

## E-commerce : une note volumineuse

La Lettre TVA n° 2021/07, Septembre 2021

Comme vous avez déjà pu le lire dans la [Lettre TVA n° 2021/6](#), les nouvelles règles de TVA pour le e-commerce sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2021. Les nouvelles règles portent sur trois éléments : (i) le régime One Stop Shop ou OSS pour tous les services B2C et ventes à distance intracommunautaires à destination d'acquéreurs B2C ; (ii) le régime Import One Stop Shop ou IOSS pour l'importation de biens d'une valeur inférieure à 150 euros ; et (iii) l'introduction d'une fiction du commissionnaire pour les plateformes électroniques. Avec ces nouvelles règles, le législateur européen souhaite assurer la perception de la TVA sur chaque vente en ligne au sein de l'Union européenne et harmoniser les différents régimes dans les États membres. Dans ce cadre, l'administration de la TVA a également publié son commentaire administratif (circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021 ; voir [monKEY.be](#)).

Pour rappel, la nouvelle législation en matière de commerce électronique a, d'une part, introduit des règles visant à éliminer la distorsion de concurrence entre des fournisseurs établis dans l'Union européenne et des fournisseurs non établis dans l'Union européenne. De cette manière, l'exonération pour l'importation de biens d'une valeur ne dépassant pas 22 euros a, par exemple, été définitivement supprimée du Code de la TVA. Autrement dit, toute importation de biens dans le cadre de ventes à distance est désormais soumise à la TVA, indépendamment de la valeur du colis.

D'autre part, un ensemble de mesures a été instauré visant à simplifier à la fois la déclaration et le paiement de la TVA lors de l'exécution de ventes à distance.

Les régimes particuliers qui ont été introduits dans ce cadre sont le régime d'importation (régime IOSS), le régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation et le régime OSS (le régime Union et non UE). Voici un aperçu très condensé d'une note particulièrement volumineuse.

### **Ventes à distance de biens importés de pays tiers ou territoires tiers**

L'article 1<sup>er</sup> du § 20 CTVA définit les ventes à distance de biens importés de pays tiers ou territoires tiers comme *les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers à destination d'un acquéreur établi dans un État membre*. En principe, par « acquéreur », le législateur vise un particulier, mais un certain nombre d'autres non-assujettis, voire d'assujettis peuvent aussi être qualifiés d'acquéreur (comme les membres du groupe de quatre).

En ce qui concerne le transport, les biens doivent être expédiés ou transportés à partir d'un endroit ne faisant pas partie du territoire TVA de la Communauté à destination d'un endroit qui en fait partie et la destination chez l'acquéreur doit être connue au moment du départ de l'expédition ou du transport à partir du territoire tiers ou du pays tiers. Les biens importés de territoires tiers ou de pays tiers qui sont vendus après leur introduction dans la Communauté (par exemple des biens qui, pour des raisons logistiques, sont importés en gros dans le cadre de la constitution d'un stock dans la Communauté) ne relèvent *pas* de la notion de vente à distance de biens importés de territoires tiers ou pays tiers.

De plus, on ne peut parler de vente à distance que si le bien vendu est un bien meuble corporel. Il ne peut par ailleurs s'agir de la vente de moyens de transport neufs, de la vente de biens installés ou montés par le fournisseur, de certaines ventes de produits soumis à accise, de livraison de gaz, de chaleur ou d'électricité.

### **Plusieurs opérations imposables ?**

La vente à distance de biens importés de pays tiers ou territoires tiers donne, selon le cas, lieu à deux ou trois opérations imposables. En principe, une telle vente à distance donne lieu à deux opérations imposables, à savoir (i) une livraison de biens avec transport (c'est-à-dire la vente à distance) et (ii) une importation de biens dans la Communauté.

Il se peut toutefois aussi que le fournisseur offre ses biens via une place de marché en ligne (c'est-à-dire une interface électronique). Lorsque cette interface électronique « facilite » la vente des biens et que la valeur du bien vendu est inférieure ou égale à 150 euros, il existe une présomption irréfragable de sorte que l'interface est réputée acheter elle-même et ensuite revendre elle-même les biens à l'acquéreur. Dans ce dernier cas, une livraison supplémentaire a lieu, et puisqu'il y a intervention d'une interface « facilitante », il est question de trois opérations imposables, à savoir (i) la livraison du fournisseur à l'interface sans transport, (ii) la livraison de l'interface à l'acquéreur avec transport (à savoir la vente à distance) et (iii) l'importation des biens dans la Communauté.

## Régimes particuliers ?

Pour éviter de devoir suivre la procédure d'importation standard pour tout bien importé dans la Communauté, un régime d'importation particulier pour les ventes à distance de biens importés depuis un territoire ou un pays tiers, appelé « Guichet unique pour les importations » (IOSS) est prévu. Ce régime particulier s'applique uniquement à l'importation de biens d'une valeur intrinsèque *n'excédant pas 150 euros*.

En application du régime IOSS, les principes suivants s'appliquent. Lorsqu'une entreprise livre des biens depuis un territoire tiers ou un pays tiers à un acquéreur dans la Communauté, l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport est considéré comme le lieu de la livraison. Si le régime IOSS est appliqué, le fait générateur de la taxe a lieu et la *TVA devient exigible au moment où le paiement de l'acquéreur est accepté*(article 17, § 6 CTVA ), et pas au moment de l'importation. L'importation qui est déclarée via le régime IOSS est ensuite exonérée de la TVA. Toutefois un numéro d'identification à la TVA IOSS individuel valable doit pour cela être fourni au bureau de douane compétent.

Si le fournisseur choisit de ne *pas* appliquer le régime IOSS, les agents en douane ou prestataires de services logistiques peuvent utiliser un régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation. D'après ce régime, le tiers (par exemple les services de courrier express ou services postaux) qui apporte les biens au bureau de douane est responsable de la déclaration et du paiement de la TVA due par l'acquéreur en cas d'importation des biens, à la condition qu'il opte pour ce régime particulier. Ici aussi, le régime particulier ne peut être appliqué que si la valeur intrinsèque des biens importés ne dépasse pas 150 euros. Si le régime particulier est appliqué, le fait générateur de la taxe a lieu et la *TVA devient exigible au moment de l'importation des biens* (article 24, § 1<sup>er</sup> CTVA ).

### Exemple

Un particulier belge achète le 30 septembre 2021 des chaussures à 100 euros (base d'imposition) sur le site web d'un fournisseur établi au Royaume-Uni. Les chaussures sont transportées le 3 octobre 2021, pour le compte du fournisseur, de Londres vers le particulier belge. Les chaussures sont introduites dans la Communauté par le port de Rotterdam aux Pays-Bas et sont ensuite expédiées chez le particulier belge en Belgique.

L'importation a toujours lieu en Belgique, conformément à l'article 23, § 4 CTVA . Les règles pour la vente à distance et l'exigibilité sont les suivantes :

- si le régime d'importation particulier ou IOSS (comme visé à l'article 58 quinquies CTVA ) est appliqué : conformément à l'article 15 § 1<sup>er</sup>, premier alinéa, 2° CTVA, la vente à distance est réputée avoir lieu en Belgique et conformément à l'article 17, § 6 CTVA , la TVA belge est exigible au moment où le paiement de l'acquéreur est accepté (donc le 30 septembre 2021). Étant donné que le fournisseur applique le régime IOSS, le fournisseur doit mentionner le montant total de 121 euros au moment où l'acquéreur achète les chaussures en ligne, en opérant clairement la ventilation d'une part, de la base d'imposition (100 euros) et d'autre part, du montant de la TVA due (21 euros). L'acquéreur sait ainsi que le fournisseur se charge du paiement de la TVA belge due et l'acquéreur ne se verra plus présenter de facture par la suite. Au moment où les biens sont importés, aucune TVA n'est due. Le fournisseur doit reprendre la TVA belge dans la déclaration à la TVA IOSS de septembre 2021 ;
- si le régime particulier de l'article 58 sexies CTVA est appliqué et le particulier intervient (obligatoirement) comme destinataire de l'importation : comme les chaussures sont de faible valeur (moins de 150 euros) et il ne se prévaut pas du régime IOSS (comme visé à l'article 58 quinquies CTVA ), le placement sous le régime de transport de douane externe aux Pays-Bas est obligatoire et il n'y a aucune obligation en matière de TVA aux Pays-Bas. Conformément à l'article 14, § 2, premier alinéa CTVA, la vente à distance est réputée avoir lieu au Royaume-Uni. Conformément à l'article 24, § 1<sup>er</sup> CTVA , la TVA belge est exigible au moment où les biens sont importés en Belgique (le 3 octobre 2021). Dans ce cas, l'acquéreur paiera au moment de l'achat (30 septembre 2021) 100 euros au fournisseur et au moment de l'importation, le montant de la TVA de 21 euros au service de courrier express ou service postal (éventuellement majoré des frais du service de courrier express ou service postal). Le service de courrier express ou service postal doit ensuite inscrire la TVA due dans la déclaration à la TVA mensuelle d'octobre 2021.  
Si le fournisseur ne montre pas le montant TVA de l'État membre de l'acquéreur au moment de l'achat (c'est-à-dire l'État membre vers lequel les biens sont expédiés), l'acquéreur peut partir du principe qu'il doit encore payer la TVA à l'importation au moment où les biens sont importés, avant que les chaussures ne lui soient livrées chez lui. Un homme averti en vaut deux.

S'il ne se prévaut pas du régime particulier visé à l'article 58 sexies CTVA , le *fournisseur est obligatoirement le destinataire* de l'importation (article 6, § 2, alinéa trois, 3° de l'arrêté royal n° 7).

Si la valeur intrinsèque dépasse 150 euros et les biens sont importés en Belgique pour être ensuite livrés à un acquéreur dans un autre État membre (que la Belgique), le fournisseur doit obligatoirement intervenir comme destinataire de l'importation (conformément à l'article 6, § 2, alinéa trois, 1° de l'arrêté royal n° 7). Ce fournisseur doit s'immatriculer à la TVA en Belgique ainsi que dans l'État membre de l'acquéreur.

### **Ventes à distance et services intracommunautaires B2C**

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2021, la notion de ventes à distance intracommunautaires est explicitement définie dans le Code de la TVA. L'article 1<sup>er</sup>, § 19 CTVA définit les ventes à distance intracommunautaires comme des *livraisons de biens qui sont expédiés ou transportés par ou pour le compte du fournisseur, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans l'expédition ou le transport des biens, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur B2C*.

Le but des nouvelles règles TVA est de permettre que la livraison ait lieu dans l'État membre d'arrivée des biens (l'État membre vers lequel l'acheteur fait expédier les biens) de sorte que les biens soient soumis à la TVA dans l'État membre d'arrivée. Cela empêche les entreprises d'effectuer leurs livraisons à partir d'un État membre ayant un taux de TVA plus bas (par exemple le Luxembourg).

Il existe une exception à cette règle. Afin de soutenir les micro-entreprises établies dans un seul État membre, le lieu de livraison d'une vente à distance intracommunautaire n'est pas transféré dans l'État membre d'arrivée du transport et la livraison a donc lieu dans l'État membre de départ, dans la mesure où le seuil de 10 000 euros n'est pas dépassé pendant l'année calendrier en cours ou l'année calendrier précédente et l'entreprise n'opte pas pour la taxation dans l'État membre d'arrivée. Ce nouveau seuil communautaire remplace les seuils nationaux qui étaient applicables jusqu'au 30 juin 2021.

Pour déterminer si le seuil de 10 000 euros est dépassé au cours d'une certaine année calendrier, le fournisseur doit tenir compte du montant total (hors TVA) : des (i) services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique à des acquéreurs (B2C) établis dans un État membre autre que le prestataire de services (article 21 bis, § 2, 9°, alinéa deux, b) CTVA) et ii) des ventes à distance intracommunautaires de biens (y compris les produits soumis à accise) depuis la Belgique vers d'autres États membres (article 15, § 2, alinéa deux, 3° CTVA).

Il n'est pas seulement tenu compte de toutes les ventes à distance intracommunautaires depuis la Belgique vers d'autres États membres, mais aussi des services TBE. Il s'agit ici d'un seuil global et communautaire.

Le 1<sup>er</sup> juillet 2021, chaque entreprise a dû procéder à une évaluation pour savoir si elle avait dépassé le seuil de 10 000 euros pendant les six premiers mois de 2021 ou l'année calendrier précédente. Si c'est le cas, les ventes à distance intracommunautaires depuis la Belgique sont soumises à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens, dès l'entrée en vigueur immédiate des nouvelles règles le 1<sup>er</sup> juillet 2021.

### **Exemple**

L'entreprise A est uniquement établie en Belgique et opère des ventes à distance intracommunautaires de biens depuis la Belgique vers les Pays-Bas et la France. Le montant total des ventes à distance intracommunautaires s'élève en 2020 à 5 000 euros et les six premiers mois de 2021 à 7 000 euros. L'entreprise A n'effectue aucun service TBE et n'applique pas le régime OSS.

### **Pas d'utilisation du régime de micro-entreprises : informer par recommandé le bureau de contrôle**

L'entreprise A peut appliquer la dérogation pour micro-entreprises et peut dès lors continuer à imputer la TVA belge sur les ventes à distance intracommunautaires. La dérogation est un régime optionnel, donc l'entreprise A a aussi la possibilité d'imputer la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens. Si l'entreprise A ne souhaite plus appliquer la dérogation pour micro-entreprises, l'entreprise A est dans l'obligation d'imputer la TVA pour toutes les ventes à distance intracommunautaires dans l'État membre d'arrivée des biens (via le régime OSS ou via des inscriptions locales à la TVA). Elle devra dès lors en informer son bureau de contrôle de la TVA (en Belgique) (via un envoi recommandé, articles 7, § 2 et 7 ter, § 2 de l'arrêté royal n° 10).

Récemment, la question a été posée de savoir si lors de la détermination du seuil de 10 000 euros, il doit être tenu compte du chiffre d'affaires des ventes à distance intracommunautaires depuis un stock situé dans un autre État membre que l'État membre d'établissement (Belgique). Sur quoi, le ministre des Finances a suivi l'avis du comité de la TVA dans lequel il a été prévu que pour le calcul du seuil, il faut uniquement tenir compte du chiffre d'affaires tiré du stock situé dans l'État membre d'établissement (et donc pas du chiffre d'affaires réalisé à partir des ventes à distance intracommunautaires de stocks détenus dans d'autres États membres). Cela signifie que pour la vente de biens issus du stock situé dans d'autres États membres, l'entreprise est tenue de s'enregistrer, aux fins de la TVA, dans les États membres d'arrivée des biens. Une autre option est que l'entreprise applique le régime OSS, mais cela signifie aussi que les ventes effectuées depuis le stock belge tombent aussi dans ce régime OSS (et ces ventes seront donc aussi soumises à la TVA dans l'État membre

d'arrivée des biens).

### Régimes particuliers ?

En raison des nouvelles règles pour les ventes à distance intracommunautaires, un enregistrement à la TVA est en principe obligatoire pour les entreprises dans les différents États membres d'arrivée des biens après expédition. Dans une perspective de simplification administrative, l'actuel système de « Mini One-Stop Shop » (MOSS) existant est élargi et devient un système « One-Stop Shop » (OSS) à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2021. Le régime OSS permet aux entreprises de déclarer le chiffre d'affaires réalisé et la TVA due dans les États membres concernés via une seule déclaration à la TVA à déposer dans l'État membre d'établissement.

Le régime OSS est une mesure de simplification facultative. Dans la pratique, une entreprise peut toujours s'enregistrer à des fins de TVA dans chaque État membre d'arrivée de biens à destination duquel des ventes à distance intracommunautaires sont effectuées. Si elle opte tout de même pour le régime OSS, l'entreprise doit déclarer au moyen de la déclaration OSS toutes les ventes à distance intracommunautaires qu'elle a effectuées et tous les services B2C intracommunautaires qu'elle a opérés dans un État membre où elle n'est pas établie. Si une entreprise livre des *biens* et/ou fournit des *services* en faveur d'acquéreurs B2C depuis un État membre où elle est établie, ces services doivent être déclarés via la déclaration à la TVA locale de cet État membre et pas via la déclaration OSS.

### Exemple

Une entreprise établie en Belgique sans autres établissements vend des biens à des particuliers établis en Belgique, aux Pays-Bas, en France et en Allemagne. L'entreprise dispose d'un stock de biens en Belgique et en Allemagne. Les biens sont expédiés vers les particuliers à la fois depuis le stock situé en Belgique et le stock situé en Allemagne. L'entreprise est enregistrée pour le régime OSS.

Étant donné que l'entreprise applique le régime OSS, elle doit déclarer toutes les ventes à distance intracommunautaires qu'elle effectue dans la déclaration OSS. Les ventes *locales* de biens (c'est-à-dire depuis le stock en Belgique à des particuliers belges et depuis le stock en Allemagne à des particuliers allemands) doivent être déclarées via les déclarations à la TVA locale qui sont introduites respectivement en Belgique et en Allemagne.

### Drop shipping

Le drop shipping, c'est la vente de produits d'autrui, en l'occurrence une entreprise qui vend des biens par le biais de sa propre boutique en ligne, sans les avoir elle-même en stock. Si un acquéreur achète un produit sur la boutique en ligne de l'entreprise A, l'entreprise A commande le produit chez son fournisseur et ce fournisseur expédie ensuite le produit directement depuis son entrepôt à destination de l'acquéreur. Il est donc question dans ce cas d'une vente ABC où le transport a lieu dans la première relation (A-B). C'est une chaîne particulièrement courante lors de ventes en ligne.

Supposons qu'un particulier néerlandais achète un ordinateur portable auprès d'une boutique en ligne A établie en Belgique. La boutique en ligne A n'a pas l'ordinateur portable de stock et le commande à son tour auprès de son fournisseur français. Le fournisseur français transporte l'ordinateur portable directement de son entrepôt en France vers le particulier aux Pays-Bas.

La vente entre le fournisseur français et la boutique en ligne A (relation A-B) est alors qualifiée de livraison intracommunautaire de biens. Cela signifie aussi que la boutique A doit s'enregistrer à des fins de TVA aux Pays-Bas pour pouvoir y déclarer une acquisition intracommunautaire de biens. Ensuite, la vente au particulier néerlandais est une livraison locale de biens aux Pays-Bas, soumise à la TVA néerlandaise dont elle doit s'acquitter via la déclaration à la TVA néerlandaise périodique. On ne peut donc pas parler ici de vente à distance intracommunautaire ni donc de simplification. Autrement dit, pour les transactions drop shipping où les biens sont livrés dans un État membre autre que l'État membre du vendeur de la boutique en ligne, le vendeur de la boutique en ligne sera confronté aux obligations TVA de cet État membre.

### Émission de factures

Si une entreprise établie en Belgique applique le régime OSS, cette entreprise n'a plus l'obligation de facturer les ventes à distance intracommunautaires à son acquéreur (article 53, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> CTVA). Si l'entreprise décide tout de même d'émettre une facture pour les ventes à distance intracommunautaires qu'elle effectue, les règles de facturation de l'État membre *d'identification* sont applicables (article 53 *decies*, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> CTVA). L'exception où le fournisseur ne doit pas émettre de facture ne s'applique *pas* à des ventes à distance extracommunautaires à des acquéreurs B2C, autrement dit, pour les livraisons extracommunautaires, le fournisseur doit bien émettre une facture (si l'opération est réputée avoir lieu en Belgique conformément à l'article 53 *decies*, § 1<sup>er</sup>, alinéa quatre CTVA).

L'entreprise établie en Belgique, qui n'émet pas de facture (parce qu'elle se prévaut du régime OSS) doit aussi inscrire ses ventes à distance intracommunautaires dans un journal des recettes. Chaque vente à distance intracommunautaire doit

être inscrite séparément dans le journal des recettes et contenir entre autres les informations suivantes : l'État membre de consommation où les biens sont livrés, la description et la quantité des biens livrés, la date de livraison, la base d'imposition, le taux de TVA appliqué, le montant de TVA dû, la date et le montant des paiements reçus, le numéro de commande et le numéro d'envoi.

Des registres similaires doivent être tenus pour l'application du régime d'importation (conformément à l'article 58 quinquies CTVA ) et du régime particulier pour services intracommunautaires prestés par des assujettis non établis dans la Communauté et des services intracommunautaires prestés par des assujettis établis dans la Communauté, mais pas dans l'État membre de consommation (conformément à l'article 58 ter CTVA ).

Ces informations permettent à l'État membre de consommation de contrôler l'exactitude de la déclaration et de la TVA payée. Ces journaux doivent être mis à disposition par voie électronique à toute réquisition des États membres (à la fois d'identification et de consommation) et conservés pendant dix ans (article 369quinquies, alinéa 2 de la directive 2006/112/CE).

### **Conclusion**

Cet article n'est qu'un condensé de la note particulièrement volumineuse et complexe publiée récemment par l'administration de la TVA. Un des objectifs de l'Europe était de simplifier les règles TVA pour le commerce électronique. Mais à la lecture de la note, force est de constater que ce n'est pas toujours le cas. Citons les différents modèles de déclarations OSS dans les États membres, les drop shippings qui ne relèvent pas du régime OSS, les différentes obligations de facturation, l'inscription à la TVA locale pour les ventes locales, qui doit intervenir en tant que destinataire, qui doit payer la TVA à l'importation, les règles TVA pour les biens d'une valeur intrinsèque de plus de 150 euros, etc.

En tout cas, il est important d'identifier de A à Z toutes les transactions de commerce électronique et de prendre les bonnes dispositions à la fois avec les fournisseurs et les transporteurs pour savoir, en tant que vendeur sur une boutique en ligne, d'où les biens sont expédiés. Sans ces informations, il n'est pas possible d'appliquer les règles correctes en matière de TVA. Ce qui nous amène à conclure que chaque situation requiert une approche spécifique. On est loin de la simplification annoncée...

**Gladys CRISTIAENSEN  
& Rianda ZWAKHOVEN**