

PLATEFORMES NUMÉRIQUES : DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS EN MATIÈRE FISCALE

Marie LAMENSCH
et Edoardo TRAVERSA¹

Résumé : *Les plateformes sont devenues des actrices incontournables du secteur de l'e-commerce. Elles ont également joué un rôle de catalyseur dans le développement du secteur de « l'économie du partage ». Leur soumission aux impôts traditionnellement levés sur les entreprises (impôt sur les revenus et TVA) présente aujourd'hui de nouveaux défis. En matière d'impôts sur les revenus, force est de constater que l'évolution du cadre existant, unanimement considéré comme dépassé par rapport à la digitalisation de l'économie, car laissant la porte ouverte à de nombreuses stratégies d'évitement, est très lente et se heurte à de nombreux obstacles juridiques et politiques, que ce soit au niveau international ou même au sein de l'Union européenne. En ce qui concerne la TVA, la situation est plus nuancée, car les plateformes représentent désormais des alliées de choix pour les gouvernements dans le cadre de la protection de leurs recettes TVA, ce qui ne va toutefois pas sans poser de multiples questions juridiques et pratiques. Dans le domaine de l'économie du partage, de nombreuses questions demeurent également ouvertes quant au traitement TVA qu'il convient de réserver aux échanges et autres transactions qui se concluent entre particuliers ainsi qu'au rôle que les plateformes pourraient éventuellement être amenées à jouer dans le cadre de la perception de la taxe.*

1. Marie Lamensch est Professeur de droit fiscal international et européen à l'Institute for European Studies de la Vrije Universiteit Brussel. Elle est également chargée de cours invitée à l'Université catholique de Louvain. Marie Lamensch est membre du Groupe d'experts TVA de la Commission européenne et du Technical Advisory Group on Consumption Taxes de l'OCDE. Edoardo Traversa est Professeur de droit fiscal et président de l'Institut d'études européennes à l'UCLouvain et avocat au Barreau de Bruxelles.

- 1 Introduction
- 2 Imposition sur les revenus : des évolutions lentes et difficiles
- 3 Collecte de la TVA sur les ventes et autres transactions conclues par l'intermédiaire de plateformes
 - 3.1 Ventes d'entreprises à particuliers
 - 3.1.1 L'approche « contrôle de première ligne »
 - 3.1.2 L'approche « responsabilité propre »
 - 3.2 L'économie du partage
 - 3.3 TVA et « services gratuits »
- 4 Conclusion

1 INTRODUCTION

Selon les estimations de la CNUCED, le secteur du commerce électronique a généré 25.300 milliards de dollars en 2015. Un montant de 22.400 milliards de dollars est attribuable aux ventes entre entreprises et un montant de 2.900 milliards de dollars est attribuable aux ventes à des particuliers². Le secteur des ventes en ligne aux particuliers n'a pas encore atteint son point de saturation. On estime qu'à l'horizon 2022, les montants générés dans ce secteur pourraient atteindre les 4.500 milliards de dollars³.

L'un des éléments clés du développement des ventes en ligne à des particuliers est l'émergence des plateformes, ces intermédiaires d'un type nouveau, aujourd'hui incontournables sur l'Internet.

L'apparition des plateformes comme intermédiaires de la vente en ligne peut paraître paradoxale. L'expansion rapide de l'Internet (avec un haut taux de pénétration dans de nombreux pays)⁴ aurait en effet pu davantage favoriser une *désintermédiation* du commerce en ligne dans la mesure où l'Internet offre, en théorie du moins, un accès direct à une base mondiale de clients potentiels, tant pour les grandes que pour les petites entreprises. La réalité est cependant tout autre et l'on assiste à un processus d'*intermédiation* important à travers tous les secteurs de la vente en ligne (quels que soient les produits ou les services vendus). Ces dernières années, un nombre limité de « méga-plateformes » (dont les incontournables Amazon et Alibaba) ont capté une partie importante du marché. En plus d'une réintermédiation, l'on assiste donc également à un processus de *concentration*⁵.

2. *Rapport de la CNUCED sur l'économie de l'information 2017 : numérisation, commerce et développement*, publication des Nations Unies, n° E. 17. II. D. 8.
3. Statista, Retail E-commerce Sales Worldwide from 2014 to 2021, 2019.
4. Selon Statista, en 2019 le taux de pénétration aux États-Unis était de 95 %. Pour le continent européen, les chiffres sont également très élevés : 94 % en Europe de l'Est, 88 % en Europe du Sud et 80 % en Europe de l'Ouest. Statistiques pour l'année 2019, disponible sur : <https://fr.statista.com/statistiques/570641/taux-de-penetration-dinternet-dans-le-monde-par-region/>.
5. Secrétariat de la CNUCED, « Favoriser les gains de développement du commerce électronique et des plateformes numériques », note pour la réunion du Groupe intergouvernemental d'experts du commerce électronique et de l'économie numérique, tenue à Genève les 18-20 avril 2018, p. 7.

À côté des plateformes traditionnelles facilitant les ventes en ligne entre entreprises ou d'entreprises à consommateurs, d'autres plateformes d'un genre différent sont également apparues, permettant la vente ou l'échange de biens et de services entre particuliers. C'est le phénomène de l'économie du partage (*sharing economy*). Ce secteur est loin d'être confidentiel. En moins de cinq ans, il a en effet atteint un niveau global de recettes d'environ 14 milliards d'euros. Il pourrait atteindre les 300 milliards d'euros d'ici 2025⁶.

De nombreuses questions se posent face à l'émergence des plateformes dans plusieurs domaines du droit. Le domaine de la fiscalité ne fait pas exception, loin s'en faut. Dans le cadre de cette contribution, nous reviendrons de manière assez succincte sur la situation en matière d'imposition internationale des revenus qui, malgré les efforts importants d'organisations internationales comme l'OCDE et l'UE, évolue encore trop lentement pour véritablement prendre en compte les spécificités de l'activité des plateformes (2.).

Nous nous pencherons ensuite sur les difficultés auxquelles sont confrontés les États relativement à la collecte de la TVA due sur les ventes effectuées via des plateformes et analyserons les législations récemment adoptées au niveau de l'Union européenne, mais aussi au Royaume-Uni et en Allemagne, visant à impliquer ces plateformes dans le processus de collecte (3.1.). Nous analyserons ensuite les difficultés qui existent pour l'application de la TVA dans le cadre de l'économie du partage (3.2.) et aborderons enfin la question de la possible taxation de la collecte de données d'utilisateurs par les plateformes (3.3.). Un résumé de nos conclusions sur ces diverses questions en lien avec l'émergence des plateformes clôturera cette contribution (4.).

2 IMPOSITION SUR LES REVENUS : DES ÉVOLUTIONS LENTES ET DIFFICILES

L'émergence de plateformes soulève de nombreuses questions concernant l'adéquation des règles actuelles en matière d'imposition sur le revenu des entreprises, en particulier dans un cadre international.

En effet, les règles internationales actuellement en vigueur en matière de répartition des compétences territoriales entre États limitent les possibilités pour l'État dans lequel se déroule l'activité économique d'imposer ses règles fiscales en l'absence d'établissement stable. La notion traditionnelle d'établissement stable, qui est présente dans le modèle de l'OCDE ainsi que dans toutes les conventions bilatérales préventives de la double imposition que les États membres de l'Union

6. Document de travail des services de la Commission stratégie pour un marché unique numérique pour l'Europe, Bruxelles, 6 mai 2015, SWD(2015) 100 final, p. 53, http://ec.europa.eu/priorities/digital-single-market/docs/dsm-swd_en.pdf.

européenne ont conclu entre eux et avec de très nombreux États tiers, fait référence à deux réalités distinctes. D'une part, selon l'expression consacrée par la convention modèle de l'OCDE, il s'agit d'une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité »⁷. Cette expression suppose un certain niveau d'infrastructures physiques, tels que des bureaux, un centre d'affaires, une usine ou tout autre bâtiment dans lequel se déroule tout ou partie du processus de production ou de commercialisation. Le modèle OCDE exclut par ailleurs des activités considérées comme préparatoires ou auxiliaires, telles que le stockage ou l'entreposage, l'exposition, la réunion d'informations...

D'autre part, la notion d'établissement stable renvoie aussi à la présence d'une personne agissant « pour le compte d'une entreprise et dispos[ant] dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » (Modèle OCDE, article 5.5, version 2014). Cela exclut l'agent indépendant ou le courtier qui agirait en tant que véritable intermédiaire sans avoir le pouvoir d'engager l'entreprise.

Pour une entreprise active dans le domaine du commerce électronique ou de l'économie digitale, il était (et est toujours dans de nombreux cas) relativement aisé d'éviter, par une structuration de ses activités internationales, de tomber dans une de ces deux hypothèses, et donc de pouvoir vendre des biens et des services sur un territoire sans être imposé sur les revenus générés par cette activité. Ceux-ci sont alors concentrés dans l'État de résidence de l'entreprise, généralement choisi pour la clémence de son régime d'imposition. Parfois, l'État de résidence n'a comme autres fonctions que de servir de *pass-through*, ces bénéfices étant immédiatement déduits sous la forme de coûts (intérêts, redevances de brevets, rémunérations pour service technique...) vers une entité du groupe localisée dans une juridiction à la fiscalité encore plus favorable (paradis fiscal). À part l'hypothèse éventuelle de règles anti-abus générales ou spécifiques⁸, ou encore de l'interdiction des aides d'État en droit européen⁹, qui présupposent la réunion de conditions qui ne sont pas toujours évidentes à établir, il est donc possible pour une plateforme de jouer sur la notion d'établissement stable pour échapper en toute légalité au paiement de l'impôt sur le revenu dans l'État de vente.

7. Sur la notion d'établissement stable, voir notamment Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, article 5 (incluant les changements liés au processus BEPS), OCDE, 2018 et les rapports au congrès 2009 de l'International Fiscal Association (Sujet A : « Is there a Permanent Establishment? », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 94a, rapport général par J. Sasseville et A. Skaar, et 40 rapports nationaux, dont le rapport belge de Cauwenbergh et Claes).
8. Sur l'abus et l'évitement de l'impôt dans l'Union européenne, voir notamment A.P. DOURADO (ed.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, IBFD, 2017 (et les rapports nationaux inclus).
9. En Europe, des pays comme l'Irlande, les Pays-Bas, ou encore le Luxembourg, se sont retrouvés sous le feu de l'actualité non seulement médiatique, mais aussi judiciaire, notamment au regard de la compatibilité de certains arrangements fiscaux conclue avec des entreprises multinationales dans le domaine du digital avec le régime européen des aides d'État. Voir notamment E. TRAVERSA et P. SABBADINI, « *Rulings* et aides d'État fiscales : un état des lieux », *JDE*, 2017/4, n° 238, pp. 138-141.

La réaction des autorités publiques vis-à-vis de ce phénomène de non-imposition des revenus des plateformes s'est manifestée à un triple niveau. L'OCDE, dans le cadre de son plan BEPS¹⁰, a lancé une série d'actions visant à adapter le cadre international et national d'imposition des revenus des entreprises digitales. L'Union européenne a, par l'entremise de la Commission, introduit plusieurs propositions visant à harmoniser l'imposition des revenus ou activités, ou au moins de certains d'entre eux, des activités digitales. Enfin, certains États membres ont adopté unilatéralement des mesures ciblant de manière spécifique les sociétés multinationales développant leur activité par l'intermédiaire de plateformes sur leur territoire. Dans ce dernier cas, les mesures proposées ou adoptées n'ont pas toujours concerné l'imposition directe des revenus, mais ont parfois débouché sur des mesures que l'on pourrait qualifier d'impôts indirects.

Après plusieurs années de travail, l'OCDE a abouti, dans le cadre de l'initiative dite de lutte contre l'érosion de l'assiette imposable et transfert de bénéfices (BEPS), à une série de rapports portant sur les 15 actions que celle-ci s'était proposé d'entreprendre¹¹. Parmi ces actions, on retiendra en particulier l'action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique » et l'action 7 « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ».

L'action 1 a abouti à un premier rapport décrivant les défis auxquels sont confrontés les systèmes fiscaux du fait de l'émergence de nouveaux modèles économiques basés sur le développement du numérique, et dans lequel l'OCDE plaide pour une continuation des travaux au-delà de l'initiative BEPS¹². La réflexion a donc été poursuivie par la publication d'un rapport intermédiaire en 2018¹³, dans lequel était soulignée la volonté des États participant au cadre inclusif de l'OCDE (*i.e.* les États membres de l'OCDE plus d'autres États ayant accepté de participer au processus, *i.e.* au total plus de 110 États dans le monde) de chercher des solutions communes aux défis posés par l'économie numérique en ce qui concerne à la fois la définition du lien entre fiscalité et territoire, et les règles d'attribution des bénéfices imposables entre juridictions. Ce rapport intermédiaire explique également comment d'autres actions du plan BEPS ont un impact positif pour les États sur l'imposition effective des bénéfices des sociétés digitales. Il donne aussi certaines lignes directrices aux États souhaitant adopter unilatéralement certaines mesures provisoires visant à taxer certaines opérations réalisées par les plateformes, tout en faisant remarquer que ce type de mesure ne fait pas l'objet d'un consensus au

10. Pour une description de la genèse et du contenu du plan d'action BEPS, voir notamment le site de l'OCDE (www.oecd.org) ainsi que E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2015, n° 1, pp. 5-24.

11. Voir Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Rapports finaux 2015, OCDE, 2015, disponible sur : www.oecd.org.

12. OCDE, « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport final 2015 », OCDE, 2015, www.oecd.org.

13. OCDE, « État des lieux des défis soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intermédiaire », OCDE, 2018, www.oecd.org.

niveau des États participants. Un rapport définitif sur l'économie du numérique est attendu pour fin 2019, il tiendra compte des avis recueillis lors d'une consultation publique qui a eu lieu au début de l'année 2019, au sujet de pistes potentielles permettant de créer une présence taxable dans l'État d'activité des entreprises digitales sur la base de différents critères, par exemple le nombre d'utilisateurs¹⁴.

L'action 7 du plan BEPS¹⁵ a abouti à un rapport dans lequel est préconisée la modification de la notion d'établissement stable dans les conventions bilatérales préventives de la double imposition, existantes et à venir, pour mettre fin à certains arrangements constatés dans la pratique antérieure. Il s'agit principalement de situations dans lesquelles plusieurs contrats ont été conclus de manière séparée et/ou successive pour éviter de tomber dans le champ d'application de la notion d'établissement stable, ou de scission artificielle d'activités dans le même but. Le rapport vise aussi à mettre fin à des arrangements par lesquels des personnes sur le territoire de l'État concerné participaient de manière active à la conclusion de contrats pour le compte d'une entreprise étrangère sans toutefois disposer du pouvoir d'engager formellement celle-ci (ce qui empêchait l'application de l'ancien article 5, § 5, de la Convention modèle de l'OCDE). Les adaptations du modèle OCDE concernant l'établissement stable devraient permettre à l'avenir, dans la mesure où elles sont reprises dans les conventions signées entre les États, de renforcer le pouvoir d'imposition de l'État dans lequel certaines plateformes sont actives. Au niveau de l'Union européenne, la Commission a fait deux propositions en mars 2018 : la première – à court terme – vise à instaurer une taxe provisoire sur les revenus de certains services numériques¹⁶, tandis que la seconde, dans la lignée des travaux précités de l'OCDE, vise à adapter la notion d'établissement stable en y incluant les situations dans lesquelles une entreprise dispose d'une présence numérique significative dans l'État d'activité. Ces propositions sont complétées par une recommandation aux États membres qui vise à étendre la notion d'établissement stable dans les conventions préventives de la double imposition¹⁷.

La taxe provisoire proposée par la Commission est localisée là où se trouve l'utilisateur et non à l'endroit où se trouve le prestataire ni même à celui où a lieu le paiement. Elle vise les activités telles que l'offre de services consistant à placer sur une interface numérique de la publicité ciblant les utilisateurs de cette interface, à transmettre des données recueillies sur les utilisateurs et générées par les activités de ces utilisateurs sur les interfaces numériques et à mettre à la disposition des

14. OCDE, « Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », document de consultation publique 13 février-6 mars 2019, www.oecd.org.

15. OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », Action 7 – Rapport final 2015, OCDE, 2015, www.oecd.org.

16. Proposition de directive du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018) 148.

17. Proposition de directive du 21 mars 2018 énonçant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, COM(2018) 147 et Recommandation du 21 mars 2018 relative à l'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative C(2018) 1650.

utilisateurs des interfaces numériques multifaces¹⁸. Cette taxe de 3 % sur le chiffre d'affaires généré par ces activités ne vise que certaines grandes entreprises, ayant des recettes (« produits » selon le texte de la directive) globales de plus de 750 millions d'euros et de plus de 50 millions d'euros dans l'Union européenne.

À plus long terme, la Commission souhaite une solution commune pour la taxation de l'économie numérique dans l'Union européenne, qui permette aux États membres de taxer les profits réalisés sur leur territoire, même si une société n'y a pas de présence physique, en créant un lien entre ces profits et le territoire des États membres selon certains critères. Ces critères sont censés recouvrir ceux qui déterminent la création de valeur dans les modèles d'entreprises numériques. Ils prennent la forme de seuils (alternatifs) et concernent le nombre d'utilisateurs (100 000), les contrats commerciaux conclus (3 000) ou le volume des recettes (7 millions €) par État concerné. La proposition définit aussi les principes d'attribution des bénéfices à cette présence numérique significative.

Ces deux propositions, qui sont soumises à la condition de l'unanimité toujours en vigueur en matière fiscale, ont été longuement discutées par les États membres réunis en Conseil, mais n'ont pas pu faire l'objet d'un consensus suffisant avant le terme de la législature 2014-2019.

Enfin, certains États membres ont souhaité aller de l'avant de manière unilatérale en adoptant différents types de mesures. Il convient de remarquer que ceux-ci ont dû agir dans le cadre existant des accords internationaux qu'ils avaient conclus, en particulier les conventions préventives de la double imposition, et donc que les mesures à proposer ou à adopter ne modifient pas explicitement les règles de répartition des compétences entre États membres par l'adaptation par exemple de la notion d'établissement stable. Ces mesures ont toutefois comme conséquence d'augmenter la présence taxable des plateformes sur leur territoire. À titre d'exemple, on peut mentionner la *diverted profit tax* (taxe sur les bénéfices détournés) britannique (applicable depuis 2015)¹⁹, ainsi que les taxes indirectes sur certains services numériques, assez semblables dans leur structure à celles proposées par la Commission européenne comme mesures provisoires, en voie d'adoption en France et en Italie (des propositions en ce sens ont aussi été faites en Espagne et en Belgique, sans toutefois avoir été adoptées).

18. Sont ainsi exclues les activités suivantes : activités de vente au détail (commerce électronique) ; services de *streaming* (interface numérique consistant en une fourniture de contenu numérique, tel que vidéo, audio ou texte, soit détenue par cette entité soit que cette entité ait acquis les droits de distribution) ; interfaces de jeux ; *crowdfunding* ; interfaces où la participation de l'utilisateur n'est pas centrale dans la création de valeur (par ex., garantir un environnement sûr, le financement) ; fourniture de services taxables entre entités d'un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière.

19. Pour une description du régime, HMRC, « Diverted Profits Tax - Guidance », November 2018, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance__December_2018_.pdf.

3 COLLECTE DE LA TVA SUR LES VENTES ET AUTRES TRANSACTIONS CONCLUES PAR L'INTERMÉDIAIRE DE PLATEFORMES

Les enjeux en matière de TVA sont d'une autre nature, dans la mesure où pour une large part, les opérations réalisées par des plateformes sont taxables dans l'État où l'activité économique a lieu. Néanmoins, il convient d'assurer l'effectivité des règles existantes.

3.1 Ventes d'entreprises à particuliers

Assurer une perception correcte de la TVA sur les ventes en ligne est devenu un enjeu majeur pour les gouvernements à travers le monde. Une des principales difficultés est qu'il est ardu, voire impossible (tant juridiquement que pratiquement), pour un État de contraindre des entreprises établies à l'étranger à percevoir de la TVA pour leur compte et de les contrôler. Le niveau de conformité à la TVA sur les opérations transfrontalières (représentant une grande partie des ventes en ligne) dépend donc largement de « la bonne volonté » des entreprises étrangères. Ce manque de contrôle sur les entreprises étrangères a un impact sur le revenu collecté, mais également sur les entreprises domestiques qui sont quant à elles soumises à des contrôles réels et subissent la concurrence déloyale des entreprises étrangères qui ne facturent pas correctement la TVA sur leurs ventes, sans en être inquiétées.

De nombreux États s'interrogent sur la meilleure façon de procéder, notamment sous les auspices de l'OCDE²⁰. Récemment, une tendance très nette s'est dégagée dans le sens d'une implication des plateformes dans le processus de collecte de la TVA sur les achats en ligne.

Depuis 2015 déjà, au sein de l'Union européenne, les plateformes à travers lesquelles des services électroniques²¹ sont fournis à des consommateurs résidant dans un des États membres doivent se charger de percevoir et remettre la TVA due sur ces services²². Un système de guichet unique est à leur disposition pour le paiement périodique de la TVA dans un seul État membre (de leur choix). À défaut

20. OCDE, « Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS », disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/publications/principes-directeurs-internationaux-pour-la-tva-tps-9789264272958-fr.htm>. L'Organisation mondiale des douanes a également mis en place un groupe de travail sur le commerce électronique afin de cartographier les éventuelles réponses politiques qui pourraient être proposées. En juin 2018, elle a publié un « cadre de normes de commerce électronique transfrontalier » qui aborde, entre autres, la question de la collecte de la TVA/TPS et des droits de douane sur les importations.

21. Par exemple, la fourniture de logiciels, de musique ou de films à télécharger et autres applications dont la fourniture se fait de manière totalement automatisée.

22. Afin de simplifier la collecte, un système de guichet unique a été mis en place. En pratique, les plateformes s'enregistrent dans un seul État membre et y remettent la TVA due sur les prestations effectuées à destination de l'ensemble des États membres.

d'enregistrement au guichet unique, un enregistrement dans chaque État membre où de la TVA est due s'impose.

Pour ce qui concerne les biens (pour lesquels l'application des règles relatives à la TVA est plus complexe dans la mesure où la localisation des biens au moment de la vente sera déterminante pour la caractérisation de la vente – élément sur lequel les plateformes n'ont souvent pas le contrôle), deux approches coexistent actuellement.

3.1.1 L'approche « contrôle de première ligne »

Une première approche consiste à exiger des plateformes, d'une part, qu'elles procèdent à certaines vérifications relativement aux vendeurs qu'elles hébergent (en particulier relativement à la validité de leur numéro TVA ; elles doivent également collecter des informations relativement aux ventes effectuées...) et, d'autre part, qu'elles bloquent ces vendeurs, soit en cas de doute relativement à la validité de leur enregistrement auprès de l'administration TVA, soit sur demande de l'administration. À défaut de se soumettre à ces obligations de *due diligence*, les plateformes sont tenues solidairement du paiement de la TVA impayée au Trésor.

Cette approche est suivie par le Royaume-Uni depuis 2016 pour les vendeurs non établis²³ et depuis 2018 pour tous les vendeurs passant par une plateforme²⁴, et par l'Allemagne (où l'obtention d'un certificat TVA par tous les vendeurs fournissant des biens à des clients allemands par l'intermédiaire de plateformes est en outre exigée) depuis janvier 2019²⁵.

3.1.2 L'approche « responsabilité propre »

En décembre 2017, les États membres ont adopté un « paquet e-commerce » en matière de TVA²⁶. L'approche choisie, qui sera applicable à partir de 2021 (l'Allemagne devra donc changer sa législation pour également s'y conformer), consiste, d'une part, à exiger des plateformes qu'elles collectent et gardent (pendant 10 ans !) le détail des transactions conclues via leur interface et, d'autre part, à traiter les plateformes comme étant « réputées avoir reçu et livré les biens elles-mêmes », et donc comme des assujettis à part entière tenus à des obligations de collecte et de remise de la TVA de manière périodique, dans tous les cas où elles *facilitent* :

- une vente de biens domestique ou intra-UE effectuée par un assujetti établi en dehors de l'Union européenne (« vente à distance »)²⁷ ;

23. *Finance Act* 2016 (UK), s. 124 introduisant les sous-sections 73B, 73C et 73D dans le *VAT Act* 1994.

24. *Finance Act* 2018 (UK), s. 38 amendant la s. 73B du *VAT Act* 1994.

25. New Sections 22f and 25e *German VAT Act*.

26. Le paquet est composé d'une directive (directive du Conseil 2017/2455 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE) et de deux règlements (règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil et règlement (UE) 2017/2454).

27. Comme indiqué *supra*, la qualification de « domestique » ou « intra-UE » dépendra non pas de la localisation du vendeur, mais de la localisation des biens. Un vendeur établi en Inde peut donc faire une « vente domestique » de biens en Allemagne si les biens et le client sont situés en Allemagne au moment de la vente.

- une importation de biens (« vente à distance depuis un pays tiers »).

Le règlement d'exécution²⁸ prévoit que le terme « facilite » sera défini de façon très large. Il visera tous les cas où une interface électronique permet à un acquéreur et à un fournisseur d'entrer en contact, ce qui aboutit à une livraison de biens à cet acquéreur²⁹. Ne seront exclues de ce système de « responsabilité propre » que les plateformes qui n'effectuent aucune des tâches suivantes³⁰ :

- (1) fixer, que ce soit directement ou indirectement, les conditions générales en vertu desquelles la livraison des biens est effectuée ;
- (2) participer, que ce soit directement ou indirectement, à la perception du paiement auprès du client ;
- (3) participer, que ce soit directement ou indirectement, à la commande ou à la livraison des biens.

Une plateforme sera également hors champ d'application de ce système de « responsabilité propre » si elle se charge uniquement d'un des aspects suivants³¹ :

- (1) le traitement de paiements en rapport avec la livraison de biens ;
- (2) le placement d'annonces concernant des biens ou la promotion de ceux-ci ;
- (3) le fait de rediriger ou de transférer des acquéreurs vers d'autres interfaces électroniques où des biens sont mis en vente, sans autre intervention dans la livraison.

Contrairement à ce qui est applicable dans le secteur des services électroniques (voy. *supra*), les plateformes qui tombent dans le champ d'application de cette disposition ne sont pas obligées de s'enregistrer via le guichet unique (ou de s'enregistrer dans chacun des États membres) pour ce qui concerne les importations (ventes à distance d'un pays tiers). Elles peuvent en effet laisser le transporteur (société postale ou de transport express) s'en charger. Elles sont cependant tenues de communiquer les informations exactes permettant au transporteur de procéder à la perception de la TVA auprès du client.

L'objectif de cette approche de « responsabilité propre » pour les plateformes est de garantir un plus haut degré de conformité. Les plateformes sont en effet plus susceptibles de se conformer à la législation sur la TVA que les milliers de vendeurs qu'elles hébergent. Il faut cependant garder à l'esprit que la problématique des

28. 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 (ci-après « règlement d'exécution »). Un accord politique a été atteint sur ce texte. Le règlement devrait donc être formellement adopté dans les prochaines semaines.

29. Article 5^{ter} du Règlement d'exécution.

30. *Idem*.

31. *Idem*.

sous-déclarations/sous-évaluations demeure non résolue en tant que telle (alors que l'on estime que plus de 60 % des importations font l'objet d'une sous-déclaration à l'importation)³². Les États membres ne peuvent en effet qu'espérer que les plateformes remettront des montants corrects de TVA/déclareront des montants corrects aux transporteurs sans avoir réellement la possibilité de les contrôler.

Il faut également souligner le risque que courent les plateformes lorsqu'elles s'enregistrent au guichet unique pour les importations. En pratique en effet, en cas d'enregistrement, la TVA doit être facturée au client au moment de la vente (le fait générateur est la conclusion de la vente) et l'entrée du bien dans l'UE (l'importation) doit alors être exonérée. À l'inverse, si la plateforme n'est pas enregistrée, elle ne facturera pas de TVA au moment de la vente, mais la TVA sera due sur l'importation. Il y aura donc lieu pour les autorités douanières de distinguer les importations qui doivent être exonérées (parce que la TVA a été facturée au moment de la vente et sera remise via le guichet unique à la fin de la période imposable) de celles qui ne doivent pas être exonérées. Cette distinction se fera sur la base de la présentation (ou non) d'un numéro d'enregistrement au guichet unique valide dans la déclaration d'importation. En d'autres termes, un numéro d'enregistrement valide donnera droit à une exonération. Des entreprises mal intentionnées pourraient donc utiliser le numéro d'une des grandes plateformes pour obtenir une exonération à l'importation (numéro qui n'est pas confidentiel puisqu'il doit être communiqué aux vendeurs actifs sur ces plateformes afin qu'ils puissent obtenir l'exonération à l'importation lorsqu'ils organisent l'envoi des marchandises) alors même que la vente n'a pas été effectuée par la plateforme et que la TVA n'a pas été facturée au moment de la vente³³. À ce stade, aucun mécanisme de protection contre ce type de fraude ne semble prévu avant 2021.

En tout état de cause, ce changement législatif au niveau de l'Union européenne, à l'horizon 2021, aura un impact significatif sur les plateformes (en termes organisationnels et de coûts). Il pourrait même, à terme, favoriser les grandes plateformes qui seront seules à même de satisfaire aux nouvelles obligations qui s'imposeront à elles (et dès lors le phénomène de *concentration* évoqué en introduction n'en sera que renforcé)³⁴.

32. Copenhagen Economics (2016), « E-commerce Imports into Europe: VAT and Customs Treatment », disponible sur : https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/8/348/1462798608/e-commerce-imports-into-europe_vat-and-customs-treatment.pdf.

33. Pour une analyse détaillée des failles du paquet e-commerce, voy. M. LAMENSCH, « Adoption of the E-commerce VAT Package: the Road Ahead is Still a Rocky one », *EC Tax Review*, vol. 27, n° 4, pp. 186-195.

34. En ce sens, M. LAMENSCH et R. MILLAR, « The Role of Marketplaces in Taxing B2C Supplies », in M. LANG (ed.), *Court of Justice of the European Union: Recent VAT Case Law 2017*, Linde Verlag, à paraître.

3.2 L'économie du partage

En moins de cinq ans, le secteur de l'économie du partage a atteint un niveau global de recettes d'environ 14 milliards d'euros. On estime qu'il pourrait atteindre les 300 milliards d'euros d'ici 2025³⁵. Actuellement, AirBnB a plus d'annonces d'hébergement à court terme que les plus grandes chaînes hôtelières du monde et Uber a une part de marché plus grande que les taxis dans un nombre croissant de villes. Face à une telle situation, la modernisation/l'adaptation des systèmes juridiques (dans le domaine du droit du travail, du droit de la concurrence, mais aussi de la fiscalité) semble inévitable.

La question, qui nous occupe ici, est de savoir dans quelle mesure les transactions, entre des particuliers, qui se déroulent sur ces plateformes doivent être soumises à la TVA.

En l'état actuel de la législation sur la TVA de l'Union européenne, les utilisateurs donnant accès à l'usage de leurs biens ou proposant des services sur des plateformes d'économie du partage ne pourraient être qualifiés d'assujettis (et donc tenus de facturer de la TVA) que s'ils effectuaient des opérations imposables (premier critère) dans le cadre d'une activité économique et dans l'optique de générer des revenus avec un certain degré de permanence (deuxième critère)³⁶. Il peut être défendu qu'il est satisfait à ce deuxième critère dès lors qu'une personne s'inscrit sur une plateforme d'économie du partage et que celle-ci reçoit de l'argent en compensation de services fournis³⁷. En revanche, lorsque l'utilisateur échange l'usage d'un bien ou un service contre un autre service, la qualification d'assujetti est moins certaine.

En ce qui concerne la satisfaction du premier critère (opération imposable), un lien direct doit être établi entre la transaction effectuée par le particulier et la rémunération perçue en retour. Concernant les services fournis contre rémunération (par ex. AirBnB, Blablacar, Uber), ce critère semble satisfait. En revanche, la situation est bien moins claire pour ce qui concerne les plateformes d'échange de biens et de services (par ex. *home swapping*, partage de services de réparation ou de préparation de repas entre voisins) dans la mesure où le lien direct entre les services fournis et la contrepartie sera moins évident. Dans de nombreux cas, l'avantage reçu sera, en effet, sans rapport avec ce qui est reçu en retour. Précisons ici que si

35. Document de travail de la Commission européenne, « A Digital Single Market Strategy for Europe – Analysis and Evidence Accompanying the Document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions A Digital Single Market Strategy for Europe », COM(2015) 192 final.

36. Voy. l'article 2 de la directive TVA (Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* L 347, 11 décembre 2006, pp. 1-118) et la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

37. C'est la position défendue par la Commission européenne dans son document de travail 878 relatif au traitement de la TVA dans l'économie du partage, disponible sur : <https://circabc.europa.eu/sd/a/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/878%20-%20VAT%20treatment%20of%20sharing%20economy.pdf>.

l'on considère que les utilisateurs, qui ne font que des échanges, ne doivent pas être considérés comme des assujettis (question analysée précédemment), la question de savoir s'il y a opération imposable est dénuée de pertinence.

Outre la question de savoir si les transactions effectuées entre utilisateurs sur les plateformes d'économie du partage remplissent les critères actuels prévus par la législation sur la TVA, l'on peut s'interroger quant à l'opportunité, en termes de politique fiscale, d'imposer ces opérations, eu égard aux coûts administratifs potentiels. En effet, exiger l'enregistrement à la TVA de tous les utilisateurs proposant des services sur des plateformes d'économie du partage engendrerait un coût significatif. Ce coût serait en réalité, dans de nombreux cas, plus important que les recettes. Par ailleurs, si ces assujettis peuvent bénéficier d'une exonération en tant que petite entreprise (une possibilité qui existe dans tous les États membres³⁸), aucune recette ne sera générée alors que des coûts administratifs seront inévitables (parce que même en cas de *opt out*, un numéro est attribué et un dossier est créé).

Par ailleurs, si l'on traite tous les utilisateurs offrant accès à leur bien via une plateforme d'économie du partage comme des assujettis, il faudra également leur reconnaître un droit à déduction de la TVA subie en amont (par exemple pour la rénovation d'un appartement dans le cas d'AirBnB), ce qui semble difficile à concevoir.

Une alternative pourrait consister à mettre en place un régime forfaitaire (comme il en existe pour les taxis, les fermiers, etc.)³⁹. Un tel système uniquement réservé aux assujettis actifs dans le secteur de l'économie du partage aurait cependant pour effet de créer une différence de traitement (*i.e.* une rupture de neutralité) entre assujettis, fondée, non pas sur le type de service fourni, mais sur le médium utilisé.

Face à une situation aussi complexe, d'aucuns pourraient conclure que le secteur de l'économie du partage doit rester hors champ du système TVA. Toutefois, l'existence des plateformes comme acteur central change la donne. Tout comme dans le secteur des ventes en ligne, les États pourraient en effet exiger à terme des plateformes de l'économie du partage de collecter elles-mêmes la TVA sur les opérations qu'elles facilitent, en suivant l'approche dite de « responsabilité propre » discutée précédemment. La question de la déduction de la TVA payée en amont par les utilisateurs offrant des services sur ces plateformes demeure cependant entière, sauf à considérer que la chaîne de transactions ainsi créée serait la suivante : une opération C2B d'un utilisateur à une plateforme (pas de TVA à la sortie et donc pas de droit à déduction) suivie par une opération B2C (TVA à la sortie et donc possibilité de déduire la TVA exposée en amont, pour autant qu'un lien direct puisse être établi avec les opérations à la sortie).

38. Conformément au titre XII, chapitre 1, de la directive TVA.

39. Voy. le titre XII (« Régimes particuliers ») de la Directive TVA.

3.3 TVA et « services gratuits »

Ce panorama des questions de TVA en relation avec les plateformes ne serait pas complet si nous n'abordions pas brièvement la question de la soumission à la TVA des services apparemment gratuits dont bénéficient les utilisateurs de plateformes. Les utilisateurs fournissent en effet régulièrement des données personnelles précieuses qui pourraient être considérées comme de la rémunération lorsqu'ils accèdent à certains sites. Google, par exemple, donne un accès apparemment gratuit à son moteur de recherche, à Gmail, Google Map et Google docs. Malgré l'apparente gratuité, il collecte cependant nombre de données lui permettant, par exemple, d'offrir de la publicité ciblée. De la même façon, Facebook ou LinkedIn offrent un accès gratuit à leur plateforme de médias sociaux, mais recueillent et vendent les données des utilisateurs.

La première question est de savoir si des situations telles que celles décrites ci-avant devraient, en toute logique, entrer dans le champ de la Directive TVA. Certains commentateurs caractérisent cette pratique comme une nouvelle forme de troc⁴⁰. La question est de savoir si, d'un point de vue TVA, elle peut être qualifiée en tant que telle (une transaction de troc) ou, dans la négative, comme une prestation de service classique dans laquelle la rémunération prend la forme non pas d'argent, mais de données personnelles.

Pour une qualification d'opération de troc, une première question est de savoir si l'utilisateur qui fournit des données (plus ou moins volontairement et sciemment) devrait être considéré comme assujetti agissant en tant que tel (puisque dans le cas d'un troc, les deux parties fournissent un service ou une vente). Les utilisateurs fournissent régulièrement des données de façon « active », par exemple leur nom, leur date d'anniversaire, leur adresse, leur lieu de travail, et les choses qu'ils « aiment ». Cependant, les données les plus pertinentes sont en réalité collectées par les plateformes en fonction des comportements et des activités des utilisateurs. Par exemple : des informations sur ce qu'ils achètent, les liens Internet sur lesquels ils cliquent, ce qu'ils recherchent, le navigateur Internet qu'ils utilisent, la musique qu'ils écoutent, combien de temps ils lisent des articles ou des titres, et les types de publicités auxquelles ils répondent (ce que l'on qualifie de métadonnées). Ces métadonnées sont souvent collectées sans que les utilisateurs en soient conscients, grâce à divers outils technologiques, comme les cookies ou les traceurs GPS. En toute hypothèse, il semble raisonnable de soutenir que les utilisateurs ne partagent pas ces données dans le cadre d'une activité économique dans laquelle ils seraient engagés.

40. E. BERNSTEIN et Th.J. LEE, « Where the Consumer is the Commodity: The Difficulty with the Current Definition of Commercial Speech », 2013 *Mich. St. L. Rev.* 39, 82 (2013) ; P.M. SCHWARTZ, « Property, Privacy, and Personal Data », 117 *Harv. L. Rev.* 2055, 2056 (2004).

Pour une qualification de prestation de service (avec échange de données en guise de contrepartie), une première question concerne la nature de la relation entre le consommateur et le destinataire des données. Il faut en effet que les parties agissent dans le cadre d'une relation juridique qui les oblige (l'un à fournir le service et l'autre à le payer). Or il peut raisonnablement être soutenu que les clients ne se sentent pas engagés à partager des données afin d'obtenir l'accès à une plateforme à titre de contrepartie. En outre, dans la mesure où l'accès à la plateforme ne dépend ni de la qualité ni de la quantité de données fournies, il peut également être soutenu qu'il ne peut y avoir de lien direct entre la fourniture de données et la réception de services électroniques. En revanche, c'est peut-être le cas lorsque des plateformes bloquent ou entravent l'accès des consommateurs en cas de refus de partage de données personnelles.

Une autre question est de savoir s'il est possible de définir une valeur monétaire comme base imposable pour les besoins de la TVA. Déjà en 2015, le Forum économique mondial avait posé la question de savoir si les données étaient « la nouvelle monnaie ? »⁴¹ et des chercheurs dans divers domaines ont reconnu que la pratique consistant à fournir des données représente une forme de contrepartie dans le cadre d'un nouveau type d'échange⁴². Il semble incontestable que les plateformes obtiennent « quelque chose » en échange de leurs données. Pour les besoins de l'application de la TVA, cependant, la difficulté réside dans le fait que chaque consommateur offrira des données d'un intérêt très différent et donc d'une valeur différente pour la plateforme, qu'il semble difficile d'estimer en termes monétaires et sur une base transactionnelle (la valeur moyenne pourrait être estimée, mais une contrepartie moyenne ne serait pas, en matière de TVA, considérée comme une contrepartie valide ayant un lien direct avec le service fourni). La situation serait différente si le client devait recevoir un gain spécifique en contrepartie de l'accès aux données.

Il pourrait également être soutenu que les données ont, en elles-mêmes, peu ou pas de valeur, mais que c'est l'algorithme développé et utilisé par les plateformes qui crée effectivement de la valeur⁴³.

Enfin, une difficulté majeure réside dans le fait que, tant dans le cadre d'une prestation de service classique que dans le cadre d'un troc, l'événement imposable doit se produire à un moment déterminé dans le temps, alors que la fourniture de données se déroule sur une base continue. Dans ces circonstances, la TVA devrait-elle être facturée sur une base régulière (mensuelle ou annuelle) ?

41. World Economic Forum, « Is Data the new Currency? », <https://www.weforum.org/agenda/2015/08/is-data-the-new-currency>.

42. A.B. THIMMESCH, « Transacting in Data: Tax, Privacy and the new Economy », 94 *Denv. U.L. Rev.* 145.

43. Rui Cabrita, William Hoke in EU VAT experts divided on Austrian proposal to tax web activity as barter transaction, Tax Notes 5 May 2017.

Nous n'oserions pas tirer de conclusions définitives sur la question de savoir si la fourniture de données contre un accès à une plateforme (ou une fonctionnalité de celle-ci) devrait être considérée comme une prestation soumise à TVA. Toutefois, compte tenu de ce qui précède, il semble que cette voie présente de nombreux obstacles⁴⁴.

Dans la mesure où les plateformes génèrent un revenu significatif de ces données reçues gratuitement, une autre forme de taxation pourrait cependant être envisagée.

Une taxe spéciale sur les entreprises, qui collectent des données de façon systématique et organisée, pourrait par exemple être introduite, comme le suggère le rapport Colin⁴⁵. Les auteurs de ce rapport proposent qu'une redevance s'applique à ceux qui collectent les données d'un très grand nombre d'utilisateurs⁴⁶. Une telle taxe pourrait être structurée, de telle sorte que le taux d'imposition réel soit lié à l'adoption de certaines bonnes pratiques (par exemple, le taux d'imposition pourrait être réduit pour les plateformes ayant mis en œuvre de bonnes pratiques publiées par le gouvernement ou offrant la possibilité aux utilisateurs de contrôler effectivement la nature et le volume de données collectées)⁴⁷.

L'option d'une taxe spécifique pour les plateformes implique cependant de se poser la question d'une possible discrimination par rapport à d'autres opérateurs qui collectent également des données, telles que les sociétés de télécommunications qui collectent des données sur leurs clients, à la fois dans le but d'améliorer les services rendus, mais aussi à leurs propres fins de marketing et parfois aussi dans le but de les vendre à des tiers.

Le mantra traditionnel, selon lequel il ne devrait pas y avoir de traitement particulier (*ring-fencing*) de l'économie numérique, nous force également à nous poser la question de savoir comment traiter la collecte de données de la clientèle dans le contexte d'une activité traditionnelle.

4. CONCLUSION

Les plateformes ont favorisé la croissance spectaculaire du secteur de l'e-commerce. Elles ont également amené les États à repenser leur stratégie en matière de protection de leurs revenus.

44. Voy. *contra*, S. PFEIFFER, « European Union - VAT on "Free" Electronic Services? », *International VAT Monitor*, 2016, vol. 27, n° 3.

45. P. COLLIN et N. COLIN, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, *Rapport au ministre de l'Économie et des Finances, au ministre du Redressement productif, au ministre délégué chargé du budget et à la ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique*, janvier 2013, pp. 130 et s.

46. *Ibid.*, pp. 121-123.

47. Cette approche a également été recommandée par le rapport Collin et Colin, p. 123.

En matière d'imposition sur les revenus, l'émergence des entreprises numériques contraint les États et les organisations internationales, comme l'OCDE et l'UE, à revoir de manière profonde les concepts clés de la fiscalité internationale utilisés dans les conventions bilatérales préventives de la double imposition, de manière à octroyer à l'État de la source (là où l'entreprise déploie effectivement son activité) un plus grand pouvoir d'imposition. Ce processus a été lancé, mais il est trop tôt à l'heure actuelle pour connaître les contours exacts que prendra la notion d'établissement stable numérique ou digital.

En matière de TVA, l'avenir nous dira si la lourdeur des obligations récemment imposées (ou bientôt imposées) aux plateformes aura un impact sur leur diversité dans le secteur de l'e-commerce ou si ces obligations renforceront le phénomène de concentration auquel nous assistons déjà aujourd'hui.

Dans le secteur de l'économie du partage également, les États s'interrogent sur la stratégie à adopter, notamment concernant la soumission à la TVA des échanges et autres transactions conclues entre particuliers. L'application de la TVA à ce secteur peut sembler une évidence au regard des montants qui sont en jeu et du risque de concurrence déloyale avec plusieurs secteurs de l'économie traditionnelle (Horeca, transport, etc.). D'un point de vue pratique cependant, d'une part, il y a de nombreux cas où, en l'état actuel de la législation, les conditions d'application de la TVA ne semblent pas remplies. D'autre part, dans les cas où ces conditions pourraient être considérées comme étant remplies, les questions de la déductibilité de la TVA en amont et du coût administratif que représenterait l'apparition de millions d'assujettis supplémentaires semblent constituer des obstacles dirimants. À l'avenir, les plateformes seront sans doute à nouveau mises à contribution et requises d'agir comme percepteur de la taxe (possiblement en leur nom propre).

Enfin, alors même que l'idée d'une application de la TVA sur les services offerts gratuitement par les plateformes en échange de données personnelles peut sembler séduisante, de nombreux obstacles techniques et pratiques semblent à nouveau s'y opposer. Une taxation alternative pourrait être la solution à ce qui est actuellement perçu comme une situation de sous-taxation des plateformes. Une telle solution doit cependant faire l'objet d'une analyse critique afin de ne pas créer de nouvelles formes de discrimination.

ABSTRACT: DIGITAL PLATFORMS: RECENT FISCAL DEVELOPMENTS

Platforms have become key actors in the e-commerce sector. They have also acted as a catalyst for the development of the sharing economy. Due to this central positioning, their taxation (both in terms of VAT and income tax) raises new issues.

With regards to income tax, the assessment of the current legislative framework shows that it is unanimously considered as outdated in relation to the digitalization of the economy, because it leaves the door open to many avoidance strategies. In addition, this assessment is very slow and faces several legal and political hurdles both at the international and EU levels.

With regards to VAT, the issues are more nuanced. Platforms now represent key allies for governments in the context of the protection of their VAT revenues. This development raises multiple legal and practical questions. For the sharing economy, there are many questions surrounding how VAT should be applied to the exchanges and other transactions performed between individuals on these platforms, and on the role that these platforms could possibly be expected to play in order to ensure appropriate taxation of this sector. Finally, the question of whether platforms should charge VAT when providing “free services” to their users is also currently under discussion.

Mots clés : fiscalité européenne, fiscalité des entreprises multinationales, BEPS, OCDE, commerce en ligne, importations biens de faible valeur, ventes à distance, taxation des plateformes, taxe sur la valeur ajoutée, économie du partage, taxation des données personnelles

Keywords: European taxation, corporate taxation, BEPS, OECD, e-commerce, low value goods imports, distance sales, platform taxation, value-added-tax, sharing economy, taxation of data