une intervention humaine plus que minimale²².

En toute logique, une intervention humaine minimale implique nécessairement que la prestation de service électronique soit fournie de manière automatisée : il faut que ce soit la « machine » qui fournisse (presque) seule le service²³.

Plusieurs exemples concrets soulignent la difficulté de délimiter le concept de service électronique en se référant à cette condition d'intervention humaine minimale. Prenons l'exemple des services de jeux de paris en ligne. Le fait qu'un jeu de paris se base sur un événement sportif par exemple, événement qui n'est manifestement pas automatisé et qui implique une intervention humaine, n'affecte pas sa qualité de service électronique puisque la le traitement du pari, c'est-à-dire la relation fondamentale entre le prestataire et le preneur, est strictement automatisé. Par contre, si le preneur utilise l'Internet pour placer un pari dans un casino « en dur », il y a une intervention humaine qui porte sur le service de paris²⁴.

Le même raisonnement s'applique aux cours éducatifs en ligne²⁵ : si les cours sont accessibles à tout moment en ligne (sous la forme de podcast), il s'agit de services électroniques puisqu'il n'y a pas d'intervention humaine. Par contre, s'il y a une interaction entre le professeur qui donne son cours en direct et l'étudiant, par exemple sous la forme de questions-réponses, il ne s'agit pas d'un service électronique²⁶. À cet égard, il importe peu que cette possibilité d'interaction soit effectivement utilisée par le preneur, sa simple existence suffit pour disqualifier le service en cause. Sans quoi, le régime TVA applicable changerait selon que le preneur utilise ou non cette possibilité, ce qui est tout à fait impraticable²⁷.

De manière générale, lorsqu'un prestataire cherche à adapter ses services aux besoins individuels de ses clients, ses services ne pourront être qualifiés de services électroniques que

réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information».

²² V. M. MERKX, « VAT and e-services: when human intervention is minimal », *opcit.*, Section 2.

²³ *Ibidem.*

²⁴ *Ibidem.*

²⁵ Par cours éducatifs en ligne il y a lieu de comprendre les sites qui proposent des exercices automatisés (point 5 de l'annexe II de la directive TVA) et non les cours d'enseignement donnés par un professeur (V. l'article 7, paragraphe 3, j) et l'annexe I paragraphe 5 du règlement d'exécution TVA).

²⁶ V. M. MERKX, « VAT and e-services: when human intervention is minimal », *opcit.*, Section 3.2; Document de travail 882 du comité TVA du 28 septembre 2015, consultable à l'adresse <https://circabc.europa.eu/sd/a/d2dad701-4568-47c8-ba03c5996822b59e/882%20%20New%20Legislation%20%20Online%20gambling%20-%20Follow-up.pdf>.

²⁷ V. M. MERKX, « VAT and e-services: when human intervention is minimal », *opcit.*, Section 2.

si cette adaptation est réalisée de manière automatisée²⁸. À l'inverse, la seule circonstance que des services sont fournis de manière automatisée ne suffit pas pour les qualifier de services électroniques : seules les prestations dont la nature même est électronique relèvent de cette notion²⁹.

Le règlement d'exécution fournit une liste de services qui sont explicitement exclus de la notion de services électroniques³⁰. Il en ressort clairement que les services énumérés dans cette liste ne sont pas automatisés et nécessitent une intervention humaine plus que minimale. Parmi cette liste, on trouve notamment les services de conseil de professionnels, tels que les juristes et les consultants financiers, fournis à leurs clients par courrier électronique. Dans ce cas précis, le recours à la liste exemplative semble quelque peu inutile puisqu'il apparaît clairement que, même si le conseil est fourni par voie électronique, il n'a pas pu être fourni de manière automatisée, sans intervention humaine.

4) Le problème des prestations couplées

Une prestation de services peut regrouper, soit plusieurs catégories de services numériques, soit des services numériques et d'autres services. La qualification de cette prestation couplée n'est pas anodine : elle peut avoir une incidence sur le taux applicable ou même sur la réglementation applicable. Le problème a été soulevé par la Commission dans les notes explicatives³¹. Elle a tout d'abord indiqué que, dans le cas d'un « couplage » de plusieurs services numériques, comme par exemple les packs Triple Play, la qualification de la prestation de services couplés n'avait pas d'incidence sur la localisation, sans relever que la qualification pouvait avoir un intérêt du point de vue du taux applicable. S'agissant d'une combinaison de prestations de services numériques et d'autres services, la qualification de la prestation de services couplés est plus déterminante puisque les règles de localisation ne sont pas les mêmes pour les services numériques et les autres services, ainsi que nous le verrons ci-après.

Dans ses notes explicatives, la Commission a rappelé les principes applicables en renvoyant à la jurisprudence de la Cour de justice. Selon cette dernière, il faut examiner si la prestation de service est composée d'une prestation principale et de plusieurs prestations auxiliaires ou si la prestation est en réalité composée de plusieurs prestations équivalentes³². Dans le premier cas, les prestations auxiliaires suivront les règles de localisation de la prestation principale. Dans le deuxième cas, il faudra procéder à des distinctions. Toutefois, la Cour fait observer que, bien que l'opération contienne plusieurs services, une prestation qui doit être considérée

²⁸ V. M. MERKX, « VAT and e-services: when human intervention is minimal », *opcit.*, Section 3.3.

²⁹ V. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *opcit.* p. 16.

³⁰ V. l'article 7, paragraphe 3, du règlement d'exécution.

³¹ V. point 2.4.4.1. des notes explicatives.

³² V. CJUE, 25 février 1999, affaire C-349/96, Card Protection plan Ltd c. Commissioners of Customs and Excise, points 29 à 30.

comme unique du point de vue économique ne devrait pas être scindée artificiellement³³. Il faut donc apprécier au cas par cas les caractéristiques essentielles de l'opération.

L'exemple type d'une prestation de services numériques « couplée » à un autre service est le cas des sites de rencontres. À première vue, le service est bien un service électronique puisqu'il remplit la condition d'intervention humaine minimale : il suffit que les participants remplissent un questionnaire relatif à leurs centres d'intérêts pour que le programme leur propose le partenaire idéal. Toutefois, ces sites de rencontres proposent souvent d'autres services qui nécessitent une intervention humaine plus que minimale, comme par exemple, des conseils personnalisés³⁴. Ces sites peuvent également créer des « faux » profils qui entrent en contact avec le client³⁵. Il faudra donc analyser ce cas de figure particulier à la lumière des principes dégagés par la Cour de justice. S'il s'avère que les services de conseil non-automatisés sont auxiliaires ou que les deux types de prestations sont indissociables du point de vue économique, de sorte qu'il n'y pas lieu de les scinder artificiellement, alors la prestation de services fournie par le site de rencontre sera une prestation de services électroniques dans son ensemble³⁶.

5) Conclusion relative aux définitions

En définitive, tracer une frontière claire entre ce qui relève de ces différentes notions et ce qui n'en relève pas n'est pas chose aisée, surtout pour un entrepreneur qui n'est pas nécessairement bien outillé pour ces controverses juridiques³⁷. Cela peut avoir une incidence sur les coûts puisqu'en cas de doute, elles devront vraisemblablement faire appel aux conseils de spécialistes de la matière. De plus, la complexité et le manque de clarté des critères de définition de ces différentes notions peuvent aboutir à des interprétations divergentes de la part des États membres³⁸, sources d'insécurité juridique et de risque de double imposition ou de non-imposition³⁹.

³³ V. CJUE, 27 octobre 2005, affaire C-41/04, *Levob Verzekeringen B. V., OB Bank N. V c. Staatsecretaris van Financien*, point 22.

³⁴ V. M. MERKX, « VAT and e-services: when human intervention is minimal », *opcit.*, Section 3.2.

³⁵ Exemple donné par François Coutureau.

³⁶ V. M. MERKX, « VAT and e-services: when human intervention is minimal », *opcit.*, Section 3.2.

³⁷ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *EC Tax review*, 2015/2, p. 108.

³⁸ La Belgique a ainsi adopté une circulaire dans laquelle elle fournit une liste de services devant être qualifiés d'électroniques (la fourniture et l'hébergement de sites informatique, maintenance à distance de programmes et d'équipement ; la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci ; la fourniture d'images, de textes et d'informations, et la mise à disposition de base de données ; la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement ; la fourniture de services électroniques d'enseignement à distance) et de services qui ne relèvent pas de cette notion (Circulaire AAF n°9/2003, du 12 août 2003, point 7). V. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *opcit.*, p. 16.

³⁹ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 108 ; A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA: état des lieux », *opcit.*, p. 19.

C.- DÉFINITION DES VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES

La notion de vente à distance intracommunautaire de biens (ci-après « VADI ») est définie au nouvel alinéa quatre ajouté à l'article 14 de la directive TVA par la directive 2017/2455. Pour être qualifiée de vente à distance intracommunautaire, une livraison de biens doit remplir trois conditions⁴⁰ : i) la livraison de biens doit être effectuée par un assujetti ; ii) au bénéfice d'une personne non-assujettie ou d'un assujetti dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA (désignés conjointement ci-après par l'expression « personne non-assujettie ») ; iii) les biens livrés ne peuvent être des véhicules neufs ou des biens livrés après montage ou installation par le fournisseur.

Il y a lieu de relever que la définition des ventes à distance intracommunautaires, qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2021, reprend pratiquement mot pour mot la formulation utilisée à l'article 33 de la directive TVA, telle qu'applicable aujourd'hui, qui règle la question de la localisation des livraisons de biens avec transport. Il apparaît donc que la Commission a étendu le champ d'application du régime spécifique du commerce électronique à une catégorie d'opérations déjà existante. Cette extension est justifiée par l'utilisation de plus en plus fréquente de plateformes électroniques pour effectuer ces ventes à distance⁴¹.

Toutefois, ce qui frappe dans cette définition, c'est qu'elle ne fait aucunement référence à un élément numérique ou électronique alors que la Commission se fonde implicitement sur l'utilisation d'une interface électronique dans les ventes à distance pour justifier l'inclusion des ventes à distance dans la notion de commerce électronique et l'application d'un régime particulier à ces ventes à distance. Cela est d'autant plus étonnant qu'une référence explicite à un tel élément électronique figure dans le futur article 14bis de la directive TVA, qui traite du statut des intermédiaires dans une opération de vente à distance de biens importés de pays tiers⁴².

On peut regretter cette absence dans la mesure où cela prive la notion de commerce électronique d'une certaine cohérence. Mais cela peut s'expliquer par des considérations d'ordre pratique. En effet, certains produits ou services peuvent être commercialisés à la fois via un moyen électronique et via une livraison classique. Ainsi, la musique, les films, les logiciels peuvent être soit téléchargés sur Internet, soit être livrés sous un format matériel

⁴⁰ L'article 14, paragraphe 4, de la directive TVA, tel qu'applicable à partir du 1^{er} janvier 2021, dispose : « Aux fins de la présente directive, on entend par 'ventes à distance intracommunautaires de biens' : les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, lorsque les conditions suivantes sont réunies: a) la livraison de biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou pour toute autre personne non assujettie; b) les biens livrés sont autres que des moyens de transport neufs et autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte. »

⁴¹ V. le considérant 7 de la directive 2017/2455.

⁴² V. M. LAMENSCH, « Rendering platforms liable collect and pay VAT on B2C Imports : a silver bullet ? », *International VAT Monitor*, vol. 29, n°2, en ligne le 7 mars 2018, section 1.

(CD, DVD)⁴³. Faire relever ces produits de deux régimes TVA distincts selon le canal de distribution choisi est peu cohérent⁴⁴. Or, ainsi que nous le verrons ci-après, les ventes à distance – même si la dénomination officielle dans la directive TVA ne fait pas encore référence à cette expression – relève déjà d’un régime TVA très similaire à celui des services numériques⁴⁵. Il y a donc un intérêt certain à réunir ces deux catégories d’opérations (services numériques et ventes à distance intracommunautaires) sous un même régime.

⁴³ V. K. VYNCKE, « EU VAT Treatment of Electronically Supplied Services and Other E-Commerce Transactions: The Current State of Play », in Conference Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles »; G. KOGLER, G. MAYR, C. SCHLAGER, « Taxation of the digital Economy : « Quick fixes » or Long-term Solution ? », *European taxation*, décembre 2017, p. 523.

⁴⁴ Il est à noter qu’en ce qui concerne l’exonération dont bénéficient les journaux, certains États membres refusent toujours d’étendre celle-ci à la version électronique des journaux. V. K. VYNCKE, « EU VAT Treatment of Electronically Supplied Services and Other E-Commerce Transactions: The Current State of Play », in Conference Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles ».

⁴⁵ V. les articles 32 à 34 de la directive TVA.

II.- LOCALISATION DU COMMERCE ÉLECTRONIQUE

La deuxième question à se poser, quand on est un opérateur économique actif dans le commerce électronique, est celle de la localisation de la prestation de services ou de la livraison de biens.

A.- IMPORTANCE DE LA LOCALISATION

Déterminer la localisation d'une opération est crucial en matière de TVA. Cela permet de déterminer le régime applicable à ladite opération. En effet, selon qu'une opération est localisée dans un pays plutôt que dans un autre, le taux TVA peut varier ainsi que les conditions d'octroi d'un taux réduit, les conditions pour bénéficier d'une exonération, les règles relatives aux procédures de facturation et de déclaration, etc.

L'importance de déterminer la localisation d'une opération va encore s'accroître dans le futur puisque la Commission a annoncé en janvier 2018 son intention de permettre aux États membres de fixer le taux TVA avec plus de souplesse⁴⁶.

B.- LES PROBLÈMES IDENTIFIÉS PAR LA COMMISSION

Au début de la mise en place du système TVA européen, les opérations imposables étaient localisées dans le pays d'origine, soit dans le pays du prestataire de services ou du vendeur⁴⁷. À l'époque, puisque la grande majorité des opérations soumises à la TVA ne traversaient jamais de frontière, la taxation dans le pays de l'entreprise était la méthode la plus conforme à la réalité et la plus simple car elle n'imposait pas des charges administratives trop importantes

⁴⁶ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2018)020 final. Outre le taux normal de TVA de 15 % minimum, les États membres pourront désormais mettre en place: deux taux réduits distincts compris entre 5 % et le taux normal choisi par l'État membre ; une franchise de TVA (ou «taux nul») ; un taux réduit fixé à un niveau compris entre 0 % et celui des taux réduits. L'actuelle liste, complexe, des biens et des services pouvant faire l'objet de taux réduits sera supprimée et remplacée par une nouvelle liste de produits (armes, boissons alcoolisées, jeux de hasard et tabac) auxquels le taux normal de 15 % ou un taux supérieur sera toujours appliqué. Pour préserver les recettes publiques, les États membres devront également veiller à ce que le taux moyen pondéré de TVA soit d'au moins 12 % ; V. Communiqué de presse de la Commission européenne, « TVA: plus de souplesse en matière de taux de TVA, moins de formalités administratives pour les petites entreprises », le 18 janvier 2018.

⁴⁷ Article 8 (pour les livraisons de biens) et article 9 (pour les prestations de services) de la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, du 13 juin 1977, p. 1).

aux entreprises, comme par exemple, s'identifier à la TVA d'un autre pays. De plus, ce procédé ne portait pas préjudice aux recettes de l'État puisque le pays taxateur était le même que le pays du vendeur ou du fournisseur de service, ce qui facilitait le recouvrement de la taxe⁴⁸.

Cependant avec le développement des échanges transfrontières, en Europe et dans le monde, ce système commence à montrer ses limites. La raison principale est la déconnexion entre l'État taxateur et l'État de recouvrement. En effet, d'une part, il est difficile pour l'État taxateur de contrôler le paiement effectif de la taxe si le redevable de cette dernière est établi dans un autre pays, puisqu'il n'a pas de pouvoir de perception dans l'État membre d'origine⁴⁹. Cette situation favorise la fraude fiscale et serait responsable d'une différence de 170 milliards d'euros entre les recettes TVA escomptées et la TVA effectivement perçue⁵⁰.

De plus, la combinaison d'une taxation dans le pays d'origine et de l'existence de taux de TVA différents d'un État membre à l'autre entraîne une distorsion de concurrence entre entreprises établies dans différents États membres. En effet, grâce à la liberté d'établissement garantie par les traités, les entreprises sont libres de s'installer dans le pays où le taux de TVA est le plus bas et de proposer leurs produits ou services depuis ce pays à des prix avantageux par rapport à leurs concurrents établis dans un pays où la fiscalité est plus lourde, pratiquant ainsi une concurrence déloyale⁵¹.

Par ailleurs, la nature même des services électroniques rend leur taxation difficile. En effet, étant donné que les transactions se font via un système de communication électronique, qu'elles sont en quelque sorte « intangibles », et qu'il est difficile de localiser le consommateur final, qui peut se brancher à Internet depuis n'importe où, le contrôle physique et la localisation des opérations imposables sont très difficiles, voire impossibles⁵². L'application des règles de localisation des opérations imposables prévues par le système TVA se heurtait donc à des difficultés pratiques. En effet, comment déterminer le domicile du destinataire du service si ce dernier ne pouvait être identifié avec certitude ? D'où la nécessité de prévoir de nouvelles règles de localisation.

De plus, le système TVA basé sur le principe de localisation dans le pays d'origine n'est pas adapté au commerce électronique. En premier lieu, le système TVA tel qu'il a été conçu à l'origine visait des opérations physiques⁵³. Ensuite, l'intervention de nombreux

⁴⁸ P. STEPHANY, J. VAZQUEZ, « VAT and the digital economy: the untold story of global challenges », *Tax Notes International*, vol.87, n°4, July 24, 2017, p. 338.

⁴⁹ V. M. LAMENSCH, M. SARASWAT, « From clicks to compliance: a Data Conduit to collect VAT », *International VAT Monitor*, septembre/octobre 2017, p. 368; *Ibidem*.

⁵⁰ Cette fraude a pour origine le fait que toute opération transfrontière est traitée comme une vente exonérée et une acquisition imposable. V. E. TRAVERSA, C. MARCELLE, « La modernisation de la réglementation européenne en matière de TVA », *opcit.* p. 26 ; La Cour des comptes de l'Union européenne identifie deux types de fraude à la TVA : celle de l'opérateur défaillant et celle de type « carrousel » (V. Rapport spécial de la Cour des comptes de l'Union européenne pp. 12 et 13).

⁵¹ V. M. LAMENSCH, « European Commission's New package of proposals on E-commerce : a critical assessment », *International VAT Monitor*, 2017, vol. 28, n°2, publié en ligne sur IBFD le 7 mars 2017, Section 2.1.2.

⁵² V. A. VAZQUEZ DEL REY, « VAT connecting factors: Relevance of the Place of Supply », *Intertax*, vol. 43, issue 45, p. 412.

⁵³ G. KOFLER, G. MAYR, C. SCHLAGER, « Taxation of the digital Economy: « Quick fixes » or Long-term Solution ? », *opcit.*, p. 523.

intermédiaires, comme par exemple dans le cas des boutiques d'applications (AppStore) ou des plateformes de ventes en ligne, fait qu'il devient difficile de déterminer la provenance exacte d'un produit ou d'un service.⁵⁴

Les premières réflexions de la Commission relatives aux problèmes spécifiques au commerce électronique ont fait l'objet d'une communication⁵⁵. Ces réflexions ont abouti à l'adoption d'un « Paquet TVA »⁵⁶, un ensemble de modifications du régime TVA, adopté par le Conseil des ministres en 2008, en vue de solutionner, entre autres, les problèmes posés par l'application des règles de TVA aux opérations de commerce électronique.

Les modifications apportées au système TVA par ce paquet (notamment en ce qui concerne la localisation des services numériques, le critère de l'utilisation effective des services et la création d'un mini-guichet unique) ont été progressivement mises en œuvre entre 2010 et 2015.

Comme indiqué dans l'introduction, la description du régime TVA spécifique au commerce électronique se concentrera sur le régime définitif, tel qu'il sera en vigueur en 2021.

C.- APPLICATION DU RÉGIME DÉFINITIF AUX SERVICES NUMÉRIQUES

Depuis le 1^{er} janvier 2015⁵⁷, pour déterminer la localisation d'une prestation de services numériques, il n'y a désormais plus de distinction entre, d'une part, les opérations entre prestataires assujettis et preneurs non-assujettis (« opérations business to client » ; ci-après « opérations B2C ») et, d'autre part, les opérations entre assujettis (« opérations business to business » ; ci-après « opérations B2B ») : toutes les prestations de services numériques sont localisées dans l'État membre de destination⁵⁸.

La distinction B2B/B2C garde un intérêt uniquement en ce qui concerne la détermination du lieu concret où le preneur est établi, puisque ce lieu diffère selon que le preneur est un assujetti ou une personne non-assujettie.

⁵⁴ *Ibidem.*

⁵⁵ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social - Commerce électronique et fiscalité indirecte [COM(98/374 final].

⁵⁶ Ce paquet se compose des textes suivants : la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO L. 44, du 20 février 2008) ; et le règlement (CE) n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestation de services, aux systèmes de guichets particuliers et à la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L. 44, du 20 février 2008).

⁵⁷ Depuis l'entrée en vigueur des modifications apportées par la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO L 44 du 20 février 2008, p. 11).

⁵⁸ V. l'article 58 de la directive TVA; H. KOGELS, « Base Erosion and Profits shifting and value added tax in the digital Economy », *EC Tax Review*, 2016/4, p.182.

Il est à noter que l'application du principe de taxation dans l'État membre de consommation permet à l'Union européenne de se conformer aux principes dégagés par l'OCED lors de la conférence d'Ottawa de 1998⁵⁹. Ce principe avait déjà été proposé par la Commission, mais avait été rejeté par les États membres⁶⁰.

1) Localisation de la prestation de services fournie à un assujetti

Lorsque la prestation intracommunautaire de services numériques est fournie à un assujetti, la directive TVA prévoit que le lieu de l'opération imposable « *est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique* »⁶¹. Il est à noter que cette règle n'est pas propre aux services numériques, mais qu'elle est applicable à toutes les prestations de services (numériques ou autres) fournies à un assujetti.

Cette règle semble a priori simple, mais elle peut poser des conflits de compétence⁶², et entraîner potentiellement des situations de double imposition ou de non-imposition, dans certains cas de figure assez courants.

Premier exemple de conflit de compétence potentiel : l'assujetti est établi dans plus d'un État membre. Dans ce cas de figure, le règlement d'exécution prévoit que la prestation est imposable dans le pays où l'assujetti a établi le siège de son activité économique⁶³.

Si la prestation est fournie à un établissement stable de l'assujetti situé dans un pays différent de celui du siège économique, la prestation est imposable dans le pays de l'établissement stable pour autant que ce dernier reçoive et utilise le service en cause pour ses propres besoins⁶⁴.

Pour déterminer quel établissement stable bénéficie effectivement du service, le règlement d'exécution précise que « *le prestataire examine la nature et l'utilisation du service*

⁵⁹ Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE sur « Les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique », présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE : « Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », le 8 octobre 1998, et approuvé par eux, disponibles sur le site Internet de l'OCDE ; V. W.J.G, PAARDEKOOPER, M.VAN DE VEN, A. VAN ESDONK, Y.C. CATTEL, « Tax Considerations for the European Union's Digital Single market Strategy », *Intertax*, Volume 44, Issue 6 & 7, 2016, pp. 514.

⁶⁰ Ce régime avait déjà été proposé à l'origine de l'instauration de la TVA dans la Communauté européenne, mais ce projet a été remplacé par un régime transitoire pour deux raisons principales. Premièrement, ce régime aurait entraîné une charge administrative très lourde pour les entreprises puisqu'elles auraient dû s'identifier à la TVA dans chaque pays. Or, ce coût aurait pu être assimilé à une entrave à la libre circulation des marchandises. Deuxièmement, dans le cadre de transactions intracommunautaires, l'État percepteur de la taxe n'aurait pas été l'État bénéficiaire de cette taxe. Par conséquent, les États membres craignaient que, si un autre État membre percevait la TVA pour leur compte, il ferait sans doute preuve de moins de diligence pour le recouvrement de la taxe puisque le bénéfice de celle-ci reviendrait à quelqu'un d'autre. V. J. BUBLOT, « Taxe sur la Valeur Ajoutée » (Syllabus pour le master de spécialisation en droit fiscal), 2017, point 71.

⁶¹ Article 44 de la directive TVA.

⁶² V. le point 6.3 des notes explicatives.

⁶³ V. l'article 21, paragraphe 1, du règlement d'exécution.

⁶⁴ V. l'article 21, paragraphe 1, du règlement d'exécution.

fourni »⁶⁵. Si après cet examen, le prestataire n'est toujours pas en mesure de déterminer quel établissement stable est le bénéficiaire effectif du service, il doit s'en remettre à différents indices dont le contrat, le bon de commande, le numéro d'identification TVA ce qui doit lui permettre de déterminer à quel établissement stable le service a été fourni et si ce même établissement stable a payé pour ce service⁶⁶.

Si après avoir examiné les indices, le fournisseur de service n'est toujours pas en mesure de déterminer quel établissement stable est le preneur sur la base des éléments précités, le prestataire peut présumer que la prestation de services est localisée au lieu du siège de l'activité économique de l'entreprise cliente⁶⁷.

En définitive, l'application d'un critère à première vue aussi simple et univoque que le lieu où est établi le preneur peut parfois donner lieu à des vérifications fastidieuses. Sans compter que des assujettis ayant des établissements stables dans plusieurs États membres pourraient être incités à organiser l'achat d'un service via un établissement stable situé dans un pays à fiscalité plus avantageuse⁶⁸.

2) Localisation de la prestation de services fournie à un non-assujetti

Lorsqu'un service numérique est fourni à une personne non-assujettie, l'opération imposable est localisée au « *lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle* »⁶⁹. Dans le cadre d'une relation B2C, cette règle est spécifique aux services numériques et ne s'applique donc pas aux autres services.

Lorsque le preneur est un non-assujetti, la localisation concrète du lieu où il est établi est encore plus ardue que dans le cas où le preneur est un assujetti. En effet, ce dernier a, en règle générale, un établissement physique, « en dur », facilement localisable. En revanche, le preneur non-assujetti qui achète un service numérique en ligne reste souvent invisible, anonyme, aux yeux du prestataire en raison de l'absence de tout contact physique qui permettrait de l'identifier (par exemple, en vérifiant les informations figurant sur sa carte d'identité).

Le critère du domicile peut s'avérer inadéquat, surtout si le preneur se trouve dans un autre pays que celui de son domicile au moment où il reçoit le service. Dans un tel cas, il existe un risque de conflit de compétence entre les différents États membres (celui du domicile et celui où se trouve effectivement le preneur).

C'est pourquoi le règlement d'exécution a prévu plusieurs présomptions censées faciliter la localisation du preneur, qui couvrent les cas d'utilisation les plus courants des services

⁶⁵ V. l'article 22, paragraphe 1, du règlement d'exécution.

⁶⁶ Article 22, paragraphe 1, du règlement d'exécution

⁶⁷ Article 22, paragraphe 1, *in fine*, du règlement d'exécution.

⁶⁸ V. M. LAMENSCH, « Fraude à la TVA et Commerce digital », *opcit.*, p. 139.

⁶⁹ V. article 58 de la directive TVA.

numériques. La plupart de ces présomptions donnent la priorité à une localisation conforme au principe de taxation au lieu de consommation⁷⁰.

a) Les présomptions relatives au lieu de rattachement du dispositif de transmission

Les points a), b), et c) de l'article 24ter du règlement d'exécution TVA prévoient trois présomptions de localisation relatives aux prestations de services numériques fournis à des personnes non-assujetties. Premièrement, les prestations fournies via la ligne fixe du non-assujetti sont présumées être localisées au lieu où le consommateur est établi c'est-à-dire à son domicile ou à sa résidence habituelle où la ligne fixe a été installée.

Deuxièmement, si les prestations de services numériques sont fournies à partir de réseaux mobiles, les prestations sont présumées être localisées dans le pays identifié par le code mobile national de la carte SIM utilisée au moment où le service est fourni⁷¹.

Troisièmement, les prestations de services fournies via un décodeur sans que cela ne requière l'utilisation d'une ligne fixe sont présumées être localisées au lieu où le preneur est établi, c'est-à-dire à son domicile, ou à la résidence habituelle où le décodeur se situe. Si ce lieu n'est pas connu, le service sera localisé au lieu où la carte de décryptage a été livrée.

Concrètement, les présomptions énumérées ci-dessus sont assez logiques puisqu'elles reposent sur le lieu où se situe le dispositif qui sert à bénéficier du service électronique⁷².

b) La présomption relative au lieu où le preneur se trouve physiquement

Dans certains cas, la prestation de services numériques requiert la présence physique du preneur. Le règlement d'exécution prévoit deux cas de figure. D'une part, lorsque le dispositif de connexion se situe dans un bâtiment public (café, hôtel), le domicile du preneur est présumé se situer dans ce lieu⁷³. D'autre part, si le dispositif de connexion se situe dans un moyen de transport de passagers (bateau, train, avion), le domicile du preneur est présumé être situé dans le pays de départ de l'opération de transport⁷⁴.

⁷⁰ V. le point 6.3 des notes explicatives.

⁷¹ Au point 7.5.5 des notes explicatives, la Commission relève le problème posé par les codes mobiles nationaux qui couvrent des territoires ne relevant pas du champ d'application de la TVA : ainsi, les Canaries partagent le même code national que l'Espagne, mais ne relèvent pas du système TVA européen. La Commission n'avance toutefois aucune solution à ce problème.

⁷² V. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *opcit*, p. 25.

⁷³ Article 24bis, paragraphe 1, du règlement d'exécution.

⁷⁴ Article 24bis, paragraphe 2, du règlement d'exécution. Il est à noter que les notes explicatives, au point 7.4.1.2, analysent en détail les différentes hypothèses d'un transport par bateau (croisière en

Cette présomption a toutefois été critiquée en raison de son manque de conformité avec la réalité, ce qui peut parfois entraîner des résultats absurdes. Dans le cas d'une personne non-assujettie domiciliée en Belgique qui travaille en France et qui, depuis la France, se rend en avion pour un week-end en Italie. Si, à chacun de ses trajets en avion, elle recourt à des services numériques à bord, cela donnera le résultat suivant : à l'aller la prestation sera présumée localisée en France et, au retour, la prestation sera présumée localisée en Italie, alors que le preneur est domicilié en Belgique et a une carte SIM avec un code national belge⁷⁵.

c) La présomption résiduaire

Si les présomptions ci-dessus ne s'appliquent pas, l'article 24^{ter}, sous d), du règlement d'exécution prévoit une présomption résiduaire. Le prestataire pourra déterminer l'endroit où la prestation est localisée (soit le domicile ou la résidence habituelle du preneur) en se référant à deux éléments de preuve non contradictoires.

L'article 24^{septies} du même règlement énonce une liste indicative d'éléments qui peuvent faire office de preuve. On citera, à titre d'exemple, l'adresse de facturation du preneur, l'adresse IP de son dispositif de connexion, ses coordonnées bancaires. La Commission a précisé qu'il ne s'agissait pas d'une liste limitative et qu'il ne fallait accorder aucune priorité à l'un des éléments sur les autres⁷⁶.

D'ailleurs, le règlement d'exécution souligne le caractère libre de la preuve à rapporter par le prestataire en indiquant une catégorie résiduaire de preuve, les « *autres informations commerciales pertinentes* »⁷⁷. La Commission a également souligné, dans les notes explicatives, que, puisque les informations pertinentes pouvaient varier d'un modèle commercial à l'autre, il fallait laisser une certaine latitude aux prestataires dans le choix des éléments de preuve. Elle a toutefois donné à titre indicatif quelques exemples d'informations pouvant être utilisée par le prestataire comme élément de preuve de la localisation du preneur. On citera, entre autres, le lieu de vente des chèques cadeau, l'historique des achats du consommateur⁷⁸.

Méditerranée), avec ou sans escale en dehors de l'Union européenne pour en apprécier l'incidence sur la localisation de la prestation. L'intérêt pratique de ces distinctions semble faible à la suite de la suppression des frais d'itinérance, puisque, dans la plupart des cas, ce sera le critère de la carte SIM qui s'appliquera.

⁷⁵ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 110.

⁷⁶ V. le point 9.5.1 des notes explicatives.

⁷⁷ V. l'article 24^{septies}, sous f), du règlement d'exécution.

⁷⁸ V. le point 9.5.1 des notes explicatives. V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 109.

d) La réfutation des présomptions

Les présomptions des articles 24*bis* et 24*ter* du règlement d'exécution sont réfragables⁷⁹. Elles peuvent être renversées par l'administration fiscale d'une part, et le redevable (le prestataire) d'autre part. Toutefois, l'intérêt d'appliquer cet article n'a de sens que pour les présomptions particulières puisque la présomption résiduaire doit toujours être démontrée par deux éléments non-contradictaires⁸⁰. Toutefois, il faut encore que l'administration du pays de destination reconnaisse ces éléments de preuve, qui peuvent être appréciés différemment d'un pays à l'autre, sans parler de la barrière de la langue⁸¹.

L'administration peut réfuter ces présomptions si elle constate des « indications » d'abus ou de fraude de la part du prestataire⁸². Par « indications », il faut comprendre des cas de négligence ou des actes délibérés commis par le prestataire de service, mais jamais des erreurs de bonne foi⁸³. À titre d'exemple de fraude où l'administration fiscale interviendra, la Commission, dans les notes explicatives, cite l'exemple d'un opérateur de téléphonie mobile virtuel établi dans un État membre au taux de TVA faible qui vend, à des non-assujettis établis dans un État membre au taux de TVA élevé, des cartes SIM ayant le code national de de l'État dans lequel il est établi⁸⁴.

D'ailleurs, d'un point de vue pratique, on comprend aisément que seuls les cas de fraude organisée peuvent engendrer l'intervention d'un État autre que l'État de consommation. En effet, pour les opérations occasionnelles, on ne voit pas comment un État autre que celui de consommation pourrait avoir connaissance d'erreurs d'appréciation quant à la localisation de la prestation de services.

Le prestataire de service a aussi le droit de renverser ces présomptions⁸⁵. Pour ce faire, il doit avancer trois éléments de preuve non-contradictaires⁸⁶. Ces trois éléments de preuve peuvent également être trouvés dans les exemples énumérés à l'article 24*septies* du règlement d'exécution TVA. S'agissant de la réfutation par le prestataire, la Commission a indiqué, dans les notes explicatives, que ce dernier n'est pas obligé de réfuter une présomption particulière même s'il dispose d'éléments indiquant que le lieu effectif du preneur se situe à un autre endroit que celui prévu par une présomption⁸⁷. Le prestataire peut donc s'en tenir à une des présomptions particulières s'il dispose d'un élément matériel qui permet de rattacher l'opération imposable à la présomption⁸⁸.

⁷⁹ V. l'article 24*quinqies* du règlement d'exécution.

⁸⁰ V. le point 8.4.1 des notes explicatives.

⁸¹ V. G.-J. VAN NORDEN, « Moving towards a single EU VAT area? Quick fixes and the European Commission's proposals » in Conférence EFS à l'Université Erasmus de Rotterdam sur « Action Plan VAT, toward a single VAT area? » du 22 février 2018.

⁸² V. l'article 24*quinqies*, paragraphe 2, du règlement d'exécution.

⁸³ V. le point 8.4.2 des notes explicatives. V. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *opcit*, p. 25.

⁸⁴ V. le point 8.4.2 des notes explicatives.

⁸⁵ V. article 24*quinqies*, paragraphe 1, du règlement d'exécution. Bien entendu, il ne va pas réfuter la présomption résiduaire, qu'il a lui-même fondé sur des éléments de preuve non contradictoires.

⁸⁶ V. l'article 24*quinqies*, alinéa 1^{er}, du règlement d'exécution TVA.

⁸⁷ V. le point 8.4.1 des notes explicatives.

⁸⁸ V. le point 8.5.1 des notes explicatives.

Dans le cas où le prestataire souhaite réfuter une présomption particulière mais qu'il dispose de plusieurs éléments de preuve contradictoires, la Commission ne fournit pas beaucoup d'indications quant à la marche à suivre. Elle se contente d'affirmer que le prestataire doit donner la priorité qui garantit au mieux l'imposition au lieu de consommation effective des services⁸⁹. On peut douter de l'utilité de ce conseil pour le prestataire.

C'est sans doute en raison de cette difficulté à résoudre de genre de problème que la Commission recommande de limiter autant que possible les cas de réfutation d'une présomption particulière, surtout s'il est question d'une prestation de services occasionnelle portant sur de faibles montants⁹⁰.

Il convient d'observer que, si le prestataire et l'administration fiscale peuvent réfuter une présomption, le preneur, lui, ne le peut pas puisqu'il n'est mentionné nulle part à l'article 24*quinqies* du règlement d'exécution⁹¹. Or, le preneur est sans aucun doute la personne qui, avec l'administration fiscale de l'État membre de consommation, a le plus intérêt à contester une présomption : si l'on reprend l'exemple du ressortissant belge se rendant en avion pour un week-end en Italie, on peut comprendre qu'il préférera que les prestations numériques qui lui ont été fournies pendant les vols soient soumises au taux de TVA le plus faible.

Enfin, il y a lieu de s'interroger sur la réelle plus-value des exemples d'éléments de preuve énumérés à l'article 27*septies* du règlement d'exécution. Certains de ces éléments (l'adresse IP, le code mobile national, la ligne fixe) sont les mêmes éléments que ceux sur lesquels sont fondées les présomptions particulières que ces éléments de preuve sont censés réfuter.

e) Appréciation des présomptions

En définitive, les critères retenus pour les présomptions relatives au lieu de la prestation reposent sur les dispositifs matériels qui permettent au preneur de bénéficier des services numériques (le lieu où la ligne a été installée, le lieu où se situe son décodeur, la carte SIM, la localisation du café). En d'autres termes, ces présomptions soulignent la volonté du législateur européen de taxer les prestations de services numériques au lieu de la consommation effective du service. L'insertion de l'article 31*quater* du règlement d'exécution⁹² et de l'article 59*bis* de la directive TVA⁹³, vient confirmer cette volonté d'appliquer la TVA au lieu de consommation effective⁹⁴.

⁸⁹ V. le point 9.5.6 des notes explicatives.

⁹⁰ V. le point 8.4.2 des notes explicatives.

⁹¹ V. le point 8.4 des notes explicatives.

⁹² Cette disposition prévoit une présomption selon laquelle les prestations de services numériques fournies (essentiellement un accès à internet), dans le cadre d'un service d'hébergement, par le prestataire du service hôtelier agissant en tant que tel sont réputées être fournies au lieu de prestation du service d'hébergement. V. le point 10.3 des notes explicatives ; A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA: état des lieux », *opcit*, p. 23.

⁹³ Cette disposition prévoit la possibilité pour les États membre d'imposer certaines transactions au lieu de prestation effective en vue d'éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence.

⁹⁴ Cette volonté est également exprimée clairement aux considérants 22 et 23 de la directive TVA.

Toutefois, si les critères retenus pour les présomptions sont cohérents avec le principe de taxation au lieu de consommation effective, ils n'en imposent pas moins une importante charge administrative aux prestataires, qui doivent rassembler un grand nombre d'informations sur leurs clients pour pouvoir justifier le choix d'une des présomptions particulières⁹⁵.

Par ailleurs, la collecte et le traitement des données en vue de localiser la prestation sont susceptibles de poser un problème au regard de la protection des données à caractère personnel⁹⁶, qui est d'ailleurs revenu à l'avant-plan de l'actualité⁹⁷. La Commission avait d'ailleurs anticipé le problème et a justifié le traitement, par le prestataire de services numériques, des données à caractère personnel par l'intérêt légitime à garantir la perception correcte de la TVA, ce qui implique la collaboration du prestataire dans la localisation du lieu de la prestation⁹⁸. Quoi qu'il en soit, il y aura toujours lieu de procéder, au cas par cas, à une mise en balance de la protection des données à caractère personnel et de l'intérêt à garantir la perception correcte de la TVA⁹⁹, ce qui ne contribue pas à la sécurité juridique ni à l'automatisation du traitement des données relatives à la localisation du service. Une solution pourrait consister à demander systématiquement le consentement du client à ce que ses données soient traitées, mais cela semble incompatible avec les spécificités des services numériques : de très nombreuses opérations sont effectuées 24 heures sur 24 et de manière automatisée¹⁰⁰.

Se pose également le problème pratique de l'accès du prestataire à des informations fiables. D'une part, la plupart des informations pertinentes sont en général fournies par le consommateur au moment d'acheter un bien en ligne (on parle alors d'auto-identification). Or, rien ne permet d'exclure que le consommateur fournisse des informations erronées, voire fausses s'il veut obtenir l'application d'un taux de TVA plus avantageux (en prétendant résider dans un autre pays que le pays de son domicile effectif). Dans ce cas de figure, le prestataire ne dispose pas des moyens nécessaires pour vérifier la véracité des informations fournies. Quelle serait en effet sa responsabilité en cas de fraude du preneur¹⁰¹ ? Il serait

⁹⁵ A. BAL, « EU VAT: New Rules on B2C Supplies of digital Services from 2015 », *IBFD*, July 2014, p. 303.

⁹⁶ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.*, pp. 109-110. Pour rappel, il n'est pas possible de collecter et de traiter des informations à caractère personnel du consommateur sans son consentement préalable. V. la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (JO L 281, du 23 novembre 1995, p. 31).

⁹⁷ V. le scandale de l'utilisation des données à caractère confidentiel du réseau Facebook par Cambridge Analytica.

⁹⁸ V. le point 9.5.10 des notes explicatives.

⁹⁹ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.*, p. 110.

¹⁰⁰ V. M. LAMENSCH, « European Commission's New package of proposals on E-commerce : a critical assesement », *International VAT Monitor*, 2017, vol. 28, n°2, publié en ligne sur IBFD le 7 mars 2017, section 2.1.2.

¹⁰¹ V. M. LAMENSCH, « Fraude à la TVA et Commerce digital », *opcit.*, p. 139.

judicieux de prévoir une protection pour le prestataire, par exemple sous la forme d'une présomption de bonne foi¹⁰².

D'autre part, lorsque le preneur ne fournit pas des informations pertinentes, le prestataire devra se tourner vers d'autres sources. On pense par exemple au numéro de téléphone du preneur ou à ses coordonnées bancaires. Toutefois, il y a peu de chances pour que l'intermédiaire qui dispose de ces informations (l'opérateur mobile dont le réseau a servi au téléchargement de l'appli, l'organisme bancaire qui a servi d'intermédiaire pour le paiement du service) communique ces informations pour des raisons de protection des données à caractère personnel¹⁰³.

De plus, certaines des présomptions particulières introduites en 2015 ont perdu de leur intérêt en raison des nouvelles réformes mise en œuvre depuis lors par la Commission dans des domaines autres que fiscaux. Par exemple, depuis la suppression des frais d'itinérance dans l'Union européenne, la présomption relative aux internet-café a perdu dans la plupart des cas de sa pertinence. Les clients des opérateurs téléphoniques mobiles européens qui disposent d'un forfait de data ne doivent plus, depuis le 15 juin 2017¹⁰⁴, payer de frais d'itinérance lorsqu'ils se trouvent dans un autre État membre. Ces personnes n'ont plus d'intérêt à se connecter à la wifi d'un hôtel ou d'un café, souvent moins performante que la 4G.

3) Le cas particulier des PME

a) Les problèmes rencontrés par les PME

On l'a vu, le régime TVA définitif des services numériques va engendrer une charge administrative importante pour les entreprises en ce qui concerne la localisation de leurs prestations¹⁰⁵. Cette charge est même disproportionnée pour les petites et moyennes entreprises qui n'ont pas les moyens de supporter les coûts, en termes financiers et de ressources humaines, engendrés par les nouvelles règles de localisation.

En effet, d'une part, pour appliquer correctement la réglementation TVA du pays de consommation, une PME, qui, par essence, ne dispose pas d'un établissement dans ce pays, devra sans doute recourir à des conseils spécialisés sur la réglementation du pays de

¹⁰² V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 110. Toutefois le champ d'application de cette présomption reste à déterminer.

¹⁰³ V. M., LAMENSCH, « Unsuitable EU VAT place of supply rules for electronic services, proposal for alternative approach », *World tax journal*, 2012, vol. 4, n°1, Section 5.3.1.

¹⁰⁴ Règlement (UE) n° 531/2012 du Parlement européen et du Conseil du 13 juin 2012 concernant l'itinérance sur les réseaux publics de communications mobiles à l'intérieur de l'Union (refonte), article 6bis.

¹⁰⁵ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 106.

destination, puisqu'elle ne sera vraisemblablement pas en mesure de comprendre elle-même la règle applicable, ne serait-ce qu'en raison de la barrière de la langue.

D'autre part, la collecte et le traitement des informations nécessaires à la localisation du preneur engendrent d'importants frais logistiques¹⁰⁶. Or, ces frais sont la plupart du temps disproportionnés par rapport au montant des transactions, surtout s'il faut collecter ces informations pour chacune des innombrables transactions effectuées chaque jour dans le domaine du commerce électronique.

Les PME risquent, dès lors, d'être dissuadées de proposer leurs services dans l'ensemble de l'Union européenne alors que les plus grandes entreprises éprouveront moins de difficultés à supporter ces coûts. Cette situation porte atteinte au principe de pleine concurrence¹⁰⁷ : l'application des mêmes règles à toutes les entreprises peut ne pas suffire à garantir des conditions de concurrence équitables entre grandes et petites entreprises, car il peut arriver que, bien qu'applicables de la même manière à toutes les entreprises, ces règles soient plus contraignantes pour certaines entreprises en fonction de leur taille et de leur chiffre d'affaire¹⁰⁸.

b) Les seuils de minimis

La Commission s'est montrée soucieuse des difficultés que les petites entreprises pouvaient rencontrer¹⁰⁹ et elle a fait plusieurs propositions visant à solutionner ces problèmes. Le principal mécanisme compensateur proposé est celui des seuils de minimis¹¹⁰.

Le premier de ces seuils de minimis instaurés pour les services numériques prévoit qu'en dessous de ce seuil, le lieu de prestation des services numériques fournis à une personne non assujettie est le pays d'établissement du prestataire¹¹¹. Concrètement, le nouveau régime applicable à partir du 1^{er} janvier 2019 prévoit qu'en-dessous d'un seuil de 10 000 euros de chiffre d'affaire intracommunautaire HTVA réalisé uniquement dans une relation B2C¹¹², le

¹⁰⁶ V. l'analyse effectuée par Deloitte pour l'étude intitulée «*Aspects liés à la TVA du commerce électronique transfrontière - Options de modernisation*» (février 2015 - juillet 2016) disponible à l'adresse http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/reports_published/index_fr.htm (consulté le 25 mai 2018); E. TRAVERSA, C. MARCELLE, « La modernisation de la réglementation européenne en matière de TVA », *opcit.*, p. 24 ; E. TARDIVON -LORIZON, A. LOPES, « E-commerce : vers une simplification des règles TVA » *opcit.*, p. 2.

¹⁰⁷ V. G.-J. VAN NORDEN, « Moving towards a single EU VAT area? Quick fixes and the European Commission's proposals », in Conférence EFS à l'Université Erasmus de Rotterdam sur « Action Plan VAT, toward a single VAT area? » du 22 février 2018.

¹⁰⁸ V. W.J.G. PAARDEKOOPER, M. VAN de VEN, A. VAN ESDONK, Y.C. CATTEL, « Tax Considerations for the European Union's Digital Single market Strategy », *opcit.*, p. 518.

¹⁰⁹ V. le considérant 3 de la directive 2017/2455.

¹¹⁰ V. description du régime de TVA pour les petites entreprises, présentée par la Commission à l'adresse suivante https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/sme-vat-proposal_fr (consulté le 16 mai 2018).

¹¹¹ V. le nouvel article 58quater, paragraphe 1, de la directive TVA.

¹¹² Ce seuil ne s'applique qu'aux prestataires européens. V. M. LAMENSCH, « The EU Commission's proposed "E-Commerce Package" » in Conférence Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the

prestataire peut continuer (ce seuil est facultatif) à appliquer la réglementation TVA, et donc le taux TVA, de son pays d'établissement, et ne pas appliquer la règle générale de taxation dans le pays de consommation¹¹³.

Force est de constater que 10 000 euros est un seuil très bas et qu'il apparaît assez évident qu'il ne peut s'appliquer qu'aux très petites entreprises¹¹⁴. Pourtant, d'après la Commission européenne, ce seuil couvrirait 70% des services électroniques transfrontaliers¹¹⁵. Par conséquent, si les chiffres de la Commission sont exacts, cela revient à dire que la Commission a réintroduit une distorsion de concurrence importante dans le secteur des microentreprises actives dans les services numériques, puisque celles établies dans un pays à la fiscalité douce bénéficieront d'un avantage en termes de prix.

Le deuxième seuil de minimis prévu par la Commission est une réponse aux critiques concernant la difficulté pour les petites entreprises européennes de récolter deux éléments de preuve non contradictoires pour étayer la présomption résiduaire. À partir du 1^{er} janvier 2019, il est prévu qu'en dessous d'un seuil de 100 000 euros de chiffres d'affaires HTVA au niveau de l'Union européenne, le prestataire pourra établir la présomption résiduaire sur la base d'un seul élément de preuve¹¹⁶.

4) Critiques des règles de localisation des prestations de services numériques

Le passage à un régime définitif fondé sur le principe de taxation dans le pays de consommation a induit une augmentation sensible de la charge administrative pesant sur les entreprises fournissant des services numériques. D'une part, les prestataires doivent se renseigner sur la réglementation applicable du pays de consommation, ce qui n'est pas chose aisée, surtout si on est une PME qui n'a pas d'établissement dans ce pays. D'autre part, pour être en mesure d'appliquer une des présomptions particulières, les prestataires doivent collecter une masse d'informations, ce qui engendre inévitablement des coûts, parfois disproportionnés par rapport au montant des opérations imposables. Les seuls de minimis introduits par la Commission ont certes amélioré la situation des PME et des microentreprises. Mais ce mécanisme risque d'avoir un effet pervers : soit les entreprises visées renonceront à

Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles » ; M. LAMENSCH, « Removing VAT obstacles to e-commerce in the single market » in Conférence EFS à l'Université Erasmus de Rotterdam sur « Action Plan VAT, toward a single VAT area ? » du 22 février 2018.

¹¹³ V. l'article 58 de la directive TVA.

¹¹⁴ V. I. MASSIN, « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », *Le Fiscologue*, 2017, n°1547, p. 9.

¹¹⁵ V. le communiqué de presse de la Commission du 18 janvier 2018, accessible à l'adresse http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-185_fr.htm (consulté le 24 mai 2018).

¹¹⁶ V. l'article 24^{ter}, deuxième alinéa, du règlement d'exécution tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 348, du 29 décembre 2017, p. 32) ; I. MASSIN, « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », *opcit.*, pp. 9-10.

développer leurs affaires dans la crainte de dépasser le seuil et de devoir appliquer le principe de taxation dans le pays de consommation ; soit elles ne respecteront pas le changement de règles de localisation en dépit du dépassement du seuil¹¹⁷.

L'autre écueil majeur du nouveau régime TVA pour les services numériques est la très grande complexité des règles de localisation des prestations de services. Il suffit de mentionner le volume des notes explicatives (presque 100 pages) pour comprendre que la localisation du lieu du preneur dépassera, dans la plupart des cas, les compétences du prestataire et induira vraisemblablement un raisonnement complexe qui, dans certain cas, pourra prendre beaucoup de temps.

Or, cela est incompatible avec la nature des services numériques, qui impliquent un très grand nombre de transactions effectuées en continu (24/7) portant souvent sur de petits montants¹¹⁸. Compte tenu de ces spécificités du commerce électronique, la localisation du preneur ne pourra se faire à un coût supportable par le prestataire que si ce dernier peut recourir à un système automatisé de traitement des données relatives à la localisation du preneur, surtout si cette localisation doit se faire transaction par transaction¹¹⁹. Ce que la complexité des règles de localisation semble rendre impossible.

D.- APPLICATION DU RÉGIME DÉFINITIF AUX VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES

1) Le contexte

La VADI, telle qu'elle a été définie¹²⁰, n'est pas un concept nouveau. Les achats « à distance » existaient déjà avec les catalogues « 3 Suisses » ou « la Redoute ». Cependant, l'Internet et le recours à des plateformes de commande en ligne ont contribué à l'augmentation exponentielle des VADI au cours des dernières années¹²¹.

Les principales préoccupations relatives à la localisation des opérations qui existent pour les services numériques peuvent être transposées aux VADI. En effet, les distorsions de

¹¹⁷ V. entretien avec Mr Cotureau : les mêmes critiques qui existaient pour l'ancien seuil peuvent être émises au nouveau seuil. D'ailleurs, le fait que la plupart des sites de ces entreprises affichent un prix TVAC unique semble démontrer qu'elles s'inquiètent peu d'appliquer le taux de TVA du pays de destination. V. M. LAMENSCH, M. SARASWAT, « From clicks to compliance: a Data Conduit to collect VAT, *opcit.*, p. 368.

¹¹⁸ V. M. LAMENSCH, « European Commission's New package of proposals on E-commerce: a critical assesment », *opcit.*, section 2.1.2.

¹¹⁹ V. M. LAMENSCH, « Unsuitable EU VAT place of supply rules for electronic services, proposal for alternative approach », *World tax journal*, 2012, vol. 4, n°1, Section 4; M. LAMENSCH, « The 2015 rules for electronically supplied services- compliance Issues », *International VAT Monitor*, 2015, vol. 26, n°1, version en ligne depuis le 2 février 2015, section 1.

¹²⁰ V. supra la définition des ventes à distances intracommunautaires (chapitre I, section C).

¹²¹ V. le considérant 7 de la directive 2017/2455.

concurrence rencontrées dans le cas des VADI sont similaires à celles rencontrées dans le cas des services numériques : les vendeurs peuvent trouver un intérêt à s'installer dans des pays aux taux TVA faibles d'où ils livrent des biens vers d'autres États membres, puisque la réglementation actuelle leur permet d'appliquer le taux TVA du pays d'origine tant que leurs ventes à destination d'un État membre ne dépassent pas un certain seuil¹²². Il est à noter que ce seuil par pays permet à une entreprise de faire plus d'un million d'euros de chiffre d'affaire cumulé avant de devoir appliquer la réglementation TVA du pays de destination¹²³. Par ailleurs, la lutte contre la fraude fiscale et le maintien d'une pleine concurrence ont également guidé la Commission dans l'élaboration du régime TVA définitif des VADI.

Les VADI présentent toutefois une caractéristique propre par rapport aux services numériques : contrairement à ces derniers, les VADI sont plus « tangibles » puisqu'ils impliquent nécessairement la livraison d'un produit à une adresse concrète. Dès lors, le lieu de la livraison effective des biens peut être facilement déterminé. C'est la raison pour laquelle la réglementation TVA n'a pas eu à recourir à des critères élaborés pour localiser une VADI, comme c'est le cas pour les services numériques¹²⁴.

2) La réglementation applicable

Comme nous l'avons fait observer dans la partie consacrée à la définition des VADI, celles-ci ne sont pas un concept nouveau et elles étaient déjà soumises à un régime « dérogatoire » (par rapport au système mis en place par la directive 77/388) en ce qui concerne la localisation des livraisons. En effet, le principe de taxation dans le pays de destination des livraisons intracommunautaires de biens avec transport était déjà acquis depuis 1993 en raison de la disparition des frontières internes résultant de la mise en place d'un marché unique¹²⁵. Le législateur européen craignait que la suppression des frontières entraîne une distorsion de concurrence entre entreprises actives dans la vente à distance en raison des différences de taux TVA existant entre les États membres.

Ainsi, l'article 33 de la directive TVA prévoit que, en cas de livraison de biens à une personne non assujettie dans un État membre différent de l'État d'origine du livreur, le lieu de la livraison est réputé se situer « à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ». L'article 34, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que le principe de taxation dans le pays de destination ne s'applique pas si le montant total HTVA des ventes d'un assujetti (à l'exception des produits soumis à

¹²² Pour la Belgique, l'article 15 du Code TVA a fixé ce seuil à 35.000 euros.

¹²³ V. K. VYNCKE, « EU VAT Treatment of Electronically Supplied Services and Other E-Commerce Transactions: The Current State of Play », in Conference Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles ».

¹²⁴ V. supra au chapitre II, section 2, les présomptions particulières et leur réfutation.

¹²⁵ V. Acte unique européen (JO L 169, du 29 juin 1987, p. 1), qui avait pour objectif de mener à terme la réalisation du marché intérieur, un « espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée » (article 7 a).

accises) ne dépasse pas un certain seuil¹²⁶ par État membre. L'instauration de ce seuil de minimis était motivée par les mêmes considérations d'allégement de la charge administrative que dans le cas du seuil de minimis pour les services numériques. Dès lors, nous renvoyons à ce qui a été dit à ce sujet.

Le régime particulier des VADI, qui doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2021¹²⁷, maintient le principe de la taxation au lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport¹²⁸, en utilisant désormais l'expression officielle des VADI « *ventes à distance intracommunautaires de biens* ».

Le régime particulier reprend le système de seuil de minimis, qui permet à une entreprise d'appliquer la réglementation TVA de son pays d'origine. La seule différence est que ce seuil est ramené à 10.000 euros et qu'il vise le chiffre d'affaires réalisé dans l'ensemble de l'Union européenne¹²⁹. Il n'y a donc plus un seuil pour chaque pays de destination. Cette modification vise à répondre au problème de distorsion de concurrence induit par ce seuil fixé pour chaque pays destination, problème qui a été évoqué plus haut.

De plus, ce seuil sera désormais commun aux services numériques et aux VADI¹³⁰ et englobera les chiffres d'affaires des deux types d'opérations imposables. Par ailleurs, l'application de cette disposition reste facultative pour l'assujetti qui effectue des livraisons de biens : il pourra opter pour la taxation dans le pays de destination même si son chiffre d'affaires ne dépasse pas le seuil¹³¹. Cela permet d'éviter à l'assujetti de devoir changer de règle de localisation lorsque son chiffre d'affaires est exceptionnellement inférieur au seuil au cours d'une année¹³².

3) Critiques

De manière générale, on peut adresser à ce « nouveau » régime les mêmes objections qu'à celui du régime des services numériques : réintroduction d'une distorsion de concurrence par

¹²⁶ Ce seuil est fixé à 100.000 euros par la directive, mais les États membres peuvent le ramener à 35.000 euros s'ils craignent une distorsion de concurrence (voir l'article 34, paragraphe 2, de la directive TVA).

¹²⁷ V. l'article 2 de la directive 2017/2455.

¹²⁸ V. l'article 33, sous a), de la directive TVA.

¹²⁹ V. l'article 59^{quater}, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA telle que modifiée par la directive 2017/2455 ; E. TRAVERSA, C. MARCELLE, « La modernisation de la réglementation européenne en matière de TVA », *opcit.*, p. 25 et note bas de page n°4.

¹³⁰ V. l'intitulé du nouveau chapitre 3bis inséré au titre V de la directive TVA par la directive 2017/2455 : « Seuil applicable aux assujettis qui effectuent des livraisons de biens couvertes par l'article 33, point a), et des prestations de services couvertes par l'article 58 ».

¹³¹ V. l'article 59^{quater}, paragraphe 4, de la directive TVA telle que modifiée par la directive 2017/2455.

¹³² V. l'explication détaillée, par la Commission, des modifications apportées à la directive TVA par la directive 2017/2455 (Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, Bruxelles, le 1^{er} décembre 2016, COM(2016)757 final).

l'introduction d'un seuil de minimis et le fait que le changement de localisation induit par le dépassement du seuil n'est pas toujours respecté par les fournisseurs¹³³.

D'une part, la fixation d'un seuil unique pour l'ensemble des ventes dans l'Union européenne avait pour objectif de faciliter la charge administrative des entreprises en les dispensant de tenir une comptabilité pays par pays dans la mesure où le seuil pouvait varier d'un pays à l'autre selon que le pays de destination adopte le seuil fixé par la directive ou opte pour le seuil réduit¹³⁴ et dans la mesure où le seuil pouvait être plus vite atteint pour un pays de destination particulier. On peut comprendre ce problème, même s'il nous paraît exagéré dans la pratique. En revanche, on ne voit pas en quoi le fait de réduire ce seuil, qui plus est pour l'ensemble de l'Union européenne, diminue la charge administrative pesant sur les petites entreprises puisqu'il y a plus de chance qu'elles dépassent ce seuil et qu'elles soient donc tenues de facturer la TVA du pays de destination. Avec pour conséquence, de devoir se renseigner sur le taux applicable dans les différents États membres où elles livrent des biens.

D'autre part, d'un point de vue pratique, même si la localisation des VADI est relativement simple (comparée à la localisation des services numériques), la détermination du taux applicable peut néanmoins poser problème. En effet, la réglementation TVA accorde aux États membres une certaine liberté en ce qui concerne l'application de taux de TVA réduits ou l'exonération de la TVA. Sachant que la détermination de la règle applicable peut s'avérer compliquée dans une situation purement interne, on peut imaginer la difficulté que cela représente dans le cas d'une VADI (ne serait-ce qu'en raison de la langue). Lors de la conférence à Rotterdam¹³⁵, un intervenant, qui travaillait pour la firme Campina, a expliqué que son entreprise devait consacrer d'énormes moyens (en temps et en argent) pour déterminer le taux applicable aux produits qu'elle vendait dans les différents États membres : comme Campina exerce son activité dans le domaine alimentaire, certains de ses produits bénéficient d'un taux réduits dans certains États membres, mais pas dans d'autres. On le voit, on est loin de la simplification administrative promise par la Commission.

¹³³ V. M. LAMENSCH, M. SARASWAT, « From clicks to compliance: a Data Conduit to collect VAT, *opcit.*, p. 368.

¹³⁴ V. entretien avec Mr Cotureau.

¹³⁵ V. A. VAN NES, « Reflections on the VAT Action Plan from a business perspective », in Conférence EFS à l'Université Erasmus de Rotterdam sur « Action Plan VAT, toward a single VAT area ? » du 22 février 2018.

III.- LA DÉTERMINATION DU REDEVABLE

Après avoir défini le champ d'application du régime particulier applicable au commerce électronique et après avoir déterminé quelle réglementation TVA s'appliquait à ces opérations, il y a lieu de déterminer le redevable de la taxe.

À titre liminaire, il convient de faire observer que les règles de la directive TVA relatives à la détermination du redevable ne sont pas propres au commerce électronique, à l'exception du statut des intermédiaires. Toutefois, en raison de l'approche pratique adoptée pour la rédaction du présent travail, il nous a semblé souhaitable de présenter cet aspect de la question dans son ensemble, quoique de manière succincte.

A.- LES SERVICES NUMÉRIQUES INTRACOMMUNAUTAIRES

1) Le principe

On l'a vu, la distinction qui existait entre les opérations B2C et les opérations B2B a disparu en ce qui concerne leur localisation. En effet, nous venons de voir que les prestations de services numériques sont, depuis 2015, toutes localisées dans le pays de consommation effective. Toutefois, cette distinction reste primordiale pour déterminer le redevable de la taxe.

En effet, si le preneur est un assujetti (on est alors dans une relation B2B), ce sera ce dernier qui sera le redevable de la taxe¹³⁶. En revanche, dans le cadre d'une relation B2C, le redevable sera le prestataire¹³⁷. Pour rappel, dans ce cas de figure, le prestataire devra appliquer la TVA du pays du consommateur final.

Par conséquent, la détermination du statut du preneur (la qualité d'assujetti ou de non-assujetti) est un élément clé qui est réglé à l'article 18 du règlement d'exécution. Cette règle n'est pas propre aux services numériques mais s'applique à toutes les prestations de services en général.

¹³⁶ V. les dispositions combinées de l'article 193 et de l'article 194 de la directive TVA.

¹³⁷ V. l'article 193 de la directive TVA.

2) Application pratique du principe

En principe, le numéro individuel d'identification TVA est une preuve suffisante de la qualité d'assujetti du preneur¹³⁸. Concrètement, si le preneur communique son numéro TVA au prestataire, ce dernier peut considérer que le preneur est un assujetti et il pourra établir une facture sans TVA.

À l'inverse, si le preneur ne fournit pas de numéro d'identification, le prestataire peut considérer que le preneur n'est pas un assujetti et dès lors lui facturer le service TVAC¹³⁹. Il peut procéder de la sorte, même s'il dispose d'informations contraires qui lui font penser que le preneur, bien qu'il ne lui ait pas communiqué son numéro, pourrait être un assujetti¹⁴⁰.

Cette règle vise à assurer la sécurité juridique du prestataire. En effet, grâce à cette règle, le prestataire peut déterminer rapidement, sur la seule base du numéro TVA, le statut du preneur. Ainsi, il est prémuni contre toute responsabilité ultérieure s'il s'avérait que le preneur n'est *in fine* pas un assujetti. En conséquence, ce sera le preneur qui devra supporter la TVA dans son pays et il ne pourra pas récupérer la TVA. Toutefois, une régularisation ultérieure est toujours possible mais elle implique une procédure préalable avec le prestataire avant de rectifier la situation auprès de l'administration fiscale¹⁴¹.

Cependant, le prestataire a toujours la possibilité de considérer, malgré l'absence de communication de numéro TVA, que le preneur est un assujetti. Mais, dans ce cas de figure, il prend un risque puisque si, par la suite il s'avère que le preneur n'est pas un assujetti, ce sera lui qui sera tenu de payer la TVA¹⁴².

Toutefois, il y a lieu de noter que le numéro de TVA n'est pas une garantie absolue pour le prestataire. En effet, l'expression « *sauf s'il dispose d'informations contraires* » figurant à l'article 18, paragraphe 1, du règlement d'exécution laisse entendre qu'en cas de doute quant à la qualité du preneur, il est préférable que le prestataire le considère comme une personne non-assujettie. Cette interprétation a été confirmée par la Commission dans les notes explicatives¹⁴³.

3) Critiques

L'article 18 offre principalement deux avantages au prestataire. Premièrement, le critère du numéro d'identification individuel à la TVA prévu par la disposition est clair et simple, contrairement aux présomptions en matière de localisation : en effet, il est facile pour le prestataire de constater l'existence ou l'absence du numéro TVA. Deuxièmement, ce critère

¹³⁸ V. l'article 18, paragraphe 1, du règlement d'exécution.

¹³⁹ V. l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, du règlement d'exécution.

¹⁴⁰ V. l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, du règlement d'exécution

¹⁴¹ V. le point 5.5.5 des notes explicatives.

¹⁴² V. l'expression « *sauf s'il dispose d'information contraire* », à l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, du règlement d'exécution.

¹⁴³ V. le point 5.5.8 des notes explicatives.

garantit une meilleure sécurité juridique pour le prestataire puisqu'en l'absence de numéro d'identification TVA, il peut présumer que son client n'est pas assujetti et donc se prémunir contre le risque de voir sa responsabilité engagée s'il apparaît que le preneur n'est pas assujetti alors qu'il lui avait reconnu cette qualité¹⁴⁴.

Cependant, le numéro d'identification TVA n'est pas une garantie absolue, comme on vient de le voir. En effet, un numéro TVA peut être facilement usurpé par une personne mal intentionnée, non-assujettie, pour bénéficier d'une prestation à taux zéro¹⁴⁵.

De plus, l'article 18 lui garantit cette simplicité d'utilisation et cette (relative) sécurité juridique au prix d'une bonne relation avec son client. En effet, si le prestataire est trop rigide et applique cette disposition à la lettre en refusant un peu rapidement de facturer un service sans TVA, son client, qui serait pourtant un vrai assujetti, devra supporter la TVA le temps qu'il régularise sa situation. Cela peut entraîner des complications : il devra peut-être avancer la TVA avant de la récupérer et il devra sans doute engager des démarches administratives que ce soit avec son fournisseur ou avec l'administration fiscale. À terme, ce client préférera s'adresser à un autre fournisseur plus souple¹⁴⁶.

En conséquence, le prestataire se retrouve devant un dilemme : soit il applique strictement la disposition mais il risque de perdre des clients à long terme, soit il fait preuve de souplesse et s'expose au risque de voir sa responsabilité engagée.

B.- LES SERVICES NUMÉRIQUES FOURNIS PAR UN INTERMÉDIAIRE

La Commission européenne a réglé la question du redevable dans le cas des prestations de services numériques fournies par le biais d'un intermédiaire (plateforme électronique).

1) Le contexte

Les règles relatives aux services fournis par un intermédiaire sont plus faciles à décrire lorsqu'on prend un exemple concret : quelqu'un crée une application et la commercialise via une boutique ou une plateforme d'applications (de type App Store ou PlayStore). Il existe donc un contrat entre le créateur de l'application et la plateforme intermédiaire, d'une part, et un autre contrat entre le consommateur qui souhaite télécharger cette application et la boutique d'applications, d'autre part. Dans ce schéma, la plateforme joue un rôle d'intermédiaire car elle permet que l'offre du fournisseur du service numérique et la demande du consommateur se rencontrent¹⁴⁷.

¹⁴⁴ V. M. LAMENSCH, « Fraude à la TVA et Commerce digital », *opcit.*, p. 11.

¹⁴⁵ V. M. LAMENSCH, « Fraude à la TVA et Commerce digital », *opcit.*, p. 137.

¹⁴⁶ V. M. LAMENSCH, « Fraude à la TVA et Commerce digital », *opcit.*, p. 11.

¹⁴⁷ V. le point 3.3 des notes explicatives.

En conséquence, certains services ne sont pas fournis directement par le prestataire réel mais par un intermédiaire. Dans ce cas de figure, il peut être difficile de déterminer qui est le redevable de la TVA : le fournisseur réel ou l'intermédiaire ? De plus, ce type de chaînes de services peut s'avérer longue. Pour assurer une sécurité juridique et garantir la perception effective de la TVA, il était nécessaire de préciser qui serait le redevable dans un tel cas de figure¹⁴⁸.

2) *Le principe*

Depuis le 1^{er} janvier 2015, l'article 9bis du règlement d'exécution prévoit une présomption quant à la personne redevable dans le cas des intermédiaires qui participent à la fourniture de services numériques : le prestataire qui s'entremet via une plateforme électronique est présumé agir en son nom propre mais pour le compte du fournisseur réel des services (dans notre exemple le créateur d'une application). Par conséquent, il remplit les conditions de l'article 28 de la directive TVA et est donc réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. De ce fait, s'il fournit des services numériques à un consommateur final ou à un non-assujetti, il est redevable de la TVA.

Cette présomption peut être réfutée. Pour pouvoir la renverser, deux conditions doivent être remplies : i) le fournisseur réel (le créateur de l'application) doit être explicitement reconnu par l'intermédiaire comme étant le prestataire ; ii) il faut que cette reconnaissance explicite ressorte des accords contractuels entre les parties. Le règlement fournit des éléments qui permettent d'établir que ces conditions sont remplies. Ces éléments se rapportent essentiellement à la facture émise par le fournisseur réel à l'attention de l'intermédiaire, d'une part, et à la facture émise par l'intermédiaire au consommateur final, d'autre part¹⁴⁹. Les notes explicatives proposent des indications plus précises sur les éléments qui doivent apparaître sur ces factures¹⁵⁰.

Toutefois, pour que la présomption de l'article 9bis s'applique, il est nécessaire que l'intermédiaire participe effectivement à la prestation. Pour déterminer l'existence d'une participation effective, il faut s'en remettre aux faits et à la nature des relations contractuelles. Si ceux-ci ne concordent pas, la réalité prime. Aux fins de cette analyse, la Commission propose certains indicateurs¹⁵¹. A titre d'exemple, on peut citer : l'influence sur la tarification, la qualité de propriétaire ou de gestionnaire de la plateforme technique, le contrôle de la présentation ou du format de la place de marché.

En outre, la Commission décrit cinq situations types dans lesquelles ce critère est analysé. Elle exclut, par exemple, les services bancaires qui n'interviennent que pour finaliser le paiement de la transaction sans participer à la fourniture du service numérique à proprement parler (c'est le cas classique de la fenêtre pop-up via laquelle un organisme financier tiers à la

¹⁴⁸ V. le considérant 7 de la directive 2017/2455.

¹⁴⁹ V. l'article 9bis, paragraphe 1, deuxième alinéa, du règlement d'exécution.

¹⁵⁰ V. le point 3.4.2 des notes explicatives.

¹⁵¹ V. le point 3.4.3 des notes explicatives.

transaction propose les différents modes de paiements possibles). Un deuxième cas qui ne relève pas de la notion d'intermédiaire au sens de l'article 9bis du règlement d'exécution, selon la Commission, est celui des fournisseurs d'accès à l'internet qui se contentent d'offrir une connexion sans participer à la transaction¹⁵².

3) *Les critiques*

Les indicateurs proposés par la Commission visent à assurer une certaine sécurité juridique sur la manière de comprendre la notion de participation effective de l'intermédiaire, notion déterminante pour que la présomption s'applique. Or, certains auteurs ont relevé un manque de clarté et de cohérence de ces indicateurs. S'agissant de la clarté, plusieurs critiques ont été soulevées : premièrement, rien dans les notes explicatives ne permet de déduire un ordre d'importance parmi ces critères ; deuxièmement, il n'est pas précisé combien il faut d'indicateurs pour que l'intermédiaire puisse être considéré avoir effectivement participé à la prestation¹⁵³. Pour ce qui est de la cohérence, force est de constater que tous ces indicateurs visent uniquement la relation entre le fournisseur réel et l'intermédiaire alors la condition de participation effective devrait être examinées au regard de la relation entre l'intermédiaire et le consommateur final¹⁵⁴.

C.- LES VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES

Comme indiqué ci-dessus, les règles relatives à la détermination du redevable sont communes à l'ensemble des opérations soumises à la TVA. La seule différence par rapport aux services numériques est que, par définition¹⁵⁵, les VADI impliquent toujours une relation B2C, de sorte que le seul assujetti « disponible » est le vendeur. Par conséquent, ce sera toujours le vendeur qui sera redevable de la TVA. Pour rappel, ce dernier devra toutefois appliquer la réglementation TVA du pays de destination, sauf si ses opérations imposables ne dépassent pas le seuil de minimis.

Tout comme pour les services numériques, le régime applicable aux VADI prévoit également une règle particulière dans le cas où un intermédiaire facilite l'opération de livraison¹⁵⁶. Toutefois, cette règle ne vise que les importations biens ou les ventes intracommunautaires de

¹⁵² V. le point 3.4.3 des notes explicatives.

¹⁵³ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 113.

¹⁵⁴ *Ibidem.*

¹⁵⁵ V. la définition des VADI au chapitre I. Une VADI implique une livraison à une personne non assujettie.

¹⁵⁶ V. le nouvel article 14bis inséré dans la directive TVA par la directive 2017/2455.

biens produits par des entreprises non européennes¹⁵⁷, de sorte qu'elle sort du cadre du présent travail.

¹⁵⁷ LAMENSCH, M., « Rendering platforms liable collect and pay VAT on B2C Imports: a silver bullet? », *opcit.*, section 1.

IV.- LA PROCÉDURE

Le présent chapitre aborde la quatrième et dernière question pratique de ce travail à savoir à quelles formalités sont soumis le prestataire de services ou le fournisseur de biens dans le cadre du régime spécifique du commerce électronique.

Les différents documents rédigés par la Commission (propositions, communications, études, etc.) mentionnent toujours un intérêt pour alléger la charge administrative des entreprises qui opèrent dans le commerce électronique, surtout des PME. La Commission a proposé plusieurs réformes en ce sens.

Le présent chapitre se concentrera sur la proposition la plus emblématique en matière de procédure TVA : le mini guichet unique (en anglais le « mini-one-stop-shop » ; ci-après le « MOSS »). Le MOSS n'est pas un concept nouveau puisqu'il existe depuis 2003 pour les importations de services numériques dans l'Union européenne¹⁵⁸.

A.- LES SERVICES NUMÉRIQUES

Les services numériques intracommunautaires sont les premières opérations auxquelles le MOSS initial a été étendu.

1) *Le contexte*

On l'a vu, le régime définitif instauré pour les services numériques (localisation du preneur et détermination du redevable), bien qu'il diminue les distorsions de concurrence et les possibilités de fraude fiscale, entraîne un surcroît de charge administratives dans le chef des prestataires de services¹⁵⁹.

Consciente que ces charges administratives pouvaient constituer une entrave aux échanges intracommunautaires, la Commission a proposé une première solution pour les microentreprises à savoir le seuil de minimis en-dessous duquel les microentreprises peuvent continuer à appliquer leur réglementation TVA nationale. Toutefois, cette solution ne visait pas les PME, pour qui ces charges sont un frein à l'expansion de leur business. C'est une des

¹⁵⁸ Ce premier MOSS n'a toutefois rencontré qu'un succès mitigé : en 2014, soit 11 années après l'introduction du MOSS, seules 539 entreprises s'étaient inscrites au MOSS : en 2016 elles étaient 1100 à peine. V. M. LAMENSCH, « European Commission's New package of proposals on E-commerce: a critical assessment », *opcit.*, Section 1.1.1.

¹⁵⁹ V. W.J.G. PAARDEKOOPER, M. VAN de VEN, A. VAN ESDONK, Y.C. CATTEL, « Tax Considerations for the European Union's Digital Single market Strategy », *opcit.*, p. 517.

raisons pour lesquelles la Commission a décidé d'étendre le MOSS aux services numériques à partir du 1^{er} janvier 2015¹⁶⁰.

2) *Le principe*

Le fonctionnement du MOSS est simple. Il permet aux assujettis qui fournissent des services numériques à des non-assujettis dans un État membre où ils ne sont pas établis d'acquitter la TVA due via un portail web dans l'État membre où ils sont inscrits, appelé « État membre d'identification »¹⁶¹. Ce système permet aux prestataires de services numériques de ne pas devoir s'inscrire dans chaque État membre de consommation, ce qui aurait représenté une charge administrative excessive¹⁶².

Ce régime est facultatif en ce sens qu'un prestataire n'est pas tenu de l'appliquer¹⁶³. En effet, il peut préférer s'identifier à la TVA dans chaque État membre de consommation. En revanche, une fois qu'il a fait le choix d'appliquer le régime MOSS, il doit l'appliquer pour tous les États membres de destination¹⁶⁴. Par ailleurs, le prestataire ne peut pas recourir au MOSS pour les services qu'il fournit dans les pays dans lesquels il a établi son siège ou dans lesquels il dispose d'un établissement stable¹⁶⁵.

3) *Le fonctionnement pratique*

Concrètement, le MOSS fonctionne de la manière suivante.

¹⁶⁰ V. l'article 5, point 15, de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO L 44, du 20 février 2008, p. 11 ; ci-après « la directive 2008/8 »). Cet article insère, avec effet au 1^{er} janvier 2015, une section 3 au chapitre 6 du titre XII de la directive TVA, intitulée « Régime particulier applicable aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou aux services électroniques fournis par des assujettis établis sur le territoire de la Communauté, mais non dans l'État membre de consommation » et qui organise le système MOSS pour les services numériques.

¹⁶¹ Guide du mini guichet unique en matière de TVA, 23 octobre 2013, Commission européenne, DG fiscalité et Union douanière, p. 2.

¹⁶² V. I. MASSIN, « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », *opcit.*, p. 9 et s.

¹⁶³ V. l'expression « Un assujetti qui se prévaut du régime particulier (...) » à l'article 369quinquies de la directive TVA.

¹⁶⁴ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 115.

¹⁶⁵ V. l'article 57quater du règlement d'exécution. Cette notion d'établissement stable pourrait poser problème dans le cas des plateformes de ventes en ligne, telles Amazon, qui n'ont pas à proprement parler d'établissements stables dans les États membres, mais plutôt des unités de stockage. Or, selon l'article 5 de la Convention modèle de l'OCDE (qui vise, certes, les impôts directs et non pas la TVA), les entrepôts de stockage ne sont pas des établissements stables. Sauf à considérer que ces entrepôts ne fournissent pas un service auxiliaire à l'activité principale de l'entreprise, mais constituent bien son activité principale.

a) L'inscription au MOSS

Tout d'abord, pour pouvoir bénéficier du MOSS, le prestataire doit s'inscrire auprès de l'administration fiscale de l'État membre d'identification¹⁶⁶. L'annexe 1 du règlement 815/2012¹⁶⁷ précise les éléments d'identification à communiquer à l'administration fiscale. Cette dernière est chargée de transmettre ses données à l'État membre de consommation¹⁶⁸.

b) La déclaration TVA

Dans le cadre du MOSS, le prestataire introduit une déclaration TVA tous les 3 mois par voie électronique auprès de l'État membre d'identification¹⁶⁹. Cette déclaration doit indiquer les services fournis pays par pays ainsi que la TVA due, qui doit être ventilée par taux d'imposition¹⁷⁰. Concrètement, il faut déterminer le nombre de prestations fournies pour chaque pays de consommation et préciser quel taux (ordinaire ou réduit) leur a été appliqué.

Cette déclaration sera transmise par l'État membre d'identification aux États membres de destination¹⁷¹.

La déclaration doit être rentrée même si aucune opération taxée n'a été réalisée pendant la période imposable¹⁷². Cette exigence a été jugée disproportionnée par la doctrine car elle impose une charge administrative alors qu'aucune taxe n'est due¹⁷³.

Seules les opérations réalisées dans l'État membre de consommation doivent figurer dans cette déclaration¹⁷⁴. Par conséquent, le MOSS ne s'applique pas aux opérations purement internes qui relèvent toujours de la procédure nationale ordinaire.

c) L'obligation de tenir un registre

L'assujetti inscrit au MOSS est tenu de conserver dans un registre différentes informations relatives à toutes les opérations imposables effectuées au cours des dix dernières années¹⁷⁵.

¹⁶⁶ V. l'article 396bis, paragraphe 2, de la directive TVA : par État membre d'identification on entend « l'État membre dans lequel l'assujetti a établi le siège de son activité économique ou, s'il n'a pas établi le siège de son activité dans la Communauté, l'État membre où il dispose d'un établissement stable. (...) ».

¹⁶⁷ Règlement d'exécution (UE) n° 815/2012 de la Commission du 13 septembre 2012 portant modalités d'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil en ce qui concerne les régimes particuliers applicables aux assujettis non établis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties (JO L 249, du 14 septembre 2012, p.3).

¹⁶⁸ V. l'article 3 du règlement 815/2012.

¹⁶⁹ V. l'article 369septies de la directive TVA.

¹⁷⁰ V. l'article 396octies de la directive TVA.

¹⁷¹ V. l'article 5 du règlement 815/2012.

¹⁷² V. l'article 59bis du règlement d'exécution.

¹⁷³ V. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *opcit*, p. 30.

¹⁷⁴ V. l'annexe III du règlement 815/2012.

Ces informations concernent, entre autres, l'État membre de consommation, le type de service fourni, le taux de TVA appliqué.

Cette obligation impose une charge administrative excessivement lourde sur les prestataires des services numériques, notamment les PME¹⁷⁶. Consciente de la charge excessive induite par cette obligation de 10 ans, la Commission l'a supprimée du nouvel article 369*duodecies*, qui doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2021. À partir de cette date, les assujettis devront uniquement respecter les délais prévus par leur législations nationale relatifs à la tenue de ce registre.

d) Le paiement de la TVA

Grâce au MOSS, toutes les opérations relatives au paiement de la TVA transitent via l'administration fiscale de l'État membre d'identification. En effet, que ce soit pour le paiement de la TVA due, le remboursement du trop-perçu, un éventuel ajustement ultérieur ou la notification d'un rappel pour un montant de TVA restant dû, l'unique interlocuteur du prestataire de services numériques est le portail national du MOSS¹⁷⁷. En d'autres termes, c'est l'État d'identification qui se charge, entre autres, de reverser la TVA due aux États membres de consommation, après avoir procédé à une ventilation¹⁷⁸.

4) Les critiques

En premier lieu, il convient de constater que le MOSS mis en place pour les services numériques intracommunautaires a rencontré un certain succès : en 2016, 129.000 assujettis étaient enregistrés au MOSS¹⁷⁹, qui visiblement n'ont pas été découragés par la lourdeur administrative critiquée par la doctrine¹⁸⁰.

C'est sans doute parce que ce système présente plusieurs avantages aux yeux des prestataires de services numériques. Premièrement, il est à présent possible de ne pas s'enregistrer dans tous les États membres de consommation, ce qui représente un allègement des obligations administratives. Deuxièmement, la centralisation des informations relatives aux réglementations TVA nationales sur le portail MOSS de l'Union européenne facilite la

¹⁷⁵ V. les dispositions combinées de l'article 369 de la directive TVA et de l'article 63*quater* du règlement d'exécution.

¹⁷⁶ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 116.

¹⁷⁷ V. les articles 62 à 63*ter* du règlement d'exécution.

¹⁷⁸ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 115.

¹⁷⁹ V. M. LAMENSCH, « European Commission's New package of proposals on E-commerce: a critical assessment », *opcit.*, Section 2.1.2.

¹⁸⁰ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 116.

recherche de la règle applicable de l'État membre de consommation¹⁸¹. Troisièmement, les paiements via le MOSS doivent être effectués sur une base trimestrielle et non pas mensuelle comme c'est souvent le cas dans le cadre de la procédure ordinaire. Cela peut avoir un impact positif sur les liquidités de l'entreprise¹⁸².

Toutefois, le MOSS présente un écueil de taille. En effet, ce régime ne permet pas au prestataire de déduire, de la TVA acquittée dans le pays de consommation, la TVA supportée en amont sur des frais professionnels exposés dans le pays de consommation¹⁸³. Pour récupérer cette TVA en amont, le prestataire doit soit introduire une demande distincte via le mécanisme de remboursement de TVA¹⁸⁴, soit s'enregistrer dans le pays de consommation¹⁸⁵.

Une deuxième critique qui peut être adressée au système du MOSS est que, dans certains cas, celui-ci ne dispense pas le prestataire de s'identifier à la TVA de l'État membre de consommation. En effet, certains États membres exigent, pour bénéficier d'une exonération de la TVA, de s'identifier auprès de leur administration fiscale sans faire de distinction selon la taille de l'entreprise¹⁸⁶. Cette obligation affectera davantage les PME que les grandes entreprises, qui seront la plupart du temps déjà enregistrées à la TVA dans le pays de destination.

La même obligation « incidente » d'enregistrement dans le pays de destination se présente dans le cas des prestations couplées. En effet, si la prestation fournie par un assujetti regroupe un service numérique et un service non numérique (voir l'exemple des sites de rencontre) et que la prestation doit être scindée, l'assujetti devra s'inscrire dans l'État membre de destination pour la TVA frappant le service non numérique. Ce qui enlève tout intérêt à se prévaloir du régime du MOSS¹⁸⁷.

Une troisième critique vise l'absence d'assistance administrative utile dans le système du MOSS pour les entreprises. Certes, comme on l'a vu, le portail MOSS de l'Union européenne propose aux prestataires une base de données reprenant toutes les législations TVA des États membres. Si cette base de données facilite incontestablement le travail de recherche des prestataires, elle n'offre pas de sécurité juridique absolue pour le prestataire puisque les informations sont fournies avec une exonération de toute responsabilité de la part de la Commission quant à l'exactitude de ces données (voir la capture d'écran ci-après).

¹⁸¹ V. les informations fournies à l'adresse https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/national-vat-rules (consultée le 18 mai 2018).

¹⁸² V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 116.

¹⁸³ V. l'article 369*undecies* de la directive TVA ; *Ibidem*.

¹⁸⁴ En application de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO L 44, du 20 février, 2008, p. 23).

¹⁸⁵ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 116.

¹⁸⁶ V. M. WEIDMANN, « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *opcit.* p. 116; V. W.J.G, PAARDEKOOPER, M. VAN de VEN, A. VAN ESDONK, Y.C. CATTEL, « Tax Considerations for the European Union's Digital Single market Strategy », *opcit.*, p. 522.

¹⁸⁷ V. l'entretien avec Mr Cotureau.

disclaimer:

The information on national VAT rules is provided by the Member States. The Commission cannot guarantee the accuracy of the data. Neither the Commission nor any person acting on the Commission's behalf may be held responsible for the use which may be made of the information contained therein.

VAT rules

Compare rules by country

Download VAT Rules Report

Choose Member State(s)

Estonia

Choose topic(s) Topics definition

Select all

- Gambling activities

Search

Estonia

Export as excel Export as PDF

Exemptions

Gambling activities:

In Estonia, online gambling and similar activities (for instance e-betting) - including bonus points or additional credits earned in the context of gambling activities - are exempt from VAT.

Reference to the above may be found in Article 16(2)(7) of the Estonian VAT Act.

De plus, comme le montre l'exemple ci-dessus, les informations fournies sont très succinctes et ne dispensent pas le prestataire de consulter la réglementation nationale applicable pour en connaître les conditions d'application précises. Ce qui dans le cas d'un pays avec une langue peu courante, comme l'estonien par exemple, force le prestataire à solliciter les services d'un conseiller fiscal ou juridique estonien.

Quatrièmement, la libéralisation des taux TVA envisagée par la Commission exposera les assujettis se prévalant du MOSS à davantage de difficultés pour remplir leurs déclarations TVA électroniques. En effet, dès lors que les déclarations TVA doivent ventiler la TVA acquittée selon les différents taux applicables, une augmentation nombre de taux applicables rendra cette tâche immanquablement plus difficile¹⁸⁸.

En conclusion, la réussite du MOSS dans la lutte contre la fraude fiscale et le « VAT GAP », dépendra dans une large mesure de la coopération administrative entre les États membres. Il est à espérer que les États membres auront dépassé les réticences qu'ils avaient exprimées lors de l'introduction du régime TVA transitoire en 1993. À l'époque, ils n'étaient pas disposés à transférer le pouvoir de perception de la TVA à un autre État membre¹⁸⁹. Le système du

¹⁸⁸ V. M. LAMENSCH, « The EU Commission's proposed "E-Commerce Package" », in Conference Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles »; K. VYNCKE, « EU VAT Treatment of Electronically Supplied Services and Other E-Commerce Transactions: The Current State of Play », in Conference Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles ».

¹⁸⁹ V. J. BUBLOT, « Taxe sur la Valeur Ajoutée » (Syllabus pour le master de spécialisation en droit fiscal), 2017, points 29 et s.

MOSS mis en place par la Commission devrait dissiper leur inquiétude d'autant plus que depuis 2015 le « VAT GAP » a connu une forte diminution¹⁹⁰. Pour reprendre les mots du Commissaire européen Moscovici, conscient des réticences des États membres : « *[ces derniers] acceptent déjà que leurs voisins gèrent leurs frontières, leurs douanes, leur contrôles sanitaires et bientôt leur défense militaire. Pourquoi n'accepteraient-ils pas qu'ils collectent une partie de leurs recettes de TVA dans la mesure où eux aussi en retour collecteront une partie de la TVA de leurs voisins européens? La confiance entre Européens n'est pas cher payée pour récupérer plusieurs milliards de fraude!* »¹⁹¹.

En définitive, même si le MOSS représente une avancée pour les prestataires de services, il n'en reste pas moins qu'il s'agit en fait d'une simple boîte aux lettres améliorée qui ne résout pas le problème fondamental : l'absence d'un système TVA uniforme dans l'ensemble de l'Union européenne, avec une administration fiscale centralisée¹⁹².

B.- LES VENTES À DISTANCE INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS

Dans le cadre de sa Stratégie pour un marché unique numérique, la Commission a décidé d'étendre le bénéfice du MOSS aux VADI. Concrètement, elle a modifié l'intitulé de la section 3 du chapitre 6 du titre XII de la directive TVA, de sorte à inclure, à dater du 1^{er} janvier 2021, les VADI dans le champ d'application du système MOSS¹⁹³.

Par ailleurs, la Commission a procédé à quelques adaptations des articles de la directive TVA régissant le MOSS afin d'y inclure les VADI. Il en est notamment ainsi de la définition de l'État membre de consommation (nouveau point 3 à l'article 369bis), de l'obligation pour les États membres d'ouvrir le système MOSS aux assujettis faisant des VADI (article 369ter de la directive TVA) et de la déclaration TVA unique concernant les services numériques et les VADI (article 369octies de la directive TVA).

¹⁹⁰ V. T. SPRACKLAND, « Estonia's E-Tax system credited with closing VAT GAP », *Tax notes international*, 9 octobre 2017, vol.8, p.126 ; le VAT GAP est passé en dessous du seuil de 100 millions d'euros ce qui représente moins de 5% de la TVA collectée. Toutefois, tous les États membres ne récoltent pas la TVA de manière très assidue comme la Roumanie, par exemple. V. J. STANLEY-SMITH, « EU VAT Action Plan : Heavier burden for businesses ? », *International tax Review*, juillet/ août 2016, pp.54-55; V. Tableau comparatif du VAT GAP des États membres dans L. VAN DER HEL, VAN DIJK & MENNOX GRIFFIOEN, « Tackling VAT fraud in Europe : the international Puzzle continues... », *Intertax*, 2016, Vol. 44, Issue 6&7, p. 511.

¹⁹¹ Discours d'ouverture du Commissaire Pierre Moscovici sur une réforme en profondeur du système de TVA de l'Union européenne du 4 octobre 2017, disponible en version PDF sur le lien : europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-17-3713_fr.pdf

¹⁹² V. W.J.G, PAARDEKOOPER, M. VAN de VEN, A. VAN ESDONK, Y.C. CATTEL, « Tax Considerations for the European Union's Digital Single market Strategy », *opcit.*, p. 517 ; P. STEPHANY, J. VAZQUEZ, « VAT and the digital economy: the untold story of global challenges », *opcit.*, p.345.

¹⁹³ V. l'article 2, point 21, de la directive 2017/2455. Désormais la section 3 est intitulée « Régime particulier applicable aux ventes à distance intracommunautaires de biens et aux services fournis par des assujettis établis sur le territoire de la Communauté, mais non dans l'État membre de consommation ».

Il a été observé que l'inscription des assujettis opérant dans le domaine des VADI qui voudront se prévaloir du système MOSS entraînera une importante surcharge administrative pour les administrations fiscales des États membres d'identification, ce qui entraînera vraisemblablement de nouveaux investissements dans leur système informatique¹⁹⁴.

¹⁹⁴ V. M. LAMENSCH, « The EU Commission's proposed "E-Commerce Package" », Conférence Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles ».

CONCLUSION

Avec le lancement de son « Paquet TVA » en 2008, la Commission a entrepris de mettre en place un régime spécifique propre au commerce électronique. Cette politique poursuit plusieurs objectifs : développer les échanges intracommunautaires de biens et de services, lutter contre la fraude fiscale, alléger la charge administrative pesant sur les entreprises, éliminer les distorsions de concurrence, assurer le principe de pleine concurrence ainsi qu'une plus grande cohérence du système TVA.

Ces objectifs se sont traduits par quelques changements majeurs : généralisation du principe de taxation dans le pays de consommation, adaptation des seuils de minimis, extension du MOSS au commerce électronique et rapprochement des régimes des services numériques et des ventes à distance intracommunautaires.

L'impact de ces réformes peut être apprécié selon différentes perspectives. Un premier bilan peut être proposé en adoptant le point de vue des entreprises opérant dans le domaine du commerce électronique. Ce bilan sera différent selon la taille de l'entreprise concernée. Tout d'abord, si on examine la situation des multinationales, la réforme n'a pas eu d'impact particulier sur elles. En effet, en raison de leurs implantations déjà existantes, l'accès au MOSS leur est interdit et de toute façon une inscription au MOSS leur aurait été inutile puisque les multinationales sont en principe déjà inscrites à la TVA des pays de consommation et sont souvent en mesure de connaître et d'appliquer correctement leur législation respective.

En revanche, les modifications apportées ont amélioré la situation des PME et des microentreprises. Dans le cas des PME, le MOSS leur permet de proposer leurs produits dans tous les pays de l'Union européenne sans avoir à s'y inscrire à la TVA, ce qui leur épargne de lourdes charges administratives. Toutefois, le MOSS ne les exonère pas de leurs autres obligations. Par exemple, les PME devront toujours déterminer et comprendre – chose non aisée – puis appliquer la législation TVA applicable du pays de consommation, ce qui entraîne une charge administrative importante, voire excessive.

S'agissant des microentreprises, la réforme a réellement pris en compte leur situation grâce à l'instauration des différents seuils de minimis en dessous desquels il leur est permis d'appliquer le principe de taxation dans le pays d'origine. Dès lors, en dessous de ces seuils, elles ne sont pas tenues de déterminer et d'appliquer la législation fiscale applicable dans le pays de destination. Cependant, l'introduction d'un nouveau seuil peut avoir pour conséquence de décourager l'activité intracommautaire de la microentreprise pour éviter le dépassement de ce seuil, d'une part, ou une diminution du taux de conformité des déclarations TVA, d'autre part, les entreprises ne respectant pas les règles de localisation en cas de dépassement du seuil.

En définitive, le nouveau régime TVA pour le commerce électronique a réduit les différences d'opportunité qui existaient entre les multinationales, d'une part, et les microentreprises et les PME, d'autre part, pour accéder au marché numérique européen. La Commission a donc, à

tout le moins partiellement, atteint son objectif de garantir une pleine concurrence entre les entreprises européennes actives dans le commerce électronique.

Deuxièmement, si on adopte une perspective plus générale, plusieurs objections doivent être soulevées à l'encontre de ces réformes. Premièrement, une incohérence interne au système subsiste. En effet, d'une part, les nouvelles règles de localisation permettent d'éliminer la distorsion de concurrence induite par les différences de taux TVA entre États membres, mais, d'autre part, l'instauration des seuils de minimis réintroduit une concurrence déloyale entre les entreprises du pays d'origine, si ce dernier a une réglementation TVA avantageuse, et celles du pays de destination avec un taux TVA plus élevé.

Deuxièmement, le manque de clarté de certaines dispositions, notamment celles relatives à la localisation des opérations imposables peut aboutir à des divergences d'interprétation entre les administrations nationales, entraînant un risque de double imposition ou de non-imposition.

En conclusion, il aurait été préférable que le MOSS soit une structure administrative centralisée au niveau européen, et non une simple boîte aux lettres qui n'allège qu'une partie de la charge administrative. En effet, une telle structure centralisée permettrait aux entreprises européennes de n'avoir qu'un seul interlocuteur en matière de TVA. Toutefois, au vu de la situation politique actuelle dans l'Union européenne, il semble que cela doive rester un vœu pieux.

BIBLIOGRAPHIE

LÉGISLATIONS

- La Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ; Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, du 13 juin 1977, p. 1).
- Acte unique européen (JO L 169, du 29 juin 1987, p. 1).
- Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (JO L 281, du 23 novembre 1995, p. 31).
- Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, du 11 décembre 2006, p. 1).
Règlement (CE) n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le Règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestation de services, aux systèmes de guichets particuliers et à la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L. 44, du 20 février 2008, p. 1).
- Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO L 44, du 20 février 2008, p. 11).
- Directive 2010/13/UE du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2010 visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à la fourniture de services de médias audiovisuels (directive « Services de médias audiovisuels ») (JO L 95, du 15 avril 2010, p. 1).
- Règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 268 du 12 novembre 2010, p. 1).
- Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 77, du 23 mars 2011, p. 1).
- Règlement (UE) n° 531/2012 du Parlement européen et du Conseil du 13 juin 2012 concernant l'itinérance sur les réseaux publics de communications mobiles à l'intérieur de l'Union (refonte) (OJ L 172, 30 juin 2012, p. 10).
- Règlement d'exécution (UE) n° 815/2012 de la Commission du 13 septembre 2012 portant modalités d'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil en ce qui concerne les régimes particuliers applicables aux assujettis non établis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties (JO L 249, du 14 septembre 2012, p.3).
- Règlement (UE) n° 967/2012 du Conseil du 9 octobre 2012 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les régimes

particuliers applicables aux assujettis non établis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties (JO L 290 du 20 novembre 2012, p. 1).

- Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services (JO L 284, du 26 octobre 2013, p. 1).
- Règlement (UE) 2017/2454 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 348 du 29.12.2017, p. 1).
- Règlement d'exécution tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 348, du 29 décembre 2017, p. 32).
- Directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, (OJ L 348, 29 décembre 2017, p. 7).

JURISPRUDENCE

- CJUE, 25 février 1999, affaire C-349/96, Card Protecion plan Ltd c. Commissioners of Customs and Excise, points 29 à 30.
- CJUE, 27 octobre 2005, affaire C-41/04, Levob Verzekeringen B. V., OB Bank N. V, c. Staatsecretaris van Financien, point 22.

DOCUMENTS DE LA COMMISSION

- Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, « Commerce électronique et fiscalité indirecte », COM(98) 374 final.
- Ligne directrices découlant de la 67^e Réunion du 8 janvier 2003, Document A, taxud/2303/03, pp. 97-106 et 215.
- Guide du mini guichet unique en matière de TVA, 23 octobre 2013, Commission européenne, DG fiscalité et Union douanière, 30 pages.
- Notes explicatives sur les modifications apportées en matière de TVA dans l'Union européenne en ce qui concerne le lieu de prestation des services de

télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique, qui entreront en vigueur en 2015, publiées le 3 avril 2014, 97 pages.

- Commission européenne, « Plan d'action sur la TVA », COM(2016) 148 final.
- Proposition de directive du Conseil du 1^{er} décembre 2016 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, Bruxelles, COM(2016)757 final.
- Communiqué de presse de la Commission, « Une enquête révèle que les consommateurs de l'UE effectuent de plus en plus souvent des achats en ligne transfrontière », du 25 juillet 2017, disponible à l'adresse http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-2109_fr.htm, consulté le 17 mai 2018.
- La proposition de directive 2017/2455, « Modernisation de la TVA dans le cadre du commerce électronique transfrontière entre entreprises et consommateurs (B2C) », COM(2016) 757 final.
- Discours d'ouverture du Commissaire Pierre Moscovici sur une réforme en profondeur du système de TVA de l'Union européenne du 4 octobre 2017, disponible en version PDF sur le lien : europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-17-3713_fr.pdf.
- Communiqué de presse de la Commission du 5 décembre 2017 relatif à la TVA sur le commerce électronique : adoption de nouvelles règles, n° 734/17, disponible sur <http://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/pdf>
- Le communiqué de presse de la Commission, « TVA: plus de souplesse en matière de taux de TVA, moins de formalités administratives pour les petites entreprises », 18 janvier 2018, accessible à l'adresse http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-185_fr.htm (consulté le 24 mai 2018).

DOCTRINE

1) *Articles de doctrine*

- BAL, A., « EU VAT: New Rules on B2C Supplies of digital Services from 2015 », *IBFD*, July 2014, pp. 300-306.
- BUBLOT, J., *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (Syllabus pour le master de spécialisation en droit fiscal), 2017, 327 pages.
- CENTORE, P., SUTICH, M. T., « Taxation and digital Economy: Europe is ready », *Intertax*, 2014, vol. 42, Issue 12, pp. 784-787.

- HELLERSTEIN, W., « European value added tax in the digital Era: a critical analysis and proposals for Reform », *International VAT Monitor*, 2016, vol. 27, n°2, publié en ligne sur IBFD depuis le 29 Mars 2016.
- KOFLER, G. MAYR, G. SCHLAGER, C., « Taxation of the digital Economy: « Quick fixes » or Long-term Solution? », *European Taxation*, décembre 2017, pp. 523-532.
- KOGELS, H., « Base Erosion and Profits shifting and value added tax in the digital Economy », *EC Tax Review*, 2016/4, pp.182-183.
- JACQUEMIN, H., « Les défis de l'économie numérique », *Journal de droit européen*, Février 2017, n°236, p. 41.
- LACHAPELLE, A., « Services numériques & TVA : état des lieux », *Revue du droit des technologies de l'information*, n°58/2015, pp. 5-38.
- LAMENSCH, M., « Unsuitable EU VAT place of supply rules for electronic services, proposal for alternative approach », *World tax journal*, 2012, vol. 4, n°1, pp. 74-91.
- LAMENSCH, M., « The 2015 rules for electronically supplied services- compliance Issues », *International VAT Monitor*, 2015, vol. 26, n°1, version en ligne sur IBFD depuis le 2 février 2015.
- LAMENSCH, M., « Fraude à la TVA et Commerce digital », in *La Fraude TVA*, ed. Charlène Herbain, Larmier, Luxembourg, 2017, pp. 128-147.
- LAMENSCH, M., « European Commission's New package of proposals on E-commerce : a critical assesement », *International VAT Monitor*, 2017, vol. 28, n°2, publié en ligne sur IBFD le 7 mars 2017.
- LAMENSCH, M., SARASWAT, M., « From clicks to compliance: a Data Conduit to collect VAT », *International VAT Monitor*, septembre/ Octobre 2017, pp. 368-374.
- LAMENSCH, M., « Rendering platforms liable collect and pay VAT on B2C Imports: a silver bullet? », *International VAT Monitor*, vol. 29, n°2, en ligne sur IBFD depuis le 7 mars 2018.
- MASSIN, I., « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », *Le Fiscologue*, 2017, n°1547, pp. 9-12.
- MERKX, M., « VAT and e-services : when human intervention is minimal », *International VAT Monitor*, 2018, vol 29, n°1, version en ligne depuis le 14 décembre 2017 sur IBFD.
- MERKX, M., « New implementing measures for EU place-of-supply change 2015 », *International VAT Monitor*, 2013, vol.24, n°4, version en ligne depuis le 1^{er} juillet 2013 sur IBFD.
- PAARDEKOOPE, W.J.G., Van de VEN, M., Van ESDONK, A., CATTEL, Y.C., « Tax Considerations for the European Union's Digital Single market Strategy », *Intertax*, Vol. 44, Issue 6 & 7, 2016, pp. 513-524.
- SORIANO, A., COUTUREAU, F., NOIRHOMME, P., « Chapitre 10 : les services fournis par voie électronique », in *VAT Package*, Bruxelles, éditions Larcier, 2010, pp. 101-111.
- SORIANO, A., COUTUREAU, F., NOIRHOMME, P., « Chapitre 15 : Le système du guichet unique », in *VAT Package*, Bruxelles, éditions Larcier, 2010, pp. 137-140.
- SORIANO, A., COUTUREAU, F., NOIRHOMME, P., « Chapitre 11 : Les services de télécommunication et de radiodiffusion et de télévision », in *VAT Package*, Bruxelles, éditions Larcier, 2010, pp. 113-121.
- SPRACKLAND, T., « Estonia's E-Tax systems credited with closing VAT GAP », *Tax notes international*, 9 octobre 2017, vol. 8, pp.126-127.
- STANLEY-SMITH, J., « EU VAT Action: heavier burden for businesses? », *International Tax review*, juillet/août 2016, pp. 54-55.

- STEPHANY P., VAZQUEZ J., « VAT and the digital economy: the untold story of global challenges », *Tax Notes International*, vol. 87, n°4, July 24 2017, pp. 337-348.
- TARDIVON-LORIZON, E., LOPES, A., « E-commerce : vers une simplification des règles TVA », *Revue du droit fiscal*, n°30-35, 27 juillet 2017, pp. 1-3.
- TRAVERSA E., MARCELLE C., « La modernisation de la réglementation européenne en matière de TVA », *L'observateur de Bruxelles*, n°109, juillet 2017, pp. 24-27.
- VAN DER HEL, L., VAN DIJK & MENNOX GRIFFIOEN, « Tackling VAT fraud in Europe : the international Puzzle continues... », *Intertax*, 2016, Vol. 44, Issue 6&7, pp. 503-512.
- VAZQUEZ DEL REY, A., « VAT connecting factors: Relevance of the Place of Supply », *Intertax*, vol. 43, issue 45, pp. 410-417.
- WEIDMANN, M., « The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: practical consequences- the German example », *EC Tax review*, 2015/2, pp. 105-118.
- WERSAND, F., « Aspects TVA de la communication de la Commission européen sur la stratégie pour un marché unique numérique », *Revue de la fiscalité luxembourgeoise*, n°2015/3, pp. 94-95.
- WESTBERG, B., « Taxation of the digital Economy- An EU perspective », *European Taxation*, décembre 2014, pp. 541-544.

2) Conférences

- Conférence EFS à l'Université Erasmus de Rotterdam intitulée « Action Plan VAT, toward a single VAT area ? » du 22 février 2018. Les présentations pertinentes pour ce travail étaient :
 - o VAN NORDEN, G.-J., « Moving towards a single EU VAT area? Quick fixes and the European Commission's proposals' ».
 - o LAMENSCH, M., « Removing VAT obstacles to e-commerce in the single market ».
 - o VAN NES, A., « Reflections on the VAT Action Plan from a business perspective »
- Conférence à la KUL intitulée Deloitte Chair in International and EU Tax Law at KU Leuven in cooperation with Université de Lausanne du 29 mars 2018 sur « Digitalization of the Economy Challenges for the Fundamental Tax Principles ». Les présentations pertinentes pour ce travail étaient :
 - o VYNCKE, K., « EU VAT Treatment of Electronically Supplied Services and Other E-Commerce Transactions: "The Current State of Play" ».
 - o LAMENSCH, M., « The EU Commission's proposed "E-Commerce Package" ».

3) Entretiens

- Entrevue avec Monsieur François Coutureau, qui travaille au Spf finance.

- Discussion sur skype avec Aurélien Luz, créateur de la « *shap'n go* », site de vente de produits nutritifs en ligne.
- Entrevue Maxime Belboom, travaillant dans le domaine de l'e-commerce.

DIVERS

- Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE sur les conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE : « Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », le 8 octobre 1998, et approuvé par eux, disponibles sur le site Internet de l'OCDE.
- Ce que confirment les travaux de l'OCDE. Voir « La définition et la mesure du commerce électronique : rapport sur l'état de la question », Groupe de travail sur les indicateurs pour la société de l'information, OCDE, 7 octobre 1999, p. 10 (DSTI/ICCP/IIS(99)4/FINAL).
- Rapport spéciale de la Cour des comptes européenne sur la Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaires : des actions supplémentaires s'imposent, 2015, n°24, 56 pages.
- Document de travail 882 du comité TVA du 28 septembre 2015, consultable à l'adresse <https://circabc.europa.eu/sd/a/d2dad701-4568-47c8-ba03-c5996822b59e/882%20-%20New%20Legislation%20%20Online%20gambling%20-%20Follow-up.pdf>
- Analyse effectuée par Deloitte pour l'étude intitulée « Aspects liés à la TVA du commerce électronique transfrontière - Options de modernisation » (février 2015 - juillet 2016) disponible à l'adresse http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/reports_published/index_fr.htm (consulté le 25 mai 2018).
- Tableau comparatif des taux applicables à ces services dans chaque État membre, publié sur le portail MOSS de la Commission (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/vat-rates_en).