

E-commerce : vente au travers de places de marché

La Lettre TVA n° 2021/09, Novembre 2021

Dans la [Lettre TVA n° 2021/7](#), nous vous avons publié un aperçu du commentaire administratif relatif aux nouvelles règles en matière de TVA pour l'e-commerce entrées en vigueur le 1^{er} juillet 2021 (circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021 ; voir [monKEY.be](#)). Les changements apportés permettent aux entreprises actives dans l'e-commerce – en Europe et en dehors – d'être désormais traitées sur un pied d'égalité et de voir leur charge administrative allégée. Ces modifications assurent également une préservation des recettes fiscales des États membres de l'Union européenne. Les places de marché et les interfaces électroniques jouent un rôle essentiel dans la réalisation de ces objectifs. Dans cet article, nous passons en revue les responsabilités des places de marché en vertu des nouvelles règles.

Les nouvelles règles en matière d'e-commerce instaurent un régime dans lequel les places de marché et interfaces électroniques sont tenues responsables pour l'acquittement correct de la TVA due sur les ventes réalisées au travers de leur interface. Un *fournisseur présumé* désigne l'assujéti qui facilite les livraisons par l'utilisation d'une interface électronique. L'introduction d'une fiction commissionnaire à la législation prévoit que le fournisseur présumé est réputé recevoir les biens et les livrer au consommateur final. Une place de marché, qui est considérée comme un fournisseur présumé, a les mêmes droits et obligations aux fins de la TVA qu'un fournisseur, y compris le paiement de la TVA due sur cette livraison.

Introduction de la fiction commissionnaire

Régulièrement, les ventes à distance de biens sont facilitées par l'utilisation d'une place de marché ou d'une interface électronique. Afin d'assurer une perception plus efficace de la TVA et de réduire la charge administrative des vendeurs, des administrations fiscales et des consommateurs, les places de marché participent à la perception de la TVA sur ces ventes. Deux fictions ont été introduites dans la législation TVA et prévoient qu'une place de marché, pour l'application de la TVA et sous certaines conditions, est réputée avoir acheté les biens vendus au travers de son interface auprès du fournisseur et avoir ensuite revendu ces mêmes biens au client. Par ces fictions, ces places de marché deviennent des *fournisseurs présumés*. C'est le cas pour les places de marché qui, au travers de leur interface :

- *facilitent* les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros à un utilisateur final (c'est-à-dire à une : personne non assujéti, comme un particulier ou un membre du groupe des quatre), indépendamment du fait que le fournisseur sous-jacent soit établi dans un territoire tiers de l'Union européenne ou un pays tiers ([article 13 bis](#), § 1^{er} [CTVA](#)) ;
- *facilitent* les ventes à distance intracommunautaires ou les livraisons de biens, indépendamment de leur valeur, qui sont fournis à des personnes non assujéti et à condition que le fournisseur ne soit pas établi dans un territoire de l'Union européenne ([article 13 bis](#), § 2 [CTVA](#)).

Même si en réalité, seule une livraison est effectuée, à savoir une livraison par le fournisseur sous-jacent et l'acquéreur, le Code de la TVA prévoit que la livraison de biens est scindée en deux livraisons de biens distinctes en matière de TVA :

- d'une part, une livraison du fournisseur sous-jacent à la place de marché (assimilée à une livraison B2B) ;
- d'autre part, une livraison de la place de marché à l'acquéreur (assimilée à une livraison B2B B2C).

La livraison par le fournisseur sous-jacent à la place de marché, qui est localisée en dehors de l'Union européenne et par conséquent n'est pas soumise à la TVA, est toujours une livraison sans transport, avec maintien du droit à déduction dans le chef du fournisseur sous-jacent. En revanche, la livraison par la place de marché à l'acquéreur est une livraison avec transport pour laquelle les règles de TVA pour les ventes à distance sont applicables.

Le fait que la place de marché soit établie au sein de l'Union européenne ou en dehors n'a pas d'importance. Il faut évaluer, en fonction de chaque opération, si la place de marché facilite la vente à distance et constitue donc un *fournisseur présumé*.

Exemple

Une boutique en ligne belge propose au travers d'une place de marché un sac pour ordinateur portable d'une valeur de 50 euros, expédié par ou au nom du vendeur de la boutique en ligne du Royaume-Uni à un particulier en Belgique. Étant donné que la place de marché facilite la vente, la boutique en ligne belge est réputée effectuer une livraison sans transport à la place de marché qui se situe en dehors de l'Union européenne (article 14, § 1^{er} CTVA). Si la place de marché fait usage du régime d'importation du système OSS, elle est tenue, à la commande des biens, de porter en compte à l'acquéreur un prix incluant la TVA due en Belgique. Pour les deux livraisons, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où le paiement a été accepté (article 17, § 5 CTVA). Ensuite, la place de marché inscrit la vente dans sa déclaration IOSS qu'elle doit introduire avant la fin du mois suivant celui au cours duquel le paiement a été accepté. L'importation du sac pour ordinateur qui a lieu en Belgique est exemptée de TVA (article 40, § 1^{er}, 1^o bis CTVA).

Mettons qu'une boutique en ligne chinoise vende un écran d'ordinateur d'une valeur de 160 euros à un particulier belge au travers de la même place de marché. L'écran d'ordinateur est expédié depuis un entrepôt situé en Allemagne au particulier en Belgique. Étant donné que la place de marché facilite la vente d'un fournisseur qui n'est pas établi dans l'Union européenne, la place de marché est également un fournisseur présumé dans ce cas. La boutique en ligne chinoise effectue une livraison exemptée de TVA sans transport à la place de marché qui se trouve en Allemagne. À son tour, la place de marché effectue une vente à distance intracommunautaire au particulier en Belgique, soumis à la TVA belge, sauf en cas de dérogation pour les micro-entreprises applicable à la place de marché (article 15, § 1^{er} CTVA). Les deux livraisons sont effectuées au moment où le paiement est accepté. Dès lors, la TVA est également exigible à ce moment-là. Si la place de marché fait usage du régime OSS, elle fait part de la vente dans la déclaration OSS qui doit être introduite le dernier jour du mois qui suit le trimestre où s'est produite la vente.

Le même principe s'applique lorsque la boutique en ligne chinoise vend un écran d'ordinateur à un particulier allemand dont le bien est expédié depuis un entrepôt situé en Allemagne. Dans ce cas, la place de marché porte en compte la TVA allemande au moment de passer la commande. Bien qu'il soit question d'une livraison nationale en Allemagne, en raison de l'élargissement du régime OSS, la place de marché peut également déclarer et payer la TVA allemande due au travers de sa déclaration OSS périodique.

Cependant, la même place de marché ne devient pas un fournisseur présumé pour la vente à distance d'un ordinateur portable d'une valeur de 600 euros effectuée par le vendeur chinois de la boutique en ligne au travers de l'interface, lorsque l'ordinateur portable est expédié directement de Chine au particulier au sein de l'Union européenne. La place de marché ne doit pas non plus être considérée comme un fournisseur présumé si, au travers de son interface, elle facilite la vente à distance intracommunautaire d'accessoires informatiques par une société belge à des particuliers aux Pays-Bas.

La notion de « faciliter »

Seules les places de marché et interfaces électroniques qui *facilitent* la vente à distance dans les circonstances décrites ci-dessus sont considérées comme des fournisseurs présumés. Cette notion est interprétée très largement. En gros, la vente-achat du vendeur à l'acquéreur est réalisée à l'aide de l'interface. En général, cela se reflète dans la commande proprement dite et dans le processus de finalisation exécuté par la place de marché ou à l'aide de celle-ci.

Un assujetti ne facilite cependant pas une livraison de biens lorsque toutes les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- l'assujetti ne fixe, que ce soit directement ou indirectement, aucune des conditions générales en vertu desquelles la livraison des biens est effectuée ;
- l'assujetti n'intervient pas, que ce soit directement ou indirectement, dans l'autorisation de la facturation à l'acquéreur en ce qui concerne le paiement effectué ;
- l'assujetti n'intervient pas, que ce soit directement ou indirectement, dans la commande ou dans la livraison des biens.

L'utilisation des termes « indirectement » et « aucune » dans la fixation des conditions générales en vertu desquelles la livraison des biens est effectuée a pour but d'empêcher le fractionnement artificiel des droits et obligations entre la place de marché et le fournisseur. Le point de départ est la réalité économique. La place de marché autorise le paiement lorsqu'elle décide que le compte ou la carte bancaire de l'acquéreur peut être débité ou lorsqu'elle intervient dans la réception du message d'autorisation. Elle ne doit pas effectivement percevoir le paiement et ne doit pas non plus nécessairement intervenir à chaque étape du processus de paiement. L'intervention dans la livraison des biens ne se limite

pas à la livraison physique des biens. Le fait que la place de marché puisse influencer la livraison en fournissant des services d'exécution des commandes au fournisseur sous-jacent ou en lui facturant une commission sur la base de la valeur de la commande joue également un rôle.

Si l'interface électronique se contente de traiter le paiement, de faire de la publicité pour les biens ou de rediriger les personnes vers le site web du vendeur, elle n'est pas réputée faciliter la livraison.

En cas d'intervention de plusieurs interfaces électroniques, il ne peut y avoir qu'une seule interface électronique considérée comme le fournisseur présumé. À savoir la place de marché sur laquelle la commande est enregistrée et au moyen de laquelle l'opération est finalisée avec l'acquéreur. Prenons l'exemple d'un acquéreur qui souhaite acheter des biens offerts sur une place de marché belge. Pour passer la commande, l'acquéreur est redirigé vers une place de marché néerlandaise sur laquelle les biens sont offerts par un fournisseur chinois. La commande proprement dite est finalement passée et l'acquéreur effectue le paiement au travers de la place de marché néerlandaise. Bien que le contact initial ait été établi avec la place de marché belge, la vente est réalisée avec la place de marché néerlandaise : cette dernière constituera donc le fournisseur présumé.

Responsabilité des places de marché

Pour atténuer les effets considérables des nouvelles règles de TVA pour les places de marché, une présomption légale réfragable concernant le statut de la personne qui vend des biens au travers d'une interface et de la personne qui achète ces biens est prévue. Pour qu'une place de marché ne soit pas tenue de toujours procéder à la vérification du statut du vendeur et de l'acquéreur, cette présomption prévoit que l'interface tienne compte du fait que le fournisseur sous-jacent est un assujetti, sauf si elle dispose d'informations qui prouvent le contraire. Le seul défaut d'un numéro de TVA n'y changerait rien. Mais la présomption est muette à l'égard du lieu d'établissement du fournisseur sous-jacent. L'acquéreur est présumé être une personne non assujettie si au cours du processus d'enregistrement, il n'a fourni aucun numéro d'identification TVA ou de numéro d'enregistrement fiscal.

Par ailleurs, une place de marché ou une interface électronique n'est généralement pas en possession des biens vendus au travers de l'interface, et le transfert de propriété des biens a lieu entre le fournisseur sous-jacent et l'acquéreur, comme le lieu de livraison, le lieu de départ des biens ou la nature des biens livrés. Malgré tout, la place de marché devra déterminer ses obligations en matière de TVA au moment du règlement par l'acquéreur. Une place de marché est tributaire de l'exactitude des informations transmises par le fournisseur afin de pouvoir garantir le traitement TVA correct.

Afin de ne pas imposer une charge disproportionnée, la responsabilité de la place de marché en tant que fournisseur présumé est limitée. Dès lors, la place de marché n'est pas redevable du paiement de la TVA excédant la TVA qu'il a déclarée et payée lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- la place de marché est tributaire des informations transmises par les fournisseurs qui vendent des biens au moyen d'une interface ;
- les informations visées au premier tiret sont erronées ;
- le responsable de la place de marché peut démontrer qu'il ignorait et ne pouvait pas raisonnablement savoir que les informations étaient incorrectes (article 5*quater* du règlement d'exécution TVA EU/282/2011).

La charge de la preuve incombera évidemment à la place de marché. Il n'y a pas de lignes directrices bien définies et l'évaluation se fait au cas par cas. Les directives administratives prévoient qu'il est tenu compte du fait qu'une place de marché devrait agir avec diligence et prendre toute mesure raisonnable sur le plan commercial afin d'obtenir toutes les informations nécessaires pour pouvoir remplir ses obligations en matière de TVA. Ainsi, dans ses accords avec le fournisseur sous-jacent, la place de marché peut insister sur l'importance de disposer de toutes les informations utiles : description des biens, base d'imposition aux fins de la TVA, lieu de départ de l'expédition ou encore informations sur les retours de biens et les annulations de vente. Il convient également de tenir compte de l'organisation interne et des contrôles commerciaux internes de la place de marché. Le fournisseur présumé doit prendre les mesures appropriées en cas de retard.

La manière d'agir peut varier pour chaque place de marché en fonction de la taille de l'entreprise, du volume des transactions et du modèle d'entreprise. Ainsi, si certaines places de marché sont en mesure de mettre en place une solution entièrement automatisée pour vérifier les informations transmises, d'autres n'effectueraient que des vérifications aléatoires de données. Il est essentiel que la place de marché agisse toujours avec prudence et de bonne foi.

Obligations comptables reposant sur les places de marché

Une place de marché qui est un fournisseur présumé est soumise aux mêmes obligations comptables que toute personne assujettie effectuant elle-même une livraison de biens ou de services. Il est essentiel de noter que les places de marché qui ne sont pas considérées comme des acheteurs revendeurs pour les ventes effectuées au travers d'une interface sont également soumises à certaines obligations comptables. À la demande de l'administration fiscale, la place de marché doit être en mesure de fournir un registre contenant les informations relatives aux fournisseurs dont les ventes de biens ou de services sont effectuées par l'intermédiaire de la place de marché, ainsi qu'un détail de ces biens ou services (leur valeur, le lieu où le transport prend fin, l'heure de la livraison ou du service...). La tenue de ces registres doit permettre à l'administration fiscale de vérifier que la TVA a été correctement appliquée par les fournisseurs qui, au travers de cette place de marché, réalisent des opérations au sein de l'Union européenne.

Conclusion

Malgré le fait que le transfert de plusieurs obligations vers les places de marché puisse donner lieu à un allègement de la charge administrative des entreprises actives dans l'e-commerce, la portée des fictions introduites pour les places de marché reste limitée. En outre, elles créent une complexité supplémentaire pour les vendeurs de boutique en ligne, qui sont responsables du paiement de la TVA dans le cadre de ventes réalisées par l'intermédiaire de leur propre boutique en ligne, alors que cette obligation est susceptible d'être transférée vers les places de marché lorsqu'elles utilisent aussi leurs interfaces. Il est donc essentiel pour les vendeurs de boutiques en ligne qui font usage de places de marché de dresser la liste de leurs transactions de A à Z et de mettre en place des accords adéquats afin de savoir clairement qui assume quelles obligations.