

Le régime TVA de l'Union européenne applicable aux prestations de services numériques B2C : critiques et évolutions*



Jean BUBLOT

*Professeur à l'Université de Liège (ULiège) – Belgique
Avocat au barreau du Brabant wallon (Belgique)*



Bart PEETERS

Professeur à l'Université de Gand (UGent) et de Liège (ULiège) – Belgique



Camille TRIGAUX

Titulaire d'un master complémentaire en droit fiscal

Le monde numérique a connu une expansion impressionnante ces dernières années. En matière de TVA, ceci a donné lieu à l'adoption d'un régime dérogatoire de localisation des prestations de services numériques B2C. Depuis le 1^{er} janvier 2015, elles sont localisées dans l'État membre de consommation, en vertu du principe de destination. Le prestataire restant néanmoins responsable du paiement de la dette fiscale, mécanisme facultatif simplifiant les obligations de déclaration a été mis en place : le *mini one stop shop* (MOSS). Le présent article se penche sur ce régime, les critiques dont il fait l'objet et les changements proposés par la Commission européenne pour y répondre.

In recent years the digital economy has expanded substantially. Regarding VAT, a need was felt to replace the existing localization principles with regard to the supply of B2C digital services. As from 1 January 2015, these services are located in the Member State of consumption, based on the so-called destination principle. However, as the service provider remains responsible for paying the VAT debts, a new mechanism the mini one stop shop (MOSS), has been developed as an optional tool to facilitate the declaration obligations. The article focuses on this new mechanism, the criticism it has received and subsequent changes the European Commission has presented to respond to it.

Les dernières années sont caractérisées par une incroyable expansion du monde numérique. Le taux de croissance du commerce électronique en Europe est estimé entre 17 et 20 % pour les années 2009 à 2014. En 2015, il serait retombé à 13,4 %, mais le taux se rapporte à des montants plus importants¹.

* Cet article a été inspiré d'un travail de fin d'étude défendu fin juin 2018 par Mademoiselle Camille Trigaux pour obtenir le diplôme complémentaire de master en droit fiscal.

Cette croissance a bafoué les notions de distance, tout particulièrement dans le domaine des services numériques. Alors que, jusqu'à il y a peu, les relations

1. Deloitte, « VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation – Final report – Lot 3, Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop », novembre 2016, p. 8, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

commerciales entre entreprises et consommateurs étaient essentiellement nationales, elles peuvent aujourd'hui se nouer d'un point à l'autre du globe².

Pour faire face à cette problématique, l'article 58 de la directive TVA³ a mis sur pied un régime dérogatoire de localisation des prestations de services B2C⁴, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2015 ; il soumet les services numériques au principe de destination, en vertu duquel les services fournis sont taxables dans l'État de consommation et non plus dans celui d'origine⁵.

L'instauration du principe de destination dans le domaine des prestations de services numériques nécessitait la mise en place d'un mécanisme venant limiter les charges administratives qui auraient dû en découler : le *mini one stop shop* (MOSS), ou mini guichet unique. Il permet aux prestataires de remplir l'ensemble de leurs obligations en matière de TVA non pas dans chaque État de consommation, mais dans un seul État membre : celui d'identification.

Le régime applicable aux services numériques depuis 2015 permet de répondre à d'importants problèmes qui se posaient en pratique lorsqu'ils étaient encore soumis au principe d'origine. Il n'a cependant pas été exempt de critiques : le champ d'application matériel est difficile à cerner, les prestataires sont confrontés à d'importantes difficultés relatives à l'identification et la localisation du preneur et sont soumis aux règles de TVA applicables dans chaque État membre de consommation. Quant au régime MOSS, il continue à imposer certaines charges administratives assez lourdes et n'est pas jugé suffisamment abouti. En outre, le régime laisse la porte ouverte à de nombreuses opportunités de fraude.

La Commission européenne a été attentive à ces critiques. Le 6 mai 2015, elle publiait sa « Stratégie pour un marché unique numérique en Europe »⁶, dans laquelle elle mettait en avant sa volonté, face à la

numérisation croissante de l'économie, de veiller au renforcement d'un « espace dans lequel la libre circulation des biens, des personnes, des services et des capitaux est garantie »⁷. Les projets de la Commission ont été confirmés dans le plan d'action sur la TVA qu'elle a publié le 7 avril 2016 : la TVA étant un élément fondamental du marché unique européen, il convient d'en adapter le régime à l'économie numérique⁸.

C'est dans ce contexte qu'ont été présentées, en décembre 2016, des propositions législatives⁹ visant à :

- moderniser et simplifier la TVA pour le commerce électronique transfrontière ;
- permettre aux États membres d'appliquer un taux réduit aux livres et publications électroniques afin de respecter le principe de neutralité technologique ;
- renforcer la coopération administrative et la lutte contre la fraude à la TVA.

Cela a donné lieu à l'adoption, le 5 décembre 2017, du paquet sur le commerce électronique, composé d'une directive et de deux règlements¹⁰. Certaines

2. Voir S. BUYDENS, A. CHARLET, « Les principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 33, n° 1, p. 92.

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

4. *Business to consumer* : service rendu par une entreprise à un particulier.

5. La localisation dans l'État d'origine est la règle de principe pour les prestations de services B2C (art. 45 directive TVA).

6. Communication 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 », 6 mai 2015, COM(2015)192 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558180019305&uri=CELEX:52015DC0192>.

7. Communication de la Commission, « Stratégie pour un marché unique numérique en Europe », précitée, p. 3.

8. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, « Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix », 7 avril 2016, COM(2016) 148 final, p. 3 (ci-après, « Plan d'action sur la TVA »), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558180084271&uri=CELEX:52016DC0148>.

9. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, 1^{er} décembre 2016, COM(2016) 757 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558180561059&uri=CELEX:52016PC0757> ; proposition de règlement d'exécution du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, 1^{er} décembre 2016, COM(2016) 256 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558180561059&uri=CELEX:52016PC0756> ; proposition de règlement du Conseil modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, 1^{er} décembre 2016, COM(2016) 755 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558180561059&uri=CELEX:52016PC0755> ; proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, 1^{er} décembre 2016, COM(2016) 758 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558180561059&uri=CELEX:52016PC0758>.

10. Directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, *J.O.U.E.*, L 348, 29 décembre 2017, pp. 7-22 ; règlement (UE) 2017/2454 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur



mesures visant à simplifier le régime sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2019. Les autres dispositions entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2021 et élargiront le MOSS au OSS (*one stop shop*)¹¹. Une directive relative à l'alignement des taux a également été adoptée le 6 novembre 2018¹². Le 11 décembre 2018, la Commission a présenté une nouvelle proposition de règlement d'exécution pour faciliter l'intégration du régime OSS pour les assujettis non établis dans l'UE, en tenant compte d'un nouveau rôle pour les places de marché en ligne dans la lutte contre la fraude fiscale¹³.

Dans ce travail, nous abordons d'un œil critique le régime dérogatoire de l'article 58 de la directive TVA et nous nous intéressons aux évolutions qu'il a subies ou s'apprête à subir depuis son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015.

I. Champ d'application du régime

Le régime dérogatoire instauré à l'article 58 de la directive TVA couvre les services numériques, à savoir les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique. Il ne s'applique que dans les cas où le preneur est une personne non assujettie – ou une personne assujettie n'agissant pas dans le cadre de ses activités économiques.

La détermination des services et des preneurs visés soulève des difficultés en pratique.

1. Les services visés

En vertu de l'article 24, § 2, de la directive TVA, «sont considérés comme "services de télécommunication"»

ajoutée, *J.O.U.E.*, L 348, 29 décembre 2017, pp. 1-6; règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 348, 29 décembre 2017, pp. 32-33; voir Commission européenne, «Un marché unique numérique – Moderniser la TVA sur le commerce électronique».

11. Art. 4, § 1, directive 2017/2455 du 5 décembre 2017; art. 2 du règlement 2017/2454 du 5 décembre 2017; art. 2 du règlement d'exécution 2017/2459 du 5 décembre 2017.

12. Directive (UE) 2018/1713 du Conseil du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, *J.O.U.E.*, L 286, 14 novembre 2018, pp. 20-21.

13. Proposition de règlement d'exécution du Conseil modifiant le règlement (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les livraisons de biens ou les prestations de services facilitées par des interfaces électroniques et les régimes particuliers applicables aux assujettis qui fournissent des services à des personnes non assujetties, effectuent des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens, COM(2018) 821 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558194837738&uri=CELEX:52018PC0821>.

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»¹⁴.

L'article 6^{ter} du règlement d'exécution¹⁵ définit les services de radiodiffusion et de télévision comme comprenant «les services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels tels que les programmes de radio ou de télévision fournis au grand public via des réseaux de communication par un fournisseur de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci pour l'écoute ou le visionnage simultanés, sur la base d'une grille de programmes»¹⁶.

Enfin, en vertu de l'article 7, § 1^{er}, du règlement d'exécution, un service fourni par voie électronique répond à quatre critères : il est fourni sur l'internet ou sur un réseau électronique et sa nature rend la prestation «largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale¹⁷, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information».

La définition des services fournis par voie électronique est assez floue. Des exemples de tels services sont cités à l'annexe II de la directive TVA, ainsi qu'à l'article 7, §§ 2 et 3, du règlement d'exécution et dans son annexe I, mais ces listes sont seulement indicatives. Cela donne lieu à des interprétations divergentes d'un État à l'autre. Par conséquent, un service peut être ou non couvert par le régime, selon l'interprétation donnée par l'administration de l'État en cause. Le même service peut donc être déclaré via le régime MOSS dans certains États et doit l'être via la déclaration nationale dans d'autres.

14. Voir art. 6^{bis} du règlement d'exécution 282/2011 du 15 mars 2011 pour une liste indicative de ce qui relève ou non de ce type de services.

15. Règlement d'exécution (UE) 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 77, 23 mars 2011, pp. 375-396 («règlement d'exécution»).

16. Voir art. 6^{ter}, § 2, règlement d'exécution pour une liste indicative de ce qui relève ou non des services de radiodiffusion et de télévision.

17. Critère évalué sur la base de la relation entre le fournisseur et le client, et par rapport à la prestation de service dont il est question uniquement (M. MERKX, «VAT and e-services: when human intervention is minimal», *VAT Monitor 1*, *IBFE*, 2018, p. 1).

Les différentes positions adoptées par les autorités belges et françaises face à la notion de service électronique permettent d'illustrer ce problème¹⁸.

Du point de vue des autorités belges, pour qu'un service puisse être qualifié de service fourni par voie électronique, il n'y a pas quatre, mais uniquement trois conditions. Le dernier point de la définition donnée par le règlement d'exécution ne serait alors qu'une explication de ce qui précède : c'est parce que le service est fourni par Internet ou un autre réseau électronique et que sa nature rend la prestation essentiellement automatisée et accompagnée d'une intervention humaine minimale, que l'on peut considérer que la prestation ne pourrait pas être assurée sans les technologies de l'information. Considérer comme une quatrième condition le fait que le service ne peut être rendu que de manière électronique aurait pour conséquence de fortement restreindre le champ d'application du régime, selon les mêmes autorités.

Cette dernière interprétation est pourtant celle adoptée par la France : dès que le « résultat » d'un service fourni par voie électronique peut être obtenu autrement que par voie électronique, la France conclut automatiquement par l'exclusion du service de la qualification de « services fournis par voie électronique »¹⁹. Par exemple, une agence matrimoniale « électronique », fonctionnant au moyen d'algorithmes, ne proposerait pas de « services fournis par voie électronique », bien que ses prestations soient essentiellement automatisées et accompagnées d'une intervention humaine minimale, puisqu'il est tout à fait possible de bénéficier de services matrimoniaux fournis par une agence ayant pignon sur rue. On peut se demander combien de services continueraient, sous ce point de vue, à être visés par le régime MOSS.

Les autorités fiscales belges ont fait connaître leur position au Comité TVA et lui ont demandé de clarifier la notion. Le Comité n'a pas suivi la position belge. Il considère qu'il y a bel et bien quatre conditions à la qualification de services fournis par voie électronique et qu'elles se trouvent sur pied d'égalité. Il précise toutefois que le champ d'application du régime MOSS n'en sort pas excessivement restreint. Le fait qu'un service qui remplit toutes les conditions de la prestation par voie électronique peut avoir beaucoup de points communs avec un service comparable fourni autrement que par voie électronique

n'aboutit pas pour autant à une identité de services²⁰. Il semble donc falloir prendre en compte la manière dont le service est fourni pour conclure à l'identité ou non de services comparables, et donc à la possibilité, ou non, de soumettre la prestation au régime MOSS.

Le critère de l'intervention humaine minimale pose également problème²¹. À ce propos, le Comité TVA précise que l'intervention nécessaire à la mise en route du système et à sa maintenance doit être considérée comme une intervention humaine minimale²².

2. Le statut du preneur

Comme nous l'avons vu, le régime se limite aux services fournis à des personnes non assujetties – ou personnes assujetties n'agissant pas dans le cadre de leur activité économique. La restriction ne s'explique pas par la question de la localisation (que le preneur soit ou non assujetti, le principe de destination s'applique²³), mais par celle de la redevabilité de la taxe : ce n'est que lorsqu'il traite avec des preneurs non assujettis que le prestataire réclamera le paiement de la TVA et pourra donc bénéficier du MOSS. Dans l'autre cas, c'est le preneur assujetti qui est le redevable.

Le prestataire doit dès lors, avant toute chose, déterminer le statut de son preneur, en se basant pour cela sur les informations que ce dernier lui fournit.

En vertu de l'article 18 du règlement d'exécution, le preneur peut être considéré comme un assujetti et agissant en tant que tel dès qu'il a communiqué au prestataire son numéro d'identification TVA et que le prestataire a obtenu la confirmation de sa validité ou qu'il est prouvé que son immatriculation à la TVA est en cours.

Lorsqu'il ne le communique pas, le prestataire peut le considérer comme une personne non assujettie, même, dans le cas particulier des services numériques, s'il dispose d'informations contraires²⁴. Cette possibilité offre une plus grande sécurité juridique au prestataire dans l'hypothèse problématique où le

18. Document de travail 843 du Comité TVA du 12 février 2015, taxud.c.1(2015)694775.

19. *Ibid.*, pp. 11 et s.

20. *Ibid.*, p. 6.

21. Voir Deloitte, précité (note 1), pp. 70 et s.

22. Document de travail 843 du Comité TVA, précité (note 18), p. 5.

23. Art. 44 de la directive TVA en ce qui concerne les preneurs assujettis.

24. Article 18, § 2, al. 2, du règlement d'exécution ; la règle de principe de l'article 18, § 2, du règlement est que si le preneur ne communique pas son numéro d'identification, le prestataire peut le considérer comme une personne non assujettie, à moins qu'il ne dispose d'informations allant en sens contraire.

preneur se présente comme une personne assujettie sans toutefois communiquer de numéro d'identification à la TVA²⁵. En se prévalant de cette disposition et en réclamant au preneur le paiement de la TVA, il échappe à toute responsabilité ultérieure dans le cas où le prétendu assujetti se révélerait en fait être un consommateur final²⁶.

Cependant, il faut tenir compte de l'important risque commercial que prend le prestataire qui n'accorde pas sa confiance au client. En outre, dans le cas où la qualité d'assujetti du preneur se vérifie par la suite, le prestataire qui s'est montré prudent doit entreprendre de lourdes démarches de rectification pour permettre à son client assujetti de bénéficier de la déduction TVA à laquelle il a droit. Le client assujetti préférera éviter cette situation en se tournant vers un prestataire qui accepte directement de reconnaître sa qualité d'assujetti²⁷.

Par facilité, certaines entreprises actives dans le téléchargeement de divertissements, par exemple, considèrent automatiquement que leurs services sont fournis à des consommateurs finaux²⁸.

Dans l'hypothèse d'un client non assujetti de mauvaise foi, celui-ci se fera passer pour un assujetti soit en communiquant un numéro d'identification TVA appartenant à autrui ou erroné, soit en profitant de la confiance que déciderait de lui accorder le prestataire à qui il n'a pas communiqué de numéro. Il bénéficiera ainsi d'une exonération à la TVA.

Il est difficile, voire impossible, pour le prestataire, de mettre le doigt sur une fraude, parce que le système VIES de la Commission européenne n'est pas totalement abouti et ne présente pas la sécurité juridique suffisante²⁹. Ce système permet au prestataire de vérifier la validité des numéros d'identification à

la TVA des assujettis établis au sein de l'UE. On ne peut cependant pas y compter de manière sûre³⁰. Dans certains États membres, il ne recense que les numéros d'assujettis réalisant eux-mêmes des opérations intra-communautaires³¹. Que se passe-t-il alors dans le cas où le prestataire ne trouve pas, dans le VIES, le numéro qui lui a été renseigné, puisqu'il ne peut pas automatiquement en conclure que le numéro n'existe pas³²? En outre, le VIES ne donnant pas automatiquement le nom et l'adresse du titulaire du numéro, le prestataire ne sera pas toujours au courant du fait que son client a communiqué un numéro TVA existant mais ne lui appartenant pas³³. Dans l'état actuel des choses, le système VIES ne répond pas adéquatement aux difficultés pratiques rencontrées.

II. Application du principe de destination

La prestation de service numérique B2C est localisée dans l'État de destination. Le prestataire, après avoir déterminé le statut du preneur, doit alors le localiser afin d'identifier l'État de consommation et les règles TVA applicables à l'opération.

L'application du principe de destination a de nombreux atouts.

Elle a d'abord permis de mettre fin à la discrimination dont étaient victimes les entreprises européennes par rapport à celles établies en dehors de la Communauté : sous l'empire du principe d'origine, aucune TVA européenne n'était due lorsque le service était fourni par un prestataire extra-communautaire puisque la prestation était localisée en dehors de l'UE. Cette problématique n'était pas propre aux prestations de services numériques – le principe d'origine étant la règle générale applicable aux prestations de services B2C – mais elle y était particulièrement préoccupante : ce type de services favorisant nettement les prestations transfrontières, les consommateurs européens avaient tout le loisir de se tourner vers un prestataire de services établi dans un pays tiers plutôt que vers un prestataire communautaire³⁴. Désormais, toutes les prestations de services numériques consommées au sein de l'UE y sont taxables.

25. Deloitte, précité (note 1), pp. 65 et s.

26. Commission européenne, « Notes explicatives sur les modifications apportées en matière de TVA dans l'Union européenne en ce qui concerne le lieu de prestations des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique, qui entreront en vigueur en 2015 », 3 avril 2014, pp. 49-50, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_fr.pdf (« notes explicatives »). Le prestataire risque d'engager sa responsabilité s'il ne s'est pas présenté comme redevable de la taxe alors que le preneur était en fait un consommateur final. Les sanctions encourues par le prestataire sont définies par les États membres dans leur droit national.

27. Notes explicatives de la Commission européenne, précitées (note 26), pp. 49-50; M. LAMENSCH, « The 2015 rules for electronically supplied services – compliance issues », *VAT Monitor, IBFD*, 2015, p. 14; 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, n° 1, p. 8.

28. Voir Deloitte, précité (note 1), p. 66.

29. VAT Information Exchange System, http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale%3Dfr.

30. Deloitte, précité (note 1), p. 66.

31. Voir en ce sens M. LAMENSCH, « Fraude TVA et commerce digital », in *La fraude à la TVA*, Windhof, Promoculture-Larcier, 2017, p. 137.

32. M. LAMENSCH, « The 2015 rules for electronically supplied services – compliance issues », *op. cit.* (note 27), p. 14.

33. M. LAMENSCH, « Fraude TVA et commerce digital », *op. cit.* (note 31), p. 137.

34. Voir F. BALTUS, « Titre 4 – La localisation des opérations », in *La TVA*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 283.

Au regret du Luxembourg³⁵, la consécration du principe de destination a également mis fin aux distorsions de concurrence dues aux différences de taux entre les États membres. Le principe d'origine incitait les opérateurs à s'établir dans les États membres aux taux les plus avantageux, au vu du développement de l'économie numérique³⁶.

Enfin, le régime a engendré une meilleure répartition des recettes TVA, impôt sur la *consommation*, entre les différents États membres : l'État de consommation perçoit la taxe due sur les services consommés par ses propres résidents³⁷.

Comme le soulignait l'OCDE dans ses « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », l'application du principe de destination semble ainsi garantir la neutralité fiscale souhaitée³⁸.

Néanmoins, si le régime dérogatoire a permis une avancée appréciable sur plusieurs plans, la localisation du preneur et la soumission à différents corps de règles qu'il entraîne confrontent les entreprises à d'importantes difficultés en pratique, en particulier les petites entreprises. Le législateur est intervenu par l'intermédiaire d'une directive en introduisant des mesures simplificatrices, entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2019³⁹.

1. Localisation du preneur

Les prestations de services numériques B2C sont localisées dans l'État de consommation effective,

c'est-à-dire l'État dans lequel le preneur est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle.

Pour déterminer cet État, le prestataire se base sur les éléments factuels que lui a fournis le preneur (mécanisme d'auto-identification), après vérification « au moyen des procédures de sécurité commerciales normales telles que celles relatives aux contrôles d'identité ou de paiement »⁴⁰.

En 2015, le règlement d'exécution a tenu à alléger la tâche des prestataires en instaurant des présomptions relatives à la localisation du preneur. Deux d'entre elles s'appliquent dans des contextes particuliers rendant la localisation du preneur malaisée, voire impossible.

La première vise les prestations numériques dans les cas où le service est fourni à un endroit où la présence physique du preneur est nécessaire pour qu'il puisse en bénéficier⁴¹. L'endroit physique où se trouve le preneur détermine alors la localisation. Si l'endroit ainsi désigné se situe à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train effectuant un transport de passagers au sein de l'Union, le service est localisé dans le pays de départ du transport⁴².

La deuxième présomption concerne les hypothèses dans lesquelles le service est fourni par l'intermédiaire d'une ligne fixe, de réseaux mobiles, ou d'un décodeur, dispositif similaire ou carte de décryptage⁴³. Le preneur est considéré comme étant établi à l'endroit où est installée la ligne fixe, dans le pays identifié par le code mobile national de la carte SIM utilisée, ou à l'endroit où se trouve le décodeur ou dispositif similaire et, s'il n'est pas connu, au lieu où la carte de décryptage est envoyée aux fins de son utilisation. Encore faut-il que le prestataire dispose des informations nécessaires à l'applicabilité de la présomption. Ainsi, par exemple, si le prestataire ne peut pas savoir où se trouve le décodeur, ou si la carte de décryptage a été vendue mais pas envoyée au preneur, la présomption ne trouve pas à s'appliquer⁴⁴. En ce qui concerne la ligne fixe, il doit s'agir d'une ligne fixe résidentielle pour qu'un lien puisse être établi avec le lieu d'appartenance du preneur⁴⁵.

35. Voir en ce sens J. HEIRMAN, D. STAS, « Het VAT package: hoe Copernicaans is de revolutie? De nieuwe regels na hun inwerkingtreding doorgelicht met aandacht voor enkele bijzonderheden », *T.F.R.*, 2010, p. 538 ; voir également A. SORIANO, F. COU-TUREAU, P. NOIRHOMME, « Chapitre X – Les services fournis par voie électronique », in *VAT Package*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 104 et D. AGRAWAL, W. FOX, « Taxes in an e-commerce generation », *International Tax and Public Finance*, vol. 24, n° 5, 2017, p. 11.

36. Voir A. TRANDAFIR, « VAT on e-services: how new rules affect businesses », *SEA: Practical Application of Science*, vol. II, n° 2, 2014, p. 151.

37. Commission européenne, communiqué de presse, « Fiscalité : compte à rebours pour l'introduction d'un système de TVA plus simple et plus juste », 1^{er} juillet 2014, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-758_fr.htm.

38. OCDE, « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », Rapport du Comité des affaires fiscales, comme présenté aux Ministres à la Conférence ministérielle de l'OCDE, « Un Monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », 8 octobre 1998, <http://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/1923264.pdf> ; « La neutralité, dans un cadre international, vise, d'une part, à ce que les opérations équivalentes fassent l'objet d'une même imposition et, d'autre part, à ce que la non-discrimination et l'égalité des entreprises entre elles soient garanties, sous l'angle, du moins, de la TVA européenne en ce qui nous concerne » (OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, 2^e éd., Paris, OCDE, 2017, p. 29, disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr>).

39. Directive 2017/2455 du 5 décembre 2017, précitée (note 10).

40. Art. 23, § 2, règlement d'exécution.

41. Art. 24 bis règlement d'exécution.

42. Art. 24 bis, § 2, règlement d'exécution ; la « partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté » est définie à l'article 37, § 2, de la directive TVA comme étant « la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers ».

43. Art. 24 ter règlement d'exécution.

44. Notes explicatives de la Commission, précitées (note 26), pp. 60 et 62.

45. Notes explicatives de la Commission, précitées (note 26), p. 61.



Dans les situations non couvertes par les deux présomptions particulières, une présomption résiduaire générale s'applique. La localisation du preneur peut alors être identifiée par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires⁴⁶. L'article 24^{septies} du règlement d'exécution établit une liste d'éléments pouvant faire office de preuve.

Malgré ces présomptions, la localisation du preneur se révèle fort compliquée en pratique. Elle est d'ailleurs dénoncée par les entreprises comme étant une des charges les plus lourdes imposées par le régime du 1^{er} janvier 2015. D'après une étude menée par Deloitte, même les grandes entreprises qui savent recourir aux connaissances d'une équipe spécialisée dans les technologies de l'information et ayant ainsi accès à plus de données concernant les consommateurs, estiment qu'il est dans la plupart des cas impossible de localiser le preneur avec certitude⁴⁷.

Il est certain que le contexte automatisé des services numériques rend la tâche de la localisation particulièrement complexe⁴⁸. Des auteurs illustrent cette problématique : à partir du moment où la prestation est fournie de manière instantanée, et dans l'hypothèse, par exemple, où le prestataire serait à même de savoir qu'un service nécessitant la présence physique du preneur est consommé sur un bateau, comment pourrait-il en outre déterminer le lieu de départ du transport⁴⁹? Ou encore, en ce qui concerne la présomption applicable aux services fournis par l'intermédiaire d'un dispositif de transmission, comment le prestataire pourrait-il être mis au courant du fait qu'une ligne fixe est ou non résidentielle⁵⁰? Dans de nombreuses situations, les prestataires doivent se raccrocher à la présomption résiduaire. Mais l'obligation d'apporter deux éléments de preuve non contradictoires n'est pas non plus nécessairement aisée.

Certaines entreprises en arrivent à pratiquer le « *geo-blocking* » : seuls les preneurs établis dans l'État membre d'établissement de l'entreprise ont accès aux

services qu'elle propose. Les faibles moyens de l'entreprise la confrontent à de telles difficultés d'application du principe de destination qu'elle prend la décision de renoncer à une croissance transfrontière potentielle⁵¹.

De manière moins radicale, d'autres entreprises demandent à leurs clients de s'inscrire sur leur site avant de pouvoir bénéficier des services qu'elles proposent. Cela permet un contrôle ponctuel des données, plutôt qu'un contrôle à chaque transaction⁵².

D'autres encore ont admis prendre la liberté de ne récolter qu'un seul élément de preuve pour établir la localisation du preneur sur la base de la présomption générale, plutôt que deux. Elles ont d'ailleurs souligné le fait que l'obtention d'un deuxième élément, difficile et coûteuse, aboutit la plupart du temps au même résultat que celui obtenu sur la base du premier élément de preuve⁵³.

Le preneur mal intentionné peut à nouveau tirer profit de toutes ces difficultés de localisation pour falsifier ses informations en vue de se prétendre ressortissant d'un État membre aux taux TVA avantageux, voire d'un pays tiers à l'UE⁵⁴ : fausse adresse de facturation, falsification de l'adresse IP, ouverture d'un compte à l'étranger à partir duquel il peut effectuer le paiement... : les possibilités ne manquent pas.

L'obligation de localisation est tout particulièrement pénible pour les petites entreprises qui souvent n'ont pas les moyens financiers de profiter de solutions technologiques poussées aidant à la localisation⁵⁵. Cela a amené le législateur à adopter une mesure simplificatrice pour les micro-entreprises⁵⁶ : elles peuvent se baser sur un seul élément de preuve « fourni par une personne participant à la prestation de service, autre que le prestataire ou le preneur », tant que la valeur totale des prestations de services relevant de l'article 58 de la directive TVA ne dépasse pas le seuil de 100 000 € HTVA, au cours de l'année civile en cours et de la précédente⁵⁷. Cette mesure particulière ne vise que les assujettis établis dans un État membre de l'UE. Elle s'applique depuis le 1^{er} janvier 2019.

46. Art. 24^{ter}, d), règlement d'exécution.

47. Deloitte, précité (note 1), p. 58.

48. C. HERBAIN, I. LEJEUNE, « VAT Digital Single Market package », *Sweet & Maxwell*, 2018, p. 3.

49. L'article 24^{bis}, § 2, du règlement d'exécution prévoit que dans les cas où le service est fourni dans un endroit où la présence physique du preneur est nécessaire pour qu'il puisse en bénéficier et que cet endroit se situe à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train effectuant un transport de passagers au sein de l'Union, le service est localisé dans le pays de départ du transport ; M. VELTROP, « Identification of customers of E-services under EU VAT », *VAT Monitor*, *IBFD*, 2014, p. 264.

50. Notes explicatives de la Commission, précitées (note 26), p. 61 ; M. LAMENSCH, « The 2015 rules for electronically supplied services – compliance issues », précité (note 27), p. 14.

51. Deloitte, précité (note 1), p. 58.

52. Deloitte, précité (note 1), p. 58.

53. Deloitte, précité (note 1), p. 58.

54. M. VELTROP, « Identification of customers of E-services under EU VAT », *op. cit.* (note 49), p. 269.

55. Deloitte, précité (note 1), p. 58.

56. Voir considérants 2 et 3 du règlement 2017/2459 du 5 décembre 2017.

57. Art. 1^{er} du règlement 2017/2459 du 5 décembre 2017, modifiant l'art. 24^{ter} du règlement d'exécution.

S'il amoindrit les charges administratives supportées par les petites entreprises, soulignons la discrimination que ce seuil établit au préjudice des prestataires extra-communautaires⁵⁸.

De plus, l'allègement de la présomption risque d'augmenter encore l'imprécision relative à la localisation du preneur, et d'ouvrir encore plus grand la porte à la fraude⁵⁹.

2. Soumission à d'autres corps de règles

En vertu du principe de destination, ce sont les règles de TVA en vigueur dans l'État de consommation qui s'appliquent à l'opération. Les prestataires ne sont donc plus soumis à un seul corps de règles, celui de l'État dans lequel ils sont établis, mais à autant que le nombre d'États membres dans lesquels ils fournissent leurs prestations de services. Cela représente une charge importante qu'a voulu alléger la directive 2017/2455 du 5 décembre 2017⁶⁰.

Le 1^{er} janvier 2019, les règles applicables à la facturation ont été soustraites du principe de destination : ce sont désormais celles en vigueur dans l'État d'identification qui s'appliquent à la prestation de service, pour tout prestataire ayant fait le choix de bénéficier du régime MOSS⁶¹.

En outre, le législateur a voulu spécifiquement prêter main-forte aux micro-entreprises, premières « victimes » des difficultés engendrées par le principe de destination, elles qui ne fournissent qu'occasionnellement des services numériques transfrontaliers⁶².

Ainsi, le 1^{er} janvier 2019, un seuil *de minimis* est entré en vigueur⁶³ : si les prestations de services visées par l'article 58 de la directive TVA pour l'ensemble de l'UE ne dépassent pas un montant de 10 000 € hors TVA lors de l'année civile en cours ou de la précédente, le prestataire établi dans un État membre de l'UE peut choisir de se soumettre au principe d'origine plutôt qu'à celui de destination, et ainsi opter pour que les services qu'il fournit soient

localisés dans l'État membre dans lequel il est lui-même établi.

Les conditions cumulatives suivantes ont été insérées au deuxième paragraphe de l'article 58 de la directive TVA⁶⁴ :

- a) Le prestataire est établi ou, en l'absence d'établissement, a son domicile ou sa résidence habituelle, dans un seul État membre ; et
- b) Les services sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle, dans un État membre autre que celui visé au point a) ; et
- c) La valeur totale, hors TVA, des prestations visées au point b) ne dépasse pas, au cours de l'année civile en cours, 10 000 EUR, ou sa contre-valeur en monnaie nationale, et n'a pas dépassé ce seuil au cours de l'année civile précédente ».

Le choix qu'exerce le prestataire qui ne dépasse pas le seuil de se soumettre ou non au principe de destination le liera, « en tout état de cause », pendant deux années civiles⁶⁵.

Dès que le seuil est franchi, l'assujetti doit se soumettre à la règle générale du principe de destination pour le reste de l'année civile et pour l'année civile suivante.

Cette simplification réduit certes les charges administratives supportées par les micro-entreprises, mais n'en est pas pour autant parfaite sur les autres plans⁶⁶.

⁶⁴. Ce paragraphe de l'article 58 sera supprimé le 1^{er} janvier 2021 mais le seuil sera transposé dans le nouvel article 59 *quater* de la directive TVA et s'appliquera « aux assujettis qui effectuent des livraisons de biens couvertes par l'article 33, point a), et des prestations de services couvertes par l'article 58 » (art. 2, 7), directive 2017/2455 du 5 décembre 2017).

⁶⁵. Art. 58, § 4 nouveau, directive TVA ; la formulation de la disposition (« cette option couvre, en tout état de cause, une période de deux années civiles ») n'est pas très claire. Elle peut être interprétée comme autorisant les États membres à fixer dans leur droit national une période plus longue que deux années. Le Luxembourg a transposé la disposition en ces termes : « Cette option doit obligatoirement couvrir une période de deux années civiles [...] L'assujetti ayant exercé le droit d'option peut y renoncer à condition que, depuis le commencement de la date de prise d'effet de l'option, une période au moins égale à deux années civiles se soit écoulée » (art. 1^{er} de la loi du 18 juillet 2018 modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée aux fins de transposer l'article 1^{er} de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens).

⁶⁶. M. LAMENSCH, « European Commission's new package of proposals on e-commerce: a critical assessment », *op. cit.* (note 58), p. 140 ; C. HERBAIN, I. LEJEUNE, « VAT Digital Single Market package », *op. cit.* (note 48), p. 2.

⁵⁸. Voir également M. LAMENSCH, « European Commission's new package of proposals on e-commerce: a critical assessment », *VAT Monitor*, *IBFD*, 2017, p. 141.

⁵⁹. Même si les entreprises affirment que bien souvent, le deuxième élément de preuve ne fait que confirmer le premier ; M. LAMENSCH, « Fraude TVA et commerce digital », *op. cit.* (note 31), p. 143.

⁶⁰. Voir considérant 3 de la directive 2017/2455 du 5 décembre 2017 ; Deloitte, précité (note 1), p. 102.

⁶¹. Art. 1^{er}, 2), directive 2017/2455 du 5 décembre 2017, modifiant art. 219 *bis*, § 2, b, directive TVA.

⁶². Voir considérant 3 de la directive 2017/2455 du 5 décembre 2017 ; Deloitte, précité (note 1), p. 102.

⁶³. Art. 1^{er}, 1), directive 2017/2455 du 5 décembre 2017, modifiant art. 58 directive TVA.

Premièrement, la coexistence des deux systèmes va compléter le contrôle réalisé par les administrations.

Deuxièmement, les prestataires établis en dehors de l'UE sont à nouveau exclus du bénéfice de ce seuil : dès le premier service fourni, ils restent obligatoirement soumis au principe de destination et par conséquent aux règles applicables dans chaque État membre de consommation.

Ensuite, cela réintroduit des distorsions de concurrence entre les micro-entreprises des différents États membres.

Notons que ces deux dernières problématiques témoignent du fait que le principe d'origine bafoue celui de neutralité, que ce soit entre micro-entreprises établies dans différents États membres ou entre micro-entreprises établies dans et en dehors de l'Union – les dernières étant exclues du bénéfice du seuil et pouvant être désavantagée vis-à-vis d'entreprises européennes établies dans un État au taux plus avantageux que celui de l'État de consommation. L'OCDE le soulignait dans ses recommandations : pour respecter au mieux le principe de neutralité, il convient d'appliquer celui de destination⁶⁷.

Enfin, ce seuil pourra être perçu comme une incitation à la sous-déclaration de la part de petites entreprises.

Afin de diminuer ces difficultés découlant des différences entre les législations nationales, une plus grande harmonisation de la réglementation au sein de l'UE s'imposerait.⁶⁸

III. Taux TVA

Le principe de destination entraîne notamment l'application du taux de TVA en vigueur dans l'État de consommation.

Les taux peuvent diverger d'un État membre à l'autre, mais des limites sont imposées aux législateurs nationaux. Les États membres appliquent un taux normal, qui ne peut être inférieur à 15 %⁶⁹, et peuvent appliquer un ou deux taux réduits, sans aller au-delà de 5 %⁷⁰. Les taux réduits ne peuvent concerner que les catégories de livraisons de biens et de prestations de services figurant, de manière exhaustive, à l'annexe III de la directive⁷¹.

À ce propos, la directive TVA a longtemps établi une différence de traitement entre les livres électroniques et les livres sur support papier. Si les livres sur support papier pouvaient bénéficier de l'application d'un taux réduit en vertu de l'ancien point 6 de l'annexe III de la directive TVA⁷², les livres électroniques étaient expressément exclus de ce bénéfice en vertu de l'ancien article 98, § 2, de la directive.

La distinction a fait couler beaucoup d'encre et a donné lieu à plusieurs arrêts de la CJUE.

La France et le Luxembourg, qui appliquaient tous deux un taux réduit aux livres, y compris aux livres électroniques, ont été condamnés par la CJUE par deux arrêts du 5 mars 2015⁷³. Le principe de neutralité, invoqué par les deux États, ne permet pas, selon la Cour, « d'étendre le champ d'application d'un taux réduit de TVA en l'absence d'une disposition non équivoque »⁷⁴ qui aurait cet effet.

Dans un arrêt du 7 mars 2017 rendu sur question préjudicielle posée par la Cour constitutionnelle polonaise⁷⁵, la CJUE a encore jugé que la différence de traitement établie entre les livres électroniques et les livres sur support papier ne violait pas le principe d'égalité⁷⁶ dès lors qu'elle était justifiée par un objectif légalement admissible⁷⁷ et qu'elle était proportionnée à cet objectif. Toutefois, dans sa réponse à la Cour constitutionnelle de Pologne, la CJUE avait souligné l'intention de la Commission d'abolir cette distinction de traitement⁷⁸.

Ce fut chose faite en 2018 par l'adoption de la directive 2018/1713 du 6 novembre 2018. En son article premier, elle modifie l'article 98, § 2, et le point 6 de l'annexe III de la directive TVA afin de permettre aux États membres qui le souhaitent d'appliquer un taux réduit aux livres, journaux et périodiques, non plus uniquement sur « support physique », comme il

72. Le point 6 de l'annexe III visait la « fourniture de livres, sur tout type de support physique ».

73. CJUE, 5 mars 2015, *Commission européenne c. France*, C-479/13; CJUE, 5 mars 2015, *Commission européenne c. Luxembourg*, C-502/13.

74. Affaire C-502/13, précitée, § 51.

75. CJUE, 7 mars 2017, *Rzecznik Praw Obywatelskich*, C-390/15.

76. Le principe de neutralité et celui d'égalité, tel que prévu par l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, sont similaires. Dans son arrêt du 29 octobre 2009 (*NCC Construction Danmark A/S c. Skatteministeriet*), C-174/08, la Cour souligne d'ailleurs que le principe de neutralité traduit, en matière de TVA, le principe d'égalité et de non-discrimination (§ 41).

77. L'exclusion des livres numériques fournis par voie électronique fait partie d'un régime particulier de TVA pour le commerce électronique, que le législateur a tenu à clarifier et simplifier. Pour cette raison, le législateur a pu leur appliquer un régime distinct.

78. Intention exprimée dans la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques, 1^{er} décembre 2016, COM(2016) 758 final.

67. OCDE, « Conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique », *op. cit.* (note 38).

68. Voir not. A. LACHAPPELLE, « Services numériques & TVA : état des lieux », *R.D.T.I.*, 2015/1, n° 58, pp. 36-38.

69. Art. 97 directive TVA.

70. Art. 98 et 99 directive TVA.

71. Art. 98, § 2, directive TVA.

en était alors question, mais également « par voie électronique »⁷⁹. Cela rétablit la neutralité entre les publications « physiques » et électroniques.

Notons que la Commission a présenté une réforme générale des taux dans une proposition de directive du 18 janvier 2018⁸⁰. Cette proposition intervient dans le contexte du futur régime définitif de la TVA qui se fondera sur le principe de la taxation dans l'État membre de destination⁸¹. La Commission estime qu'il n'est plus nécessaire d'être strict au niveau des taux envers les États membres, puisqu'il n'y aura plus le risque de distorsions de concurrence⁸². Dès lors, la proposition relative à la politique des taux tend à accorder plus de liberté aux États en ce qui concerne l'application de taux réduits⁸³.

L'idée est de continuer à autoriser les États à adopter deux taux réduits d'au moins 5 % et de leur permettre en plus l'application d'un taux réduit supplémentaire, sans seuil minimal, et une exonération avec droit à déduction, c'est-à-dire un taux de 0 %⁸⁴. Le taux normal minimal de 15 % restera d'actualité⁸⁵, et les États seront limités par l'exigence selon laquelle leur taux moyen devra être supérieur à 12 %⁸⁶.

Pendant, certaines opérations continueront, par exception, à reposer sur le principe d'origine. Une trop grande liberté au niveau des taux créerait donc des distorsions de concurrence dans ces domaines-là. C'est pourquoi la Commission prévoit une liste (à l'annexe III *bis*), non plus positive, mais négative, des opérations qui ne pourront pas faire l'objet d'un taux réduit⁸⁷. Cette liste sera revue et, si nécessaire,

adaptée par la Commission tous les cinq ans⁸⁸. On n'y trouve pas les services fournis par voie électronique.

IV. MOSS

Le principe de destination supposait l'enregistrement du prestataire de services et le dépôt de déclarations dans tous les États membres dans lesquels les services sont consommés, pour être en mesure d'y verser la TVA due. Il est certain que cette charge administrative importante aurait été à l'encontre du développement de l'économie digitale qui offre aux prestataires de services numériques l'opportunité de toucher les consommateurs de tout État membre⁸⁹. C'est ainsi qu'a été mis sur pied le « *mini one stop shop* » (MOSS), ou « mini guichet unique », mécanisme simplificateur optionnel. Il permet au prestataire qui le souhaite et dont les services numériques transfrontières sont consommés au sein de l'Union, de déclarer et de verser la TVA due sur ces services dans un seul État membre : l'État d'identification.

De manière générale, le MOSS est perçu comme indispensable, en termes de temps et de coût. Deloitte évalue le coût global de mise en conformité aux règles TVA pour une entreprise n'utilisant pas le MOSS comme étant d'environ 95 % plus élevé que celui supporté par les entreprises passant par ce régime⁹⁰.

Le régime reste malgré tout perçu comme lourd au niveau des tâches administratives imposées aux prestataires⁹¹. Certaines mesures simplificatrices entreront en vigueur en 2021.

En outre, il n'est pas jugé suffisamment abouti. Le législateur est intervenu au niveau du champ d'application personnel et matériel par la directive 2017/2455 du 5 décembre 2017. Mais, actuellement, il est toujours à regretter que le MOSS ne couvre que la question de l'exigibilité et les modalités de paiement de la taxe, à l'exclusion de celle de la

79. Toujours à l'exclusion des « publications consacrées entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité » et des « publications consistant entièrement ou d'une manière prédominante en un contenu vidéo ou une musique audible » (point 6, annexe III, directive TVA).

80. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2018) 20 final, 1^{er} janvier 2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558195375933&uri=CELEX:52018PC0020>.

81. Voir à ce propos Parlement européen, « Vers un régime de TVA définitif », octobre 2018, http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/628222/EPRS_ATA%282018%29628222_FR.pdf.

82. Considérants 1 et 2, proposition de directive relative aux taux du 1^{er} janvier 2018.

83. Voir I. MASSIN, « Taux de TVA réduits : la balle est dans le camp des États membres », *le Fiscalogue*, 26 janvier 2018, p. 8.

84. Art. 1^{er}, 2), proposition de directive relative aux taux du 1^{er} janvier 2018, modifiant l'art. 98 de la directive TVA.

85. Art. 97 directive TVA.

86. Art. 1^{er}, 4), proposition de directive relative aux taux du 1^{er} janvier 2018, insérant un nouvel art. 99 *bis* dans la directive TVA.

87. Art. 1^{er}, 13), proposition de directive relative aux taux du 1^{er} janvier 2018 ; voy. également les considérants 4 et 5 de la proposition.

88. Art. 1^{er}, 5), proposition de directive relative aux taux du 1^{er} janvier 2018, modifiant l'art. 100 de la directive TVA.

89. Voir M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging' (...) », *op. cit.* (note 27), pp. 1-2.

90. Deloitte, précité (note 1), p. 15. D'après la Commission européenne, le régime du mini-guichet unique permet de diminuer les coûts que subissent les entreprises pour se mettre en conformité avec leurs obligations en matière de TVA de 500 millions d'euros, ce qui représente à peu près 41 000 euros par entreprise concernée (Commission européenne, Fiche d'information, « Modernisation de la TVA dans le cadre du commerce électronique : questions et réponses », 5 décembre 2017, http://europa.eu/rapid/press-release-MEMO-16-3746_fr.htm).

91. À ce propos, voir not. J. KELLAL, F. WERSAND, « La TVA dans l'ère de l'économie digitale – l'obsolescence non programmée », *Revue générale de fiscalité luxembourgeoise*, 2016, p. 29.

déduction. C'est ainsi que si le régime permet l'identification du prestataire dans un seul État membre de l'Union européenne, il ne résout pas la difficulté de l'exercice du droit à déduction que l'assujetti doit accomplir dans chaque État membre, avec les formalités administratives qui accompagnent cette démarche et qui peuvent être lourdes.

1. Lourdeurs administratives

A. Déclaration trimestrielle

La déclaration MOSS est une charge très importante pour le prestataire et elle s'ajoute à la déclaration que doit déposer l'assujetti auprès de son État membre en raison de ses obligations nationales en matière de TVA.

Dans le cadre du MOSS, il doit déposer une déclaration trimestrielle à l'État d'identification, qu'il ait ou non fourni des prestations de services numériques pendant la période imposable concernée⁹². Au sein de celle-ci, il distingue tous les États membres de consommation qui le concernent, et ventile le montant de la taxe due en fonction des différents taux d'imposition applicables dans ces États. Un service exonéré dans l'État où il a été consommé ne doit pas être mentionné dans la déclaration⁹³.

En guise de maigre consolation à cette charge, le délai pour déposer la déclaration passera le 1^{er} janvier 2021 de vingt jours à «la fin du mois qui suit l'expiration de la période imposable»⁹⁴.

Une autre difficulté se situe au niveau de la rectification d'une déclaration : la déclaration MOSS étant autonome, le prestataire qui souhaite faire une rectification doit aujourd'hui corriger la déclaration initiale. Ce ne sera plus le cas à partir du 1^{er} janvier 2021⁹⁵ : les corrections pourront se faire via une déclaration ultérieure.

B. Tenue d'un registre

Le prestataire soumis au MOSS doit tenir une comptabilité spécifique : chaque opération relevant du régime du mini guichet unique doit être conservée dix ans à partir du 31 décembre de l'année durant

laquelle elle a eu lieu, dans un registre tenu par le prestataire⁹⁶. La conservation de dix ans s'applique même si l'assujetti a cessé d'utiliser le régime du mini-guichet unique⁹⁷.

Si l'État d'identification ou l'État de consommation le demande, le registre doit être mis à leur disposition. Si ce n'est pas le cas dans un délai d'un mois à compter du rappel que l'assujetti recevra, celui-ci sera exclu du régime pour non-conformité systématique à la réglementation, pendant huit trimestres civils⁹⁸.

Afin d'éviter perte de temps, lourdeurs administratives et coûts de conformité – aussi bien pour l'assujetti que pour les autorités administratives⁹⁹ –, les demandes de consultation des registres seront centralisées auprès de l'État membre d'identification à partir du 1^{er} janvier 2021¹⁰⁰.

Notons ici qu'il en sera également ainsi pour les demandes relatives aux enquêtes administratives¹⁰¹.

C. Lourdeurs administratives pour l'État d'identification

Le rôle de l'État d'identification n'est évidemment pas négligeable puisqu'il est le nouvel intermédiaire entre les prestataires et les différents États membres de consommation avec lesquels ils sont en relation.

Au vu de la prochaine extension du régime MOSS à des opérations autres que les services numériques, extension qui alourdira la tâche des États d'identification, la Commission a tenu à allonger les délais dont ils disposent pour, d'une part, transmettre la déclaration et, d'autre part, verser la TVA à l'État de consommation : le 1^{er} janvier 2021, ils passeront tous deux des dix premiers jours aux vingt premiers jours du mois suivant le mois de réception de la déclaration ou du paiement¹⁰²...

2. Régime non suffisamment abouti

A. Champ d'application matériel

Le régime MOSS ne couvre actuellement que les services numériques. Considéré comme étant un succès par la Commission, il va être étendu au régime

92. Art. 364-366 et 369septies-369nonies de la directive TVA.

93. Commission européenne, « Guide du mini-guichet unique en matière de TVA », 23 octobre 2013, p. 18 (ci-après « Guide MOSS »), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_fr.pdf.

94. Art. 2, 19) et 25), directive 2017/2455 du 5 décembre 2017; art. 364 et 369septies nouveaux, directive TVA.

95. Date d'entrée en vigueur de l'art. 2, 19) et 25), directive 2017/2455 du 5 décembre 2017; art. 365, al. 2, et 369octies, § 1^{er}, nouveaux, directive TVA.

96. Art. 369 et 369duodecies directive TVA.

97. Guide MOSS, précité (note 93), p. 24.

98. Art. 58ter, § 2, c), règlement d'exécution.

99. Voir considérant 5 du règlement 2017/2454 du 5 décembre 2017.

100. Art. 1^{er}, 7), b, règlement 2017/2454 du 5 décembre 2017; art. 47decies nouveau du règlement 904/2010 du 7 octobre 2010.

101. Art. 1^{er}, 7), b, règlement 2017/2454 du 5 décembre 2017; art. 47undecies nouveau du règlement 904/2010 du 7 octobre 2010.

102. Art. 1^{er}, 7), b, règlement 2017/2454 du 5 décembre 2017; art. 47quinquies, § 2, et 47septies, § 1^{er}, al. 3, règlement 904/2010 du 7 octobre 2010.

des ventes à distance de biens, aux importations de biens dont la valeur intrinsèque ne dépasse pas 150 €, ainsi qu'aux prestations de services B2C autres que numériques¹⁰³. Cette extension entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2021¹⁰⁴. On ne parlera alors plus de « Mini One Stop Shop » mais de « One Stop Shop » (OSS).

Cela va encore amoindrir de manière importante les coûts qu'engagent les entreprises voulant se conformer au (M)OSS, puisque le régime couvrira une plus grande proportion de leurs activités¹⁰⁵.

Dans une proposition de directive du 25 mai 2018¹⁰⁶, et dans le contexte du régime définitif de TVA qui consacrera le principe de destination, le Conseil envisage l'extension du futur one stop shop à toutes les opérations transfrontières – B2C et B2B¹⁰⁷.

B. Champ d'application personnel

Jusqu'au 31 décembre 2018, le régime excluait les assujettis non établis sur le territoire de la Communauté mais qui y étaient immatriculés à la TVA à d'autres fins que l'application du régime¹⁰⁸. Ils devaient alors, pour leurs services numériques consommés au sein de l'UE, s'enregistrer et déclarer la TVA dans chaque État membre de consommation¹⁰⁹.

Cette situation a été jugée discriminatoire¹¹⁰. Cela doit toutefois être relativisé : les contrôles portant sur les prestataires établis en dehors de la Communauté étant très compliqués en pratique, les prestataires en question avaient de toute façon l'opportunité de ne pas respecter leurs obligations.

Quoi qu'il en soit, le régime leur a été élargi par la directive 2017/2455 qui modifie la définition d'« assujetti non établi sur le territoire de la Communauté » figurant à l'article 358 *bis* de la directive TVA afin de les y inclure¹¹¹.

C. Exclusion de la déduction

La déclaration MOSS ne donne droit à aucune déduction. Le gros point faible du système réside ainsi dans la problématique du préfinancement. Les prestataires sont obligés de verser immédiatement la TVA due, lors du dépôt de leur déclaration, sans pouvoir déduire la TVA qu'ils ont payée en amont. Pour la récupérer, ils doivent faire la demande de remboursement auprès de chaque État membre de consommation concerné¹¹², ce qui est un désavantage non négligeable en termes de liquidités¹¹³, sans parler des complications administratives que cela engendre.

Un assujetti établi dans l'UE et soumis au régime MOSS peut être amené à jongler avec trois déclarations. Prenons l'exemple d'un assujetti établi en Belgique : il doit déposer une déclaration belge, d'une part, pour les opérations internes et, d'autre part, la déclaration MOSS trimestrielle (qu'il ait ou non fourni des opérations soumises au régime) et éventuellement une déclaration/demande de déduction dans les États membres de consommation concernés.

Un trait pourrait être tiré sur cette problématique à l'avenir : dans la proposition de directive relative au régime définitif de la TVA, le Conseil introduit la déduction dans le régime du one stop shop¹¹⁴.

V. Opportunités de fraude

En 2015, le manque à gagner de TVA au sein de l'UE a été estimé à 170 milliards d'euros¹¹⁵.

103. Voir art. 2 de la directive 2017/2455 du 5 décembre 2017.

104. Art. 4, § 1^{er}, al. 4, directive 2017/2455 du 5 décembre 2017.

105. C. HERBAIN, I. LEJEUNE, « VAT Digital Single Market package », *op. cit.* (note 48), p. 4 ; Conseil de l'Union européenne, « TVA sur le commerce électronique : adoption de nouvelles règles », 5 décembre 2017, disponible sur <https://www.consilium.europa.eu/fr/press/releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>.

106. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'introduction de mesures techniques détaillées pour le fonctionnement du système de TVA définitif pour la taxation des échanges entre les États membres, COM(2018) 329 final, 25 mai 2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558195495147&uri=CELEX:52018PC0329>.

107. Art. 1^{er}, 140) et s., proposition de directive du 25 mai 2018, modifiant le titre XII, chapitre 6, de la directive TVA ; les assujettis non établis dans la Communauté autres que ceux fournissant uniquement des services à des personnes non assujetties dans l'UE, ne seront concernés par ce mécanisme que dans la mesure où ils passeront par les services d'un intermédiaire établi dans l'Union (art. 1^{er}, 151), de la proposition).

108. Ancien art. 358 *bis*, 1), directive TVA.

109. Guide MOSS, p. 7.

110. Voir en ce sens C. HERBAIN, I. LEJEUNE, « VAT Digital Single Market package », *op. cit.* (note 48), p. 2.

111. Art. 1^{er}, § 3, directive 2017/2455 du 5 décembre 2017.

112. La demande est adressée via le portail électronique ou par le biais de la déclaration nationale, selon que le prestataire est ou non identifié dans l'État membre de consommation concerné (au titre des directives 2008/9/CE et 86/560/CEE du Conseil, respectivement pour le régime UE et le régime non-UE).

113. Voir en ce sens Deloitte, précité (note 1), p. 102 ; M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging' (...) », *op. cit.* (note 27), p. 7.

114. Art. 1^{er}, 153), 156), 157) et 169), proposition de directive du 25 mai 2018, modifiant les art. 369 *octies*, 369 *decies bis*, 369 *decies ter*, 369 *undecies*, 402, de la directive TVA. En revanche, les assujettis dépassant dans l'UE un chiffre d'affaires annuel de 2 500 000 € devront déposer une déclaration mensuelle et non trimestrielle, ce qui alourdit les charges (art. 1^{er}, 151), proposition de directive du 25 mai 2018 modifiant art. 369 *septies* directive TVA).

115. Plan d'action sur la TVA de la Commission, précité (note 8), p. 3. Le manque à gagner de TVA est formé par la différence entre la TVA perçue et celle qui aurait pu l'être mais ne l'a pas été en raison de fraude, évasion fiscale, erreurs de calcul, faillites et insolvabilités (Plan d'action sur la TVA, note de bas de page 5).



Dans le courant des dernières années, l'UE a adopté des mesures ciblées pour renforcer la lutte contre la fraude. Énumérons-en quelques-unes.

Le 7 octobre 2010, le règlement 904/2010 a été adopté, visant à garantir la coopération administrative entre les États et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA¹¹⁶. Il prévoit l'échange d'informations, la présence de fonctionnaires sur le territoire d'autres États membres, la réalisation de contrôles simultanés, ainsi que la mise sur pied du réseau Eurofisc. Ce réseau permet un échange rapide des informations relatives à la fraude fiscale organisée.

En parallèle à l'extension du régime MOSS aux prestataires établis au sein de l'UE, en 2015, la Commission a publié quatre lignes directrices complémentaires sur l'audit du mini-guichet unique¹¹⁷.

Le 16 mars 2010 a été adoptée la directive 2010/24/CE relative à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances.

Le règlement 2017/2454 du 5 décembre 2017 modifiant le règlement 904/2010, organise un renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée¹¹⁸. Il aboutira à un échange plus rapide des informations entre les différents États membres, ainsi qu'une coopération plus importante au niveau des contrôles transfrontaliers.

Cela n'empêche malheureusement pas que le système de TVA reste vulnérable face aux intentions frauduleuses, comme le démontre M. Lamensch dans son article relatif à la fraude dans le cadre des services électroniques¹¹⁹.

1. Comportement frauduleux du prestataire

Il existe, évidemment, dans le cadre du nouveau régime, des risques de fraude classique émanant du prestataire de service, telle que la sous-déclaration et l'absence de perception ou de reversement de la taxe,

l'omission de déclarer les livraisons à soi-même, les demandes indues de remboursement, les mauvaises qualifications afin de bénéficier d'une exonération, ou encore simplement, le fait de ne pas s'enregistrer au MOSS¹²⁰.

Le régime du mini-guichet unique pose un problème particulier au niveau de la vérification des informations par l'État de consommation. Lorsque l'assujetti est enregistré au titre de la TVA, voire établi, en Belgique, par exemple, il est assez simple pour l'administration belge d'effectuer des contrôles relatifs aux activités de cet assujetti. Ce n'est pas le cas lorsque l'assujetti est enregistré dans un autre État membre et qu'il ne fait que fournir une prestation de service à un preneur établi en Belgique. Et comment contrôler les opérations auprès des particuliers?

Lorsque le prestataire est établi au sein de la Communauté, l'État comptera sur la coopération administrative entre les États membres : l'État dans lequel est établi l'assujetti devrait pouvoir lui fournir les informations requises. Quand le prestataire est établi dans un pays tiers, les contrôles sont, en pratique, extrêmement complexes. Les opportunités de fraude sont dès lors bien plus importantes pour les prestataires établis dans un pays tiers que pour les prestataires établis au sein de l'UE¹²¹.

Notons que la coopération au niveau international n'est pas inexistante, et d'ailleurs fortement soutenue par l'OCDE. Cette institution insiste sur son importance dans les principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS¹²². Elle a adopté la « Convention concernant l'assistance multilatérale »¹²³, qu'elle a développée avec le Conseil de l'Europe, et à laquelle participent 79 États. Cette Convention, qui connaît un succès accru ces dernières années, vise l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents, l'assistance en vue du recouvrement des créances fiscales et la notification de documents. Il faut également prendre en compte les conventions bilatérales telles que l'accord conclu avec la Norvège, signé le 6 février 2018¹²⁴. En outre, le plan d'action BEPS, adopté par les pays de l'OCDE et du G20 en

116. Ce règlement a réformé le cadre législatif dans ce domaine, en vigueur depuis 1976 (directive 76/306/CEE du 15 mars 1976).

117. Commission européenne, Informations pour les entreprises qui adhèrent au mini-guichet unique, « Lignes directrices complémentaires sur l'audit du mini-guichet unique », https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/one-stop_add_guidelines_fr.pdf.

118. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur le suivi du plan d'action sur la TVA, « Vers un espace TVA unique dans l'Union – Le moment d'agir », COM(2017) 566 final, p. 11, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558195615350&curi=CELEX:52017DC0566>.

119. M. LAMENSCH, « Fraude TVA et commerce digital », *op. cit.* (note 31).

120. *Ibid.*, pp. 133 à 136.

121. Voir également M. LAMENSCH, « European Commission's new package of proposals on e-commerce: a critical assessment », *op. cit.* (note 58), p. 138.

122. OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, *op. cit.* (note 38).

123. La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, amendée par le Protocole de 2010.

124. Accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, signé à Sofia, le 6 février 2018.

septembre 2013¹²⁵, cherche à lutter contre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires. Le premier des quinze points de ce plan d'action consiste à « relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique », notamment en trouvant les moyens permettant de garantir le recouvrement effectif de la TVA « en cas de fourniture transnationale de biens et de services numériques »¹²⁶. Cependant, la coopération internationale reste actuellement insuffisante, « le respect par les entreprises étrangères, c'est-à-dire non européennes, des règles TVA du pays de consommation repose malgré tout essentiellement sur une mise en conformité volontaire »¹²⁷.

Les chiffres viennent appuyer le déséquilibre entre les prestataires établis ou non au sein de l'UE au niveau des possibilités de contrôle : dans le courant de 2016, 12 900 prestataires communautaires étaient enregistrés dans le cadre du régime MOSS, contre 1 100 non européens¹²⁸.

Si le nombre total d'entreprises fournissant des prestations de services numériques transfrontières est de 83 000 contre 14 000 seulement enregistrées, Deloitte souligne toutefois dans son rapport le fait que la différence n'est pas pour autant révélatrice de la proportion de non-conformité dont feraient preuve les autres entreprises à l'égard de leurs obligations en matière de TVA¹²⁹.

En effet, il faut rester attentif au fait que de nombreuses entreprises actives dans le domaine des services numériques passent par un intermédiaire. C'est l'intermédiaire qui se soumet au régime MOSS, car il est le redevable de la taxe¹³⁰. Or, il va de soi qu'un intermédiaire intervient pour plus d'une entreprise.

En outre, des entreprises choisissent de continuer à s'inscrire auprès de chaque État membre de consommation, par exemple parce qu'elles sont de toute façon tenues de s'y identifier pour des livraisons de biens qu'elles y effectueraient.

L'ampleur du problème peut en tout état de cause être relativisée lorsque l'on constate l'importante concentration dont font l'objet les prestations de services numériques : 99 % de la TVA versée sur le MOSS le seraient par 13 % seulement des assujettis qui y sont inscrits¹³¹. Les grandes entreprises sont moins enclines à la non-conformité aux règles de la TVA que les petites entreprises, qui ont davantage de difficultés à faire face aux charges imposées par le nouveau régime. Le renforcement de la coopération administrative sur les plans européen et international surtout, minimiserait toutefois davantage cette problématique¹³².

2. Comportement frauduleux du preneur

La spécificité des services électroniques, au niveau de la fraude à la TVA, réside dans le fait que les consommateurs ont l'opportunité d'être à l'origine de la fraude, sans même devoir compter sur la participation du prestataire. Nous avons déjà mentionné ce problème dans le cadre des difficultés que peut éprouver le prestataire pour identifier et localiser ses clients.

Il suffit au preneur de tirer profit du contexte automatisé et instantané des services électroniques qui rend la vérification des informations qu'il fournit non effective en pratique. Une vérification a priori et au cas par cas par le vendeur est exclue dans la mesure où un service fourni par voie électronique doit l'être avec une intervention humaine minimale¹³³. Quant à l'hypothèse d'une vérification postpaiement, elle ne tient guère la route puisque le prix payé, TVA comprise, se base sur le statut et la localisation du preneur¹³⁴. En outre, les services numériques rendus aux consommateurs sont souvent de faible valeur, si bien que les vérifications paraissent donner lieu à une charge disproportionnée¹³⁵.

Les preneurs peuvent ainsi aisément renseigner une fausse localisation ou une identité erronée sans que le prestataire ne puisse s'en rendre compte, ni même les autorités fiscales¹³⁶.

125. « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015 », p. 3.

126. « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires », p. 15.

127. T. VANHEE, « Les moyens à disposition de l'administration fiscale pour collecter la TVA auprès des assujettis établis à l'étranger », in *La fraude à la TVA*, Windhof, Promoculture-Larcier, 2017, p. 291. Voir cette contribution pour plus de développements.

128. Commission Staff working document, Impact assessment accompanying the document « Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce », SWD(2016) 379 final, p. 74, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1558195677371&uri=CELEX:52016SC0379>.

129. Deloitte, précité (note 1), pp. 13 et s.

130. Art. 9 bis règlement d'exécution.

131. Deloitte, précité (note 1), p. 13.

132. Voir en ce sens M. VELTROP, « Identification of customers of E-services under EU VAT », *op. cit.* (note 49), pp. 269 et 270.

133. M. LAMENSCH, « Fraude TVA et commerce digital », *op. cit.* (note 31), p. 140.

134. M. VELTROP, « Identification of customers of E-services under EU VAT », *op. cit.* (note 49), p. 269.

135. S. CLAESSENS, I. LEJEUNE, « Taxation of B2C TBE services under EU VAT from 2015 », *VAT Monitor, IBFD*, 2014, p. 8 ; M. LAMENSCH, « The 2015 rules for electronically supplied services – compliance issues », *op. cit.* (note 27), p. 14.

136. M. LAMENSCH, « Fraude TVA et commerce digital », *op. cit.* (note 31), pp. 140-141.

Il conviendrait de mettre à profit l'avancée de la technologie afin de supprimer les opportunités de fraudes offertes aux clients mal intentionnés. Marie Lamensch suggère en ce sens la mise en place d'un système efficace d'identification et de localisation du preneur, tel que le recours à une carte d'identité électronique, ou encore à des entreprises financières dont la mission consisterait à collecter, et à vérifier, les données des consommateurs avant de les transmettre aux prestataires¹³⁷.

Conclusion

Le régime dérogatoire de localisation des prestations de services numériques, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2015, a été conçu dans l'espoir de répondre aux besoins criants de l'économie numérique.

Les avancées réalisées par le nouveau régime de localisation sont indéniables : il a mis fin aux situations de discriminations et de distorsion de concurrence, et permet une répartition plus équitable des recettes entre les États membres. La mise en place du système MOSS est quant à elle perçue comme nécessaire pour éviter les importants coûts et charges qui découleraient d'une application « traditionnelle » du principe de destination.

Cependant, la pratique a révélé les points faibles du système de 2015.

Pour commencer, les États membres ne sont pas d'accord sur l'étendue qu'il convient de reconnaître à la notion de « services fournis par voie électronique ». Quel est alors le champ d'application du régime ?

Difficultés d'identification et de localisation du preneur, ensuite : comment un prestataire peut-il en pratique, dans un contexte automatisé, vérifier les informations qui lui sont fournies par son client ?

En outre, la soumission des entreprises au corps de règles de chacun des États membres de consommation leur fait subir une charge importante, inexistante au temps du principe d'origine.

Enfin, le MOSS, globalement satisfaisant, est toutefois considéré comme lourd administrativement parlant et comme insuffisamment abouti, en ce qu'il ne s'applique ni à la déduction, ni, aujourd'hui, aux

opérations autres que les prestations de services numériques. Une jonglerie entre différents systèmes s'impose dès lors au prestataire qui opte pour l'application du mini-guichet unique.

La difficulté, voire l'impossibilité, de vérifier les informations fournies par le preneur au prestataire et par le prestataire aux autorités fiscales, expose le régime actuel à la fraude, en particulier dans les relations extra-communautaires, la coopération administrative internationale n'étant pas encore suffisamment efficace.

La Commission européenne a prêté l'oreille aux critiques et tenté d'y apporter certaines solutions, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019 pour certaines, ou à partir du 1^{er} janvier 2021 pour les autres : l'instauration de seuils *de minimis* en deçà desquels les petites entreprises peuvent opter pour une simplification des règles (simplification des règles de localisation, voire application du principe d'origine) ; l'application des règles de l'État d'identification en matière de facturation ; l'étendue du MOSS aux ventes à distance, aux importations de biens de faible valeur, ainsi qu'aux services autres que numériques, et la prise en compte de certaines difficultés pratiques pour son application.

À côté des améliorations, demeurent les problèmes liés à la notion de services fournis par voie électronique, les problèmes d'identification et de localisation du preneur pour la plupart des entreprises, ceux liés à la diversité des règles applicables aux opérations transfrontières, et enfin le problème éternel de la non-conformité aux règles. La possibilité de fraude laissée aux prestataires établis en dehors de l'Union européenne est sans doute le problème majeur du système.

Pour répondre à ces différentes difficultés, les auteurs prônent des solutions telles que la mise à profit des technologies afin de mettre sur pied un système d'identification et de localisation du preneur, une plus grande harmonisation de la réglementation TVA au sein de l'UE et un renforcement de la coopération administrative sur les plans européen et principalement international.

¹³⁷ M. LAMENSCH, « Are 'reverse charging' (...) », *op. cit.* (note 27), p. 14 ; M. LAMENSCH, « European Commission's new package of proposals on e-commerce: a critical assessment », *op. cit.* (note 58), p. 146.