

Nouvelles obligations TVA au sein de l'UE pour toutes les plateformes de commerce électronique qui y opèrent : une analyse d'impact qualitative*

MARIE LAMENSCH**
MADELEINE MERKX***
JURIAN LOCK****
ANNE JANSSEN*****

Résumé

La modernisation du cadre européen de la TVA pour faire face au développement du commerce en ligne a été l'un des fleurons du « plan d'action TVA » de 2016 de la Commission européenne. Dans le but de réduire le risque de fraude dans les ventes de biens en ligne à des particuliers, de nouvelles règles imposant de nouvelles obligations aux plateformes (quel que soit leur lieu d'établissement) seront applicables à partir du 1^{er} juillet 2021. Ces nouvelles obligations incluent l'obligation de collecter la TVA ainsi que des données sur certaines transactions effectuées par les vendeurs qu'elles hébergent. Dans cet article, les auteurs proposent une analyse approfondie de ces nouvelles obligations ainsi qu'une évaluation qualitative de leur impact (attendu), en termes de fardeau de conformité et de risque potentiel pour les différents types de plateformes actuellement actives sur le marché. Avec la présente contribution, les auteurs cherchent à démontrer que le cadre européen de la TVA pour le commerce électronique doit encore être amélioré et que d'autres

juridictions devraient y réfléchir à deux fois avant de prendre l'approche européenne actuelle comme exemple.

I. Portée et structure de la contribution

La présente contribution analyse le fardeau de conformité (ou la « charge administrative ») et les risques que les plateformes de commerce électronique opérant dans l'UE sont susceptibles de supporter, à partir du 1^{er} juillet 2021, en conséquence directe de l'entrée en application de nouvelles règles européennes en matière de TVA visant à prévenir la fraude dans les ventes en ligne de biens à des particuliers⁽¹⁾. Ces nouvelles règles (ci-après dénommées « les nouvelles règles TVA ») exigent que les plateformes, quel que soit leur lieu d'établissement, collectent la TVA ainsi que des données sur certaines transactions effectuées par les entreprises qu'elles hébergent⁽²⁾.

* Traduction de l'article : M. LAMENSCH, M. MERKX, J. LOCK & A. JANSSEN, « New EU VAT-Related Obligations for E-commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment », *World Tax Journal*, 2021, Issue 3.

** Professor of Taxation, Louvain School of Management, UCLouvain.

*** Professor of Indirect Taxes (Erasmus University Rotterdam) et Associée au Tax Research Center de BDO Netherlands

**** Doctorant à l'Université de Leiden.

***** Maître de conférences et doctorante (Erasmus University Rotterdam). Assistante au Tax Research Centre de BDO Netherlands.

(1) Le système harmonisé de TVA de l'UE est principalement régi par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 347 du 11 décembre 2006, pp. 1-118 (la « directive TVA »). Voy. également le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée *J.O.*, L 77 du 23 mars 2011, pp. 1-22 (« le règlement d'exécution TVA »).

(2) La plupart des nouvelles règles sont établies dans 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 pour les prestations de services et les ventes à distance de biens, dans le règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et dans le règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant le règlement d'exécution (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 fournissant des services à des non-assujettis, effectuant des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens. Un résumé complet des principaux changements et des liens vers tous les textes législatifs pertinents est disponible sur le site web de la Commission européenne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en. Voy. également I. LEJEUNE et C. HERBAIN, « Recent developments on EU VAT : VAT Digital Single Market Package », *BTR*, 2018, n° 1. L'Australie a également adopté des règles qui obligent les plateformes électroniques à collecter la TPS. Pour une discussion de ces règles, voy. Michael D'ASCENZO, « Australia/International – GST and Electronic Distribution Platforms », *International VAT Monitor*, 2020, Volume 31, n° 1. Pour une analyse comparative, voy. également : M. LAMENSCH et R. MILLAR, « Le rôle des

Nouvelles obligations TVA au sein de l'UE pour toutes les plateformes de commerce électronique qui y opèrent

La charge administrative examinée inclut les coûts résultant des mesures à prendre par les plateformes afin de remplir leurs obligations légales découlant des nouvelles règles TVA. Ces coûts comprennent les coûts d'enregistrement, de déclaration, de contrôle et d'évaluation, ainsi que les coûts accessoires tels que les coûts de mise en place et d'exécution des processus légalement requis (par exemple, les systèmes informatiques)⁽³⁾. En revanche, les coûts encourus par les entreprises dans le cadre de leurs activités régulières ne sont pas pris en compte. Par exemple, les entreprises doivent conserver des informations sur leurs employés à des fins de paiement des salaires. Les données relatives aux stocks, les chiffres de vente, les prix, les transactions, les recettes et les marges bénéficiaires sont également des exemples d'informations que la plupart des plateformes collectent déjà, indépendamment des obligations légales découlant des nouvelles règles TVA. Les coûts liés à la gestion de ces informations ne sont donc pas considérés comme faisant partie d'une charge administrative pour l'appréciation donnée dans cet article⁽⁴⁾.

L'hypothèse de travail des auteurs est que les nouvelles règles TVA peuvent entraîner des charges administratives différentes entre les plateformes opérant dans le secteur des ventes en ligne, en raison de l'adoption de différents « business models ». C'est pourquoi ils sont attachés à identifier les différences pertinentes entre les opérateurs de plateformes de commerce électronique, en particulier les différents « niveaux de facilitation » qu'ils offrent, et à déterminer si l'impact des nouvelles règles TVA est susceptible de varier en fonction de ces différences. L'objectif de cette contribution n'est pas d'exprimer cet impact de manière quantitative. Cette contribution explore de manière qualitative l'alignement entre les opérations commerciales et les exigences administratives prévues par les nouvelles règles TVA. À cet égard une mise en garde s'impose : étant donné que les nouvelles règles TVA n'entrent en vigueur que le 1^{er} juillet 2021, leur impact n'a peut-être pas encore été pleinement observé. Certains effets sont toutefois déjà visibles car les plateformes devaient se préparer à leur entrée en vigueur. D'autres effets ne se matérialiseront, il est vrai, qu'une fois les règles appliquées.

Il est néanmoins possible d'identifier clairement les risques (par exemple en termes de fraude ou de responsabilité solidaire).

L'impact de la charge administrative est exprimé sur une échelle ordinale. S'il est estimé que la mise en conformité avec les nouvelles règles TVA s'aligne bien sur les processus commerciaux habituels, et que peu ou pas de changements aux processus commerciaux en place seront requis, la charge administrative est considérée comme *faible*. En revanche, lorsque les plateformes sont susceptibles de ne pas être en mesure de remplir leurs obligations dans le cadre de leurs opérations commerciales habituelles et/ou qu'elles sont susceptibles de devoir agir et apporter des changements à leurs opérations de manière à pouvoir respecter leurs obligations, cela se traduit par une charge administrative plus importante. Si ces changements ne devraient pas affecter le modèle adopté par les plateformes ou la proposition de valeur, l'impact est considéré comme *modéré*. Lorsque les plateformes sont susceptibles de ne pas pouvoir se conformer aux exigences ou que la charge administrative rend les opérations déficitaires, obligeant les plateformes à cesser leurs activités ou à apporter des changements fondamentaux à leur business model, affectant la proposition de valeur ou la position économique en général, l'impact est considéré comme *élevé* (voy. le tableau I de la section V pour le détail de l'analyse qualitative d'impact).

La contribution est structurée comme suit. Tout d'abord, le concept de « plateformes de commerce électronique » et leurs opérations commerciales sont abordés dans la section II. Les sections III et IV se concentrent sur les nouvelles exigences et la charge connexe découlant des nouvelles règles TVA. Plus précisément, la section III analyse de manière critique la nouvelle disposition portant présomption qui rend les plateformes responsables de la TVA due sur des fournitures sous-jacentes spécifiques, tandis que la section IV décrit et examine les nouvelles obligations en matière de tenue de registres. Sur la base de l'analyse effectuée aux sections III et IV, un tableau d'évaluation est présenté dans la section V. Un résumé des conclusions et quelques remarques finales sont proposés à la section VI.

Les auteurs notent que certains États membres de l'UE ont déjà adopté des règles de responsabilité

plateformes dans le commerce électronique B2C », in LANG *et al.* (éds), *CJUE – Développements récents en matière de taxe sur la valeur ajoutée 2018*, Linde Verlag, pp. 51-78.

(3) OCDE, « Mieux légiférer en Europe : Une évaluation par l'OCDE de la capacité réglementaire dans les 15 premiers États membres de l'UE », 2001, p. 2.

(4) Commission européenne, « Boîte à outils pour une meilleure réglementation : Boîte à outils n° 60 – Le modèle de coûts standard pour l'estimation des coûts administratifs », 2017, p. 489.

conjointe et solidaire pour les plateformes⁽⁵⁾ et que rien n'indique que ces règles seront abrogées à partir du 1^{er} juillet 2021. Les auteurs reconnaissent la nécessité d'étudier l'interaction entre les règles harmonisées et les règles nationales (notamment lorsque ces dernières prévoient une responsabilité conjointe et solidaire en cas de simple manquement à des obligations d'information)⁽⁶⁾. Toutefois, compte tenu de la multitude de mesures nationales et du manque actuel de connaissances sur certains aspects des règles harmonisées (en particulier l'impact sur les plateformes), les auteurs ont finalement décidé d'exclure les règles nationales de l'analyse et de se concentrer en priorité sur les règles européennes de TVA (harmonisées).

II. Exploitation d'une plateforme de commerce électronique

A. Remarque préliminaire

Cette section explore les différences entre les plateformes de commerce électronique qui pourraient affecter leur capacité à se conformer aux nouvelles règles TVA. La terminologie utilisée dans cette section ne fait pas spécifiquement référence à la formulation et aux définitions utilisées dans le cadre des nouvelles règles TVA. Cela s'applique en particulier au terme « faciliter », qui prend un sens particulier défini dans le nouvel article 5^{ter} du règlement d'exécution TVA (mettant en œuvre l'article 14^{bis} de la directive TVA)⁽⁷⁾. Quant au terme « plateforme », il apparaît dans les nouveaux articles 14^{bis} et 242^{bis} de la directive TVA, qui font référence aux « interfaces électroniques », telles que les places de marché, les

plateformes et les portails⁽⁸⁾. Dans cette section, et plus généralement tout au long de la contribution, le terme « plateforme » est utilisé car les auteurs le considèrent comme le plus générique.

B. Que sont les plateformes de commerce électronique ?

Le mot « plateforme » est utilisé au sens large, et pas seulement dans le contexte du commerce électronique : plateformes logicielles, plateformes ferroviaires, plateformes de commerce électronique, plateformes aéronautiques, plateformes démocratiques, plateformes de médias sociaux, etc. Une plateforme n'est pas un « objet » mais plutôt une « fonctionnalité » qui se manifeste dans divers objets et contextes. Le mot « plateforme » signifie littéralement « forme plate » ou « surface plate »⁽⁹⁾. Dans le monde physique, une surface plane peut fonctionner comme un terrain commun entre différents niveaux. Cette fonction est illustrée par les plateformes ferroviaires qui servent de terrain commun entre un train et la gare. Le terrain commun relie des niveaux autrement séparés, *facilitant les échanges* entre eux. Une plateforme ne doit pas nécessairement être un espace physique comme une plateforme ferroviaire. Il peut également s'agir d'un espace abstrait comme une plateforme logicielle. Cette dernière est un cadre commun qui relie les logiciels de différents fabricants, *facilitant les échanges* de données entre eux.

En tout état de cause, pour qu'un élément *fonctionne* comme une plateforme, il doit faciliter les échanges entre les parties. Les échanges sont – par définition – réciproques. La plateforme doit donc

(5) Basé sur l'article 205 de la directive TVA qui permet aux États membres de prendre des mesures pour prévenir la fraude et l'évasion en matière de TVA. C.J.U.E., 11 mai 2006, affaire C-384/04 (*Federation of Technological Industries*), ECLI:EU:C:2006:309 ; C.J.U.E., 21 décembre 2011, affaire 499/10 (*Vlaamse Oliemaatschappij*), ECLI:EU:C:2011:871. Pour plus d'informations sur ces obligations nationales, les auteurs renvoient à E.C.J.M. VAN DER HEL-VAN DIJK et M.A. GRIFFIOEN, « Online Platforms : A Marketplace for Tax Fraud ? », *Intertax*, 2019, Volume 47, n° 4, pp. 391-401 ; A. BAL, « Germany : New VAT Compliance Obligations for Online Platforms », *EC Tax Review*, 2019, n° 2, pp. 114-119 ; H.M. GRAMBECK, « Electronic Marketplaces May Be Held Liable for German VAT – New Rules Entered into Effect on 1 January 2019 », *International Vat Monitor*, janvier/février 2019 ; BENDLINGER/ECKER, « Die Rolle von Plattformen im E-Commerce – Plattformen und ihre mehrwertsteuerlichen Pflichten », in ACHATZ/TUMPEL/BIEBER (éds), *Neuerungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen*, 2020, section 2.3.2.

(6) L'Autriche et l'Italie ont mis en place de tels modèles. Pour l'Autriche, voy. l'article 18, paragraphe 11 de l'Umsatzsteuergesetz 1994. Pour l'Italie, voy. le rapport de G. Gallo du 11 juillet 2019, base de données IBFD, et le rapport de G. Gallo du 7 août 2019, base de données IBFD. Voy. pour plus d'informations : Rapport de F. De Lillo 22 janvier 2020, base de données IBFD.

(7) Règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant le règlement d'exécution (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 fournissant des services à des non-assujettis, effectuant des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens.

(8) Par exemple, eBay offre une garantie de remboursement à condition que le paiement ait été effectué par PayPal, par carte de crédit ou par un autre moyen de traitement par eBay, ce qui exclut les virements directs. Voy. eBay. (2020). Garantie client eBay. Récupéré sur : ebay.fr/help/policies/ebay-money-back-guarantee-policy/ebay-money-back-guarantee-policy?id=4210.

(9) Dictionnaire étymologique en ligne. (2021). Plateforme. Récupéré [14-06-2021] sur : <https://www.etymonline.com/search?q=platform>.

permettre une certaine forme d'interaction entre deux ou plusieurs parties. Pour cela, les deux parties doivent pouvoir s'adresser l'une à l'autre. Les plateformes sont donc multilatérales⁽¹⁰⁾. Les échanges ne peuvent avoir lieu si une seule partie peut atteindre l'autre. Si tel est le cas, les parties ne sont pas au même niveau ; elles ne sont pas, pour ainsi dire, sur une « forme plate »⁽¹¹⁾.

Au cours des dernières décennies, le nombre de sites de vente en ligne a considérablement augmenté. Pourtant, tout le monde ne dispose pas des compétences techniques nécessaires pour concevoir de tels sites. Une façon de surmonter cet obstacle est de vendre des biens et des services par l'intermédiaire d'une « plateforme de commerce électronique », c'est-à-dire une entreprise qui aide d'autres entreprises à vendre leurs biens et services en les hébergeant sur son propre site web. Ce faisant, elles fonctionnent comme une plateforme car elles fournissent un terrain commun aux vendeurs et aux acheteurs pour échanger de l'argent contre des biens et des services. Ici, la transaction de vente est l'échange facilité par la plateforme.

Les « plateformes de commerce électronique » sont un phénomène plutôt nouveau, même si le fait de permettre à d'autres entreprises de vendre leurs biens et services n'est, quant à lui, certainement pas nouveau. Les places de marché physiques font la même chose : elles offrent aux entreprises la possibilité de vendre leurs produits en surmontant les obstacles liés à l'ouverture d'un magasin physique. En ce sens, les marchés ordinaires tels que les marchés de producteurs sont des plateformes de commerce (non électronique). Ce qui distingue les plateformes de commerce électronique des marchés ordinaires, c'est qu'elles sont hébergées sur l'Internet. Parmi les exemples de plateformes

de commerce électronique bien connues, citons eBay, AliExpress, Amazon Marketplace et autres applications telles que l'App Store d'Apple. Tant les biens que les services peuvent être vendus sur une plateforme. Cette contribution étant axée sur les nouvelles règles de TVA applicables aux biens, l'analyse se concentre sur les plateformes facilitant la fourniture de biens.

C. La dimension économique des plateformes

Le « business model » de la plateforme

Le « business model » de la plateforme est souvent opposé au « business model » du pipeline⁽¹²⁾. Les entreprises dotées d'un modèle en pipeline créent de la valeur de manière linéaire tout au long de la chaîne d'approvisionnement, illustrée par l'amélioration itérative des matières premières en produits (semi-)finis pour aboutir à la fourniture aux utilisateurs finaux. Les agriculteurs qui produisent des récoltes et les commerçants qui les revendent sont des exemples d'entreprises ayant un modèle en pipeline⁽¹³⁾. Un modèle d'entreprise de type plateforme est différent. Il ne crée pas de valeur par la production ou la revente. Au lieu de cela, il crée de la valeur en facilitant les échanges entre des utilisateurs qui auraient autrement du mal à se trouver⁽¹⁴⁾. L'exploitant d'un marché de producteurs utilise un « business model » de plateforme. Bien qu'il ne produise ni ne revende rien lui-même, la valeur est néanmoins créée parce qu'il facilite un terrain d'entente entre acheteurs et vendeurs pour des échanges qui n'auraient pas lieu autrement.

La valeur créée par une plateforme dépend de la taille et de la composition de sa base d'utilisateurs. Une petite base d'utilisateurs signifie que chaque

⁽¹⁰⁾ A. ASLAM et A. SHAH, « Taxation and the Peer-to-Peer Economy », *IMF Working Paper WP17/187*, 2017, p. 10 ; L. FILISTRUCCHI, D. GERADIN et E. VAN DAMME, « Identifying Two-Sided Markets », *TILEC Discussion paper*, DP 2012-008, p. 2 ; D. S. EVANS, « Multisided Platforms. Dynamic Competition and the Assessment of Market Power for Internet Based Firms », Chicago Coase-Sandor Institute for Law and Economics, *Working Paper*, n° 753, mars 2016, p. 2.

⁽¹¹⁾ Selon les auteurs, la publicité est un exemple de situation dans laquelle une partie peut atteindre l'autre partie mais pas l'inverse. Qu'elles soient publiées dans un journal, sur un panneau d'affichage ou sur un site web, les publicités constituent un flux d'informations à sens unique entre les annonceurs et le public. Par conséquent, les publicités ne fonctionnent généralement pas comme une plateforme mais plutôt comme un *affichage*. Il en irait autrement si les destinataires utilisaient le système d'annonces pour répondre aux annonceurs. Il convient de noter que ce point de vue s'écarte de celui de l'OCDE, qui suggère que les annonces comptent comme des plateformes, car les annonces pourraient être comprises comme une interaction unidirectionnelle. Les auteurs ne suivent pas cette conception, car la proposition selon laquelle l'« interaction » peut être unidirectionnelle est contradictoire.

⁽¹²⁾ Voy. A.M. BAL, « Managing EU VAT Risks for Platform Business Models », *72 Bull. Intl. Taxn.*, 4a/Special Issue, 2018, *Bulletin des impôts internationaux IBFD*.

⁽¹³⁾ OCDE, « Défis fiscaux découlant de la numérisation – Rapport intermédiaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS », *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base et le transfert de bénéfices*, Paris, Éditions de l'OCDE, 2018, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>, pp. 36-7.

⁽¹⁴⁾ P. EVANS, A. GAWER, « The rise of the platform enterprise : A global survey », 2016, https://www.thecge.net/wp-content/uploads/2016/01/PDF-WEB-Platform-Survey_01_12.pdf.

utilisateur n'a que quelques autres utilisateurs avec qui faire des échanges⁽¹⁵⁾. Chaque utilisateur supplémentaire augmente de façon exponentielle le nombre d'échanges potentiels, ce qui accroît la valeur pour tous les utilisateurs. Ce phénomène est appelé « effets de réseau ». La composition est également pertinente. Une place de marché avec uniquement des vendeurs ou uniquement des acheteurs offre peu de valeur⁽¹⁶⁾. Les deux parties du marché doivent être présentes dans une proportion adéquate⁽¹⁷⁾. En fait, la valeur est maximisée lorsque *tous les* utilisateurs d'un marché donné s'engagent sur la même plateforme. La plateforme qui obtient une base d'utilisateurs avec une masse critique devient généralement dominante, laissant peu – voire pas – de place aux concurrents (marché « winner-takes-all »)⁽¹⁸⁾. L'effet exponentiel des utilisateurs fonctionne également dans le sens inverse. Pour chaque utilisateur qui quitte la plateforme, la valeur pour les utilisateurs restants diminue de manière exponentielle. Pour les plateformes qui ne parviennent pas à obtenir ou à maintenir une masse critique, les effets de réseau propulseront la participation des utilisateurs vers le bas, vers une position d'équilibre avec une participation nulle⁽¹⁹⁾. En d'autres termes, la plateforme fait faillite.

Plateformes en ligne

Les plateformes en ligne sont des plateformes auxquelles les utilisateurs peuvent accéder par le biais d'un réseau électronique tel qu'Internet⁽²⁰⁾. L'importance économique du « business model » des plateformes s'est accrue avec l'émergence des

plateformes en ligne, eu égard au fait qu'être établi en ligne amplifie les facteurs de valeur du « business model » des plateformes. Contrairement à leurs homologues physiques, les plateformes en ligne sont accessibles à tout moment de la journée par des utilisateurs du monde entier, ce qui permet d'élargir la base d'utilisateurs⁽²¹⁾. L'expansion peut être relativement rapide et peu coûteuse, car elle nécessite peu d'investissements supplémentaires en personnel et en actifs corporels. Ce phénomène, appelé « échelle sans masse », peut permettre à une plateforme d'occuper une position dominante sur le marché⁽²²⁾. Néanmoins, comme les utilisateurs peuvent aussi passer plus facilement à d'autres plateformes, les plateformes en ligne doivent protéger leur base d'utilisateurs car elles peuvent devenir obsolètes tout aussi rapidement⁽²³⁾.

Monétiser la valeur

Il existe plusieurs façons pour les opérateurs de plateformes de monétiser de la valeur. La facturation d'un droit d'accès peut être problématique, car elle peut repousser les utilisateurs. Une autre solution consiste à prélever une commission sur les transactions. Selon le type de marché, les vendeurs et les acheteurs peuvent supporter les coûts de manière égale. Il est également possible de répartir les coûts de manière asymétrique si la sensibilité aux coûts diffère⁽²⁴⁾. Les opérateurs de plateformes peuvent être amenés à concevoir leurs structures de prix de manière à anticiper de tels effets. Ainsi, une plateforme peut faire payer uniquement les vendeurs ou uniquement les consommateurs⁽²⁵⁾.

- (15) Toutes les plateformes n'obtiennent pas suffisamment d'utilisateurs pour rester viables. Google+ est un exemple de plateforme en ligne qui n'a pas obtenu une base d'utilisateurs suffisamment importante.
- (16) OCDE, « Une introduction aux plateformes en ligne et leur rôle dans la transformation numérique », Paris, Éditions OCDE, 2019, <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>, p. 23 ; L. FILISTRUCCHI, D. GERADIN et E. VAN DAMME, « Identifying Two-Sided Markets », *TILEC Discussion paper*, DP 2012-008, pp. 4 et 5. M. KATZ, C. SHAPIRO, « Systems competition and network effects », *Journal of economic perspectives*, 8(2), 1994, 93-115.
- (17) D. S. EVANS, « Multisided Platforms. Dynamic Competition and the Assessment of Market Power for Internet Based Firms », Chicago Coase-Sandor Institute for Law and Economics, *Working Paper*, n° 753, mars 2016, pp. 7 et 8 ; A. HAGIU, J. WRIGHT, « Marketplace or reseller », *Document de travail 13-092*, Harvard Business School, 31 janvier 2014, p. 3.
- (18) A. HAGIU, J. WRIGHT, « Marketplace or reseller ? », *Management Science*, 61(1), 2015, pp. 184-203.
- (19) D. EVANS et R. SCHMALENSEE, « Failure to launch : Critical mass in platform businesses », *Review of Network Economics*, 9(4), 2010, p. 4.
- (20) Pour la définition de l'OCDE, voy. OCDE, « Une introduction aux plateformes en ligne et à leur rôle dans la transformation numérique », Paris, Éditions de l'OCDE, 2019, <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>, p. 20.
- (21) À l'exception de la censure en ligne et du géoblocage.
- (22) OCDE, « Une introduction aux plateformes en ligne et à leur rôle dans la transformation numérique », Paris, Éditions OCDE, 2019, <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>, p. 23.
- (23) Comme ce fut le cas avec MySpace et le média social néerlandais appelé « Hyves ». Voy. D. EVANS, « Multisided Platforms. Dynamic Competition and the Assessment of Market Power for Internet Based Firms », Chicago Coase-Sandor Institute for Law and Economics, *Working Paper*, n° 753, mars 2016, p. 16.
- (24) OCDE, « Une introduction aux plateformes en ligne et à leur rôle dans la transformation numérique », Paris, Éditions OCDE, 2019, <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>, p. 23.
- (25) L. FILISTRUCCHI, D. GERADIN et E. VAN DAMME, « Identifying Two-Sided Markets », *TILEC Discussion paper*, DP 2012-008, p. 6 ; D. EVANS et SCHMALENSEE, *The industrial organization of markets with two-sided platforms* (n° w11603), 2005, National Bureau of Economic Research, p. 5.

D. Facilitation par les plateformes de commerce électronique

Il n'y a pas de taille unique

Toutes les plateformes de commerce électronique ont en commun le fait qu'elles « facilitent les transactions » (comme nous l'avons vu dans la section précédente). Il serait toutefois trop simpliste de les mettre toutes dans le même sac. Les plateformes de commerce électronique offrent en effet potentiellement un « niveau de facilitation » différent⁽²⁶⁾ et peuvent être classées en fonction des services supplémentaires qu'elles proposent⁽²⁷⁾.

Les auteurs suggèrent que la meilleure façon de définir les « niveaux de facilitation » est de les relier aux phases d'une transaction. Une transaction consiste en un schéma d'actions et de réponses interdépendantes entre acteurs, qui aboutit à une performance réciproque d'un ou plusieurs acteurs⁽²⁸⁾. De multiples modèles de transaction sont décrits dans la littérature sur la théorie de l'information, tels que le schéma de la conversation pour l'action (schéma CFA)⁽²⁹⁾, le modèle de phase de la théorie de l'action commerciale (modèle BAT)⁽³⁰⁾, l'approche du flux d'action⁽³¹⁾ et le modèle essentiel dynamique d'organisation (DEMO)⁽³²⁾. Ces modèles ont été créés pour soutenir l'analyse systématique des transactions entre entreprises et clients. Les différents modèles sont essentiellement des façons différentes d'interpréter le schéma des actions et des réponses qui se produisent au cours d'une transaction commerciale⁽³³⁾. Selon le modèle, les transactions sont divisées en trois phases ou plus. Pour les besoins de

la présente contribution, il a été décidé de s'appuyer sur le modèle DEMO, qui distingue trois phases : la phase de commande, la phase d'exécution et la phase de résultat⁽³⁴⁾. La phase de commande commence par une demande d'un acteur, l'initiateur, qui s'adresse à l'autre acteur, l'exécuteur. Si l'exécuteur accepte la proposition de la demande de l'initiateur, un accord a été atteint, ce qui conclut la phase de commande. Au cours de la phase d'exécution qui suit, les acteurs exécutent la ou les tâches et/ou obtiennent le ou les résultats convenus. En général, cela inclut le paiement et la fourniture des biens. Enfin, la phase de résultat commence lorsqu'un acteur déclare à l'autre acteur que les tâches ont été accomplies et/ou que le résultat a été obtenu. La phase de résultat et la transaction dans son ensemble se terminent lorsque la contrepartie accepte le résultat⁽³⁵⁾. Les plateformes de commerce électronique peuvent fournir une « facilitation » au cours de chacune de ces trois phases. Dans tous les cas, une transaction réussie nécessite l'achèvement de toutes les phases.

Les niveaux de facilitation

Pour que la phase de commande soit réussie, l'acheteur et le vendeur doivent d'abord se mettre d'accord sur une proposition : une tâche ou un résultat effectué ou obtenu par chaque partie. La proposition d'une transaction commerciale spécifie les termes de l'échange : produits, quantités, prix, conditions de paiement et mode de livraison. Avant qu'un acheteur et un vendeur acceptent une proposition, deux choses doivent être établies : il doit y avoir un accord sur le contenu de la proposition et

⁽²⁶⁾ Une fois de plus, il convient de garder à l'esprit que dans cette section, le terme « faciliter » ne fait pas référence à l'interprétation de ce terme telle qu'elle est entendue dans les règles de TVA de l'UE de 2021.

⁽²⁷⁾ K. EICKER, « Structuring an Electronic Marketplace : Legal and Tax Issues », *Intertax*, Issue 29(4), 2011, pp. 149-153, <https://kluerlawonline.com/journalarticle/Intertax/29.4/333276>.

⁽²⁸⁾ P. LINELL, *Approaching dialogue. Talk, interaction and contexts in dialogical perspectives*, John Benjamins Publ, Amsterdam, 1998 ; D. SCHIFFRIN, *Approaches to discourse*, Blackwell, Oxford, 1994 ; K. AXELSSON, U. MELIN et G. GOLDKUHL, « Understanding B2B interaction- a model to accentuate Inter-Organizational systems design issues », *The European Conference on Information Systems (ECIS)*, Gdańsk, June 6-8 2014, p. 545.

⁽²⁹⁾ T. WINOGRAD, R. FLORES, *Understanding Computers and Cognition : A New Foundation for Design*, Ablex Norwood, NJ, 1986.

⁽³⁰⁾ G. GOLDKUHL, M. LIND (2004), « Developing e-interactions- a framework for business capabilities and exchanges », Accepté à la 12^e conférence européenne sur les systèmes d'information, 14-16 juin 2004, Turku, Finlande.

⁽³¹⁾ R. MEDINA-MORA, T. WINOGRAD, R. FLORES, F. FLORES (1992), « The Action Workflow Approach to Workflow Management Technolog », in J. TURNER et R. KRAUT (éds), *Proceedings of the Conference on Computer-Supported Cooperative Work, CSCW'92*, ACM Press, New York.

⁽³²⁾ J.G.L. DIETZ & H. PEL, (1996), *Introductie tot DEMO : van informatietechnologie naar organisatietechnologie*, Netherlands, Samsom BedrijfsInformatie, pp. 22-5 ; J.L.G. DIETZ (1999), « Understanding and Modelling Business Processes with DEMO », *Proc. 18th International Conference on Conceptual Modeling (ER'99)*, Paris.

⁽³³⁾ S. HARALDSON & M. LIND, (2005), « Broken Patterns – The Language Action Perspective on Communication Modelling », Kiruna, Suède, 19-20 juin 2005, pp. 45-61.

⁽³⁴⁾ J.L.G. DIETZ (1999), « Understanding and Modelling Business Processes with DEMO », *Proc. 18th International Conference on Conceptual Modeling (ER'99)*, Paris, p. 193.

⁽³⁵⁾ J.L.G. DIETZ (1999), « Understanding and Modelling Business Processes with DEMO », *Proc. 18th International Conference on Conceptual Modeling (ER'99)*, Paris, pp. 193-194 ; J.G.L. DIETZ, *Introductie tot DEMO : van informatietechnologie naar organisatietechnologie*, Pays-Bas, Samsom BedrijfsInformatie, pp. 22-5.

les deux parties doivent avoir confiance dans le fait que leur contrepartie honorera la proposition. Les plateformes peuvent faciliter la *mise en relation* et l'*instauration de la confiance*⁽³⁶⁾.

L'appariement consiste à mettre en relation des acheteurs et des vendeurs avec des propositions correspondantes, ce qui peut être facilité par des mécanismes de *présentation* et de *recherche*⁽³⁷⁾. Les mécanismes de présentation permettent aux utilisateurs de présenter une proposition sur la plateforme (par exemple, des listes de produits comprenant des marchandises, des méthodes d'expédition et des prix). Souvent, mais pas toujours, ce sont les vendeurs qui présentent la proposition⁽³⁸⁾. Les outils de traduction automatique aident à communiquer les propositions à un groupe plus large de consommateurs, et les outils de suggestion de produits personnalisés présentent des propositions aux consommateurs en fonction de leurs habitudes de recherche ou de leur historique d'achat. Néanmoins, les consommateurs peuvent avoir besoin d'outils de recherche qui les aident à naviguer vers les propositions qui les intéressent⁽³⁹⁾. Les outils de recherche possibles sont les barres de recherche et les sections de produits à parcourir.

Une fois qu'un acheteur et un vendeur ayant des propositions correspondantes se sont trouvés, il y a correspondance. La confiance est essentielle pour que les deux parties acceptent la proposition. Les parties doivent croire que leur contrepartie honorera la proposition⁽⁴⁰⁾. La confiance est limitée de deux façons. Premièrement, une asymétrie d'information se produit, car l'évaluation de la crédibilité de la contrepartie dépend des informations fournies par cette dernière⁽⁴¹⁾. Deuxièmement, l'exécution de

l'engagement peut s'avérer difficile (voire impossible) lorsque les acheteurs et les vendeurs se trouvent dans des juridictions différentes⁽⁴²⁾. Les plateformes de commerce électronique peuvent surmonter ces limites grâce à des mécanismes de renforcement de la confiance, notamment par la tenue d'archives et les garanties. La tenue d'archives consiste à collecter et à présenter des informations sur les produits et les utilisateurs. Ces informations peuvent être téléchargées par les utilisateurs eux-mêmes, enregistrées automatiquement ou créées par d'autres utilisateurs. En téléchargeant des certificats ou des documents d'identification, un utilisateur peut accroître sa crédibilité. Les plateformes peuvent enregistrer automatiquement des informations sur les utilisateurs, par exemple la date d'inscription et le nombre de transactions effectuées par un utilisateur⁽⁴³⁾. Les utilisateurs peuvent également créer des informations sur d'autres utilisateurs. Grâce aux systèmes d'évaluation et de réputation, les utilisateurs peuvent laisser publiquement des commentaires⁽⁴⁴⁾. Lorsque les informations sur la plateforme montrent qu'un vendeur utilise la plateforme depuis longtemps, avec de nombreuses transactions et des avis positifs, les consommateurs sont plus susceptibles de lui faire confiance⁽⁴⁵⁾. Parfois, les commentaires ne suffisent pas à inspirer la confiance nécessaire, surtout pour les transactions de grande valeur. Les garanties peuvent offrir une issue. Elles se présentent sous différentes formes et entraînent généralement des coûts supplémentaires. Elles peuvent exiger que les envois soient suivis et que les paiements soient effectués à un tiers (qui peut être la plateforme). Le paiement est transmis au vendeur, mais uniquement lorsque certaines conditions sont remplies⁽⁴⁶⁾.

(36) T. KOLLMANN (2005), « The matching function for electronic market places : determining the probability of coordinating of supply and demand », *Int. J. Electronic Business*, Vol. 3, n° 5, pp. 461-472 ; E. HUANG & C. LIU (2010), « A study on trust building and its derived value in C2C e-commerce », *Journal of Global Business Management*, 6(1), 1.

(37) Adapté de : OCDE, « Unpacking E-Commerce : Modèles d'affaires, tendances et politiques », Éditions OCDE, Paris, 2019, <https://doi.org/10.1787/23561431-en>, p. 80.

(38) Par exemple, la plateforme de commerce électronique néerlandaise « Marktplaats » permet aux acheteurs de placer des annonces de recherche. Les vendeurs peuvent également passer des annonces.

(39) OCDE, « Déballer le commerce électronique : Modèles d'affaires, tendances et politiques », Éditions OCDE, Paris, 2019, <https://doi.org/10.1787/23561431-en>, p. 73.

(40) J. RIEGELSBERGER, M.A. SASSE (2001), « Trustbuilders and trustbusters », *Towards the E-Society*, p. 19.

(41) Y.H. TAN, W. THOEN (2000), « Toward a generic model of trust for electronic commerce », *International journal of electronic commerce*, 5(2), p. 70.

(42) J. RIEGELSBERGER, M.A. SASSE (2001), « Trustbuilders and trustbusters », *Towards the E-Society*, p. 20.

(43) Par exemple, AliExpress, Marktplaats, eBay.

(44) A. TIKHOMIROVA, et C. SHUAI (2019), « Assessment of trust building mechanisms of e-commerce : a discourse analysis approach », *Professional Discourse & Communication*, 1(4), p. 25.

(45) P.A. PAVLOU, A. DIMOKA (2006), « The nature and role of feedback text comments in online marketplaces : Implications for trust building, price premiums, and seller differentiation », *Information Systems Research*, 17(4), p. 392 ; P.A. PAVLOU, D. GEFEN (2004), « Building Effective Online Marketplaces with Institution-Based Trust », *Information Systems Research*, 15(1), 37-59. <https://doi.org/10.1287/isre.1040.0015>.

(46) Par exemple, AliExpress. (2020). Buyer Protection. Récupéré sur https://sale.aliexpress.com/__pc/v8Yr8f629D.htm?spm=a2g0o.home.14.8.77952145HkcoGR ; eBay. (n.d.). eBay Money Back Guarantee. Récupéré de <https://pages.ebay.com/ebay-money-back-guarantee/> ; Marktplaats. (2020). Gelijk oversteken. Récupéré de <https://help.marktplaats.nl/s/article/hoe-werkt-gelijk-oversteken>.

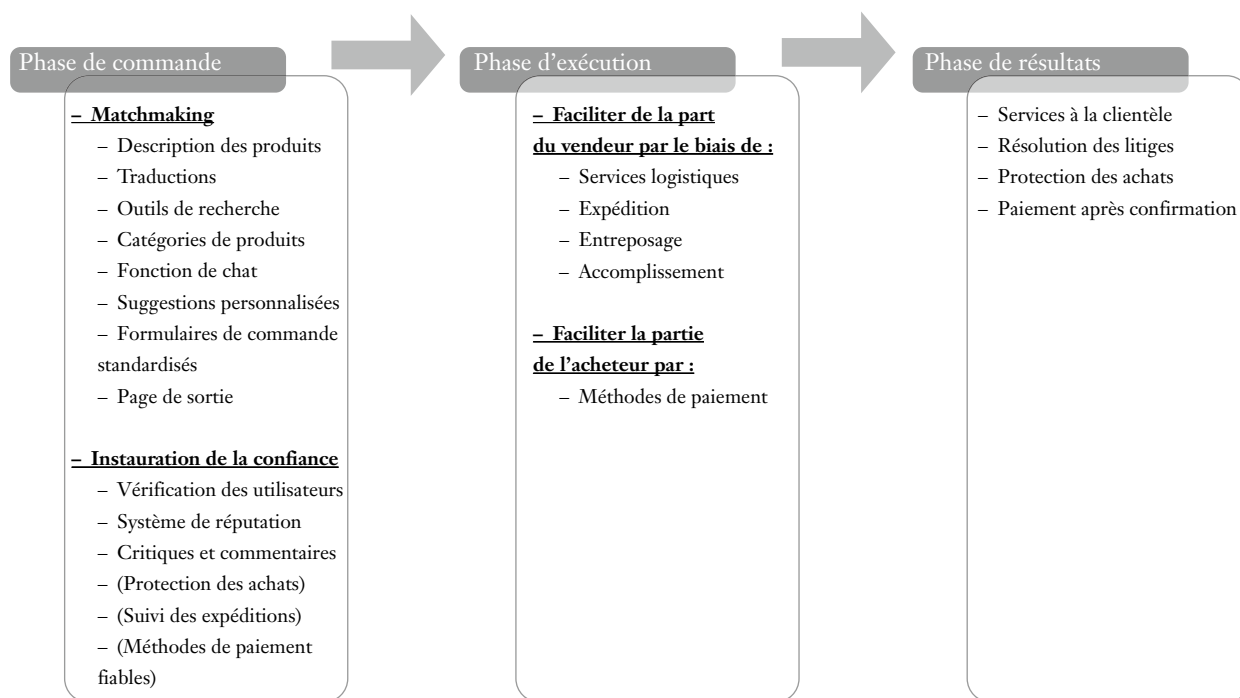
La phase de commande se termine par la matérialisation d'un accord. En pratique, cela suppose que la proposition – comprenant un produit, une quantité et un prix – soit explicite et que les deux parties l'acceptent. Les plateformes peuvent laisser aux utilisateurs le soin de formuler la proposition, mais elles peuvent aussi fournir un formulaire de commande standardisé par lequel les acheteurs sélectionnent les produits et les quantités souhaités et les prix sont automatiquement calculés.

La phase suivante est la phase d'exécution. L'acheteur effectue le paiement ; le vendeur fournit les marchandises ; la plateforme peut faciliter les deux opérations. Les paiements peuvent être facilités par des services de paiement intégrés provenant de prestataires de paiement tiers. Une plateforme peut également créer son propre système de paiement. En ce qui concerne la fourniture de marchandises, une plateforme peut prescrire des méthodes de livraison (par exemple, avec un suivi mondial) ou même offrir des services logistiques comme

l'entreposage et l'exécution. En étant impliquée dans la phase d'exécution, la plateforme dispose d'informations sur le paiement et/ou la logistique à transmettre au consommateur, ce qui accroît la confiance dans la plateforme.

Enfin, la phase de résultat commence lorsque les parties déclarent avoir rempli leur part de la proposition. La facilitation au cours de cette phase a pour objectif d'aboutir à une clôture satisfaisante de la transaction. Une plateforme peut demander à l'une des parties ou aux deux de confirmer que leur contrepartie a rempli sa part de l'engagement. Si une plateforme a intégré des services de logistique et de paiement, elle aura un aperçu de l'état du paiement et de l'expédition⁽⁴⁷⁾. Lorsqu'une garantie s'étend à la qualité du produit, il appartient à l'acheteur de l'évaluer et d'en informer la plateforme⁽⁴⁸⁾. Si un acheteur n'accepte pas le produit, une plateforme peut faciliter la résolution des litiges⁽⁴⁹⁾. La figure 1 donne un aperçu des possibilités de facilitation par les plateformes de commerce électronique.

Figure 1.



⁽⁴⁷⁾ Par exemple, AliExpress fournit directement une confirmation de paiement et si un envoi est suivi, il indiquera également à quelle date un transporteur du dernier kilomètre a livré (avec succès) un envoi.

⁽⁴⁸⁾ Voy., par exemple, AliExpress.

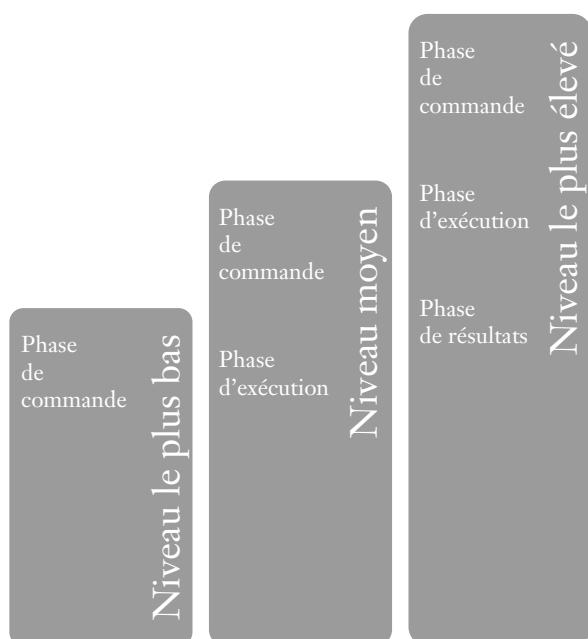
⁽⁴⁹⁾ L'intervention de la plateforme peut aller, par exemple, de la fourniture d'un outil de communication à la médiation, en passant par le prononcé et l'exécution d'un jugement. Cfr eBay et AliExpress.

Niveaux de facilitation dans le paysage des plateformes de commerce électronique

Les trois niveaux de facilitation

Dans le secteur du commerce électronique, on peut distinguer trois niveaux de facilitation. Au niveau le plus bas de la facilitation, les plateformes de commerce électronique ne facilitent que la phase de commande. À ce niveau, la plateforme de commerce électronique utilise des mécanismes de rapprochement et de confiance qui aident les acheteurs et les vendeurs à se mettre d'accord sur une proposition. La plateforme laisse aux utilisateurs le soin de respecter l'accord et de résoudre les litiges. Un niveau plus haut, une plateforme de commerce électronique facilite également (partiellement) l'exécution de l'accord – c'est-à-dire le paiement et la livraison – mais elle ne s'occupe pas des litiges sur les résultats qui peuvent survenir pendant la phase de résultats. Au niveau de facilitation le plus élevé, la plateforme est impliquée dans toutes les phases de la transaction.

Figure 2.



Il semble peu probable qu'une plateforme soit impliquée dans la phase de commande et la phase de résultat sans être impliquée dans la phase d'exécution. En cas de litige, la plateforme serait incapable de

résoudre efficacement le problème car elle ne peut pas déterminer si l'une des parties ou les deux ont rempli leur part de la proposition. Lorsque des remboursements sont proposés, c'est encore plus improbable, en particulier lorsqu'il s'agit de l'implication dans le paiement. Sans contrôle sur le paiement, une plateforme ne peut pas exiger de remboursement de la part du vendeur, ce qui peut l'amener à payer les remboursements sur ses propres ressources. Les fraudeurs pourraient mettre en scène des litiges dans le but de réclamer des remboursements. Pour cette raison, il semble peu probable que les plateformes facilitent la phase de résultat sans être également impliquées dans la phase d'exécution.

Qu'est-ce qui détermine le choix d'un niveau de facilitation ?

Il n'est pas toujours possible de faciliter les choses au plus haut niveau. Les services supplémentaires s'accompagnent de coûts et de risques supplémentaires. Par exemple, s'impliquer dans les paiements nécessite une expertise technique et financière, et présente un profil de risque plus élevé en termes de cybersécurité et de risques monétaires. D'un point de vue économique, il n'est logique de faciliter à des niveaux plus élevés que si les coûts peuvent être répercutés sur les utilisateurs, qu'ils soient acheteurs ou vendeurs. Si les utilisateurs ne sont pas disposés à supporter les coûts des services supplémentaires, il n'est pas efficace de les fournir. Les exploitants de plateformes de commerce électronique doivent donc tenir compte du ou des marchés sur lesquels ils opèrent. En fonction du marché, les acheteurs et les vendeurs peuvent réagir différemment aux frais supplémentaires. Par exemple, lorsque la confiance entre les utilisateurs est faible, ou lorsque les biens sont chers, cassables ou connus pour leurs défauts invisibles, une plus grande implication de la plateforme peut être appréciée⁽⁵⁰⁾. En revanche, lorsqu'il s'agit de biens robustes de faible valeur, les coûts des services supplémentaires peuvent sembler disproportionnés (par exemple, payer 9 euros pour assurer l'arrivée à bon port d'un article à 1 euro). Les gens peuvent s'abstenir d'acheter les produits. Les plateformes ne sont donc pas toujours libres de choisir le niveau de facilitation. De plus, comme les utilisateurs peuvent vouloir des services supplémentaires pour un type de produit – par exemple des smartphones haut de gamme – mais pas pour un autre type de produit comme un porte-clés,

⁽⁵⁰⁾ Par exemple, eBay dispose d'un système spécifique de protection des achats de véhicules (VPP), voy. : eBay (2020), « Money Back Guarantee ». Récupéré de : pages.ebay.com/ebay-money-back-guarantee/.

les plateformes peuvent vouloir rendre certains services facultatifs si elles proposent une gamme de produits diversifiée. Par conséquent, plusieurs niveaux de facilitation peuvent coexister sur la plateforme⁽⁵¹⁾. Ceci est pertinent dans le contexte de la TVA car la coexistence de différents niveaux de facilitation implique que les plateformes de commerce électronique peuvent être en mesure de se conformer à la déclaration et à la perception de la TVA pour certains produits mais pas pour d'autres.

E. Résumé

Pour résumer, les plateformes de commerce électronique sont des plateformes en ligne qui facilitent les transactions électroniques portant sur des biens ou des services. Une manière d'appréhender la façon dont les plateformes de commerce électronique facilitent les transactions électroniques consiste à décomposer les transactions en trois phases : la phase de commande (où les plateformes ont pour fonction de mettre en relation les vendeurs et les clients et d'instaurer la confiance) ; la phase d'exécution (où les plateformes peuvent être impliquées dans l'expédition et le paiement) ; et la phase de résultat (où les plateformes peuvent jouer un rôle en ce qui concerne, par exemple, la solution des litiges ou la protection des achats). La modélisation des transactions en trois phases permet de distinguer différents niveaux de facilitation. Si une plateforme n'est impliquée que dans la phase de commande, elle facilite au niveau le plus bas. Plus l'implication d'une plateforme s'étend dans les phases suivantes, plus le niveau de facilitation est élevé. Au niveau le plus élevé, une plateforme est impliquée dans les trois phases de la transaction.

Le(s) niveau(x) qu'une plateforme choisit de faciliter dépendra(ont) du marché sur lequel elle opère. Les plateformes opèrent sur des marchés où tout le monde est gagnant, ce qui signifie qu'une ou quelques entreprises seulement contrôlent la part du lion du marché. Cela résulte du fait que les vendeurs et les acheteurs ont tendance à s'en tenir à la plateforme qui compte le plus d'utilisateurs, car plus une plateforme compte d'utilisateurs, plus elle offre de possibilités de transactions avec d'autres. Lorsque la

base d'utilisateurs d'une plateforme atteint une masse critique, de plus en plus d'utilisateurs sont attirés par les concurrents, ce qui laisse finalement peu de place à ces derniers. Il est donc impératif pour la survie des plateformes de maintenir une base d'utilisateurs assez importante et de composition adéquate. Faire payer trop cher les utilisateurs ou le mauvais type d'utilisateurs peut les faire fuir. Par conséquent, les stratégies de tarification doivent être adaptées à la sensibilité au prix des vendeurs et des clients. Une plateforme peut même ne faire payer que les vendeurs ou que les clients. La manière dont la création de valeur fonctionne dans les plateformes est ensuite amplifiée dans les plateformes *en ligne* : elles ne sont pas limitées par le temps et le lieu, la montée en gamme peut se faire relativement rapidement et à faible coût (échelle sans masse), mais les utilisateurs peuvent aussi facilement passer à d'autres plateformes, ce qui implique que les plateformes doivent être plus prudentes lorsqu'elles apportent des changements à la plateforme ou à la tarification.

Les deux sections suivantes examinent les nouvelles règles TVA (applicables à partir du 1^{er} juillet 2021), afin de déterminer comment elles affectent la position en matière de TVA des plateformes de commerce électronique en fonction de leur « business model » et de leurs niveaux de facilitation. La section III se concentre sur la présomption insérée dans la directive TVA qui rend les opérateurs de plateformes de commerce électronique redevables de la TVA sur les livraisons sous-jacentes dans des situations spécifiques. La section IV porte sur les nouvelles obligations en matière de tenue de registres⁽⁵²⁾.

III. La présomption introduite par l'article 14bis de la directive TVA

A. Dispositions juridiques pertinentes et contexte de leur adoption

L'article 14bis de la directive TVA, tel que modifié par la directive 2017/2455 du Conseil⁽⁵³⁾ prévoit que :

⁽⁵¹⁾ Par exemple, eBay offre une garantie de remboursement à condition que le paiement ait été effectué par PayPal, par carte de crédit ou par un autre moyen traité par eBay, ce qui exclut les virements directs. Voy. eBay (2020), « Garantie client eBay ». Récupéré sur : ebay.fr/help/policies/ebay-money-back-guarantee-policy/ebay-money-back-guarantee-policy?id=4210.

⁽⁵²⁾ Pour une description plus courte des nouvelles règles, voy. M. MERKX, « New VAT Rules for E-Commerce (2020) : The Final Countdown Has Begun », 29 *EC Tax Review*, n° 4, pp. 197-205. Voy. également I. LEJEUNE et C. HERBAIN (2018), « Recent developments on EU VAT : VAT Digital Single Market Package », *BTR*, 2018, n° 1.

⁽⁵³⁾ Voy. l'article 2, section 2, 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 pour les prestations de services et les ventes à distance de biens.

« 1) Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un moyen similaire, la vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers par envois d'une valeur intrinsèque n'excédant pas 150 euros, cet assujetti est réputé avoir reçu et livré lui-même ces biens.

2. Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un moyen similaire, la livraison de biens dans la Communauté par un assujetti non établi dans la Communauté à un non-assujetti, l'assujetti qui facilite la livraison est réputé avoir reçu et livré lui-même ces biens ».

En d'autres termes, dans la situation spécifique visée ci-dessus, la plateforme sera réputée recevoir les biens et les fournir ensuite (une transaction en chaîne fictive est ainsi créée aux fins de la TVA).

Le nouvel article 5^{ter} du règlement d'exécution 282/2011, tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil⁽⁵⁴⁾ (ci-après : « règlement d'exécution TVA »), précise que :

« Aux fins de l'application de l'article 14^{bis} de la directive 2006/112/CE, le terme "facilite" désigne l'utilisation d'une interface électronique pour permettre à un client et à un fournisseur offrant des biens à la vente par le biais de l'interface électronique d'entrer en contact qui aboutit à une fourniture de biens par le biais de cette interface électronique.

Toutefois, un assujetti ne facilite pas une livraison de biens lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- (a) cet assujetti ne fixe pas, directement ou indirectement, l'une des conditions dans lesquelles la livraison de biens est effectuée ;
- (b) cet assujetti n'est pas, directement ou indirectement, impliqué dans l'autorisation de l'imputation à l'acquéreur du paiement effectué ;

- (c) que l'assujetti n'est pas, directement ou indirectement, impliqué dans la commande ou la livraison des biens.

L'article 14^{bis} de la directive 2006/112/CE ne s'applique pas à l'assujetti qui fournit uniquement l'un des services suivants :

- (a) le traitement des paiements liés à la fourniture de biens ;
- (b) l'énumération ou la publicité de marchandises ;
- (c) la redirection ou le transfert de clients vers d'autres interfaces électroniques où des biens sont proposés à la vente, sans autre intervention dans la fourniture ».

Comme indiqué dans le préambule de la directive 2017/2455 du Conseil, l'implication des plateformes dans la collecte de la TVA sur les ventes qu'elles facilitent était nécessaire car les dispositions nationales en matière de responsabilité solidaire se sont révélées insuffisantes pour assurer une collecte efficace et efficiente de la TVA.

La présomption introduite pour les plateformes devrait réduire la charge administrative pour les vendeurs, les administrations fiscales et les consommateurs⁽⁵⁵⁾, mais évidemment pas pour les plateformes. Étant donné que cette présomption ne faisait pas partie de la proposition initiale de la Commission et qu'elle n'a été ajoutée que quelques semaines avant l'adoption par le Conseil⁽⁵⁶⁾ sur proposition du Parlement européen⁽⁵⁷⁾, aucune évaluation n'a été faite concernant son impact possible sur les plateformes.

B. Analyse du champ d'application et fonctionnement de la présomption

Quelles plateformes ?

Le terme « facilite » est défini de manière très large dans le nouvel article 5^{ter} du règlement d'exécution TVA⁽⁵⁸⁾. Il exige principalement que la plateforme permette à un acheteur et à un vendeur d'entrer en

⁽⁵⁴⁾ Règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant le règlement d'exécution (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 fournissant des services à des non-assujettis, effectuant des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens.

⁽⁵⁵⁾ Préambule 7 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 pour les prestations de services et les ventes à distance de biens.

⁽⁵⁶⁾ Le processus d'élaboration de la législation de l'UE dans le domaine de la TVA peut être résumé comme suit : a) La Commission européenne a la compétence exclusive de proposer une nouvelle législation/des modifications de la législation existante ; b) Le Conseil des ministres (réunissant les ministres des Finances de tous les États membres de l'UE) doit adopter la proposition à l'unanimité, après avoir pris en considération l'avis du Parlement européen (article 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne).

⁽⁵⁷⁾ Délibération du Conseil (ECOFIN) du 30 octobre 2017 : 13376/17.

⁽⁵⁸⁾ Tel que modifié par le règlement d'exécution du Conseil (UE) 2019/2026.

contact. Cette exigence correspond à la fonctionnalité de « mise en relation » des plateformes et à leur capacité à fournir un terrain commun sur lequel les acheteurs et les vendeurs peuvent communiquer, qui a été identifié dans la section II ci-dessus (c'est-à-dire qu'elles fonctionnent comme une plateforme plutôt que comme une simple vitrine). L'article 5^{ter} du règlement d'exécution TVA n'exclut explicitement que trois situations de son champ d'application⁽⁵⁹⁾ et prévoit une exception à la règle principale. Les trois situations exclues – le traitement des paiements, la mise en ligne d'annonces de biens et la redirection des clients – semblent en fait un peu redondantes car aucune de ces trois situations ne semble répondre à la règle principale, impliquant que la plateforme permette à un client et à un vendeur d'entrer en contact, du moins pas sur sa propre plateforme. L'exclusion explicite de ces situations apporte cependant probablement une plus grande sécurité juridique.

En revanche, les plateformes qui effectuent l'une des actions énumérées dans la deuxième phrase de l'article 5^{ter} du règlement d'exécution TVA (c'est-à-dire fixer directement ou indirectement les conditions générales de la livraison sous-jacente, autoriser directement ou indirectement la facturation au client ou intervenir directement ou indirectement dans la commande ou la livraison des biens) entrent dans le champ d'application de la directive. Ce n'est que lorsqu'aucune de ces activités n'est exercée que l'article 14^{bis} de la directive TVA ne s'applique pas. Les deuxième et troisième conditions concernent l'implication de la plateforme dans le paiement et la livraison. Sur la base de la distinction identifiée dans la section II, ces conditions excluent la facilitation pendant la phase d'exécution. Puisqu'en pratique, la facilitation pendant la phase de résultat dépend de la facilitation pendant la phase d'exécution, la facilitation pendant la phase de résultat est également exclue de l'exception. Concernant la première condition, la plateforme ne peut pas fixer les conditions dans lesquelles la fourniture est effectuée.

Sur la base de l'article 5^{ter} du règlement d'exécution TVA, il semble clair que la plupart des plateformes de commerce électronique entrent dans le champ d'application de la directive. Il est néanmoins

pertinent de déterminer celles qui pourraient rester hors de son champ d'application. Plus de clarté devrait pouvoir être tirée des lignes directrices officielles proposées par la Commission européenne.

Selon les notes explicatives publiées par la Commission européenne en septembre 2020 (qui sont censées fournir des orientations non contraignantes aux États membres)⁽⁶⁰⁾, en général, la formulation : « permettre à un client et à un fournisseur, offrant des biens à la vente par le biais de l'interface électronique, d'entrer en contact qui aboutit à une fourniture de biens par le biais de cette interface électronique (...) fait référence à des situations où le processus de commande et/ou de paiement effectif est géré/effectué via l'interface électronique ». Par la suite, les notes précisent que « le concept englobe les situations dans lesquelles les acquéreurs lancent le processus d'achat ou font une offre d'achat de biens et dans lesquelles les fournisseurs sous-jacents acceptent l'offre via l'interface électronique »⁽⁶¹⁾, et que, lorsque plusieurs plateformes sont impliquées, celle qui est potentiellement dans le champ d'application de la présomption est celle : « sur laquelle la commande est enregistrée et au moyen de laquelle l'opération est finalisée »⁽⁶²⁾.

Les critères spécifiques sont également illustrés dans les notes explicatives. Par exemple :

- « fixer les conditions générales » serait censé couvrir une situation où : « l'interface électronique possède ou gère la plateforme technique au moyen de laquelle les biens sont livrés » ou lorsque : « l'interface électronique fournit la solution technique pour le processus de prise de commande ou le lancement de la procédure d'achat (par exemple, le placement des biens dans un panier) » ;
- « autoriser la facturation » inclurait la situation où : « l'interface électronique met en relation l'acquéreur et un tiers chargé du traitement du paiement sur la base des instructions reçues de l'interface électronique » ;
- « intervention dans la commande ou la livraison des biens » inclurait la situation où : « l'interface électronique communique la confirmation et/ou les détails de la commande à l'acquéreur et au

⁽⁵⁹⁾ Voy. la troisième phrase du nouvel article 5^{ter} du règlement d'exécution de la TVA (tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil).

⁽⁶⁰⁾ Commission européenne, Notes explicatives sur les règles de TVA applicables au commerce électronique, septembre 2020, disponibles à l'adresse suivante : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_notes_30092020.pdf (ci-après : les notes explicatives).

⁽⁶¹⁾ Indépendamment de la question de savoir si la livraison physique des biens est organisée/effectuée par l'assujetti exploitant l'interface électronique, comme précisé dans les notes explicatives, p. 17.

⁽⁶²⁾ Notes explicatives, p. 23.

vendeur sous-jacent » ou « l'interface électronique fournit l'outil technique permettant d'enregistrer la commande de l'acquéreur (généralement le panier d'achats/le processus de finalisation de la commande) » ou encore lorsque « l'interface électronique facture au vendeur sous-jacent des frais ou une commission sur la base de la valeur de la commande »⁽⁶³⁾.

L'interprétation donnée par les notes explicatives des critères fixés à l'article 5^{ter} du règlement d'exécution TVA a donc une portée assez large. Si l'on considère qu'il s'agit d'une interprétation valable (qui serait entérinée par la Cour de justice, ce qui reste incertain selon les auteurs), il semble encore plus important de déterminer quels types de plateformes, le cas échéant, restent hors du champ d'application de la directive.

Nous aurions pu nous attendre à ce que les plateformes de commerce électronique qui offrent des fonctionnalités de base pour permettre aux acheteurs et aux vendeurs d'entrer en contact (fonctions d'affichage et de recherche simples) et un moyen de communication comme une fonction de chat soient hors du champ d'application⁽⁶⁴⁾. Ce type de plateforme peut inclure des plateformes comme eBay et Marktplaats, mais seulement à leur plus bas niveau de facilitation. Cependant, elles sont susceptibles de satisfaire à l'interprétation très large offerte par les notes explicatives du critère « fixer les conditions »⁽⁶⁵⁾, y compris le cas où : « l'interface électronique possède ou gère la plateforme technique par laquelle les biens sont fournis ». À moins que le terme « gérer » n'ait un sens spécifique, il semble que chaque plateforme soit effectivement impliquée dès lors que « les biens sont fournis par l'intermédiaire de la plateforme ». Cela signifie qu'il y a une implication présumée dans les conditions générales lorsqu'une entreprise gère une plateforme – ce qui est le cas de tout opérateur de plateforme, semble-t-il – et que la plateforme est utilisée pour conclure

des contrats de vente. Ces derniers peuvent inclure des situations où la transaction est effectuée sur la plateforme, à l'exclusion du paiement et de la livraison.

Celles que ce que l'on pourrait qualifier de « plateformes de commerce électronique involontaires » devraient également en toute logique rester hors du champ d'application de la présomption. Par exemple les plateformes destinées aux interactions, telles que Facebook ou les forums en ligne (avec une fonctionnalité de chat ou de message privé)⁽⁶⁶⁾. Cependant, sur ces plateformes, les utilisateurs peuvent organiser eux-mêmes des marchés. Par conséquent, ces plateformes sont susceptibles de répondre au critère de facilitation : permettre à un client et à un vendeur d'entrer en contact, ce qui entraîne une fourniture par le biais de cette plateforme. Par exemple, les collectionneurs et les amateurs qui ont créé un environnement en ligne pour partager leur passion peuvent, à un moment donné, vouloir échanger des objets et de l'artisanat avec d'autres, ce qui donne lieu à un marché auto-organisé. De l'avis des auteurs, il est clair que l'intention du législateur n'était pas d'inclure ces plateformes dans le champ d'application de la présomption. Toutefois, ces plateformes pourraient clairement satisfaire au critère de « fixation des conditions générales » tel que prévu à l'article 5^{ter} du règlement d'exécution TVA et interprété de manière large par la Commission dans ses notes explicatives. Dans ce cas, les plateformes devraient-elles empêcher explicitement les utilisateurs de vendre des biens par le biais de leur interface ? Serait-il suffisant de s'assurer qu'ils sont hors du champ d'application ? Et est-il viable pour les plateformes d'interdire une telle utilisation⁽⁶⁷⁾ ?

Toujours en ce qui concerne le critère de « fixation des conditions générales », les notes explicatives précisent encore que :

« Il convient de comprendre les conditions générales comme les droits et obligations du vendeur

⁽⁶³⁾ Notes explicatives, pp. 19 et s.

⁽⁶⁴⁾ Dans ce cas, puisque la plateforme n'est pas impliquée dans le paiement, il est peu probable que la valeur soit monétisée dans le cadre de la valeur de la transaction. La plateforme peut générer des revenus par le biais de publicités de tiers ou de droits d'entrée.

⁽⁶⁵⁾ Les notes explicatives sont assez claires en ce qui concerne l'autorisation du prélèvement et de la livraison des marchandises. La plateforme ne peut pas se trouver dans une position où elle peut influencer le prélèvement et la livraison. Le critère le plus intéressant est celui des termes et conditions comme discuté ici.

⁽⁶⁶⁾ Un exemple possible de plateforme non commerciale entrant dans le champ d'application pourrait être Facebook ou un réseau social similaire. Exemple typique : un vendeur publie des photos et des descriptions de ses produits. Les consommateurs contactent le vendeur par chat. Au cours de la discussion, le vendeur et le consommateur conviennent des conditions. Le vendeur envoie une demande de paiement au moyen d'un code QR dans le chat. Le consommateur scanne le code QR via une application et paie avec iDEAL/Bancontact. Le consommateur envoie ses coordonnées et le vendeur expédie la marchandise le jour suivant.

⁽⁶⁷⁾ Par exemple, est-il réaliste pour Facebook d'empêcher toute transaction de commerce électronique d'avoir lieu via sa plateforme ? Dans le cas contraire, est-il réaliste d'attendre de Facebook qu'il collecte la TVA sur les fournitures sous-jacentes ?

sous-jacent et de l'acquéreur en rapport avec la livraison, tels que le prix, le type/la nature des biens, les modalités de paiement, la livraison ou des garanties. Elles englobent également les conditions d'utilisation du site web/de la plateforme applicables aussi bien au vendeur sous-jacent qu'à l'acquéreur (y compris les conditions relatives à l'ouverture d'un compte sur le site web/la plateforme) »⁽⁶⁸⁾.

Étant donné que toute plateforme fournit au moins aux utilisateurs un moyen de communiquer (c'est la « raison d'être » de toute plateforme, comme indiqué dans la section II) et régit cette utilisation (la plupart des plateformes exigent que les utilisateurs créent un compte, ce qui nécessite des données d'utilisateur⁽⁶⁹⁾, et il y aura toujours des conditions générales), de nombreuses plateformes, sinon toutes, pourraient involontairement héberger du commerce électronique et être redevables de la TVA sur la fourniture sous-jacente, sur la base de l'interprétation proposée par les notes explicatives.

Si l'on reprend le principe de base selon lequel la présomption doit s'appliquer lorsqu'une plateforme permet à deux parties d'entrer en contact et que cela aboutit à une vente (la fonctionnalité de mise en relation), les auteurs estiment qu'il existe également une différence entre « les situations dans lesquelles le processus de commande et/ou de paiement est géré/exécuté via l'interface électronique » (auquel cas la plateforme est sciemment impliquée dans la mise en relation des acheteurs et des vendeurs) et « les situations dans lesquelles les clients lancent le processus d'achat ou font une offre d'achat de biens et les fournisseurs sous-jacents acceptent l'offre via l'interface électronique ». Dans le second cas, en effet, la plateforme peut ignorer qu'elle est utilisée dans le but de conclure une vente (et il ne semble pas nécessaire que la plateforme propose un « système de caisse » pour faire la distinction). Si cela devait être l'interprétation correcte de la législation, le champ d'application inclurait clairement la situation des « plateformes de commerce électronique involontaires ».

Comme indiqué plus haut, les auteurs sont d'avis que l'intention du législateur n'est pas d'inclure

également les « plateformes de commerce électronique involontaires ». Cependant, il est regrettable que, sur la base de la formulation des notes explicatives, cela puisse être considéré comme une interprétation valide de la législation.

Quelles livraisons ?

La présomption qui rend les plateformes facilitant les livraisons sous-jacentes redevables du paiement de la TVA ne s'applique que dans deux situations spécifiques :

- 1) Ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers dans des envois dont la valeur intrinsèque n'excède pas 150 euros.

Dans ce cas, il importe peu que le vendeur sous-jacent soit établi dans l'UE ou non. La disposition s'applique également si les marchandises importées sont soumises à des droits d'accise (à condition que leur valeur intrinsèque soit inférieure à 150 euros).

- 2) La livraison de biens dans la Communauté par un assujetti non établi dans la Communauté à un non-assujetti.

Dans ce cas, le lieu d'établissement du vendeur sous-jacent est important car la présomption ne s'applique que lorsque ce dernier est établi en dehors du territoire de l'UE soumis à la TVA et que le client est un non-assujetti. La disposition s'applique également lorsque les biens vendus sont soumis à des droits d'accise. Il convient également de noter que la présomption s'applique non seulement aux livraisons transfrontalières intracommunautaires de biens avec transport, mais aussi aux livraisons nationales de biens (à condition que le vendeur sous-jacent soit établi en dehors de l'UE).

Lorsque la présomption s'applique, la plateforme concernée sera réputée avoir reçu et livré les biens. La présomption crée donc une transaction en chaîne : d'abord, une livraison du vendeur initial à la plateforme (cette livraison est qualifiée de livraison sans transport) qui est exonérée avec droit à déduction si cette livraison est soumise à la TVA de l'UE (ce qui n'est le cas que dans la deuxième situation ; sinon, elle est hors du champ d'application) et ensuite une livraison de la plateforme au

⁽⁶⁸⁾ Notes explicatives, p. 18.

⁽⁶⁹⁾ Les plateformes s'appuient généralement sur les comptes des utilisateurs pour permettre les interactions entre les utilisateurs connectés. Les données d'utilisateur associées seront régies par des conditions générales, comme l'exige la loi dans l'UE. En l'espèce, même si les conditions générales relatives à la tenue d'un compte peuvent être destinées aux comptes de médias sociaux plutôt qu'aux comptes de commerce électronique, elles semblent néanmoins satisfaire à la condition selon laquelle les comptes de médias sociaux sont utilisés pour les marchés auto-organisés.

client (cette livraison est qualifiée de livraison avec transport⁽⁷⁰⁾).

Une présomption (réfragable) a été introduite à l'article 5quinquies du règlement d'exécution TVA (tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du Conseil) selon laquelle l'assujetti qui facilite les livraisons au sens de l'article 14bis de la directive TVA acquiert les biens auprès d'un autre assujetti (la première livraison est donc une livraison B2B) et vend ensuite les biens à un non-assujetti (la deuxième livraison est donc une livraison B2C)⁽⁷¹⁾.

Si le vendeur sous-jacent n'est pas un assujetti (et que la plateforme obtient des informations le confirmant), la livraison est hors champ, et il n'y a donc pas de TVA due. Si le client sous-jacent est un assujetti (et que la plateforme obtient des informations le confirmant), la présomption ne s'applique pas.

C. Analyse d'impact

L'introduction de la présomption entraîne un impact opérationnel important sur les plateformes, notamment de nouvelles obligations de facturation (1.), la nécessité de mettre en place de nouveaux processus internes avec un impact potentiel sur le « business model » de plusieurs plateformes (2.), de nouveaux coûts et parfois des risques liés au paiement de la TVA (3.) et de nouveaux risques de fraude (4.).

1. Facturation

La création d'une transaction en chaîne en vertu du nouvel article 14bis de la directive TVA crée de nouvelles obligations de facturation pour les plateformes (outre l'obligation de facturer les frais qu'elles facturent pour l'hébergement de l'assujetti, car il s'agit d'une autre prestation). En pratique, étant donné que la première livraison (B2B) est une livraison sans transport, une facture doit être émise conformément aux règles applicables dans les États membres où les biens se trouvent au moment de

la livraison. Si les biens ne se trouvent pas encore dans l'UE (situation couverte par l'article 14bis, paragraphe 1), il n'y a pas d'obligation de facturation dans l'UE. Si les biens se trouvent dans un État membre (situation couverte par l'article 14bis, paragraphe 2), une facture répondant aux conditions fixées dans cet État membre doit être émise. Comme il s'agit d'une livraison exonérée avec droit à déduction (détaxée), on pouvait supposer que les États membres pourraient dispenser l'assujetti de l'obligation d'émettre une facture⁽⁷²⁾. Or, cette marge de manœuvre n'existe pas dans le cas de ces livraisons particulières : une facture doit être émise. En revanche⁽⁷³⁾, les modalités d'autofacturation peuvent s'appliquer, d'où un impact possible sur les plateformes⁽⁷⁴⁾. En pratique, en effet, cela signifie que la plateforme pourrait accepter, dans le cadre de sa relation avec ses vendeurs sous-jacents, d'émettre des factures pour les fournitures B2B qu'elle reçoit⁽⁷⁵⁾. Accepter l'autofacturation pourrait être un must pour une plateforme en termes d'attractivité. Toutefois, cela implique de nouveaux coûts.

En ce qui concerne l'obligation d'émettre une facture pour la deuxième livraison (B2C) (à laquelle le transport est affecté), l'obligation d'émettre une facture dépendra de plusieurs facteurs⁽⁷⁶⁾. Premièrement, il convient d'établir une distinction entre les ventes à distance intra-UE et les ventes à distance de biens importés. Dans le cas des biens importés, il n'existe aucune obligation d'émettre une facture découlant de la directive TVA⁽⁷⁷⁾. Toutefois, les États membres peuvent imposer de telles obligations⁽⁷⁸⁾. En pratique, si la plateforme utilise l'I-OSS (voy. point 3, ci-après), les règles de facturation de l'État membre d'identification s'appliqueront. Si la plateforme n'utilise pas l'I-OSS, les règles de facturation de l'État membre d'imposition s'appliqueront. Dans le cas de livraisons intra-UE (ou nationales)⁽⁷⁹⁾, il n'y a pas d'obligation d'émettre une facture si l'OSS est utilisé (l'État membre peut

⁽⁷⁰⁾ Article 36ter de la directive TVA tel que modifié par la directive (UE) 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens.

⁽⁷¹⁾ Article 5quater du règlement d'exécution de la TVA.

⁽⁷²⁾ Conformément à l'article 220, paragraphe 2, de la directive TVA.

⁽⁷³⁾ Article 219bis de la directive TVA, tel que modifié par la directive (UE) 2017/2455 du Conseil.

⁽⁷⁴⁾ Notes explicatives, p. 14.

⁽⁷⁵⁾ S. BECKER, « Bericht aus Brüssel – Umsetzung der Neuregelungen im E-Commerce ab 1.1.2021 », *MwStR*, 2019, 215, section 2.1.

⁽⁷⁶⁾ Nous supposons que la plateforme dans ce cas est un assujetti. Si ce n'est pas le cas (ce qui signifierait que la plateforme n'agit pas dans le cadre d'une activité économique), la prestation serait hors champ. Cette situation semble très peu probable, mais la possibilité ne peut être totalement exclue.

⁽⁷⁷⁾ Nouvel article 220(2) de la directive TVA.

⁽⁷⁸⁾ Article 221 de la directive TVA.

⁽⁷⁹⁾ Voy. ci-dessus : la présomption s'applique également dans le cas de livraisons nationales effectuées par un vendeur sous-jacent non européen.

ne pas l'exiger)⁽⁸⁰⁾. Si la plateforme souhaite émettre une facture, les règles de facturation de l'État membre d'identification s'appliquent⁽⁸¹⁾. Si l'OSS n'est pas utilisé, la facture doit suivre les règles de l'État membre d'imposition.

En conclusion, la présomption implique l'obligation pour les plateformes devenant des vendeurs présumés de vérifier si elles doivent émettre des factures en relation avec les fournitures qu'elles sont réputées effectuer et éventuellement recevoir (en plus de la facture liée à la fourniture qu'elles effectuent aux parties sous-jacentes, en général, le vendeur qui paie pour l'utilisation de la plateforme). Comme indiqué plus haut, accepter d'émettre une facture pour la fourniture qu'ils reçoivent (autofacturation, si possible) pourrait être une nécessité pour attirer ou conserver les vendeurs sous-jacents.

2. Nouveaux processus internes ayant un impact potentiel sur le « business model »

Les plateformes devront déterminer, sur la base de chaque transaction, si elles agissent en tant que vendeurs présumés. En pratique, cela signifie qu'elles devraient être en mesure de déterminer, pour chaque fourniture effectuée par les vendeurs sous-jacents qu'elles hébergent quelle est la valeur de la fourniture (supérieure ou inférieure à 150 euros, où se trouvent les biens au moment de la fourniture et si le vendeur est établi dans l'UE ou non). Les plateformes agissent toujours en tant que vendeurs présumés lorsque les biens sont importés à la suite de la fourniture (d'où la nécessité de déterminer la localisation des biens pour toutes les fournitures ayant lieu via leur interface). En revanche, elles n'agissent en tant que vendeurs présumés de biens situés dans l'UE au moment de la fourniture que lorsque le vendeur sous-jacent n'est pas établi dans l'UE et que le client est une personne non assujettie (d'où la nécessité de déterminer le lieu d'établissement des vendeurs sous-jacents effectuant des

fournitures via leur interface lorsque la fourniture est intra-UE). En d'autres termes, une surveillance étroite des ventes sous-jacentes est nécessaire. Le vendeur sous-jacent doit communiquer les informations pertinentes, mais il est clair que les plateformes devront vérifier les informations et prendre des mesures en cas d'erreur ou de données insuffisantes. En l'absence d'informations correctes (volontaires ou non), il pourrait y avoir non-imposition ou double imposition.

D'un point de vue opérationnel, il semble également évident qu'aucune plateforme ne pourrait prendre le risque de ne pas contrôler les paiements⁽⁸²⁾. En fait, lorsque celles-ci sont tenues de payer la TVA, elles devraient être en mesure de la retenir afin d'éviter d'avoir à la préfinancer, ce qui implique que le paiement passe par elles et non directement par le vendeur sous-jacent. Dans le cas contraire, elles devraient constamment réclamer au vendeur sous-jacent la TVA payée par leurs clients⁽⁸³⁾. Un risque important serait associé à cette dernière situation (en cas de faillite ou en général lorsque le vendeur est établi dans un autre État que la plateforme). À cet égard, il convient de noter que lorsque la présomption s'applique, le fait générateur de la taxe dans le cadre de la prestation B2C se produit lorsque le paiement a été accepté⁽⁸⁴⁾. Par conséquent, il est également important que la plateforme soit en mesure de retenir la TVA pour éviter d'avoir à la préfinancer. Alors que les plateformes les plus connues contrôlent déjà totalement les livraisons et les paiements sous-jacents, la présomption aura un impact sur les plateformes qui, selon un « business model » différent, ne disposent pas d'un tel niveau de contrôle (comme indiqué à la section II). À cet égard, il convient de noter qu'eBay, l'une des plateformes ayant historiquement un degré d'intervention assez bas, a commencé à mettre en place un système de paiement obligatoire, appelé « paiements gérés », dans lequel eBay contrôle le paiement. Ce système sera également relié au programme mondial d'expédition

⁽⁸⁰⁾ Article 220, paragraphe 1, point 2, de la directive TVA.

⁽⁸¹⁾ Article 219bis de la directive TVA.

⁽⁸²⁾ Cela a déjà été signalé dans M.M.W.D. MERKX (2020), « The Wizard of OSS : effective collection of VAT in cross-border e-commerce », *NL Fiscaal*, 7 février 2020, www.nlfiscaal/oratiemerks, pp. 70 et 71 et 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.

⁽⁸³⁾ Voy. également S. BECKER (2019), « Bericht aus Brüssel – Umsetzung der Neuregelungen im E-Commerce ab 1.1.2021 », *MwStR*, 2019, 215, section 3.7 où il est mentionné que dans le cas où le client paie directement au vendeur et que ce dernier ne paie pas la TVA à la plateforme, il n'a que des options en droit civil et Joost OLDENBURG, « Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021 – Teil 1 : Materielle Regelungen », *MwStR*, 2020, 773, beck-online, section 1.9 qui déclare que sans avoir prévu cela spécifiquement, le législateur a pour objectif d'inclure la plateforme dans le paiement pour garantir le paiement de la TVA.

⁽⁸⁴⁾ Article 66bis de la directive TVA tel que modifié par la directive (UE) 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens.

d'eBay (GSP), qui, selon eBay : « s'occupe des taxes des clients et des frais d'import/export pour vous »⁽⁸⁵⁾. Le déploiement devrait être achevé d'ici juillet 2021. Les vendeurs qui n'accepteront pas ce système ne pourront finalement plus utiliser leur compte eBay⁽⁸⁶⁾. Dans ce cas, une plateforme qui utilisait un modèle avec un faible niveau de facilitation a été « forcée » de passer à un modèle avec un niveau moyen de facilitation.

Un autre aspect important à prendre en considération est la question des remboursements. Lorsque la présomption s'applique, et que la plateforme était responsable de la collecte et du paiement de la TVA, cette même plateforme doit organiser le remboursement de la TVA (alors que le vendeur sous-jacent devra rembourser le prix de vente net de la TVA)⁽⁸⁷⁾. Par conséquent, la mise en place d'une procédure spécifique pour prévenir la fraude est nécessaire, ce qui entraînera de nouveaux coûts. Un passage d'un niveau de facilitation faible ou moyen au niveau de facilitation le plus élevé pourrait donc être de mise pour certaines plateformes.

Enfin, nous avons mentionné ci-dessus la présomption selon laquelle les « ventes facilitées » sont des livraisons B2C. Cette présomption étant réfragable, les plateformes doivent également mettre en place une procédure permettant de renverser cette présomption (ce qui implique de nouvelles responsabilités et de nouveaux coûts).

3. Paiement de la TVA

L'un des éléments clés des règles de l'UE en matière de TVA pour 2021 est l'élargissement du système MOSS pour inclure les ventes à distance intra-UE et les ventes à distance de biens importés. En pratique, l'actuel MOSS de l'Union pour les télécommunications, la radiodiffusion et les services fournis par voie électronique deviendra disponible pour déclarer et payer la TVA liée aux ventes à distance intra-UE de biens (et aux livraisons

nationales lorsqu'une plateforme agit en tant que vendeur présumé)⁽⁸⁸⁾. Un nouveau régime, appelé I-OSS, sera créé pour faciliter la déclaration et le paiement de la TVA due sur les ventes à distance de biens importés. Ce régime est applicable indépendamment du fait que le vendeur soit établi dans l'UE ou non. Il s'applique chaque fois qu'une vente à distance à un consommateur résidant dans l'UE est effectuée et entraîne l'importation de biens en provenance d'un pays tiers⁽⁸⁹⁾. Lorsque l'I-OSS est utilisé, la vente à distance elle-même est taxable, et l'importation ultérieure est exonérée (l'exonération est accordée si un numéro I-OSS valide est inclus dans la déclaration d'importation).

Deux dispositifs deviennent ainsi disponibles pour « faciliter la vie » des plateformes agissant en tant que vendeurs présumés. À y regarder de plus près, plusieurs difficultés et risques peuvent encore apparaître, notamment en ce qui concerne les ventes de biens importés.

Champ d'application de l'I-OSS

Bien que la présomption pour les plateformes s'applique également lorsque la fourniture sous-jacente consiste en des biens soumis à des droits d'accise, l'I-OSS ne peut pas être utilisé pour la déclaration et le paiement de la TVA sur ces fournitures. Par conséquent, en pratique, les plateformes qui facilitent les ventes à distance de biens importés soumis à des droits d'accise (même si leur valeur intrinsèque est inférieure à 150 euros) devront suivre la procédure douanière normale pour le paiement de la TVA à l'importation et des accises.

Inscription à l'I-OSS

Toute plateforme peut s'inscrire à l'OSS. La directive TVA n'exige pas la désignation d'un représentant fiscal. Toutefois, les États membres sont libres de l'exiger en vertu de l'article 204 de la directive TVA. En revanche, la directive TVA exige la

⁽⁸⁵⁾ eBay. (2020). Managed Payment. Récupéré de : https://pages.ebay.com/seller-center/service-and-payments/managed-payments-on-ebay.html#m22_tb_a1__9.

⁽⁸⁶⁾ eBay. (2020). Managed Payment. Récupéré sur : https://pages.ebay.com/seller-center/service-and-payments/managed-payments-on-ebay.html#m22_tb_a1__9 ; eBay. (2020). eBay va intermédiaire les paiements sur sa plateforme Marketplace. Récupéré sur : <https://www.ebayinc.com/stories/news/ebay-to-intermediate-payments-on-its-marketplace-platform/>.

⁽⁸⁷⁾ Cela a déjà été signalé dans 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.

⁽⁸⁸⁾ À partir de 2021, le SSO de l'Union sera donc disponible pour les prestataires de services de l'UE fournis par voie électronique (et d'autres services imposables dans un État membre autre que l'État membre d'établissement du prestataire) et pour les prestataires (réputés) de l'UE et des pays tiers effectuant des ventes à distance intra-UE. L'OSS non-Union reste uniquement disponible pour les prestataires de services non-UE (à la fois les services fournis par voie électronique et les autres services imposables dans un État membre).

⁽⁸⁹⁾ Par exemple, une entreprise américaine qui vend des biens en ligne à un résident de l'UE et qui expédie les biens au client de l'UE depuis les États-Unis sera dans le champ d'application. Si une entreprise basée dans l'UE vend des biens en ligne à un résident de l'UE et que les biens sont expédiés au client depuis la Chine (c'est-à-dire que les biens ne sont pas encore dans l'UE au moment de la vente en ligne), elle sera également concernée.

désignation d'un représentant fiscal pour l'enregistrement à l'I-OSS lorsque le vendeur n'est pas établi dans l'UE (sauf si la plateforme est établie dans l'UE ou en Norvège)⁽⁹⁰⁾. Par conséquent, le choix d'une inscription à l'I-OSS ne dépend pas uniquement de la volonté de la plateforme⁽⁹¹⁾.

Responsabilité de la plateforme en l'absence d'enregistrement I-OSS

Si la plateforme décide de ne pas s'inscrire à l'I-OSS (ou est empêchée de le faire parce qu'elle ne trouve pas de représentant fiscal), l'importation sera soumise à la taxe (la TVA à l'importation sera due).

Des dispositions particulières peuvent s'appliquer pour faciliter la perception de la TVA à l'importation, mais uniquement si les biens sont importés dans l'État membre de destination finale des biens (et si les biens ne sont pas soumis à des droits d'accise). Lorsque le régime particulier s'applique, « le destinataire des marchandises est redevable de la TVA » mais « la personne qui présente les marchandises en douane sur le territoire de la Communauté perçoit la TVA auprès du destinataire et en effectue le paiement » (nouvel article 369^{septuies} de la directive TVA). La question est de savoir si, lorsque le régime spécial s'applique, le client ou la plateforme sera tenu responsable du paiement de la TVA à l'importation. Les États membres pourraient en effet considérer que « la personne à qui les biens sont destinés » est la plateforme. Les notes explicatives indiquent en fait qu'un État membre a décidé de désigner la plateforme comme redevable de la TVA à l'importation⁽⁹²⁾. Dans ce cas, les plateformes sont responsables du paiement d'une taxe qu'elles ne sont pas censées facturer au client, à moins que cela ne signifie que les États membres attendent également des interfaces électroniques qui ne s'enregistrent pas auprès de l'I-OSS qu'elles facturent la TVA lors de la vente et la remettent à la personne qui présente les marchandises à la douane

pour paiement. Il est peut-être surprenant que ces règles aient fait l'objet de très peu de discussions dans le processus législatif. Cela s'explique probablement par le fait que la Commission européenne et les États membres attendent (et encouragent) les plateformes (et les vendeurs en général) à s'enregistrer auprès de l'I-OSS lorsqu'elles effectuent des ventes à distance de biens importés et par le fait que les petites plateformes n'ont pas été incluses dans les discussions. Cependant, lorsqu'un enregistrement auprès de l'I-OSS n'est pas possible, les conséquences peuvent être importantes pour les plateformes.

Lorsqu'une plateforme non enregistrée I-OSS facilite une vente à distance de biens importés, et que les biens sont importés dans un premier État membre avant d'être transportés vers un autre État membre (de destination finale), la situation aurait pu être encore plus délicate car le régime spécial ne peut pas s'appliquer. L'article 221 du règlement d'exécution du Code des douanes de l'Union⁽⁹³⁾ a été récemment modifié pour éviter les situations de double imposition⁽⁹⁴⁾. En vertu de cette modification, le bureau de douane compétent pour déclarer l'importation de biens de faible valeur est le bureau de douane situé dans l'État membre où se termine l'expédition ou le transport des biens si ces biens sont déclarés à la TVA sous un régime autre que l'I-OSS. La conséquence est que tous ces biens doivent être placés en transit jusqu'à leur arrivée dans l'État membre de destination finale.

4. Risque de fraude

Enfin et surtout, le risque de fraude au détriment des plateformes est considérable dans le cadre des nouvelles règles⁽⁹⁵⁾. Une fraude peut survenir lorsque des vendeurs sous-jacents communiquent des informations erronées à la plateforme, et que celle-ci ne perçoit et ne paie pas le montant correct

⁽⁹⁰⁾ Puisqu'il s'agit du seul pays avec lequel l'UE a, à ce jour, signé un accord d'assistance mutuelle. Accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège sur la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement des créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, 2018, L 195, pp. 3-22. Un accord commercial a récemment été signé avec le Royaume-Uni (Accord de commerce et de coopération entre l'Union européenne et la Communauté européenne de l'énergie atomique, d'une part, et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, d'autre part). Des dispositions spécifiques d'assistance mutuelle ont été insérées dans ce traité (voy. p. 1091). Toutefois, il n'est pas clair à ce stade si cela est suffisant pour dispenser les entreprises britanniques de nommer un représentant fiscal pour utiliser l'I-OSS. La situation pourrait varier d'un État membre à l'autre.

⁽⁹¹⁾ La Commission européenne a indiqué qu'elle travaillait à la signature de nouveaux accords bilatéraux avec des pays tiers, dont la Chine.

⁽⁹²⁾ Les notes explicatives ne le mentionnent pas mais cet État membre est la France.

⁽⁹³⁾ Règlement d'exécution de la Commission (UE) 2015/2447 46.

⁽⁹⁴⁾ Règlement d'exécution de la Commission (UE) 2020/893, article 221(4).

⁽⁹⁵⁾ Également dans ce sens : E.C.J.M. VAN DER HEL-VAN DIJK, « EU VAT Note : Online Platforms : Un marché pour la fraude fiscale ? », (2019), 47, *Intertax*, n° 4, pp. 391-401, <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/47.4/TAXI2019038>. Le risque de fraude a également déjà été signalé dans : 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.

de la TVA en conséquence. La fraude peut également survenir lorsqu'un vendeur sous-jacent – ou tout autre vendeur d'ailleurs – utilise illicitement un numéro I-OSS de la plateforme. Au vu de ces risques, on peut s'attendre à un changement de « business model » des plateformes. Pour se protéger contre la fraude, elles pourraient décider d'organiser elles-mêmes l'expédition de toutes les ventes qu'elles facilitent. La pression pour lutter contre la fraude que pourraient subir les plateformes pourrait effectivement les pousser à passer d'un modèle assorti d'un faible niveau de facilitation à un modèle assorti d'un niveau moyen ou élevé de facilitation. On peut se demander si ce type de perturbation du « business model » d'une plateforme est souhaitable. Dans le même temps, on peut se demander comment les administrations fiscales de l'UE appliqueront les nouvelles règles aux plateformes non établies.

Information erronée

En tant que vendeurs présumés, les plateformes sont naturellement responsables de l'exactitude des montants de TVA déclarés et payés, que ce soit via le (I)-OSS ou via l'enregistrement local/à l'importation. Les plateformes dépendent toutefois fortement des informations fournies par les vendeurs sous-jacents qui peuvent communiquer des informations erronées.

Conformément au nouvel article 5^{quater} du règlement d'exécution TVA, « Pour l'application de l'article 14^{bis} de la directive 2006/112/CE, un assujetti, qui est réputé avoir reçu et livré lui-même les biens, n'est pas tenu de payer la TVA en sus de la TVA qu'il a déclarée et payée sur ces livraisons lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- (a) l'assujetti dépend des informations fournies par les vendeurs qui vendent des biens par le biais d'une interface électronique ou par d'autres tiers pour déclarer et payer correctement la TVA sur ces fournitures ;
- (b) les informations visées au point a) sont erronées ;
- (c) l'assujetti peut démontrer qu'il ne savait pas et ne pouvait raisonnablement pas savoir que cette information était incorrecte ».

Une « clause de sauvegarde » est donc prévue lorsque des informations erronées sont fournies à la plateforme, que celle-ci est « dépendante » de ces

informations et qu'elle « peut démontrer qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement savoir que ces informations étaient incorrectes ». Une première question qui se pose est de savoir dans quelle mesure nous devons considérer qu'une plateforme est « dépendante » des informations fournies par les vendeurs. Les administrations fiscales pourraient-elles considérer qu'une plateforme était, en fait, en mesure d'obtenir des informations d'autres sources qui auraient dû permettre à la plateforme de découvrir la fraude ?

Une deuxième question concerne la charge de la preuve. Les plateformes doivent démontrer qu'elles ne savaient pas et ne pouvaient pas raisonnablement savoir que les informations d'un vendeur étaient incorrectes. Comment les plateformes sont-elles censées démontrer un fait négatif⁽⁹⁶⁾ ? Placer la charge de la preuve sur les épaules des plateformes revient à créer une présomption réfragable que la plateforme savait ou aurait dû savoir que l'information était correcte. Il reste à voir comment cette disposition sera appliquée dans la pratique. En tout cas, l'interprétation proposée dans les notes explicatives est édifiante. Selon la Commission européenne, elle implique de donner des conseils aux vendeurs sous-jacents sur la classification des produits afin de garantir l'application de taux corrects. La Commission européenne suggère en outre que « les processus de vérification raisonnables en ce qui concerne les informations fournies par les vendeurs sous-jacents pour certaines catégories de produits (par exemple, les catégories de produits pour lesquelles divers taux de TVA pourraient s'appliquer en fonction des caractéristiques spécifiques du produit) » comprennent « une vérification visuelle (en faisant correspondre l'image du produit à sa description) ainsi que des techniques d'apprentissage automatique (en utilisant les termes de recherche appliqués aux produits répertoriés avec les principales caractéristiques du taux de TVA du produit) ». Les auteurs se demandent si cela est effectivement « raisonnable » et si l'on peut s'y attendre sur la base de la formulation de l'article 5^{quater} du règlement d'exécution TVA. Si c'est effectivement le cas, le passage d'un niveau de facilitation faible à un niveau moyen ou élevé semble à nouveau inévitable.

Enfin, cette clause de sauvegarde ne semble pas répondre au deuxième risque de fraude identifié, à savoir l'utilisation abusive des numéros I-OSS.

⁽⁹⁶⁾ Cela a déjà été signalé dans M. LAMENSCH (2018), « Union européenne – Rendre les plateformes responsables de la collecte et du paiement de la TVA sur les importations B2C : A Silver Bullet ? », *International VAT Monitor*, Vol. 29, n° 2.

Vol de numéro I-OSS

Comme indiqué ci-dessus, lorsque l'I-OSS est utilisé, la vente à distance est taxable, et l'importation ultérieure est exonérée. L'exonération à l'importation est accordée lorsqu'un numéro I-OSS valide est inclus dans la déclaration d'importation. En d'autres termes, un numéro I-OSS valide dans la déclaration d'importation donne droit à une importation exonérée dans l'UE. Alors que les billets de concert, par exemple, sont uniques – grâce à l'utilisation d'un code unique à 10 chiffres ou d'un code QR – et peuvent donc être validés et « rayés » d'une liste ou d'une base de données au moment de l'entrée, le « billet I-OSS » utilise le même code unique à plusieurs reprises, sans possibilité de vérifier qu'il est utilisé de manière légitime (c'est-à-dire par un vendeur qui a vendu des biens via la plateforme dont le numéro I-OSS est utilisé). Il n'est pas difficile de voir comment cela peut conduire à des abus. En fait, les numéros I-OSS de toutes les plateformes agissant en tant que vendeurs présumés devront être communiqués aux vendeurs sous-jacents (du moins lorsque c'est le vendeur sous-jacent qui organise l'expédition). Ces numéros seront donc rapidement connus et potentiellement utilisés de manière abusive, soit par les vendeurs sous-jacents qui s'en serviront pour obtenir une importation exonérée sur une livraison qui n'a pas été facilitée par la plateforme (lorsqu'ils font à la fois des ventes directes et des ventes via une plateforme), soit par un vendeur qui n'est même pas enregistré sur la plateforme mais qui a obtenu son numéro I-OSS⁽⁹⁷⁾.

Pour tenter de prévenir ce type de fraude, les États membres se sont engagés à conserver les données concernant l'importation exonérée effectuée sous chaque numéro I-OSS. L'objectif est de comparer ces données avec les données I-OSS (montants déclarés et payés). Bien que cela permette à l'État membre d'identifier les abus (après nettoyage des données, puisque le paiement et l'importation peuvent avoir lieu au cours de périodes imposables différentes et que les biens retournés pour lesquels la TVA a été remboursée doivent également être pris en compte⁽⁹⁸⁾), on ne voit pas clairement dans quelle mesure cela permettra d'identifier les fraudeurs et de récupérer la TVA. Du point de vue des plateformes, on ne sait pas non plus dans quelle mesure leur responsabilité peut être engagée d'une manière ou d'une autre (la clause de sauvegarde

évoquée ci-dessus ne semble pas convenir à cette situation particulière) et si les mesures prises par les États membres pour « arrêter l'hémorragie » ne risquent pas d'avoir un impact dramatique sur elles (par exemple si les États membres décidaient d'annuler un numéro I-OSS et d'en attribuer un nouveau). Sur cette question, les notes explicatives estiment qu'il appartient à cette interface électronique de convenir de règles strictes concernant l'utilisation de son numéro d'identification TVA I-OSS par ses vendeurs sous-jacents et de prévoir des sanctions (par exemple, les exclure de la plateforme) à l'encontre des vendeurs sous-jacents qui ne respectent pas ces règles. L'interface électronique peut également négocier des forfaits de transport/logistique pour l'expédition/transport des biens vendus par ses vendeurs sous-jacents, ce qui lui permet d'être en contact avec le(s) transporteur(s) et de lui (leur) transmettre directement le numéro d'identification TVA I-OSS, dans les mêmes conditions contractuelles strictes. À moyen terme, l'UE travaille à l'introduction d'un échange direct d'informations entre les interfaces électroniques/vendeurs et les autorités douanières⁽⁹⁹⁾.

D. Mesures à prendre : résumé

Les plateformes devront prendre les mesures suivantes afin de se conformer aux obligations découlant des dispositions de la nouvelle présomption de l'article 14*bis* de la directive TVA :

- Envisager de proposer des systèmes d'autofacturation aux vendeurs qu'elles hébergent, en plus des obligations de facturation liées à leur propre prestation à leurs clients.
- Mettre en place de nouveaux processus internes pour déterminer, pour chaque vente qu'elles facilitent, où se trouvent les biens au moment de la vente, où se trouve le vendeur sous-jacent, quelle est la valeur des biens et quel est le taux applicable. Les vendeurs communiqueront ces informations. Toutefois, les plateformes devront vérifier les données (et même apprendre aux vendeurs à classer correctement leurs produits) et prendre des mesures en cas d'erreurs ou de données insuffisantes. Sur cet aspect spécifique, la présomption aura un impact plus important sur les plateformes qui, en raison d'un « business model » différent, n'ont pas un niveau important de contrôle sur les ventes et les paiements

⁽⁹⁷⁾ *Ibidem*.

⁽⁹⁸⁾ M.M.W.D. MERKX, « New VAT Rules for E-Commerce : The Final Countdown Has Begun », *EC Tax Review*, Vol. 29, n° 4, 2020, pp. 204 et 205.

⁽⁹⁹⁾ Notes explicatives, p. 76.

sous-jacents, par exemple les plateformes qui ne facilitent que la phase de commande.

- Mettre en place une procédure pour renverser les présomptions en place en vertu de l'article 5*quinquies* du règlement d'exécution TVA (c'est-à-dire la présomption que la fourniture réputée de la plateforme au client final est une fourniture B2C).
- Mettre en place une procédure pour organiser les remboursements de la TVA et prévenir les fraudes liées aux demandes de remboursement.
- Budgétiser les nouveaux coûts et risques liés au paiement de la TVA. Les plateformes devront soit s'enregistrer pour payer la TVA dans chaque État membre de destination, soit utiliser l'OSS pour les livraisons de l'UE (ce qui est une économie de coûts) ou l'I-OSS pour les livraisons de biens provenant de pays non-membres de l'UE (mais non disponible pour les produits soumis à accises, même si la présomption s'applique également dans ce cas). Alors que l'OSS est ouvert à toutes les plateformes, une plateforme établie en dehors de l'UE devra trouver un représentant fiscal pour utiliser l'I-OSS. En particulier, lorsqu'un enregistrement I-OSS n'est pas possible, les conséquences peuvent être dramatiques pour les plateformes.
- Développer des stratégies pour prévenir les nouveaux risques de fraude. La fraude peut survenir lorsque les vendeurs sous-jacents communiquent des informations erronées à la plateforme, et que celle-ci ne collecte et ne paie pas le montant correct de la TVA. Les numéros I-OSS des plateformes peuvent également faire l'objet d'abus. Même si l'article 5*quater* du règlement d'exécution TVA prévoit une clause de sauvegarde en cas d'informations erronées, la plateforme devra démontrer un fait négatif (la plateforme ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement savoir que les informations étaient incorrectes). En outre, la clause de sauvegarde n'aborde pas la situation de l'utilisation abusive du numéro I-OSS, alors que les conséquences des États membres de l'UE pour « arrêter l'hémorragie » peuvent avoir un impact dramatique sur la plateforme, par exemple, si un État membre de l'UE décide d'annuler un numéro I-OSS et d'en attribuer un autre.

Dans la section suivante, nous verrons que des responsabilités et des coûts supplémentaires résulteront

en outre de la mise en œuvre de nouvelles obligations de tenue de registres, y compris dans les situations où la présomption ne s'applique pas.

IV. Obligations de collecte et de stockage de données sur les transactions sous-jacentes

A. Dispositions juridiques pertinentes

En vertu de la nouvelle disposition de l'article 242*bis* de la directive TVA⁽¹⁰⁰⁾, les plateformes ont l'obligation de tenir des registres des livraisons de biens ou des prestations de services qu'elles facilitent. Le nouvel article 242*bis* de la directive TVA, tel que modifié par la directive 2017/2455 du Conseil, prévoit que :

« 1. Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou tout autre moyen similaire, la livraison de biens ou la prestation de services à un non-assujetti à l'intérieur de la Communauté conformément aux dispositions du titre V, l'assujetti qui facilite la livraison est tenu de tenir des registres de ces livraisons. Ces écritures sont suffisamment détaillées pour permettre aux autorités fiscales des États membres où ces livraisons sont imposables de vérifier que la TVA a été correctement comptabilisée.

2. Les registres visés au paragraphe 1 doivent être mis à la disposition des États membres concernés, sur demande, par voie électronique.

Ces registres doivent être conservés pendant une période de 10 ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle l'opération a été effectuée ».

L'article 54*ter* du règlement d'exécution TVA définit le concept de facilitation. La seule différence entre cette disposition et l'article 5*ter* du règlement d'exécution TVA que nous avons examiné dans la section III est que la disposition de l'article 54*ter* du règlement d'exécution TVA inclut les services.

La disposition de l'article 242*bis* de la directive TVA s'applique dans les cas où l'article 14*bis* de la directive TVA, tel que discuté dans la section III, ou l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA s'applique (applicable lorsqu'une plateforme « participe » à un service fourni par voie électronique à une personne non assujettie résidant dans l'UE)⁽¹⁰¹⁾ et dans les

⁽¹⁰⁰⁾ Introduit par la directive 2017/2455.

⁽¹⁰¹⁾ En vertu de l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA, les assujettis exploitant un réseau, un portail ou une interface de télécommunication qui participent à la fourniture de services électroniques ou de services de télécommunication par internet sont réputés agir en tant que mandataire non déclaré en vertu de l'article 28 de la directive TVA. En vertu

cas où elle ne s'applique pas⁽¹⁰²⁾. Les registres qui doivent être tenus diffèrent selon que l'article 14*bis* de la directive TVA ou l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA s'appliquent ou non et selon que l'interface électronique a choisi d'appliquer l'un des régimes spéciaux ou non.

L'article 54*quater* du règlement d'exécution TVA définit à cet égard la portée de l'obligation dans trois situations particulières :

1. Dans le cas où l'article 14*bis* de la directive TVA ou l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA s'applique, et que l'assujetti a opté pour l'un des régimes spéciaux :

(a) *les enregistrements visés à l'article 63*quater* du présent règlement, lorsque l'assujetti a choisi d'appliquer l'un des régimes particuliers prévus au titre XII, chapitre 6, de la directive 2006/112/CE ;*

Il en va de même pour les vendeurs qui fournissent des biens ou des services directement (sans intervention d'une plateforme) à des clients privés au sein de l'UE et qui utilisent des OSS ou I-OSS.

2. Dans le cas où l'article 14*bis* de la directive TVA ou l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA s'applique, et que l'assujetti n'a pas opté pour l'un des régimes spéciaux :

(b) *les registres visés à l'article 242 de la directive 2006/112/CE, lorsque l'assujetti n'a pas choisi d'appliquer l'un des régimes particuliers prévus au titre XII, chapitre 6, de la directive 2006/112/CE.*

Ce sont les règles fixées par les États membres dans lesquels les livraisons sont soumises à la TVA. Il n'y a pas de différence avec les ventes directes si le vendeur n'opte pas non plus pour le système OSS et/ou I-OSS.

3. Dans le cas où l'article 14*bis* de la directive TVA et l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA ne s'appliquent pas :

2. *L'assujetti visé à l'article 242*bis* de la directive 2006/112/CE doit conserver les informations suivantes pour les livraisons autres que celles visées au paragraphe 1 :*

(a) *le nom, l'adresse postale et l'adresse électronique ou le site web du fournisseur dont les fournitures sont facilitées par l'utilisation de l'interface électronique et, le cas échéant :*

(i) *le numéro d'identification TVA ou le numéro fiscal national du fournisseur ;*

(ii) *le numéro de compte bancaire ou le numéro de compte virtuel du fournisseur ;*

(b) *une description des biens, leur valeur, le lieu où se termine l'expédition ou le transport des biens, ainsi que l'heure de la livraison et, s'il est disponible, le numéro de commande ou le numéro de transaction unique ;*

(c) *une description des services, leur valeur, les informations permettant d'établir le lieu et l'heure de la fourniture et, s'il est disponible, le numéro de commande ou le numéro de transaction unique.*

Conformément aux notes explicatives, l'expression « si disponible » doit être interprétée comme faisant référence aux informations collectées ou pouvant être collectées dans le cadre de l'activité habituelle des interfaces électroniques. Le numéro de commande ou de transaction peut être attribué à la transaction soit par le fournisseur, soit par la plateforme⁽¹⁰³⁾.

L'obligation d'enregistrement prévue à l'article 54*quater*, paragraphe 2, du règlement d'exécution TVA peut être décomposée en informations permettant d'établir l'identité du vendeur (les informations du point a) et en informations permettant de déterminer le lieu d'imposition de la prestation et le régime de TVA (exonération, taux de TVA, etc.) applicable (les informations des points b et c).

En pratique, les informations permettant d'identifier le vendeur devraient être disponibles pour les plateformes qui facilitent les fournitures sous-jacentes au niveau le plus bas. Ces vendeurs sont en effet également leurs *clients*. On peut s'attendre à ce que les plateformes obtiennent ces informations et disposent déjà de certaines procédures de diligence raisonnable du point de vue de la « connaissance du client » (bien que les auteurs se demandent si la diligence raisonnable est nécessaire, car on ne sait pas ce qui se passe si les informations recueillies

de cette dernière disposition, ils sont considérés comme recevant une livraison du vendeur initial et la fournissant à son tour au client final. La présomption de l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA peut être renversée si certaines conditions sont remplies. Si une plateforme n'est toutefois pas en mesure de la réfuter, elle sera redevable du paiement de la TVA sur la transaction B2C.

⁽¹⁰²⁾ Comme indiqué dans l'introduction, cette contribution se concentre sur le commerce électronique B2C de biens. Toutefois, les obligations de conservation des données s'appliquent aux plateformes qui « facilitent » les livraisons de biens par voie électronique au sens de l'article 14*bis* de la directive TVA et/ou qui « participent » aux livraisons de services électroniques par voie électronique au sens de l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA.

⁽¹⁰³⁾ Notes explicatives, p. 30.

sont erronées). Une description des marchandises sera également disponible dans la liste des vendeurs sur la plateforme.

En revanche, une plateforme au niveau le plus bas peut ne pas être en mesure de collecter des données sur la valeur des biens car elle ne traite pas les paiements. Si la valeur peut être déterminée par le vendeur dès le départ dans son annonce, le prix peut également être déterminé par des négociations entre acheteurs et vendeurs qui ont lieu en dehors de la plateforme, ou les prix peuvent être déterminés sur la base d'offres. Étant donné qu'une plateforme au niveau de facilitation le plus bas n'est pas impliquée dans le processus logistique, elle ne disposera pas d'informations sur le lieu de départ et d'arrivée de l'expédition ou du transport. Elle ne disposera pas non plus d'informations sur le moment de la prestation, si l'on entend par là « le moment où le droit de disposer des biens en tant que propriétaire » a été transféré (ou, en cas d'utilisation de l'I-OSS, le moment où le paiement est accepté, ce que les plateformes ne sauront pas si elles ne sont pas impliquées dans le paiement et la plateforme devrait également savoir si le vendeur utilise l'I-OSS lorsque la disposition déterminante de l'article 14*bis* de la directive TVA ne s'applique pas).

Les auteurs concluent donc que, pour pouvoir collecter les informations mentionnées au point b, les plateformes sont poussées au niveau moyen de facilitation ou devraient demander aux vendeurs toutes les données nécessaires. On peut se demander si ces options sont réalisables car on ne sait pas si les utilisateurs sont prêts à payer pour un niveau de service supplémentaire (voir section II, D, 2). De même, exiger (plus) d'informations que les vendeurs ne sont pas prêts à fournir pourrait repousser les utilisateurs, ce qui menace le principal moteur de valeur d'une plateforme – sa base d'utilisateurs – et, en fin de compte, sa simple existence (voir section II, C).

Il convient de noter qu'une plateforme peut tomber dans le champ d'application de ces trois types d'exigences en matière d'enregistrement. Tout d'abord, parce qu'elle peut faciliter les ventes qui relèvent du champ d'application de l'article 14*bis* de la directive TVA ou de l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA ainsi que les ventes qui ne sont pas couvertes par ces dispositions, par exemple, parce qu'elle

facilite les ventes locales et les ventes à distance au sein de l'UE par des vendeurs de l'UE et de pays tiers. Une plateforme peut également choisir d'utiliser l'I-OSS mais pas le régime de l'Union dans le cadre de l'OSS ou *vice versa*. Dans la suite de cette section, nous nous concentrerons sur l'obligation de tenue de registres applicable aux plateformes dans le cas où elles ne sont pas tenues d'acquitter la TVA sur la transaction en vertu de l'article 14*bis* de la directive TVA ou de l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA, étant donné que l'article 14*bis* de la directive TVA a été longuement discuté dans la section précédente.

B. Portée de l'obligation

L'obligation de tenue de registres prévue par l'article 242*bis* de la directive TVA en liaison avec l'article 54*quater* (2) du règlement d'exécution TVA s'applique dans les cas suivants :

1. toutes les prestations de services B2C à des clients dans l'UE, à l'exception des services relevant de l'article 9*bis* du règlement d'exécution TVA ;
2. B2C – livraisons de biens dans l'UE par un assujetti établi dans l'UE, y compris les livraisons locales et les ventes à distance ;
3. ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers dans des envois dont la valeur intrinsèque dépasse 150 euros⁽¹⁰⁴⁾.

Ce qui est frappant, c'est que la disposition a un large champ d'application et s'applique également, par exemple, dans la situation où le prestataire n'est pas un assujetti à la TVA ou n'est pas enregistré comme tel (par exemple parce qu'il applique l'exonération pour les petits entrepreneurs), ce qui peut être particulièrement pertinent dans le cas des « transactions de l'économie du partage »⁽¹⁰⁵⁾, y compris les transactions purement locales (par exemple, les services locaux entre un assujetti et un particulier établi dans le même État membre effectués via la plateforme). D'une part, on peut se féliciter d'un champ d'application aussi large, car la plateforme ne devra faire la distinction qu'entre les opérations pour lesquelles elle est tenue de déclarer elle-même la TVA en vertu de l'article 14*bis* de la directive TVA et les opérations pour lesquelles elle n'est pas tenue de le faire, mais qui sont néanmoins soumises à une obligation d'enregistrement parce

⁽¹⁰⁴⁾ BENDLINGER/ECKER (2020), « Die Rolle von Plattformen im E-Commerce – Plattformen und ihre mehrwertsteuerlichen Pflichten », in ACHATZ/TUMPEL/BIEBER (éds), *Neuerungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen*, section 2.2.2.2.4.

⁽¹⁰⁵⁾ Les auteurs notent également que les États membres ont récemment adopté la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.*, L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12. En vertu de cette directive, les plateformes devront collecter des informations concernant les activités sous-jacentes dans le secteur de l'économie de partage.

que la plateforme facilite ces opérations. D'autre part, on peut se demander si une obligation d'enregistrement aussi large est proportionnée.

Un autre problème est le risque d'inadéquation des informations. En examinant les données que les plateformes doivent collecter sur la base de l'article 242*bis* de la directive TVA en conjonction avec l'article 54*quater* (2) du règlement d'exécution TVA, les auteurs notent en effet que les informations relatives aux ajustements de prix (à la hausse et à la baisse) ou aux retours de marchandises ne doivent pas être gérées. Les auteurs pensent que cela peut facilement conduire à des discordances entre la déclaration de TVA du vendeur et les informations de la plateforme, ce qui obligera probablement le vendeur à fournir une explication. Ils estiment qu'il serait préférable que les informations relatives aux ajustements de prix et aux retours de marchandises soient également gérées par les plateformes, pour autant qu'elles disposent de ces informations. En tout état de cause, selon les auteurs, les informations que les plateformes n'obtiennent pas dans le cadre de leurs processus habituels ne devraient pas être collectées et conservées par elles. Dans le cas contraire, les plateformes pourraient être amenées à modifier leur « business model » ou leur procédure d'enregistrement, ce qui pourrait leur faire perdre des clients. Il convient de garder à l'esprit que les plateformes opèrent sur un marché où tout le monde gagne, où les concurrents peuvent se développer et prendre le contrôle rapidement, car les coûts d'établissement sont relativement faibles (section II, C)⁽¹⁰⁶⁾. En particulier, lorsque les vendeurs non européens sont libres d'opérer comme ils l'entendent (étant donné que les administrations fiscales de l'UE n'ont pas la possibilité de faire appliquer la législation au-delà de leurs frontières nationales), l'obligation crée des désavantages concurrentiels involontaires pour les plateformes basées dans l'UE.

C. Manque de clarté

Les auteurs se demandent pourquoi l'article 242*bis* de la directive TVA a été introduit conjointement avec l'article 54*quater* (2) du règlement d'exécution TVA. S'il ressort du huitième considérant de la directive 2017/2455 que l'obligation de tenue

de registres pour les plateformes sert à aider les États membres à vérifier l'exactitude de la déclaration de TVA, ce considérant est lié au septième considérant, qui expose l'objectif de l'article 14*bis* de la directive TVA elle-même. Le huitième considérant fait également référence aux prestations mentionnées au septième considérant. De l'avis des auteurs, il serait souhaitable que la justification et la finalité de l'obligation de tenir des registres soient plus claires. On peut supposer que l'objectif est ici encore de vérifier l'exactitude des déclarations de TVA déposées par l'assujetti dont la plateforme a facilité les transactions. Toutefois, le fonctionnement de cette disposition n'est pas clair. Par exemple, on ne sait toujours pas à destination de quel État membre de l'UE une plateforme est tenue de conserver les données (l'État membre où la fourniture d'un bien ou d'un service est taxée ou l'État membre d'établissement ?), il n'existe pas de procédure de diligence raisonnable (une plateforme doit-elle vérifier les informations reçues et quelles sont les conséquences si ces informations ne sont pas correctes ?) ni de règles concernant les conséquences si les plateformes ne remplissent pas leurs obligations. Enfin, en l'absence de sanctions claires (au niveau de l'UE), on peut se demander si les plateformes établies en dehors de l'UE seront également conscientes de leurs obligations et les respecteront. L'absence de sanctions claires et applicables pourrait conduire à ce que des fraudeurs fassent du commerce par l'intermédiaire de plateformes non européennes et à une distorsion de la concurrence. L'OCDE mentionne cette question dans le cadre de sa proposition relative aux obligations d'information des plateformes de l'économie du partage. Les solutions proposées par l'OCDE comprennent la responsabilité conjointe et solidaire, des exigences locales en matière d'octroi de licences et une incitation fiscale pour les vendeurs, c'est-à-dire une taxe plus faible lorsqu'ils passent par une plateforme qui respecte les obligations d'information⁽¹⁰⁷⁾.

Les auteurs notent en outre que la disposition relative à la tenue de registres manque de règles concrètes sur la manière dont les plateformes doivent déterminer si un client est un non-assujetti situé dans l'UE. L'article 18, paragraphe 2, du règlement d'exécution TVA, qui traite de cette question dans

⁽¹⁰⁶⁾ Le caractère hautement concurrentiel de ce marché est dû au simple fait que la technologie rend moins coûteux le lancement d'une nouvelle plateforme. Les plateformes étant basées sur des logiciels, il est beaucoup plus facile de commencer à fournir de nouveaux produits ou services. La concurrence est également élevée, car les participants peuvent facilement changer de plateforme. Les coûts de ce changement sont faibles. David S. EVANS, « Multisided Platforms, Dynamic Competition and the Assessment of Market Power for Internet-Based Firms », Chicago Coase-Sandor Institute for Law and Economics, *Working Paper*, n° 753, mars 2016, p. 16.

⁽¹⁰⁷⁾ OCDE (19 février 2020-20 mars 2020), *Modèle de règles de déclaration des opérateurs de plateformes à l'égard des vendeurs dans l'économie du partage et des gigs*, Editions de l'OCDE, Paris, p. 39.

le cas d'un service fourni par l'assujetti lui-même, ne semble pas avoir été rédigé à cette fin, tandis que l'article 5^{quinquies} du règlement d'exécution TVA ne s'applique pas ici. Néanmoins, les auteurs sont d'avis que le fait que le client ait fourni un numéro d'identification TVA à la plateforme devrait être déterminant. Les auteurs notent qu'il est douteux que toutes les plateformes enregistrent le numéro d'identification TVA de leurs clients dans le processus d'enregistrement car il existe de nombreux exemples où les plateformes offrent leurs services gratuitement à l'une des parties (généralement le client car le vendeur est celui qui veut vendre ses produits via la plateforme). De plus, de nombreux sites web autorisent les achats avec ce que l'on appelle des « comptes invités » qui ne nécessitent que des informations limitées de la part de l'acheteur.

Deuxièmement, les plateformes doivent déterminer si un acheteur est situé dans l'UE. Dans certains cas, cette information peut être déduite des informations qu'une plateforme doit enregistrer, telles que le lieu où se termine le transport des marchandises et les informations permettant de déterminer le lieu du service. Cependant, comme mentionné dans la section IV, B, les plateformes au niveau de facilitation le plus bas ne disposeront normalement pas de ces informations. De l'avis des auteurs, une disposition telle que l'article 24^{sexies} du règlement d'exécution TVA, qui permet à un prestataire de services de déterminer le lieu d'établissement du client sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires, apporterait une solution dans les cas où les plateformes ne disposent pas d'informations suffisantes pour déterminer si le client est situé dans l'UE. Les preuves peuvent également indiquer le lieu d'imposition d'une fourniture de biens ou de services si la plateforme ne dispose pas d'informations suffisantes pour déterminer le lieu de la fourniture.

D. Coopération administrative

Les auteurs considèrent que l'absence d'une disposition relative au partage d'informations avec et entre les États membres est une lacune majeure de l'obligation de tenue de registres pour les plateformes. L'une des caractéristiques du commerce électronique est qu'il se déroule à l'échelle internationale. Les plateformes collecteront non seulement des informations sur les transactions taxées dans l'État membre de l'UE de la plateforme (si la plateforme est établie dans l'UE), mais aussi sur les transactions taxées dans un autre État membre de l'UE. Conformément à l'article 7 du

règlement 904/2010/CE, un État membre de l'UE peut demander des informations aux autres États membres. Toutefois, il est nécessaire que cette demande porte sur un ou plusieurs cas spécifiques. En d'autres termes, les requêtes d'information « à l'aveuglette » ne sont pas autorisées. Les auteurs estiment qu'une demande visant à recevoir toutes les informations sur les transactions avec des personnes non imposables résidant dans l'État membre de l'UE de l'État membre requérant ne peut être considérée comme portant sur « plusieurs cas spécifiques ». En outre, une telle demande peut être disproportionnée car elle exige beaucoup des autorités de l'État membre requis. Les États membres sont tenus de fournir les informations demandées, à condition que le nombre et la nature des demandes formulées au cours d'une période donnée n'imposent pas une charge administrative disproportionnée à l'autorité requise et que l'autorité requérante ait épuisé les sources d'information habituelles pour obtenir les informations demandées (article 54 du règlement).

Dans certains cas, les informations doivent être transmises spontanément par l'État membre de l'UE. L'article 13 du règlement 904/2010/CE prévoit l'échange spontané d'informations entre les États membres lorsque l'imposition est réputée avoir lieu dans l'État membre de destination et que les informations fournies par l'État membre d'origine sont nécessaires à l'efficacité du système de contrôle de l'État membre de destination. De l'avis des auteurs, c'est le cas des données collectées par la plateforme. En effet, il est difficile pour un État membre de l'UE de déterminer le montant de la TVA due dans son pays sur les livraisons à des particuliers résidant dans son pays si le prestataire n'est pas établi sur son territoire. Cependant, selon les auteurs, l'article 13 du règlement 904/2010/CE ne contient pas d'obligation de demander ces données aux plateformes. Ce n'est que si les données deviennent disponibles, par exemple parce que l'État membre les a demandées à la plateforme pour ses propres besoins, qu'il y a une obligation d'échanger spontanément des informations. En outre, il existe un échange automatique d'informations qui concerne certaines informations énumérées à l'article 17 du règlement 904/2010/CE. Les informations collectées sur la base de l'article 242^{bis} de la directive TVA et de l'article 54^{quater} du règlement d'exécution TVA ne sont pas mentionnées à l'article 17 du règlement 904/2010/CE. Pour l'échange d'informations avec les pays tiers (si les plateformes de ces pays se conforment déjà à leur obligation de tenue de registres), les États membres de l'UE devront s'appuyer sur d'autres

instruments de coopération. Les auteurs attirent l'attention sur l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE, concernant les accords d'échange de renseignements fiscaux basés, par exemple, sur le modèle d'accord d'échange de renseignements en matière fiscale (appelés TIEA)⁽¹⁰⁸⁾ et sur la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Il s'agit de traités que les États membres de l'UE peuvent chacun utiliser à leurs propres fins. Il existe un accord au niveau de l'UE avec la Norvège et le Royaume-Uni⁽¹⁰⁹⁾ pour l'échange d'informations⁽¹¹⁰⁾. Toutefois, le principal problème de l'échange d'informations est qu'il est à peine utilisé dans la pratique⁽¹¹¹⁾. Dans cette optique, les auteurs remettent en question l'efficacité et la proportionnalité de l'obligation de tenue de registres pour les plateformes.

Sur la base de ce qui précède, les auteurs se demandent pourquoi il n'a pas été décidé de demander aux plateformes de fournir les informations collectées aux États membres de l'UE où elles sont établies. Les prestataires de services de paiement (PSP) seront obligés de partager les informations collectées avec l'administration fiscale de leur État membre à partir du 1^{er} janvier 2024⁽¹¹²⁾. Ces informations seront collectées dans une base de données centrale appelée CESOP. L'obligation de collecter les informations relatives aux paiements étant également imposée aux PSP du consommateur, il est donc possible d'obtenir des informations sur les transactions effectuées via des plateformes établies en dehors de l'UE et sur les prestataires opérant via ces plateformes. Toutefois, selon les auteurs, il convient de continuer à prêter attention au fait qu'il est difficile (voire impossible) de faire appliquer l'obligation de conservation des données

aux plateformes établies en dehors de l'UE. Les plateformes établies dans l'UE ne devraient pas être placées dans une situation de désavantage concurrentiel parce que l'obligation de conservation des données peut leur être imposée et qu'elles doivent adapter leur modèle d'entreprise ou leur procédure d'enregistrement pour se conformer à leurs obligations.

E. Mesures à prendre : Résumé

À la suite de l'adoption de l'article 242bis de la directive TVA, les plateformes seront confrontées à différentes obligations d'archivage en raison de différentes situations. Plus précisément, une plateforme peut tomber dans le champ d'application de trois types d'obligations de tenue de registres en raison du champ d'application des dispositions de présomption et de la possibilité d'utiliser l'OSS, mais pas l'I-OSS ou *vice versa*. Le large champ d'application de la disposition impose aux plateformes une charge importante de collecte et de conservation des données, y compris les livraisons de personnes non assujetties ou d'assujettis notoires opérant par l'intermédiaire de ces plateformes. Il peut être nécessaire de collecter et de conserver des informations qui ne sont pas recueillies dans le cadre des processus commerciaux habituels des plateformes. Comme effet secondaire, les nouvelles obligations peuvent effectivement imposer un changement dans le « business model » d'une plateforme. En effet, les plateformes qui facilitent au niveau le plus bas disposent d'informations limitées et moins fiables sur les transactions conclues par leurs utilisateurs. Afin d'obtenir les informations requises, un passage du niveau de facilitation le plus bas au niveau de facilitation moyen semble inévitable.

⁽¹⁰⁸⁾ OCDE, « Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale », <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁽¹⁰⁹⁾ Accord de commerce et de coopération entre l'Union européenne et la Communauté européenne de l'énergie atomique, d'une part, et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, d'autre part, 31 décembre 2020, *J.O.*, 2020, L 444/14.

⁽¹¹⁰⁾ Accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège sur la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement des créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, 2018, L 195, pp. 3-22 ; accord de commerce et de coopération entre l'Union européenne et la Communauté européenne de l'énergie atomique, d'une part, et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, d'autre part. Voy. pp. 1091 et s. concernant l'assistance mutuelle dans le domaine de la TVA.

⁽¹¹¹⁾ Voy. par exemple Cour des comptes européenne, Rapport spécial 12/2019, p. 17, Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'application du règlement (CEE) n° 218/92 (Deuxième rapport article 14), COM (96) 681, p. 11, Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'application du règlement (CEE) n° 218/92 (Troisième rapport article 14), COM (2000) 28, p. 21 et Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'application du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, Bruxelles 12 février 2014, COM (2014) 71 final, pp. 9 et 11. Voy. également : R.A. WOLF, *Carrousel fraude*, La Haye, SDU, 2010, section 4.10.

⁽¹¹²⁾ Directive (UE) 2020/284 du Conseil du 18 février 2020 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'introduction de certaines exigences applicables aux prestataires de services de paiement ST/14127/2019/INIT, *J.O.*, L 62 du 2 mars 2020, pp. 7-12 et règlement (UE) 2020/283 du Conseil du 18 février 2020 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne des mesures visant à renforcer la coopération administrative en vue de lutter contre la fraude à la TVA ST/14128/2019/INIT, *J.O.*, L 62 du 2 mars 2020, pp. 1-6.

Afin de respecter leurs obligations en vertu de l'article 242^{bis} de la directive TVA, les plateformes doivent :

- Mettre en place ou modifier le processus de vérification des clients pour :
 - Déterminer le statut fiscal du client⁽¹¹³⁾ et sa localisation (UE ou hors UE).
 - Recueillir le nom, l'adresse postale, l'adresse électronique ou le site web du fournisseur. Remarque : le numéro d'identification de la TVA/numéro fiscal national et le compte bancaire ne doivent pas être collectés car ces informations doivent être enregistrées uniquement « si elles sont disponibles ». Cependant, selon les notes explicatives, « si disponible » doit être interprété comme faisant référence aux informations collectées ou pouvant être collectées dans le cadre de l'activité habituelle des interfaces électroniques. À cet égard, il semble qu'une plateforme ne peut pas simplement déclarer qu'elle ne dispose pas d'informations. Elle doit démontrer que les informations ne peuvent pas être collectées dans le cadre de ses activités habituelles. De l'avis de l'auteur, cette interprétation n'est pas conforme à la formulation réelle de l'article 54^{quater} (2) du règlement d'exécution TVA.
- Mettre en place ou modifier les procédures et conditions permettant aux commerçants d'opérer sur la plateforme pour collecter des informations sur les biens mis en vente sur la plateforme⁽¹¹⁴⁾. Ces informations comprennent une description des biens, leur valeur, le lieu où se termine l'expédition des biens et l'heure de la livraison. Comme discuté, il n'est pas clair si ces informations doivent être vérifiées. Le numéro de commande ou le numéro de transaction unique ne doit pas être collecté. Il doit seulement être enregistré par la plateforme « s'il est disponible ». Des procédures et conditions similaires pour les opérateurs devront être mises en place ou modifiées pour enregistrer les informations sur les ser-

vices. Toutefois, étant donné que cet article se concentre sur la fourniture de biens, les auteurs ne s'étendront pas davantage sur ce point. Dans la prochaine section, nous évaluerons l'impact de cette obligation d'enregistrement, ainsi que de la présomption.

V. Analyse d'impact

Dans les sections III, D et IV, E, les auteurs ont énuméré les mesures que les plateformes doivent prendre pour se conformer aux nouvelles règles TVA. Dans cette section, ils analysent l'impact attendu sur quatre types de plateformes : les plateformes de commerce électronique involontaires (telles que définies dans la section III), les plateformes au niveau de facilitation le plus bas, les plateformes au niveau de facilitation moyen et les plateformes au niveau de facilitation le plus élevé (telles que définies dans la section II). Comme précisé à la section III, l'inclusion de plateformes de commerce électronique non intentionnelles dans le champ d'application des dispositions n'était probablement pas l'intention du législateur. Cependant, cette possibilité ne peut être ignorée sur la base de l'interprétation large fournie par les notes explicatives.

Comme indiqué dans la section I, l'impact de la charge administrative est exprimé sur une échelle ordinaire. Le tableau I reprend les définitions correspondant à un impact faible, modéré ou élevé. En résumé, un impact faible est idéal, car il signifie que les obligations s'alignent bien sur les processus opérationnels en place. Un impact modéré est également acceptable, tandis qu'un impact élevé est considéré comme préjudiciable à une plateforme, car il affecte le modèle d'entreprise ou sa position économique (par exemple, lorsqu'une plateforme est obligée de passer à un niveau de facilitation différent). Le tableau II présente les résultats de l'évaluation des exigences imposées par la présomption. Le tableau III présente les résultats de l'évaluation des exigences liées aux obligations d'information.

⁽¹¹³⁾ Par client, on entend le client du vendeur opérant sur la plateforme et non le vendeur en tant que client des services de la plateforme.

⁽¹¹⁴⁾ BENDLINGER/ECKER, « Die Rolle von Plattformen im E-Commerce – Plattformen und ihre mehrwertsteuerlichen Pflichten », in ACHATZ/TUMPEL/BIEBER (éds), *Neuerungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen* (2020), section 4, se réfèrent à cela comme à des ajustements étendus.

Tableau I
Échelle d'évaluation de l'impact

Impact	Définition	Exemples
Faible	Les nouvelles obligations s'alignent bien sur les processus commerciaux habituels. Peu ou pas de changements sont nécessaires dans les processus opérationnels en place.	– Les informations requises sont déjà collectées par la plateforme, ou facilement disponibles. Par exemple, les utilisateurs incluent les données requises dans leur compte utilisateur. – Les processus opérationnels en place permettent à la plateforme de collecter le montant correct de la TVA auprès des clients. – Les processus commerciaux en place fournissent une assurance suffisante contre la responsabilité en cas de fraude des vendeurs sous-jacents.
Modéré	Les obligations nécessitent la mise en place ou la modification des processus d'entreprise, mais ces changements n'affectent pas le modèle d'entreprise ou la proposition de valeur.	– Les informations requises ne sont actuellement pas disponibles, mais grâce à une nouvelle procédure, les utilisateurs peuvent simplement soumettre les données requises dans leur profil d'utilisateur. Par exemple, l'enregistrement d'une nationalité ou d'une adresse. – Avec quelques modifications, les processus commerciaux actuels permettront à une plateforme de collecter le montant correct de la TVA auprès des clients. – De nouvelles procédures sont mises en place ou modifiées pour fournir une assurance suffisante contre la responsabilité en cas de fraude des vendeurs sous-jacents.
Haut	Ces obligations nécessitent la mise en place de nouveaux processus commerciaux, et ces changements affectent fondamentalement le « business model » de la plateforme, ce qui affecte la proposition de valeur et menace la position économique d'une plateforme.	– Une plateforme est obligée de mettre en place un système de paiement obligatoire pour collecter le montant (correct) de la TVA. – Une plateforme est obligée d'organiser l'expédition des biens pour éviter d'être tenue responsable de la fraude des vendeurs sous-jacents. – Une plateforme est obligée de cesser (une partie de) ses activités. – Les effets des processus nouveaux ou modifiés menacent la base d'utilisateurs d'une plateforme.

Tableau II
Analyse d'impact : présomption

Action à entreprendre	Niveau de facilitation			
	Plateforme de commerce électronique involontaire	Niveau le plus bas	Niveau moyen	Niveau le plus élevé ^[a]
Mettre en place de nouveaux processus internes afin de pouvoir déterminer, pour chaque vente qu'une plateforme facilite, où se trouvent les biens au moment de la vente, quelle est la valeur du bien vendu et quel est le taux applicable.	Haut	Haut	Modéré ^[1] / élevé ^[2]	Modéré ^[1] / élevé ^[2]
Si la présomption est applicable, envisager d'offrir des systèmes d'autofacturation pour les ventes des vendeurs sous-jacents à la plateforme en plus des obligations de facturation liées à leurs propres fournitures aux clients.	Modéré	Modéré	Modéré	Modéré
Si la présomption est applicable, mettre en place une procédure pour renverser la présomption prévue à l'article 5quinquies du règlement d'exécution TVA.	Modéré ^[3]	Faible/Modéré ^[4]	Faible/Modéré ^[4]	Faible/Modéré ^[4]
Si la présomption est applicable, budgétiser les nouveaux coûts et risques liés au paiement de la TVA, en tenant compte de l'utilisation éventuelle des guichets d'OSS et d'I-OSS. ^[b]	Haut	Modéré/Élevé	Modéré/Élevé	Modéré/Élevé

Nouvelles obligations TVA au sein de l'UE pour toutes les plateformes de commerce électronique qui y opèrent

Si la présomption est applicable, développer des stratégies pour prévenir les nouveaux risques de fraude, y compris la démonstration d'un fait négatif en vertu de la clause de sauvegarde et l'utilisation abusive des numéros I-OSS.	Haut	Haut	Élevé/ Modéré ^[5]	Élevé/ Modéré ^[5]
Si la présomption est applicable, mettre en place un processus pour traiter les remboursements de TVA en cas de retour (et prévenir la fraude liée à ces demandes de remboursement).	Haut	Haut	Modéré/ Élevé ^[6]	Modéré/ Élevé ^[6]

^[a] Les auteurs notent qu'il peut y avoir une différence entre les plateformes de niveau moyen et celles de niveau supérieur, bien que cela ne soit pas directement démontré dans le tableau. Cela dépend du fait que la plateforme du niveau le plus élevé qui est également impliquée dans la phase de résultat assiste déjà les clients et/ou les vendeurs en matière de retour de marchandises et de remboursement associé. Dans cette situation, elles devront encore modifier leurs processus, mais dans une moindre mesure par rapport aux plateformes de niveau moyen qui ne sont pas impliquées dans la phase de résultat et qui n'assistent pas les vendeurs et les clients en cas de retour de marchandises.

^[b] Note sur toutes les cases de cette ligne (sauf la première) : si les nouvelles obligations créent des coûts supplémentaires que la plateforme ne peut pas répercuter sur ses utilisateurs, la plateforme pourrait être déficitaire, auquel cas l'impact est élevé. L'impact est également élevé dans le cas où un vendeur non européen n'est pas en mesure de désigner un représentant de l'UE pour demander l'I-OSS. Dans les autres cas, l'impact est modéré. En ce qui concerne la première case, nous supposons que les plateformes de commerce électronique non intentionnelles n'ont jamais eu l'intention de collecter la TVA (et ne seraient probablement pas en mesure de répercuter le coût sur le client), de sorte que l'impact est toujours élevé.

^[1] Dans le cas où la plateforme est impliquée à la fois dans le processus logistique et le paiement.

^[2] Dans le cas où la plateforme n'est pas impliquée dans l'envoi ou le paiement.

^[3] On peut supposer que ces plateformes enregistrent certaines informations concernant les personnes qui utilisent la plateforme, et qu'elles pourraient obtenir ces informations auprès d'elles. Cependant, étant donné que la plateforme est axée sur la facilitation des interactions, les informations ne seront probablement pas suffisantes pour le moment.

^[4] Selon que la plateforme exige déjà des utilisateurs qu'ils fournissent ces informations.

^[5] Impact élevé, sauf si la plateforme organise elle-même les paiements et les envois, auquel cas l'impact est modéré.

^[6] Impact modéré, sauf si la plateforme ne traite pas le paiement, auquel cas l'impact est élevé.

Tableau III

Analyse d'impact : obligation de tenue de registres

Action à entreprendre	Niveau de facilitation			
	Plateforme de commerce électronique involontaire	Niveau le plus bas	Niveau moyen	Niveau le plus élevé
Déterminer le statut fiscal du client et sa localisation. ^[a]	Modéré ^[1]	Faible/ Modéré ^[2]	Faible/ Modéré ^[3]	Faible/ Modéré ^[3]
Recueillir le nom, l'adresse postale, l'adresse électronique ou le site web du vendeur. ^[b]	Modéré ^[1]	Faible/ Modéré ^[4]	Faible/ Modéré ^[4]	Faible/ Modéré ^[4]
Collecter des informations sur les biens mis en vente sur la plateforme.	Haut ^[5]	Haut ^[5]	Faible/ Modéré/ Élevé ^[6]	Faible/ Modéré/ Élevé ^[7]

^[a] Note sur toutes les cases de cette ligne : selon les auteurs, les plateformes peuvent demander au client qui les utilise de fournir des informations sur son statut TVA et sa localisation. De l'avis de l'auteur, il ne s'agit pas d'informations qui inciteront les clients à ne plus vouloir acheter sur la plateforme. Il s'agit d'informations de base que les clients ont l'habitude de fournir. Il se peut que les plateformes disposent déjà de ces informations ou qu'elles puissent les obtenir sans trop d'efforts.

^[b] Remarque sur toutes les cases de cette ligne : selon les auteurs, les plateformes peuvent demander au vendeur qui utilise la plateforme de fournir des informations concernant son nom, son adresse postale et son adresse électronique ou son site web. Selon l'auteur, il ne s'agit pas d'informations qui inciteraient les vendeurs à ne plus vouloir vendre quelque chose sur la plateforme. Il s'agit d'informations de base que les vendeurs ont l'habitude de fournir. Il se peut que les plateformes disposent déjà de ces informations ou qu'elles puissent les obtenir sans trop d'efforts. Cependant, les informations doivent être mises à jour.

^[1] En supposant que ces plateformes enregistrent des informations sur les utilisateurs, nous pourrions obtenir ces informations auprès d'eux. Toutefois, étant donné que la plateforme est axée sur la facilitation des interactions principalement, il est fort probable que les informations ne soient pas suffisantes pour le moment.

^[2] Faible ou modéré, selon que la plateforme exige déjà des clients qu'ils fournissent ces informations.

^[3] Faible ou modéré, selon que la plateforme demande déjà aux clients de fournir ces informations. Dans le cas où la plateforme est impliquée dans l'envoi, elle dispose de la localisation du client. Le statut doit encore être demandé au client.

^[4] Faible ou modérée, selon que la plateforme exige déjà des vendeurs qu'ils fournissent ces informations.

^[5] La plateforme disposera de certaines informations en raison de l'annonce publiée sur la plateforme, mais pas de toutes les informations requises.

^[6] Élevé dans le cas où la plateforme n'est pas impliquée dans l'expédition. Faible, modéré ou élevé, dans le cas où la plateforme est impliquée dans l'expédition mais pas dans le paiement et que le vendeur indique un prix fixe sur la plateforme, parce qu'il n'est pas clair si une diligence raisonnable est requise et quelles sont les conséquences d'une information erronée enregistrée, l'impact n'est pas clair. S'il est simplement exigé qu'un prix soit indiqué, la plateforme n'aura pas besoin de procéder à des vérifications supplémentaires et l'impact sera faible. Si une diligence raisonnable doit être exercée, l'impact sera au moins modéré et si la plateforme doit être impliquée dans le paiement pour s'assurer qu'elle respecte ses obligations à cet égard, l'impact sera élevé. Faible, en cas d'implication à la fois dans le paiement et l'expédition.

^[7] Haut, dans le cas où la plateforme n'est pas impliquée dans l'expédition. Faible, dans le cas où la plateforme est impliquée dans l'envoi mais pas dans le paiement, et que le vendeur indique un prix fixe sur la plateforme. Faible, en cas d'implication à la fois dans le paiement et l'expédition.

Si l'on considère qu'un impact faible ou modéré est acceptable, le tableau ci-dessus montre que les plateformes de commerce électronique non intentionnelles et celles qui se situent au niveau de facilitation le plus bas ne seront pas capables de se conformer aux nouvelles règles TVA sans changer leur « business model ». Un passage au niveau de facilitation moyen, voire supérieur, semble inévitable.

En outre, un impact élevé est également attendu sur les plateformes offrant le plus haut niveau de facilitation, soit en raison du risque de fraude, soit en raison de la remise de la TVA et du remboursement de la TVA en cas de retour de marchandises (ou les deux).

Comme indiqué à la section II, D, 2, le niveau de facilitation qu'une plateforme décide d'offrir dépend de la volonté des utilisateurs de supporter les coûts des services supplémentaires. Si les nouvelles obligations exigent des plateformes qu'elles modifient leur « business model », mais que les utilisateurs ne sont pas disposés à payer pour cela, cela peut rendre la plateforme déficitaire. Dans ce cas, les nouvelles obligations menacent la simple existence de la plateforme. Il en va de même lorsque la plateforme doit obtenir beaucoup d'informations de la part des utilisateurs dans un environnement où ces derniers peuvent facilement passer à une autre plateforme. Le fait de demander plus d'informations peut inciter les utilisateurs à passer à une autre plateforme, menaçant à nouveau l'existence de la plateforme. À cet égard, on peut supposer que les acteurs dominants du marché sont plus aptes à passer à un niveau supérieur (bien que même pour ces plateformes, les changements aient pu nécessiter un travail important) et peuvent demander beaucoup d'informations sans perdre une partie importante de leur

base d'utilisateurs, comme le démontre eBay qui a commencé à déployer un système de paiement obligatoire. En revanche, la situation est certainement différente pour les petites plateformes qui luttent toujours pour conserver suffisamment d'utilisateurs pour que la plateforme reste viable. Le problème des petites plateformes est que – en raison de la création exponentielle de valeur due aux effets de réseau – elles sont plus enclines à perdre leur masse critique. Il convient de noter que de nombreuses plateformes débutantes se donnent beaucoup de mal pour attirer de nouveaux utilisateurs, allant même jusqu'à distribuer de l'argent via des mécanismes de parrainage (les programmes bien connus « invitez un ami, obtenez un cadeau »). Au début de son existence, une plateforme a du mal à obtenir des utilisateurs. La perte d'utilisateurs au cours de cette période est donc plus susceptible d'être fatale pour une plateforme qui débute, par rapport aux plateformes bien établies, dont les bases d'utilisateurs ne risquent pas de tomber en dessous d'une masse critique lorsque certains utilisateurs les quittent pour une autre plateforme.

Ceci étant dit, on peut également considérer que, quelle que soit la taille d'une plateforme, elle peut être et sera désertée par les utilisateurs dès lors qu'elle n'apporte plus (un maximum) de valeur aux utilisateurs. Par exemple, il ne faut pas sous-estimer les effets à long terme de l'abandon par eBay de la facilitation de bas niveau. eBay aussi peut perdre des utilisateurs, notamment ceux qui préfèrent utiliser eBay uniquement pour la facilitation de bas niveau. Ces utilisateurs pourraient alors chercher une autre plateforme pour la facilitation de bas niveau ou, en l'absence d'alternative, ils pourraient recourir à un niveau de facilitation plus élevé, mais ne pas

choisir eBay. Lorsqu'eBay commencera à fonctionner comme AliExpress, par exemple, les utilisateurs actuels d'eBay à faible niveau de facilitation préféreront peut-être opter pour AliExpress plutôt que pour le « nouvel eBay ». Ainsi, suggérer qu'eBay est *facilement* capable de passer d'un niveau à l'autre ne tient pas compte de l'impact potentiel à long terme qu'un tel changement peut avoir.

Une dernière remarque est qu'étant donné que les plateformes peuvent être situées n'importe où dans le monde et que l'emprise des autorités fiscales de l'UE sur les plateformes situées en dehors de l'UE sera limitée (même si les plateformes hors UE peuvent être légalement tenues de se conformer aux nouvelles règles, la question du recouvrement auprès de vendeurs non établis dans l'UE n'est pas réglée), les auteurs voient un risque que le commerce de biens de l'UE par le biais de plateformes se déplace vers des plateformes situées en dehors de l'UE. La conséquence est une distorsion de la concurrence et un effet négatif sur l'efficacité des nouvelles règles de TVA, car ces obligations seront difficiles à faire respecter par les plateformes de commerce électronique situées en dehors de la juridiction de l'UE.

VI. Conclusion

Le développement des plateformes de commerce électronique est un facteur clé (probablement même un « catalyseur ») du développement des ventes en ligne. Du point de vue des entreprises, cela a permis aux vendeurs d'avoir facilement de nouveaux clients dans le monde entier et d'obtenir une visibilité internationale à un coût relativement faible. Du point de vue des États, en revanche, la crainte initiale était que cela augmenterait le risque de non-respect de la législation sur la TVA, étant donné le nombre croissant de vendeurs étrangers (c'est-à-dire hors de portée des administrations nationales). Ce qui pouvait donc être initialement perçu comme une menace a cependant rapidement été identifié comme une nouvelle opportunité de sécuriser la collecte de la TVA. Les plateformes, en tant que tiers de confiance occupant une position privilégiée pour collecter les informations relatives

à la TVA, et même la TVA elle-même, sur les ventes sous-jacentes, sont en effet rapidement apparues comme le « partenaire » idéal pour empêcher une fuite massive de TVA⁽¹¹⁵⁾. Si cette conclusion peut être en partie fondée, supposer que « toutes les plateformes » seraient capables, sans grande difficulté, de remplir un rôle clé dans la collecte de la TVA reflète un manque de compréhension du « business model » des plateformes dans toute sa complexité⁽¹¹⁶⁾.

Dans cet article, les auteurs ont cherché à évaluer l'impact des règles TVA récemment adoptées par les États membres de l'UE qui imposent de nouvelles obligations aux plateformes en vue de garantir le paiement de la TVA sur les ventes de biens en ligne aux particuliers, en tenant compte de la diversité des profils qui existent parmi les différentes plateformes actuellement actives sur le marché. Pour ce faire, il a d'abord fallu procéder à une analyse détaillée du « business model » des plateformes, de leurs différentes formes et niveaux de facilitation, et ensuite à une analyse approfondie des nouvelles règles. Sur la base de cette analyse, les auteurs ont cherché à évaluer l'impact attendu sur les profils des différentes plateformes.

Les conclusions suivantes peuvent être tirées de cette évaluation :

1. **Impact général** : toutes les plateformes seront impactées dans une mesure faible, modérée ou élevée. Les nouvelles obligations comprennent de nouvelles exigences en matière de facturation et de nombreux nouveaux processus internes doivent être mis en place. De l'avis des auteurs, l'interprétation des notes explicatives publiées par la Commission européenne va souvent au-delà de ce qui pourrait raisonnablement être déduit des dispositions légales⁽¹¹⁷⁾.
2. **Les plateformes qui offrent un faible niveau de facilitation sont appelées à disparaître** : il ne sera plus possible pour les plateformes de proposer un faible niveau de facilitation. Le passage à un niveau de facilitation moyen, voire supérieur, semble inévitable pour se conformer aux nouvelles règles TVA. Les plateformes plus grandes et plus connues pourraient être plus

⁽¹¹⁵⁾ Cette approche est d'ailleurs soutenue par l'OCDE. Voy. OCDE (2019), « Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne », OCDE, Paris, www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. D'autres juridictions ont adopté une législation qui s'appuie également sur la plateforme, par exemple l'Australie, le Canada, le Mexique.

⁽¹¹⁶⁾ Déjà dans ce sens : M. LAMENSCH (2018), « Union européenne – Les plateformes de rendu redevables de la collecte et du paiement de la TVA sur les importations B2C : A Silver Bullet ? », *International VAT Monitor*, Vol. 29, n° 2.

⁽¹¹⁷⁾ La même conclusion a été tirée en ce qui concerne les notes explicatives sur les règles de 2015 pour les services B2C fournis par voie électronique. Voy. M. LAMENSCH, « The 2015 rules for Electronically Supplied Services – Compliance Issues », *International VAT Monitor*, Vol. 26, n° 1, pp. 11-16.

aptes à faire face aux nouvelles obligations que les plateformes plus petites, car les coûts supplémentaires peuvent être répercutés sur un plus grand nombre d'utilisateurs, ce qui signifie des coûts par utilisateur comparativement plus faibles, par rapport aux plateformes ayant moins d'utilisateurs (économies d'échelle). Les utilisateurs qui ne sont pas intéressés par un niveau de facilitation plus élevé peuvent également choisir de quitter une plateforme. Une fois encore, pour les grandes plateformes la perte d'une petite partie de leur base d'utilisateurs pourrait ne pas constituer une menace immédiate, alors que l'impact est susceptible d'être significatif sur les plateformes qui sont encore en train de développer leur base d'utilisateurs, en particulier celles qui luttent encore pour obtenir ou conserver une masse critique. En conséquence, les petites plateformes pourraient être les premières à succomber au changement. Par ailleurs, même lorsque le changement de modèle est viable, l'impact sur le « business model » enfreint manifestement le principe de neutralité. En imposant *de facto* des niveaux élevés de facilitation, les nouvelles règles TVA empêchent la diversité du paysage des plateformes. Il ne s'agit pas d'un défaut de jeunesse du système. Les règles auront un impact durable sur la structure même du paysage des plateformes.

3. **Un risque de responsabilité important en cas de fraude des vendeurs sous-jacents :** du fait de la présomption, la responsabilité des plateformes est principalement engagée en cas de fraude par les vendeurs sous-jacents. Le recours à la clause de sauvegarde implique que les plateformes démontrent qu'elles n'avaient pas connaissance de la fraude (c'est-à-dire qu'elles supportent la charge de la preuve d'un fait négatif). En outre, si l'on regarde l'interprétation des notes explicatives, il est clair que la diligence commerciale au sens traditionnel du terme ne sera pas suffisante. Les plateformes seront responsables de l'éducation des vendeurs sous-jacents sur la manière de communiquer des informations correctes. De plus, la clause de sauvegarde n'est d'aucune utilité pour faire face au risque important de vol de numéro I-OSS dans les situations d'importation. Il n'existe pour l'instant aucune réponse satisfaisante à ce risque. Les solutions provisoires proposées par la Commission européenne dans les

notes explicatives sont soit totalement irréalistes (par exemple, la suggestion que les plateformes informent les vendeurs de l'importance de ne pas divulguer le numéro I-OSS), soit ont une fois de plus un impact majeur sur le « business model » (par exemple, la suggestion que les plateformes organisent elles-mêmes le transport avec des partenaires de confiance).

4. **Des obligations de conservation des données disproportionnées et des conditions de concurrence inégales :** une surenchère d'informations doit être obtenue et conservée par les plateformes. Dans le même temps, on ne sait toujours pas ce que les autorités fiscales feront exactement de ces informations. En outre, il sera difficile d'appliquer ces règles aux plateformes non européennes, ce qui entraînera probablement un traitement plus favorable des plateformes non européennes. Par conséquent, ces plateformes pourraient être en mesure de pratiquer des prix plus bas, ce qui placerait à nouveau les plateformes de l'UE dans une situation de désavantage concurrentiel.
5. **La charge supplémentaire éventuelle résultant de la combinaison de la législation harmonisée et de la législation nationale :** bien que les auteurs ne les aient pas analysées dans cet article, ils ont noté que plusieurs États membres ont adopté des règles nationales de responsabilité conjointe et solidaire pour les plateformes qui pourraient, en théorie, toujours s'appliquer aux situations qui ne sont pas couvertes par la nouvelle présomption. Si tous les États membres introduisent leurs propres règles nationales de responsabilité, le cadre juridique deviendra encore plus lourd pour les plateformes.

Le tableau dépeint dans cet article est certes assez sombre, et les conclusions sont assez alarmantes.

Pour conclure sur une note positive, les auteurs sont convaincus que même si les nouvelles règles TVA sont susceptibles d'être en place pendant un certain temps, ce n'est certainement pas la fin de l'histoire. Ils sont convaincus que des approches alternatives pour sécuriser la collecte de la TVA dans le secteur du commerce électronique seront finalement adoptées. Des propositions ont déjà été faites dans la littérature et par le secteur privé, et les développements technologiques actuels et futurs ouvriront sans aucun doute d'autres possibilités⁽¹¹⁸⁾.

⁽¹¹⁸⁾ M. LAMENSCH, « European Value-added Tax in the Digital Era : A Critical Analysis and Proposals For Reform », *IBFD Doctoral Series*, Vol. 36, 2015 ; M. LAMENSCH et M. SARASWAT, « From clicks to compliance : A data conduit to collect VAT », *International VAT Monitor*, Vol. 28, n° 5, pp. 368-374 ; R.T. AINSWORTH, M. ALWOHAIBI, M. CHEETHAM, « VATCoin : Can a Crypto Tax Currency Prevent VAT Fraud ? », *Tax Notes International*, Vol. 84, 14 novembre

Nouvelles obligations TVA au sein de l'UE pour toutes les plateformes de commerce électronique qui y opèrent

Une analyse critique et sans complaisance des règles actuelles, révélant leurs principaux défauts et exposant clairement leurs conséquences pratiques, est toutefois une étape nécessaire pour convaincre les décideurs politiques que les règles pourraient (et devraient) être améliorées et pour convaincre les universitaires et les entreprises à travailler ensemble à la conception d'un système plus robuste

et plus efficace, dans l'intérêt des États, des entreprises et des consommateurs. Avec leur analyse, les auteurs cherchent modestement à contribuer à cet objectif ambitieux. En attendant, les pays non-membres de l'UE devraient être conscients des faiblesses de l'approche de l'UE et ne devraient pas la reproduire dans leurs juridictions sans une analyse minutieuse.

2016 ; M. MERKX, « TVA et Blockchain : Challenges and Opportunities Ahead », *28 EC Tax Review*, n° 2, 2019, pp. 83-89, section 2 ; S.P. VAN ZYL et W.G. SCHULZE, *The collection of value added tax on cross-border digital trade – part 2*, VAT collection by banks ; R. THOMPSON AINSWORTH et B. MADZHAROVA, « Real-Time Collection of the Value Added Tax : Some Business and Legal Implications », Boston University School of Law, *Working Paper*, n° 12-51 ; PWC, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, 20 septembre 2010 ; DELOITTE, « VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation », *Final report – Lot 1 Economic Analysis of VAT aspects of e-commerce*, octobre 2015. Aux Pays-Bas, un projet pilote de paiement électronique a été lancé pour permettre aux consommateurs de payer d'avance les droits de douane et la TVA sur les importations. Cette mesure est considérée comme une solution temporaire en raison de la prochaine I-OSS, mais les résultats de ce pilote mériteraient une plus grande attention.