

Le nouveau régime de TVA en matière de commerce électronique : points d'attention pour les boutiques en ligne belges



Ivan MASSIN, *Senior Director, Indirect tax Deloitte Conseils Fiscaux*

Introduction

Depuis le 1^{er} juillet 2021, de nouvelles règles TVA s'appliquent à ce que l'on appelle les « ventes à distance ». Il s'agit de ventes à des acquéreurs particuliers qui résident dans un autre pays de l'UE. L'essence de la réglementation est qu'un commerçant belge doit en principe imputer la TVA étrangère dès la première vente. Afin de simplifier la déclaration et le paiement de cette TVA étrangère, le commerçant en Belgique peut déposer une déclaration particulière dans laquelle il indique la TVA étrangère pour tous les pays simultanément, et la paie ensuite au Trésor (belge). Le commerçant ne doit pas demander de numéro de TVA dans les pays de l'UE concernés. La TVA locale doit également être imputée sur la vente lorsque les marchandises sont importées. Présenté de la sorte, le régime semble simple. Mais les apparences sont trompeuses. Il en va tout autrement dans la pratique, en particulier lorsque le commerçant possède également un entrepôt dans un autre pays de l'UE, ou encore, lorsqu'il met sa boutique en ligne à la disposition d'autres commerçants comme portail. Le régime place également le commerçant face à de nouvelles obligations formelles ; le fisc tente de cette manière d'avoir une visibilité sur les ventes de la boutique en ligne et, surtout, de percevoir la TVA nécessaire.

La présente contribution examine les conséquences de ce régime de TVA pour une entreprise belge qui vend des biens et des services à des clients particuliers à l'étranger par le biais de sa boutique en ligne.

Le nouveau régime¹

L'essence du nouveau régime est, comme on l'a dit, simple : pour la vente de biens et de services (électroniques) *via* commerce électronique² à un client particulier³ établi dans un autre pays de l'UE, un commerçant belge doit en principe immédiatement imputer la TVA du pays de son client⁴. C'est uniquement dans le cas où le chiffre d'affaires annuel de ces ventes ne dépasse pas 10 000 euros que le commerçant peut choisir de tout de même facturer la TVA belge⁵. Dès que ce seuil est dépassé, la TVA étrangère doit être imputée⁶. Le vendeur peut choisir d'appliquer immédiatement la TVA étrangère, même si ce seuil n'a pas encore été dépassé.

La TVA étrangère doit être imputée au taux de TVA applicable dans le pays concerné.

Contrairement au régime précédent, le commerçant n'a plus à demander de numéro de TVA dans les pays concernés, mais la TVA étrangère due peut être payée en Belgique, en déposant une déclaration à la TVA périodique particulière⁷.

Il est également important de noter que le régime s'applique uniquement dans le cas où les marchandises sont expédiées (directement ou indirectement) par le vendeur, et lorsqu'elles ne

1 Le nouveau régime a été élaboré dans différents articles de loi du C.TVA, qui constituent la transposition des dispositions correspondantes de la directive TVA. En outre, plusieurs dispositions directement applicables sont également reprises dans le règlement d'exécution TVA n° 282/2011. Elles n'ont donc pas été transposées dans le C.TVA. La réglementation constitue dès lors un échec parfois difficile à démêler. L'administration de la TVA a publié une note explicative très détaillée (circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021 ; <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet>). Par ailleurs, la Commission européenne a publié des explications (consultables via ce lien : https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_notes_28102020_en.pdf)

(Voir aussi : G. CRISTIAENSEN, R. ZWAKHOVEN, « E-commerce: E-commerce : une note volumineuse », *La Lettre TVA*, n° 2021/07 ; I. MASSIN, « E-commerce : nouvelles règles TVA à partir du 1er juillet 2021 », *Le Fiscologue*, 2021, n° 1699, 1 ; K. BAR, S VAN PELT, « Simplifications pour les ventes à distance et certains services B2C : formalités d'application des régimes OSS et IOSS », *Les Actualités fiscales*, 2021, n° 28.

2 Par ex. la vente de licences logicielles, le streaming de films et de musique, etc. (voir l'art. 21bis, § 2, 9° C.TVA.). Attendu que la complexité de la nouvelle réglementation réside surtout dans la vente de biens, la vente de services (en ligne) n'est pas abordée plus avant ci-après.

3 Le régime peut également s'appliquer lorsque l'acheteur est une institution publique, un assujetti exonéré (par ex. une école), une petite entreprise ou une entreprise agricole. Ces cas particuliers ne sont pas abordés plus avant, étant donné la complexité supplémentaire faisant que ces acquéreurs doivent demander un numéro de TVA dans leur pays à partir d'un certain seuil ; dans ce cas, la vente passe au régime ordinaire des ventes B2B intracommunautaires.

4 Pour les ventes à des clients belges, le régime particulier ne s'applique que lorsque les biens sont expédiés depuis un entrepôt étranger ; voir les différents scénarios expliqués *infra*.

5 Ce seuil s'applique, combiné, à tous les achats de biens et de services via commerce électronique de l'année, pour tous les pays de l'UE vers lesquels des ventes sont réalisées (art. 15, § 1, deuxième alinéa, 3° rapproché de l'art. 21bis, § 2, 9° C.TVA).

6 Dans la suite de l'explication, il est supposé que ce seuil a été dépassé, ou encore, que le commerçant choisit d'imputer immédiatement la TVA étrangère.

7 La déclaration dite « One Stop Shop », ou « déclaration OSS », sous le régime de l'Union. Il convient d'indiquer dans cette déclaration, par pays, le chiffre d'affaires et le montant de la TVA. Le montant total de la TVA est payé au service belge de la TVA, qui distribue ensuite le montant versé aux pays concernés. Le chiffre d'affaires de cette déclaration doit également encore être inscrit en grille 47 de la déclaration à la TVA ordinaire.

Cette déclaration OSS n'est du reste pas limitée aux ventes à distance intracommunautaires. Dans d'autres cas également, où une entreprise doit imputer la TVA étrangère sur une transaction avec un particulier, cette TVA étrangère peut être déclarée au moyen de cette déclaration OSS (par ex. un entrepreneur qui effectue des travaux sur une habitation située dans un autre pays de l'UE).

doivent pas être installées par le vendeur⁸. En outre, certains biens sont exclus du régime (par ex. moyens de transport neufs, tabac manufacturé⁹).

Enfin, il convient de souligner que le régime, comme expliqué ci-après, n'est pas obligatoire ; les commerçants peuvent donc choisir de demander quand même un numéro de TVA distinct dans les pays concernés.

Scénarios

Le régime peut devenir complexe lorsque la boutique en ligne belge doit prendre en compte les différents scénarios susceptibles de survenir dans la pratique¹⁰.

A. Vendre des biens propres *via* sa propre boutique en ligne

Du point de vue d'un commerçant belge qui vend des biens et/ou des services (électroniques) par le biais de sa propre boutique en ligne, les règles concrètes suivantes s'appliquent, en fonction du lieu d'où les marchandises sont expédiées.

Entrepôt belge

Les ventes à des clients belges sont soumises à la TVA belge. Ces ventes sont reprises dans la déclaration à la TVA ordinaire. Il ne s'agit en effet pas de ventes à distance « intracommunautaires », car les marchandises ne sont pas expédiées entre deux États membres¹¹.

Lorsque l'entreprise belge vend des biens à des clients particuliers établis dans d'autres États membres de l'UE, la TVA locale de ce pays devra être imputée¹². La TVA étrangère est déclarée dans la déclaration OSS périodique particulière¹³.

Les ventes à des clients situés dans un pays hors de l'UE sont considérées comme des ventes à l'exportation et ne sont donc pas soumises à la TVA belge. Le commerçant devra cependant tenir compte des règles qui peuvent s'appliquer dans le pays du client¹⁴.

Dans le cas où le commerçant commercialise également ses marchandises sur une place de marché,¹⁵ les règles énoncées ci-dessus s'appliquent de la même manière.

⁸ D'où le fait que les ventes effectuées par ex. sur une foire commerciale et qui sont emportées par le client, ne relèvent pas de ce régime.

⁹ D'autres produits soumis à accise relèvent bien du régime des ventes à distance intracommunautaires (voir Circ. n° 2021/C/73 du 2 août 2021, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet>). Voir I. MASSIN, « Les règles de l'e-commerce pour les biens intracom soumis à accise », *Le Fiscologue*, 2021, n° 1713, 5.

¹⁰ Voir également : I. MASSIN, « Comment aborder la difficulté des règles nouvelles sur les ventes à distance ? », *Le Fiscologue*, 2021, n° 1705, 7 ; J. OPREEL, « De vereenvoudiging die voor heel wat Belgische webshopverkopers niet van toepassing is », *Fiscale Actualiteit*, 2021, n° 14.

¹¹ Art. 1, § 19, C.TVA

¹² Art. 15, § 1, 1°, C.TVA

¹³ Cf. *infra*.

¹⁴ Cf. *infra*, point B.

¹⁵ Dans les textes de loi, la place de marché est appelée « interface électronique ».

Ce scénario est à distinguer du cas où la boutique en ligne belge fait à son tour office de place de marché pour d'autres commerçants ; ce cas est abordé au point B. *infra*.

Entrepôt dans un autre pays de l'UE

Un deuxième scénario possible est celui où le commerçant belge expédie les marchandises à ses acheteurs à partir d'un entrepôt situé dans un autre pays de l'UE. Le régime des ventes à distance intracommunautaires continue alors à s'appliquer. Le commerçant belge devra donc facturer la TVA du pays de l'acheteur (par ex. la TVA française pour les marchandises envoyées en France depuis un entrepôt néerlandais). La TVA étrangère doit être déclarée dans la déclaration OSS belge du commerçant. Il en va également de même dans ce scénario pour les ventes à distance qui sont expédiées depuis l'entrepôt étranger à des clients belges (et sur lesquelles la TVA belge doit être imputée) ; ces ventes ne peuvent donc pas être déclarées dans la déclaration à la TVA ordinaire. Dans la mesure où les transactions sont limitées à ces cas, le commerçant belge ne doit en principe pas demander de numéro de TVA dans le pays où est situé l'entrepôt¹⁶.

La situation est différente pour les ventes que le commerçant belge effectue à des clients établis dans le pays où se trouve l'entrepôt. Ces ventes sont des transactions *locales*, et ne relèvent donc pas du régime des ventes à distance intracommunautaires. La TVA locale doit être imputée sur ces ventes. L'entreprise belge devra dès lors demander un numéro de TVA distinct dans ce pays.

Achat dans un autre pays de l'UE

On peut également imaginer qu'un client commande un bien que le commerçant n'a pas en stock, et qu'il devra donc lui-même acheter. Prenons par ex. le cas où les marchandises commandées au départ de l'Allemagne sont directement expédiées vers le pays du client (par ex. la France), et donc pas au départ du stock belge du commerçant.

Ce cas n'est pas explicitement réglementé, mais d'après l'exposé des motifs de la loi qui a introduit le nouveau régime¹⁷, on part du principe que le commerçant belge doit dans ce cas déclarer un achat intracommunautaire en France (l'arrivée des biens en provenance d'Allemagne), suivi d'une vente *locale*, soumise à la TVA française. Ce cas ne constitue donc pas une vente à distance intracommunautaire. Le commerçant devra donc demander un numéro de TVA français.

Entrepôt hors de l'UE

Un autre scénario peut être que le commerçant belge expédie des marchandises au départ d'un entrepôt situé hors de l'UE. Ces marchandises sont expédiées séparément pour chaque vente.

¹⁶ Sauf si les marchandises ont été achetées par le commerçant dans un autre pays de l'UE, et expédiées de là vers l'entrepôt (par ex. aux Pays-Bas). Dans ce cas, le commerçant doit en effet déclarer dans le pays de l'UE concerné (en l'espèce les Pays-Bas) une acquisition intracommunautaire, et encore demander un numéro de TVA local à cet effet. Mais cela n'affecte pas le traitement TVA de ses ventes. Pour d'éventuelles ventes locales également (en l'espèce aux Pays-Bas), il doit également demander un numéro de TVA (voir l'alinéa suivant).

¹⁷ *Rapport*, Chambre 2020-21, n° 55-1820/002, 27.

Dans ce cas, le régime d'importation spécial (« I-OSS ») peut être appliqué¹⁸, à condition que la valeur intrinsèque¹⁹ des marchandises vendues ne dépasse pas 150,00 euros. L'importation elle-même est exonérée de TVA sous ce régime²⁰. Les ventes elles-mêmes sont soumises à la TVA du pays du client.²¹ Cette TVA est payée via la déclaration mensuelle à guichet unique « I-OSS » que l'entreprise belge déposera en Belgique²².

Le commerçant peut également choisir d'appliquer le régime d'importation normal. Mais lorsque la valeur intrinsèque de l'envoi dépasse 150,00 euros, le régime d'importation ordinaire doit être appliqué. Dans ce cas, l'importation sera soumise à la TVA qui devra la plupart du temps être payée par l'*acheteur*. Si la valeur de l'envoi ne dépasse pas 150,00 euros, des formalités d'importation simplifiées et le paiement de la TVA à l'importation peuvent alors être appliqués²³. La vente même est localisée en dehors de l'UE et n'est donc pas soumise à la TVA.

B. Vendre via une place de marché²⁴

Le nouveau système a introduit un régime particulier pour les cas où un commerçant vend des marchandises²⁵ par l'intermédiaire d'une place de marché (et donc pas *via* sa propre boutique en ligne). La place de marché est considérée dans certains cas, aux fins de l'application de la TVA, comme vendant elle-même les marchandises au client final, bien que juridiquement, c'est le commerçant qui vend les marchandises ; il s'agit donc d'un régime fictif spécifique ne s'appliquant qu'en matière de TVA²⁶. Lorsque ce régime s'applique, le commerçant est *réputé* avoir vendu les marchandises préalablement à la place de marché. Ce régime particulier revient donc à ce que la vente « fictive » du commerçant à la place de marché constitue une opération « B2B », à laquelle les règles ordinaires s'appliquent. C'est la vente « fictive » ultérieure de la place de marché au client final qui relève du régime des ventes à distance.

Ce régime s'applique uniquement dans la mesure où la place de marché a « facilité » la vente. Cette notion est toutefois interprétée de manière large, de sorte que la place de marché est réputée ne pas intervenir dans la vente dans un certain nombre de cas spécifiques seulement²⁷. Le simple fait d'intervenir dans le traitement du *paiement*, comme le font certaines plateformes de paiement, ne suffit pas ; les prestataires de services de paiement restent donc hors d'atteinte.

L'application de ce régime fictif est limitée au cas où une place de marché belge intervient pour un vendeur non européen, ou encore, pour des commerçants européens qui vendent leurs marchandises par le biais de la place de marché, alors que les marchandises proviennent de l'extérieur de l'UE avec une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150,00 euros. Dans tous les

¹⁸ Art. 1, § 20, C.TVA

¹⁹ La valeur intrinsèque est le prix des marchandises lorsqu'elles sont vendues sur le territoire douanier de l'Union européenne, sans tenir compte des frais de transport et d'assurance, à moins qu'ils ne soient compris dans le prix et ne soient pas mentionnés séparément sur la facture, et de toutes les autres taxes et impositions (voir l'art. 1, alinéa 48, du règlement délégué (UE) 2015/2446 de la Commission ; voir également la Circ. n° 2021/C/72, point 3.13 et point 4.9.2.).

²⁰ Art. 40, § 1, 1^o *bis*, C.TVA

²¹ Art. 15, § 1, premier alinéa, 2^o et 3^o, C.TVA

²² Art. 58 *quinquies*, C.TVA

²³ Art. 58 *sexies*, C.TVA

²⁴ I. MASSIN, « Ventes à distance via une 'place de marché' : achat 'B2B' et vente 'B2C' », *Le Fiscologue*, 2021, n° 1701, 7 ; R. ZWAKHOVEN, B. BUELENS, « E-commerce: vente au travers de places de marché », *La Lettre TVA*, n° 2021/09.

²⁵ Ce régime fictif ne fonctionne donc pas pour la vente de services électroniques.

²⁶ Art. 13 *bis*, C.TVA

²⁷ Circ. n° 2021/C/72, point 4.9.3.4.

autres cas, la place de marché est considérée comme un simple intermédiaire qui impute uniquement sa commission au vendeur ; il n'est alors pas question de vente « fictive » par le commerçant à la place de marché qui revend ensuite « fictivement » au client final. Notez que dans ce cas, la place de marché a toujours l'obligation de tenir une comptabilité mentionnant les transactions des vendeurs²⁸.

Dans le cas d'un commerçant belge qui vend des marchandises *via* une place de marché établie dans un autre pays, les règles normales s'appliquent lorsqu'il vend ses propres marchandises (il s'agit alors en effet de marchandises de l'UE). C'est alors le commerçant belge qui doit appliquer les règles de la vente à distance (voir les scénarios précités). Ce n'est que dans le cas où les marchandises vendues doivent être importées de l'extérieur de l'UE que le régime fictif particulier sera d'application (voir *infra*, pour un scénario concret).

À l'inverse, une boutique en ligne belge peut servir de place de marché pour des commerçants étrangers. Comme indiqué ci-dessus, la place de marché dans ce scénario sera parfois désignée comme vendeur à l'acheteur final. Les différents scénarios seront discutés ci-après.

Commentaire 1

Vendeur belge de biens de l'UE par le biais d'une place de marché

Comme expliqué plus haut, le régime ordinaire pour les ventes à distance s'applique dans ce cas²⁹ ; la fiction particulière ne s'applique pas, car il s'agit d'un vendeur de l'UE et de marchandises de l'UE. Peu importe si les marchandises sont expédiées depuis un entrepôt belge ou depuis un entrepôt dans un autre pays de l'UE. La place de marché enverra une facture distincte pour sa commission.

Vendeur belge de biens non issus de l'UE par le biais d'une place de marché

Lorsque la valeur des marchandises vendues ne dépasse pas 150,00 euros, et qu'elles sont vendues *via* une place de marché, cette dernière se chargera du règlement de la TVA sur l'importation des marchandises et la revente au client final (système « I-OSS »). Dans ce cas, il suffit que le commerçant belge émette une facture de vente à la place de marché. Étant donné que c'est la place de marché qui importe les marchandises, cette vente n'est pas soumise à la TVA³⁰.

Au cas où l'envoi dépasse 150,00 euros, le régime d'importation normal s'applique. La TVA à l'importation devra alors être payée par le « destinataire » (qui sera normalement l'acheteur)³¹.

Place de marché belge pour vente de marchandises non-UE

La nouvelle fiction du commissionnaire est également d'application lorsque l'entreprise belge facilite *via* sa boutique en ligne la vente de biens par d'autres vendeurs, les biens étant expédiés au départ d'un pays tiers, et pour autant que la valeur des biens ne soit pas supérieure à 150,00 euros. C'est alors la place de marché belge qui devra se charger de l'importation des biens et de l'application des règles de la TVA sur la vente au client final, comme expliqué plus haut.

²⁸ Cf. *infra*. Art. 54*quater*, alinéa 2 règlement d'exécution TVA ; art. 242*bis* directive TVA ;

²⁹ Voir les scénarios comme décrits au point A.

³⁰ Cette vente est réputée avoir lieu en dehors du territoire de l'UE, car il s'agit d'une vente sans transport (art. 14, §§ 1 et 6, C.TVA).

³¹ Art. 6, § 2, AR n° 7.

Place de marché belge pour vendeurs non-UE

Dans ce scénario aussi, la nouvelle fiction du commissionnaire devra être appliquée. Pour les biens en provenance de l'extérieur de l'UE, la même réglementation s'applique, comme expliqué au point précédent.

Même si le vendeur hors UE vend des biens qui se trouvent déjà dans l'UE, il sera réputé vendre les biens à la place de marché belge. Cette vente fictive à la place de marché belge est exonérée de TVA³². La place de marché est ensuite réputée revendre les biens à l'acheteur final. L'entreprise belge agissant en tant que place de marché devra alors facturer la TVA du pays du client sur les ventes aux clients finaux (à payer *via* la déclaration OSS sous le régime de l'Union, même si les acheteurs sont établis en Belgique).

Déclaration (I)-OSS³³

Comme mentionné plus haut, la TVA étrangère sur les services (électroniques)³⁴ et les ventes à distance intracommunautaires de biens³⁵ peut être déclarée conjointement dans une déclaration OSS unique.

Le régime doit être appliqué à *toutes* les ventes à distance intracommunautaires, même si elles sont soumises à la TVA belge (par ex., l'expédition de marchandises à partir d'un entrepôt français vers un acheteur belge, soumise à la TVA belge³⁶). Seules les ventes locales ne peuvent pas être déclarées dans la déclaration OSS ; il ne s'agit alors pas, en effet, de ventes à distance intracommunautaires. Il n'est pas possible de combiner la déclaration OSS pour l'acquittement de la TVA de certains pays avec un enregistrement individuel à la TVA dans d'autres pays.

La déclaration OSS peut également être appliquée lorsqu'un commerçant belge agit en tant que place de marché dans le cadre des ventes à distance intracommunautaires (fictives) qu'il effectue pour le compte de vendeurs établis en dehors de l'UE. Même lorsqu'en qualité de place de marché, il facilite une livraison *locale* de marchandises d'un vendeur non-UE, le commerçant doit reprendre cette opération dans la déclaration OSS³⁷.

Pour appliquer le régime OSS, le commerçant doit soumettre une demande distincte d'identification dans le cadre de l'OSS³⁸. Cela ne donne toutefois pas lieu à l'attribution d'un numéro de TVA BE distinct.

La déclaration doit être déposée par trimestre civil, au plus tard avant la fin du mois suivant le trimestre civil³⁹. La TVA (étrangère) due doit être payée pour la même date. La déclaration comprend des détails concernant la nature des opérations déclarées (services B2C, ventes à distance, pays de l'UE d'où les marchandises ont été expédiées ou pays de l'UE où le transport

³² Art. 136bis directive TVA ; voir art. 39ter, C.TVA. Comme le vendeur effectue dans ce cas une vente exonérée dans l'État membre où les marchandises sont situées, il devra y demander un numéro de TVA (ordinaire) (art. 272, alinéa 1, sub b), directive TVA).

³³ I. MASSIN, «E-commerce : la déclaration au guichet unique en trois variantes», *Le Fiscologue*, 2021, n° 1703, 7.

³⁴ Art. 58quater, § 2, premier alinéa, 3° C.TVA

³⁵ Art. 58quater, § 2, premier alinéa, 1° C.TVA

³⁶ Art. 15, § 1, premier alinéa, 1° C.TVA

³⁷ Art. 58quater, § 2, premier alinéa, 2° C.TVA

³⁸ Art. 58quater, § 3 C.TVA

³⁹ Art. 58quater, § 6 C.TVA ; ceci diffère donc de la date de dépôt normale de la déclaration périodique à la TVA.

aboutit, etc.). La déclaration à guichet unique ne peut pas être utilisée pour la déduction de la TVA (étrangère) en amont⁴⁰. Ceci doit se faire par le biais d'une procédure de remboursement, ou de la déclaration à la TVA ordinaire que le commerçant déposerait dans le pays concerné en raison d'autres opérations qu'il y effectue. Les modifications apportées à des déclarations antérieures peuvent être introduites sous trois ans dans une déclaration ultérieure⁴¹. Lorsqu'aucune opération n'a été réalisée au cours d'un trimestre concerné, une déclaration « néant » doit être déposée⁴².

Pour les ventes à distance pour lesquelles les marchandises (pour un maximum de 150,00 euros) sont importées par le vendeur depuis un pays tiers, puis vendues à un particulier, le vendeur peut déposer une déclaration « I-OSS » séparée. Cette déclaration est une déclaration mensuelle qui doit être déposée avant la fin du mois suivant⁴³. Une place de marché réputée vendre au client final peut également appliquer ce régime. Pour le reste, les mêmes modalités s'appliquent que pour une déclaration OSS.

Commentaire 2

Points d'attention pour le commerçant belge

Vu la complexité et les différents scénarios possibles susceptibles de survenir, il importe que les systèmes financiers du commerçant belge soient conçus de manière à ce que les différents cas puissent être traités correctement et que la comptabilité soit contrôlable sur ce point. De surcroît, le législateur (européen) a imposé plusieurs obligations financières supplémentaires dans le cadre du nouveau régime.

Qui est le client ?

Le nouveau régime s'applique lorsque le client est un particulier, et n'a donc pas de numéro de TVA. La réglementation prévue pour les acheteurs assujettis à la TVA est différente (livraisons intracommunautaires exonérées⁴⁴ ; ou services réputés intervenir dans le pays de l'acheteur qui doit lui-même payer la TVA locale par le biais d'une autoliquidation, de sorte que la facture ne doit pas mentionner de TVA⁴⁵). Si un commerçant choisit de vendre également à des acheteurs assujettis, il doit donc être en mesure de vérifier si la TVA (étrangère) doit être imputée ou non sur la vente.

⁴⁰ Art. 58^{quater}, § 8 C.TVA

⁴¹ Art. 58^{ter}, § 6, troisième alinéa C.TVA

⁴² Art. 59^{bis} règlement d'exécution TVA.

⁴³ Art. 58^{quinquies}, §§ 6-7 C.TVA

⁴⁴ Art. 39^{bis}, C.TVA

⁴⁵ Art. 21, § 2, C.TVA

Le portail de la boutique en ligne du commerçant doit alors être prévu pour distinguer les ventes B2B et B2C. La distinction entre les deux types de ventes est importante : il s'agit de savoir si la TVA (étrangère) doit être imputée ou non. En outre, afin d'éviter les erreurs ou les éventuels abus, le portail devrait être en mesure de lier un numéro de TVA éventuellement spécifié d'un pays de l'UE au nom et à l'adresse du client. Ceci est possible si le portail est capable de vérifier le numéro de TVA via le portail VIES⁴⁶ de la Commission européenne⁴⁷.

Commentaire 3

Quand déclarer et payer la TVA ?

Le code de la TVA contient un certain nombre de règles qui indiquent quand un commerçant doit déclarer la TVA sur ses ventes, et donc la verser également au Trésor⁴⁸. Lorsqu'une entreprise vend des biens ou fournit des services à un client particulier, elle peut choisir de payer la TVA au moment de la réception du paiement⁴⁹. Cette règle s'applique également lorsqu'une facture est émise (volontairement) au client⁵⁰. Cette réglementation s'applique également sans conteste aux ventes à distance⁵¹.

Cependant, dans le cas des ventes en ligne, les paiements s'effectuent pratiquement toujours électroniquement, généralement par carte de crédit. Il est en outre possible que le paiement soit perçu par une place de marché qui est intervenue dans la vente.

Dans le cas où le vendeur reçoit « directement » le paiement de l'acheteur, la TVA devient exigible au moment où le vendeur encaisse le paiement, à savoir au moment où la société de carte de crédit qui est intervenue dans le traitement du paiement, paie le commerçant⁵². Dans l'état actuel des systèmes de traitement des paiements des prestataires de services de paiement, cela aura généralement peu d'impact sur le moment où la TVA sera exigible.

Il est toutefois possible aussi que la vente se déroule par l'intermédiaire d'une place de marché, qui se chargera également de l'encaissement du paiement de l'acheteur. Le régime du commerce électronique prévoit pour ce scénario une règle spéciale d'exigibilité de la TVA⁵³.

⁴⁶ VAT Information Exchange System, à consulter via le [lien](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fr)
https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fr.

⁴⁷ Pour la plupart des pays de l'UE, outre une confirmation de la validité d'un numéro de TVA, le portail VIES publie également le nom et l'adresse de la personne ou de l'entreprise associée à ce numéro de TVA. Toutefois, un certain nombre d'États membres ne communiquent pas les nom et adresse (par ex. l'Allemagne), de sorte que le contrôle pour ces pays est limité.

⁴⁸ Il s'agit des règles relatives à l'exigibilité de la TVA, à savoir le moment où le Trésor peut percevoir la TVA (art. 1, § 12, 2° C.TVA).

⁴⁹ Art. 17, § 3 et art. 22bis, § 3 C.TVA Ce régime est parfois également appelé « comptabilité de caisse ».

⁵⁰ Dans le cadre du régime de la « vente à distance » tel qu'il existait jusqu'au 30 juin 2021, le vendeur *devait* émettre une facture à l'acheteur, même lorsqu'il s'agissait d'un particulier. Cela avait pour conséquence que l'exigibilité de la TVA dépendait de la date de la facture (dans la mesure où celle-ci avait été émise à temps), le paiement en lui-même n'étant pas pertinent. L'obligation d'émettre une facture est maintenant levée (art. 53, § 2, premier alinéa, 2° C.TVA), de sorte qu'il est possible de tenir compte de la date de paiement, même lorsqu'une facture est encore émise.

⁵¹ En outre, pour les ventes à distance vers d'autres pays, les règles belges relatives à la facturation (art. 53decies, § 1, dernier alinéa, C.TVA) s'appliquent.

⁵² Décision E.T.21.913 du 12 janvier 1978, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet>.

⁵³ Voir le cas susmentionné de commissionnaire « fictif ».

Dans ce cas, la TVA est exigible pour le vendeur au moment où le paiement est *accepté* ; mais cela ne signifie pas que ce montant ait déjà été transféré⁵⁴.

Cette règle ne s'applique du reste pas aux ventes à distance intracommunautaires, étant donné que la vente fictive par le vendeur à la place de marché (qui est alors réputée à son tour vendre à l'acheteur final) ne s'applique alors pas.⁵⁵ Le nouveau régime ne contient pas de règle différente pour ce cas concret. Cela signifie donc que la TVA devient exigible au moment où le commerçant a reçu le montant. Il nous semble que si le montant de la vente n'est pas immédiatement reversé au commerçant par la place de marché, cela a comme conséquence qu'il n'y a pas encore de moment d'« exigibilité » dans le chef du commerçant, de sorte qu'il n'est donc pas tenu de déclarer la TVA sur le montant non (encore) reçu comme TVA due dans la déclaration à la TVA pour la période de déclaration concernée. Toutefois, il peut être nécessaire de tenir compte de situations particulières, comme le cas où la place de marché retient un montant en règlement d'une dette impayée du commerçant envers la place de marché. Il nous semble que la TVA est alors bien exigible dans le chef du commerçant, même s'il ne reçoit pas effectivement le montant en raison de la compensation appliquée.

*Comptabilité contrôlable*⁵⁶

L'organisation du système comptable du commerçant doit permettre de capter correctement les différents scénarios, y compris le moment du paiement. Le nouveau régime a également conduit à de nouvelles obligations comptables particulières pour le commerçant. Par exemple, le commerçant, agissant en son nom propre ou en tant que place de marché pour d'autres vendeurs, doit tenir un « registre » contenant des informations suffisantes pour permettre le contrôle de la déclaration des transactions sous-jacentes⁵⁷. Ces registres doivent être conservés 10 ans⁵⁸. Le contenu (détaillé) de ces registres est déterminé par des règles européennes qui s'appliquent directement aux commerçants belges⁵⁹. En outre, le commerçant doit également tenir un journal des recettes⁶⁰.

Le but du législateur est spécifiquement de parvenir à une « perception plus efficace » de la TVA sur les ventes à distance, de « réduire la concurrence déloyale entre vendeurs établis à l'intérieur et à l'extérieur de l'Union » et de « réduire la charge administrative », notamment pour les administrations fiscales⁶¹.

Responsabilité

Une place de marché qui facilite une vente doit elle-même se charger du reversement de la TVA sur la vente au client final. Mais celle-ci n'a généralement pas connaissance de la nature des marchandises vendues ou du lieu où se trouvent précisément ces marchandises (car celles-ci sont expédiées par le « véritable » vendeur). La place de marché doit donc recevoir les données du vendeur, et dépend donc de l'exactitude de ces données fournies. Le régime prévoit toutefois une limitation de la responsabilité de la place de marché pour le paiement de la TVA. Une place

⁵⁴ Art. 17, § 6 C.TVA

⁵⁵ Cf. *supra*.

⁵⁶ Voir I. MASSIN, « Nouveau régime OSS et I-OSS : facturation, notifications, registres, etc. », *Le Fiscologue*, 2021, n° 1708, 5.

⁵⁷ Art. 54ter C.TVA ; art. 58quater, § 7 C.TVA ; art. 58quinquies, § 7 C.TVA

⁵⁸ Art. 58quater, § 7 C.TVA, rapproché de l'art. 26bis AR n° 1.

⁵⁹ Art. 63quater règlement d'exécution TVA.

⁶⁰ Art. 16 AR n° 1.

⁶¹ *Exposé des motifs*, Chambre, 2020-2021, doc. n° 55-1820/001, 32.

de marché n'est *pas* tenue de payer plus de TVA qu'elle n'en a déclaré et payé, *dans la mesure* où elle dépend des informations fournies par les vendeurs ou par d'autres tiers, et peut démontrer qu'elle « ignorait et ne pouvait pas raisonnablement savoir » que ces données étaient incorrectes⁶². La charge de la preuve de ces éléments en vue de limiter cette responsabilité incombe cependant à la place de marché⁶³. Il est donc conseillé de prendre de bonnes dispositions contractuelles avec les vendeurs.

Les vendeurs mêmes semblent rester largement hors d'atteinte. Les États membres peuvent prévoir une responsabilité solidaire pour le paiement de la TVA dans le chef d'une « autre personne »⁶⁴. Mais la réglementation belge ne prévoit pas une telle disposition dans ce contexte. Puisque le vendeur n'est pas impliqué dans la livraison au client final, il ne peut être tenu responsable sans raison de toute TVA impayée⁶⁵, sauf s'il « savait ou aurait dû savoir » que trop peu de TVA serait délibérément payée⁶⁶. À l'inverse, il ne semble pas exclu que le client final, en tant qu'acheteur de la place de marché, puisse dans certains cas être tenu responsable du paiement supplémentaire de la TVA⁶⁷ (art. 51*bis*, § 1 C.TVA) ; en effet, cette responsabilité solidaire n'est pas limitée aux assujettis⁶⁸.

Veillez noter qu'il n'est pas exclu que d'autres pays de l'UE aient prévu une telle responsabilité pour le vendeur.

Vendre à des pays non membres de l'UE

Si une entreprise permet également à des acheteurs de pays non membres de l'UE d'effectuer des achats en ligne, il convient de tenir compte également de la réglementation du pays de l'acheteur.

Les *services* électroniques vendus à des non-résidents de l'UE ne sont soumis à aucune imposition de TVA belge⁶⁹. En revanche, il faut également tenir compte d'une éventuelle taxation dans le pays du client. Ainsi, ces derniers temps, de plus en plus de pays à travers le monde ont mis en place un système de TVA⁷⁰ ou une « *sales tax* », et appliquent également (ou même spécifiquement) la taxe sur les services (électroniques) vendus par des sociétés étrangères⁷¹. La « force exécutoire » de la perception concrète de ces taxes est naturellement une autre question, mais il faut également garder à l'esprit que certains pays ont introduit une taxe similaire lorsque l'acheteur est une entreprise, la taxe étant alors retenue sur le paiement si un prestataire de services étranger omet de s'enregistrer.

La vente de *biens* à un pays extérieur à l'UE est exonérée de TVA belge sur la base de l'exportation des biens⁷². Ici aussi, toutefois, il convient de tenir compte de la taxation de

⁶² Art. 5*quater* règlement d'exécution TVA.

⁶³ Le service de la TVA compte ici sur une certaine « diligence » de la part de la place de marché (Circ. n° 2021/C/72, point 4.9.3.9.).

⁶⁴ Art. 205 directive TVA.

⁶⁵ Ceci est confirmé dans les commentaires administratifs (Circ. n° 2021/C/72, point 4.9.3.10).

⁶⁶ Art. 51*bis*, § 4, C.TVA

⁶⁷ Art. 51*bis*, § 1 C.TVA

⁶⁸ Voir pour une application, Antwerpen 8 novembre 2016, *TFR* 2017, 398.

⁶⁹ Art. 21*bis*, § 2, 9° C.TVA

⁷⁰ Parfois appelée « *goods and services tax* » (GST).

⁷¹ Des exemples sont la Norvège, la Serbie, la Turquie, le Royaume-Uni, la Suisse ; mais également l'Australie, le Canada et divers pays d'Afrique et d'Asie. Les taux et les modalités varient d'un pays à l'autre.

⁷² Art. 39 C.TVA

l'importation des biens dans le pays de destination. Dans ce domaine, les règles peuvent varier d'un pays à l'autre, tant en ce qui concerne les personnes autorisées à importer (l'importation peut-elle intervenir au nom de l'acheteur) que de ce que représente la taxation (existe-t-il une exonération de la perception de la TVA, et/ou des droits d'importation en fonction du montant de l'envoi ; quels sont les tarifs).

À cet égard, le Royaume-Uni⁷³ a introduit des règles similaires à celles qui existent au sein de l'UE⁷⁴. En résumé, le régime signifie que sur les ventes jusqu'à 135 GBP, aucune TVA à l'importation n'est due, mais bien la TVA sur la vente. À cette fin, le vendeur doit demander un numéro de TVA britannique et déposer des déclarations de TVA au Royaume-Uni. Si la vente est effectuée *via* une place de marché, cette dernière sera ici aussi réputée être l'acheteur de l'entreprise belge et sera donc responsable des obligations de TVA au Royaume-Uni⁷⁵. Pour les ventes supérieures à 135 GBP, les règles normales s'appliquent, et le vendeur sera en principe responsable de l'importation, ainsi que du paiement de la TVA à l'importation (laquelle est déductible) et de la TVA locale sur la vente.

Pour conclure

Les nouvelles règles relatives au paiement de la TVA (étrangère) permettent en tout cas aux vendeurs (de l'UE) de payer plus facilement la TVA (étrangère) sur leurs ventes. Il leur suffit de déposer une déclaration consolidée dans le pays d'origine. Ils paient la TVA étrangère à leur propre administration fiscale. Il n'est plus nécessaire de suivre le chiffre d'affaires par pays ni de gérer plusieurs numéros de TVA étrangers.

Dans le même temps, le régime semble également être en mesure de taxer les ventes réalisées par des entreprises non membres de l'UE, un objectif important visé par la Commission européenne.

Mais dans le marché mondialisé sans frontières actuel, le régime peut rapidement s'enliser dans un tissu de règles qui diffèrent en fonction de différents scénarios. Un vendeur qui n'a pas une connaissance approfondie de la réglementation par scénario risque de se retrouver rapidement bloqué, surtout lorsqu'il est impliqué dans la vente par l'intermédiaire d'une place de marché, voire lorsqu'il fait lui-même office de place de marché pour d'autres vendeurs. Les systèmes doivent être suffisamment performants pour pouvoir identifier les différents scénarios et leurs conséquences fiscales. Il est dès lors recommandé d'accorder une attention suffisante à la conception, mais aussi à la contrôlabilité des données sous-jacentes.

⁷³ À l'exception de l'Irlande du Nord, qui, pour les livraisons de marchandises, est encore temporairement considérée comme faisant partie du territoire de l'UE (art. 1, § 3*bis*, C.TVA). Cela signifie donc qu'une vente à distance à un client par ex. à Belfast, est soumise aux règles OSS intracommunautaires.

⁷⁴ Cf. *supra*.

⁷⁵ Cf. aussi *supra*.