TVA et digitalisation (2) : de nouveaux défis pour les plateformes de commerce électronique

Dans le deuxième article de notre série consacrée à la digitalisation de la TVA, nous examinerons la question des plateformes de commerce électronique, définies comme des opérateurs qui facilitent des livraisons de biens et des prestations de services effectuées par des tiers[1], au regard de l'étude réalisée pour la Commission européenne (VAT in the digital age - Publications Office of the EU (europa.eu)) et des réponses à la récente consultation publique[2] organisée par cette dernière (VAT in the digital age (europa.eu)).

Par Cédric Tussiot, Partner, Michel Lambion, Managing Director et Eric Réolon, Director, Deloitte Tax & Consulting

Rare est celui qui ne recourt jamais à une plateforme de commerce électronique. Ceci explique l'intérêt qui y est porté, notamment, par la Commission européenne, dans la mesure où l'inadaptation des règles TVA «classiques» peut aboutir, d'une part, à des pertes substantielles de recettes TVA pour les Etats et, d'autre part, à des difficultés d'application pour les opérateurs économiques et les administrations. Il est important de garder en tête ce double enjeu pour bien appréhender la problématique.

Il est à noter que l'Union européenne n'est pas restée inactive face à cette inadaptation des règles TVA. Ainsi, depuis juillet 2021, les plateformes sont solidairement responsables du paiement de la TVA due sur les importations de biens et les ventes de biens qu'elles facilitent[3] et qui sont réalisées par des personnes non établies dans l'Union européenne. De même, pour ce type d'opérations, elles seront soumises à compter de 2023, à de nouvelles obligations déclaratives et de reporting dans le cadre de la directive dite «DAC 7».

Nous pouvons ici également ajouter les futures obligations déclaratives auprès du CESOP[4] relatives aux paiements transfrontaliers effectués par les prestataires de paiement à partir de 2024[5].Cette dernière mesure n'ajoutera pas d'obligations déclaratives directement dans le chef des plateformes, mais étant destinée à lutter contre la fraude TVA de manière générale, elle vise également les transactions réalisées à travers l'utilisation des plateformes.

Quels sont les enjeux ?

Selon l'étude précitée, 1831 plateformes seraient actives dans l'Union européenne. Elles réaliseraient un chiffre d'affaires «propre» de € 67 milliards alors que les opérations qu'elles facilitent, ventes de biens et de prestations de services, sont estimées à € 191 milliards, pour des recettes de TVA de € 25,7 milliards. L'Union européenne estime que la fraude en relation avec les transactions facilitées par les plateformes s'élèverait à environ € 5 milliards, et représenterait environ 10% de la fraude TVA totale au niveau européen, tous types de fraudes confondues[6].

Il s'agit cependant d'un secteur très concentré puisque onze opérateurs avec des chiffres d'affaires supérieurs à € 1 milliard réalisent 81% des recettes alors que 70% des acteurs réalisant un chiffre d'affaires inférieur à € 1 million ne représentent que 0,5% du chiffre d'affaires global. Ceci pose déjà la question de savoir si l'on peut imposer les mêmes obligations aux grandes et aux petites plateformes et si la «chasse» aux éventuelles fraudes liées à ces petites plateformes présente un intérêt financier réel.

L'étude rappelle un certain nombre de problèmes déjà bien identifiés comme l'importante croissance des plateformes, la multiplicité et la complexité de leurs modèles économiques rendant l'application des règles traditionnelles plus complexes, les différences d'interprétation entre Etats membres notamment quant au statut TVA des acteurs, la nature des services des plateformes et la diversité des règles administratives.

Au niveau des solutions envisagées lors de l'étude, les premières, que nous pourrions qualifier de «classiques» portent sur :
- la clarification de la nature des services offerts par les plateformes ;
- l'introduction d'une présomption selon laquelle ne sont pas considérées comme assujetties les personnes qui ne fournissent pas de numéro de TVA et qui confirment qu'elles ne relèvent pas d'une des catégories d'assujettis dispensés d'avoir un numéro de TVA ; par exemple, les entreprises bénéficiant du régime des petites entreprises ou celles qui ne fournissent que des services financiers exonérés de TVA ; et
- l'amélioration et la modernisation des obligations relatives à la conservation des informations et des documents

Ce dernier élément rejoint la question des «digital reporting requirements» (DDR) examinée dans notre précédent article.

Le second groupe de solutions, que nous pourrions qualifier de «radicales», comprend principalement l'application d'une règle de responsabilité solidaire au paiement de la TVA, déjà existante pour certaines opérations, comme mentionné ci-dessus. Elle pourrait s'appliquer à une partie ou à la totalité des services d'hébergement et de transports, ou à tous les services réalisés à titre onéreux. Cette responsabilité ne s'appliquerait pas dans tous les cas mais seulement lorsque le prestataire n'est pas immatriculé à la TVA ou est assujetti à statut particulier ne lui permettant pas de déduire la TVA. Dans une telle situation, la TVA ne serait pas applicable dans la relation entre le prestataire de services non immatriculé et la plateforme, mais bien dans celle entre la plateforme et le bénéficiaire du service.

Ces différentes solutions ont été analysées en termes de gains de recettes fiscales, de sécurité juridique, de charge administrative et de compétition au sein du marché unique. Il en découle que les premières (clarification des règles, introduction d'une présomption, etc.) semblent répondre, au moins partiellement, aux différents points, en ce compris un accroissement des recettes de l'ordre de € 2,5 milliards de TVA sur une décennie. Cet accroissement, assez modeste, profiterait particulièrement aux Etats membres les plus actifs dans le secteur du tourisme qui bénéficieraient d'une relocalisation des recettes de TVA. Une telle relocalisation est cohérente par rapport à la nature de la TVA qui est de taxer la consommation.

Quant aux solutions dites «radicales» (responsabilité des plateformes), le gain de recettes fiscales serait plus important et pourrait aller jusqu'à plus de € 100 milliards sur une décennie lorsqu'elle s'applique à tous les services facilités par les plateformes. De plus, elles n'impliqueraient pas d'augmentation des coûts administratifs voire une réduction de ces coûts. En effet, les obligations administratives imposées à une multitude de prestataires seraient reportées sur un nombre moins élevé d'intervenants, les plateformes. Il y aurait donc aussi un déplacement du coût vers les plateformes. Ceci serait aussi de nature à faciliter les contrôles de l'administration.

Que nous disent les participants à la consultation ?

Globalement, les participants identifient les mêmes difficultés en y ajoutant les risques de double ou de non-taxation qu'impliquent les règles actuelles. Une majorité s'accorde sur la nécessité de changements tout en soulignant la difficulté voire l'impossibilité de faire évoluer les concepts et règles TVA au même rythme que les changements de modèles économiques et opérationnels. De même, un accord se dégage en faveur de l'introduction d'une présomption de statut TVA du prestataire. Enfin, les coûts liés à de nouvelles obligations de conservation des informations et à la responsabilité de paiement, surtout pour les plus petites plateformes dont l'activité se limite à un pays, sont mis en évidence.

Le soutien des participants aux différentes solutions peut être résumé comme suit :

	En accord ou accord partiel	Nombre total de réponses	% en accord ou accord partiel
Clarification de la nature des services	138	152	91%
Présomption quant au statut des fournisseurs des plateformes	103	136	76%
Amélioration de la conservation des informations	112	146	84%
Responsabilité solidaire pour certains services d'hébergement et de transport	80	125	64%
Responsabilité solidaire pour tous les services d'hébergement et de transport	77	126	61%
Responsabilité solidaire pour tous les services	81	135	60%

Il découle de ces réponses que les mesures de la première catégorie dites«classiques» rencontrent, à la fois, plus de compréhension, puisque le nombre de non-réponse ou de «ne sais pas» est plus faible, et de soutien que les mesures plus radicales impliquant la responsabilité solidaire des plateformes pour tout ou partie des services qu'elles facilitent. Nous constatons donc une divergence entre l'étude qui met en avant l'efficacité budgétaire qu'apporte la responsabilité, et les participants à l'étude plus réticents à cette mesure. Ceci rejoint une de nos remarques préliminaires quant au double enjeu sous-jacent à cette problématique : la lutte contre la fraude et la complexité des règles.

En conclusion, si les participants à la consultation publique partagent les soucis et interrogations des auteurs de l'étude, il doit bien être constaté qu'ils n'adhèrent que modérément au type de solution, «responsabilité solidaire des plateformes», qui semble l'emporter dans l'étude, en raison d'une plus grande efficacité budgétaire,. Le consensus semble donc moindre que dans le cas des «digital reporting requirements (DDR)» examinés dans notre précédent article.

1) Même si l'économie des plateformes est multiforme, l'étude et la consultation se concentrent sur les activités de facilitation des transactions de tiers.
2) Pour rappel, la consultation a recueilli 193 réponses de 22 Etats membres de l'UE et 5 pays hors UE émise par 58 associations professionnelles, 44 entreprises et 38 prestataires de services, dont une contribution du réseau Deloitte, ainsi que quelques institutions académiques, think-tanks, autorités publiques et personnes privées.
3) Pour plus de détails «Changements TVA 2021 (1) : Importations de biens et responsabilité des interfaces électroniques» dans l'édition de septembre 2021.
4) Central European System Of Payments
5) Pour plus de détails : L'Union européenne impose de nouvelles obligations de «reporting» aux plateformes et aux prestataires de services de paiement pour lutter contre la fraude notamment TVA dans l'édition d'avril 2022.
6) La fraude TVA annuelle dans l'UE est estimée à € 50 milliards et représente une partie du VAT GAP (différence entre la TVA effectivement collectée et celle qui devrait l'être sur la base d'estimations macro-économiques et qui comprend aussi des éléments comme le non-paiement de la TVA suite à des faillites) qui est lui estimé à+/-€ 135 milliards pour l'année 2019.