

DOCTRINE

Services numériques & TVA : état des lieux

Amélie Lachapelle¹

Deux événements récents sont à épingle dans le domaine de la fiscalité indirecte des services numériques.

D'une part, le dernier volet du « Paquet TVA » est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2015. Depuis lors, toutes les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, et de services fournis par voie électronique, c'est-à-dire les prestations de « services numériques », sont taxées au lieu de consommation effective. En outre, depuis la même date, le régime du « mini-guichet unique » a été étendu à tous les prestataires établis sur le territoire de l'Union, de même qu'à l'ensemble des services numériques.

D'autre part, la Commission a publié, le 6 mai 2015, sa « Stratégie pour le marché unique numérique ». Elle indique notamment se pencher, dans le cadre de la réforme générale de la TVA, sur la question du traitement fiscal de certains services électroniques tels que les livres électroniques et les publications en ligne, et sur celle de l'extension du régime du mini-guichet unique à d'autres transactions que celles visées actuellement.

Dans ce contexte, le présent article a pour objet de faire le point sur le régime TVA actuellement applicable aux services numériques, tout en relevant ses qualités et ses lacunes. Après avoir rappelé les grands principes fiscaux applicables, on abordera spécialement trois questions : la définition et la localisation des opérations imposables, l'extension du régime du mini-guichet unique, et le taux de TVA applicable.



Two recent events are to be pinned in the field of the indirect tax system of digital services.

On the one hand, the final part of the "VAT Package" entered into force on January 1 2015. Since then, all telecommunications, broadcasting and electronic services, i.e. digital services, are taxable in the country where actual consumption takes place. Moreover, on the same date, the "Mini-One-Stop-Shop-Scheme" (MOSS) was extended to all providers established in the European Union and to all digital services.

¹ Aspirante du Fonds de la recherche scientifique (FNRS) et doctorante à l'UNamur, Chercheuse au CRIDS (Centre de Recherche Information, Droit et Société – UNamur), Membre associée du CRECO (Centre de Recherche sur l'État et la Constitution – UCL).



On the other hand, the Commission published on May 6 2015 its "Digital Single Market Strategy for Europe". Among other things, this communication focuses on the tax treatment of some e-services, such as digital books and online publications, and the extension of the MOSS scheme to other transactions than those already covered by the VAT directive.

Against this background, this paper aims at tacking stock of the current VAT regime applicable to digital services and highlighting its qualities and its failings. After summarizing the fundamental tax principles, I specifically address three questions: the definition and localisation of taxable transactions, the extension of the MOSS scheme and the applicable tax rate.

INTRODUCTION

1. Le commerce électronique et la fiscalité indirecte. Le commerce électronique est, depuis longtemps, au centre des préoccupations des instances européennes². Il offre sans conteste des «opportunités nouvelles considérables au commerce et aux consommateurs en Europe»³; mais il pose, dans le même temps, de nouveaux défis, notamment dans le domaine de la fiscalité indirecte. Il interroge ainsi le système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA), spécialement en ce qui concerne la définition et la localisation des opérations imposables⁴, de même qu'en ce qui concerne le taux applicable⁵.

C'est la Commission européenne qui a initié, en 1997, les débats sur la fiscalité indirecte des opérations de commerce électronique dans une communication intitulée «Une initiative européenne dans le domaine du commerce électronique»⁶.

Compte tenu de la nature transnationale du commerce électronique⁷, les réflexions de l'Union se sont naturellement poursuivies au niveau international.

Au terme d'une conférence tenue à Ottawa en 1998, les ministres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après: OCDE) ont défini quels étaient les principes fiscaux généraux à appliquer au commerce électronique. Il s'agit des «Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique», dites aussi «Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité»⁸. Parmi ces principes,

² 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, p. 7. Voy. aussi la communication de la Commission au Conseil européen «Services: mode d'emploi» (CSE(96) 6 final du 27 novembre 1996) qui préconise, entre autres, le développement du commerce électronique en vue de favoriser la création d'emplois dans le secteur des services.

³ 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.

⁴ Voy. not. M. LAMENSCH, "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. 2.

⁵ Voy. *infra*, n° 3.

⁶ Communication de la Commission du 16 avril 1997, précitée, spéc. p. 29.

⁷ De par sa nature, le commerce électronique est en effet «transnational et encourage la passation de commandes ainsi que la livraison de biens et services par-delà les frontières» (Communication de la Commission du 16 avril 1997, précitée, p. 12).

⁸ «Conditions-cadres pour l'imposition du commerce électronique», rapport du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, présenté aux ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE: «Un monde sans frontières: concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial», le 8 octobre 1998, et approuvé par eux, disponibles sur le site Internet de l'OCDE, ci-après: «Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité».



les principes de neutralité fiscale et de destination revêtent une importance particulière (sur ces principes, voy. *infra*, n^{os} 7 et 8).

2. Les modifications récentes survenues dans le régime TVA du commerce électronique. Les dernières modifications apportées au système commun de TVA, établi par la directive 2006/112/CE (ci-après «directive TVA»)⁹, tendent précisément à mettre en œuvre ces deux principes. Ces modifications sont le résultat de l'entrée en vigueur du dernier volet du «Paquet TVA» (“VAT package”)¹⁰. Il s'agit d'un ensemble de modifications du régime TVA, adopté par le Conseil des ministres en 2008, en vue de solutionner, entre autres, les problèmes posés par l'application des règles de TVA aux opérations de commerce électronique¹¹.

⁹ Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.*, L. 347, 11 décembre 2006, pp. 1 à 118.

¹⁰ Article 5 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE («directive TVA») en ce qui concerne le lieu des prestations de services, *J.O.U.E.*, L. 44, 20 février 2008, pp. 11 à 22. La directive TVA doit être lue conjointement avec son règlement d'exécution, tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 qui tend à mettre en œuvre les nouveaux critères de localisation des prestations de services (règlement (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 («règlement d'exécution TVA») en ce qui concerne le lieu de prestation des services, *J.O.U.E.*, 26 octobre 2013, L. 284, pp. 1 à 9).

¹¹ Ce paquet se compose des textes suivants: la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (*J.O.U.E.*, L. 44, 20 février 2008), la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (*J.O.U.E.*, L. 44, 20 février 2008), et le règlement (CE) n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de presta-

tion de services, aux systèmes de guichets particuliers et à la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (*J.O.U.E.*, L. 44, 20 février 2008). À ce sujet, voy. J. VERSCHAFFEL et Y. ZEIPPEN, *VAT Package 2010 – 2015*, Bruxelles, Larcier, 2012; A. SORIANO, F. COUTUREAU, P. NOIRHOMME, *VAT package: Les nouvelles règles applicables aux prestations de services*, Bruxelles, Larcier, 2010.

Les différents volets de ce «Paquet TVA» sont entrés progressivement en vigueur, entre 2010 et 2015. Cette entrée en vigueur étalée s'explique par la charge administrative et les problèmes d'ordre pratique que les nouvelles règles de localisation sont susceptibles d'engendrer pour les prestations de services fournies à des particuliers.

Lesdites modifications concernent trois types de règles:

- les règles relatives à la localisation des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, et de services fournis par voie électronique (ci-après: «services numériques»);
- les règles relatives au critère de l'utilisation effective du service;
- les règles relatives au régime particulier du «mini-guichet unique».

Concrètement, depuis le 1^{er} janvier 2015, toutes les prestations de services numériques fournies à une personne non assujettie sont taxées au lieu où cette personne est établie, à son domicile ou à sa résidence habituelle. Le critère est donc désormais celui du «lieu de consommation effective», quel que soit le lieu où le prestataire est établi, conformément au principe de destination (sur ce principe, voy. *infra*, n° 8).

L'impact des nouvelles règles est donc énorme¹². Ainsi, une entreprise «A» établie en

¹² Voy. not. M. WEIDMANN, «The New ER VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services. Practical consequences – The German Example», *EC Tax Review*, 2015/2, vol. 24, pp. 105-106.



Belgique qui fournissait des services électroniques à des particuliers établis au Danemark, au Luxembourg, en Allemagne et en Hongrie était avant taxée au taux belge de 21 % pour tous ces services. Désormais, les services électroniques sont taxés au lieu de destination: les services fournis par l'entreprise «A» sont par conséquent taxés à des taux différents, selon l'État membre où son client est établi, soit respectivement: 25 %, 17 %, 19 % et 27 %. Le prix payé par les consommateurs danois et hongrois est donc plus élevé, sans que le prix net n'ait, lui, nullement varié.

En outre, depuis la même date, le régime du «mini-guichet unique» a été étendu à tous les prestataires établis sur le territoire de l'Union. Cette extension découle directement de la généralisation de la règle de localisation au lieu de consommation effective. Le régime a, par ailleurs, été étendu aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, de sorte que tous les services numériques bénéficient dorénavant de ce régime.

Ces modifications ont été transposées en droit belge par les articles 64 à 80 de la loi-programme du 19 décembre 2014¹³.

Divers actes, non juridiquement contraignants, ont été adoptés par les instances européennes en vue de faciliter la mise en œuvre pratique de ces modifications¹⁴. Aussi, la Commission

a créé un portail web entièrement dédié à la mise en œuvre de ces nouvelles règles (ci-après: *Portail*)¹⁵.

3. Les réflexions initiées par la «Stratégie pour un marché unique numérique». L'actualité récente n'est pas seulement marquée par l'entrée en vigueur du dernier volet du «Paquet TVA», elle l'est aussi par l'adoption, le 6 mai 2015, de la «Stratégie pour un marché unique numérique en Europe»¹⁶ par la Commission européenne.

Celle-ci a déclaré, à cette occasion, se pencher «sur la question du traitement fiscal de certains services électroniques tels que les livres électroniques et les publications en ligne dans le cadre de la réforme générale de la TVA»¹⁷. Le Président de la Commission, Jean-Claude Juncker, a, par ailleurs, informé, le 11 mai dernier¹⁸, «qu'il souhaitait présenter en 2016 une réforme destinée à aligner les taux de TVA des livres électroniques et de la presse en ligne sur ceux des supports papier, les faisant passer de 20 % – régime actuellement en vigueur

TVA» (ci-après: *Guide*), 26 octobre 2013. Tous trois sont disponibles sur le site Internet de l'UE et de la Commission.

¹⁵ Accessible via : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_fr.htm.

¹⁶ Communication du 6 mai 2015 de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions, «Stratégie pour un marché unique numérique en Europe», COM(2015) 192 final, ci-après: «Stratégie pour un marché unique numérique».

¹⁷ *Ibidem*, p. 9, point 2.5.

¹⁸ Déjà en 2011, la Commission avait exprimé le vœu de soumettre au même taux de TVA des biens et services similaires «de façon à ce que l'on puisse répondre au défi consistant à assurer la convergence entre les supports physiques et électroniques» (Communication du 6 décembre 2011 de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur l'avenir de la TVA – Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique – COM(2011) 851 final, p. 12).

¹³ Loi-programme du 19 décembre 2014, *M.B.*, 29 décembre 2014. Voy. spéc. les articles 18, 21, 58bis, 58ter et 58quater, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969, ci-après: CTVA).

¹⁴ Voy. spéc.: «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» (ci-après: *Notes explicatives*), publiées le 3 avril 2014; «Lignes directrices complémentaires sur l'audit du mini-guichet unique» (ci-après: *Lignes directrices*); «Guide du mini-guichet unique en matière de



dans l'Union européenne – à respectivement 5,5 % et 2,1 %¹⁹.

Comme nous le verrons, l'exclusion actuelle des livres électroniques du taux réduit, à la différence des livres papier, met à mal le principe de neutralité fiscale.

4. Plan de la contribution. La présente contribution a pour objectif de faire le point sur le régime TVA applicable aux services numériques, tel qu'il est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2015²⁰. Elle est structurée en quatre temps. Dans un premier temps, nous rappellerons les grands principes fiscaux applicables au commerce électronique. On s'interrogera, à cette occasion, sur la façon dont le système européen de TVA appréhende les opérations de commerce électronique, et spécialement les services numériques. Dans un deuxième temps, nous détaillerons la nouvelle règle de localisation applicable aux services numériques. Dans un troisième temps, nous nous pencherons sur l'extension du régime du mini-guichet unique à l'ensemble des services numériques. Enfin, dans un quatrième et dernier point, nous aborderons la question du taux de TVA applicable à ce type de services, et spécialement à la fourniture de livres électroniques²¹.

¹⁹ « Livre numérique: Bruxelles prêt à rejoindre Paris sur la TVA réduite », note d'actualité, 12 mai 2015, site du Ministère français de la culture et de la communication. Voy. aussi le document du Parlement européen, « TVA sur les livres numériques et journaux en ligne dans l'Union européenne », publié le 13 mai 2015 sur son site Internet.

²⁰ La matière est arrêtée à la date du 11 juin 2015.

²¹ Pour une étude exhaustive du traitement fiscal TVA des opérations de commerce électronique, voy. not. A. COCKFIELD, W. HELLERSTEIN, R. MILLAR, C. WARZEGGERS, *Taxing Global Digital Commerce*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2013; B. WESTBERG, *Cross-Border Taxation of E-Commerce*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 2002; P. RENDHAL, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, Amsterdam, IBFD, 2009; J. VERSCHAFFEL et Y. ZEIPPEL, *op. cit.*

I. LES PRINCIPES DE BASE APPLICABLES AU RÉGIME TVA DES OPÉRATIONS DE COMMERCE ÉLECTRONIQUE

5. Introduction. Compte tenu de l'influence réciproque exercée par les travaux de l'OCDE sur ceux de l'Union relatifs à la fiscalité indirecte du commerce électronique, il nous semble utile de revenir, dans un tout premier temps, sur les principes fiscaux internationaux généralement admis en la matière, et spécialement sur les « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité ». C'est l'objet du premier point (A). La technicité et la singularité du système commun de TVA mis en place par l'Union et transposé en droit interne, requiert, par ailleurs, de revenir brièvement sur les règles de base de ce dernier. C'est l'objet du second point (B).

A. Les principes internationaux d'imposition du commerce électronique

6. Les « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité ». Les « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », dites « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité », ont été présentées par le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE (CAF) lors de la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un monde sans frontières: concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », organisée du 6 au 8 octobre 1998 à Ottawa²². Elles ont été approuvées par les ministres.

²² « Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité », précitées. Dans le prolongement de ces travaux, le CAF a adopté les « Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique » (2001), la « Série des orientations en matière d'impôts sur la consommation » (2003), les « Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS: Principes directeurs sur la neutralité » (2011), et les « Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS », Forum mondial sur la TVA 17-18 avril 2014 (mise à jour 2014). Ces documents sont tous disponibles sur le site Internet de l'OCDE. Voy. aussi, récemment, la



Ces conditions s'inscrivent dans la droite ligne des principes énoncés par la Commission européenne dans une communication datant de la même année²³. Elles ont toutefois un champ d'application plus large, puisqu'elles s'appliquent à la fiscalité tant directe qu'indirecte.

Les «Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité» sont issues des «mêmes principes» que ceux «que les États appliquent à la fiscalité du commerce conventionnel»²⁴. Elles sont au nombre de cinq²⁵:

- le principe de neutralité fiscale;
- le principe d'efficacité;
- le principe de certitude et de simplicité;
- le principe d'efficacité et d'équité;
- le principe de flexibilité.

Parmi ces principes, celui de neutralité occupe une place singulière²⁶.

7. Le principe de neutralité fiscale. Le principe de neutralité fiscale est appliqué différemment selon qu'on l'envisage au niveau interne ou au niveau international.

Dans le contexte interne, la neutralité fiscale est obtenue grâce au système de paiement fractionné²⁷, lequel s'accompagne d'un mécanisme de déduction. Ce mécanisme «permet à chaque opérateur économique assujéti d'imputer sur le montant de la taxe qu'il a collectée des destinataires des biens ou des services qu'il a fournis, les sommes qu'il a acquittées au titre de TVA à ses fournisseurs»²⁸.

Dans le contexte international, le principe de neutralité implique notamment²⁹ de ne pas pénaliser, voire même avantager, les entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales. Il traduit donc le principe d'égalité et de non-discrimination en matière de TVA³⁰. Il signifie, en outre, que le modèle de taxation ne doit pas influencer le contribuable dans son choix d'investir chez lui ou à l'étranger³¹, et que les transactions fonctionnellement équivalentes doivent être taxées de la même façon, compte tenu du contexte numérique³².

Ces objectifs sont atteints par l'application du «principe de destination», consacré depuis longtemps par l'OCDE et l'OMC³³. Sa reconnaissance par la Commission européenne est, elle, plus récente³⁴.

publication des «Commentaires reçus du public sur les projets de deux nouveaux éléments pour les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS» (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 February 2015, disponibles uniquement en anglais).

²³ Communication de la Commission du 17 juin 1998, précitée, p. 5.

²⁴ *Commerce électronique et fiscalité. Mise en œuvre des Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Paris, OCDE, 2001; «Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité», p. 3, point 4.

²⁵ «Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité», p. 4. Voy. aussi les «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 10, point 1.16.

²⁶ Un chapitre lui est spécialement consacré au sein des «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS». Voy. aussi les «Principes directeurs sur la neutralité», précités.

²⁷ «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 11, point 2.3. et p. 17, point 2.32.

²⁸ E. TRAVERSA, *Droit fiscal spécial. Tome II: les impôts indirects*, syllabus, Faculté de droit et de criminologie de l'UCL, 2011-2012, p. 7.

²⁹ Voy. les «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 13, point 2.12.

³⁰ C.J.U.E. (4^e ch.), 29 octobre 2009 (NCC Construction Danmark A/S contre Skatteministeriet), C-174/08, § 41 et jurisprudence citée.

³¹ A. COCKFIELD, W. HELLERSTEIN, R. MILLAR, C. WARZEGGERS, *op. cit.*, p. 35.

³² *Idem.*

³³ «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 9, point 1.11.

³⁴ Ce n'est, en effet, qu'en 2011 que la Commission a reconnu que l'objectif d'établir un système de TVA définitif fondé sur l'imposition dans le pays d'origine était irréalisable et devait, dès lors, être abandonné en faveur d'un système reposant sur le principe de



8. Le principe de destination. «Selon ce principe, les exportations ne sont pas soumises à la TVA (application du taux zéro) et les importations sont taxées sur la même assiette et aux mêmes taux que les transactions intérieures. Cela signifie que le total de la taxe payée pour une transaction est en définitive déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation. Par conséquent, toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la prestation au consommateur final»³⁵.

Le principe de destination est plus difficile à mettre en œuvre pour les échanges internationaux de services et de biens *incorporels*, que pour les échanges internationaux de produits³⁶. À la différence de ces derniers, les services et les biens incorporels ne peuvent, en effet, pas faire l'objet de contrôles aux frontières. En outre, les moyens mis en œuvre afin d'appliquer le principe de destination à leur propos diffèrent d'un État à un autre, ce qui conduit, dans certains cas, à des doubles impositions ou à des non-impositions involontaires³⁷.

C'est pourquoi l'OCDE a élaboré des *Principes directeurs*³⁸ afin de «déterminer la juridiction d'imposition des prestations internationales de services et de biens incorporels qui reflètent le principe de destination»³⁹.

destination (Communication du 6 décembre 2011 sur l'avenir de la TVA, précitée, approuvée par les conclusions du Conseil sur l'avenir de la TVA, 3167^e Conseil Affaires économiques et financières, Bruxelles, 15 mai 2012).

³⁵ «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 8, point 1.9. et p. 17, point 2.33; «Principes directeurs sur la neutralité», p. 5, point 5.

³⁶ «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 9, point 1.14; «Principes directeurs sur la neutralité», précités, p. 5, points 6 et 7.

³⁷ «Principes directeurs sur la neutralité», précités p. 4, point 2; «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 4, point 5.

³⁸ C'est nous qui soulignons.

³⁹ «Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS», précités, p. 9, point 1.14. Certains États de l'OCDE n'appliquent pas en tant que tel de «TVA»,

Les modifications européennes récentes, survenues en termes de localisation des prestations de services électroniques, tendent précisément à mettre en œuvre ce principe de destination. Les discussions quant au taux applicable à la fourniture de livres électroniques portent, quant à elles, sur la mise en œuvre du principe de neutralité fiscale.

Avant d'aborder ces modifications, il convient de revenir brièvement sur les conditions d'application du système commun de TVA⁴⁰.

B. Les conditions d'application du système commun de TVA

9. Les conditions d'application de la TVA. Il découle des articles 2, 3 et 3*bis* du Code TVA⁴¹ que la TVA s'applique lorsqu' (i) une personne assujettie (sauf exceptions), agissant en tant que telle, (ii) effectue une opération imposable, (iii) localisée sur le territoire de l'Union «au sens TVA», (iv) ne bénéficiant pas d'une exemption⁴².

Les conditions d'application du régime de TVA sont donc au nombre de quatre.

10. (i) La condition d'assujettissement. D'après l'article 9, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la directive TVA, «[e]st considéré comme "assujetti" quiconque qui exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité». Toute personne physique ou morale exerçant une «activité économique» est donc susceptible d'être considérée comme un assujetti. Par «activité

mais une taxe similaire, dénommée «TPS» («taxe sur les produits et services»). Les Principes directeurs s'appliquent à toutes les taxes assimilables à la TVA du fait de leurs caractéristiques.

⁴⁰ Pour le surplus, voy. not. le *Manuel TVA* (2012), 1^{er} février 2012, disponible sur Fisconet.

⁴¹ Articles 1^{er} à 4 de la directive TVA.

⁴² Sur le régime TVA en général, voy. not. J.-P. RIQUET, *Manuel pratique de la TVA*, Bruxelles, Larcier, à paraître.



économique», on entend, «toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence»⁴³.

Comme nous le verrons, la notion d'assujetti est essentielle dans le système TVA. En effet, la TVA étant, en vertu du principe de neutralité fiscale, supportée économiquement par le consommateur final, il importe de faire une distinction selon que le destinataire de l'opération est un assujetti, opération dite «*Business to Business*» («B2B»), ou un particulier, opération dite «*Business to Consumer*» («B2C»), les règles applicables différant.

À cet égard, il y a lieu de souligner qu'est considérée comme une personne non assujettie (C) la personne assujettie qui n'agit pas «en tant que tel», par exemple, un boulanger qui achète une licence de logiciel pour l'ordinateur de ses enfants⁴⁴.

11. (ii) Les opérations imposables. La législation de l'Union en matière de TVA distingue quatre types d'opérations imposables⁴⁵: les livraisons de biens, les prestations de services, les acquisitions intracommunautaires de biens et les importations de biens⁴⁶.

Par «livraison de biens», on entend «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme propriétaire»⁴⁷. Quelques autres opéra-

tions sont également considérées par la législation TVA comme une livraison⁴⁸. Par «bien», on entend les biens corporels, y compris l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid, et les droits réels (autres que le droit de propriété) donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur des biens immeubles, à l'exclusion de certains droits d'emphytéose⁴⁹.

Par «prestation de services», on vise «toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens»⁵⁰. Il s'agit donc d'une catégorie résiduaire, laquelle comprend, comme nous le verrons, la fourniture de biens «incorporels» ou «immatériels»⁵¹, tels que des livres électroniques.

Par «acquisition intracommunautaire de biens», on désigne «l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien»⁵².

Par «importation de biens», on entend l'introduction dans l'Union d'un bien qui n'est pas en libre pratique⁵³, c'est-à-dire qui n'a pas été

⁴³ Article 9, § 1^{er}, alinéa 2, de la directive TVA.

⁴⁴ I. MASSIN, ««Paquet TVA»: la règle «B2B» soulève des problèmes pratiques», *Fiscologue*, 2009, I. 1165, p. 4.

⁴⁵ Voy. article 2, § 1^{er}, de la directive TVA et articles 2, 3 et 3bis du CTVA.

⁴⁶ Voy. respectivement les articles 9 à 17 du CTVA, les articles 18 à 22bis du CTVA, les articles 25bis à 25sexies du CTVA et les articles 23 à 25 du CTVA.

⁴⁷ Article 14 de la directive TVA et article 10 du CTVA.

⁴⁸ Voy. article 12 du CTVA.

⁴⁹ Article 15 de la directive TVA et article 9 du CTVA.

⁵⁰ Article 24 de la directive TVA et article 18 du CTVA.

⁵¹ La Commission énonçait déjà ce principe dans sa communication de 1998 (Communication de la Commission du 17 juin 1998, précitée, orientation n° 2, p. 6): «une opération par laquelle un produit est mis à la disposition du bénéficiaire sous forme numérique via un réseau électronique doit être considérée, pour la TVA, comme une prestation de services».

⁵² Article 20 de la directive TVA et article 25bis du CTVA.

⁵³ D'après l'article 29 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne – Version consolidée (*J.O.U.E.*, C 326/1, 26 octobre 2012), «Sont considérés comme étant en libre pratique dans un État membre les produits en provenance de pays tiers pour lesquels les formalités d'importation ont été accomplies et les droits de douane et taxes d'effet équivalent exigibles ont été perçus dans cet État membre, et qui n'ont pas bénéficié d'une ristourne totale ou partielle de ces droits et taxes».

produit dans l'Union. Outre cette opération, est considérée comme une « importation de biens », l'introduction dans l'Union d'un bien en libre pratique en provenance d'un territoire tiers, c'est-à-dire ne faisant pas partie du « territoire TVA », mais faisant partie du territoire douanier de l'Union⁵⁴.

12. Les opérations de commerce électronique « direct » et « indirect ». Aucune de ces catégories ne couvre parfaitement la notion de « commerce électronique ». Celle-ci se rattache, en réalité, à plusieurs catégories d'opérations imposables. Une distinction doit, à cet égard, être réalisée entre les opérations de commerce électronique « direct » et les opérations de commerce électronique « indirect »⁵⁵.

L'opération relève du commerce électronique « direct » lorsqu'elle est effectuée *via Internet*. Le système électronique n'est donc pas utilisé pour la seule passation de commande, il est utilisé pour l'accomplissement même de l'opération. Ces opérations peuvent porter sur la transmission de biens *immatériels* ou *incorporels* ou sur toutes sortes de transmissions électroniques. Elles sont considérées, aux fins du système européen de TVA, comme des prestations de services fournies par voie électronique⁵⁶, et sont, dès lors, soumises aux nouvelles règles de localisation⁵⁷. Sont, par exemple, des « biens immatériels » : les œuvres musicales, les vidéos et les logiciels livrés par des moyens électroniques⁵⁸.

L'opération relève, en revanche, du commerce électronique « indirect » lorsque le système électronique utilisé ne sert qu'à passer la commande⁵⁹. L'opération peut consister tant en une livraison de biens qu'en une prestation de services. On pense, par exemple, à la réservation en ligne de places de théâtre, à la location d'une voiture dans le cadre d'un séjour de vacances ou encore à l'achat en ligne d'un CD ou d'un DVD.

13. (iii) La localisation de l'opération sur le « territoire TVA ». L'article 6 de la directive TVA⁶⁰ définit le « territoire TVA ». Celui-ci ne correspond que partiellement au territoire de l'ensemble des États membres de l'Union. Sont notamment exclus Gibraltar, le Mont Athos et les îles Anglo-Normandes. En revanche, est réputée faire partie de la France, pour l'application de la taxe, la Principauté de Monaco.

La localisation de l'opération est fondamentale puisque c'est elle qui détermine quel sera le droit interne applicable et qui conditionne, *in fine*, la débiton de la taxe. Ainsi, si l'opération est *localisée* en Belgique, c'est le droit belge qui s'appliquera.

Les règles de localisation diffèrent d'une opération à une autre⁶¹. Seules les opérations de commerce électronique « direct » sont concernées par les nouvelles règles de localisation. Nous les exposerons dans le second point (II). Les opérations de commerce électronique « indirect » sont, quant à elles, soumises aux règles classiques, qui font une distinction selon qu'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une pres-

⁵⁴ Article 30 de la directive TVA et article 23 du CTVA.

⁵⁵ Communication de la Commission du 16 avril 1997, précitée p. 9; L. HINNEKENS, « The Challenges of Applying VAT and Income Tax. Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce », *Intertax*, 1998, p. 52.

⁵⁶ Communication de la Commission du 17 juin 1998, précitée, orientation n° 2, p. 6. Voy. aussi C.J.U.E. (4^e ch.), 5 mars 2015 (*Commission c. France*), C-479/13, point 35.

⁵⁷ Voy. articles 18, § 1^{er}, 14^e, 15^e et 16^e, du CTVA.

⁵⁸ Communication de la Commission du 17 juin 1998, précitée, p. 6.

⁵⁹ S. KIRSCH 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^{er} janvier 2015 », *R.G.F.*, 2014/9, p. 19.

⁶⁰ Article 1^{er}, §§ 3 et 4, du CTVA.

⁶¹ Pour une illustration de ces règles, voy. *Manuel TVA* (2012), n^{os} 26 et s.



tation de services. Nous renvoyons à d'autres contributions plus spécialisées à leur propos⁶².

14. (iv) Les exemptions. Il convient, enfin, de s'assurer que l'opération imposable localisée en Belgique n'est pas exemptée de la taxe. En effet, l'opération réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, bien qu'*imposable*, n'est pas nécessairement *imposée*. On distingue trois grands types d'exonération: les exonérations liées au commerce intracommunautaire ou à l'exportation⁶³; les exonérations principalement en faveur des activités sociales et culturelles⁶⁴; l'exonération en matière d'or d'investissement⁶⁵. Parmi ces exonérations, il convient de distinguer celles qui donnent droit à déduction de celles qui n'y donnent pas droit.

La première catégorie y donne droit, l'objectif de l'exonération étant de tenir compte du lieu où les biens ou services sont réputés être consommés et donc taxés: ces opérations sont exonérées dans l'État membre d'origine parce qu'elles sont taxées dans l'État membre de destination, c'est-à-dire de consommation. Comme nous l'avons vu, le principe de destination, désormais applicable à tous les services numériques, opère selon ce principe.

Les deux autres catégories, elles, ne donnent pas droit à déduction car l'exonération est due à des raisons socio-économiques.

II. LA LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES NUMÉRIQUES

15. Introduction. Depuis le 1^{er} janvier 2015, toutes les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision,

et de services fournis par voie électronique, c'est-à-dire les prestations de « services numériques », sont taxées au lieu de consommation effective, soit au « lieu d'appartenance » du preneur⁶⁶. Seuls ces types de prestations sont visés par les nouvelles règles de localisation. Les autres restent, en principe, taxés au lieu d'établissement du prestataire, en vertu des articles 44 et 45 de la directive TVA. Il est, dès lors, utile de s'intéresser à la définition précise de ces types de prestations. C'est l'objet du premier point (A).

Dans un deuxième point (B), nous aborderons la question de la détermination de l'identité du prestataire de services. Celle-ci peut être malaisée lorsque la prestation de services électroniques ou de téléphone est délivrée par un intermédiaire. C'est pourquoi la législation TVA a prévu une présomption particulière s'appliquant à cette situation.

Dans un troisième point (C), nous nous intéresserons au statut du preneur de services. Bien que les nouvelles règles de localisation soient identiques, que le destinataire soit une

⁶² Voy. not. B. WESTBERG, *Cross-Border Taxation of E-Commerce*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 2002. Voy. aussi « Précisions relatives au régime de TVA des ventes à distance », *Fiscologue*, 1995, l. 529, pp. 3 et s.

⁶³ Articles 39 à 42 du CTVA.

⁶⁴ Article 44 du CTVA.

⁶⁵ Article 44bis du CTVA.

⁶⁶ Sur ce sujet, voy. not. M. LAMENSCH, « The 2015 rules for Electronically Supplied Services – Compliance Issues », *International VAT Monitor*, January/February 2015, vol. 26, n° 1, pp. 11 à 15; M. LAMENSCH, « Unsuitable place of supply rules for electronic services in the EU – Proposal for an alternative approach », *World Tax Journal*, 2012, vol. 4, pp. 77-91; M. WEIDMANN, *op. cit.*, pp. 105-118; M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging' ... », *op. cit.*, pp. 1-20; S. KIRSCH et D. STAS, « La TVA et le commerce électronique – en route vers le système définitif? », *R.G.F.*, 2009/4, pp. 2 à 10; S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, pp. 18 à 32; L. HINNEKENS, *op. cit.*, pp. 52-70. Voy. aussi les articles parus dans le *Fiscologue*, not. P. VANDENDRIESSCHE, « Service de télécommunications: maintien du régime transitoire », 1999, l. 719, pp. 4 et s.; I. MASSIN, « Régime TVA du e-commerce: à partir du 1^{er} juillet 2003 », 2003, l. 887, pp. 5 et s.; I. MASSIN, « E-commerce: mise en œuvre du nouveau régime TVA », 2003, l. 900, pp. 6 et s.; I. MASSIN, « "Paquet TVA": la règle "B2B" soulève des problèmes pratiques », 2009, l. 1165, pp. 4 et s.; I. MASSIN, « Un règlement précise l'application des règles de localisation », 2011, l. 1243, pp. 6 et s.



personne assujettie ou non; le statut du preneur continue, en effet, de revêtir un certain intérêt.

Ces questions abordées, nous pourrons enfin détailler les nouvelles règles de localisation. C'est l'objet du quatrième et dernier point (D).

A. La définition des « services numériques »

16. Les « services de télécommunication ».

Sont considérés comme des « services de télécommunication », « les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux »⁶⁷.

Ces services couvrent notamment: les services de téléphonie fixe et mobile, y compris les services téléphoniques comportant une composante d'imagerie (services de vidéo-phonie); les services téléphoniques fournis sur l'Internet, y compris le protocole de téléphonie vocale sur l'Internet (VoIP); la messagerie vocale et les autres services de gestion d'appels; les services de radiomessagerie; les services d'audio-texte; la télécopie, le télégraphe et le télex; l'accès à l'Internet; ou encore les connexions privées fournissant des liens de télécommunication à l'usage exclusif du preneur⁶⁸.

17. Les « services de radiodiffusion et de télévision ». Ces services comprennent, quant à eux, « les services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels tels que les programmes de radio ou de télévision fournis au grand public via des réseaux de communi-

cation par un fournisseur de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci, pour l'écoute ou le visionnage simultanés, sur la base d'une grille de programmes »⁶⁹.

Comme l'indique le deuxième considérant du règlement (UE) n° 1042/2013, cette définition s'inspire largement des définitions figurant dans la directive « Services de médias audiovisuels »⁷⁰, sans toutefois s'y identifier.

Ces services couvrent notamment: « les programmes de radio ou de télévision transmis ou retransmis sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision; les programmes de radio ou de télévision diffusés via l'Internet ou un réseau électronique analogue (IP), s'ils sont retransmis *simultanément* à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision »⁷¹. Cette condition de simultanéité est impérative. Ainsi, ne constituent pas des services de radiodiffusion et de télévision, mais bien des services électroniques, les programmes fournis à la demande⁷², tels que ceux proposés par VOO et Belgacom.

18. Les « services fournis par voie électronique ». L'administration fiscale belge commentait déjà la définition des « services fournis par voie électronique » dans une circulaire de 2003, à propos du précédent régime,

⁶⁹ Article 6ter, § 1^{er}, du règlement d'exécution TVA.

⁷⁰ Directive 2010/13/UE du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2010 visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à la fourniture de services de médias audiovisuels (directive « Services de médias audiovisuels »), *J.O.U.E.*, L. 95, 15 avril 2010, pp. 1 à 24.

⁷¹ Article 6ter, § 2, du règlement d'exécution TVA.

⁷² *Notes explicatives*, p. 21. Voy. aussi le nouveau point f) du point 4 de l'annexe I du règlement d'exécution TVA, tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013, précité.

⁶⁷ Article 24, § 2, de la directive TVA.

⁶⁸ Article 6bis, § 1^{er}, du règlement d'exécution TVA



DOCTRINE

instauré par la directive 2002/38/CE modifiant la sixième directive TVA⁷³.

Bien que les technologies de l'information aient subi de profondes mutations depuis 2003, les enseignements tirés de cette circulaire restent tout à fait d'application, comme le relève l'administration dans une circulaire de 2011⁷⁴.

Selon l'administration de la TVA, la qualification de « service fourni par voie électronique » suppose la réunion de deux conditions⁷⁵. La prestation de service doit :

- 1° – être fournie sur l'Internet ou sur un réseau électronique ;
- 2° – sa nature doit *dépendre fortement* de la technologie de l'information utilisée pour l'effectuer.

Cette « dépendance » implique que le service soit largement automatisé, qu'il demande une intervention humaine minimale et qu'il soit impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information.

Cette position est aujourd'hui entérinée par l'article 7, § 1^{er}, du règlement d'exécution TVA.

Toutes les opérations qui passent par l'Internet ou par un autre réseau électronique ne sont pas nécessairement des services électroniques. Il faut que la *nature* même du service soit « électronique »⁷⁶.

Ainsi, la notion de services électroniques ne couvre pas les biens pour lesquels la commande et le traitement de la commande

se font par voie électronique, même s'il s'agit de CD, cassettes audio ou DVD. Ces prestations ne sont, en effet, pas réalisées *en tant que telles* via l'Internet ou un autre réseau électronique analogue. En ce sens ont été expressément exclus, par le règlement d'exécution TVA, de la notion de service électronique : « les services d'hébergement, de location de voiture, de restauration, de transport de passagers ou services similaires réservés en ligne », de même que « les billets d'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou autres manifestations similaires réservés en ligne »⁷⁷. Ces prestations obéiront aux règles applicables aux opérations de commerce électronique « indirect » (voy. *supra*, n^{os} 12 et 13).

De même, une émission de radio ou de télévision transmise sur l'Internet ou sur un réseau électronique analogue et simultanément transmise par ondes hertziennes ou par câble, y compris par satellite, constitue un service de radiodiffusion et de télévision, et non un service électronique (voy. *supra*, n^o 17). En effet, l'émission ainsi transmise ne *dépend pas fortement* de l'Internet ou d'un réseau électronique analogue, puisqu'elle peut être transmise par un autre dispositif. En revanche, une émission diffusée *exclusivement* sur l'Internet ou sur un réseau électronique analogue constitue un service électronique⁷⁸.

La circulaire de 2003 reprenait en annexe une liste de services représentant clairement ceux qui sont considérés comme des services fournis par voie électronique et ceux qui ne le sont pas. Compte tenu des modifications législatives intervenues depuis lors, il convient cependant de remplacer cette annexe par celle

⁷³ La sixième directive TVA (directive 77/388/CEE du 17 mai 1977) a été abrogée par la directive 2006/112/CE, précitée.

⁷⁴ Circulaire AAF n^o 5/2011 du 27 juin 2011, point 16, disponible sur Fisconet.

⁷⁵ Circulaire AAF n^o 9/2003 du 12 août 2003, point 7, disponible sur Fisconet. Voy. aussi article 7, § 1^{er}, du règlement d'exécution TVA.

⁷⁶ I. MASSIN, « E-commerce : qu'entend-on par services électroniques ? », *Fiscologue*, 2003, I. 910, p. 5. Voy. aussi M. WEIDMANN, *op. cit.*, p. 107.

⁷⁷ Article 7, § 3, du règlement d'exécution TVA, tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) n^o 1042/2013.

⁷⁸ Circulaire AAF n^o 9/2003, précitée, point 10.



jointe à la circulaire plus récente de 2011⁷⁹. Celle-ci dresse une liste de prestations de services en distinguant celles qui sont fournies par voie électronique et celles qui ne le sont pas, en fonction des catégories de prestations identifiées dans l'annexe II de la directive TVA, et des indications apportées par l'annexe I du règlement d'exécution TVA.

Ces catégories sont au nombre de cinq et se présentent comme suit, compte tenu des précisions apportées par le règlement d'exécution TVA :

- 1) la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement :
 - a) fourniture et hébergement de sites Internet ;
 - b) maintenance automatisée de programmes, à distance et en ligne ;
 - c) administration de systèmes à distance ;
 - d) entreposage de données en ligne, permettant le stockage et l'extraction de données particulières par voie électronique ;
 - e) fourniture en ligne d'espace disque sur demande ;
- 2) la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci :
 - a) logiciels utilisés en ligne ou téléchargés (notamment, programmes de passation des marchés/de comptabilité, logiciels antivirus) et leurs mises à jour ;
 - b) logiciels servant à empêcher l'apparition de bannières publicitaires, connus également comme filtres anti-bannières ;
 - c) pilotes à télécharger, tels que les logiciels d'interconnexion entre un ordinateur et des périphériques (tels que les imprimantes) ;
 - d) installation automatisée en ligne de filtres sur des sites Internet ;
 - e) installation automatisée en ligne de pare-feu ;
- 3) la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données :
 - a) consultation ou téléchargement d'éléments servant à personnaliser le « bureau » de l'ordinateur ;
 - b) consultation ou téléchargement de photos, d'images ou d'économiseurs d'écran ;
 - c) contenu numérisé de livres et autres publications électroniques ;
 - d) abonnement à des journaux et à des périodiques en ligne ;
 - e) blogs et statistiques de fréquentation de sites Internet ;
 - f) informations en ligne, informations routières et bulletins météorologiques en ligne ;
 - g) informations en ligne générées automatiquement par un logiciel, au départ de données saisies par le client, telles que des données juridiques ou financières (notamment, cours des marchés boursiers en temps réel) ;
 - h) fourniture d'espaces publicitaires, en ce compris de bannières sur un site ou une page Internet ;
 - i) utilisation de moteurs de recherche et d'annuaires Internet ;
- 4) la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement :
 - a) consultation ou téléchargement de musique sur les ordinateurs et les téléphones mobiles ;

⁷⁹ Circulaire AAF n° 5/2011, précitée, point 16.



DOCTRINE

- b) consultation ou téléchargement de sonals, d'extraits, de sonneries ou d'autres sons;
 - c) consultation ou téléchargement de films;
 - d) téléchargement de jeux sur les ordinateurs et les téléphones mobiles;
 - e) accès à des jeux automatisés en ligne qui sont dépendants de l'Internet ou de réseaux électroniques analogues et où les différents joueurs sont géographiquement distants les uns des autres;
- 5) la fourniture de services d'enseignement à distance:
- a) enseignement à distance automatisé dont le fonctionnement dépend de l'Internet ou d'un réseau électronique analogue et dont la fourniture exige une intervention humaine limitée, voire nulle, y compris les classes virtuelles, sauf lorsque l'Internet ou un réseau électronique analogue est utilisé comme simple moyen de communication entre l'enseignant et l'étudiant;
 - b) cahiers d'exercices complétés en ligne par les élèves, avec notation automatique ne nécessitant aucune intervention humaine.

Le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 étend expressément la notion de services électroniques aux services en matière de vidéos à la demande (voy. *supra*, n° 17), d'*IP-streaming* et de *podcasting*⁸⁰ par l'ajout des points suivants au point 4:

«f) réception d'émissions de radio ou de télévision diffusées via un réseau de radiodiffusion ou de télévision, l'Internet ou un réseau électronique analogue, pour l'écoute ou la visualisation de programmes

au moment choisi par l'utilisateur et à la demande individuelle de l'utilisateur, sur la base de la liste des programmes retenus par le fournisseur de services de médias, tels que des chaînes de télévision ou de vidéo à la demande;

g) réception d'émissions de radio ou de télévision diffusées via l'Internet ou un réseau électronique analogue (IP), à moins qu'elles ne soient diffusées simultanément à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion et de télévision;

h) la fourniture de contenus audio et audiovisuels via des réseaux de communication qui ne sont pas fournis par un prestataire de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci;

i) la fourniture ultérieure de la production audio et audiovisuelle d'un prestataire de services de médias, diffusée via des réseaux de communication par une personne autre que ledit prestataire.»

D'après Matthias Weidmann, les diverses précisions apportées par les textes européens demeurent toutefois insuffisantes, dans un contexte transnational, dans la mesure où l'énumération de services n'est pas exhaustive. Ainsi, l'administration fiscale belge propose dans sa circulaire de 2011, à côté des services énumérés dans la directive TVA, cinq autres catégories de services⁸¹. Des divergences

⁸⁰ Sur ce sujet, voy. not. I. MASSIN, «Élargissement des règles de localisation pour les services immobiliers», *Fiscologue*, 2013, I. 1361, p. 4.

⁸¹ Ces catégories sont les suivantes: (a) la fourniture de produits numériques en général, en ce compris les logiciels et leurs modifications ou leurs mises à jour; (b) les services consistant à assurer ou à soutenir la présence d'entreprises ou de particuliers sur un réseau électronique, tels qu'un site ou une page internet; (c) les services générés automatiquement par ordinateur sur l'Internet ou sur un réseau électronique, en réponse à des données particulières saisies par le preneur; (d) l'octroi, à titre onéreux, du droit de mettre en vente des biens ou des services sur un site



d'interprétation peuvent, dès lors, surgir d'un État membre à un autre, et aboutir à des cas de double imposition ou de non-imposition. Il serait temps, selon l'auteur, de se mettre d'accord sur une définition exhaustive de la notion, applicable à tous les États membres⁸².

19. Le couplage de plusieurs services. Ces trois types de services peuvent être couplés ensemble, comme c'est le cas dans l'offre «triple play» (c'est-à-dire quand l'Internet, la télévision et le téléphone sont fournis dans une offre groupée, par exemple via une seule connexion à large bande ou via le satellite)⁸³. Ce couplage ne pose pas de difficultés, dans la mesure où les règles de localisation sont les mêmes pour les trois types de services.

B. L'identité du prestataire lorsque les services sont fournis par un intermédiaire

20. La raison d'être de la présomption. Une large gamme de services électroniques et de services de télécommunication peut être fournie par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail. Il peut s'agir, par exemple, du téléchargement d'une musique, d'une sonnerie GSM ou d'une application. Dans ces secteurs,

«[l]es chaînes d'approvisionnement sont souvent longues et peuvent dépasser les frontières. Dans ces cas-là, il est difficile de savoir à quel moment les services sont en définitive fournis à un consommateur final et qui est redevable de la TVA sur cette prestation»⁸⁴.

C'est à cet effet que l'article 9bis du règlement d'exécution TVA, tel qu'inséré par l'article 1^{er}, 1), c), du règlement d'exécution (UE) n° 1032/2013, entré en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2015, a introduit une présomption à ce sujet. On notera d'entrée de jeu que cette présomption est, en principe, réfragable⁸⁵.

21. Le contenu de la présomption. Concrètement, cette présomption «signifie que pour chaque opération dans la chaîne d'approvisionnement entre un fournisseur de services électroniques et le consommateur final, chaque intermédiaire [un groupeur de contenus ou un opérateur de télécommunications, etc.] est réputé [considéré] avoir reçu et fourni personnellement le service électronique [ou téléphonique sur l'Internet]»⁸⁶. L'intermédiaire est donc considéré, aux fins de l'application de la législation TVA, comme effectuant la prestation au consommateur final. Il est donc redevable de la TVA sur la prestation de services au consommateur final. Cette situation coïncide avec celle déjà prévue par l'article 28 de la directive TVA⁸⁷.

Par exemple, «une entreprise qui met à disposition des applications sur un site web sera réputée être celle qui vend ces applications au consommateur final et partant, celle qui est redevable de la TVA, et non l'entreprise

Internet opérant comme marché en ligne, où les acheteurs potentiels font leurs offres par un procédé automatisé et où les parties sont averties de la réalisation d'une vente par un courrier électronique généré automatiquement par ordinateur; (e) les offres forfaitaires de services Internet (ISP) dans lesquelles l'aspect télécommunications est auxiliaire et secondaire (c'est-à-dire forfaits allant au-delà du simple accès à l'Internet et comprenant d'autres éléments comme des pages à contenu donnant accès aux actualités, à des informations météorologiques ou touristiques; espaces de jeu; hébergement de sites; accès à des débats en ligne; etc.) (Circulaire AAF n° 5/2011, précitée, point 15). À ce sujet, voy. not. I. MASSIN, «E-commerce: qu'entend-on par services électroniques?», *op. cit.*, pp. 4 et s.

⁸² M. WEIDMANN, *op. cit.*, p. 108.

⁸³ *Notes explicatives*, p. 22.

⁸⁴ *Ibidem*, pp. 23 et 24.

⁸⁵ Pour une analyse détaillée de cette présomption, voy. *Notes explicatives*, pp. 23 à 46.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 24.

⁸⁷ L'article 28 de la directive TVA impose, à cet effet, la réunion de trois conditions: i) un assujetti s'entremet dans une prestation de services, ii) agissant en son nom propre, iii), mais pour le compte d'autrui.



à laquelle les applications appartiennent [propriétaire du contenu]»⁸⁸.

22. Le champ d'application de la présomption. L'article 9bis, § 3, du règlement d'exécution TVA précise que cette présomption n'est pas applicable à l'assujetti qui assure uniquement le traitement des paiements, tel qu'une société émettrice de cartes de crédit par exemple, sans participer d'une quelconque manière que ce soit à ladite prestation de services.

La présomption ne s'applique donc que lorsqu'un assujetti *participe* à la prestation de services fournis par l'intermédiaire de *réseaux de télécommunication*⁸⁹, d'une *interface*⁹⁰ ou d'un *portail*⁹¹. En revanche, ne participent pas à la fourniture du service, le fournisseur d'Internet qui met uniquement le réseau Internet à disposition pour transporter le contenu et/ou percevoir les paiements (par une connexion sans fil, le câble, le satellite, etc.), de même que

l'opérateur mobile qui est chargé uniquement de transporter le contenu et/ou de traiter les paiements⁹².

C. Le statut du preneur et la détermination du redevable de la taxe

23. L'incidence du statut du preneur sur les règles applicables. Si la règle de localisation des prestations de services numériques est aujourd'hui identique, que le preneur soit assujetti ou non, la détermination de son statut demeure nécessaire, en vue de déterminer qui est redevable du paiement de la TVA⁹³, et si le client peut bénéficier du taux de TVA de 0%⁹⁴. Seuls les clients assujettis peuvent bénéficier de ce taux nul, à la condition que la transaction soit transnationale.

Si la prestation de services est fournie à un assujetti (prestation B2B), il convient de distinguer selon que le prestataire et le preneur sont établis dans le même État membre ou non. S'ils sont établis dans le même État membre, c'est le prestataire qui est redevable du paiement de la TVA. S'ils sont établis dans des États membres différents, c'est le preneur qui est redevable du paiement de la TVA. En revanche, si la prestation de services est fournie à une personne non assujettie, c'est le prestataire qui est redevable du paiement de la TVA, que le prestataire et le preneur soient établis dans le même État membre ou non.

24. La détermination du statut du preneur.

Les services numériques donnent lieu à un volume important de prestations de faible montant; c'est pourquoi il est important que les entreprises puissent déterminer avec certitude le statut du preneur, et cela rapidement,

⁸⁸ *Notes explicatives*, p. 25.

⁸⁹ Les «réseaux de télécommunication» «désignent des réseaux qui peuvent être utilisés pour transférer des communications vocales et des données. Ils comprennent, sans nécessairement s'y limiter, les réseaux câblés, les réseaux de télécommunication et les réseaux de fournisseurs de service Internet (*Internet Service Provider*, ISP). Ils devraient couvrir chaque dispositif qui donne accès aux services de télécommunication, aux services de radiodiffusion et de télévision et aux services fournis par voie électronique» (*Notes explicatives*, pp. 14 et 15).

⁹⁰ Une «interface» «inclut un portail, mais reste un concept plus large. En informatique, on entend par «interface» un dispositif ou un programme qui permet à deux systèmes indépendants ou au système ou à l'utilisateur final de communiquer» (*Notes explicatives*, p. 15).

⁹¹ Un «portail» «désigne un type de guichet électronique, site web ou environnement similaire qui propose des services électroniques directement aux consommateurs sans les rediriger vers le site web, le portail, etc., d'un autre prestataire pour conclure l'opération. Des exemples courants de portails comprennent les boutiques d'applications [*app stores*], les places de marché électroniques et les sites web qui offrent des services électroniques à la vente» (*Notes explicatives*, p. 15).

⁹² *Ibidem*, p. 30.

⁹³ Voy. not. I. MASSIN, «Élargissement des règles de localisation...», *op. cit.*, p. 7. Sur la détermination du redevable de la taxe, voy. les articles 193 et 196 de la directive TVA.

⁹⁴ M. LAMENSCH, «Unsuitable place...», *op. cit.*, p. 81.



c'est-à-dire avant de décider de facturer la TVA ou non⁹⁵. Or, la détermination du statut du preneur, de même que sa localisation (voy. *infra*, point D), ne sont pas toujours chose aisée en pratique⁹⁶.

C'est pour cette raison que le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 est venu ajouter un nouvel alinéa à l'article 18, § 2, du règlement d'exécution TVA. Celui-ci prévoit que si le client n'a pas communiqué son numéro individuel d'identification TVA, ou « tout autre élément de preuve » l'attestant, dans un délai raisonnable à compter de la prestation, le prestataire de services peut en déduire qu'il n'est pas assujetti⁹⁷, et cela même en présence d'« informations contraires »⁹⁸. L'intérêt de communiquer son numéro de TVA demeure donc certain⁹⁹.

Comme l'indique l'usage du « peut », le prestataire peut choisir de bénéficier ou non de cette disposition. Ainsi, il peut décider de considérer le preneur comme assujetti, s'il a agi en tant que tel, même s'il n'a pas encore communiqué son numéro de TVA. La charge de la preuve lui incombe alors.

Si cette règle permet au prestataire de déterminer rapidement et avec certitude si le paiement de la TVA lui incombe, elle place le preneur dans une situation délicate sur le plan professionnel. Ce dernier doit, en effet, supporter le poids de la taxe et ne peut se faire rembourser la TVA qui lui a été facturée par le prestataire

qu'en prenant contact directement avec lui¹⁰⁰, ce qui requiert du temps et de l'argent. Or, comme le relève Marie Lamensch¹⁰¹, dans un monde où les transactions s'effectuent 24h/24 et 7j/7, de façon quasi instantanée, il est indispensable de s'assurer que l'identification à la TVA puisse se faire en temps réel, ce qui n'est le cas que pour les preneurs disposant d'un numéro UE (dont l'authenticité peut être vérifiée via le système VIES)¹⁰², mais pas pour les preneurs disposant d'un numéro non UE. Ces derniers devront démontrer leur statut au moyen de « tout autre élément de preuve », ce qui peut prendre du temps. De surcroît, reste à savoir, comme le relève l'auteure, ce que recouvre cette notion, de même que celle d'« information contraire »...

D. La généralisation de la localisation au lieu de consommation effective

25. Introduction. Comme nous l'avons annoncé, la règle de localisation au lieu de consommation effective a été étendue à l'ensemble des services numériques. Il est grand temps de la détailler. C'est l'objet du premier point (1).

L'application de cette règle est cependant ardue dans certains cas. C'est pourquoi, le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 est venu insérer dans le règlement d'exécution TVA, aux articles 24*bis* et 24*ter*¹⁰³, une série de présomptions. Elles peuvent être classées en trois catégories. C'est l'objet du second point (2). À côté de cette liste de présomptions relatives à la localisation du preneur, on verra que le même règlement établit, en son article 31*quater*, une

⁹⁵ Notes explicatives, p. 50.

⁹⁶ M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging'... », *op. cit.*, p. 4.

⁹⁷ Voy. not. I. MASSIN, « Un règlement ... », *op. cit.*, pp. 7 et 8.

⁹⁸ Nouvel article 18, § 2, al. 2, tel qu'inséré par le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013, précité.

⁹⁹ On indiquera qu'en vertu de l'article 55 du règlement d'exécution TVA, le preneur est tenu de communiquer au prestataire son numéro d'identification TVA, dès qu'il le reçoit, afin de lui permettre de déposer un « état récapitulatif » comme l'exige l'article 262 de la directive TVA.

¹⁰⁰ Notes explicatives, p. 52.

¹⁰¹ M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging' ... », *op. cit.*, p. 5.

¹⁰² Le « VAT Information Exchange System » (VIES) est une plateforme électronique regroupant les informations relatives à l'enregistrement à la TVA des entreprises enregistrées en UE (*ibidem*, p. 5, note 17).

¹⁰³ Article 1^{er}, 2), d), i), du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil, précité.



présomption spécifique se rapportant à la localisation des prestations de services fournies dans le cadre d'un service d'hébergement hôtelier (voy. *infra*, n° 28).

1. La règle de localisation au lieu de consommation effective

26. La raison d'être de la nouvelle règle. La modification des règles de localisation dans le sens indiqué présente deux grands avantages. D'une part, elle garantit une concurrence plus loyale entre les entreprises nationales et étrangères qui vendent les mêmes services. La règle pour les entreprises établies dans l'Union était auparavant de taxer dans le pays du prestataire de sorte que les entreprises établies dans un État membre qui appliquait des taux de TVA inférieurs jouissaient d'un avantage concurrentiel par rapport aux entreprises établies dans d'autres États membres. Désormais, le lieu d'établissement du prestataire de services n'influera plus sur le taux de TVA qui est due. D'autre part, elle assure « une répartition plus juste des recettes fiscales entre les États membres, car ils percevront la taxe sur les services consommés par leurs propres résidents »¹⁰⁴, mettant ainsi en œuvre un des grands principes de la TVA, à savoir que la TVA étant un impôt sur la consommation, son produit doit être récolté par l'État membre dans lequel les biens ou les services sont consommés¹⁰⁵.

On rappellera, par ailleurs, que la nouvelle règle de localisation est en parfaite adéquation avec les principes développés au niveau international, tels que ceux de l'OCDE (voy. *supra*, n° 6 à 8).

27. Le contenu de la nouvelle règle de localisation. Depuis le 1^{er} janvier 2015, l'article 58 de la directive TVA¹⁰⁶ prévoit que le lieu des prestations de services numériques, fournies à une personne non assujettie (prestation B2C), est le lieu où cette personne est *établie* (s'il s'agit d'une personne morale) ou a son *domicile* ou sa *résidence habituelle* (s'il s'agit d'une personne physique), et cela quel que soit le lieu d'établissement de l'assujetti prestataire desdits services (sur ces notions, voy. *infra*, n° 30 à 32).

Depuis le 1^{er} janvier 2010, la fourniture de services par une entreprise à une autre entreprise (prestation B2B) est, quant à elle, imposable à l'endroit où l'entreprise preneuse est *établie*, en vertu de l'article 44 de la directive TVA¹⁰⁷. Cet article prévoit un système de localisation en cascade¹⁰⁸. En principe, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti a établi le *siège de son activité économique*, sauf si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique; dans ce cas, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet *établissement stable* est situé. Si le lieu des prestations de services ne peut être déterminé sur la base des deux critères susmentionnés, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti, preneur de tels services, a son *domicile* ou sa *résidence habituelle*.

Le régime est donc désormais identique en ce qui concerne les prestations de services numériques, que le preneur soit assujetti (pres-

¹⁰⁴ Communiqué de presse de la Commission européenne du 1^{er} juillet 2014, «Fiscalité: compte à rebours pour l'introduction d'un système de TVA plus simple et plus juste», disponible sur le site Internet de la Commission.

¹⁰⁵ «European Commission discusses new VAT rules», *International Tax Review*, December/January 2014, p. 81.

¹⁰⁶ Article 21bis, § 2, 9°, du CTVA, tel que remplacé par l'article 66 de la loi-programme du 19 décembre 2014, précitée.

¹⁰⁷ Article 21, § 2, du CTVA.

¹⁰⁸ Sur cette règle de localisation en cascade, voy. récemment C.J.U.E. (3^e ch.), 16 octobre 2014 (*Welmory sp. Z o.o. c. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*), C-605/12, §§ 49 et s.

tations B2B) ou non (prestations B2C) : la taxation a lieu à l'endroit où le preneur est « établi », en vertu de l'article 44 de la directive TVA si le preneur de services est assujetti, ou en vertu de l'article 58 de la directive TVA si le preneur de services n'est pas assujetti.

28. Les exceptions à la nouvelle règle de localisation. La nouvelle règle connaît toutefois deux exceptions. La première exception résulte de la règle dite « du lieu de l'utilisation ou de l'exploitation effectives ». Cette règle optionnelle, qui a pour vocation d'éviter les cas de double imposition, de non-imposition et de distorsion de concurrence, permet de déroger à toutes les autres règles de localisation des prestations de services¹⁰⁹, en permettant à l'État membre de taxer au lieu de l'utilisation ou de l'exploitation effectives dudit service numérique. Elle est étendue, depuis le 1^{er} janvier 2015, aux services fournis par voie électronique, que la prestation soit fournie à un assujetti ou non¹¹⁰.

En Belgique, c'est au Roi d'actionner cette règle, ce dont il s'est abstenu de faire, pour l'instant, en matière de prestations de services numériques¹¹¹.

La seconde exception résulte de la présomption insérée par le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 à l'article 31^{quater} du règle-

ment d'exécution TVA. Cet article dispose que lorsque les prestations de services numériques sont fournies en relation avec la fourniture d'un hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, elles doivent être considérées comme étant fournies sur les lieux de prestations concernés, c'est-à-dire au lieu de localisation de l'hôtel, du camp de vacances, ou du terrain de camping.

Cette présomption s'applique tant lorsque la prestation est fournie à un assujetti que lorsqu'elle est fournie à un non assujetti. En revanche, on soulignera que cette présomption ne s'applique qu'aux services numériques fournis par le prestataire de services d'hébergement agissant en tant que tel dans le cadre du service d'hébergement¹¹².

29. La détermination du « lieu d'appartenance » du preneur. La règle générale de localisation exposée, il reste à définir concrètement le « lieu d'appartenance » du preneur¹¹³, c'est-à-dire le lieu où il est *établi*, ou a son *domicile*, ou a sa *résidence habituelle*. L'article 44 de la directive TVA emploie, en outre, la notion de *siège de l'activité économique*. En principe, le « lieu d'appartenance » du preneur est censé correspondre au « lieu de consommation effective ». Ce n'est toutefois pas toujours le cas en pratique. On pense notamment à la fourniture de services de *streaming*, tels que ceux proposés par l'entreprise *Netflix*, qui peuvent être consommés « n'importe où » – c'est d'ailleurs le slogan de l'entreprise.

30. La notion de « domicile ». Le « domicile » d'une personne physique, assujettie ou non, « est l'adresse figurant dans le registre national de la population ou un registre similaire, ou l'adresse donnée par cette personne aux auto-

¹⁰⁹ S. KIRSCH et D. STAS, *op. cit.*, p. 8.

¹¹⁰ Article 59^{bis}, a) et b), de la directive TVA et article 21^{bis}, § 3, du CTVA. Cette règle était déjà applicable aux services fournis par voie électronique depuis le 1^{er} janvier 2010, lorsque le preneur de services était établi sur le territoire d'un État membre et que le prestataire, lui, était établi en dehors du territoire de l'Union (article 2 de la directive 2008/8/CE, précitée). Voy. aussi l'article 21, § 4, du CTVA, pour les prestations de services fournies à un assujetti.

¹¹¹ Pour information, voy. l'arrêté royal n° 57 du 17 mars 2010 concernant le lieu des prestations de services en fonction de leur exploitation ou de leur utilisation effectives en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne les prestations de transport de biens et les prestations accessoires au transport de biens.

¹¹² *Notes explicatives*, p. 79.

¹¹³ *Ibidem*, p. 14.



rités fiscales compétentes, à moins qu'il n'existe des preuves indiquant que cette adresse n'est pas conforme à la réalité»¹¹⁴.

31. La notion de «résidence habituelle».

La «résidence habituelle» d'une personne physique, assujettie ou non, «est le lieu où cette personne physique réside habituellement en raison d'attaches personnelles et professionnelles. Lorsque des attaches professionnelles existent dans un autre pays que celui des attaches personnelles ou lorsqu'il n'existe pas d'attaches professionnelles, le lieu de résidence habituelle est déterminé par des attaches personnelles révélant des liens étroits entre la personne physique concernée et un endroit où elle vit»¹¹⁵.

32. La notion d'«établissement stable».

Jusqu'il y a peu, seule la notion d'établissement d'une personne morale assujettie faisait l'objet d'un éclaircissement. D'après l'article 11 du règlement d'exécution TVA, la notion d'«établissement» (stable), au sens de l'article 44 de la directive TVA, «désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement»¹¹⁶.

Le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 corrige le tir par l'insertion de l'article 13*bis* dans le règlement d'exécution TVA. D'après cet article, le lieu d'établissement d'une personne morale non assujettie «est a) l'endroit où les fonctions de l'administration centrale de ladite personne sont exercées; ou b) l'endroit où se situe tout autre établissement caractérisé par

un degré suffisant de permanence et une structure appropriée en termes de moyens humains et techniques lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement».

33. La notion de «siège de l'activité économique».

L'article 10 du règlement d'exécution TVA donne des indications sur la notion de «siège de l'activité économique», utilisée aux articles 44 et 45 de la directive TVA. Le lieu où la personne assujettie a établi le siège de son activité économique «est le lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise. Afin de déterminer le lieu visé au premier paragraphe, sont pris en considération le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise, le lieu de son siège statutaire et le lieu où se réunit la direction. Lorsque ces critères ne permettent pas de déterminer avec certitude le lieu du siège de l'activité économique, le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise est le critère prépondérant».

2. Les présomptions relatives à la localisation du preneur¹¹⁷

34. (1) La présomption de localisation «au lieu de présence physique du preneur».

L'article 24*bis*, § 1^{er}, du règlement d'exécution TVA dispose que lorsqu'un prestataire fournit ses services dans un lieu où la présence physique en cet endroit du preneur de 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 audit lieu et que le service y est effectivement utilisé ou exploité. À titre d'exemples de tels lieux, l'article 24*bis* cite les endroits suivants: une

¹¹⁴ Article 12 du règlement d'exécution TVA.

¹¹⁵ Article 13 du règlement d'exécution TVA.

¹¹⁶ Sur cette notion, voy. récemment C.J.U.E. (3^e ch.), *Welmory*, précité, §§ 58-65.

¹¹⁷ Pour plus de détails sur ces présomptions, voy. not. M. WEIDMANN, *op. cit.*, pp. 108 à 110; S. KIRSCH, et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, pp. 23 et 24; M. LAMENSCH, «The 2015 rules ... », *op. cit.*, pp. 12 à 14.



cabine téléphonique, une zone d'accès sans fil, un café Internet, un restaurant ou le foyer d'un hôtel. Ces endroits ont en commun de ne pas donner habituellement lieu à la délivrance d'une preuve de paiement ou d'une autre preuve du service fourni¹¹⁸.

Cette présomption particulière s'applique que le preneur soit assujéti ou non. En revanche, il y lieu de préciser qu'elle ne couvre que les services rendus par le prestataire à cet endroit précis, et non pas les autres services fournis par d'autres prestataires¹¹⁹.

Si l'endroit physique où le service est fourni est situé à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train effectuant un *transport de passagers à l'intérieur de la Communauté* en application des articles 37 et 57 de la directive TVA, l'article 24bis, § 2, du règlement d'exécution TVA énonce que le lieu de localisation est le pays de départ de l'opération de transport de passagers, soit le « lieu de départ » au sens des dispositions précitées.

35. (2) Les présomptions de localisation « au lieu de rattachement du dispositif de transmission ». L'article 24ter, a), b), c), du règlement d'exécution TVA, établit trois présomptions concrètes, applicables uniquement lorsque les services numériques sont fournis à une personne non assujéti :

- lorsque les services numériques sont effectués par l'intermédiaire d'une *ligne fixe*¹²⁰

raccordée à un bâtiment, la prestation est présumée être localisée au lieu d'installation de la ligne fixe du preneur ;

- lorsque les services numériques sont réalisés à partir de réseaux mobiles, qu'il s'agisse de crédits prépayés ou de services post-payés¹²¹, la prestation est présumée être localisée dans le pays identifié par le code mobile national de la carte SIM utilisée lorsque le preneur reçoit les services en question ;
- lorsque les services nécessitent de recourir à l'utilisation d'un décodeur ou d'un dispositif similaire ou d'une carte de décryptage, la prestation est présumée être localisée au lieu où se trouve ce décodeur ou ce dispositif similaire, ou si ce lieu n'est pas connu, au lieu où la carte de décryptage est envoyée en vue d'y permettre son utilisation, à moins que ces services nécessitent de recourir parallèlement à l'utilisation d'une ligne fixe. Dans ce dernier cas, la première présomption énoncée, selon laquelle la prestation est présumée localisée au lieu d'installation de la ligne fixe, prévaudra et sera d'application.

Globalement, on observe que le lieu de localisation des prestations est, dans chacune des trois hypothèses, le lieu de « rattachement » concret du dispositif de transmission utilisé

¹¹⁸ Cons. n° 10 du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013, précité.

¹¹⁹ Par exemple, la présomption s'applique à « la situation dans laquelle le preneur paye un certain montant pour surfer sur l'Internet pendant une heure dans un café Internet », mais elle ne s'applique pas aux téléchargements que ce dernier pourrait obtenir sur le net, tels que, par exemple, le téléchargement de chansons en format MP3. En effet, ce dernier service ne doit pas nécessairement être fourni à l'endroit physique où se trouve le prestataire (*Notes explicatives*, p. 58).

¹²⁰ La notion de « ligne fixe » doit s'interpréter largement afin de couvrir les évolutions technologiques. D'après

les *Notes explicatives*, une *ligne fixe* « comprend les éléments de connexion à un réseau qui permet des transmissions et des téléchargements [large bande, Ethernet, par exemple] et qui nécessite d'installer du matériel pour envoyer/recevoir un signal dans une certaine continuité [elle n'est pas conçue pour être déplacée facilement ou fréquemment]. Il peut ainsi s'agir de tout type de câble utilisé pour transmettre des données vers ou depuis un endroit [fil de cuivre, câble en fibre optique, câble à large bande, par exemple] et également d'un satellite lorsque l'installation d'une antenne parabolique est nécessaire » (p. 15).

¹²¹ *Notes explicatives*, p. 61.



pour fournir ledit service, soit le lieu où le dispositif a été installé, contracté ou utilisé.

36. (3) La présomption «générale» ou «résiduaire». L'article 24^{ter}, d), du règlement d'exécution TVA établit une présomption générale. Celle-ci est résiduaire dans le sens où elle s'applique lorsque les deux autres présomptions énoncées ne peuvent s'appliquer. Dans ce cas, ledit article énonce que la prestation est présumée être localisée au lieu identifié comme tel par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires, visés à l'article 24^{septies} du règlement d'exécution TVA.

Ces éléments de preuve sont, par exemple: l'adresse de facturation du preneur¹²²; l'adresse IP du dispositif utilisé par le preneur ou toute autre méthode de géolocalisation; les coordonnées bancaires, telles que le lieu où est tenu le compte bancaire utilisé pour le paiement; le code mobile national de l'identité internationale de l'abonné mobile enregistré sur la carte SIM utilisée par le preneur; la localisation de la ligne fixe du preneur; ou encore toute autre «information commerciale pertinente».

37. Les conditions de réfutation des présomptions. Les présomptions établies aux articles 24^{bis} et 24^{ter} du règlement d'exécution TVA peuvent être réfutées par l'administration fiscale, «lorsqu'il existe des indications d'abus ou de fraude du prestataire»¹²³. Ces «indications» ne couvrent que les cas de négligence ou les actes délibérés de la part du prestataire,

à l'exclusion des erreurs commises de bonne foi¹²⁴.

Elles peuvent aussi être réfutées par le prestataire, à l'exception de la présomption dite «résiduaire», «sur la base de trois éléments de preuve non contradictoires indiquant que le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle à un autre endroit»¹²⁵. Ces éléments de preuve sont énumérés, à titre indicatif et de façon non exhaustive¹²⁶, à l'article 24^{septies} du règlement d'exécution TVA. Comme nous l'avons vu, ces derniers servent aussi à fonder la présomption résiduaire.

38. Les défauts que présentent en pratique les présomptions. Dans un environnement où, d'une part, le concept de distance est troublé et où les prestataires peuvent en conséquence fournir des services à un client «global», tel qu'une multinationale possédant divers sièges, ou à un particulier établi dans plusieurs États membres à la fois, et, d'autre part, où les transactions peuvent être conduites en total anonymat¹²⁷, des difficultés pratiques relatives à la localisation du preneur persistent cependant, et ce nonobstant l'introduction d'une série de présomptions à ce sujet¹²⁸.

Ces présomptions peuvent, en réalité, s'avérer peu aisées à appliquer¹²⁹. Elles risquent aussi de devenir, à un moment, désuètes, compte tenu de l'évolution rapide des nouvelles tech-

¹²² Soulignons que cette adresse doit permettre au prestataire de localiser avec précision le lieu d'appartenance du preneur. Dès lors, une adresse électronique à laquelle une facture électronique est envoyée ne constitue pas une «adresse de facturation» au sens de l'article 24^{septies} du règlement d'exécution (*Notes explicatives*, p. 74).

¹²³ Article 24^{quinqies}, alinéa 2, du règlement d'exécution TVA.

¹²⁴ *Notes explicatives*, p. 68.

¹²⁵ Article 24^{quinqies}, alinéa 1^{er}, du règlement d'exécution TVA.

¹²⁶ Cons. n° 11 du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013, précité.

¹²⁷ M. LAMENSCH, «Are 'reverse charging'...», *op. cit.*, pp. 13-14.

¹²⁸ Le problème de la vérification de la localisation du client et de son statut n'est pourtant pas nouveau. Il était déjà épinglé par l'OCDE en 2001. Voy. «Commerce électronique», *L'Observateur OCDE*, octobre 2001, p. 4, disponible sur le site internet de l'OCDE.

¹²⁹ S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, pp. 31 et 32.

nologies. Or, ces évolutions technologiques ne semblent nullement être actuellement prises en compte par la Commission européenne¹³⁰, même dans sa «Stratégie pour un marché unique numérique». L'OCDE semble, de son côté, plancher davantage sur le recours à la géolocalisation à des fins de localisation du preneur¹³¹.

Ces présomptions continuent, par ailleurs, de faire peser sur le prestataire une charge significative¹³². Elles l'obligent notamment à mettre au point des traitements sécurisés d'informations, de grandes quantités d'informations en provenance des clients étant désormais collectées, stockées et traitées¹³³. Le prestataire doit, dans ce cadre, respecter le régime de protection des données à caractère personnel, lequel implique de respecter certains principes, tels que celui imposant l'existence d'un fondement légitime. Ce dernier réside ici dans les articles 24*bis* et 24*ter* du règlement d'exécution TVA, qui impose au prestataire de tels traitements de données¹³⁴.

III. L'EXTENSION DU RÉGIME PARTICULIER DU MINI-GUICHET UNIQUE

39. Introduction. Ainsi que nous l'avons annoncé, le régime du mini-guichet unique, dit aussi «*Mini One Stop Shop*» («MOSS»), qui évite au prestataire de devoir s'immatriculer à la TVA auprès de chaque État membre dans lequel ses clients non assujettis sont localisés, a, depuis le 1^{er} janvier 2015, été étendu aux prestataires établis sur le territoire de l'Union¹³⁵.

Le régime demeure optionnel, le prestataire pouvant choisir de s'immatriculer dans chacun des États membres dans lesquels il preste des services numériques pour des preneurs non assujettis¹³⁶.

Cette extension est logique et suit celle de la règle de localisation au lieu de consommation effective¹³⁷. Le régime a, par ailleurs, été étendu aux services de télécommunication, de radio-diffusion et de télévision de sorte que tous les services numériques bénéficient dorénavant de ce régime. Il ne s'applique néanmoins pas aux prestataires établis dans l'État membre de consommation, ni à ceux qui sont tenus de s'y identifier à la TVA¹³⁸.

Les modifications apportées au régime du mini-guichet unique présentent deux grands avantages. D'une part, elles s'évertuent à rendre plus efficace le contrôle de la percep-

¹³⁰ M. LAMENSCH, «Are 'reverse charging'...», *op. cit.*, p. 13. Voy. aussi M. LAMENSCH, «Unsuitable place...», *op. cit.*, pp. 87-91.

¹³¹ Voy. not. les *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»*, précités.

¹³² M. LAMENSCH, «Unsuitable place...», *op. cit.*, p. 91; M. WEIDMANN, *op. cit.*, p. 109.

¹³³ M. WEIDMANN, *op. cit.*, p. 109.

¹³⁴ Loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 18 mars 1993, article 5. Sur le régime de protection des données à caractère personnel, voy. C. DE TERWANGNE (éd.), *Vie privée et données à caractère personnel*, CRIDS, Bruxelles, Politeia, 2013.

¹³⁵ Sur le mécanisme du mini-guichet unique, voy. not. I. MASSIN, «Mini guichet unique: enregistrement possible à partir du 1^{er} octobre 2014», *Fiscologue*, 2014, I. 1397, pp. 9 et s.; M. LAMENSCH, «Are 'reverse charging'...», *op. cit.*, pp. 1-20; M. LAMENSCH, «Proposal for Implementing the EU One-Stop-Shop Scheme from 2015», *International VAT Monitor*, vol. 23, n° 5, September/October 2012, pp. 312 et s.

¹³⁶ Voy. not., M. LAMENSCH, «Are 'reverse charging'...», *op. cit.*, p. 3; I. MASSIN, «Mini guichet unique...», *op. cit.*, p. 12; I. MASSIN, «E-commerce: qu'entend-on par services électroniques?», *op. cit.*, p. 6.

¹³⁷ Voy. not. I. MASSIN, «Mini guichet unique...», *op. cit.*, p. 12.

¹³⁸ Article 369*bis* de la directive TVA et *Guide*, précité, p. 6.



tion effective de la TVA, par les échanges d'informations prévus entre États membres, et d'autre part, elles tendent à réduire les charges administratives pesant sur les assujettis, l'objectif sous-jacent étant toujours le même: faciliter et encourager les échanges au sein du marché intérieur.

Ses objectifs ne sont néanmoins que partiellement atteints, comme nous le verrons dans la suite de cette contribution.

Désormais, le chapitre 6 de la directive TVA, qui est complété par divers règlements¹³⁹, distingue donc deux types de régimes particuliers en ce qui concerne les services numériques: d'une part, celui applicable aux assujettis non établis sur le territoire (ci-après: «régime non-UE») et, d'autre part, celui applicable aux assujettis établis sur le territoire (ci-après: «régime UE»), seul le second datant de 2015.

Nous exposerons néanmoins ces deux régimes ensemble étant donné que les obligations qu'ils imposent chacun sont analogues¹⁴⁰. Nos propos seront structurés autour des trois obligations principales mises à charge du

prestataire: l'inscription dans l'État membre d'identification (A), le dépôt trimestriel d'une déclaration TVA (B) et le paiement de la TVA (C).

A. L'inscription de l'assujetti dans l'État membre d'identification

40. La détermination de l'État membre d'identification. La première étape en vue de bénéficier du régime particulier du mini-guichet unique est de s'inscrire auprès de l'État membre dit «d'identification», via l'interface électronique de ce dernier, visée à l'article 2 du règlement d'exécution (UE) n° 815/2012¹⁴¹. Concrètement, l'enregistrement se fait en Belgique via le portail sécurisé «Intervat», qui est accessible 24h/24, via le site du SPF Finances¹⁴². Ce dernier met à la disposition du prestataire une série d'informations pratiques et de formulaires qu'il ne reste plus qu'à remplir.

Dans le régime UE, l'«État membre d'identification» est «l'État membre dans lequel l'assujetti a établi son activité économique – c'est-à-dire dans lequel une société a établi son siège ou dans lequel un entrepreneur individuel est établi. Cependant, si l'assujetti n'a pas établi le siège de son activité économique dans l'Union, l'État membre d'identification est l'État membre dans lequel il dispose d'un établissement stable. Si l'assujetti dispose de plusieurs établissements stables, il peut choisir n'importe quel État membre dans lequel il dispose d'un établissement stable en tant qu'État membre d'identification»¹⁴³. Il devra alors notifier sa décision à l'État membre concerné. L'assujetti s'identifie auprès du mini-guichet unique avec le même

¹³⁹ Voy. règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L. 268, 12 octobre 2010, pp. 1 à 18; règlement d'exécution (UE) n° 815/2012 du 13 septembre 2012 de la Commission portant modalités d'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil en ce qui concerne les régimes particuliers applicables aux assujettis non établis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties, *J.O.U.E.*, L. 249, 14 septembre 2012, pp. 3 à 10; règlement (UE) n° 967/2012 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les régimes particuliers applicables aux assujettis non établis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties, *J.O.U.E.*, L. 290, 20 octobre 2012, pp. 1 à 7.

¹⁴⁰ Voy. not. I. MASSIN, «Mini guichet unique...», *op. cit.*, p. 12.

¹⁴¹ Article 2 du règlement d'exécution (UE) n° 815/2012, précité.

¹⁴² Ce portail est accessible via <http://finances.belgium.be/fr/E-services/Intervat/moss/>. Un module explicatif est par ailleurs consultable sur http://finances.belgium.be/fr/binaries/intervat-9-1-nouveautes_tcm307-239249.pdf.

¹⁴³ *Guide*, p. 4. Voy. aussi l'article 369bis, alinéa 1^{er}, b), de la directive TVA.



numéro individuel d'identification à la TVA que celui qu'il possède aux fins de la déclaration de TVA au niveau national¹⁴⁴. Bien que le mini-guichet unique ne soit pleinement opérationnel que depuis le 1^{er} janvier 2015, l'enregistrement est déjà possible depuis le 1^{er} octobre 2014¹⁴⁵.

Dans le régime non-UE, le choix de l'État membre d'identification est, en revanche, libre. Celui-ci pourrait être l'État membre de consommation, à la différence du régime UE¹⁴⁶. L'assujetti reçoit de l'État membre d'identification choisi un numéro individuel d'identification à la TVA¹⁴⁷.

Dans les deux régimes, UE et non-UE, l'assujetti ne peut être inscrit qu'auprès d'un seul État membre d'identification. Comme le relève Sebastian Kirsch et Caroline Timmermans, l'État membre d'identification représente, dès lors, «le point de contact unique de l'assujetti pour les prestations rendues dans chaque État membre de consommation»¹⁴⁸. En outre, dans la mesure où cet État se retrouve chargé de distribuer la TVA perçue à chaque État membre de consommation (sur ce mécanisme, voy. *infra*, n° 46), le mini-guichet unique suppose «un principe de confiance, d'entente et de communication entre les États membres»¹⁴⁹.

Enfin, on notera que l'assujetti peut choisir de quitter le régime, ou en être exclu par l'État membre d'identification, dans les cas énumérés aux articles 363 et 369sexies de la directive TVA¹⁵⁰.

41. Les données à fournir lors de l'inscription. L'assujetti devra fournir préalablement à son inscription un certain nombre d'informations. Ces informations sont détaillées à l'annexe I du règlement d'exécution (UE) n° 815/2012¹⁵¹. Des informations supplémentaires doivent être fournies dans le cadre du régime non-UE. Elles sont énumérées à l'article 361 de la directive TVA¹⁵².

L'État membre d'identification se doit de vérifier si les données reçues sont à jour, comparables et de bonne qualité, en vue d'assurer le bon fonctionnement du système TVA et la lutte contre la fraude¹⁵³. Une fois cette vérification réalisée, il les conserve dans une banque de données et les transmet par voie électronique aux autorités compétentes des autres États membres¹⁵⁴, par l'intermédiaire d'un réseau de communication sécurisé, le CCN/CSI¹⁵⁵.

La Commission a rédigé des recommandations en vue d'orienter les États membres dans l'hypothèse où ils souhaiteraient entamer un audit¹⁵⁶. Dans le cadre de sa «Stratégie pour un marché unique numérique», la Commission a annoncé qu'elle présenterait, d'ici 2016, des

¹⁴⁴ Article 369quinquies de la directive TVA.

¹⁴⁵ 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 (ci-après: *Rapport*). Voy. not. I. MASSIN, «Mini guichet unique...», *Fiscologue*, 2014, I. 1397, pp. 9 et s.

¹⁴⁶ *Guide*, p. 4.

¹⁴⁷ Article 362 de la directive TVA.

¹⁴⁸ S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 30.

¹⁴⁹ *Idem*.

¹⁵⁰ Sur les règles qui régissent la désinscription et l'exclusion, voy. *Guide*, pp. 12 à 14.

¹⁵¹ Article 3, § 1^{er}, du règlement d'exécution (UE) n° 815/2012, précité.

¹⁵² À savoir: son nom; son adresse postale; ses adresses électroniques, y compris les sites Internet; son numéro fiscal national le cas échéant; et une déclaration indiquant qu'il n'est pas identifié à la TVA dans la Communauté.

¹⁵³ Cons. n° 11 et 12 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010, précité.

¹⁵⁴ Article 44 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010, précité.

¹⁵⁵ *Guide*, pp. 7 et 8. On entend par «réseau CCN/CSI», la plate-forme commune fondée sur le réseau commun de communication (ci-après dénommé CCN) et l'interface commune des systèmes (ci-après dénommé CSI), développée par l'Union pour assurer toutes les transmissions par voie électronique qui ont lieu entre les autorités compétentes dans le domaine douanier et fiscal (art. 2, q, du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010, précité).

¹⁵⁶ *Lignes directrices*, précitées (voy. *supra*, note 13).



propositions législatives en vue d'harmoniser le rapport d'audit des entreprises transfrontières¹⁵⁷.

Le prestataire assujetti est également tenu de conserver, dans un registre, un certain nombre de données, énumérées à l'article 63^{quater} du règlement (UE) n° 967/2012, durant dix ans à compter de la fin de l'année durant laquelle l'opération a été effectuée, que les assujettis aient cessé ou non d'utiliser le régime¹⁵⁸. La conservation de ces données a pour fonction de faciliter l'audit réalisé par les autorités nationales sur le mini-guichet unique. Ces données doivent, dès lors, être communiquées sans délai par voie électronique à l'État membre d'identification, ou, sur demande, à tout État membre de consommation. Ces informations devraient pouvoir être demandées via un fichier d'audit standard (SAF-MOSS) au format xml¹⁵⁹.

B. La déclaration trimestrielle (« déclaration de TVA-MOSS »)

42. L'obligation de déposer trimestriellement une déclaration de « TVA-MOSS ». L'inscription au mini-guichet emporte une obligation trimestrielle de déclaration auprès de l'État membre d'identification¹⁶⁰. Celle-ci se fait en utilisant le portail de l'État membre d'identification, soit « Intervat » en Belgique.

La déclaration doit être adressée que des services numériques ou non aient été fournis. Si au cours de la période de déclaration, l'assujetti n'effectue pas de prestations visées par le régime du mini-guichet dans un État membre

de consommation, il ne doit pas les indiquer dans la déclaration, même s'il a réalisé des prestations dans cet État membre de consommation au cours des trimestres précédents. S'il n'a effectué aucune prestation de services dans un État membre de consommation au titre dudit régime particulier au cours d'une période de déclaration, il devra déposer dans ce cas une déclaration de TVA comportant la mention « Néant »¹⁶¹.

L'utilité de déposer une déclaration nulle est contestée en doctrine. La charge administrative qu'elle fait peser sur le prestataire semble excessive¹⁶², d'autant plus que – et c'est là une sérieuse lacune du mécanisme, la déclaration de TVA-MOSS ne permet pas au prestataire, en compensation, de déduire la TVA acquittée. Celui-ci devra la récupérer après, via la procédure de restitution ordinaire, auprès de chaque État membre où elle a été payée¹⁶³. Ce constat est en contradiction avec l'objectif initial du mini-guichet unique, qui était, outre de permettre à l'entreprise de s'enregistrer dans un seul État membre, de pouvoir y tenir sa comptabilité et d'y exercer son droit à déduction¹⁶⁴.

La déclaration doit être déposée dans les vingt jours qui suivent l'expiration de la période de déclaration¹⁶⁵. À la différence de la déclara-

¹⁵⁷ « Stratégie pour un marché unique numérique en Europe », précité (voy. *supra*, note 15), p. 10.

¹⁵⁸ Voy. not. I. MASSIN, « Mini guichet unique... », *op. cit.*, p. 15.

¹⁵⁹ *Idem*. Voy. aussi les « Informations à caractère informatique » disponibles sur la page suivante du site internet de la Commission : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_fr.htm#legislation.

¹⁶⁰ Articles 364 et 369^{octies} de la directive TVA.

¹⁶¹ Article 59^{bis} du règlement (UE) n° 967/2012 du Conseil du 9 octobre, précité.

¹⁶² Voy. not. M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging'... », *op. cit.*, pp. 7 et 8.

¹⁶³ I. MASSIN, « Mini guichet unique... », *op. cit.*, p. 14. Voy. aussi M. WEIDMANN, *op. cit.*, p. 118; M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging'... », *op. cit.*, p. 7.

¹⁶⁴ 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.

¹⁶⁵ Articles 364 et 3369^{septies} de la directive TVA. Une période de déclaration correspond à un trimestre civil, la première période allant du 1^{er} janvier au 31 mars, la deuxième du 1^{er} avril au 30 juin, la troisième du 1^{er} juillet au 30 septembre, et la quatrième du 1^{er} octobre au 31 décembre. Les dates de dépôt sont



tion de TVA ordinaire, il importe ici peu que l'échéance tombe un week-end ou un jour férié¹⁶⁶. Aucun report au premier jour ouvrable n'est en effet prévu. L'assujetti doit procéder au paiement de la TVA dans le même délai, en veillant à mentionner la déclaration de TVA sur laquelle se fonde la taxe¹⁶⁷ (sur le paiement de la TVA, voy. *infra*, n° 45).

43. Le maintien d'une déclaration de TVA «classique». Cette «déclaration de TVA-MOSS» ne se substitue pas à la déclaration de TVA «classique» que l'assujetti doit déposer auprès de son État membre d'établissement en vertu de ses obligations nationales en matière de TVA. Elle la complète, reprenant l'ensemble des prestations de services numériques fournies à des personnes non assujetties dans un État membre de consommation, à l'exception des prestations rendues dans un État membre de consommation dans lequel l'assujetti est établi. Ces prestations devront, quant à elles, figurer dans la déclaration de TVA classique du pays d'établissement¹⁶⁸.

44. Le contenu de la déclaration de «TVA-MOSS». Le détail des informations à fournir est spécifié à l'annexe III du règlement d'exécution (UE) n° 815/2012 de la Commission¹⁶⁹.

La déclaration comporte, outre les données ordinaires concernant le numéro individuel d'identification TVA, «pour chaque État membre de consommation dans lequel la TVA est due, la valeur totale, hors TVA, des prestations de services numériques effectuées pendant la période imposable ainsi que le montant total de la taxe correspondante ventilé par taux d'imposition. Les taux de TVA applicables et le montant

total de la taxe due doivent également figurer sur la déclaration»¹⁷⁰. En revanche, ne doivent pas figurer les services exemptés dans un État membre de consommation, par exemple les services dans le domaine des jeux de hasard en ligne ou de la formation en ligne¹⁷¹.

Vu les divergences de taxation d'un État membre à un autre, et vu la difficulté persistante d'identification et de localisation du client, fournir de telles informations n'est pas une mince affaire¹⁷². Cette obligation accroît encore davantage la charge administrative reposant sur les épaules du prestataire.

Les informations contenues dans la déclaration de TVA-MOSS sont transmises, par voie électronique, par l'État membre d'identification à l'autorité compétente de l'État membre de consommation concerné, au plus tard dans les dix premiers jours du mois qui suit le mois de réception de la déclaration¹⁷³, via un réseau de communication sécurisé, le réseau CCN/CSI¹⁷⁴.

C. Le paiement de la TVA et le système de répartition des recettes

45. Le paiement de la TVA. Comme nous l'avons indiqué au point précédent, la TVA doit être payée à l'État membre d'identification, dans le même délai que celui pour le dépôt de la déclaration, à savoir dans les vingt jours qui suivent l'expiration de la période de déclaration, que l'échéance tombe un jour ouvrable ou non¹⁷⁵. Le montant acquitté correspond au montant total déclaré pour chaque État membre de consommation.

ainsi fixées au 20 avril, au 20 juillet, au 20 octobre, et au 20 janvier.

¹⁶⁶ I. MASSIN, « Mini guichet unique... », *op. cit.*, p. 14.

¹⁶⁷ Articles 367 et 3369*decies* de la directive TVA.

¹⁶⁸ I. MASSIN, « Mini guichet unique... », *op. cit.*, p. 14.

¹⁶⁹ Règlement d'exécution (UE) n° 815/2012 de la Commission, précité.

¹⁷⁰ Articles 365 et 369*octies* de la directive TVA.

¹⁷¹ *Guide*, p. 18. Voy. aussi I. MASSIN, « Mini guichet unique... », *op. cit.*, p. 14.

¹⁷² M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging'... », *op. cit.*, pp. 7 et 8.

¹⁷³ Article 45, § 2, du règlement (UE) n° 904/2010, précité.

¹⁷⁴ Article 5 du règlement d'exécution (UE) n° 815/2012, précité.

¹⁷⁵ I. MASSIN, « Mini guichet unique... », *op. cit.*, p. 15.



En vertu de l'article 221 de la directive TVA, les services numériques fournis à des particuliers ne sont pas soumis à l'obligation générale de facturation¹⁷⁶. Les États membres peuvent néanmoins décider de les y soumettre¹⁷⁷. Il est dès lors important que les assujettis s'informent sur l'existence ou non d'une telle obligation dans les États membres de consommation les concernant¹⁷⁸. En Belgique, cette obligation n'est pas prévue.

Lorsqu'un assujetti n'a pas déposé de déclaration de TVA, l'État membre d'identification lui rappelle, par voie électronique, son obligation¹⁷⁹.

46. Le système de répartition des recettes.

En principe, le système européen de TVA impose que les recettes des prestations soient perçues par l'État membre du lieu où la prestation est consommée, soit l'État membre de consommation. En conséquent, le régime du mini-guichet unique a été couplé à un régime de répartition des recettes entre États membres, dit aussi mécanisme de «*clearing*», selon lequel l'État membre d'identification doit veiller à ce que le montant de la taxe qui a été acquittée par l'assujetti soit versé sur le compte bancaire libellé en euros qui a été désigné par

l'État membre de consommation destinataire de la taxe¹⁸⁰.

Néanmoins, on signalera que des dispositions transitoires ont été prévues, notamment à la demande du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu desquelles l'État membre d'identification conserve un certain pourcentage de la taxe, à hauteur de: 30% du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2016 et de 15% du 1^{er} janvier 2017 au 31 décembre 2018¹⁸¹.

IV. LE TAUX DE TVA APPLICABLE AUX PRESTATIONS DE SERVICES NUMÉRIQUES

47. Introduction. C'est dans le taux de TVA applicable que réside tout l'enjeu de la localisation de l'opération imposable. En effet, les opérations sont soumises à la taxe aux taux et conditions de l'État membre où elles ont lieu. Ainsi, lorsque les opérations de services numériques étaient imposées au lieu d'établissement du prestataire, ce dernier choisissait généralement de s'établir sur le territoire d'un État membre au taux de TVA peu élevé. La donne est différente depuis l'entrée en vigueur des nouvelles règles de localisation.

Avant de se pencher sur le taux applicable aux services numériques, et spécialement aux services fournis par voie électronique (B), il convient de revenir très brièvement sur les règles générales applicables au calcul de la TVA (A). Celui-ci requiert de déterminer, d'une part, la «*base d'imposition*» sur laquelle la TVA sera perçue et, d'autre part, le taux de TVA.

A. Les règles générales relatives au calcul de la TVA

48. La «*base d'imposition*». Pour les livraisons de biens et les prestations de services,

¹⁷⁶ Sur l'obligation de facturation, voy. l'article 226 de la directive TVA.

¹⁷⁷ La Commission recommande toutefois aux États membres d'abandonner l'idée de facture obligatoire pour les prestations de services B2C relevant du mini-guichet unique, compte tenu de la charge que peut occasionner une telle obligation pour les entreprises fournissant des services dans plusieurs États membres (*Rapport*, précité, pp. 12 et 13).

¹⁷⁸ On indiquera que, dans cet exercice, les entreprises sont aidées par la Commission qui tient une base de données, intitulée «*Tax Information Communication database*» (TIC), qui reprend des informations sur les règles en vigueur en la matière dans les États membres.

¹⁷⁹ Article 69bis du règlement (UE) n° 967/2012, précité.

¹⁸⁰ Article 46, § 1^{er}, du règlement n° 904/2010, précité.

¹⁸¹ Article 46, § 3, du règlement n° 904/2010, précité.



services numériques compris¹⁸², la « base d'imposition » comprend, sauf exception, « tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations »¹⁸³.

49. Le taux de TVA. Le taux de TVA n'a pas fait l'objet d'une harmonisation européenne. La directive TVA se contente d'encadrer le pouvoir des États membres en fixant, aux articles 96 à 105, quelques principes de base¹⁸⁴. Parmi ces principes, on retiendra que l'article 98 de la directive TVA permet aux États membres d'appliquer un ou deux taux réduits, mais *uniquement* aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'*annexe III de la directive TVA, à l'exclusion des services fournis par voie électronique*¹⁸⁵.

Au sein des services numériques, il convient dès lors de faire une distinction entre, d'une part, les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, et, d'autre part, les services fournis par voie électronique.

En Belgique, les taux sont fixés par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, conformément à l'article 37 du Code TVA. L'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970¹⁸⁶ énonce que le taux normal de TVA est fixé à 21 %, et

que deux taux réduits sont établis, fixés respectivement à 6 % et 12 %. Un taux de 0 % est applicable aux livraisons de journaux quotidiens et hebdomadaires d'information générale sur support papier, ainsi qu'à certains produits et matières de récupération.

B. Le taux de TVA applicable aux services numériques

50. Le taux applicable aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision. Au point 8 de l'annexe III de la directive TVA figure « la réception de services de radiodiffusion et de télévision ». Ces services peuvent donc faire l'objet d'un taux réduit, voire super-réduit. Les prestations de service de télévision payante ont ainsi bénéficié, en droit belge, d'un taux réduit de 12 % jusqu'au 31 décembre 2011¹⁸⁷. Tel n'est plus le cas cependant, de sorte que toutes les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision sont désormais soumises au taux général de 21 %.

Au Luxembourg, la réception des services payants qui consistent en l'émission de programmes de télévision ou de radio destinés au public continue, en revanche, de bénéficier d'un taux super-réduit de 3 %¹⁸⁸.

51. Le taux applicable aux services électroniques. Les services fournis par voie électronique étant exclus du bénéfice du taux réduit par l'article 98, § 2, de la directive TVA, ils sont soumis dans tous les États membres au taux général de TVA, qui est de 21 % en Belgique.

¹⁸² Voy. les articles 26bis et 34 du CTVA pour les ventes intracommunautaires de biens et les importations.

¹⁸³ Article 73 de la directive TVA et article 26 du CTVA. Voy. aussi les articles 78 et 79 de la directive TVA, et les articles 26 et 28 du CTVA. Voy. récemment C.J.U.E., 11 juin 2015 (*Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira*), C-256/14.

¹⁸⁴ « Système commun de taxe sur la valeur ajoutée [TVA] [« la directive TVA »] », page d'information, site Internet de l'UE.

¹⁸⁵ Nous soulignons.

¹⁸⁶ Arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux.

¹⁸⁷ Arrêté royal n° 20, précité, tableau B, IX, abrogé par la loi du 28 décembre 2011, *M.B.*, 30 décembre 2011.

¹⁸⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, *Taux de TVA appliqués dans les États membres de l'Union européenne. Situation au 1^{er} janvier 2015*, taxud.c.1(2015), disponible à l'adresse suivante : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf.



DOCTRINE

Cette exclusion a toutefois fait couler beaucoup d'encre en pratique, en ce qui concerne la fourniture de livres électroniques.

52. Le taux applicable à la fourniture de livres électroniques. La «fourniture de livres» figurant au point 6 de l'annexe III, la question s'est posée de savoir si la fourniture de livres numériques (ou électroniques), c'est-à-dire dont le contenu est fourni de façon numérisée via Internet ou un réseau électronique¹⁸⁹, échappait à cette exclusion. En d'autres termes, la question est de savoir si la fourniture de livres numériques constitue une livraison de biens pouvant bénéficier d'un taux réduit, ou d'un service fourni par voie électronique exclu du taux réduit, le tout au regard de l'article 98, § 2, de la directive TVA et du point 6 de son annexe III.

Le Luxembourg, la France et l'Italie ont décidé d'assimiler ces livres numériques à des livres papier et, dès lors, de les taxer au même taux réduit de respectivement 3, 5,5 et 4%.

Néanmoins, la Cour de justice de l'Union européenne ne l'a pas entendu de cette oreille. Le 5 mars 2015, elle a condamné la France¹⁹⁰ et le Luxembourg¹⁹¹, jugeant leur législation natio-

nale non conforme au droit de l'Union¹⁹². La France et le Luxembourg étaient soutenus par la Belgique dans ces deux affaires.

La Cour de justice a estimé, en tenant compte tant des termes du point 6 de l'annexe III de la directive TVA que de son contexte et des finalités de la réglementation dans laquelle l'article 98 s'inscrit, que ledit point 6 ne saurait être interprété comme incluant dans son champ d'application la fourniture de livres électroniques.

En effet, si, dans un premier temps, on pouvait s'interroger sur la nature de la «fourniture de livres», au sens du point 6 de l'annexe III, tel n'est plus le cas aujourd'hui. La directive 2009/47/CE¹⁹³ est, en effet, venue préciser qu'était uniquement visée la fourniture de livres «sur tout type de support physique».

Cette restriction semble néanmoins paradoxale eu égard à l'objectif poursuivi par la directive de 2009 qui était de modifier la directive TVA «afin de permettre l'application de taux réduits ou d'une exonération, respectivement, dans un nombre limité de situations précises, pour des raisons sociales ou liées à la santé, et afin de préciser et d'adapter à l'évolution technologique la référence aux livres¹⁹⁴ qui figure à l'annexe III de ladite directive»¹⁹⁵.

En outre, comme nous l'avons vu plus haut, la notion de «services fournis par voie électronique» couvre notamment «la fourniture de contenu numérisé de livres et autres publications électroniques» (voy. *supra*, n° 18).

¹⁸⁹ *Idem*.

¹⁹⁰ Article 278-0bis du Code général des impôts, consultable à l'adresse suivante: <http://www.legifrance.gouv.fr/>.

¹⁹¹ Article 40 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, publiée au *Mémorial* A n° 11 du 19 février 1979, consultable à l'adresse suivante: <http://www.legilux.public.lu/>. Voy. aussi la circulaire n° 756 du 12 décembre 2011 de la direction de l'enregistrement et des domaines dans laquelle on peut lire que «le Gouvernement a décidé, pour des raisons de neutralité, qu'il y a lieu d'accorder une acception large [au terme de «livre»], visé au point 5 de l'Annexe B de la loi concernant la [TVA] et à l'article 2, point 5, sous a) du [règlement grand-ducal du 21 décembre 1991], en ce sens qu'à identité de fonction, une distinction entre support physique et support numérique ne s'impose pas».

¹⁹² C.J.U.E. (4^e ch.), 5 mars 2015, (*Commission c. France*), C-479/13 et C.J.U.E. (4^e ch.), 5 mars 2015 (*Commission c. Luxembourg*), C-502/13.

¹⁹³ Directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L. 116, 9 mai 2009, pp. 18 à 20.

¹⁹⁴ Nous soulignons.

¹⁹⁵ Cons. n° 4 de la directive 2009/47/CE du 5 mai 2009, précitée.



En l'état actuel de la législation, la fourniture de livres électroniques ne peut donc bénéficier du bénéfice du taux réduit.

La France et le Luxembourg devront donc soumettre les livres numériques, qu'ils soient fournis sur support physique ou téléchargeables, à leur taux général de TVA, qui est respectivement de 20 et de 17%. L'arrêt de la Cour de justice commenté devrait conduire également l'Italie à revoir sa législation, celle-ci appliquant aux livres électroniques un taux super-réduit de 4%¹⁹⁶.

En Belgique, si le taux réduit de 6% s'applique, entre autres, aux livres, brochures et imprimés similaires, les journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés et la musique manuscrite ou imprimée, illustrée ou non, même reliée¹⁹⁷, il ne s'applique pas à la fourniture de livres électroniques. La fourniture de livres électroniques est, elle, taxée au taux normal de 21%.

53. Les réactions soulevées par l'exclusion des livres électroniques du taux réduit.

Pressentant la réponse de la Cour, le Syndicat National de l'Édition française (SNE) a lancé une campagne virale «#CeciNestPasUnLivre #CeciEstUnLivre», du 3 mars au 2 avril 2015, à l'attention de ses internautes, afin de les sensibiliser sur la discrimination que la législation européenne établit entre les livres papier et les livres numériques. Au travers de cette campagne, le SNE défend l'idée, que nous partageons aussi, selon laquelle un livre est un livre, quel que soit son support, et cela conformément au principe de neutralité fiscale (sur ce principe, voy. *supra*, n° 7)¹⁹⁸. En effet, selon ce principe, «les consé-

quences de l'impôt devraient être identiques pour les transactions portant sur des biens et services, indépendamment du mode de commerce utilisé ou des modalités de livraison, en ligne ou matérielle»¹⁹⁹.

La fourniture de livres papier et celle de livres numériques devraient être soumises au même taux de TVA, et celui-ci devrait être réduit. L'application d'un taux réduit se justifie par le rôle joué par les livres dans le développement et la circulation de la connaissance et de la culture en Europe.

Suite à l'arrêt précité du 5 mars 2015, des auteurs, éditeurs et libraires européens ont rédigé une lettre ouverte tendant à adapter la législation européenne en ce sens, à l'attention de Martin Schulz, Président du Parlement européen, Donald Tusk, Président du Conseil européen et Jean-Claude Juncker, Président de la Commission européenne²⁰⁰. Cette lettre a été suivie, le 19 mars 2015, d'une déclaration conjointe dans le même sens, rédigée par les ministres de la Culture de France, d'Allemagne, d'Italie et de Pologne²⁰¹.

Pour que la législation européenne puisse être révisée, il faudrait cependant que tous les États membres soient d'accord. Or, pour l'instant, le Royaume-Uni et le Danemark paraissent s'op-

¹⁹⁶ COMMISSION EUROPÉENNE, *Taux de TVA appliqués dans les États membres de l'Union européenne. Situation au 1^{er} janvier 2015*, précité.

¹⁹⁷ Tableau A, XIX, de l'arrêté royal n° 20, précité.

¹⁹⁸ Cette faille avait déjà été dénoncée par le Parlement européen dans une résolution de novembre 2011 (résolution du Parlement européen du 17 novembre

2011 sur la modernisation de la législation sur la TVA dans le but de stimuler le marché unique du numérique, P7_TA(2011)0513).

¹⁹⁹ Communication de la Commission du 17 juin 1998, précitée, p. 3.

²⁰⁰ Lettre disponible à l'adresse suivante: http://www.sne.fr/wp-content/uploads/2015/03/open_letter_ewc_fep_eibf_on_cjeu_decision_on_vat_on_ebooks.pdf.

²⁰¹ Disponible dans les quatre langues à l'adresse suivante: <http://www.culturecommunication.gouv.fr/Presse/Communiqués-de-presse/Declaration-conjointe-de-Fleur-PELLERIN-Monika-GRUeTTERS-Dario-FRANCE-SCHINI-et-Malgorzata-OMILANOWSKA-sur-la-TVA-pour-le-livre-numerique>.



poser à l'application d'un taux réduit aux livres numériques²⁰².

La « Stratégie pour le marché unique numérique », publiée par la Commission européenne le 6 mai 2015, paraît néanmoins ouvrir la voie à une révision de la législation européenne dans le sens d'un alignement²⁰³. Comme nous l'avons indiqué dans l'introduction du présent article, le Président de la Commission, Jean-Claude Juncker, a, en effet, informé, le 11 mai dernier²⁰⁴, « devant la fédération des éditeurs de presse allemands [BDVZ], qu'il souhaitait présenter en 2016 une réforme destinée à aligner les taux de TVA des livres électroniques et de la presse en ligne sur ceux des supports papier, les faisant passer de 20% – régime actuellement en vigueur dans l'Union européenne – à respectivement 5,5% et 2,1% »²⁰⁵.

En outre, il ressort de la « Consultation sur le Réexamen de la législation existante sur les taux réduits de TVA », menée du 8 octobre 2012 au 4 janvier 2013 dans le cadre de la « Communication sur l'avenir de la TVA »²⁰⁶, que peu de

gens estiment que les livres numériques et les publications en ligne ne sont pas substituables aux livres et publications papier. Or, la Cour a rappelé, en septembre 2014, à l'occasion d'une question préjudicielle²⁰⁷, que le principe de neutralité fiscale « 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 »²⁰⁸.

CONCLUSION

54. Les vertus des nouvelles règles en vigueur. Les nouvelles règles en vigueur, tant celles relatives à la localisation des services numériques, que celles relatives au régime du mini-guichet unique, répondent, *a priori*, aux objectifs que les autorités européennes s'étaient fixés.

Tout d'abord, les nouvelles règles de localisation permettent de mettre fin aux discriminations découlant du régime mis en place depuis le 1^{er} juillet 2003 par la directive 2002/38/CE. Désormais, le lieu d'établissement du prestataire n'influe plus sur le taux de TVA applicable aux prestations.

Ensuite, elles conduisent à un rapprochement entre les règles applicables aux activités de commerce électronique (direct) et celles applicables à la vente à distance²⁰⁹, et ce à la faveur

²⁰² A. BEUVE-MÉRY, « Livre numérique: la France va devoir relever le taux de TVA », *Le Monde.fr*, 5 mars 2015, disponible à l'adresse suivante: http://www.lemonde.fr/economie/article/2015/03/05/livre-numerique-la-france-va-devoir-relever-le-taux-de-tva_4587611_3234.html#6SBUDZDUoqm8uQzo.99.

²⁰³ « Stratégie pour le marché unique numérique », précitée, spéc. p. 9, point 2.5.

²⁰⁴ Déjà en 2011, la Commission avait exprimé le vœu de soumettre au même taux de TVA des biens et services similaires « de façon à ce que l'on puisse répondre au défi consistant à assurer la convergence entre les supports physiques et électroniques » (Communication du 6 décembre 2011 sur l'avenir de la TVA, précitée, p. 12).

²⁰⁵ « Livre numérique: Bruxelles prêt à rejoindre Paris sur la TVA réduite », note d'actualité, 12 mai 2015, site Internet du Ministère français de la culture et de la communication.

²⁰⁶ Voy. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2012_vat_rates_fr.htm. Voy. aussi COMMISSION EUROPÉENNE, *Economic Study on Publications on all Physical Means of Support and Electronic Publications in the context of VAT*, final report, TAXUD/2012/DE/339,

spéc. pp. 79 et 80, disponible à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/economic_study_vat_on_publications_finalreport.pdf.

²⁰⁷ C.J.U.E. (3^e ch.), 11 septembre 2014 (*K Oy c. Keskusvero-lautakunta*), C-219/13, §§ 23 à 25.

²⁰⁸ Voy. la jurisprudence citée par la Cour: C.J.U.E. (5^e ch.), 8 mai 2003 (*Commission c. France*), C-384/01, § 25, et C.J.U.E. (3^e ch.), 10 novembre 2011 (*Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c. The Rank Group plc*), C-259/10 et C-260/10, § 32.

²⁰⁹ Le régime de la vente à distance met aussi en œuvre le principe de destination: la vente est taxée au lieu d'appartenance du preneur lorsqu'un certain seuil

du principe de simplification administrative, défendu par les instances européennes²¹⁰.

Enfin, elles permettent au régime du mini-guichet unique de gagner en efficacité. Le régime tel qu'applicable depuis 2003 aux prestataires assujettis non européens était, en effet, peu appliqué, ceux-ci préférant s'établir dans un État membre au taux de TVA avantageux, afin de bénéficier de ce taux, plutôt que de se soumettre au régime et être imposés au lieu d'appartenance du preneur²¹¹. Avec le nouveau régime, les prestataires n'auront plus d'intérêt à procéder de la sorte. L'extension du régime du mini-guichet unique permettrait, par ailleurs, d'alléger les charges administratives reposant sur le prestataire établi au sein de l'Union, et ce au bénéfice du développement économique du marché européen numérique.

C'est pourquoi la Commission projette d'étendre ce régime, d'ici 2016, aux biens matériels²¹². Cette extension devrait garantir un rapprochement plus étroit encore entre le régime de la vente à distance et celui du commerce électronique²¹³. Aussi, elle devrait

permettre de pallier les défaillances actuelles du régime de la vente à distance²¹⁴.

Avant de procéder à cette extension, il conviendrait néanmoins de pallier les nombreuses lacunes que le mécanisme présente en pratique. Ainsi que nous l'avons vu, tant les nouvelles règles de localisation que le régime du mini-guichet unique souffrent, en effet, de certaines faiblesses. En réalité, les objectifs que s'étaient donnés les autorités européennes ne sont que très partiellement atteints²¹⁵.

55. Les écueils des nouvelles règles en vigueur. Comme nous l'avons observé, certaines difficultés relatives à l'identification et la localisation des preneurs persistent en pratique, nonobstant l'élaboration d'un certain nombre de présomptions à ce sujet.

En outre, les nouvelles règles en vigueur continuent de faire peser sur les entreprises une charge administrative démesurée²¹⁶. Certes, les entreprises jouent un rôle fondamental dans le recouvrement de la taxe, ce qui implique de supporter les coûts associés à sa perception²¹⁷. Ces coûts doivent cependant rester proportionnés, dans le respect du principe de neutralité. Ils devraient, de surcroît, être allégés, conformément à la volonté manifestée par les instances européennes ces dernières années, en vue de favoriser l'entrepreneuriat²¹⁸.

À cet égard, on notera qu'une meilleure utilisation des instruments de coopération²¹⁹, de

est franchi, ou lorsque le prestataire a levé l'option de taxation au lieu de consommation. Sur le régime de la vente à distance, voy. not. *Manuel TVA* (2012), n° 520 à 520/6; *Mémento fiscal* (2014), n° 26, p. 174, tous deux disponibles sur Fisconet. Voy. aussi S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 30; «Précisions relatives au régime de TVA des ventes à distance», *Fiscologue*, 1995, I. 529, pp. 3 et s.; «Vente des biens à distance», page d'information, *Portail de la Commission européenne*.

²¹⁰ Accord interinstitutionnel «Mieux légiférer», *J.O.C.E.*, C 321, 31 décembre 2003. Voy. aussi, plus récemment, COMMISSION EUROPÉENNE, *Programme pour une meilleure réglementation: renforcer la transparence et l'examen des initiatives de l'UE pour mieux légiférer*, communiqué de presse, 19 mai 2015, disponible sur le site internet de la Commission.

²¹¹ Voy. not. I. MASSIN, «Régime TVA du e-commerce...», *op. cit.*, p. 8; S. KIRSCH et D. STAS, *op. cit.*, p. 6.

²¹² «Stratégie pour un marché unique numérique», précitée, p. 9. Voy. aussi Communication du 6 décembre 2011 de la Commission, précitée, p. 8.

²¹³ S. KIRSCH et C. TIMMERMANS, *op. cit.*, p. 32.

²¹⁴ Sur ces défaillances, voy. «Stratégie pour un marché unique numérique», précitée, p. 9.

²¹⁵ Voy. not. M. LAMENSCH, «The 2015 rules...», *op. cit.*, p. 11.

²¹⁶ Voy. not. M. WEIDMANN, *op. cit.*, p. 110; M. LAMENSCH, «Unsuitable place...», *op. cit.*, p. 78. Voy. aussi M. LAMENSCH, «Are 'reverse charging'...», *op. cit.*, p. 20.

²¹⁷ Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, précités, p. 5, point 9.

²¹⁸ Voy. not. «Stratégie pour un marché unique numérique», précitée, p. 9; M. LAMENSCH, «Unsuitable place...», *op. cit.*, p. 87.

²¹⁹ *Mise en œuvre des Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, précité (voy. *supra*, note n° 23) p. 44.



même que des nouvelles technologies, peut contribuer à atténuer la charge qu'impose le respect des obligations fiscales aux entreprises. Une plus grande harmonisation de la réglementation TVA applicable au sein de l'Union pourrait également participer à cet objectif²²⁰.

Marie Lamensch propose diverses solutions afin de pallier ces écueils²²¹. Gageons que la Commission européenne leur portera l'attention qu'il se doit, dans le cadre de la mise en œuvre de sa « Stratégie pour un marché unique numérique ».

Enfin, on relèvera que de nombreuses entreprises sont, à juste titre, préoccupées par la façon dont les différends pouvant naître en la matière (par ex., double imposition résultant d'une double localisation fondée sur les présomptions de localisation), seront résolus à l'avenir²²². Les risques demeurent, ainsi que nous l'avons relevé (voy. *supra*, n° 18).

Aucune procédure ni aucun mécanisme ne sont, en effet, prévus pour régler les désaccords pouvant surgir entre les États membres. La Commission européenne reconnaît, à ce propos, qu'il serait nécessaire « de mettre en place un mécanisme à l'échelle européenne permettant de résoudre les situations de double imposition. Au vu des réticences des États membres à soutenir de telles initiatives par le passé, la Commission exhorte les États membres à établir un point de contact²²³ facile

d'accès et d'en communiquer les coordonnées aux services de la Commission, afin qu'une liste complète puisse être publiée en ligne sur son portail »²²⁴. La Commission s'inscrit, de la sorte, dans la droite ligne des mécanismes de règlement des conflits conçus actuellement²²⁵.

56. L'exclusion des livres numériques du bénéficiaire du taux réduit, à la différence des livres papier. Concernant le taux de taxation des livres électroniques, on renverra à nos développements *supra* (voy. n°s 52 et 53). Puissent rapidement se réaliser les vœux du président de la Commission, formulés dans le prolongement de la « Stratégie pour le marché unique numérique », d'aligner les taux de TVA des livres électroniques et de la presse en ligne sur ceux des supports papier²²⁶, et ce à la faveur de la circulation et du développement de la connaissance et de la culture en Europe.

contact servent uniquement à la mise en œuvre du mini-guichet unique. La Commission précise que « *Such contact will not automatically bring a solution for potential cases of double taxation* » (*Portail*).

²²⁴ Rapport, p. 13.

²²⁵ Voy. not. le règlement extrajudiciaire des litiges de consommation régi par la directive 2013/11/UE du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relative au règlement extrajudiciaire des litiges de consommation et modifiant le règlement (CE) n° 2006/2004 et la directive 2009/22/CE (*J.O.U.E.*, L. 165, 18 juin 2013) et le règlement (UE) n° 524/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au règlement en ligne des litiges de consommation et modifiant le règlement (CE) n° 2006/2004 et la directive 2009/22/CE (*J.O.U.E.*, L. 165, 18 juin 2013). Sur ce sujet, voy. not. H. JACQUEMIN et A. LACHAPPELLE, « Renforcer la confiance des consommateurs par le règlement extrajudiciaire des litiges », *J.D.E.*, 2014/5, pp. 186 à 196.

²²⁶ « Livre numérique: Bruxelles prêt à rejoindre Paris sur la TVA réduite », note d'actualité, 12 mai 2015, site Internet du Ministère français de la culture et de la communication. Voy. aussi le document du Parlement européen « TVA sur les livres numériques et journaux en ligne dans l'Union européenne », précité.

²²⁰ Andrus Ansip, vice-Président en charge du Marché unique numérique, a récemment rappelé que les divergences de taxation entre États membres figurent parmi les obstacles les plus fréquents au développement du commerce transfrontière (« Digital for growth: removing barriers to build for Europe's future », Bruxelles, 1^{er} juin 2015, speech at the European Digital Forum, disponible sur le site internet de la Commission européenne).

²²¹ Voy. not. M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging'... », *op. cit.*, pp. 14-20.

²²² Rapport, p. 12.

²²³ On indiquera que ces points de contact ne coïncident pas avec ceux signalés dans la liste disponible sur le *Portail* de la Commission. En effet, ces points de

