

# **La conformité de la législation européenne aux Principes directeurs TVA développés par l'OCDE en matière d'économie numérique**

**Charlotte WATTEYNE**

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2018-2019*

**Titulaires :**

Jean BUBLLOT  
Aymeric NOLLET

**Tuteurs académiques :**

Jean BUBLLOT  
Daniel SHLECK



## **Remerciements**

*Je remercie du fond du cœur ma maman, celle sans qui l'aboutissement de ces années d'études n'aurait pas été possible. Ces sept dernières années, tu n'as jamais cessé de croire en moi.*

*J'adresse également mes remerciements à mon maitre de stage, Maitre Jean Pol Douny qui m'a donné une chance et m'a permis de découvrir, au jour le jour, le monde de la fiscalité.*

*Je remercie tout autant mon promoteur, Maitre Jean Bublot, pour son aide et ses précieux conseils quant à la réalisation de ce travail de fin d'études.*



## TABLE DES MATIERES

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>6</b>
<b>CHAPITRE 1 : LES PRINCIPAUX DÉFIS DE L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE .....</b>	<b>8</b>
<b>CHAPITRE 2 : LES PRINCIPES INTERNATIONAUX EN MATIÈRE DE TVA APPLICABLES AUX OPÉRATIONS DE COMMERCE ÉLECTRONIQUE .....</b>	<b>11</b>
<b>Section 1 : Evolution .....</b>	<b>11</b>
<b>Section 2 : Les principes directeurs de l'OCDE et la conformité de la législation européenne et du Code TVA belge.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1. Les divers aspects du principe de neutralité.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2. Le principe de destination .....</b>	<b>15</b>
2.2.1. Généralités .....	15
2.2.2. La localisation des opérations B2C .....	16
2.2.3. La localisation des opérations B2B .....	18
2.2.4. Règles spécifiques .....	20
<b>CHAPITRE 3 : LA MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES DIRECTEURS AU NIVEAU DE L'UNION EUROPÉENNE.....</b>	<b>23</b>
<b>Section 1 : Evolutions législatives .....</b>	<b>24</b>
1.1. La communication de la commission européenne du 17 juin 1998 sur le « commerce électronique et les impôts indirects » et la directive 2002/38/CE .....	24
1.2. Le paquet TVA adopté en 2008 .....	25
<b>Section 2. : Les règles applicables en matière de prestations de services numériques.....</b>	<b>26</b>
2.1. Distinctions préalables.....	27
2.2. La localisation des prestations de services numériques .....	28
2.2.1. Les prestations B2C.....	28
2.2.2. Les prestations B2B.....	29
2.2.3. Les présomptions permettant de déterminer le lieu de localisation du client et l'exigence d'une double preuve.....	30
<b>Section 3 : Le régime du mini-guichet unique .....</b>	<b>31</b>
<b>Section 4 : Le taux de TVA applicable à la vente de livres électroniques.....</b>	<b>35</b>
<b>CHAPITRE 4 : DERNIÈRES AVANCÉES : FOCUS SUR LE RÔLE DES PLATEFORMES NUMÉRIQUES .....</b>	<b>37</b>
<b>Section 1 : Les plateformes de vente en ligne.....</b>	<b>37</b>
<b>Section 2 : Les plateformes de l'économie collaborative .....</b>	<b>41</b>
<b>Section 3 : Les plateformes numériques mettant à disposition des services gratuits.....</b>	<b>42</b>
<b>CHAPITRE 5 : PROBLÈMES SUBSISTANTS.....</b>	<b>44</b>
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>47</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>50</b>



## INTRODUCTION

1. Depuis quelques années, la notion d'« économie numérique » a fait son entrée dans le vocabulaire de nombreux fiscalistes. On assiste en effet aujourd'hui à une digitalisation poussée de la société, transformant le circuit de vente de biens et services aux particuliers.

Si, traditionnellement, les consommateurs faisaient leurs achats dans un magasin près de chez eux, ils ont à présent pour habitude de consulter en premier lieu le site internet de ce magasin, voire de commander en ligne le produit désiré. Lors des achats en ligne, les consommateurs passent généralement par une plateforme numérique qui joue alors le rôle d'intermédiaire avec les divers vendeurs<sup>1</sup>.

Par ailleurs, nombre de produits incorporels, tels des logiciels, films et musiques, sont téléchargeables sur internet.

Enfin, la digitalisation de l'économie passe également par la mise en place de plateformes telles qu'Airbnb, Uber ou encore Deliveroo. Il est difficile d'appréhender le rôle de ces plateformes dans l'économie, Airbnb n'exploitant pas de *bed and breakfast* et Uber ne possédant aucun taxi, alors que ces entreprises pèsent des milliards de dollars dans le monde entier<sup>2</sup>.

2. Cette évolution de l'économie a des impacts fiscaux considérables. Les règles fiscales telles qu'elles existent actuellement n'ont en effet pas été conçues pour prendre en charge des entreprises virtuelles, ayant une présence physique restreinte ou nulle<sup>3</sup>. Certains modèles économiques numériques comme le commerce électronique et la publicité en ligne ont ainsi accru les possibilités de pratiques « BEPS » (Base Erosion and Profit Shifting) de sorte que l'OCDE s'est concentrée ces dernières années à élaborer divers plans d'action pour remédier aux problèmes posés par l'économie numérique<sup>4</sup>.

En matière d'impôts indirects, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a mis sur pied diverses recommandations afin de faciliter la collecte de la TVA dans le pays de consommation. Celles-ci ont été approuvées par de nombreuses juridictions.

---

<sup>1</sup> OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, Editions OCDE, Paris, p. 3.

<sup>2</sup> P. TIMMERMANS, « Fiscalité analytique vs. économie numérique », *D'une dépression fiscale vers un bien-être numérique*, publication de la Fédération des Entreprises Belges, 2017, p. 1.

<sup>3</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, *Imposition de l'économie numérique : la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE*, IP/18/2041, Bruxelles, 21 mars 2018.

<sup>4</sup> SAINT-AMANS, P., « Economie numérique : défis fiscaux et ruptures », *L'Observateur de l'OCDE*, juin 2016, <http://observateurocde.org>.

La présente étude aura dès lors pour objectif de déterminer si la législation européenne en matière de TVA, telle qu'appliquée en Belgique, est conforme aux recommandations et principes élaborés par l'OCDE.

Ainsi, après avoir relevé les principaux défis posés par l'économie numérique (chapitre 1), les principes directeurs en matière de TVA élaborés par l'OCDE seront examinés tout en ayant égard aux règles européennes applicables en la matière afin d'évaluer leur conformité (chapitre 2).

**3.** L'Union européenne s'est elle aussi très vite intéressée aux problèmes posés par l'économie numérique et a dès lors adopté diverses mesures afin d'assurer la collecte de la TVA sur les opérations réalisées par voie électronique. Ces mesures, et la manière dont elles mettent en œuvre les principes directeurs de l'OCDE, seront également appréhendées au terme de cette étude (chapitre 3).

**4.** D'autre part, les technologies numériques offrent de nouvelles perspectives aux administrations fiscales pour réduire leurs charges administratives et faciliter la collaboration avec les autorités fiscales d'autres Etats. L'OCDE vient à cet égard de publier un nouveau rapport intitulé « *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne* » qui constitue le dernier ajout à ses travaux sur les taxes sur la valeur ajoutée et les taxes sur les produits et services. Il y aura donc lieu de procéder à un bref examen de ce rapport et des nouvelles règles adoptées par l'Union européenne quant au rôle des plateformes de vente en ligne (chapitre 4).

**5.** Toutefois, bien que de nombreux remèdes aient été développés tant au niveau international qu'au niveau européen pour assurer la perception de la TVA sur les opérations numériques, quelques problèmes subsistent et doivent dès lors être mis en exergue (chapitre 5).

## CHAPITRE 1 : LES PRINCIPAUX DÉFIS DE L'ÉCONOMIE NUMÉRIQUE

6. L'économie numérique soulève de nombreux défis pour les gouvernements dans la mise en place de leur politique fiscale. Ces défis sont généralement regroupés en trois catégories<sup>5</sup> :

- (i) Les difficultés de percevoir la TVA dans le pays de destination où les biens, services et incorporels sont acquis par des consommateurs privés auprès de fournisseurs établis à l'étranger, qui peuvent ne pas avoir de présence physique directe ou indirecte dans ce pays ;
- (ii) La capacité de certaines entreprises de tirer des bénéfices commerciaux dans un pays dans lequel elles n'ont pas de présence physique significative, remettant ainsi en question la pertinence des règles actuelles, suivant lesquelles l'assujettissement aux impôts dépend de la présence physique ;
- (iii) La capacité de certaines entreprises de faire contribuer les utilisateurs à la valeur de leurs produits et services numériques, y compris via la collecte et le suivi de données, ce qui soulève la question de savoir comment attribuer et valoriser cette contribution.

7. L'OCDE s'est efforcée de trouver des solutions concrètes à ces différents défis fiscaux ; en ce qui concerne la collecte de la TVA, les travaux de l'OCDE dans le cadre du projet BEPS ont abouti à un accord international sur des recommandations visant à affecter la collecte de la TVA sur les livraisons transfrontalières « business to consumer » (ci-après « B2C ») au pays où se trouve le client<sup>6</sup>.

En effet, la numérisation permet aux entreprises de desservir des clients dans le monde entier sans devoir être présentes physiquement dans le pays où est situé le consommateur. Par conséquent, un fournisseur peut très bien n'avoir aucun lien avec la juridiction où se situe le client de sorte que cette juridiction n'est pas en mesure d'imposer à ce fournisseur étranger qu'il facture et lui reverse la TVA afférente aux biens ou services incorporels livrés au consommateur final sur son territoire. Cela entraîne une diminution des recettes TVA et *« engendre des distorsions de concurrence entre les fournisseurs nationaux qui sont soumis à l'obligation de facturer la TVA sur les ventes aux clients locaux, et les fournisseurs étrangers »*

---

<sup>5</sup> P. SAINT-AMANS, « Tax challenges, disruption and the digital economy », *OECD Observer*, 10 mars 2017, p. 2.

<sup>6</sup> *Ibid.*, p. 3.

qui peuvent échapper à cette obligation ou à l'égard desquels il peut être difficile de faire respecter les obligations liées à la TVA »<sup>7</sup>.

Le Conseil de l'OCDE a dès lors adopté une « *Recommandation sur l'application de la Taxe sur la Valeur Ajoutée/Taxe sur les Produits et Services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels* » le 27 septembre 2016. Cette Recommandation est le premier instrument juridique de l'OCDE dans le domaine de la TVA<sup>8</sup>. Les « *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* » (ci-après « Principes directeurs ») ont été inclus dans cette Recommandation ; ils ont été publiés le 12 avril 2017.

C'est sur la mise en œuvre de ces principes au niveau européen que se concentre la présente contribution.

Il convient toutefois de relever que ces principes ne sont pas contraignants pour les membres de l'OCDE. Ils ne visent pas à imposer des prescriptions détaillées pour les législations nationales mais à définir des objectifs et à suggérer des moyens pour les atteindre<sup>9</sup>.

**8.** L'Union européenne s'est également très tôt intéressée aux défis posés par le commerce électronique, spécialement en ce qui concerne la définition et la localisation des opérations imposables, de même qu'en ce qui concerne le taux applicable<sup>10</sup>. La Commission européenne a en effet constaté que l'émergence d'un marché numérique mondial (internet), non limité géographiquement, rendrait potentiellement plus difficile de connaître l'emplacement et l'identité des parties aux transactions<sup>11</sup>. Elle a dès lors adopté une série de mesures en matière de TVA, notamment des règles de localisation, applicables au commerce électronique.

**9.** Enfin, il convient de relever que l'augmentation des biens et services numériques a également un impact fiscal sur le fournisseur lui-même. Dans la mesure où l'opération est taxable dans le pays de consommation, celui-ci va être amené à se conformer à d'innombrables règles en matière de TVA qui peuvent varier d'une juridiction à l'autre<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intermédiaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, p. 115.

<sup>8</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Editions OCDE, Paris, p. 4.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 14.

<sup>10</sup> Communication de la Commission du 16 avril 1997 au Conseil, au Parlement européen, au Conseil économique et social et au Comité des Régions, « *Une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique* », COM(97) 157 final.

<sup>11</sup> Communication de la Commission du 17 juin 1998 au Conseil, au Parlement européen et au Conseil économique et social, « *Commerce électronique et fiscalité indirecte* », COM(1998) 374 final, p.3.

<sup>12</sup> M. WALPOLE et M. STIGLINGH, « *Untangling the World Wide VAT Web on digital supplies* », *Australian Tax Forum*, Vol. 32(2), 2017, p. 1.

La Commission européenne a pris conscience de cette difficulté et a dès lors proposé de simplifier les obligations fiscales des entreprises effectuant des ventes transfrontalières de biens et de services en ligne, notamment par la mise en place du mécanisme de « mini-guichet unique » (voy. *infra*).

## CHAPITRE 2 : LES PRINCIPES INTERNATIONAUX EN MATIÈRE DE TVA APPLICABLES AUX OPÉRATIONS DE COMMERCE ÉLECTRONIQUE

### Section 1 : Evolution

**10.** Les principes de base à appliquer au commerce électronique ont été abordés pour la première fois au terme d'une conférence ministérielle de l'OCDE tenue à Ottawa du 6 au 8 octobre 1998. Les ministres ont ainsi approuvé les « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité »<sup>13</sup> qui comptent cinq principes généraux :

- (i) Le principe de neutralité fiscale : les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce doivent être traitées équitablement ; ainsi, les contribuables qui effectuent des transactions similaires doivent être soumis à des niveaux d'imposition similaires<sup>14</sup>.
- (ii) Le principe d'efficience : les coûts pour les entreprises afin de se conformer à leurs obligations en matière TVA doivent être réduits autant que possible<sup>15</sup>.
- (iii) Le principe de certitude et de simplicité : les règles fiscales doivent être claires et simples afin que les assujettis puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction<sup>16</sup>.
- (iv) Le principe d'efficacité et d'équité : chaque Etat doit pouvoir recueillir un montant approprié d'impôt ; il faut donc réduire les possibilités de fraude et d'évasion fiscale en adoptant des mesures qui ne sont pas disproportionnées<sup>17</sup>.
- (v) Le principe de flexibilité : les systèmes d'imposition doivent suivre l'évolution des techniques et des transactions commerciales<sup>18</sup>.

**11.** Au niveau international, le principe de neutralité ne se manifeste pas uniquement par la technique de la déduction qui permet à chaque intervenant précédant le consommateur final

---

<sup>13</sup> OCDE (1998), *Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique – Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE*, « Un monde sans frontière : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », disponible sur <http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/1923264.pdf>.

<sup>14</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, op. cit., p. 23.

<sup>15</sup> *Ibidem*.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> *Ibidem*.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

de déduire la taxe due à l'Etat, la taxe qu'il a lui-même payée à son cocontractant<sup>19</sup>. Le principe de neutralité internationale se traduit plutôt par l'exigence de non-discrimination entre les entreprises étrangères et les entreprises locales. Le régime de TVA applicable ne doit en effet pas influencer l'assujetti dans son choix d'investir chez lui ou à l'étranger de sorte que des opérations similaires doivent être taxées de la même façon ce, compte tenu du contexte numérique<sup>20</sup>.

Pour atteindre cet objectif, l'OCDE a développé le « principe de destination » dans le cadre de travaux menés depuis 2001<sup>21</sup>. Les derniers développements relatifs à l'application de ce principe datent de 2017, avec la publication du rapport intitulé « *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* »<sup>22</sup>, ayant pour objectif de relever les défis posés par la perception de la TVA sur les ventes internationales de produits numériques mis en évidence par l'Action 1 du projet BEPS et ainsi assurer l'égalité des conditions de concurrence entre fournisseurs nationaux et étrangers<sup>23</sup>.

## **Section 2 : Les principes directeurs de l'OCDE et la conformité de la législation européenne et du Code TVA belge**

### **2.1. Les divers aspects du principe de neutralité**

**12.** La neutralité fiscale permet de garantir que le montant « juste » de TVA soit versé à l'Etat, chaque opérateur économique pouvant déduire la taxe supportée en amont de sorte que la TVA est en définitive supportée par le consommateur final<sup>24</sup>. Ainsi, l'OCDE a érigé en principe directeur (principe directeur 2.1) le fait que « *la charge des taxes sur la valeur ajoutée elle-même ne devrait pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation* », c'est-à-dire lorsque la législation prévoit, par exemple, que les prestations effectuées par l'entreprise sont exonérées de sorte que celle-ci ne peut exercer de droit à déduction<sup>25</sup>.

La législation européenne garantit cet aspect de la neutralité de la TVA par la technique de la déduction qui permet à chaque intervenant précédant le consommateur final de déduire de la

---

<sup>19</sup> J. BUBLLOT, syllabus « Taxe sur la valeur ajoutée » fourni dans le cadre du master de spécialisation en droit fiscal 2017-2018, p. 25.

<sup>20</sup> A. LACHAPELLE, « Services numériques & TVA ? état des lieux », *R.D.T.I.*, numéro 58, point 7.

<sup>21</sup> OCDE (2001), *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Edition OCDE, Paris ; OCDE (2003), *Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation*, Editions OCDE, Paris ; OCDE (2011), *Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS : Principes directeurs sur la neutralité*, Edition OCDE, Paris ; OCDE (2014), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Editions OCDE, Paris.

<sup>22</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.* .

<sup>23</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, *op. cit.*, p. 100.

<sup>24</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 26.

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 27.

taxe due à l'Etat la taxe qu'il a lui-même payée à son contractant<sup>26</sup>. Si l'assujetti réalise des opérations exemptées de la taxe, le système européen prévoit qu'il ne peut exercer aucun droit à déduction. Cela est cohérent et conforme au principe directeur 2.1 défini par l'OCDE puisque cet assujetti n'a pas réalisé d'opérations taxées à la sortie.

**13.** La neutralité de la taxe veut également que celle-ci soit proportionnelle au prix payé par le consommateur final, quelle que soit la longueur du circuit économique. Cet aspect permet de garantir une concurrence loyale entre les assujettis et d'éviter que la vie économique se développe essentiellement sur base de considérations de fiscalité indirecte plutôt que d'impératifs industriels, économiques ou commerciaux<sup>27</sup>. L'OCDE a ainsi élaboré le principe directeur 2.3. selon lequel « *les règles relatives à la TVA devraient être définies de manière à ne pas être le principal facteur qui influence les décisions de entreprises* »<sup>28</sup>. C'est à nouveau le système de déduction de la taxe qui permet d'assurer cet aspect de la neutralité.

**14.** La neutralité de la taxe présente encore un autre aspect : la non-discrimination entre les entreprises effectuant des opérations similaires. Ainsi, selon l'OCDE, « *les entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumises à des niveaux d'imposition similaires* » (principe directeur 2.2.)<sup>29</sup>.

Au niveau européen, c'est la Cour de Justice qui garantit le respect de ce principe. Elle a notamment précisé que « *le principe de neutralité de la TVA implique que toutes les activités économiques de même nature doivent être traitées de la même manière* »<sup>30</sup>.

Afin d'assurer le respect du principe de neutralité aux transactions transfrontalières, l'OCDE a précisé que « *s'agissant du niveau d'imposition, les entreprises étrangères ne devraient être ni pénalisées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la taxe est due ou acquittée* » (principe directeur 2.4)<sup>31</sup>. Cet objectif est atteint par l'application du principe de destination qui sera développé ci-après.

L'OCDE constate toutefois que le droit à déduction des entreprises, qui garantit la neutralité de la taxe, est entravé lorsque celles-ci acquittent la TVA sur des dépenses réalisées dans une juridiction où elles ne sont pas identifiées. Les juridictions sont dès lors libres de choisir parmi plusieurs méthodes pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable (principe directeur 2.5.).

---

<sup>26</sup> J. BUBLOT, J., *op. cit.*, p. 25 ; voy. également C.T.V.A., art. 45, § 1<sup>er</sup>.

<sup>27</sup> J. BUBLOT, *op. cit.*, p. 25.

<sup>28</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 28.

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 27.

<sup>30</sup> C.J.C.E., arrêt *Wellcome Trust Ltd*, 20 juin 1996, C-155/94, *Rec.*, 1996, p. I-3013.

<sup>31</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 28.

L'Union européenne a opté pour la mise en œuvre d'un système de demande de remboursement direct de la TVA acquittée dans un autre Etat membre. Cette demande doit être introduite via le portail électronique qui est mis à disposition par l'Etat membre dans lequel l'entreprise est établie. L'Etat membre d'établissement répercute ensuite la demande de remboursement à l'Etat membre dans lequel les dépenses ont été réalisées<sup>32</sup>.

Afin d'alléger les charges administratives pesant sur les prestataires de services numériques, l'Union européenne a mis en place, depuis 2003, le système du mini-guichet unique qui permet aux assujettis qui fournissent des biens ou services à des consommateurs situés dans un Etat membre où ils ne sont pas établis d'acquitter le TVA due sur ces opérations via un portail web dans l'Etat membre où ils sont inscrits<sup>33</sup>. Bien que ce régime ait pour objectif de simplifier les obligations fiscales auxquelles sont soumises les entreprises lorsqu'elles fournissent des biens ou des services à l'étranger, il ne leur permet toutefois pas de déduire la TVA relative aux frais professionnels encourus dans l'Etat membre de consommation<sup>34</sup>. Les nouvelles mesures adoptées en 2017 en vue d'améliorer ce régime n'ont malheureusement pas prévu cette possibilité et le système de demande de remboursement en ligne reste d'application.

**15.** L'OCDE admet par ailleurs que les administrations fiscales nationales imposent des obligations administratives spécifiques aux entreprises étrangères qui n'ont pas de présence « juridique » sur le territoire national afin de se prémunir contre les risques de fraude et d'évasion fiscale. Toutefois, ces mesures ne doivent pas entraîner une forme déguisée de discrimination envers les entreprises étrangères. La charge administrative qui pèse sur ces entreprises ne doit donc pas être disproportionnée ou injustifiée (principe directeur 2.6)<sup>35</sup>.

Jusqu'en 2015, le régime du mini-guichet unique était ouvert aux entreprises non établies dans l'Union européenne fournissant des services électroniques. Le régime a été étendu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015 à toutes les entreprises, établies ou non sur le territoire européen, qui fournissent des services par voie électronique ou des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021, le mini-guichet unique sera également étendu à tous types de services transfrontaliers à des consommateurs finaux dans l'Union européenne ainsi qu'aux ventes à distance tant au sein de la communauté qu'en dehors (pour les biens dont la valeur intrinsèque ne dépasse pas 150 euros)<sup>36</sup>. Même si

---

<sup>32</sup> Directive (UE) 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'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre, *J.O.U.E.*, L 44/23, 20 février 2008 ; voy. également C.T.V.A, art. 76, § 2 et Arrêté royal n°56 du 9 décembre 2009 relatif aux remboursements en matière de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis établis dans un Etat membre autre que l'Etat membre de remboursement, *M.B.*, 17 décembre 2009.

<sup>33</sup> Commission européenne, *Guide du mini-guichet unique en matière de TVA*, Bruxelles, publié le 23 octobre 2013, p. 2.

<sup>34</sup> Commission européenne, *Guide du mini-guichet unique en matière de TVA*, *op. cit.*, p. 21.

<sup>35</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op.cit.*, pp. 31 et 32.

<sup>36</sup> Commission européenne, *Moderniser la TVA sur le commerce électronique transfrontalier – Dernières nouvelles*, disponible sur <https://ec.europa.eu>.

quelques règles diffèrent<sup>37</sup>, il y a donc un alignement des règles applicables aux entreprises établies tant à l'intérieur qu'en dehors de la communauté européenne.

16. La législation européenne semble conforme au principe de neutralité tel que défini par l'OCDE. Une analyse plus approfondie des règles applicables au sein de l'Union européenne permettra de confirmer ou non ce premier constat.

## 2.2. Le principe de destination

### 2.2.1. Généralités

17. Dans les échanges internationaux, la neutralité de la taxe est obtenue par l'application du principe de destination<sup>38</sup>.

Le principe de destination «  *vise à garantir que la taxe sur les services et biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux est en définitive prélevée uniquement dans la juridiction d'imposition où a lieu la consommation finale* », selon les règles en vigueur dans cette juridiction<sup>39</sup>. Ainsi, l'application du principe de destination permet d'assurer l'égalité des conditions de concurrence entre les fournisseurs nationaux et étrangers puisque ces derniers sont tenus de facturer la TVA sur les ventes aux clients locaux selon les mêmes conditions que les fournisseurs nationaux<sup>40</sup>.

L'OCDE érige donc en principe directeur le fait que «  *les échanges internationaux de services et de biens incorporels devraient être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation* » (principe directeur 3.1)<sup>41</sup>.

Ce principe est plus difficile à mettre en œuvre pour les échanges internationaux de biens et services incorporels du fait de l'absence de contrôles aux frontières nationales. Il y a dès lors un risque de double imposition ou de non-imposition. L'OCDE a donc élaboré et recommandé diverses approches pour faire application du principe de destination même lorsqu'il s'agit de biens ou services incorporels. Les législations nationales doivent en effet concevoir des mécanismes qui permettent d'identifier la juridiction de consommation. Pour aider les gouvernements à mettre en place ces instruments, l'OCDE a développé des «  *Principes directeurs pour la détermination du lieu d'imposition* »<sup>42</sup>.

---

<sup>37</sup> Directive TVA, art. 358 à 369 ; C.T.V.A., art. 58 *ter*.

<sup>38</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op.cit.*, p. 35.

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 46.

<sup>40</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, *op. cit.*, p. 115.

<sup>41</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op.cit.*, p. 46.

<sup>42</sup> *Ibid.*, p. 47.

18. Les règles permettant d'identifier le lieu d'imposition relèvent de deux catégories : celles relatives aux opérations entre entreprises (B2B) et celles applicables aux opérations entre entreprises et consommateurs finals (B2C). L'imposition des opérations B2C vise en effet l'imposition d'une charge fiscale définitive alors que l'imposition des opérations entre B2B sert seulement à faciliter l'imposition de la consommation finale dans le pays adéquat, tout en préservant la neutralité à l'intérieur du système de TVA<sup>43</sup>.

### 2.2.2. La localisation des opérations B2C

19. L'OCDE observe dans un premier temps que les législations nationales prévoient généralement que le lieu d'imposition de l'opération est celui où est situé le fournisseur, ce sur base de la présomption selon laquelle il s'agit du lieu où les services sont normalement rendus et donc où les particuliers consomment ces services<sup>44</sup>. Conformément à ce constat, l'article 21 *bis*, § 1<sup>er</sup> du Code TVA belge prévoit que le lieu de la prestation est réputé se situer à l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable<sup>45</sup>.

L'OCDE considère toutefois que cette approche n'est plus adéquate. Avec la mondialisation de l'économie et la numérisation des services, il n'est en effet plus possible de considérer que la consommation effective aura lieu à l'endroit où se situe le prestataire de services, le client pouvant se situer n'importe où dans le monde<sup>46</sup>. Une règle fondée sur la résidence habituelle du consommateur est donc susceptible de conduire à un résultat plus approprié : cette approche reflète en effet « *la présomption selon laquelle les consommateurs finaux consomment généralement les services et les biens incorporels dans la juridiction où ils ont leur résidence habituelle et établir un lien clair avec un lieu aisément identifiable* »<sup>47</sup>.

Une telle règle permet également d'assurer que les biens et services incorporels soient taxés de la même manière qu'ils soient fournis par des entreprises locales ou étrangères ce, conformément au principe de neutralité exposé ci-avant. En effet, le fait que le fournisseur soit établi dans une juridiction à taux faible ou nul ne procure aucun avantage fiscal au consommateur final de sorte qu'il n'y a dès lors plus de distorsion de la concurrence<sup>48</sup>.

L'OCDE recommande donc deux règles générales pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels à un non-assujetti.

---

<sup>43</sup> *Ibid.*, pp. 48 et 49.

<sup>44</sup> *Ibid.*, p. 77

<sup>45</sup> J. BUBLOT, syllabus « Taxe sur la valeur ajoutée » fourni dans le cadre du master de spécialisation en droit fiscal 2017-2018, p. 222 ; voy. également Directive TVA, art. 45.

<sup>46</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op.cit.*, p. 78.

<sup>47</sup> *Ibidem.*

<sup>48</sup> *Ibidem.*

**20.** La première règle préconisée par l'OCDE (principe directeur 3.5) prévoit que le lieu d'imposition est le lieu où la prestation est matériellement exécutée lorsque cette prestation est « *matériellement exécutée en un lieu aisément identifiable et est habituellement consommée au moment et là où elle est matériellement exécutée en présence à la fois de la personne qui exécute la prestation et de celle qui la consomme* »<sup>49</sup>. Les prestations visées par cette règles sont notamment les prestations de services liées à des événements tels que des spectacles, représentations théâtrales ou concerts. L'OCDE encourage dès lors les juridictions à déterminer le lieu d'imposition de la fourniture d'un ticket ou d'un droit d'entrée par référence au lieu où le service sous-jacent est exécuté<sup>50</sup>. Ainsi, la législation belge prévoit que les billets d'entrée sont soumis à la TVA du lieu où se tient l'événement<sup>51</sup>.

**21.** Par ailleurs, l'OCDE relève que les biens et services destinés à être consommés sur place peuvent être acquis tant pour un usage commercial que pour une consommation privée. Dès lors, les juridictions peuvent très bien adopter le principe directeur 3.5 en tant que règle spécifique pour les prestations entre entreprises (voy. *infra*). Cela permettrait en effet d'éviter aux fournisseurs de services de devoir différencier les consommateurs finaux des entreprises pour déterminer le traitement fiscal à appliquer à la prestation<sup>52</sup>.

Pour les prestations de services entre entreprises, la règle générale prévue par la législation belge est qu'elles sont localisées à l'endroit où est établi le preneur<sup>53</sup>. L'Administration belge avait dès lors instauré une tolérance en admettant que si l'organisateur de l'événement pouvait identifier la qualité d'assujetti du preneur, cette règle générale pouvait s'appliquer. Cette tolérance n'a finalement jamais été appliquée par le fisc belge afin de préserver l'harmonisation européenne entre les Etats membres<sup>54</sup>. Cette position semble par ailleurs conforme au principe directeur 3.5.

**22.** La seconde règle veut que, pour les biens et services incorporels qui sont consommés à un autre moment que celui de leur exécution ou qui peuvent être aisément fournis à distance, le lieu d'imposition soit la juridiction dans laquelle le client a sa résidence habituelle (principe directeur 3.6). Le fournisseur non-résident devra alors s'identifier dans la juridiction d'imposition et y payer la TVA due. L'OCDE recommande dès lors aux juridictions de mettre en place un régime administratif et d'indentification simplifié pour les fournisseurs non-

---

<sup>49</sup> *Ibid.*, p. 79 ; sont ainsi visées les prestations destinées à être consommées sur place ; voy. C.T.V.A., art. 21 *bis*, § 2, 6°.

<sup>50</sup> *Ibid.*, p.80.

<sup>51</sup> C.T.V.A., art. 21 *bis*, § 2, 5° ; voy. également Directive TVA, art. 53.

<sup>52</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op.cit.*, pp. 80 et 81.

<sup>53</sup> C.T.V.A., art. 21, § 2 ; voy. également Directive TVA, art. 44.

<sup>54</sup> X, « Billets d'entrée toujours soumis à la TVA du lieu de l'événement », disponible sur [www.kluwereasyweb.be](http://www.kluwereasyweb.be), *s.d.*, consulté le 13 août 2019 ; voy. aussi C.T.V.A., art 21, § 3, 3°.

résidents de sorte que leurs obligations administratives soient ainsi limitées à ce qui est strictement nécessaire pour une perception effective de l'impôt<sup>55</sup>.

Pour assurer la perception de la taxe par l'Etat où se situe le client, l'OCDE recommande également une coopération internationale accrue entre les autorités compétentes des différentes juridictions, en particulier via l'échange d'informations et l'assistance mutuelle au recouvrement<sup>56</sup>.

Au niveau européen, le système de mini-guichet unique a été mis sur pied pour faciliter les obligations déclaratives et de paiement des assujettis afin que le prestataire ne soit plus tenu de s'immatriculer dans chaque Etat membre dans lequel ses clients sont situés<sup>57</sup>. L'Etat membre d'identification est alors le seul point de contact de l'assujetti pour toutes les prestations qu'il rend dans chaque Etat membre de consommation. Ce régime repose donc sur un principe de confiance, d'entente et de communication entre les Etats, l'Etat membre d'identification étant responsable du transfert de la TVA due dans chaque Etat membre de consommation<sup>58</sup>.

### **2.2.3. La localisation des opérations B2B**

**23.** Conformément au principe directeur 3.2, l'OCDE localise les fournitures de services et biens incorporels à une entreprise dans la juridiction où le client a établi son établissement d'affaires, c'est-à-dire la juridiction dans laquelle le client possède une présence commerciale permanente<sup>59</sup>.

La règle européenne relative à la localisation des prestations de services effectuées pour un autre assujetti est conforme à ce principe. La TVA doit être payée à l'Etat membre dans lequel le client a établi le siège de son activité économique ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle<sup>60</sup>.

**24.** Selon les principes OCDE, il y a lieu de déterminer si le service ou le bien incorporel est fourni à l'entité juridique ayant une implantation unique ou s'il est fourni à une entité juridique à implantations multiples, c'est-à-dire qui compte des établissements stables dans plusieurs juridictions. Dans ce dernier cas, il y a lieu de définir la juridiction qui, parmi celles

---

<sup>55</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, op.cit., pp. 84-85.

<sup>56</sup> *Ibid.*, p. 91.

<sup>57</sup> K. SEBASTIAN et C. TIMMERMANS, « Services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et services fournis par voie électronique : nouvelles règles de localisation et mise en place du mini-guichet unique « élargi » à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 », *R.G.F.*, 2014/9, p. 25.

<sup>58</sup> *Ibid.*, p.30.

<sup>59</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, op.cit., p. 50.

<sup>60</sup> X, « Où localiser les prestations de services pour la TVA (B2B) ? », disponible sur [www.kluwereasyweb.be](http://www.kluwereasyweb.be), s.d., consulté le 13 août 2019 ; Directive TVA, art. 44 ; C.T.V.A., art. 21, § 2.

où se situent les différents établissements stables, est en droit d'imposer le service ou le bien incorporel fourni<sup>61</sup>.

L'OCDE recommande de déterminer l'identité du client par référence à l'accord commercial conclu entre le prestataire et le client (principe directeur 3.3)<sup>62</sup>. S'il s'agit d'une entité à implantations multiples, le principe directeur 3.4 prévoit que les droits d'imposition reviennent à la juridiction où se trouve l'établissement stable qui utilise le service ou le bien incorporel<sup>63</sup>. La législation européenne est conforme à ce principe ; elle prévoit en effet que si le service est fourni à un établissement stable, l'opération est localisée au lieu où se situe cet établissement stable<sup>64</sup>.

**25.** Pour éviter des coûts importants au fournisseur, l'OCDE recommande que ce soit le client qui soit redevable de la taxe. La législation européenne prévoit également que la TVA soit due par le preneur de services lorsque le prestataire n'est pas établi dans l'Etat membre du client, là où la taxe est due<sup>65</sup>. Le fournisseur n'est donc ainsi pas tenu de s'identifier à la TVA dans la juridiction du client.

**26.** L'OCDE estime que la mise en œuvre de ces principes permet de réduire les risques d'érosion de la base d'imposition et de transferts de bénéficiaires et garantira que le droit de perception de la TVA soit attribué à la juridiction où les services et biens incorporels sont utilisés à des fins commerciales, ce quelle que soit la structure utilisée par les entreprises pour acquérir ou vendre ces biens et services<sup>66</sup>.

Il est en effet fréquent que des entreprises multinationales centralisent certaines activités dans une juridiction, la société en charge de ces activités assurant ensuite la fourniture de tout ou partie des services aux diverses entreprises liées établies dans le monde entier<sup>67</sup>.

Ainsi, l'OCDE donne l'exemple d'une filiale qui conclut un contrat d'audit comptable avec une société située dans un autre Etat pour l'ensemble du groupe auquel elle appartient. Les prestations de service d'audit comptable devront être localisées, conformément au principe directeur 3.2., dans le pays où est établie la filiale qui a conclu le contrat. Celle-ci a toutefois également dû conclure des accords commerciaux avec sa société mère et chacune des autres filiales du groupe en vertu desquels elle leur fournit les services d'audit comptable qu'elle s'est procuré. Elle sera alors réputée être le prestataire de services pour ces sociétés, de sorte

---

<sup>61</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 54.

<sup>62</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>63</sup> *Ibid.*, p. 54.

<sup>64</sup> Directive TVA, art. 44 ; C.T.V.A., art. 21, § 2.

<sup>65</sup> Y. COLSON, « TVA – nouveautés 2010 : Lieu des prestations de services – déclaration périodique – liste des services intracommunautaires », *PACIOLI* n° 283, 12 – 25 octobre 2009, p. 7.

<sup>66</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, *op. cit.*, p. 114.

<sup>67</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 60.

que chaque prestation de service sera localisée dans l'Etat où se trouve respectivement la société-mère et chacune des filiales avec laquelle un accord commercial a été conclu<sup>68</sup>.

Il n'existe pas de règles spécifiques au niveau européen lorsqu'un accord global portant sur la fourniture de services à l'ensemble des sociétés d'un groupe est conclu. L'application des principes OCDE permettra ainsi de dégager la solution dans une telle hypothèse.

#### 2.2.4. Règles spécifiques

27. L'application des règles générales mentionnées ci-dessus (principes directeurs 3.2, 3.5 et 3.6) peut conduire à un résultat inapproprié. Il est dès lors possible de déterminer le lieu d'imposition selon d'autres critères, c'est-à-dire selon des règles dites « spécifiques », à la condition qu'elles aboutissent à un résultat significativement meilleur<sup>69</sup>. Tel est notamment le cas dans l'hypothèse de vente d'un billet d'entrée à un concert ou un événement sportif à un autre assujetti. Plutôt que de localiser le service au lieu où est situé le preneur (principe directeur 3.2), il y a lieu d'imposer la prestation de service dans l'Etat où se déroule l'évènement (voy. *supra*)<sup>70</sup>.

28. Pour les opérations B2C, appliquer la règle générale basée sur le lieu d'exécution matérielle (principe directeur 3.5.) pourrait ne pas aboutir à un résultat adéquat dans le cas du transport international de personnes<sup>71</sup>. Une règle spécifique peut dès lors être adoptée. Le Code TVA belge prévoit ainsi que lorsque la prestation a pour objet un transport de personnes, cette prestation est réputée se situer « à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues »<sup>72</sup>. La Cour de Justice a interprété cette règle spécifique dans un arrêt du 6 novembre 1997 : « dans le cas d'une prestation de transport international de personnes à forfait, la contrepartie globale de cette prestation doit, pour la détermination de la partie du transport imposable dans chacun des États membres concernés, être ventilée au prorata des distances qui y ont été parcourues »<sup>73</sup>.

29. La règle générale basée sur le lieu de résidence habituelle du consommateur final pourrait s'avérer également inadéquate si le service est en réalité fourni en un lieu aisément identifiable<sup>74</sup>. Tel est le cas, par exemple, en cas de fourniture d'accès à Internet dans le hall d'un hôtel ou dans un café ou d'usage d'une cabine téléphonique. L'OCDE préconise dès lors d'avoir égard à la localisation réelle du consommateur au moment de la prestation<sup>75</sup>.

---

<sup>68</sup> *Ibid.*, pp. 105 à 108.

<sup>69</sup> *Ibid.*, pp. 93-94.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 97.

<sup>71</sup> *Ibid.*, p. 98.

<sup>72</sup> C.T.V.A., art. 21, § 3, 2° et 21bis, § 2, 2° ; Directive TVA, art. 48 et 49.

<sup>73</sup> C.J.C.E., arrêt *Binder*, 6 novembre 1997, C-116/96, *Rec.*, p. I-6127.

<sup>74</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 98.

<sup>75</sup> *Ibidem*.

Conformément à cette recommandation, l'article 24 *bis* du Règlement d'exécution TVA prévoit que : « *lorsqu'un prestataire de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision ou de services fournis par voie électronique fournit ces services dans un lieu tel qu'une cabine téléphonique, une zone d'accès sans fil, un café internet, un restaurant ou le foyer d'un hôtel, où la présence physique à cet endroit du destinataire du service est requise pour que le service lui soit fourni par ce prestataire, il est présumé que le preneur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle au dit lieu et que le service y est effectivement utilisé ou exploité* »<sup>76</sup>. La prestation de service est alors imposable à cet endroit<sup>77</sup>.

**30.** Le dernier principe directeur en matière de localisation élaboré par l'OCDE concerne les fournitures de services et de biens incorporels « *directement liées à un bien immobilier* » (principe directeur 3.8)<sup>78</sup>. Ceux-ci sont localisés dans la juridiction où se situe le bien immeuble<sup>79</sup>. L'OCDE précise qu'il doit exister « *un lien ou association étroite, claire et évidente entre la prestation et le bien immobilier* »<sup>80</sup>. Sont ainsi visés, le transfert, la vente, la location ou le droit d'utiliser, d'occuper, de jouir ou d'exploiter le bien immeuble.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, le législateur belge a prévu que les locations de biens immeubles seront soumises, dans certaines conditions, à la TVA. Dès lors, en application des règles de localisation préconisées par l'OCDE, si un immeuble situé en Belgique est donné en location à une personne située dans un autre Etat membre, la TVA sur les prestations de location ne sera pas due dans l'Etat où cette personne a sa résidence habituelle mais dans l'Etat où est situé le bien, c'est-à-dire en Belgique. Que le bailleur soit ou non établi en Belgique importe peu.

Les prestations de services comme la construction, la transformation et l'entretien d'un bien immobilier sont également visées par cette règle spécifique<sup>81</sup>. L'OCDE permet par ailleurs aux juridictions d'appliquer cette règle à d'autres services en lien très étroit avec le bien immobilier si cela conduit à un résultat significativement meilleur que l'application de la règle générale<sup>82</sup>. La législation européenne prévoit ainsi que les prestations d'agents immobiliers et d'experts, ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les bureaux de surveillance sont localisées à l'endroit où le bien est situé<sup>83</sup>.

---

<sup>76</sup> Règlement d'exécution (UE) 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, *J.O.U.E.*, L77, 23 mars 2011, art. 24 *bis*, § 1<sup>er</sup>, inséré par le Règlement d'exécution (UE) 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013, *J.O.U.E.*, L284, 26 octobre 2013.

<sup>77</sup> K. SEBASTIAN et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, 2014/9, p. 23.

<sup>78</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 99.

<sup>79</sup> *Ibidem*.

<sup>80</sup> *Ibid.*, p.100.

<sup>81</sup> *Ibid.*, p.101.

<sup>82</sup> *Ibidem*.

<sup>83</sup> Directive TVA, art. 47 ; C.T.V.A., art. 21, § 3, 1<sup>o</sup> et 21 *bis*, § 3, 2<sup>o</sup>.

**31.** Enfin, en ce qui concerne les fournitures de services et biens incorporels liées à un bien meuble corporel tels que la réparation, la modification ou l'entretien ainsi que la location du bien meuble, l'OCDE recommande de définir le lieu d'imposition en fonction du lieu où est situé le bien meuble puisque c'est vraisemblablement là qu'a lieu la consommation<sup>84</sup>. La législation européenne prévoit qu'une prestation de services liée à un bien meuble corporel est localisée là où la prestation est matériellement exécutée, ce qui correspond au lieu où se situe le bien<sup>85</sup>. Cette règle ne vaut toutefois que pour les prestations B2C. Pour les opérations B2B relatives à un bien meuble, on en revient à la règle générale qui veut que la prestation est réputée se situer sur le territoire de l'Etat où est établi le preneur. L'OCDE admet que l'application de la règle générale dans cette hypothèse donnera lieu à un résultat adéquat<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, op. cit., pp. 101 et 102.

<sup>85</sup> Directive TVA, art. 54, § 2, b) ; C.T.V.A., art. 21 bis, § 2, 6°, c).

<sup>86</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Editions OCDE, Paris, 2017, p. 102.

### CHAPITRE 3 : LA MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES DIRECTEURS AU NIVEAU DE L'UNION EUROPÉENNE

**32.** Concomitamment aux travaux de l'OCDE, l'Union européenne a développé et adopté des règles relatives à la collecte de la TVA sur les opérations B2C portant sur la fourniture de biens et services incorporels. Ces règles, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, sont conformes aux principes directeurs 3.5 et 3.6. de l'OCDE.

L'objectif poursuivi par l'Union européenne en adoptant ces nouvelles règles est en effet d'une part, de garantir un concurrence plus loyale entre les entreprises nationales et étrangères qui vendent les mêmes services et d'autre part, d'assurer « *une répartition plus juste des recettes fiscales entre les Etat membres, car ils percevront la taxe sur les services consommés par leurs propres résidents* »<sup>87</sup>.

Les nouvelles règles de localisation impliquent toutefois l'immatriculation et le paiement de la TVA dans chaque Etat membre dans lequel se situe le consommateur. Dès lors, afin d'alléger les charges administratives pesant sur les prestataires de services, le système du mini-guichet unique a été développé<sup>88</sup>.

La mise en œuvre de ces principes et du régime de mini-guichet unique a permis un augmentation considérable des recettes TVA au sein de l'Union européenne<sup>89</sup>. En Belgique, les recettes de TVA collectées sont en effet passées de 1.5 millions d'euros (3<sup>e</sup> trimestre 2015) à 2 millions d'euros (2<sup>ème</sup> trimestre 2016)<sup>90</sup>.

**33.** En ce qui concerne les opérations B2B, la législation européenne prévoit, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, que la localisation des services se situe à l'endroit de l'activité économique du preneur, sauf dérogations spécifiques. Cette règle vaut également pour les prestations de services numériques, ce conformément aux principes directeurs 3.2 et 3.4 préconisés par l'OCDE.

**34.** En matière de commerce électronique, de nombreuses mesures sont encore entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 tandis que d'autres seront d'application à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021.

---

<sup>87</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, *Fiscalité : compte à rebours pour l'introduction d'un système de TVA plus simple et plus juste*, IP/14/758, Bruxelles, 1<sup>er</sup> juillet 2014.

<sup>88</sup> K. SEBASTIAN et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, 2014/9, p. 25.

<sup>89</sup> L'Union européenne a chiffré le montant total des recettes de TVA déclarée via son régime d'identification simplifiée (mini guichet unique) en 2015, c'est-à-dire la première année d'exploitation de ce régime, à plus de 3 milliards d'euros ; voy. étude de Deloitte sur les « *VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation Final report – Lot 3 – Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop* », novembre 2016, disponible sur le site Internet de la Commission européenne.

<sup>90</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, *op. cit.*, p. 133.

Le système européen de TVA, suite aux nombreuses initiatives prises par la Commission européenne concernant l'e-commerce, semble donc prêt pour relever les défis de l'économie numérique<sup>91</sup>.

## **Section 1 : Evolutions législatives**

### **1.1. La communication de la commission européenne du 17 juin 1998 sur le « commerce électronique et les impôts indirects » et la directive 2002/38/CE**

**35.** Au niveau européen, les premières initiatives en la matière sont prises concomitamment à la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique. Dès 1997, la Commission européenne reconnaît en effet l'inadéquation de la sixième directive avec le commerce électronique et débute des travaux afin d'assurer la sécurité, la simplicité et la neutralité du système de TVA applicable au commerce électronique<sup>92</sup>.

Le principe de sécurité doit assurer l'exercice du commerce électronique selon des règles claires et cohérentes tandis que le principe de simplicité doit permettre de réduire les charges qui reposent sur les assujettis<sup>93</sup>. Ainsi, la Commission envisage déjà la mise en place d'un système permettant l'enregistrement de l'opérateur dans un seul pays où il pourrait à la fois tenir sa comptabilité et exercer son droit à déduction, ce pour toutes ses opérations soumises à la TVA communautaire<sup>94</sup>.

Le principe de neutralité signifie quant à lui d'une part, que les conséquences de l'imposition doivent être identiques pour toutes les transactions, quel que soit le mode de commerce utilisé (en ligne ou non) et d'autre part, que les conséquences de l'imposition des services et biens fournis doivent être identiques qu'ils soient acquis à l'intérieur ou à l'extérieur de l'Union européenne<sup>95</sup>. Dès le départ, l'idée est déjà de taxer les services électroniques dans le pays de consommation<sup>96</sup>.

L'Union européenne a très rapidement pris des mesures dans le prolongement de ces recommandations de la Commission ainsi que des conclusions de la Conférence d'Ottawa, avec l'adoption, en 2002, de la directive 2002/38/CE, entrée en vigueur en juillet 2003. En vertu de cette directive, les services électroniques fournis par des fournisseurs non établis

---

<sup>91</sup> J-C. BOUCHARD, « Quelques réflexions sur la taxation de l'économie numérique », *ERA Forum*, vol. 19, n° 3, 2019, p. 451.

<sup>92</sup> Communication de la Commission du 16 avril 1997, *loc. cit.*

<sup>93</sup> Communication de la Commission du 17 juin 1998, *loc. cit.*

<sup>94</sup> *Ibidem.*

<sup>95</sup> *Ibidem.*

<sup>96</sup> K. SEBASTIAN et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 19.

dans l'Union européenne, à des personnes non-assujetties à la TVA établies dans l'Union européenne, deviennent taxables sur le territoire européen<sup>97</sup>. Appliquant strictement le principe de destination, les nouvelles mesures prévoient l'immatriculation auprès d'une autorité fiscale d'un Etat membre des prestataires des pays tiers et la mise en place d'un système de guichet unique en vertu duquel l'Etat membre d'immatriculation redistribue les recettes de TVA au pays du consommateur<sup>98</sup>.

## 1.2. Le paquet TVA adopté en 2008

36. En 2008, le Conseil des ministres a adopté un ensemble de nouvelles mesures afin de mettre en œuvre les principes de neutralité fiscale et de destination et ainsi éliminer les discriminations existantes tant entre les différents opérateurs européens établis dans des Etats membres différents qu'entre les opérateurs européens et non-européens<sup>99</sup>. Elles sont progressivement entrées en vigueur entre 2010 et 2015. Les mesures particulières relatives au commerce électronique sont transposées en droit belge par les articles 64 à 80 de la loi programme du 19 décembre 2014<sup>100</sup>.

Ainsi, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, conformément au principe de destination, les prestations de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, et les prestations de services fournies par voies électroniques sont localisées et donc taxées au « lieu de consommation effective », c'est-à-dire au lieu où le consommateur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle<sup>101</sup>.

Cette nouvelle règle de localisation a dès lors un impact sur le taux applicable. Auparavant, tous les services fournis par une entreprise belge étaient taxés au taux belge de 21 %, qu'ils soient fournis à des particuliers établis au Luxembourg, en Allemagne, au Danemark ou en Hongrie. Désormais, les services numériques sont taxés au lieu de destination et donc à des taux différents selon l'Etat membre dans lequel le client est établi, soit 17 % au Luxembourg, 19 % en Allemagne, 25 % au Danemark ou 27 % en Hongrie<sup>102</sup>.

Par ailleurs, le régime du mini-guichet unique, jusqu'alors applicable aux entreprises établies en dehors de la communauté, est étendu aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et aux services numériques fournis par tous les prestataires établis sur le territoire de l'Union.

---

<sup>97</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, *TVA : la Commission salue l'adoption par le Conseil d'un nouveau régime de TVA applicable aux services fournis par voie électronique*, IP/02/673, Bruxelles, 7 mai 2002.

<sup>98</sup> *Ibidem*.

<sup>99</sup> K. SEBASTIAN et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 18.

<sup>100</sup> Loi-programme du 19 décembre 2014, *M.B.*, 29 décembre 2014, art. 64 à 80.

<sup>101</sup> A. LACHAPPELLE, *op. cit.*, point 2 ; Directive TVA, art. 58 ; C.T.V.A., art. 21 *bis*, § 2, 9°.

<sup>102</sup> A. LACHAPPELLE, *loc. cit.*

### 1.3. Le paquet TVA sur le commerce électronique adopté en 2017

37. Le 5 décembre 2017, le Conseil a adopté un nouveau paquet TVA sur le commerce électronique<sup>103</sup>, afin de faciliter les échanges transfrontaliers, de lutter contre la fraude à la TVA et de garantir une concurrence loyale pour les entreprises<sup>104</sup>. Certaines de ces nouvelles mesures sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019, suite à leur transposition en droit belge par la loi du 11 février 2019<sup>105</sup>, tandis que d'autres entreront en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

Les nouvelles règles comprennent les volets suivants<sup>106</sup> :

- (i) Améliorations de l'actuel mini-guichet unique ;
- (ii) Dispositions particulières applicables aux livraisons de biens facilitées par des interfaces électroniques ;
- (iii) Extension du champ d'application du mini-guichet unique aux fournitures de services B2C autres que les services électroniques, aux ventes à distance intracommunautaires de biens et aux ventes à distance de biens importés de pays tiers dans des envois d'une valeur intrinsèque maximale de 150 €.

Elles devront permettre la taxation effective des opérations réalisées via Internet tant à l'intérieur de l'Union européenne qu'avec les pays tiers<sup>107</sup>.

## Section 2. : Les règles applicables en matière de prestations de services numériques

38. Au sens large, les prestations de services numériques visent trois types de services : les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique. La présente étude s'intéressera plus particulièrement à cette dernière catégorie.

---

<sup>103</sup> 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, *J.O.U.E.*, L348/7, 29 décembre 2017 ; Règlement (UE) 2017/2454 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement (UE) 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L348/1, 29 décembre 2017 ; Règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L348/32, 29 décembre 2017.

<sup>104</sup> Commission européenne, *Moderniser la TVA sur le commerce électronique transfrontalier – Dernières nouvelles*, *loc. cit.*

<sup>105</sup> Loi du 11 février 2019 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons et les régimes particuliers applicables aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou aux services électroniques fournis à des personnes non assujetties, *M.B.*, 22 février 2019, art. 10 à 14.

<sup>106</sup> Commission européenne, *Moderniser la TVA sur le commerce électronique transfrontalier – Dernières nouvelles*, *loc. cit.*

<sup>107</sup> J-C. BOUCHARD, *op. cit.*, p. 450.

## 2.1. Distinctions préalables

39. La directive TVA distingue quatre types d'opérations imposables : les livraisons de biens, les prestations de services, les acquisitions intracommunautaires de biens et les importations de biens<sup>108</sup>. Or, aucune de ces catégories ne couvre parfaitement la notion de « commerce électronique » qui se rattache en réalité à plusieurs catégories d'opérations imposables<sup>109</sup>.

Selon la Commission européenne, « des biens commandés et livrés sur les réseaux sont des services »<sup>110</sup>. Il y a toutefois lieu de distinguer les opérations de commerce électronique « direct » et « indirect », seules les premières constituant des prestations de services numériques et étant dès lors soumises aux règles de localisation entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015<sup>111</sup>.

40. Les opérations de commerce électronique « direct » portent sur la transmission de services ou de biens incorporels directement effectuée via Internet. Sont ainsi notamment visés les téléchargements d'œuvres musicales, de vidéos ou de logiciels en ligne<sup>112</sup>. Ces opérations sont considérées, pour les besoins du système de la TVA, comme des prestations de services fournies par voie électronique<sup>113</sup>.

Dans un arrêt du 5 mars 2015, *Commission contre France*, la Cour de Justice de l'Union européenne a confirmé que la fourniture de livres par voie électronique devait être qualifiée de prestation de service : « En effet, d'une part, aux termes de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, est considérée comme une « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens, alors que, aux termes de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, est considérée comme une « livraison de biens » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Or, contrairement à ce que fait valoir la République française, la fourniture de livres électroniques ne saurait être considérée comme étant une « livraison de biens », au sens de cette dernière disposition, à défaut pour le livre électronique de pouvoir être qualifié de bien corporel. En effet, ainsi qu'il ressort du point 28 du présent arrêt, le support physique permettant la lecture de ce livre, qui pourrait être qualifié de « bien corporel », est absent lors de la fourniture. Il s'ensuit que, en application de cet article 24, paragraphe 1, la fourniture de livres électroniques doit être qualifiée de prestation de services »<sup>114</sup>.

---

<sup>108</sup> Article 2, § 1<sup>er</sup> de la directive TVA

<sup>109</sup> A. LACHAPELLE, *op. cit.*, point 12.

<sup>110</sup> Communication de la Commission du 17 juin 1998, *op. cit.*, p.6.

<sup>111</sup> S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 19.

<sup>112</sup> A. LACHAPELLE, *loc. cit.*

<sup>113</sup> Communication de la Commission du 17 juin 1998, *loc. cit.*

<sup>114</sup> CJUE, arrêt *Commission c. France*, 5 mars 2015, C-479/13, EU:C:2015:141, point 35.

41. En revanche, lorsqu'Internet n'est utilisé que pour passer commande, l'opération relève du commerce électronique « indirect » et peut être qualifiée tant de livraison de biens que de prestation de services<sup>115</sup>. Tel est notamment le cas d'une réservation en ligne de places de concert, d'une location de voiture en ligne ou d'un achat en ligne d'un bien corporel.

42. Il convient de relever qu'en 2003, l'Administration fiscale belge commentait déjà la définition des « services fournis par voie électronique » dans une circulaire<sup>116</sup>. Selon l'Administration, pour être considéré comme un « service fourni par voie électronique », celui-ci doit (1) être fourni sur Internet ou sur un réseau électronique et (2) sa nature doit dépendre fortement de la technologie de l'information utilisée pour l'effectuer, c'est-à-dire qu'il doit être largement automatisé, demander une intervention humaine minimale et impossible à assurer en l'absence de cette technologie<sup>117</sup>. Cette définition est désormais entérinée à l'article 7, § 1<sup>er</sup> du règlement d'exécution TVA<sup>118</sup>.

## 2.2. La localisation des prestations de services numériques

43. Désormais, toutes les prestations de services numériques sont taxées au lieu de consommation effective. Cette règle est en parfaite adéquation avec les principes développés par l'OCDE.

### 2.2.1. Les prestations B2C

44. L'article 58 de la directive TVA, transposé à l'article 21 *bis*, § 2, 9<sup>o</sup> du Code TVA par la loi-programme du 19 décembre 2014, prévoit que le lieu des prestations de services numériques fournis à un non-assujetti est le lieu où ce client est établi (personne morale) ou à son domicile ou sa résidence habituelle (personne physique).

Cette disposition est conforme au principe directeur 3.6 qui prévoit que les fournitures de services et de biens corporels autres que ceux visés au principe directeur 3.5 sont imposables où le client a sa résidence habituelle. Il s'agit par exemple des services de conseil, de comptabilité, des services juridiques, financiers et d'assurance, de la location à long terme de biens meubles, des services de diffusion et de télécommunication, des fournitures de logiciels en ligne et leur mise à jour, de la fourniture de contenus numériques (films, émissions de

---

<sup>115</sup> S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *loc. cit.*

<sup>116</sup> Circulaire AAF n° 9/2003 du 12 août 2003, disponible sur Fisconet ; voy. également circulaire AAF n° 5/2011 du 27 juin 2011 qui réitère la position administrative.

<sup>117</sup> I. MASSIN, « E-commerce : qu'entend-on par services électroniques ? », *Fiscologue*, 2003, livre 910, p. 5.

<sup>118</sup> Règlement d'exécution TVA, art. 7, § 1<sup>er</sup> : « Les « services fournis par voie électronique » visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un 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 ».

télévision, musique, etc.), du stockage de données numériques et des jeux en ligne<sup>119</sup>. Les opérations de commerce électronique direct sont donc bien visées par la règle qui veut qu'elles soient localisées au lieu où se situe le client.

### 2.2.2. Les prestations B2B

45. L'article 44 de la directive TVA prévoit que la fourniture de services par une entreprise à une autre entreprise est imposable à l'endroit où l'entreprise preneuse est établie<sup>120</sup>. Cette disposition est en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, soit bien avant l'adoption de règles particulières pour les prestations de services numériques.

Pour déterminer où le preneur est établi, la législation prévoit un système de localisation en cascade : en principe, il s'agit du lieu où est établi le siège de l'activité économique<sup>121</sup> de l'entreprise preneuse, sauf si le service est fourni à un établissement stable<sup>122</sup> de ce preneur situé ailleurs. Enfin, si ces deux critères ne permettent pas de déterminer où le preneur se situe, il s'agit alors de l'endroit où l'assujetti a élu domicile ou a sa résidence habituelle.

La Cour de Justice de l'Union européenne a eu l'occasion, dans un arrêt du 16 octobre 2014, de préciser que « *le point de rattachement le plus utile afin de déterminer le lieu des prestations de services, du point de vue fiscal et, partant, prioritaire, est celui où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. La prise en considération d'un autre établissement ne rentre en compte que dans le cas où ce siège ne conduit pas à une solution rationnelle ou crée un conflit avec un autre Etat membre* »<sup>123</sup>.

46. La législation européenne prévoit par ailleurs que le preneur sera redevable de la TVA due s'il est établi dans un autre Etat membre que celui où se situe le prestataire du service.

L'article 18, § 2 du règlement d'exécution TVA prévoit dès lors que si le client n'a pas communiqué son numéro de TVA dans un délai raisonnable à compter de la prestation, le prestataire de services peut en déduire qu'il n'est pas assujetti<sup>124</sup>. Cette règle permet ainsi au prestataire de déterminer si le paiement de la TVA lui incombe.

---

<sup>119</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, op. cit., p. 82.

<sup>120</sup> voy. également C.T.V.A, art. 21, § 2.

<sup>121</sup> Pour une définition de la notion de « siège de l'activité économique », voyez article 10 du Règlement d'exécution TVA.

<sup>122</sup> Notion définie aux articles 11 et 13 bis du Règlement d'exécution TVA.

<sup>123</sup> CJUE, *Welmory*, 16 octobre 2014, C-605/12, EU:C:2014:2298, point 53.

<sup>124</sup> I. MASSIN, « Un règlement précise l'application des règles de localisation », *Fiscologue*, 2011, livre 1243, pp. 7 et 8.

Cette règle est conforme aux directives de l'OCDE qui admet que les juridictions obligent les clients à fournir leur numéro d'identification à la TVA ou tout autre élément permettant d'établir leur statut. Selon l'OCDE, « *lorsqu'un vendeur, agissant de bonne foi et ayant fait des démarches raisonnables, n'est pas en mesure d'obtenir les documents nécessaires à l'établissement du statut de son client, on peut présumer que le client n'est pas une entreprise, auquel cas les règles en vigueur pour les fournitures destinées aux consommateurs finaux sont applicables* »<sup>125</sup>.

Il convient de relever à cet égard que la législation européenne ne prévoit pas que le vendeur doive effectuer la moindre démarche pour obtenir les informations nécessaires. Le preneur, s'il oublie de communiquer son numéro de TVA, devra supporter le poids de la taxe et ne pourra se faire rembourser qu'en prenant directement contact avec le prestataire<sup>126</sup>. Les démarches incombent donc au client.

### **2.2.3. Les présomptions permettant de déterminer le lieu de localisation du client et l'exigence d'une double preuve**

47. L'article 24 *bis* du Règlement d'exécution TVA établit une présomption en vertu de laquelle le preneur, qu'il soit assujéti ou non, est présumé se situer au lieu où le service est effectivement utilisé et exploité. Ainsi, par exemple, la TVA sur la connexion internet sera due à l'Etat membre dans lequel se situe le web-café dans lequel le consommateur s'est rendu<sup>127</sup>. Les autres services achetés via cette connexion internet (par exemple, des téléchargements) ne seront par contre pas visés par cette présomption<sup>128</sup>.

L'article 24 *ter* du Règlement d'exécution TVA prévoit trois autres présomptions spécifiques, applicables uniquement aux prestations numériques B2C. Ces présomptions permettent de localiser le consommateur lorsque le service est fourni via une ligne fixe raccordée à un immeuble, à partir de réseaux mobiles ou grâce à un décodeur ou une carte de décryptage<sup>129</sup>.

L'usage de présomptions pour déterminer le lieu d'imposition est encouragé par l'OCDE qui estime qu'il est difficile pour le fournisseur de déterminer avec certitude où l'usage commercial ou la consommation finale auront effectivement lieu. Ainsi, des critères présomptifs établis sur la base des caractéristiques de la fourniture qui sont connues ou

---

<sup>125</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 50.

<sup>126</sup> Commission européenne, *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*, 3 avril 2014, p. 52.

<sup>127</sup> LACHAPPELLE, A., *op. cit.*, point 34.

<sup>128</sup> S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 23.

<sup>129</sup> *Ibid.*, pp. 23 et 24.

peuvent être connues au moment du traitement fiscal de l'opération permettent de déterminer le lieu d'imposition de manière fiable (voy. *supra*)<sup>130</sup>.

48. Si aucune des présomptions mentionnées ci-dessus ne peut s'appliquer, la prestation est localisée au lieu identifié comme tel par le prestataire qui doit, pour ce faire, recueillir deux éléments de preuve non contradictoires comme par exemple, l'adresse IP, l'adresse de facturation ou les coordonnées bancaires<sup>131</sup>.

Après analyse de l'impact des modifications apportées en 2015, la Commission a constaté que cette exigence de double preuve était extrêmement contraignante pour les petites entreprises, le volume de leurs affaires n'étant pas suffisamment important pour investir dans des solutions technologiques permettant d'obtenir ces deux preuves du lieu d'établissement du consommateur<sup>132</sup>. Dès lors, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'exigence de la double preuve du lieu d'établissement prévue à l'article 24 *ter* du Règlement d'exécution TVA ne s'applique plus aux entreprises dont la valeur annuelle totale des prestations ne dépasse pas 100.000 €. Celles-ci ne doivent à présent fournir plus qu'un seul élément de preuve<sup>133</sup>.

L'OCDE encourage d'ailleurs les juridictions à autoriser les prestataires de services à s'appuyer sur les informations qu'ils obtiennent généralement de leurs clients dans le cadre de leur activité commerciale normale et à ne pas leur imposer la mise en place de moyens disproportionnés pour obtenir ces informations par rapport au montant des opérations qu'ils réalisent<sup>134</sup>.

### Section 3 : Le régime du mini-guichet unique<sup>135</sup>

49. Comme évoqué *supra*, le régime du mini-guichet unique permet d'éviter au prestataire de services de devoir s'immatriculer à la TVA dans chaque Etat membre dans lesquels ses clients sont localisés. Il s'agit toutefois d'un régime optionnel<sup>136</sup>.

Ce régime a pour objectif de rendre plus efficace la perception de la taxe, notamment par les échanges d'informations entre Etats membres, et de réduire considérablement les charges administratives pesant sur les assujettis ce, afin d'encourager les échanges au sein du marché

---

<sup>130</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 49.

<sup>131</sup> S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 24 ; voy. Règlement d'exécution TVA, art. 24 *ter*, d).

<sup>132</sup> Proposition de Règlement d'exécution du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2016) 756 final, p. 4.

<sup>133</sup> *Ibid.*, p. 6.

<sup>134</sup> OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, pp. 82 – 83.

<sup>135</sup> Également appelé « Mini One Stop Shop » (« MOSS »).

<sup>136</sup> I. MASSIN, « Mini guichet unique : enregistrement possible à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2014 », *Fiscologue*, 2014, livre 1397, p. 12.

intérieur<sup>137</sup>. Il s'agit donc d'un système en parfaite adéquation avec les lignes directrices développées au niveau international.

**50.** Pour bénéficier de ce régime particulier, le prestataire de services doit s'inscrire auprès de l'Etat membre dit « d'identification », c'est-à-dire « l'Etat 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'Etat membre où il dispose d'un établissement stable »<sup>138</sup>. Toutefois, si l'assujetti n'est pas établi sur le territoire européen, il est libre de choisir de s'identifier dans n'importe quel Etat membre<sup>139</sup>.

L'assujetti doit déposer trimestriellement une déclaration de « TVA-MOSS »<sup>140</sup>. Cette déclaration ne se substitue pas à la déclaration TVA « classique » que l'assujetti doit déposer auprès de son Etat membre d'établissement en vertu de ses obligations nationales. Il s'agit en réalité d'un complément puisqu'elle reprend l'ensemble des prestations de services numériques fournies à des personnes non assujetties dans un autre Etat membre, à l'exception des prestations fournies dans l'Etat membre dans lequel l'assujetti a son siège d'activité ou un établissement stable<sup>141</sup>. Ainsi, si un fournisseur de services électroniques a son siège en Belgique et des établissements stables en France et aux Pays-Bas, et qu'il fournit ses services à partir de son siège à des particuliers situés en Italie et à partir d'établissements stables en France à des particuliers situés en Allemagne et aux Pays-Bas, il devra déclarer les prestations effectuées en Italie et en Allemagne via le guichet unique belge (tant pour le siège que l'établissement stable français) et les prestations effectuées aux Pays-Bas dans la déclaration de TVA néerlandaise classique de l'établissement stable néerlandais<sup>142</sup>.

La déclaration du mini-guichet unique reprend les prestations effectuées par Etat membre de consommation ainsi que le taux de TVA applicable à chaque prestation. Le montant total de la TVA déclarée est payée dans l'Etat membre d'identification qui devra alors reverser le montant de la taxe due à chaque Etat membre de consommation<sup>143</sup>. Il s'agit du mécanisme de « clearing », c'est-à-dire de répartition des recettes entre Etats membres. Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'Etat membre d'identification pouvait conserver un certain pourcentage des montants reversés (30 % jusqu'au 31.12.2016 et 15 % jusqu'au 31.12.2018)<sup>144</sup>.

**51.** Jusqu'à présent, les ventes à distance intra-européennes, c'est-à-dire les ventes de biens par un assujetti européen à des particuliers situés dans un autre Etat membre de l'Union

<sup>137</sup> A. LACHAPELLE, *op. cit.*, point 39.

<sup>138</sup> Directive TVA, art. 369 *bis* ; C.T.V.A., art. 58 *quater*, § 1, 2<sup>o</sup>.

<sup>139</sup> Commission européenne, *Guide du mini-guichet unique en matière de TVA*, 26 octobre 2013, p. 4.

<sup>140</sup> Directive TVA, art. 364 et 369 *octies*.

<sup>141</sup> I. MASSIN, « Mini guichet unique : enregistrement possible à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2014 », *op. cit.*, p. 14.

<sup>142</sup> S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 27.

<sup>143</sup> Règlement (UE) 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, art. 46.

<sup>144</sup> *Ibid.*, art. 46 *in fine*.

européenne, sont soumises à la TVA de l'Etat membre du vendeur, dans la mesure où le chiffre d'affaires généré par les ventes à destination de cet autre Etat ne dépasse pas un seuil variant entre 35.000 € et 100.000 € selon l'Etat membre de destination. Ce n'est que si ce seuil est dépassé que le vendeur doit appliquer la TVA de cet Etat membre et s'identifier à la TVA dans cet Etat afin de reverser les sommes dues<sup>145</sup>. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021, ce seuil sera supprimé de sorte que le vendeur devra appliquer uniquement la TVA du pays du client, ce conformément au principe de destination élaboré par l'OCDE.

Pour faciliter la mise en œuvre de ce principe, le système du mini-guichet unique sera dès lors étendu aux ventes à distances. En effet, lorsqu'une entreprise procède à des livraisons de biens transfrontalières, elle doit normalement s'enregistrer dans chaque Etat membre où elle livre ses biens pour collecter et facturer la TVA locale. La Commission a évalué le coût de cette obligation à environ 8.000 € par Etat membre d'identification. Dès lors, si un fournisseur livre des biens dans dix pays différents, le coût annuel, pour se conformer à ses obligations en matière de TVA peut être de 80.000 €<sup>146</sup>. Afin de réduire ces coûts, la Commission propose donc que le régime particulier du mini-guichet unique, jusqu'alors uniquement applicable aux prestations de services numériques, soit étendu pour inclure le vente à distance de biens corporels, tant au sein de la Communauté européenne qu'en dehors (pour autant que la valeur intrinsèque du bien ne dépasse pas 150 euros)<sup>147</sup>, ce à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021. Cette modification devrait apporter un allègement des obligations fiscales auxquelles sont soumis les prestataires de services établis tant au sein qu'en dehors de l'Union européenne.

Cette mesure ne concerne pas les indépendants personnes physiques (avocats et consultants) qui continuent à être imposés selon le principe du lieu du prestataire. Une réévaluation est toutefois prévue en 2027<sup>148</sup>.

**52.** Il convient également de relever qu'à l'heure actuelle, l'importation des biens de faible valeur (dont la valeur n'excède pas une valeur totale comprise entre 10 et 22 €, montant déterminé par chaque Etat membre) en provenance de pays tiers est exonérée de TVA. Toutefois, selon la Commission, cette exonération n'a plus lieu d'être maintenue, le régime du mini-guichet unique ayant été étendu aux ventes à distance effectuées par des entreprises non-européennes et permettant ainsi de déclarer et de payer la TVA due sur les biens importés

---

<sup>145</sup> L. AGACHE, « Nouvelles propositions de l'Europe en matière de TVA : des promesses en l'air ? », *Grant Thornton*, 1<sup>er</sup> mars 2018, disponible sur [www.grantthornton.be](http://www.grantthornton.be), consulté le 13 août 2019.

<sup>146</sup> S. DALE et V. VINCENT, « The European Union's approach to VAT and e-commerce », *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, vol. 6, p. 57.

<sup>147</sup> Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement (UE) 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur, COM(2016) 755 final ; Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2016) 756 final ; 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, COM(2016) 757 final, 1<sup>er</sup> décembre 2016.

<sup>148</sup> M. BOPP, M. VINCKE et M. VON ARX, « Nouvelle réglementation en matière de TVA au sein de l'Union européenne », *Expert focus*, 2018/9, p. 739.

commandés en ligne, pour autant que la valeur intrinsèque du bien ne dépasse pas 150 €<sup>149</sup>. La suppression de cette exonération entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

**53.** Pour bénéficier du régime du mini-guichet unique, les entreprises situées en dehors de la Communauté devront par ailleurs désigner un « intermédiaire » dont le numéro d'identification TVA sera utilisé pour toutes les importations, à moins que l'entreprise soit située dans un pays avec lequel l'Union européenne a conclu un accord en matière d'assistance mutuelle. Le numéro d'identification TVA devra être indiqué pour chaque livraison de biens (colis) avant de franchir la frontière. Par cette identification, les autorités douanières renonceront à percevoir la TVA à l'importation. L'intermédiaire collectera alors la TVA au nom et pour le compte du vendeur et accomplira notamment son obligation de déclaration de « TVA-MOSS »<sup>150 151</sup>.

**54.** D'un autre côté, la Commission a constaté que le régime mis en place en 2015 est particulièrement contraignant pour les PME et microentreprises dans la mesure où celles-ci doivent mettre au point des systèmes permettant de localiser le consommateur, ce qui peut paraître disproportionné par rapport au niveau de ventes transfrontalières. La Commission a donc proposé d'introduire un seuil de 10.000 € pour les ventes transfrontières ; en-deçà de ce seuil, les entreprises peuvent choisir de ne pas relever du système du mini-guichet unique et restent alors régies par leur législation nationale. Ainsi, la TVA de l'Etat dans lequel l'entreprise est établie continue d'être appliquée au lieu de la TVA de l'Etat de destination<sup>152</sup>. En d'autres termes, les prestations de services numériques fournies par une entreprise établie dans l'Union européenne restent imposées au taux de l'Etat membre d'origine, tant que ces prestations ne franchissent pas le seuil de chiffre d'affaires de 10.000 € par an. Une fois ce seuil atteint, ces prestations sont imposées au taux de l'Etat membre de destination.

Il convient de relever que ce seuil de 10.000 € ne s'apprécie pas par Etat membre mais s'apprécie à l'égard de l'ensemble des Etats membres. Ce seuil est entré en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019 pour les prestations de services numériques et sera également mis en place en 2021 pour les ventes à distance<sup>153</sup>.

Par contre, cette mesure n'est pas applicable aux assujettis non-européens. Les entreprises situées en dehors de l'Union européenne devront imputer la TVA du pays du client quel que

---

<sup>149</sup> COM(2016) 757 final, *op. cit.*, p. 12.

<sup>150</sup> M. BOPP, M. VINCKE et M. VON ARX, *loc. cit.* ; Commission européenne, *Moderniser la TVA sur le commerce électronique transfrontalier, op. cit.*

<sup>151</sup> Si le système de guichet unique pour l'importation n'est pas utilisé, un deuxième mécanisme est prévu pour simplifier la perception de la TVA sur les importations. La TVA pourra être collectée auprès des consommateurs par le déclarant en douane (par exemple, l'opérateur postal, la société de courrier ou le commissionnaire en douane) qui la versera aux autorités douanières au moyen d'un paiement mensuel.

<sup>152</sup> L. AGACHE, *loc. cit.*

<sup>153</sup> COM(2016) 757 final, *op. cit.*, p. 3.

soit le montant total des ventes à distance effectuées. Ces entreprises non-européennes ne pourront donc pas choisir d'imputer la TVA de leur pays d'origine.

**55.** Enfin, la Commission a également constaté que la condition du respect des obligations en matière de facturation de tous les Etats membres destinataires des livraisons de biens ou prestations de services s'avère très contraignante. Par conséquent, afin de réduire à un minimum les charges pesant sur les entreprises, les règles relatives à la facturation sont donc, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, celles applicables dans l'Etat membre d'identification<sup>154</sup>.

**56.** Toutes ces mesures sont en parfaite adéquation avec les directives de l'OCDE qui veulent que les obligations des fournisseurs de biens et services étrangers se limitent à « *ce qui est strictement nécessaire pour assurer le recouvrement effectif de la taxe* »<sup>155</sup>, les coûts administratifs devant être réduits aux maximum pour ces fournisseurs.

#### **Section 4 : Le taux de TVA applicable à la vente de livres électroniques**

**57.** Les services fournis par voie électronique ne bénéficient pas de taux réduits<sup>156</sup> ; ils sont soumis dans tous les Etats membres au taux général, à savoir 21 % en Belgique.

Or, la « fourniture de livres » peut bénéficier d'un taux réduit. Se pose dès lors la question de savoir si la fourniture de livres numériques constitue une livraison de livres pouvant bénéficier d'un taux réduit ou un service fourni par voie électronique exclu du taux réduit. La Cour de Justice s'est prononcée sur cette question dans un arrêt du 5 mars 2015 par lequel elle condamne la France et le Luxembourg qui avaient décidé d'assimiler les livres numériques aux livres papiers et de les taxer au taux réduit respectivement de 3 % et 5,5 %<sup>157</sup>. La Cour estime en effet que seules les livraisons de livres imprimés peuvent bénéficier d'un taux réduit : l'annexe III de la directive TVA « *mentionne expressément, à son point 6, dans la catégorie des prestations pouvant faire l'objet de taux réduits de TVA, la «fourniture de livres, sur tout type de support physique»*. Il ressort ainsi des termes de ce point que le taux réduit de TVA est applicable à l'opération qui consiste à fournir un livre se trouvant sur un support physique. Ainsi que l'observe à juste titre la Commission, toute autre interprétation viderait de leur sens les termes «sur tout type de support physique» figurant audit point »<sup>158</sup>.

---

<sup>154</sup> 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, *J.O.U.E.*, L348/7, 29 décembre 2017, considérant 3 ; Directive TVA, art. 219 *bis*.

<sup>155</sup> OCDE (2019), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, *op. cit.*, p. 115.

<sup>156</sup> Directive TVA, art. 98, § 2.

<sup>157</sup> CJUE, 5 mars 2015, C-479/13 et C-502/13.

<sup>158</sup> CJUE, arrêt *Commission c. France*, 5 mars 2015, C-479/13, EU:C:2015:141, point 27.

Cette position, bien que conforme au texte légal, semble contraire au principe de neutralité qui « s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA »<sup>159</sup>. Or, peu de gens estiment que les livres numériques et les publications en ligne ne sont pas substituables aux livres et publications papiers<sup>160</sup>. La différence de TVA entre les versions papiers et les versions numériques induit ainsi une concurrence injustifiée entre des contenus comparables<sup>161</sup>. La Cour de Justice a toutefois considéré, dans un arrêt du 7 mars 2017, que la différence de traitement entre la fourniture de livres numériques et la fourniture de livres physiques était dûment justifiée eu égard aux objectifs poursuivis par le régime particulier de TVA pour le commerce électronique<sup>162</sup>.

L'Union européenne a dès lors été amenée à modifier la législation applicable en la matière. La directive n° 2018/1713 visant à réduire la taxe imposée aux publications numériques est entrée en vigueur le 4 décembre 2018<sup>163</sup>. Les Etats membres de l'Union européenne sont désormais autorisés à appliquer un taux de TVA identique aux publications physiques et numériques. La Belgique, lorsqu'elle aura transposé cette mesure en droit interne, pourra ainsi appliquer le taux réduit de 6 % tant aux versions papiers qu'aux versions numériques<sup>164</sup>.

---

<sup>159</sup> CJUE, arrêt *K Oy*, 11 septembre 2014, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 24.

<sup>160</sup> A. LACHAPPELLE, *op. cit.*, point 53

<sup>161</sup> G. NOËSON, « Un taux de TVA réduit sur les ebooks en Belgique ? », *Lettres Numériques*, 13 mai 2016, disponible sur [www.lettresnumeriques.be](http://www.lettresnumeriques.be), consulté le 13 août 2019.

<sup>162</sup> CJUE, arrêt *RPO*, 7 mars 2017, C-390/15, EU:C:2017:174, points 54 à 70.

<sup>163</sup> Directive (UE) 2018/1713 du Conseil du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, *J.O.U.E.*, L 286/20, 14 novembre 2018.

<sup>164</sup> C. VAN GEEL et B. LYSY « Feu vert de l'Europe pour le taux réduit de TVA sur les livres, journaux et périodiques électroniques », disponible sur <https://legalworld.wolterskluwer.be>, consulté le 13 août 2019.

## CHAPITRE 4 : DERNIÈRES AVANCÉES : FOCUS SUR LE RÔLE DES PLATEFORMES NUMÉRIQUES

**58.** Comme évoqué *supra*, les plateformes numériques font l'objet d'un essor considérable ces dernières années. Il s'agit tant des réseaux sociaux tels que *Facebook*, *Instragam* ou *LinkedIn* que des plateformes de vente en ligne comme *Amazon* ou *Ebay*, mais aussi des moteurs de recherches comme *Google* ou des plateformes de l'économie collaborative que sont *Airbnb*, *Uber* ou *Deliveroo*.

Du point de vue juridique, une plateforme numérique est un simple intermédiaire, c'est-à-dire un agent qui met en relation deux groupes de personnes afin de permettre à celles-ci de conclure une sorte de transaction<sup>165</sup>. Toutefois, celle-ci s'appuie sur les technologies de l'information pour atteindre instantanément et facilement les utilisateurs et, de la sorte, collecter, traiter et mémoriser les données personnelles de ces utilisateurs<sup>166</sup>.

Si l'OCDE ne définit pas la notion de « plateformes numériques », s'agissant d'un concept susceptible d'évoluer au fil du temps, elle leur attribue deux caractéristiques essentielles : « *ce sont des plateformes qui, par des moyens électroniques, permettent des interactions directes entre plusieurs clients ou groupes de participants (...), (i) chaque groupe de participants [étant] formé par des clients de la plateforme ayant une certaine importance et (ii) la plateforme [permettant] à ces groupes de dialoguer directement entre eux* »<sup>167</sup>.

Ces plateformes ont un rôle important dans l'économie numérique : les ventes en ligne ont considérablement augmenté, les réseaux sociaux font partie de nos habitudes quotidiennes et les services offerts par *Uber* ou *Airbnb* ont largement séduit la plupart des particuliers. Puisque divers services sont proposés via ces plateformes, il y a dès lors lieu de déterminer leur rôle dans la perception de la TVA.

### Section 1 : Les plateformes de vente en ligne

**59.** Dans le cadre de son dernier rapport publié le 20 juin 2019, intitulé « *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne* », l'OCDE a développé des orientations sur la façon dont les places de marché en ligne pouvaient être impliquées dans la collecte de la TVA, afin que les diverses mesures en la matière soient appliquées de manière cohérente entre les juridictions<sup>168</sup>.

---

<sup>165</sup> P. VAN CLEYNENBREUGEL, « Jusqu'ici tout va bien : les plateformes numériques face au droit européen », *Revue de la Faculté de Droit de l'Université de Liège*, 1/2019, Bruxelles, Larcier, p. 212.

<sup>166</sup> Commission européenne, *Les plateformes en ligne et le marché unique numérique – Perspectives et défis pour l'Europe*, SWD(2016) 172 final.

<sup>167</sup> OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, op. cit., pp. 9 et 10.

<sup>168</sup> *Ibid.*, p. 3.

L'OCDE propose plus options pour impliquer les plateformes de vente en ligne dans la collecte de la TVA. Celles-ci pourraient assumer la responsabilité intégrale et exclusive du paiement de la TVA sur les ventes en ligne, faciliter la collecte et le paiement de la TVA au nom et pour le compte du fournisseur, ou être conjointement et solidairement responsable avec le fournisseur<sup>169</sup>.

L'Union européenne a déjà adopté des dispositions législatives pour rendre les plateformes responsables du recouvrement de la TVA sur les fournitures de biens et services. Elle a opté pour le régime de responsabilité intégrale, la plateforme étant considérée comme le fournisseur auprès du consommateur final.

**60.** En ce qui concerne les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique, l'article 9 bis du Règlement d'exécution TVA, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015, a introduit une présomption en vertu de laquelle « *pour chaque opération dans la chaîne d'approvisionnement entre un fournisseur de services électroniques et le consommateur final, chaque intermédiaire est réputé avoir reçu et fourni personnellement le service électronique* »<sup>170</sup>.

Pour être considéré comme un « intermédiaire », l'assujetti doit (1) s'entremettre dans une prestation de services, (2) agir en son nom propre mais (3) pour le compte d'autrui<sup>171</sup>. S'il répond à cette définition, il sera alors considéré comme effectuant la prestation auprès du consommateur final. Celui-ci est alors redevable de la TVA sur cette prestation. Ainsi, par exemple, si une entreprise met à disposition des applications sur un site web, elle sera réputée être celle qui vend ces applications au consommateur final et partant, celle qui est redevable de la TVA, et non l'entreprise à laquelle les applications appartiennent<sup>172</sup>.

Cette présomption peut toutefois être réfutée si le fournisseur des services est explicitement reconnu comme étant le prestataire sur la facture émise par l'assujetti intermédiaire à l'intention du consommateur final<sup>173 174</sup>. Par exemple, lorsqu'un utilisateur joue à un jeu via son smartphone et que le montant dû lui est porté en compte via une facture de la compagnie téléphonique qui a réalisé la communication avec l'organisateur du jeu, si la compagnie

---

<sup>169</sup> OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, op. cit., p. 24.

<sup>170</sup> Commission européenne, *Notes explicatives*, op. cit., pp. 23 à 46.

<sup>171</sup> Directive TVA, art. 28 ; C.T.V.A., art. 13, § 2 et 20, § 1.

<sup>172</sup> Commission européenne, *Notes explicatives*, op. cit., p. 25.

<sup>173</sup> Décision TVA n° E.T.126.947 du 22.12.2014, disponible sur fisconet.

<sup>174</sup> L'Administration fiscale belge considère que la présomption contenue à l'article 9bis du Règlement est renversée dans la mesure où l'opérateur reprend, au minimum, au verso ou en annexe de la facture les informations reprises au point 65 de la circulaire n° E.T. 109.696 (AFER n° 50/2009) du 12.11.2009, c'est-à-dire au minimum la date de l'appel, le prix TVA comprise et le numéro appelé accompagné ou non d'une référence ou d'un code relatif au contenu ou au fournisseur de ce contenu.

téléphonique renverse la présomption de l'article 9bis du règlement d'exécution, la prestation de services proprement dite est effectuée directement par l'organisateur du jeu vers le joueur<sup>175</sup>.

**61.** Cette présomption ne vaut jusqu'à présent que pour les prestations de services numériques, c'est-à-dire les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021, la présomption sera étendue aux ventes en ligne. Ainsi, les plateformes, places de marchés ou interfaces électroniques seront présumées avoir acheté personnellement et les avoir ensuite revendus au client de sorte qu'elles seront redevables de la TVA sur la vente au client<sup>176</sup>.

La Commission européenne s'est en effet aperçue que tenir les plateformes de vente en ligne solidairement responsables d'acquitter la TVA due n'était pas suffisant pour assurer une perception effective et efficace de la taxe. Il est dès lors nécessaire d'associer ces plateformes à la perception de la TVA en prévoyant qu'elles sont les personnes réputées avoir effectué ces ventes<sup>177</sup>.

Deux hypothèses sont visées par la nouvelle réglementation européenne, à savoir les importations de territoires tiers de biens d'une valeur intrinsèque inférieure à 150 €, quel que soit le pays d'établissement du vendeur, et les ventes à distance au sein de la communauté par des fournisseurs établis en dehors de l'Union européenne au profit d'un non-assujetti<sup>178</sup>. Toutefois, en cas de vente en ligne à partir d'un pays tiers, ces règles ne s'appliquent pas si le bien importé a une valeur intrinsèque inférieure à 150 euros, seuil à partir duquel les droits de douane sont exigibles.

A l'avenir, il sera juridiquement considéré que le vendeur fournit ses biens ou services à la plateforme et que cette dernière fournit à son tour les mêmes prestations à l'acheteur. La livraison au consommateur au moyen d'une interface électronique sera donc scindée en deux opérations. Les vendeurs ne fourniront que des livraisons B2B aux marchés. Ces livraisons, du point de vue du vendeur seront en principe exonérées<sup>179</sup>. L'imposition dans l'Etat membre de destination incombera dès lors aux marchés et par conséquent, la charge administrative sera transférée des vendeurs aux marchés<sup>180</sup>.

---

<sup>175</sup> Circulaire AGFisc N° 32/2016 (n° E.T.130.082) du 30.11.2016 relative à l'abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries, point 9.

<sup>176</sup> Directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017, *op. cit.*, considérant 7.

<sup>177</sup> *Ibidem*.

<sup>178</sup> M. BOPP, M. VINCKE et M. VON ARX, *loc. cit.* ; Directive TVA, art. 14 *bis* (en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021).

<sup>179</sup> Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens, COM(2018) 819 final, 11 décembre 2018, p. 4.

<sup>180</sup> M. BOPP, M. VINCKE et M. VON ARX, *loc. cit.*

**62.** Le nouvel article 14 *bis* établissant ce régime de responsabilité intégrale des plateformes numériques ne visent que les ventes d'un fournisseur sous-jacent qui n'est pas situé dans le pays d'imposition. L'OCDE constate toutefois qu'une telle limitation pourrait avoir pour effet de rendre plus compliqué le respect de leurs obligations par les plateformes numériques puisque celles-ci devraient appliquer des procédures différentes en fonction de la résidence du fournisseur. L'OCDE préconise dès lors l'application d'un tel régime à toutes les transactions quel que soit le lieu où est situé le fournisseur sous-jacent<sup>181</sup>.

Les plateformes de vente en ligne devront par ailleurs, comme le relève l'OCDE dans son rapport, déterminer le statut du client, la nature de la vente, les éléments nécessaires pour déterminer le lieu d'imposition, le montant de la vente et le taux de TVA applicable<sup>182</sup>. Les règles expliquées *supra* quant à la détermination du lieu d'imposition et l'application du régime du mini-guichet unique sont dès lors applicables, *mutatis mutandis* aux plateformes de vente en ligne.

La Commission a toutefois relevé que le système du mini-guichet unique ne peut être utilisé que pour les ventes à distances intracommunautaires de biens et pas pour une livraison au sein d'un même Etat membre. Or, les fournisseurs qui vendent des biens au moyen d'une interface peuvent très bien détenir des stocks dans un Etat membre à partir duquel ils effectuent des livraisons à l'intérieur même de cet Etat membre. Dans une telle hypothèse, conformément aux règles adoptées jusqu'à présent, l'interface devra s'identifier directement dans cet Etat membre pour acquitter la TVA due sur les livraisons intérieures. Si le fournisseur dispose de stocks dans de nombreux Etats membres, l'obligation d'identification se multiplie de sorte que la simplification instaurée par le régime du mini-guichet unique est dès lors inefficace. Pour cette raison, la Commission propose que le régime du mini-guichet unique soit étendu à toutes les transactions effectuées par les plateformes électronique<sup>183</sup>. L'adoption de cette proposition permettrait à l'Union européenne de se conformer aux directives de l'OCDE en la matière.

**63.** En réalité, ce n'est que lorsque les nouvelles mesures européennes seront définitivement adoptées et concrètement mises en œuvre par les différents Etats membres qu'il sera possible d'analyser leur conformité aux dernières orientations relatives au rôle des plateformes numériques de l'OCDE. Trop d'incertitudes subsistent à ce stade.

**64.** Enfin, l'OCDE préconise d'imposer d'autres obligations aux plateformes numériques telles que le partage d'informations, la formation des fournisseurs et la conclusion d'accords

---

<sup>181</sup> OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, op. cit., p. 32.

<sup>182</sup> OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, op. cit., pp. 36-37.

<sup>183</sup> Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens, COM(2018) 819 final, 11 décembre 2018, p. 4.

formels avec les autorités fiscales<sup>184</sup>. Rien n'est encore prévu en ce sens à ce stade au niveau européen.

## Section 2 : Les plateformes de l'économie collaborative

**65.** L'économie collaborative consiste à échanger et partager des espaces, des biens, des outils, de l'argent, des connaissances et des services, entre particuliers, via une plateforme électronique. Il s'agit donc bien de services uniquement (location d'un appartement, mise à disposition d'une voiture, transport,...) et donc pas de la vente de produits. En principe, les fournitures de services via des plateformes collaboratives constituent des transactions soumises à la TVA<sup>185</sup>. Toutefois, aucun consensus n'existe encore au niveau européen. Un approfondissement de l'analyse s'avère dès lors nécessaire afin d'aboutir à une approche commune au sein de l'Union européenne<sup>186</sup>.

En Belgique, un régime fiscal avantageux a été mis en place pour les particuliers offrant des services sur les plateformes tels qu'*Airbnb* ou *Blablacar*<sup>187</sup>. Afin de permettre à ces particuliers de connaître leurs obligations fiscales, le SPF Finances a publié une circulaire en la matière le 15 mai 2019<sup>188</sup>. Ceux-ci bénéficient en réalité du régime de la franchise et ne doivent par ailleurs pas s'identifier à la TVA s'ils rencontrent les conditions prévues à l'article 50, § 4 du Code TVA.

Le particulier qui fournit des services à ses concitoyens est par contre tenu de s'identifier à la TVA si les prestations de services sont situées en Belgique, sont exclusivement effectuées pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé ou celui d'autres personnes et sont uniquement effectuées dans le cadre de conventions conclues par l'intermédiaire d'une plateforme électronique de sorte que les indemnités liées aux prestations de services sont uniquement payées par la plateforme ou par l'intermédiaire de celle-ci, et si les revenus qu'il tire de l'activité liée à l'économie collaborative dépasse un montant de 6.250 euros (pour l'année 2019).

L'économie collaborative peut toutefois revêtir un caractère transfrontalier. *Airbnb* doit par exemple collecter la TVA pour certaines juridictions de sorte que les frais de service facturés

---

<sup>184</sup> OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, op. cit., pp. 56 et suivants.

<sup>185</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions, *Un agenda pour l'économie collaborative*, COM(2016) 356 final, Bruxelles, 2 juin 2016, p. 17.

<sup>186</sup> Q. P. n° 27311 du 24 octobre 2018.

<sup>187</sup> C.T.V.A., art. 50, § 4.

<sup>188</sup> Circulaire 2019/C/40 du 15 mai 2019 FAQ concernant l'économie collaborative et services occasionnels entre citoyens en matière de TVA, disponible sur fisconet.

au voyageur peuvent s'élever, dans ce cas, à plus de 20 %<sup>189</sup>. Une uniformisation tant au niveau européen qu'au niveau international est donc souhaitable.

### Section 3 : Les plateformes numériques mettant à disposition des services gratuits

66. Les nouvelles mesures adoptées par l'Union européenne dotent les Etats membres d'armes suffisantes pour s'assurer que la TVA soit collectée au lieu de la consommation sur les opérations réalisées à titre onéreux. En ce qui concerne les opérations gratuites, telle la mise à disposition de réseaux permettant à l'internaute de vagabonder sur la toile<sup>190</sup>, il y a débat. L'OCDE constate en effet qu'il n'existe aucun consensus quant à l'importance du rôle joué par les données et la participation des utilisateurs dans la création de valeurs pour les entreprises<sup>191</sup>.

Certains pays considèrent que la participation des utilisateurs contribue à la création de valeurs pour les entreprises qui exploitent les informations qui leur sont transmises<sup>192</sup>. La collecte des données sur les utilisateurs, la participation de ces derniers et la fourniture de contenu généré par ces même utilisateurs peuvent alors être appréhendées comme des transactions conclues entre les utilisateurs (en tant que fournisseurs de données) et l'entreprise numérique qui leur offre une contrepartie gratuite (services d'hébergement de données, de messagerie électronique ou de divertissements numériques)<sup>193</sup>.

L'exploitant du réseau, ayant analysé les comportements de l'internaute, va pouvoir, à partir de ces données, vendre des messages publicitaires ciblés. La collecte de données sur l'internaute est donc consubstantielle à l'activité économique lucrative que l'exploitant du réseau cherche à exploiter<sup>194</sup>. Il s'opère dès lors un « échange » entre le service rendu par l'exploitant du réseau (la mise à disposition du réseau) et la fourniture par l'internaute des données le concernant. Or, selon la jurisprudence européenne, « *il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue pour qu'une prestation de services soit taxable* »<sup>195</sup>.

La Cour a par ailleurs précisé qu'« *une prestation est effectuée à titre onéreux et n'est dès lors taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire*

---

<sup>189</sup> A. HALLET, *L'économie collaborative : définitions, impacts fiscaux et sociaux*, 2017-2018 mémoire disponible sur <http://matheo.uliege.be>.

<sup>190</sup> L'OCDE appelle ce type d'activité « participation passive de l'utilisateur » par rapport à la « participation active » où l'utilisateur fournit des données en échange d'un service ou d'un bien.

<sup>191</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, *op. cit.*, p. 27.

<sup>192</sup> *Ibidem*.

<sup>193</sup> *Ibid.*, p. 28.

<sup>194</sup> J-C. BOUCHARD, *op. cit.*, p. 452.

<sup>195</sup> CJUE, arrêt *Cooperative Aardappelenwaardplaats*, 5 février 1981, C-154/80, EU:C:1981:38, point 12.

*constituant la contre-valeur effective des services fournis au bénéficiaire »<sup>196</sup> et que « la contrepartie de la livraison gratuite (ou à prix réduit) d'un bien peut consister en une prestation de services et en constituer la base d'imposition. . . s'il existe un lien direct entre la livraison des biens et la prestation de services, et si la valeur de cette dernière peut être exprimée en argent. . . »<sup>197</sup>.*

Conformément à cette jurisprudence, il apparaît donc que la mise à disposition d'un réseau constitue une opération taxable. L'appropriation des données, par l'exploitant, constitue ainsi le prix à payer par l'utilisateur du réseau et donc la base taxable à la TVA. Toutefois, il paraît difficile de valoriser ces données et d'en déterminer le prix d'acquisition. Il pourrait par exemple s'agir d'un pourcentage des recettes dérivées. Le prochain rapport de l'OCDE (attendu en 2020) permettra éventuellement de mieux cerner la notion de la valorisation des données fournies par les utilisateurs, dans leurs échanges avec des fournisseurs de services gratuits, pour que globalement les Etats puissent se mettre d'accord, sur à la fois l'assiette et le lieu d'imposition de tels services<sup>198</sup>.

---

<sup>196</sup> CJUE, arrêt *Tolsma*, 3 mars 1994, C-16/93, *Rec.*, 1994, p. I-00743, point 14.

<sup>197</sup> CJUE, arrêt *Nature Yours Cosmetics*, 23 novembre 1988, C-230/87, *Rec.* 1988, p. 06365, points 17 et 18.

<sup>198</sup> OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, *op. cit.*, p. 190.

## CHAPITRE 5 : PROBLÈMES SUBSISTANTS

**67.** Les règles de localisation adoptées en 2015 s'appliquent uniquement aux prestations de services numériques telles que définies et énumérées à l'article 7 du Règlement d'exécution TVA. Toutefois, la liste présentée par le texte européen est loin d'être exhaustive. Pour cette raison, par une circulaire de 2011, l'Administration fiscale belge a notamment ajouté d'autres catégories de services à côté de ceux énumérés par les textes européens<sup>199</sup>. Chaque Etat membre est en effet libre de préciser la notion de « service numérique » ce qui peut créer des divergences d'interprétation et aboutir, dès lors, à des cas de double imposition ou de non-imposition. Dans cette mesure, une définition exhaustive de la notion est donc souhaitable<sup>200</sup>.

**68.** Au niveau des relations B2B, le preneur de services doit, pour ne pas supporter le poids de la TVA en cas de transactions transfrontalières, communiquer son numéro d'immatriculation à la TVA ou « *tout autre élément de preuve* »<sup>201</sup>. Ainsi, les preneurs ne disposant pas d'un numéro d'identification à la TVA européen (dont l'authenticité peut être vérifiée via le système VIES<sup>202</sup>) devront démontrer leur statut d'assujetti au moyen de tout autre élément de preuve. Or, cela peut prendre beaucoup de temps alors que des transactions s'effectuent toutes les minutes et qu'il est donc indispensable, pour le prestataire, de pouvoir s'assurer de l'identification à la TVA en temps réel<sup>203</sup>.

**69.** Les présomptions prévues aux articles 24 *bis* et *ter* du Règlement d'exécution TVA permettant de déterminer où la prestation de service est localisée peuvent s'avérer désuètes face à l'évolution rapide des technologies de la communication. L'OCDE propose à cet égard de recourir davantage à la géolocalisation pour situer le preneur de service<sup>204</sup>.

Par ailleurs, ces présomptions obligent les prestataires de services numériques à mettre au point des traitements sécurisés d'informations (par exemple pour déterminer l'adresse IP du consommateur, les coordonnées bancaires et le lieu où sont tenus le compte bancaire utilisé, le code mobile national,...)<sup>205</sup>. Or, tout en stockant et traitant ces informations, les prestataires doivent se conformer à la nouvelle législation en matière de protection des données à caractère personnel. En pratique, la localisation des clients n'est donc pas si simple à mettre

---

<sup>199</sup> Circulaire AAF n° 5/2011 du 27 juin 2011, disponible sur Fisconet.

<sup>200</sup> 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, vol. 24, p. 108.

<sup>201</sup> Règlement d'exécution TVA, art. 18, § 2.

<sup>202</sup> « VAT Information Exchange System » : plateforme électronique regroupant les informations relatives à l'enregistrement à la TVA des entreprises enregistrées en Union européenne.

<sup>203</sup> M. LAMBENSCH, « Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies ? », *World Journal of VAT/GST laws*, 2012, vol. 1, issue 1, p. 5.

<sup>204</sup> OCDE (2015), *Comments received on public discussion drafts : International VAT/GST guidelines – Guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles provisions on supporting the guidelines in practice*, 25 février 2015, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>205</sup> M. WEIDMANN, *op. cit.*, p. 109.

en œuvre puisque les prestataires doivent collecter un nombre important d'informations auprès de leurs clients<sup>206</sup>. L'OCDE encourage à cet égard les juridictions à mettre des indications claires et réalistes à la disposition des entreprises sur les éléments qui sont requis pour déterminer le lieu de résidence habituelle de leurs clients<sup>207</sup>. De telles indications devraient toutefois tenir compte de la législation et de la pratique dans les juridictions en cause, en particulier en ce qui concerne la protection de la vie privée<sup>208</sup>.

De plus, ces présomptions ne permettent pas toujours de lever tout doute quant à la localisation du client. Dès lors, il est parfaitement possible que plus d'un Etat membre considère que la prestation est localisée sur son territoire. Or, aucun mécanisme de résolution des conflits entre Etats membres n'a encore été mis en place<sup>209</sup>.

**70.** Concernant le mécanisme du mini-guichet unique, celui-ci présente certaines lacunes. L'assujetti est en effet obligé de déposer chaque trimestre une déclaration de « TVA-MOSS ». Or, s'il n'effectue pas de prestations visées par ce régime (il ne fournit pas de services numériques dans un autre Etat membre que dans celui dans lequel il est établi), il devra quand même déposer cette déclaration en mentionnant « Néant »<sup>210</sup>. Cela fait peser une charge administrative inutile sur l'assujetti. De plus, celui-ci ne pourra pas, malgré le dépôt d'une telle déclaration, déduire la TVA acquittée<sup>211</sup>. Il devra la récupérer via la procédure de restitution ordinaire auprès de chaque Etat membre où elle a été payée<sup>212</sup>, ce qui est en totale contradiction avec l'objectif du régime, à savoir permettre à l'assujetti de s'enregistrer dans un seul Etat, d'y tenir sa comptabilité et d'y exercer son droit à déduction<sup>213</sup>.

De plus, l'assujetti doit indiquer dans cette déclaration, la valeur totale hors TVA des prestations de services numériques pour chaque Etat membre ainsi que le montant de la taxe correspondante ventilé par taux d'imposition. Ces informations ne sont pas du tout simples à fournir, les taux de taxation divergeant d'un Etat membre à un autre et la localisation du consommateur n'étant pas toujours aisée<sup>214</sup>. La charge administrative qui repose sur les prestataires de service reste donc très lourde.

Enfin, l'inscription au mini-guichet unique se fait via le portail web de l'Etat membre d'identification<sup>215</sup>. Cette procédure est conforme aux recommandations de l'OCDE qui

---

<sup>206</sup> K. SEBASTIAN et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 31.

<sup>207</sup> OCDE (OCDE), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.*, p. 82.

<sup>208</sup> *Ibid.*, p. 83.

<sup>209</sup> *Ibidem.*

<sup>210</sup> Article 59bis du Règlement n° 967/2012

<sup>211</sup> C.T.V.A., art. 58 *ter*, § 7 et 58 *quater*, § 7.

<sup>212</sup> I. MASSIN, « Mini guichet unique : enregistrement possible à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2014 », *op. cit.*, p. 14.

<sup>213</sup> Communication de la Commission du 22 juillet 1996, *A common system of VAT : A programme for the Single Market*, COM(96) 328 final, p. 16.

<sup>214</sup> M. LAMBENSCH, *op. cit.*, pp. 7 et 8.

<sup>215</sup> K. SEBASTIAN et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 26.

préconise l'identification par voie électronique<sup>216</sup>. Toutefois, un système d'identification unique au niveau européen aurait pu s'avérer plus judicieux que de déployer un système informatique différent dans chaque Etat membre, permettant ainsi des économies d'échelle et une meilleure consolidation fiscale<sup>217</sup>.

**71.** Pour ce qui est du rôle des plateformes numériques dans la perception de la taxe, les dernières propositions de la Commission en la matière devraient permettre d'assurer une mise en œuvre efficace des nouvelles règles applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021. Toutefois, il ne s'agit que de normes relatives au rôle de ces plateformes dans la perception de la taxe. Des règles en matière d'économie collaborative seraient souhaitables afin d'assurer une application uniforme du régime particulier applicable à ces plateformes. De plus, il y aurait lieu de faire le point sur les services fournis à titre gratuit par les réseaux sociaux par exemple en échange de données personnelles.

---

<sup>216</sup> OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, op. cit., p. 87.

<sup>217</sup> Rapport de la Commission au Conseil sur l'article 6 de la Directive 2008/8/CE du Conseil, 26 juin 2014, COM(2014) 380 final, p. 7.

## CONCLUSION

72. Le but de cette étude était d'évaluer la conformité de la législation européenne (et du Code TVA belge) aux Principes directeurs développés par l'OCDE pour faire face aux développements de l'économie et ainsi assurer la perception de la TVA sur les fournitures de services numériques.

73. Le principe de neutralité est respecté au niveau européen, les nouvelles règles de localisation des prestations de services numériques permettant clairement d'éviter toute forme de discrimination et des distorsions de la concurrence entre les prestataires dans la mesure où leur lieu d'établissement n'a plus d'impact sur le taux de TVA.

La forme de commercialisation n'a également plus d'incidence, le régime du commerce électronique et celui des ventes à distance faisant l'objet d'un rapprochement. Ainsi, qu'une musique soit vendue sur un support physique (CD) ou sur un support dématérialisé (téléchargement), le vente de ce produit est taxable au lieu de consommation effective. Par ailleurs, le taux de TVA applicable dans un Etat membre n'est plus susceptible de varier selon la forme de commercialisation des livres, journaux et périodiques, ceux-ci pouvant bénéficier du taux réduit qu'ils soient vendu sur support papier ou par voie électronique. Ces règles sont dès lors conformes aux principes de neutralité et de destination mis en place au niveau international par l'OCDE.

Les prestataires de services n'auront plus d'intérêt à s'établir dans un Etat membre déterminé, où le taux de TVA est plus faible par exemple, les services étant taxés dans l'Etat de consommation. Ainsi, conformément au principe de neutralité tel que défini par l'OCDE, les décisions commerciales d'un opérateur économique ne seront plus motivées par des considérations fiscales.

A cet égard, il y a lieu de relever que certains arrêts en matière de pratiques abusives n'auront plus d'incidence au vu des nouvelles règles adoptées quant à la localisation des livraisons de biens et prestations de services par voie numérique. Ainsi, l'arrêt *WebMindLicenses* portait notamment sur le fait qu'une société fournissait des services audiovisuelles interactifs via internet par l'intermédiaire d'un établissement stable établi dans un autre Etat membre où le taux de TVA s'avérait moins élevé<sup>218</sup>. Il était dès lors question de déterminer s'il s'agissait d'un montage purement artificiel relevant d'une pratique abusive, l'abus consistant à assujettir les prestations à un taux de TVA plus faible. Or, à présent, ce genre de service est taxé dans le pays de destination de sorte qu'il importe peu qu'une société fournisse des services

---

<sup>218</sup> C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832

numériques par l'intermédiaire d'un établissement situé dans un Etat membre où la législation TVA serait plus intéressante.

De plus, les fournisseurs européens et non-européens sont traités de manière tout à fait similaire, ceux-ci devant toujours s'identifier à la TVA dans un des Etats membres et pouvant, par ailleurs, bénéficier du régime du mini-guichet unique. Des différences de traitement subsistent toutefois, telle que par exemple l'application du seuil de 10.000 euros (voy. *supra*).

La neutralité est également assurée grâce aux nouvelles mesures en vertu desquelles les places de marché électroniques sont responsables du paiement de la TVA au nom et pour le compte du fournisseur<sup>219</sup>.

**74.** L'OCDE recommande par ailleurs aux états de réduire les coûts à supporter par les entreprises pour se conformer à la législation TVA au minimum. L'Union européenne, constatant que les entreprises effectuant des opérations transfrontières devaient supporter des coûts de mise en conformité bien plus élevés par rapport à celles dont l'activité est purement national<sup>220</sup>, a donc étendu le régime du mini-guichet unique à tout type d'opérations transfrontalières.

Si ce régime permet effectivement aux assujettis de s'identifier à la TVA dans un seul Etat membre même s'ils fournissent des services à l'étranger. Toutefois, ce régime présente encore certains défauts, notamment l'impossibilité de déduire la TVA acquittée en amont à l'étranger ou la difficulté de déterminer la qualité du preneur de services.

L'Union européenne a réellement pour objectif de faciliter la vie des assujettis et de les soumettre aux moins de contraintes possibles. Une des dernières mesures adoptées permet en effet au prestataire de services à l'étranger d'établir sa facture selon les normes en vigueur dans l'Etat membre où il se situe.

**75.** Les différentes mesures adoptées ces dernières années sont en parfaite adéquation avec tant les principes directeurs de l'OCDE qu'avec les principes qui sous-tendent le marché unique.

Avec la dernière réforme, le système de TVA européen devrait être en mesure de s'adapter aux défis de l'économie numérique. Il reste toutefois encore quelques progrès à faire en vue d'assurer clareté, simplicité et effectivité du nouveau régime.

---

<sup>219</sup> M. WALPOLE et M. STIGLINGH, *op. cit.*, p. 16.

<sup>220</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, *La Commission européenne propose une réforme en profondeur du système de TVA de l'Union*, IP/17/3443, Bruxelles, 4 octobre 2017.

Le fait que l'économie numérique évolue à un rythme exponentiel nécessitera une évaluation constante des normes en vigueur, tant par l'OCDE que par la Commission européenne. Par conséquent, la mise en œuvre de principes internationaux en matière de TVA sur les fournitures de services numériques risque d'être un processus sans fin...

## **BIBLIOGRAPHIE**

### **1. Législation**

#### **1.1. Droit belge**

##### **1.1.1. Actes normatifs**

Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969.

Arrêté royal n°56 du 9 décembre 2009 relatif aux remboursements en matière de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis établis dans un Etat membre autre que l'Etat membre de remboursement, *M.B.*, 17 décembre 2009.

Loi-programme du 19 décembre 2014, *M.B.*, 29 décembre 2014.

Loi du 11 février 2019 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons et les régimes particuliers applicables aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou aux services électroniques fournis à des personnes non assujetties, *M.B.*, 22 février 2019.

##### **1.1.2. Circulaires et directives administratives**

Circulaire AAF n° 9/2003 du 12 août 2003, disponible sur Fisconet.

Circulaire AAF n° 5/2011 du 27 juin 2011, disponible sur Fisconet.

Décision TVA n° E.T.126.947 du 22.12.2014, disponible sur Fisconet.

Circulaire AGFisc N° 32/2016 (n° E.T.130.082) du 30.11.2016 relative à l'abrogation de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries, disponible sur Fisconet.

Circulaire 2019/C/40 du 15 mai 2019 FAQ concernant l'économie collaborative et services occasionnels entre citoyens en matière de TVA, disponible sur fisconet.

## **1.2. Droit européen**

### **1.2.1. Actes normatifs**

Directive (UE) 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 347, 11 décembre 2006.

Directive (UE) 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, *J.O.U.E.*, L 44/23, 20 février 2008.

Règlement (UE) 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, *J.O.U.E.*, L 268/1, 12 octobre 2010.

Règlement d'exécution (UE) 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, *J.O.U.E.*, L77, 23 mars 2011.

Règlement d'exécution (UE) 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013, *J.O.U.E.*, L284, 26 octobre 2013.

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, *J.O.U.E.*, L348/7, 29 décembre 2017.

Règlement (UE) 2017/2454 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement (UE) 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L348/1, 29 décembre 2017.

Règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L348/32, 29 décembre 2017.

Directive (UE) 2018/1713 du Conseil du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, *J.O.U.E.*, L 286/20, 14 novembre 2018.

### **1.2.2. Travaux préparatoires**

Communication de la Commission du 22 juillet 1996, *A common system of VAT : A programme for the Single Market*, COM(96) 328 final.

Communication de la Commission du 16 avril 1997 au Conseil, au Parlement européen, au Conseil économique et social et au Comité des Régions, « *Une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique* », COM(97) 157 final.

Communication de la Commission du 17 juin 1998 au Conseil, au Parlement européen et au Conseil économique et social, « *Commerce électronique et fiscalité indirecte* », COM(1998) 374 final.

Rapport de la Commission au Conseil sur l'article 6 de la Directive 2008/8/CE du Conseil, 26 juin 2014, COM(2014) 380 final

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions, *Un agenda pour l'économie collaborative*, COM(2016) 356 final, Bruxelles, 2 juin 2016.

Proposition de Règlement d'exécution du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2016) 756 final.

Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement (UE) 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur, COM(2016) 755 final.

Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2016) 756 final.

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, COM(2016) 757 final.

Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens, COM(2018) 819 final, 11 décembre 2018.

## **2. Actes des organisations internationales**

OCDE, *Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique – Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un monde sans frontière : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », 8 octobre 1998.*

OCDE, *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Edition OCDE, Paris, 9 juin 2001.

OCDE, *Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation*, Editions OCDE, Paris, 2003.

OCDE, *Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS : Principes directeurs sur la neutralité*, Edition OCDE, Paris, 28 juin 2011.

OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Editions OCDE, Paris, 2014.

OCDE, *Comments received on public discussion drafts : International VAT/GST guidelines – Guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles provisions on supporting the guidelines in practice*, 25 février 2015.

OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Editions OCDE, Paris, 12 avril 2017.

OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Rapport intermédiaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 30 mai 2018.

OCDE, *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, Editions OCDE, Paris, 20 juin 2019.

### 3. Jurisprudence

C.J.U.E., arrêt *Cooperative Aardappelenwaardplaats*, 5 février 1981 , C-154/80, EU:C:1981:38.

C.J.U.E., arrêt *Nature Yours Cosmetics*, 23 novembre 1988, C-230/87, *Rec.* 1988, p. 06365.

C.J.U.E., arrêt *Tolsma*, 3 mars 1994, C-16/93, *Rec.*, 1994, p. I-00743, point 14.

C.J.U.E., arrêt *Wellcome Trust Ltd*, 20 juin 1996, C-155/94, *Rec.*, 1996, p. I-3013.

C.J.U.E., arrêt *Binder*, 6 novembre 1997, C-116/96, *Rec.*, p. I-6127.

C.J.U.E., arrêt *K Oy*, 11 septembre 2014, , C-219/13, EU:C:2014:2207.

C.J.U.E., *Welmory*, 16 octobre 2014, C-605/12, EU:C:2014:2298.

C.J.U.E., arrêt *Commission c. France*, 5 mars 2015, C-479/13, EU:C:2015:14.

C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses*, 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832

C.J.U.E., arrêt *RPO*, 7 mars 2017, C-390/15, EU:C:2017:174, points 54 à 70.

### 4. Doctrine

AGACHE, L., « Nouvelles propositions de l'Europe en matière de TVA : des promesses en l'air ? », *Grant Thornton*, 1<sup>er</sup> mars 2018, disponible sur [www.grantthornton.be](http://www.grantthornton.be), consulté le 13 août 2019.

BOPP, M., VINCKE, M., et VON ARX, M., « Nouvelle réglementation en matière de TVA au sein de l'Union européenne », *Expert focus*, 2018/9.

BOUCHARD, J-C., « Quelques réflexions sur la taxation de l'économie numérique », *ERA Forum*, vol. 19, n° 3, 2019.

COLSON, Y., « TVA – nouveautés 2010 : Lieu des prestations de services – déclaration périodique – liste des services intracommunautaires », *PACIOLI* n° 283, 12 – 25 octobre 2009.

DALE, S. et VINCENT, V., « The European Union's approach to VAT and e-commerce », *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, vol. 6.

LACHAPPELLE, A., « Services numériques & TVA ? état des lieux », *R.D.T.I.*, numéro 58.

LAMBENSCH, M., « Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' effecient ways to collect VAT on digital supplies ? », *World Journal of VAT/GST laws*, 2012, vol. 1, issue 1.

MASSIN, I., « E-commerce : qu'entend-on par services électroniques ? », *Fiscologue*, 2003, livre 910.

MASSIN, I., « Un règlement précise l'application des règles de localisation », *Fiscologue*, 2011, livre 1243.

MASSIN, I., « Mini guichet unique : enregistrement possible à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2014 », *Fiscologue*, 2014, livre 1397.

NOËSON, G., « Un taux de TVA réduit sur les ebooks en Belgique ? », *Lettres Numériques*, 13 mai 2016, disponible sur [www.lettresnumeriques.be](http://www.lettresnumeriques.be), consulté le 13 août 2019.

SAINT-AMANS, P., « Economie numérique : défis fiscaux et ruptures », *L'Observateur de l'OCDE*, juin 2016.

SAINT-AMANS, P., « Tax challenges, disruption and the digital economy », *OECD Observer*, 10 mars 2017.

SEBASTIAN, K. et TIMMERMANS, C., « Services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et services fournis par voie électronique : nouvelles règles de localisation et mise en place du mini-guichet unique « élargi » à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 », *R.G.F.*, 2014/9.

TIMMERMANS, P., « Fiscalité analytique vs. économie numérique », *D'une dépression fiscale vers un bien-être numérique*, publication de la Fédération des Entreprises Belges, 2017.

VAN CLEYNENBREUGEL, P., « Jusqu'ici tout va bien : les plateformes numériques face au droit européen », *Revue de la Faculté de Droit de l'Université de Liège*, 1/2019, Bruxelles, Larcier.

VAN GEEL, C. et LYSY, B., « Feu vert de l'Europe pour le taux réduit de TVA sur les livres, journaux et périodiques électroniques », disponible sur <https://legalworld.wolterskluwer.be>, consulté le 13 août 2019.

WALPOLE, M., et STIGLINGH, M., « Untangling the World Wide VAT Web on digital supplies », *Australian Tax Forum*, Vol. 32(2), 2017.

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, vol. 24.

X, « Billets d'entrée toujours soumis à la TVA du lieu de l'évènement », disponible sur [www.kluwereasyweb.be](http://www.kluwereasyweb.be), *s.d.*, consulté le 13 août 2019.

X, « Où localiser les prestations de services pour la TVA (B2B) ? », disponible sur [www.kluwereasyweb.be](http://www.kluwereasyweb.be), *s.d.*, consulté le 13 août 2019.

## 5. Autres

Communiqué de presse de la Commission européenne, *TVA : la Commission salue l'adoption par le Conseil d'un nouveau régime de TVA applicable aux services fournis par voie électronique*, IP/02/673, Bruxelles, 7 mai 2002.

Commission européenne, *Guide du mini-guichet unique en matière de TVA*, Bruxelles, publié le 23 octobre 2013.

Commission européenne, *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*, 3 avril 2014.

Communiqué de presse de la Commission européenne, *Fiscalité : compte à rebours pour l'introduction d'un système de TVA plus simple et plus juste*, IP/14/758, Bruxelles, 1<sup>er</sup> juillet 2014.

Commission européenne, *Les plateformes en ligne et le marché unique numérique – Perspectives et défis pour l'Europe*, SWD(2016) 172 final.

Communiqué de presse de la Commission européenne, *La Commission européenne propose une réforme en profondeur du système de TVA de l'Union*, IP/17/3443, Bruxelles, 4 octobre 2017.

Communiqué de presse de la Commission européenne, *Imposition de l'économie numérique : la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE*, IP/18/2041, Bruxelles, 21 mars 2018.

Commission européenne, *Moderniser la TVA sur le commerce électronique transfrontalier – Dernières nouvelles*, disponible sur <https://ec.europa.eu>.

BUBLLOT, J., syllabus « Taxe sur la valeur ajoutée » fourni dans le cadre du master de spécialisation en droit fiscal 2017-2018.

HALLET, A., *L'économie collaborative : définitions, impacts fiscaux et sociaux*, 2017-2018 mémoire disponible sur <http://matheo.uliege.be>.

Etude de Deloitte sur les « *VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation Final report – Lot 3 – Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop* », novembre 2016, disponible sur le site Internet de la Commission européenne.

Question parlementaire n° 27311 du 24 octobre 2018, disponible sur Fisonet.