



Notes explicatives

sur

les modifications apportées en matière de TVA dans l'Union européenne en ce qui concerne le lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique, qui entreront en vigueur en 2015

[règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil]

Clause de non-responsabilité: les présentes notes explicatives ne sont pas juridiquement contraignantes; il s'agit uniquement d'orientations pratiques et informelles sur la manière dont la législation de l'Union européenne doit être appliquée, selon l'avis de la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission.

Les notes explicatives visent à mieux faire comprendre la législation de l'Union en matière de TVA. Elles ont été élaborées par les services de la Commission et, conformément à la clause de non-responsabilité figurant en première page, elles ne sont pas juridiquement contraignantes.

Les présentes notes ne sont pas exhaustives. Autrement dit, bien qu'elles fournissent un grand nombre d'informations détaillées, certains éléments ne sont pas compris dans le présent document.

Il est conseillé et recommandé à toute personne intéressée par un sujet particulier qui consulte les notes explicatives de lire intégralement le chapitre consacré au sujet en question.

- **Pourquoi des notes explicatives?**

L'objectif de ces notes explicatives consiste à **mieux faire comprendre la législation adoptée au niveau de l'Union européenne**; dans le présent cas, elles portent essentiellement sur le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services. Dès lors qu'elles sont publiées plus de neuf mois avant la date d'entrée en application des nouvelles règles sur le lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique, à savoir le 1^{er} janvier 2015, les notes explicatives devraient permettre aux États membres et aux entreprises de se préparer et de s'adapter au mieux et à temps aux modifications qui vont être introduites, et ce de manière plus uniforme.

- **Que contiennent les notes explicatives?**

Les «notes explicatives» doivent servir d'**outil d'orientation** permettant de clarifier l'application pratique des nouvelles règles sur le lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique. Elles offrent une aide à la compréhension de certains aspects traités dans les articles du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013.

- **Caractéristiques des notes explicatives**

Les notes explicatives sont le fruit d'une collaboration: bien qu'elles soient établies par la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière (DG TAXUD) en vue de leur publication sur son site internet, elles sont le résultat de discussions avec les États membres et les entreprises. Les États membres et les entreprises ont apporté une première contribution en transmettant leurs suggestions à la Commission et ensuite par l'intermédiaire d'un atelier Fiscalis, organisé aux Pays-Bas. Enfin, les États membres ont été consultés au sein du comité de la TVA, tandis que les entreprises l'ont été lors d'une réunion ad hoc. Il convient toutefois de préciser que les services de la Commission n'étaient pas liés par les avis exprimés par les États membres et les entreprises.

Les notes explicatives ne sont pas juridiquement contraignantes. Il s'agit d'orientations pratiques et informelles sur la manière dont la législation de l'Union européenne doit être appliquée, selon l'avis de la DG TAXUD. Elles ne reflètent pas le point de vue de la Commission, et la Commission n'est aucunement liée par les avis exprimés dans ce document.

Les notes explicatives ne remplacent pas les lignes directrices du comité de la TVA qui jouent leur propre rôle dans le processus législatif. En outre, il est possible qu'à l'avenir le comité de la TVA publie des orientations à ce sujet.

Au fil du temps, la jurisprudence, les lignes directrices du comité de la TVA et la pratique devraient venir compléter les avis présentés dans les présentes notes.

Les États membres pourraient élaborer leurs propres orientations nationales sur l'application des nouvelles règles en matière de TVA relatives au lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques.

Les présentes notes ne sont pas exhaustives: elles ne portent que sur certains aspects pour lesquels il a été jugé utile de fournir des explications.

Il s'agit d'un document en cours d'élaboration: ces notes ne sont pas un produit fini, mais reflètent la situation à un moment donné, en fonction des connaissances et expériences disponibles.

TABLE DES MATIÈRES

1.	PRINCIPAUX ELEMENTS DES MODIFICATIONS APPORTEES EN MATIERE DE TVA DANS L'UNION QUI ENTRERONT EN VIGUEUR EN 2015.....	11
1.1.	Contexte général.....	11
1.2.	Opérations concernées par les modifications de 2015	11
1.3.	Opérations non concernées par les modifications de 2015	12
1.4.	Se préparer aux modifications de 2015	12
1.5.	Actes juridiques applicables	13
1.6.	Glossaire	14
2.	SERVICES DE TELECOMMUNICATION, SERVICES DE RADIO-DIFFUSION ET DE TELEVISION ET SERVICES ELECTRONIQUES (ARTICLES 6 <i>BIS</i> , 6 <i>TER</i> , 7 ET ANNEXE I).....	16
2.1.	Dispositions applicables	16
2.2.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	16
2.3.	À quoi servent les dispositions?	17
2.3.1.	Services de télécommunication	17
2.3.2.	Services de radiodiffusion et de télévision.....	17
2.3.3.	Services électroniques	19
2.4.	Questions spécifiques découlant de ces dispositions.....	19
2.4.1.	Services de télécommunication	19
2.4.1.1.	Les services d'assistance peuvent-ils être considérés comme des services de télécommunication?.....	19
2.4.2.	Services de radiodiffusion et de télévision	20
2.4.2.1.	Dans quel(s) cas les programmes sont-ils «fournis au grand public»?	20
2.4.2.2.	Dans quel(s) cas les programmes sont-ils «destinés à l'écoute ou au visionnage simultanés»?	20
2.4.2.3.	Quelle est la différence entre les services de radiodiffusion et de télévision et les programmes à la demande?.....	21
2.4.3.	Services électroniques	21
2.4.3.1.	Les services de comparaison de prix et les sites web analogues peuvent-ils être considérés comme des services électroniques?	21
2.4.3.2.	Services non considérés comme des services électroniques: certains services de nature matérielle réservés en ligne	21

2.4.3.3.	La référence «réservés en ligne» couvre-t-elle les réservations effectuées à partir de n'importe quel dispositif?	22
2.4.4.	Les trois services en général.....	22
2.4.4.1.	Qu'en est-il lorsque les services sont couplés à d'autres prestations?	22
3.	SERVICES ELECTRONIQUES ET SERVICES TELEPHONIQUES FOURNIS SUR L'INTERNET ET PAR UN INTERMEDIAIRE (ARTICLE 9 <i>BIS</i>).....	23
3.1.	Disposition applicable	23
3.2.	Contexte.....	23
3.3.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	23
3.4.	À quoi sert la disposition?	24
3.4.1.	Elle prévoit une présomption.....	24
3.4.2.	Réfutation de la présomption.....	25
3.4.3.	Application de la présomption – indicateurs détaillés.....	28
3.4.4.	Dans quel(s) cas exclure l'application de la présomption — le traitement des paiements	33
3.4.5.	Conditions de réfutation de la présomption.....	34
3.4.6.	Quand la présomption ne peut être réfutée.....	35
3.4.7.	Que faire lorsqu'au moins un intermédiaire de la chaîne au moins réfute la présomption?	36
3.4.8.	Comment s'applique la présomption en ce qui concerne les services téléphoniques fournis sur l'internet?	44
3.5.	Questions spécifiques découlant de cette disposition.....	44
3.5.1.	Quand s'applique l'article 9 <i>bis</i> ? – le graphique	44
3.5.2.	Pourquoi cette présomption ne figure-t-elle pas avec les autres présomptions?.....	45
3.5.3.	Pourquoi cette présomption ne s'applique-t-elle pas aux services de radiodiffusion et de télévision?.....	45
3.5.4.	Que désignent les réseaux de télécommunication?	46
3.5.5.	Qu'est-ce qu'une interface ou un portail?	46
4.	LIEU D'ETABLISSEMENT D'UNE PERSONNE MORALE NON ASSUJETTIE (ARTICLE 13 <i>BIS</i>).....	47
4.1.	Disposition applicable	47
4.2.	Contexte.....	47
4.3.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	47
4.4.	À quoi sert la disposition?	48

5.	STATUT DU PRENEUR QUI NE COMMUNIQUE PAS SON NUMERO D'IDENTIFICATION TVA (ARTICLE 18)	49
5.1.	Disposition applicable	49
5.2.	Contexte.....	49
5.3.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	49
5.4.	À quoi sert la disposition?	50
5.5.	Questions spécifiques découlant de cette disposition.....	51
5.5.1.	Le prestataire est-il obligé de considérer un preneur sans numéro d'identification TVA comme un consommateur final?.....	51
5.5.2.	Comment un prestataire doit-il considérer un preneur établi en dehors de l'Union?	51
5.5.3.	Pour quelle raison emploie-t-on «peut considérer» au lieu de «considère» dans l'article 18, paragraphe 2?	51
5.5.4.	Quelles sont les conséquences si le prestataire décide de ne pas se prévaloir de la possibilité offerte à l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa?	52
5.5.5.	Que doit faire le prestataire si le preneur lui communique ultérieurement son numéro d'identification TVA?	52
5.5.6.	Quand le preneur doit-il communiquer son numéro d'identification TVA?	52
5.5.7.	Un preneur qui a le statut d'assujetti, mais qui a été considéré comme une personne non assujettie par le prestataire peut-il récupérer la TVA qui lui a été facturée par ce prestataire?	52
5.5.8.	Que faire si un preneur communique un numéro d'identification TVA, mais le prestataire nourrit des doutes concernant le statut du preneur ou la qualité en laquelle il agit?.....	53
5.5.9.	Existe-t-il une contradiction entre la possibilité offerte à l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, et l'obligation dans certains États membres de mentionner le numéro d'identification TVA sur la facture afin de permettre au prestataire de ne pas facturer la TVA pour les prestations de services transfrontières?	53
6.	PRENEUR ETABLI OU AYANT SA RESIDENCE DANS PLUS D'UN PAYS (ARTICLE 24)	54
6.1.	Disposition applicable	54
6.2.	Contexte.....	54
6.3.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	54
6.4.	À quoi sert la disposition?	54
6.5.	Questions spécifiques découlant de cette disposition.....	55
6.5.1.	Comment appliquer les présomptions des articles 24 bis et 24 ter lorsque le preneur est établi ou a sa résidence dans plus d'un pays?.....	55

6.5.2.	Comment appliquer l'article 24 <i>septies</i> relatif aux preuves lorsque le preneur est établi ou a sa résidence dans plus d'un pays?	55
7.	PRESOMPTIONS RELATIVES A LA LOCALISATION DU PRENEUR (ARTICLES 24 <i>BIS</i> ET 24 <i>TER</i>)	56
7.1.	Dispositions applicables	56
7.2.	Contexte.....	56
7.3.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	56
7.4.	À quoi servent les dispositions?	57
7.4.1.	Présomption applicable aux prestations entre entreprises (B2B) et aux prestations à des particuliers (B2C)	57
7.4.1.1.	Prestations numériques à l'endroit physique où se trouve le preneur.....	58
7.4.1.2.	Prestations numériques à bord de moyens de transport à l'endroit physique où se trouve le preneur	59
7.4.2.	Présomptions applicables aux seules prestations B2C	60
7.4.2.1.	Prestations numériques par l'intermédiaire d'une ligne fixe.....	61
7.4.2.2.	Prestations numériques à partir de réseaux mobiles.....	61
7.4.2.3.	Prestations numériques par l'intermédiaire d'un décodeur	62
7.4.2.4.	Autres prestations numériques	62
7.5.	Questions spécifiques découlant de ces dispositions.....	63
7.5.1.	Quelle est l'interaction entre les différentes présomptions? – le graphique	63
7.5.2.	À quoi fait référence une zone d'accès sans fil?	64
7.5.3.	La présomption relative aux prestations dans un endroit physique s'applique-t-elle aux services prépayés?.....	64
7.5.4.	Quelle présomption prévaut en cas de conflit éventuel entre les présomptions?.....	64
7.5.5.	Comment considérer les prestations fournies par l'intermédiaire d'une carte SIM lorsque le code mobile national désigne également des territoires exclus de l'application de la TVA de l'Union?.....	65
7.5.6.	Comment comprendre la référence à une «ligne fixe»?.....	66
8.	REFUTATION DES PRESOMPTIONS (ARTICLE 24 <i>QUINQUIES</i>)	67
8.1.	Disposition applicable	67
8.2.	Contexte.....	67
8.3.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?.....	67
8.4.	À quoi sert la disposition?	67

8.4.1.	Réfutation par le prestataire.....	67
8.4.2.	Réfutation par une autorité fiscale.....	68
8.5.	Questions spécifiques découlant de cette disposition.....	69
8.5.1.	Lorsqu'une présomption s'applique, le prestataire est-il tenu de chercher d'autres éléments de preuve?.....	69
8.5.2.	Les présomptions peuvent-elles toujours être réfutées?.....	69
8.5.3.	Peut-on réfuter la présomption visée à l'article 24 bis lorsque la prestation est destinée à un assujetti?.....	70
8.5.4.	La présomption visée à l'article 24 bis peut-elle être réfutée lorsqu'un État membre applique la règle de l'utilisation ou de l'exploitation effectives visée à l'article 59 bis de la directive TVA?.....	70
9.	ÉLÉMENTS DE PREUVE PERMETTANT DE DETERMINER LA LOCALISATION DU PRENEUR ET DE REFUTER DES PRESOMPTIONS (ARTICLE 24 SEPTIES).....	72
9.1.	Dispositions applicables.....	72
9.2.	Contexte.....	72
9.3.	Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?.....	72
9.4.	À quoi sert la disposition?.....	72
9.5.	Questions spécifiques découlant de cette disposition.....	73
9.5.1.	À quoi font référence les «autres informations commerciales pertinentes»?.....	73
9.5.2.	Que peut-on considérer ou non comme une «adresse de facturation»?.....	74
9.5.3.	Quel est le lien entre l'article 24 septies (liste d'éléments de preuve) et l'article 24 quinquies, paragraphe 1, (réfutation d'une présomption particulière par le prestataire)?.....	74
9.5.4.	De quel niveau de détail le prestataire a-t-il besoin pour vérifier les éléments de preuve?.....	75
9.5.5.	Quand faut-il disposer de deux éléments de preuve non contradictoires et quand faut-il en disposer de trois?.....	75
9.5.6.	Que faire si les éléments de preuve sont contradictoires?.....	76
9.5.7.	Que faire si le prestataire ne dispose pas de deux éléments de preuve non contradictoires dans le cadre de l'article 24 ter, point d)?.....	77
9.5.8.	Quelles sont les indications d'abus ou de fraude du prestataire mentionnées à l'article 24 quinquies, paragraphe 2?.....	77
9.5.9.	Dans quelle mesure un prestataire peut-il se fier aux informations fournies par un tiers (en particulier un prestataire de services de paiement)?.....	77

9.5.10. Application des règles en matière de protection des données compte tenu des modifications en matière de TVA qui entreront en vigueur en 2015	77
10. PRESTATIONS DANS DES HOTELS ET ENDROITS SIMILAIRES (ARTICLE 31 <i>QUATER</i>)	79
10.1. Disposition applicable	79
10.2. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?.....	79
10.3. À quoi sert la disposition?	79
11. DELIVRANCE DE BILLETS PAR UN INTERMEDIAIRE (ARTICLE 33 <i>BIS</i>).....	80
11.1. Disposition applicable	80
11.2. Contexte.....	80
11.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	80
11.4. À quoi sert la disposition?	80
11.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition.....	81
11.5.1. Où doivent être imposés les billets réservés en ligne?	81
12. MESURES TRANSITOIRES [ARTICLE 2 DU REGLEMENT (UE) N° 1042/2013]	82
12.1. Disposition applicable	82
12.2. Contexte.....	82
12.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?	82
12.4. À quoi sert la disposition?	83
12.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition.....	83
12.5.1. Versements d'acomptes avant que la prestation n'ait lieu	83
12.5.2. Quelle est l'incidence de l'émission d'une facture sur le lieu de prestation?.....	84
12.5.3. Quel niveau de preuve suffit à démontrer qu'un fait générateur de la taxe est intervenu ou qu'un versement a été effectué avant le 1 ^{er} janvier 2015?.....	85
12.5.4. Liste d'exemples.....	85
13. DISPOSITIONS JURIDIQUES APPLICABLES.....	87
13.1. Directive TVA	87
13.2. Règlement d'exécution TVA.....	88
13.3. Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013	97

1. PRINCIPAUX ELEMENTS DES MODIFICATIONS APORTEES EN MATIERE DE TVA DANS L'UNION QUI ENTRERONT EN VIGUEUR EN 2015

1.1. Contexte général

À partir du 1^{er} janvier 2015, toutes les prestations de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services fournis par voie électronique seront imposées en fonction du lieu d'appartenance du preneur. Afin de garantir la taxation correcte de ces services, les entreprises établies (ou non) dans l'Union devront déterminer le statut du preneur (personne assujettie ou non assujettie) et son lieu d'appartenance (pays de l'Union ou pays tiers).

Cette modification découle des modifications apportées aux règles sur le lieu de prestation des services dans le système de TVA de l'Union, adoptées en 2008 dans le cadre du «paquet TVA»¹.

La raison sous-jacente de ces modifications consistait à aligner le traitement TVA de ces services sur l'un des grands principes de la TVA, à savoir que les recettes, en tant que taxe sur la consommation, devraient revenir à l'État membre dans lequel les biens ou les services sont consommés.

En ce qui concerne les entreprises non établies dans l'Union qui proposent des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique à des preneurs établis dans l'Union européenne, les règles actuelles garantissent déjà l'imposition dans le pays d'appartenance du preneur.

Jusqu'à la fin de l'année 2014, les prestations à des consommateurs finaux (B2C) par des entreprises établies dans l'Union sont imposées dans le pays du prestataire. Ce système suppose que pour des prestations à des consommateurs finaux, les entreprises établies dans des États membres qui appliquent des taux de TVA inférieurs jouissent d'un avantage concurrentiel par rapport aux entreprises établies dans d'autres États membres. À compter de 2015, les nouvelles règles d'imposition fondées sur le pays d'appartenance du preneur assureront des conditions de concurrence équitables et devraient également garantir que les recettes de la TVA reviennent à l'État membre de consommation.

1.2. Opérations concernées par les modifications de 2015

Les différents volets du paquet TVA entrent en vigueur entre 2010 et 2015. Les principales modifications sont intervenues en 2010 et comprenaient deux règles générales sur le lieu de prestation des services (articles 44 et 45 de la directive TVA). Le dernier volet du paquet TVA, relatif aux services de télécommunication, aux services de radiodiffusion et de télévision et aux services fournis par voie électronique destinés à des consommateurs finaux, entrera en vigueur en 2015.

Conformément à l'article 44, la fourniture de services par une entreprise à une autre entreprise (B2B) est imposable à l'endroit où l'entreprise preneuse est établie. Cette disposition concerne également les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique, il n'y aura donc aucun changement à cet égard en 2015.

¹ [Voir la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services \(JO L 44 du 20.2.2008, p. 11\).](#)

L'article 45 prévoit que la prestation de services par une entreprise à un consommateur final (B2C) est imposée dans le pays où le prestataire est établi. Ainsi, les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques fournis par un prestataire établi dans l'Union à une personne non assujettie qui est également établie ou qui a sa résidence dans l'Union relèvent de la règle générale et sont imposables dans le pays où le prestataire est établi. Les articles 58, 59 et 59 ter (jusqu'au 31 décembre 2014) prévoient que les prestations de ces services dans des pays tiers et par des pays tiers sont imposées dans le pays où le preneur est établi ou a sa résidence.

À partir du 1^{er} janvier 2015, les modifications apportées à l'article 58 permettront de taxer en toutes circonstances les prestations à des particuliers (B2C) de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services fournis par voie électronique dans le pays du preneur, indépendamment du lieu d'établissement du prestataire.

Si les services fournis sont effectivement consommés en dehors de l'Union européenne, les États membres peuvent décider d'invoquer la règle de l'utilisation ou de l'exploitation effectives prévue à l'article 59 *bis*, point a), et s'abstenir d'imposer la prestation. Les États membres peuvent uniquement appliquer la règle de l'utilisation ou de l'exploitation effectives prévue à l'article 59 *bis*, point b), pour imposer les services effectivement consommés sur leur territoire si ces services sont fournis à des preneurs dont le pays d'appartenance est un pays tiers. Cette règle ne s'applique pas aux services fournis à des preneurs dont le pays d'appartenance se trouve dans l'Union européenne.

1.3. Opérations non concernées par les modifications de 2015

La notion de «commerce électronique» dans son utilisation courante couvre différents types d'activités économiques, notamment les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées au moyen de systèmes électroniques comme l'internet. Les modifications en matière de TVA qui entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2015 ne concernent pas toutes ces activités. Les activités suivantes, en particulier, échappent à ces modifications: 1) la livraison de biens (y compris la vente à distance) pour lesquelles le système électronique ne sert qu'à passer la commande, et 2) la prestation de services autres que les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique. Ces types d'opérations sont exclus des dispositions relatives au mini-guichet unique.

Les modifications en matière de TVA de 2015 ont une portée limitée et, comme expliqué ci-dessus, couvrent **exclusivement** les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique. Ces modifications ne s'appliquent que dans la mesure où le preneur est un consommateur final.

1.4. Se préparer aux modifications de 2015

Peu après l'adoption du paquet TVA, la Commission a entrepris plusieurs démarches en vue de convenir d'une approche plus harmonisée au niveau européen concernant ces modifications à venir. En ce qui concerne les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique, la Commission s'est employée à élaborer le cadre juridique nécessaire pour assurer une transition en douceur vers les nouvelles règles en matière d'imposition. Elle a concentré

ses efforts sur le mini-guichet unique, sur les moyens permettant à un prestataire de choisir d'être redevable de la TVA due dans les États membres où il n'est pas établi et sur l'application même des règles sur le lieu de prestation.

Pour ce qui est du **mini-guichet unique**, les services de la Commission ont déjà préparé un guide pratique² et l'ont publié dans les langues de l'Union ainsi qu'en japonais, en chinois et en russe. En outre, des recommandations sur la coordination de l'audit du mini-guichet unique sont en cours d'élaboration, dans l'intention de publier sur le site web de la DG TAXUD les recommandations qui présentent un intérêt pour les entreprises.

En ce qui concerne les **règles sur le lieu de prestation**, le dernier instrument juridique de cet ensemble de mesures nécessaires pour faciliter la mise en œuvre des modifications de 2015 est le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 (le «règlement d'exécution TVA»)³.

Les mesures intégrées dans le règlement d'exécution TVA ne visent qu'à préciser la manière dont les règles sur le lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique, telles qu'elles sont énoncées dans la directive TVA, doivent être comprises et appliquées en pratique.

Toutes les autres règles générales de la directive TVA (sur l'application territoriale ou le fait générateur de la taxe et l'exigibilité de la taxe, par exemple) continueront de s'appliquer, comme pour chaque autre livraison de biens ou prestation de services, mais il faudra tenir compte, au moment de déterminer le traitement TVA correct de ces trois services, de l'incidence éventuelle des règles particulières concernant le lieu de prestation et le mini-guichet unique.

Au cours des débats qui ont mené à l'adoption du règlement (UE) n° 1042/2013, il a été largement admis que des notes explicatives plus détaillées seraient utiles aux entreprises et aux États membres.

L'objectif de ces notes explicatives consiste à apporter des informations complémentaires et plus détaillées sur la mise en œuvre pratique des dispositions intégrées dans le règlement d'exécution TVA au regard des modifications apportées en ce qui concerne le lieu de prestation des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique, qui entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2015.

1.5. Actes juridiques applicables

Les actes juridiques cités dans les présentes notes explicatives comprennent:

- la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, modifiée par la directive 2008/8/CE (ci-après la «directive TVA»);
- 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

² [Services de télécommunication, services de radiodiffusion et de télévision et services fournis par voie électronique – Commission européenne.](#)

³ Les dispositions concernant les services liés à un bien immeuble ne s'appliquent qu'à partir du 1^{er} janvier 2017.

sur la valeur ajoutée, modifié par le règlement (UE) n° 1042/2013 du 7 octobre 2013 (ci-après le «règlement d'exécution TVA»);

- le règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services (ci-après le «règlement (UE) n° 1042/2013»).

Toutes les dispositions juridiques applicables sont citées à la fin des notes explicatives selon les termes en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2015. Des liens vers ces dispositions figurent au début de chaque chapitre.

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique est omise et seul l'article est mentionné. Dans tous les autres cas, il est précisé à quel acte juridique il est fait référence.

1.6. Glossaire

Par «**système de TVA**», on entend le système de TVA de l'Union.

Dans les notes explicatives, par «**lieu d'appartenance du preneur**», on entend le lieu (pays) où le preneur est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle. Parfois, on le désigne également par «lieu où se trouve le preneur».

Aux fins des présentes notes explicatives, les «**services numériques**» couvrent les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique.

Les «**services de radiodiffusion et de télévision**» comprennent les services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels tels que les programmes de radio ou de télévision fournis au grand public via des réseaux de communication par un fournisseur de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci, pour l'écoute ou le visionnage simultanés, sur la base d'une grille de programmes (voir le [point 2.3.2](#)).

Les «**services fournis par voie électronique**» (ci-après les «services électroniques») comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information (voir le [point 2.3.3](#)).

Sont considérés comme «**services de télécommunication**» les services ayant pour objet la transmission, l'émission ou la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres systèmes électromagnétiques, y compris le transfert et la cession y afférents d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux (voir le [point 2.3.1](#)).

Les «**services OTT**» (*over the top*) désignent les services qui ne peuvent être fournis qu'au moyen d'une connexion établie par l'intermédiaire des réseaux de communication (un service de télécommunication sous-jacent est dès lors nécessaire) et qui ne requièrent pas la présence physique du destinataire du service à l'endroit de la prestation du service.

Les «**réseaux de télécommunication**» désignent des réseaux qui peuvent être utilisés pour transférer des communications vocales et des données. Ils comprennent, sans

nécessairement s'y limiter, les réseaux câblés, les réseaux de télécommunication et les réseaux de fournisseurs de service Internet (Internet Service Provider, *ISP*). Ils devraient couvrir chaque dispositif qui donne accès aux services de télécommunication, aux services de radiodiffusion et de télévision et aux services fournis par voie électronique.

Aux fins de la TVA, les termes «réseaux de télécommunication» et «réseaux de communication» sont interchangeable. Les «réseaux mobiles» [visé à l'article 24 *ter*, point b)] désignent un sous-ensemble de réseaux de télécommunication entièrement intégré.

Une «ligne fixe» comprend les éléments de connexion à un réseau qui permet des transmissions et des téléchargements (large bande, Ethernet, par exemple) et qui nécessite d'installer du matériel pour envoyer/recevoir un signal dans une certaine continuité (elle n'est pas conçue pour être déplacée facilement ou fréquemment). Il peut ainsi s'agir de tout type de câble utilisé pour transmettre des données vers ou depuis un endroit (fil de cuivre, câble en fibre optique, câble à large bande, par exemple) et également d'un satellite lorsque l'installation d'une antenne parabolique est nécessaire.

Un «portail» désigne un type de guichet électronique, site web ou environnement similaire qui propose des services électroniques directement aux consommateurs sans les rediriger vers le site web, le portail, etc. d'un autre prestataire pour conclure l'opération. Des exemples courants de portails comprennent les boutiques d'applications (*app stores*), les places de marché électroniques et les sites web qui offrent des services électroniques à la vente.

Une «interface» inclut un portail, mais reste un concept plus large. En informatique, on entend par «interface» un dispositif ou un programme qui permet à deux systèmes indépendants ou au système ou à l'utilisateur final de communiquer.

Par «zone d'accès sans fil», il est fait référence à un lieu précis et non à un large territoire géographique couvert par une connexion sans fil.

2. SERVICES DE TELECOMMUNICATION, SERVICES DE RADIODIFFUSION ET DE TELEVISION ET SERVICES ELECTRONIQUES (ARTICLES 6 BIS, 6 TER, 7 ET ANNEXE I)

2.1. Dispositions applicables

Les dispositions applicables figurent dans le règlement d'exécution TVA:

Services de télécommunication:

- [article 6 bis](#)

Services de radiodiffusion et de télévision:

- [article 6 ter](#)

Services électroniques:

- [article 7](#)
- [annexe I](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

2.2. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

La plupart des prestations à des particuliers (B2C) sont imposables à l'endroit où se trouve le prestataire. Si le prestataire fournit des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques, à partir du 1^{er} janvier 2015, le lieu d'imposition deviendra le pays où le preneur est établi ou a sa résidence.

Pour faire la distinction entre ces services et d'autres services, il était nécessaire de préciser les notions de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques. Sans ces orientations, il peut être difficile pour une entreprise de savoir avec certitude si elle devra en effet prélever la TVA dans le pays du preneur.

La législation actuelle de l'Union en matière de TVA apporte déjà un début d'explication, mais seulement pour les services de télécommunication et les services électroniques. Elle fait l'impasse sur les services de radiodiffusion et de télévision.

Afin de donner une idée la plus précise possible des services concernés, le règlement d'exécution TVA prévoit de nouvelles dispositions. Grâce à cet ajout, les trois types de services sont désormais définis et pour chacun, des listes non exhaustives sont établies et donnent des exemples concrets des services concernés et des services non concernés.

Cela apporte une certaine sécurité et cohérence pour les entreprises comme pour les États membres. À défaut de sécurité et de cohérence, le risque existe que des différences apparaissent en ce qui concerne le champ d'application de l'article 58 de la directive TVA. Si un seul et même service est considéré comme relevant de la disposition dans un État membre et comme ne relevant pas de ladite disposition dans un autre, cette situation peut

donner lieu à une double imposition ou une non-imposition. Pour éviter cette situation, il était nécessaire de définir les trois types de services en question.

Les définitions des services de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques ne sont pas exhaustives dans le sens où elles indiquent seulement que ces notions «[...] comprennent [...]». Elles laissent ainsi la marge de manœuvre nécessaire pour tenir compte des progrès technologiques ou de toute nouvelle orientation adoptée par le comité de la TVA ou des décisions prises par la Cour de justice de l'Union européenne.

Des listes d'exemples ont été établies pour les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques. Par souci de sécurité juridique, la qualification des services cités en des termes positifs a été privilégiée. Les listes, comme l'indique le considérant 3 du règlement (UE) n° 1042/2013, ne sont ni exhaustives ni définitives. La formulation utilisée, «[...] couvrent notamment: [...]», en atteste clairement.

Chaque service qui correspond à l'une des définitions données relèvera de l'article 58 de la directive TVA et deviendra imposable à l'endroit où se trouve le preneur, que le service figure ou non parmi les exemples donnés. La solution consistant à utiliser des listes ouvertes s'imposait du fait qu'il est impossible de recenser tous les services existants et qu'il faut tenir compte des nouveaux services susceptibles d'apparaître.

2.3. À quoi servent les dispositions?

2.3.1. Services de télécommunication

L'article 24, paragraphe 2, de la directive TVA propose déjà une définition de la notion de services de télécommunication. Cette définition reste inchangée.

Pour illustrer les services qui sont visés par cette définition, une liste d'exemples a été établie. Cette liste non exhaustive s'inspire principalement des exemples examinés et approuvés par le comité de la TVA. Ces exemples figurent désormais l'article 6 *bis*, paragraphe 1.

Une liste donne également des exemples de services qui ne sont pas considérés comme des services de télécommunication. Cette liste d'exemples figure à l'article 6 *bis*, paragraphe 2. Elle n'est ni exhaustive ni définitive.

2.3.2. Services de radiodiffusion et de télévision

Avant l'adoption du règlement (UE) n° 1042/2013, la législation de l'Union en matière de TVA ne donnait aucune définition des services de radiodiffusion et de télévision. L'article 6 *ter* propose désormais une définition de ces services et donne des exemples de services qui sont considérés comme des services de radiodiffusion et de télévision et ceux qui ne le sont pas.

La définition des services de radiodiffusion et de télévision s'inspire dans une large mesure de la directive «Services de médias audiovisuels»⁴, comme l'indique le considérant 2 du règlement (UE) n° 1042/2013, mais ne vise pas à reproduire la définition

⁴ [Directive 2010/13/UE du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2010 visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à la fourniture de services de médias audiovisuels \(directive «Services de médias audiovisuels»\) \(JO L 95 du 15.4.2010, p. 1\).](#)

adoptée à des fins réglementaires. Les modifications apportées dans ce domaine n'auront par conséquent aucune influence sur la définition figurant dans le règlement d'exécution TVA.

Un principe fondamental de la législation de l'Union veut que les notions soient appliquées uniformément dans toute la législation. Autrement dit, dans la législation de l'Union en matière de TVA, une notion telle que les services de radiodiffusion et de télévision présente un intérêt non seulement pour déterminer le lieu de prestation, mais aussi pour connaître le taux applicable à cette prestation.

La définition approuvée par le Conseil est relativement restrictive et ne vise que les services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels par un fournisseur de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci (il dispose d'un contrôle effectif sur la sélection des programmes et leur organisation). La responsabilité éditoriale ne suppose pas nécessairement une responsabilité juridique en vertu du droit national pour ce qui est du contenu ou des services fournis au grand public.

Dans la pratique, un organisme de radiodiffusion télévisuelle qui propose, par exemple, des chaînes de sport payantes et assume la responsabilité éditoriale de celles-ci est considéré comme un prestataire de services de radiodiffusion et de télévision. Ces services pourraient bénéficier d'un taux réduit dans certains États membres. Par contre, si le droit d'accès à ces mêmes chaînes est fourni par un prestataire qui achète le droit d'accès en totalité et transfère ensuite les signaux sans exercer de responsabilité éditoriale sur les contenus fournis, alors ce prestataire sera considéré comme un prestataire de services électroniques et le taux normal s'appliquerait dans l'État membre de prestation.

La définition concerne la diffusion de programmes de radio et de télévision via des réseaux électroniques comme l'internet seulement s'ils sont diffusés pour l'écoute ou le visionnage simultanés. Lorsque les contenus audio et audiovisuels ne sont pas fournis de manière synchrone (en même temps) aux destinataires (grand public), ils relèvent normalement de la définition des services électroniques.

Parallèlement, il semble correct d'inclure dans la notion d'écoute ou de visionnage simultanés aux fins de la définition de radiodiffusion et télévision l'écoute ou le visionnage quasi simultanés. En effet, ces services sont normalement mis à la disposition du preneur sans que celui-ci ne doive acquitter de frais supplémentaires.

L'écoute ou le visionnage quasi simultanés comprennent:

- 1) les situations de décalage entre la transmission et la réception de l'émission, pour des raisons techniques inhérentes au processus de transmission ou du fait de la connexion;
- 2) les situations dans lesquelles le preneur a la possibilité d'enregistrer le signal/programme pour une écoute ou un visionnage ultérieurs et d'utiliser les fonctions «pause», «avance rapide» ou «rembobinage»;
- 3) les situations dans lesquelles le preneur a la possibilité de programmer à l'avance l'enregistrement d'un contenu audio ou audiovisuel donné au moment de sa diffusion pour une écoute ou un visionnage simultanés. Le preneur peut ensuite écouter ou visionner ultérieurement le programme enregistré.

En tout état de cause, l'écoute ou le visionnage quasi simultanés ne doivent comprendre que les situations qui donnent la possibilité au preneur d'influencer dans certaines limites le moment où il souhaite écouter ou visionner un programme sans influencer la transmission du signal lui-même.

L'écoute ou le visionnage quasi simultanés excluent les situations dans lesquelles le preneur peut demander à titre personnel le programme qu'il souhaite regarder à partir d'une liste et paye un montant précis pour ce service supplémentaire.

2.3.3. Services électroniques

L'article 7 définit la notion de services électroniques et donne également des exemples de services considérés comme des services électroniques et de ceux qui ne le sont pas. En outre, des orientations figurent dans la liste indicative des services qui doivent être considérés comme des services électroniques à l'annexe II de la directive TVA⁵, qui est approfondie à l'annexe I.

Les modifications apportées à l'article 7 et à l'annexe I visent à les aligner sur les définitions et les listes relatives aux services de télécommunication et aux services de radiodiffusion et de télévision. Autrement dit, les modifications ont pour objectif de garantir l'absence de chevauchements ou de répétitions dans les listes des articles 6 *bis*, 6 *ter* et 7. En outre, ces modifications ont permis de privilégier dans la mesure du possible les listes positives (qui définissent ce qu'est un service de télécommunication, un service de radiodiffusion et de télévision ou un service électronique) par rapport aux listes négatives.

C'est pourquoi les services de vidéophonie, l'accès à l'internet et à la toile mondiale (World Wide Web) et les services téléphoniques fournis via l'internet ont été supprimés de la liste négative des services électroniques pour être ajoutés à la liste positive des services de télécommunication.

C'est également la raison des modifications apportées au point 4 de l'annexe I (y compris les services à la demande et les services non considérés comme des services de radiodiffusion et de télévision) qui précisent de manière plus détaillée ce que comprennent les services électroniques énumérés au point 4 de l'annexe II de la directive TVA (la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement).

2.4. Questions spécifiques découlant de ces dispositions

2.4.1. Services de télécommunication

2.4.1.1. *Les services d'assistance peuvent-ils être considérés comme des services de télécommunication?*

Les services d'assistance figurent parmi les exemples de services qui ne sont pas considérés comme des services électroniques. Ils ne figurent ni parmi les exemples de

⁵ L'annexe II de la directive TVA a été incorporée pour la première fois par la modification introduite par la directive 2002/38/CE du Conseil; elle n'a pas été modifiée par la directive 2008/8/CE et reste inchangée en 2015.

services considérés comme des services de télécommunication ni parmi les services non considérés comme tels.

La principale caractéristique des services d'assistance réside dans l'aide qu'ils apportent. Ces services ne peuvent en général pas être assimilés à des services liés à la transmission, à l'émission et à la réception de signaux, écrits, images et sons et, en tant que tels, ils ne relèvent pas de la définition des services de télécommunication lorsqu'ils sont fournis comme des services «indépendants».

La situation peut toutefois être différente lorsque l'assistance fournie aux utilisateurs ne vise qu'à répondre à des problèmes liés au réseau de télécommunication, au réseau de radio ou de télévision ou à un réseau électronique similaire pour lequel l'utilisateur paye une redevance séparée. Le service d'assistance, dans ce cas, ne constitue pas une fin en soi, mais plutôt un moyen pour profiter au mieux du principal service fourni.

S'il est fourni par le fournisseur de réseau, ce service peut être considéré comme un service accessoire qui bénéficie du même traitement fiscal que le service principal; dans ce cas, le service d'assistance est considéré comme un service de télécommunication.

Lorsque le preneur reçoit plus d'une prestation, à savoir, premièrement, la fourniture de l'accès au réseau par un fournisseur de réseau et, deuxièmement, la fourniture de services d'assistance par un autre prestataire, la prestation de services d'assistance ne peut être considérée comme accessoire à la fourniture de l'accès (sauf si ces prestations peuvent être considérées comme économiquement indissociables)⁶.

2.4.2. *Services de radiodiffusion et de télévision*

2.4.2.1. *Dans quel(s) cas les programmes sont-ils «fournis au grand public»?*

La transmission ou la retransmission des programmes de radio et de télévision constituent des services de radiodiffusion et de télévision seulement si les programmes sont fournis au grand public. Si elles ne visent pas un public plus large, la transmission ou la retransmission des programmes ne constituent pas des services de radiodiffusion et de télévision.

Cette condition ne suppose pas que les programmes doivent être fournis à tout le monde. La transmission ou la retransmission peuvent se limiter au grand public d'un pays, ou même d'une région particulière de ce pays. Lorsque l'accès aux programmes est réservé aux preneurs qui payent pour ces services, la transmission ou la retransmission sont toujours considérées comme fournies au grand public.

2.4.2.2. *Dans quel(s) cas les programmes sont-ils «destinés à l'écoute ou au visionnage simultanés»?*

Les services de radiodiffusion et de télévision comprennent exclusivement la transmission ou la retransmission (répétition) des programmes destinés à l'écoute ou au visionnage simultanés par le grand public auquel ils sont fournis.

Tous les programmes sont visés, quels que soient les médias utilisés pour leur transmission ou retransmission. Le fait qu'ils soient transmis ou retransmis par des

⁶ [Voir en particulier l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-366/12, *Klinikum Dortmund*.](#)

réseaux de radio ou de télévision traditionnels ou par l'internet ou des réseaux électroniques similaires n'a aucune importance.

L'écoute ou le visionnage simultanés comprennent également l'écoute ou le visionnage quasi simultanés (voir également le [point 2.3.2](#)).

2.4.2.3. Quelle est la différence entre les services de radiodiffusion et de télévision et les programmes à la demande?

La notion de services de radiodiffusion et de télévision, définie à l'article 6 *ter*, paragraphe 1, englobe plusieurs éléments, et notamment l'exigence selon laquelle, pour être considérés comme tels, les services de radiodiffusion et de télévision doivent être diffusés pour l'écoute ou le visionnage simultanés.

Dans le cas des programmes fournis à la demande, un preneur particulier reçoit, en contrepartie d'un paiement, un accès à des programmes spécifiques au moment où il le souhaite: dans ce cas, l'écoute ou le visionnage simultanés ne s'appliquent pas. Par conséquent, les programmes fournis à la demande ne peuvent pas être assimilés à des services de radiodiffusion et de télévision, mais bien à des services électroniques.

Il convient de distinguer ces programmes fournis à la demande de la télévision à la carte. Dans ce dernier cas, le prestataire transmet ou retransmet normalement le programme et le preneur décide de le regarder ou non en payant ou non la redevance. Par conséquent, si le système de télévision à la carte prévoit l'écoute ou le visionnage simultanés, alors il s'agit de services de radiodiffusion et de télévision.

2.4.3. Services électroniques

2.4.3.1. Les services de comparaison de prix et les sites web analogues peuvent-ils être considérés comme des services électroniques?

Il convient d'examiner la nature des services de comparaison de prix (et des services offerts par des pages web similaires) à la lumière de la définition donnée à l'article 7, paragraphe 1. Ces services sont fournis sur l'internet et leur prestation est normalement automatisée sans intervention humaine. Par conséquent, il convient généralement d'assimiler ces services à des services électroniques.

Bien entendu, pour savoir si ces services de comparaison de prix fournis via des sites web de ce type à des consommateurs finaux seront effectivement imposables en tant que tels, il convient de déterminer s'ils sont fournis à titre onéreux ou non. Lorsque ces services sont fournis au preneur à titre gratuit, leur prestation ne relève pas du champ d'application de la TVA.

2.4.3.2. Services non considérés comme des services électroniques: certains services de nature matérielle réservés en ligne

Conformément à l'article 7, paragraphe 3, points t) et u), la notion de «services fournis par voie électronique» comprend l'accès à certaines manifestations et d'autres services de nature matérielle réservés en ligne. Ces services englobent les manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou des manifestations similaires ainsi que les services d'hébergement, de location de voiture, de restauration, de transport de passagers et services similaires.

L'article 7, paragraphe 3, point t), fait référence à des manifestations similaires à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives et de divertissement. La référence à des «manifestations similaires» tient compte du champ d'application des articles 53 et 54 de la directive TVA et devrait être lue dans ce contexte. Elle vise certainement les manifestations énumérées à l'article 32, paragraphe 2, à savoir des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi que d'autres manifestations culturelles similaires [point a)], des manifestations sportives telles que matches ou compétitions [point b)] et des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires [point c)].

L'article 7, paragraphe 3, point u), comprend des services similaires aux services d'hébergement, de location de voiture, de restauration et de transport de passagers. Pour que ces services soient considérés comme similaires, ils doivent principalement et généralement s'inscrire dans le cadre des activités entreprises par l'un des secteurs concernés. Un service de location de bateaux, par exemple, correspondrait certainement à un service similaire.

2.4.3.3. La référence «réservés en ligne» couvre-t-elle les réservations effectuées à partir de n'importe quel dispositif?

La réservation en ligne peut être effectuée par une personne qui utilise un dispositif de réservation par l'internet ou tout autre réseau électronique. Ces dispositifs comprennent les ordinateurs, les téléphones intelligents, les tablettes, les montres intelligentes et les lunettes intelligentes.

2.4.4. Les trois services en général

2.4.4.1. Qu'en est-il lorsque les services sont couplés à d'autres prestations?

Chacun des services (télécommunication, radiodiffusion et télévision ou par voie électronique) peut être couplé à d'autres biens ou services.

Le couplage des services eux-mêmes comme dans le cas du «triple play» par exemple (quand l'internet, la télévision et le téléphone sont fournis dans une offre groupée, par exemple via une seule connexion à large bande ou via le satellite) ne pose pas de problème particulier en ce qui concerne le lieu de prestation.

Lorsqu'une offre groupée comprend des biens ou d'autres services qui ne sont pas concernés par les modifications de 2015, il est nécessaire de déterminer si l'offre groupée constitue une prestation unique et, dans l'affirmative, à quoi cette prestation correspond.

Une prestation peut être constituée d'un ou plusieurs éléments. S'il y a plusieurs éléments, une opération qui comprend une prestation unique d'un point de vue économique ne devrait pas être scindée artificiellement. Les caractéristiques essentielles de la prestation doivent être vérifiées pour déterminer si le preneur, qui est un consommateur moyen, reçoit plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique.

La décision dépendra largement des circonstances et doit donc être prise au cas par cas en tenant compte de la jurisprudence applicable de la Cour de justice de l'Union européenne⁷.

⁷ [Voir par exemple l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-349/96, Card Protection Plan Ltd.](#)

3. SERVICES ELECTRONIQUES ET SERVICES TELEPHONIQUES FOURNIS SUR L'INTERNET ET PAR UN INTERMEDIAIRE (ARTICLE 9 BIS)

3.1. Disposition applicable

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 9 bis](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

3.2. Contexte

Lorsque des services de télécommunication et des services électroniques sont fournis à un consommateur final (B2C), le prestataire de services est redevable de la TVA aux autorités fiscales. Par conséquent, il est essentiel d'établir avec certitude qui est le prestataire des services fournis, a fortiori lorsque ces services ne sont pas fournis directement au consommateur final, mais passent par des intermédiaires.

3.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

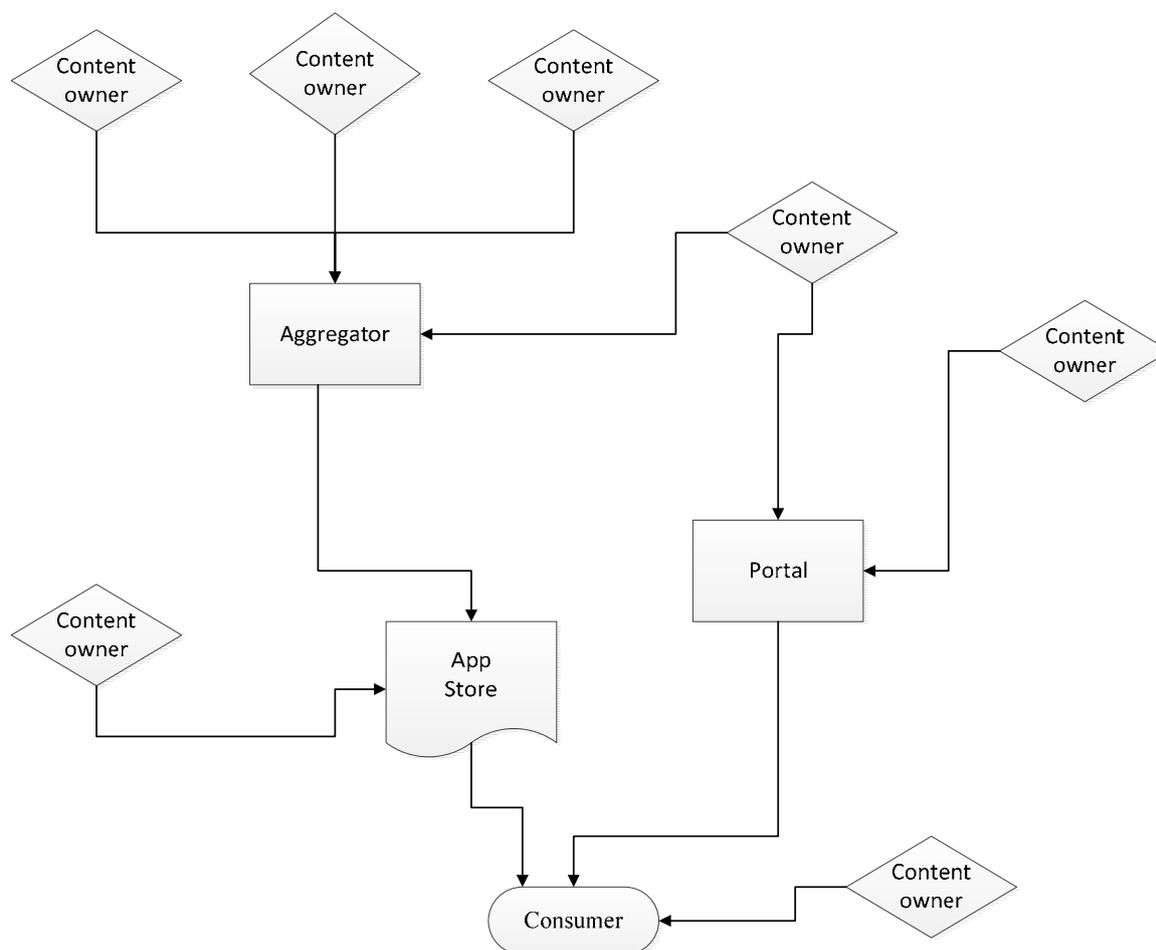
Une large gamme de services numériques fournis par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail peut être proposée au consommateur final par un intermédiaire. Ces services permettent non seulement d'avoir accès à de la musique ou des jeux et de les télécharger sur des téléphones portables, mais comprennent également, par exemple, des services de renseignements, des prévisions météorologiques, des concours, des votes et toutes sortes d'applications. Ces services prennent parfois la forme de services à tarif majoré, par exemple via le service de messages courts (SMS), une fonction de «texto» sur les téléphones portables pour lequel le prix demandé dépasse le prix habituel. La surtaxe sert à payer le service numérique. Dans d'autres situations, un preneur dispose d'un compte dans une boutique d'applications, une plateforme ou un autre endroit similaire et paye les services à l'aide d'une carte de crédit ou d'un autre mode de paiement

Le nombre de parties intervenant dans la distribution de ces services varie. Dans certains cas, le propriétaire du contenu électronique fournit directement le service au consommateur final. C'est notamment le cas lorsqu'un particulier achète une chanson directement à l'artiste indépendant sur son site web. D'autres situations entraînent toutefois des opérations entre de multiples intermédiaires. Dans le cas d'une sonnerie, par exemple, le propriétaire du contenu a peut-être conclu un accord de licence avec un groupeur de sonneries qui conclut des accords avec des fournisseurs de télécommunications mobiles qui vendent les sonneries à leurs clients mobiles. Des accords similaires existent lorsque les créateurs d'applications passent des contrats avec des boutiques ou des plateformes d'applications et que des preneurs achètent ces applications téléchargées moyennant paiement à la boutique ou à la plateforme dans laquelle l'application a été achetée.

Les chaînes d'approvisionnement sont souvent longues et peuvent dépasser les frontières. Dans ces cas-là, il est difficile de savoir à quel moment les services sont en définitive fournis à un consommateur final et qui est redevable de la TVA sur cette prestation. Pour assurer une certaine sécurité juridique à toutes les parties concernées et garantir la

perception de la taxe, il était nécessaire de définir quel maillon de la chaîne doit être considéré comme le prestataire du service au consommateur final.

Le graphique ci-dessous montre quelques situations courantes dans lesquelles l'article 9 *bis* permet de préciser qui est le prestataire du service au consommateur final.



Les flèches indiquent comment le contenu est fourni au consommateur final. Le graphique laisse de côté les aspects liés au traitement des paiements.

3.4. À quoi sert la disposition?

3.4.1. Elle prévoit une présomption

L'article 9 *bis*, paragraphe 1, premier alinéa, introduit la présomption réfragable selon laquelle un assujéti qui s'entremet dans une prestation de services électroniques ou de services téléphoniques sur l'internet agit en son nom propre, mais pour le compte du fournisseur de ces services. Cette disposition correspond à la situation juridique visée à l'article 28 de la directive TVA lorsque les trois conditions suivantes sont réunies: i) un assujéti s'entremet dans une prestation de services, ii) agissant en son nom propre, iii), mais pour le compte d'autrui.

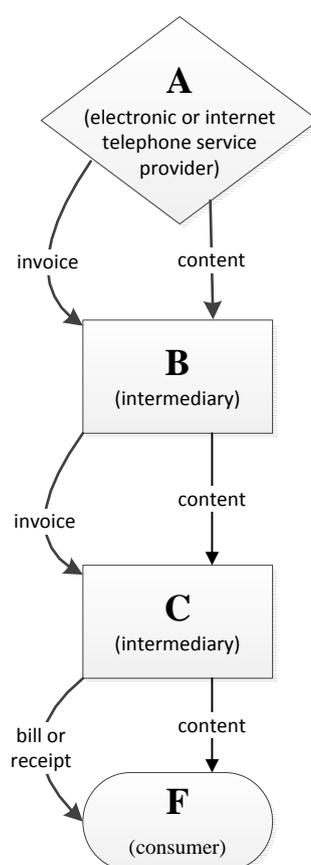
Cette présomption signifie que pour chaque opération dans la chaîne d'approvisionnement entre un fournisseur de services électroniques et le consommateur final, chaque intermédiaire (un groupeur de contenus ou un opérateur de télécommunications, etc.) est réputé (considéré) avoir reçu et fourni personnellement le service électronique (ou

téléphonique sur l'internet). Pour illustrer ce scénario par un exemple, une entreprise qui met à disposition des applications sur un site web sera réputée être celle qui vend ces applications au consommateur final et partant, celle qui est redevable de la TVA⁸, et non l'entreprise à laquelle les applications appartiennent (propriétaire du contenu).

Cette présomption admet quelques exceptions, qui sont expliquées plus loin dans ce chapitre.

Le graphique ci-dessous décrit la situation dans laquelle tous les intermédiaires sont visés par la présomption. L'intermédiaire B est réputé (considéré) être le destinataire du service qui le fournit ensuite à l'intermédiaire C comme s'il était le fournisseur de services. L'intermédiaire C est réputé (considéré) être le destinataire du service de B qui le fournit ensuite au consommateur final comme s'il était le fournisseur de services.

Scénario 1:



3.4.2. Réfutation de la présomption

L'article 9 bis prévoit également qu'un intermédiaire puisse réfuter cette présomption dans certaines conditions. Si un intermédiaire réfute la présomption, il n'est plus réputé (considéré) être le destinataire qui fournit ensuite le service. Les conditions de la réfutation sont énumérées à la fin de l'article 9 bis, paragraphe 1, premier alinéa, et sont ultérieurement développées aux deuxième et troisième alinéas du même article.

La disposition est conçue de sorte que la présomption s'applique sauf si elle est réfutée par un assujetti participant à la prestation et qui remplit toutes les conditions suivantes:

⁸ Voir notamment les scénarios 7 à 10 aux pages 38 à 42.

1) le fournisseur de services est explicitement reconnu comme étant le prestataire par ledit assujetti, autrement dit:

- a) la facture émise ou mise à disposition par chaque assujetti participant à la prestation précise (par une indication suffisamment claire) le service en question ainsi que le prestataire de celui-ci (dans des opérations commerciales normales, une facture avec TVA est émise entre deux assujettis); et
- b) la facture ou le reçu du preneur précise le service en question et le prestataire de celui-ci (l'assujetti doit émettre à l'intention du consommateur final ou mettre à sa disposition une facture ou un reçu mentionnant ce qui a été fourni et les coordonnées du fournisseur, à savoir le nom de l'entreprise, le numéro d'identification TVA); et
- c) l'assujetti participant à la prestation n'autorise pas la facturation au preneur (ce qui signifie par exemple que la boutique d'applications n'est pas responsable du paiement entre le consommateur final et le propriétaire du contenu de l'application); et
- d) l'assujetti participant à la prestation n'autorise pas la fourniture (ce qui signifie par exemple que la fourniture d'une application par le propriétaire du contenu via la boutique d'applications n'est pas autorisée par ladite boutique); et
- e) l'assujetti participant à la prestation ne fixe pas les conditions générales de celle-ci (ce qui signifie par exemple que les conditions de vente d'une application par l'intermédiaire d'une boutique d'applications ne sont pas fixées par ladite boutique);

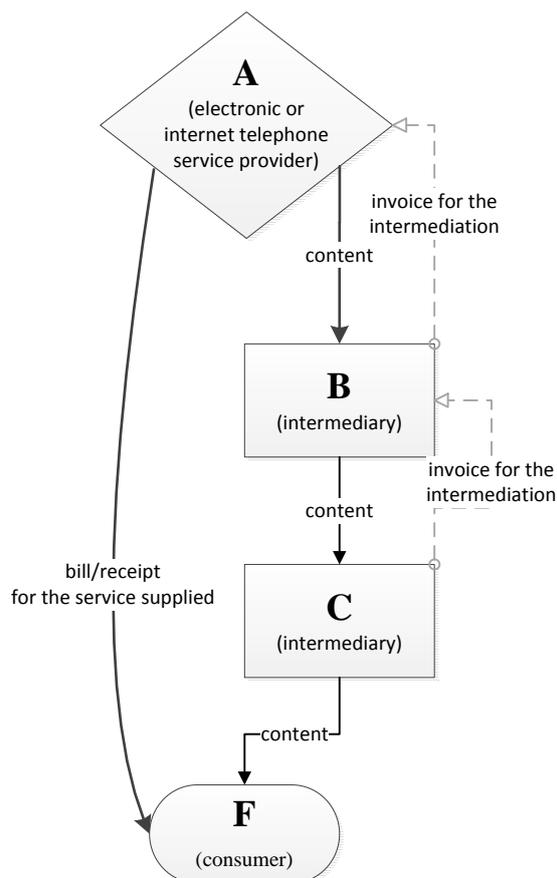
ET

2) ces éléments sont pris en considération dans les accords contractuels [toutes les conditions des points 1 a) à e) doivent être prises en considération dans les accords contractuels entre, par exemple, la boutique d'applications et le propriétaire du contenu des applications. À défaut, il est impossible de réfuter la présomption.).

Si ces conditions sont réunies pour chaque intermédiaire dans la chaîne, la présomption prévue à l'article 9 *bis* est réfutée et le fournisseur de services électroniques reste le prestataire des services fournis au consommateur final (nonobstant les opérations des intermédiaires dans la chaîne d'approvisionnement), ce qui signifie que ce fournisseur de services détermine le lieu de prestation et est redevable de la TVA sur les services fournis au consommateur final.

Le graphique ci-dessous décrit la situation dans laquelle tous les intermédiaires ont réfuté la présomption. Dans ce cas, par exemple, le propriétaire du contenu d'une application est connu par toutes les parties comme le vendeur de l'application au consommateur final. Cette mention apparaît sur les factures avec TVA, sur la facture ou le reçu émis ainsi que dans les accords contractuels.

Scénario 2



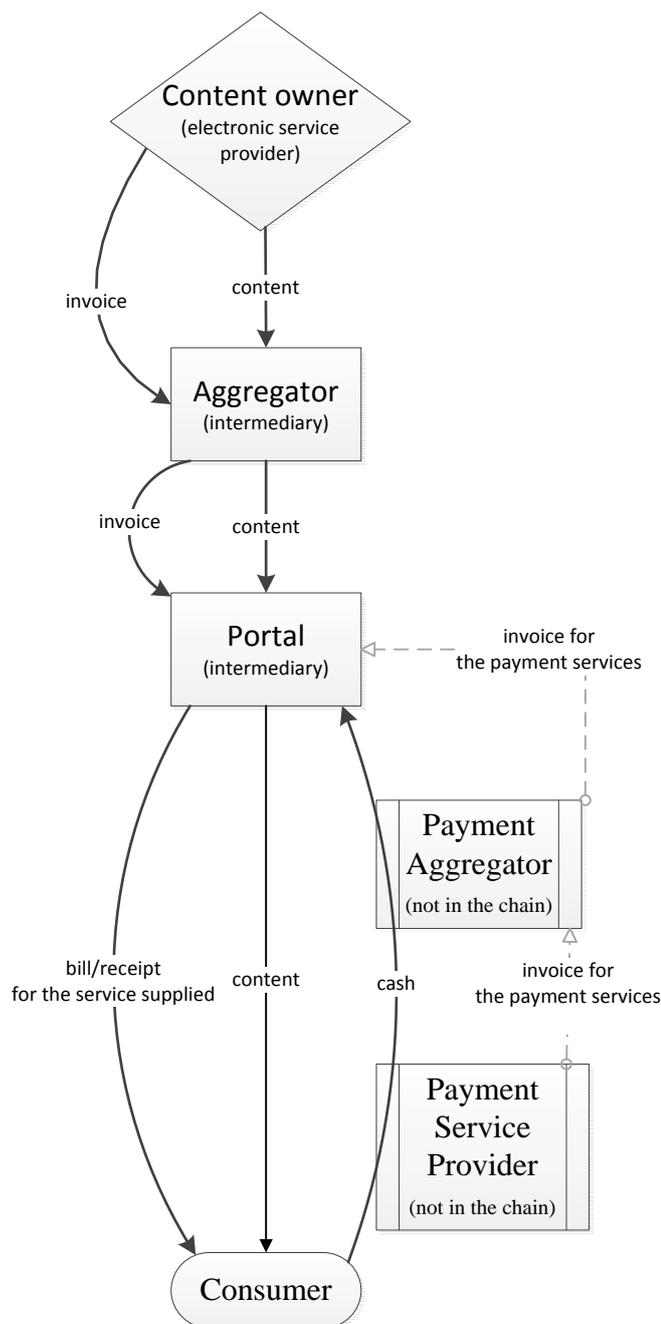
Lorsqu'un intermédiaire de la chaîne d'approvisionnement autorise le paiement ou la fourniture ou fixe les conditions générales de la prestation au consommateur, cet intermédiaire ne peut réfuter la présomption prévue à l'article 9 *bis* et sera considéré, aux fins de la TVA, comme effectuant la prestation au consommateur final.

Si, à tout moment, dans une chaîne d'approvisionnement faisant intervenir plusieurs intermédiaires, un intermédiaire ne peut réfuter ou n'a pas réfuté la présomption, il est impossible pour les intermédiaires situés en aval de la chaîne de désigner le fournisseur de services (initial) comme étant le prestataire de services. Dans ce cas, leur seule solution consistera à remonter jusqu'au (premier) intermédiaire visé par la présomption (voir également le [point 3.4.7](#)).

Par ailleurs, un assujetti qui assure uniquement le traitement des paiements en rapport avec les services (une société émettrice de cartes de crédit, par exemple) ne peut être considéré comme participant à la prestation de services au motif qu'il a traité le paiement. Par conséquent, la présomption ne s'applique pas à cet assujetti et celui-ci ne peut être considéré comme effectuant la prestation au consommateur final, à moins qu'il ne participe d'une quelconque autre manière à la prestation du service.

Dans le graphique ci-dessous, tous les intermédiaires participant à la prestation sont visés par la présomption (le groupeur et le portail reçoivent et fournissent ensuite le service). Les entreprises proposant des services de paiement ne participent pas à la prestation et ne sont par conséquent pas visées par la présomption.

Scénario 3



3.4.3. Application de la présomption – indicateurs détaillés

La présomption prévue à l'article 9 *bis* s'applique lorsqu'un assujetti participe à la fourniture [est réputé (considéré) agir en son nom propre, mais pour le compte du fournisseur de services].

Pour qu'un contribuable ou une autorité fiscale détermine si un assujetti participe à la prestation de services fournis par l'intermédiaire de réseaux de télécommunication, d'une interface ou d'un portail, il convient d'examiner les faits **et** la nature des relations contractuelles. En cas de contradiction entre les accords contractuels et la réalité économique, cette dernière l'emporte.

La référence «participant à la fourniture» à l'article 9 *bis* ne doit pas être interprétée différemment de celle visé à l'article 28 de la directive TVA dans lequel il est fait référence à «un assujetti [qui] s'entremet dans une prestation de services». En toutes circonstances, l'interprétation de l'article 28 de la directive TVA doit se fonder sur la législation de l'Union et non sur la législation nationale.

Normalement, un assujetti participe à la prestation si des accords contractuels ou juridiques indiquent clairement que cet assujetti agit en son nom propre, mais pour le compte du fournisseur de ces services et qu'il s'agit de la réalité (les caractéristiques factuelles de la prestation).

Or, il est possible également que les accords contractuels ou juridiques ne soient pas suffisamment définis à ce propos. Dans ce cas, l'évaluation initiale de la prestation en question nécessite déjà une analyse de toutes les caractéristiques de l'opération.

En définitive, il convient de prendre en considération les faits, mais aussi les relations juridiques pour déterminer si un assujetti participe à la prestation. C'est pourquoi une clause dans un contrat (signé avant ou après le 1^{er} janvier 2015) qui exclut un assujetti d'une chaîne d'opérations (indiquant qu'il ne participe pas à la prestation) ne suffit pas si cette situation ne correspond pas à la réalité économique.

En ce qui concerne les indicateurs particuliers, il ne fait aucun doute qu'un assujetti qui autorise la facturation au preneur et/ou la fourniture des services et/ou qui fixe les conditions générales de la prestation participe à cette prestation. De plus amples détails sur cette question figurent au point 3.4.6.

En outre, plusieurs autres éléments peuvent indiquer qu'un assujetti participe à une prestation et peut ensuite, en vertu de la règle prévue à l'article 9 *bis*, paragraphe 1, premier alinéa, être visé par la présomption. Pour parvenir à une conclusion définitive à cet égard, il convient toutefois de prendre en considération toutes les caractéristiques de la prestation.

Certains des indicateurs qui donnent à penser qu'un assujetti participe à la prestation sont énumérés ci-dessous:

- être le propriétaire ou le gestionnaire de la plateforme technique sur laquelle les services sont fournis;
- être responsable de la fourniture effective;
- être responsable de la perception des paiements, sauf si la seule participation de l'assujetti consiste à traiter les paiements;
- exercer une influence sur la tarification ou la contrôler;
- être la personne juridiquement responsable de l'émission d'une facture avec TVA, d'un reçu ou d'une facture à l'intention de l'utilisateur final concernant la prestation;
- proposer un service d'assistance à la clientèle en cas de questions ou de problèmes en rapport avec le service lui-même;
- exercer un contrôle ou une influence sur la présentation et le format de la place de marché virtuelle (comme les boutiques d'applications ou les sites web) de sorte que la

marque et l'identité de l'assujetti soient davantage mises en valeur que celles des autres intervenants dans la prestation;

- être tenu par des obligations ou responsabilités juridiques en rapport avec le service fourni;
- conserver les données «clients» relatives à la prestation en question;
- être en mesure de créditer une vente sans la permission ni l'accord préalable du prestataire si la prestation n'a pas été reçue correctement.

Tous les assujettis qui participent à la fourniture de services électroniques ou de services téléphoniques sur l'internet ne peuvent être considérés comme participant à la fourniture au sens de l'article 9 *bis*. Cinq situations différentes sont présentées ci-dessous. Les trois premières concernent des situations dans lesquelles un intermédiaire n'est pas considéré comme participant à la fourniture au sens de l'article 9 *bis*. Les deux dernières (quatrième et cinquième) renvoient à des situations dans lesquelles un intermédiaire participe à la fourniture au sens de l'article 9 *bis*.

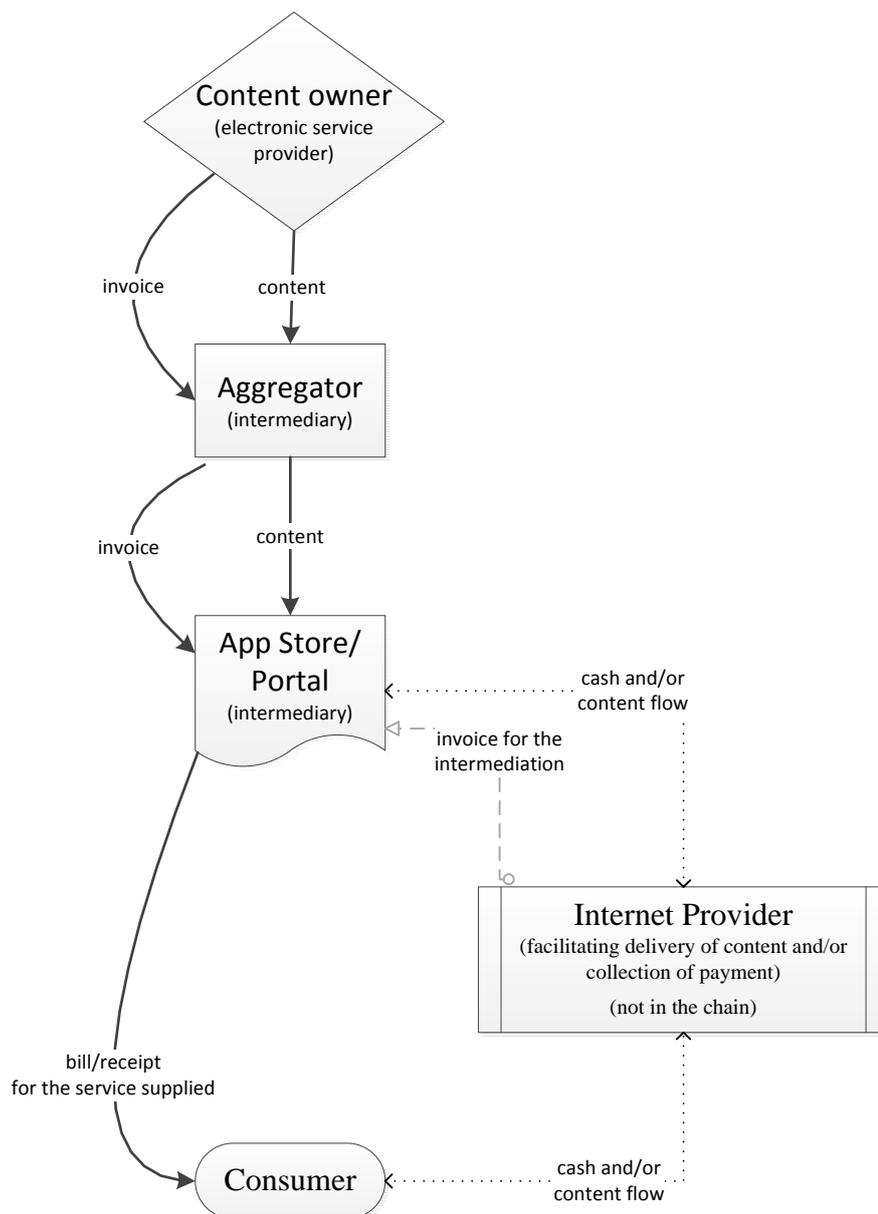
1) Comme le montre le scénario 3, un fournisseur de services de paiement (une société émettrice de cartes de crédit, par exemple) n'est pas considéré comme participant à la fourniture de services au consommateur final si ce fournisseur traite uniquement le paiement (voir le [point 3.4.4](#)).

2) Le fournisseur d'internet ne participe pas à la fourniture s'il met uniquement le réseau internet à disposition pour transporter le contenu et/ou percevoir les paiements (par une connexion sans fil, le câble, le satellite, etc.). Dans ce cas, sa participation ne suffit pas à considérer qu'il participe à la fourniture.

3) Lorsqu'un opérateur mobile a pour unique fonction de transporter le contenu et/ou traiter les paiements (de la même manière qu'un fournisseur d'internet met le réseau internet à disposition) comme décrit ci-dessus, cet opérateur mobile doit bénéficier d'un traitement identique et ne doit pas être considéré comme participant à la fourniture.

Le graphique ci-dessous décrit la situation dans laquelle un fournisseur d'internet ou un opérateur mobile facilite les flux de trésorerie et/ou la circulation de contenus.

Scénario 4



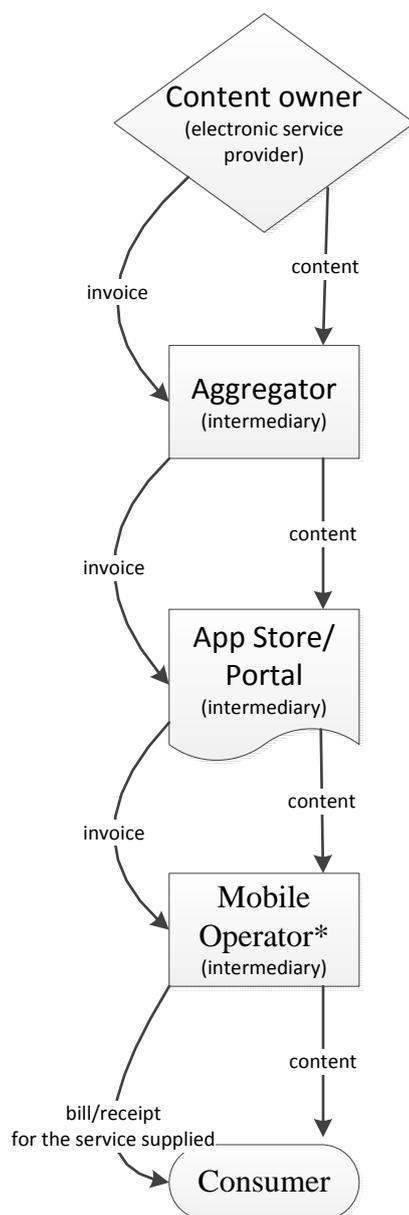
4) Si un opérateur mobile participe d'une quelconque autre manière que celle décrite précédemment (transport du contenu ou traitement des paiements), sa participation ne peut être ignorée. En d'autres termes, sa participation à la prestation deviendrait suffisamment prédominante et il devrait dès lors être considéré comme participant à la fourniture au sens de l'article 9 *bis*. L'un des critères permettant de déterminer si un opérateur mobile participe à la fourniture consiste à vérifier si le réseau est essentiel à la prestation. Un autre procédé consiste à vérifier si la perception des paiements concerne uniquement un simple montant sur une facture.

5) Il ne fait aucun doute que lorsqu'une boutique d'applications ou un portail propose à la vente un service électronique, il y a lieu de considérer qu'elle/il participe de manière prédominante à la prestation de ce service et que par conséquent, elle participe à la fourniture au sens de l'article 9 *bis*. Le fait qu'un intermédiaire supplémentaire participe à cette fourniture et intervienne entre la boutique d'applications ou le portail et le

consommateur final (un opérateur mobile, par exemple) ne modifie pas automatiquement la situation de la boutique d'applications ou du portail.

Le graphique ci-dessous décrit la situation dans laquelle un opérateur mobile, une boutique d'applications ou un portail participe à la fourniture et se trouve ainsi visé(e) par la présomption.

Scénario 5



*Le rôle de l'opérateur mobile ne se limite pas à celui de simple fournisseur de services de paiement ou de fournisseur d'internet.

Participation à la fourniture ou non? Illustrations supplémentaires

Les trois situations suivantes permettent de répondre à la question de savoir qui participe et qui ne participe pas à la fourniture:

Situation 1

Si

- 1) un client d'une société de boutiques d'applications achète un service électronique (un abonnement à un magazine en ligne, un jeu, des crédits de jeux) à un propriétaire de contenu;
- 2) le contrat relatif à la prestation du service électronique est conclu directement entre le propriétaire du contenu et le preneur;
- 3) le montant dû est perçu directement par la boutique d'applications, mais le service électronique est fourni (c'est-à-dire, le transport technique des données) sur le téléphone du preneur via le réseau de l'opérateur mobile;

alors l'opérateur mobile n'est pas considéré comme participant à la fourniture.

Situation 2

Lorsque, par comparaison avec la situation 1, les conditions du point 3 diffèrent et que le montant dû est également perçu par l'opérateur mobile, celui-ci n'est toujours pas considéré comme participant à la fourniture.

Situation 3

Cela étant, lorsque la perception du paiement par l'opérateur mobile représente davantage qu'un simple montant sur une facture (comme c'est le cas dans la situation 2) et comprend d'autres éléments, alors l'opérateur mobile doit être considéré comme participant à la fourniture. Ces autres éléments peuvent comprendre l'utilisation d'un service de messages courts (SMS) payant lorsque celui-ci ne sert pas exclusivement au traitement des paiements.

Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que le marché des services électroniques et de télécommunication évolue rapidement et qu'il n'est par conséquent ni possible ni recommandé d'envisager toutes les situations pratiques possibles dans les présentes notes explicatives. Quoiqu'il en soit, il est évident que l'examen de chaque cas doit inclure les éléments susmentionnés.

3.4.4. Dans quel(s) cas exclure l'application de la présomption — le traitement des paiements

L'article 9 *bis*, paragraphe 3, exclut les assujettis qui assurent uniquement le traitement des paiements et qui ne sont pas considérés comme participant à la fourniture (dans la principale chaîne d'opérations). Il s'agit par exemple des paiements effectués par une société émettrice de cartes de crédit.

La réalité économique et les accords contractuels (pour autant qu'aucun fait ne les contredise) sont des éléments essentiels pour déterminer si un assujetti assure uniquement le traitement des paiements.

Outre la fourniture d'un mode de paiement, l'assujetti peut exercer d'autres activités directement liées au traitement des paiements, mais dissociées de la prestation principale. Ces activités peuvent par exemple consister à accepter le risque de créances irrécouvrables

ou à fournir un service à la clientèle de première ligne au preneur qui, en substance, revient à le rediriger vers le prestataire à l'exception des situations liées au traitement des paiements en tant que tel. Ces activités ne suffisent pas à considérer que l'assujetti participe à la fourniture.

3.4.5. Conditions de réfutation de la présomption

Un fournisseur de services électroniques ou de services téléphoniques sur l'internet est considéré comme explicitement reconnu lorsqu'il peut être clairement démontré, tant dans les accords contractuels que dans les informations communiquées par **chaque** assujetti participant à la fourniture et transmises ultérieurement au consommateur final, qu'il est celui qui fournit le service.

Les deux conditions mentionnées à l'article 9 bis, paragraphe 1, deuxième alinéa, doivent être réunies simultanément pour pouvoir reconnaître explicitement le fournisseur de services, à savoir le propriétaire du contenu de l'application, comme étant le prestataire des services. Tout au long de la chaîne d'approvisionnement, la première condition [point a) - émission d'une facture avec TVA] s'applique aux opérations entre entreprises (B2B) tandis que la deuxième condition [point b) - émission d'une facture ou d'un reçu, même s'il peut s'agir d'une facture avec TVA lorsqu'une facture B2C est nécessaire] s'applique à l'opération B2C finale dans la chaîne.

Pour que le fournisseur de services (services électroniques ou services téléphoniques fournis sur l'internet) soit explicitement reconnu, il doit être désigné de manière suffisamment claire comme étant le prestataire sur la facture avec TVA émise ou mise à disposition par chaque assujetti participant à la fourniture, et sur la facture ou le reçu émis à l'intention du consommateur final ou mis à sa disposition (lorsqu'il n'est pas obligatoire d'émettre une facture avec TVA). Lorsque ces informations ne sont pas communiquées par chaque assujetti participant à la fourniture ni transmises (par l'émission ou la mise à disposition d'une facture ou d'un reçu ou d'une facture avec TVA) au consommateur final, le fournisseur de services, le propriétaire du contenu de l'application par exemple, ne peut être considéré comme explicitement reconnu comme étant le prestataire.

Parallèlement, même si un assujetti remplit toutes les conditions pour réfuter la présomption de l'article 9 bis, cela n'empêche pas qu'il puisse être considéré comme s'entremettant dans la prestation (conformément à l'article 28 de la directive TVA).

Lors de l'identification du prestataire et du service, il est possible d'utiliser une mention soit in extenso soit une référence, un code ou tout autre identifiant similaire précis et unique pour autant que la mention utilisée soit suffisamment claire pour toutes les parties concernées. La description du prestataire doit être suffisamment précise pour que chaque preneur l'identifie, mais ne doit pas nécessairement comprendre les coordonnées complètes telles que la dénomination légale complète, l'adresse ou le numéro d'identification TVA du prestataire. Aucune méthode d'identification particulière ne doit être imposée ni privilégiée, sans quoi il en résulterait des contraintes supplémentaires pour les entreprises qui appliquent des pratiques commerciales différentes.

La facture entre entreprises (B2B) doit quant à elle respecter les règles normales de la TVA⁹.

Lorsqu'il est fait référence à une «facture ou un reçu» émis à l'intention du preneur ou mis à sa disposition, il est question, comme indiqué précédemment, d'opérations destinées à des particuliers (B2C). Il doit s'agir d'une condition minimale nécessaire, au même titre que les autres conditions de l'article 9 *bis*, pour permettre à l'assujetti de désigner explicitement le fournisseur de services en tant que prestataire. Cela ne modifie aucunement les règles sur la facturation figurant dans la directive TVA ni leur application au niveau national. Plus particulièrement, cette condition n'impose pas l'obligation d'émettre des factures pour des prestations à des consommateurs finaux dans les États membres qui ne l'exigent pas, pas plus qu'elle n'écarte l'obligation de le faire dans les États membres dans lesquels la facturation est obligatoire, y compris pour les prestations à des particuliers (B2C). Lorsqu'une facture B2C est requise, elle doit comporter les mentions visées à l'article 226 de la directive TVA, celle-ci contenant davantage d'informations qu'une facture ou un reçu¹⁰.

3.4.6. Quand la présomption ne peut être réfutée

Un assujetti qui autorise la facturation au preneur, la fourniture du service ou qui fixe les conditions générales sera toujours réputé agir en son nom propre, mais pour le compte d'un autre assujetti. Il suffit qu'**une seule** de ces trois conditions soit remplie pour que cet assujetti ne puisse pas désigner explicitement un autre assujetti comme étant le prestataire des services au consommateur final.

Il suffit qu'un assujetti de la chaîne remplisse l'une des trois conditions pour empêcher le reste de la chaîne de désigner le fournisseur de services initial comme étant le prestataire au consommateur final. À titre d'exemple, si un réseau de téléphonie remplit l'une des trois conditions en fixant les conditions du paiement, de la fourniture ou du contrat, le propriétaire du contenu de l'application ne peut pas être celui qui effectue la prestation au consommateur final.

Par conséquent, lorsque plusieurs maillons de la chaîne d'approvisionnement autorisent la facturation au preneur et/ou la fourniture des services et/ou fixent les conditions générales de la prestation, aucun d'entre eux ne peut désigner explicitement le fournisseur de services initial comme étant le prestataire du service au consommateur final. L'identification correcte de tous les intermédiaires de la chaîne d'approvisionnement doit prendre en considération les relations contractuelles entre les parties. De plus, l'idée que le consommateur final se fait de la personne qui lui fournit le service ne peut être négligée (voir également le [point 3.4.7](#) pour plus d'explications).

⁹ Selon les notes explicatives sur la facturation, référence dans le document: point A-2, définition de la facture électronique, «une facture devrait être considérée comme émise lorsque le fournisseur/prestataire ou un tiers agissant pour son compte, ou encore l'acquéreur/le preneur dans le cas de l'autofacturation, met la facture à disposition de sorte qu'elle puisse être reçue par l'acquéreur/le preneur. Ainsi, la facture électronique peut être transmise directement à l'acquéreur/au preneur, par exemple par courrier électronique ou au moyen d'un lien sécurisé, ou indirectement par l'intermédiaire, par exemple, d'un ou de plusieurs fournisseurs de services, ou encore elle peut être mise à la disposition du preneur et lui être accessible sur un portail internet ou par toute autre méthode».

¹⁰ Les informations relatives aux règles de facturation des États membres seront également mises à disposition sur le site web de la Commission.

Autoriser la facturation au preneur

La phrase «autorise la facturation au preneur» ne signifie pas accepter les paiements ni les percevoir. Elle vise la situation dans laquelle l'assujetti peut influencer la survenue du paiement, le moment du paiement ou ses conditions préalables. Un assujetti autorise le paiement lorsqu'il décide que le montant du service peut être porté au débit du compte, de la carte de crédit, de la carte de banque, etc. du preneur. Dans la pratique, la personne qui autorise le paiement sera vraisemblablement celle qui contrôle la plateforme technique (la boutique d'applications, le portail, par exemple) sur laquelle les services sont proposés ou fournis.

Autoriser la fourniture des services

La phrase «autorise [...] la fourniture des services» fait référence à un concept plus large qu'assurer la fourniture. Elle vise la situation dans laquelle l'assujetti peut influencer la survenue de la fourniture, le moment de la fourniture ou ses conditions préalables. Un assujetti autorise la fourniture lorsqu'il transmet son accord pour commencer la fourniture du service, lorsqu'il fournit le service en personne ou charge un tiers d'effectuer la fourniture. Dans la pratique, la personne qui autorise la fourniture sera vraisemblablement celle qui contrôle la plateforme technique (la boutique d'applications, le portail, par exemple) sur laquelle les services sont fournis.

Fixer les conditions générales de la fourniture

Aux fins de l'application de l'article 9 *bis*, la phrase «les conditions générales de la fourniture» couvre toutes les conditions générales fixées par un assujetti participant à la fourniture et qu'un consommateur final doit accepter avant d'acheter le service. Il s'agit par exemple des conditions générales fixées par des places de marché ou des plateformes analogues qui invitent les utilisateurs à accepter les conditions générales d'utilisation du site web ou de la plateforme (par exemple, y ouvrir un compte) ainsi que les conditions générales (y compris l'accord de licence) que le consommateur final doit accepter avant d'avoir accès à une application ou à un contenu.

Quant au sens de «fixe» les conditions générales de la fourniture, il s'agit d'une situation dans laquelle un assujetti décide des conditions générales et particulières (droits et obligations en matière de prix, délai de paiement, conditions de livraison, règles de garantie, etc., par exemple) et peut les imposer aux autres participants (qui doivent les accepter formellement).

3.4.7. Que faire lorsqu'au moins un intermédiaire de la chaîne au moins réfute la présomption?

Normalement, un intermédiaire qui participe à la fourniture est couvert par la présomption visée à l'article 9 *bis*. Cette présomption peut toutefois être réfutée lorsque toutes les conditions nécessaires sont réunies.

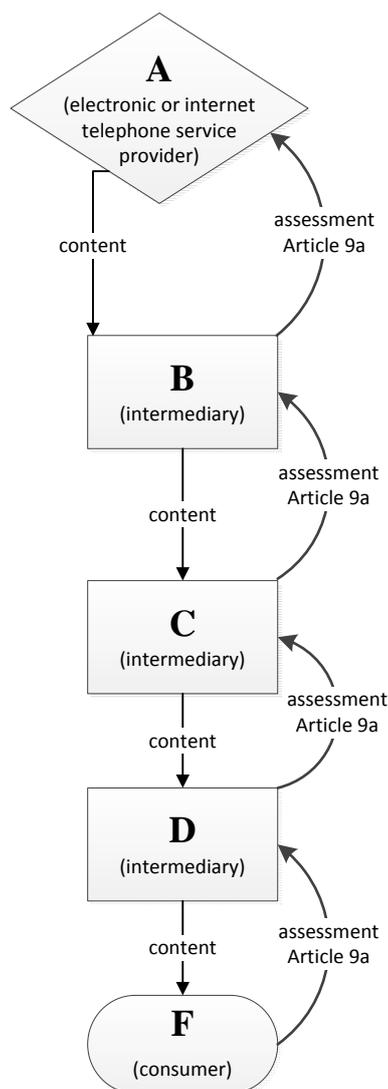
Tout intermédiaire de la chaîne d'approvisionnement qui ne remplit pas les conditions pour réfuter la présomption prévue à l'article 9 *bis* est visé par celle-ci et sera réputé avoir reçu et fourni le service personnellement à l'intermédiaire suivant de la chaîne ou au consommateur final. De cette manière, il est considéré comme le fournisseur de services.

Pour analyser correctement la situation de chaque intermédiaire, **l'examen de la chaîne d'approvisionnement d'un service doit commencer au niveau du consommateur final**

et remonter la chaîne, comme le montre le graphique ci-dessous (scénario 6). Cette approche est étroitement liée à la finalité de l'article 9 *bis* qui consiste à imposer au niveau le plus proche possible du consommateur final, sauf si des informations suffisantes permettent d'identifier l'assujetti qui fournit le service au consommateur final à un stade plus précoce dans la chaîne.

Le graphique ci-dessous montre le bon ordre à suivre pour apprécier les opérations dans la chaîne aux fins de l'application de l'article 9 *bis*.

Scénario 6

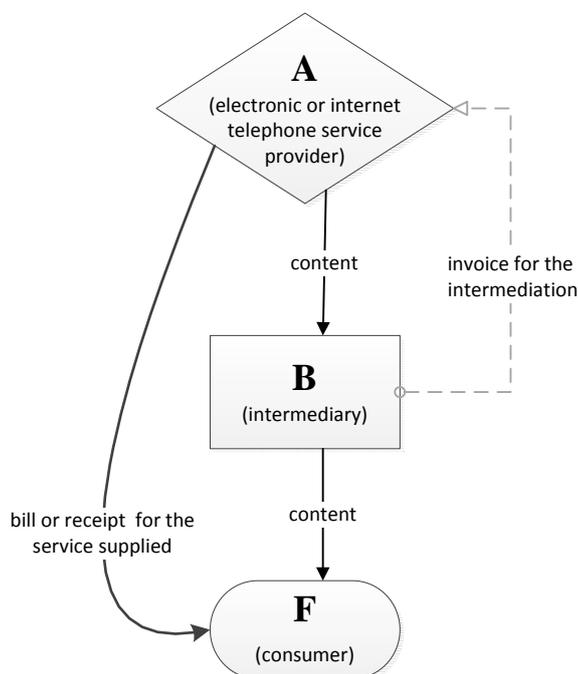


Les quatre graphiques ci-dessous (scénarios 7 à 10) présentent quelques scénarios généraux d'application de la présomption visée à l'article 9 *bis* dans lesquels au moins un intermédiaire de la chaîne réfute la présomption.

Les scénarios 7 à 10 abordent **les situations les plus courantes** qui peuvent survenir au sens de l'article 9 *bis*. L'objectif de ces graphiques est de donner des orientations supplémentaires **dans les contextes généraux les plus courants**. Les situations vécues différeront souvent dans les détails de ce qui est présenté dans les graphiques. Il est important de le garder à l'esprit à chaque fois que les informations des graphiques présentés dans ces notes s'appliquent à des situations vécues concrètes.

Étant donné qu'il faut toujours commencer au niveau du consommateur final et remonter ensuite la chaîne pour apprécier correctement les opérations, le cas de réfutation le plus simple sera le suivant:

Scénario 7



Observations concernant le scénario 7:

L'intermédiaire B réfute la présomption.

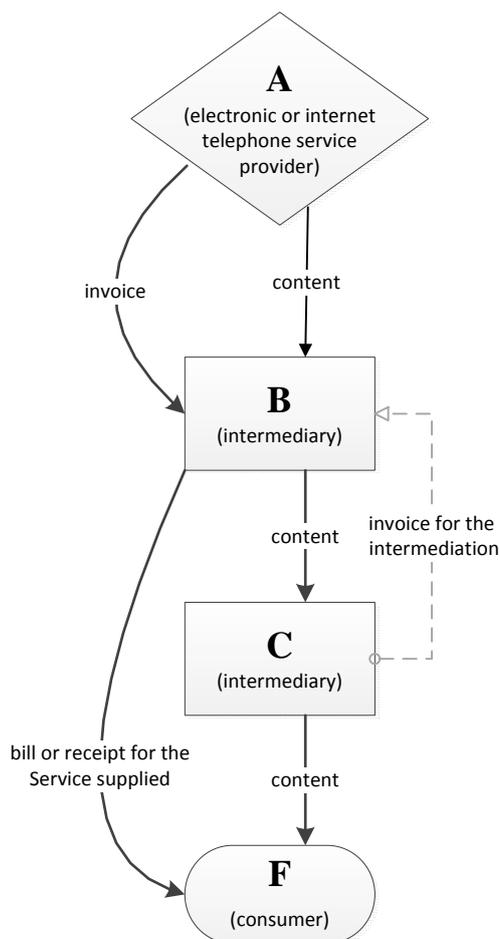
B est autorisé à agir ainsi dans la mesure où il remplit les conditions nécessaires: la facture émise par B à l'intention de A comporte une référence suffisamment claire au service principal et au prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point a), est remplie]; la facture ou le reçu émis par A à l'intention du consommateur F précise le service et le prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point b), est remplie]; des accords contractuels confirment que B fournit uniquement des services d'intermédiaire et que le service principal est fourni par A.

De même, B n'écarte pas la possibilité de réfuter la présomption dans la mesure où il n'autorise **ni** la facturation au preneur, **ni** la fourniture du service et ne fixe **pas non plus** les conditions générales.

Dans ce cas, A (le propriétaire du contenu/concepteur/fournisseur de services initial) est considéré comme un fournisseur qui fournit le service au consommateur final. Il émet la facture ou le reçu à l'intention du consommateur final F. Normalement, A sera redevable de la TVA sur la prestation de services au consommateur final.

Les scénarios 8 et 9 ci-dessous montrent des situations plus complexes.

Scénario 8



Observations concernant le scénario 8:

L'intermédiaire C réfute la présomption.

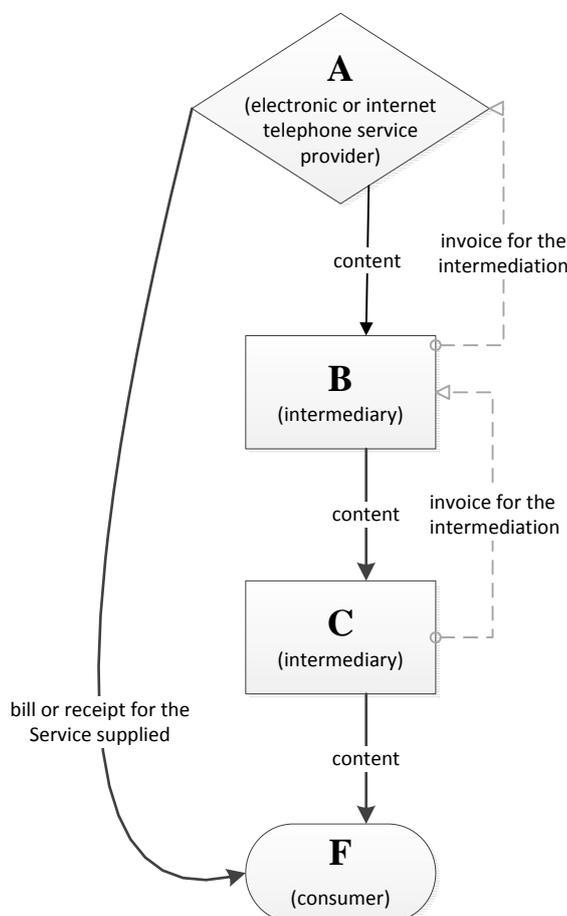
C est autorisé à agir ainsi dans la mesure où il remplit les conditions nécessaires: la facture émise par C à l'intention de B comporte une référence suffisamment claire au service principal et au prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point a), est remplie]; la facture ou le reçu émis par B à l'intention du consommateur F précise le service et le prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point b), est remplie]; des accords contractuels confirment que C fournit uniquement des services d'intermédiaire et que le service principal est fourni par B.

De même, C n'écarte pas la possibilité de réfuter la présomption dans la mesure où il n'autorise **ni** la facturation au preneur, **ni** la fourniture du service et ne fixe **pas non plus** les conditions générales.

L'intermédiaire B ne peut pas (il ne remplit pas les conditions) ou ne souhaite pas réfuter la présomption, autrement dit il est réputé recevoir le service de la part de A et le fournir au consommateur final F (qui le considère comme un fournisseur de services). Normalement, B sera redevable de la TVA sur la prestation du service au consommateur final.

A (le propriétaire du contenu/concepteur/fournisseur de services initial) fournit le service à B et émet une facture normale B2B. Il n'entre pas en contact direct avec le consommateur final.

Scénario 9



Observations concernant le scénario 9:

L'intermédiaire C réfute la présomption.

C est autorisé à agir ainsi dans la mesure où il remplit les conditions nécessaires: la facture émise par C à l'intention de B comporte une référence suffisamment claire au service principal et au prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point a), est remplie]; la facture ou le reçu émis par A à l'intention du consommateur F précise le service et le prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point b), est remplie]; des accords contractuels confirment que C fournit uniquement des services d'intermédiaire et que la responsabilité de la fourniture du service principal incombe à B.

De même, C n'écarte pas la possibilité de réfuter la présomption dans la mesure où il n'autorise **ni** la facturation au preneur, **ni** la fourniture du service et ne fixe **pas non plus** les conditions générales.

L'intermédiaire B réfute également la présomption. B est autorisé à le faire dans la mesure où il remplit les conditions nécessaires: la facture émise par B à l'intention de A comporte une référence suffisamment claire au service principal et au prestataire de services [la

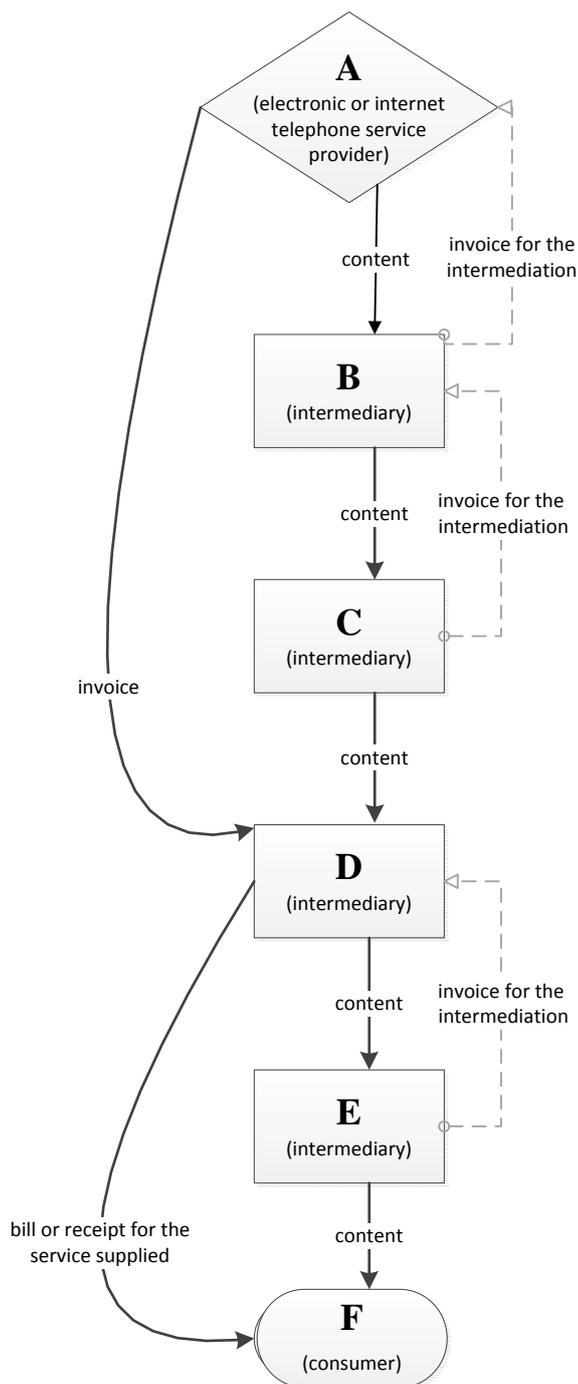
condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point a), est remplie]; la facture ou le reçu émis par A à l'intention du consommateur F précise le service et le prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point b), est remplie]; des accords contractuels confirment que B fournit uniquement des services d'intermédiaire et que la responsabilité de la fourniture du service principal incombe à A.

De même, B n'écarte pas la possibilité de réfuter la présomption dans la mesure où il n'autorise **ni** la facturation au preneur, **ni** la fourniture du service et ne fixe **pas non plus** les conditions générales.

Dans ce cas, A (le propriétaire du contenu/concepteur/fournisseur de services initial) est considéré comme un fournisseur qui fournit le service au consommateur final. Il émet la facture ou le reçu à l'intention du consommateur final F. Normalement, A sera redevable de la TVA sur la prestation du service au consommateur final.

Le dernier scénario, le scénario 10, présente une situation plus compliquée – par rapport au scénario 8 – dans laquelle les intermédiaires n'ont pas tous réfuté la présomption prévue à l'article 9 *bis*.

Scénario 10



Observations concernant le scénario 10:

L'intermédiaire E réfute la présomption.

E est autorisé à agir ainsi dans la mesure où il remplit les conditions nécessaires: la facture émise par E à l'intention de D comporte une référence suffisamment claire au service principal et au prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point a), est remplie]; la facture ou le reçu émis par D à l'intention du consommateur F précise le service et le prestataire de services [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point b), est remplie]; des accords

contractuels confirment que E fournit uniquement des services d'intermédiaire et que le service principal est fourni par D.

De même, E n'écarte pas la possibilité de réfuter la présomption dans la mesure où il n'autorise **ni** la facturation au preneur, **ni** la fourniture du service et ne fixe **pas non plus** les conditions générales.

L'intermédiaire D ne peut pas (il ne remplit pas les conditions) ou ne souhaite pas réfuter la présomption, autrement dit il est réputé recevoir le service de la part de A (dans notre scénario) et le fournir ensuite au consommateur final F (qui le considère comme le fournisseur de services). Normalement, D sera redevable de la TVA sur la prestation du service au consommateur final.

L'intermédiaire C réfute la présomption.

C est autorisé à agir ainsi dans la mesure où il remplit les conditions nécessaires: la facture émise par C à l'intention de B (pour son service d'intermédiaire) comporte une référence suffisamment claire au service principal et au prestataire de services (dans cette partie «supérieure» de la chaîne d'approvisionnement, A est identifié comme le fournisseur de services) [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point a), est remplie]; des accords contractuels confirment que C fournit uniquement des services d'intermédiaire à B et que la responsabilité de la fourniture du service principal incombe à B. D remplit la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point b), et émet la facture ou le reçu à l'intention du consommateur F sur laquelle/lequel le service et le prestataire de services sont identifiés (dans cette partie «inférieure» de la chaîne, D est le fournisseur de services).

De même, C n'écarte pas la possibilité de réfuter la présomption dans la mesure où il n'autorise **ni** la facturation au preneur, **ni** la fourniture du service et ne fixe **pas non plus** les conditions générales.

Il est important de noter que C doit disposer de suffisamment d'informations sur le service principal et le fournisseur de services pour remplir les conditions de l'article 9 *bis*. Normalement, C devrait se fonder sur des informations communiquées par B qui à son tour les reçoit de A (le propriétaire du contenu/concepteur/fournisseur de services initial).

Si C ne dispose pas de suffisamment d'informations, il sera visé par la présomption.

L'intermédiaire B réfute la présomption.

B est autorisé à le faire dans la mesure où il remplit les conditions nécessaires: la facture émise par B à l'intention de A (pour le service d'intermédiaire) comporte une référence suffisamment claire au service principal et au prestataire de services et la facture émise par A à l'intention de D précise le service principal et le prestataire de services (dans cette partie «supérieure» de la chaîne d'approvisionnement, A est identifié comme le fournisseur de services) [la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point a), est remplie]; des accords contractuels confirment que B fournit uniquement des services d'intermédiaire et que le service principal est fourni par A. D remplit la condition de l'article 9 *bis*, paragraphe 1, deuxième alinéa, point b), qui émet la facture ou le reçu à l'intention du consommateur F sur laquelle/lequel le service et le prestataire de services sont identifiés (dans cette partie «inférieure» de la chaîne, D est le fournisseur de services).

De même, B n'écarte pas la possibilité de réfuter la présomption dans la mesure où il n'autorise **ni** la facturation au preneur, **ni** la fourniture du service et ne fixe **pas non plus** les conditions générales.

Il est important de noter que B doit disposer de suffisamment d'informations sur le service principal et le fournisseur de services pour remplir les conditions de l'article 9 *bis*. Normalement, B devrait se fonder sur les informations communiquées par A.

Si B ne dispose pas de suffisamment d'informations, il sera visé par la présomption.

A (le propriétaire du contenu/concepteur/fournisseur de services initial) fournit le service à D et émet une facture normale B2B. Il n'entre pas en contact direct avec le consommateur final.

3.4.8. Comment s'applique la présomption en ce qui concerne les services téléphoniques fournis sur l'internet?

En application de l'article 9 *bis*, paragraphe 2, le paragraphe 1 s'applique également lorsque des services téléphoniques fournis sur l'internet sont fournis par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail selon les mêmes conditions que celles énoncées au paragraphe 1.

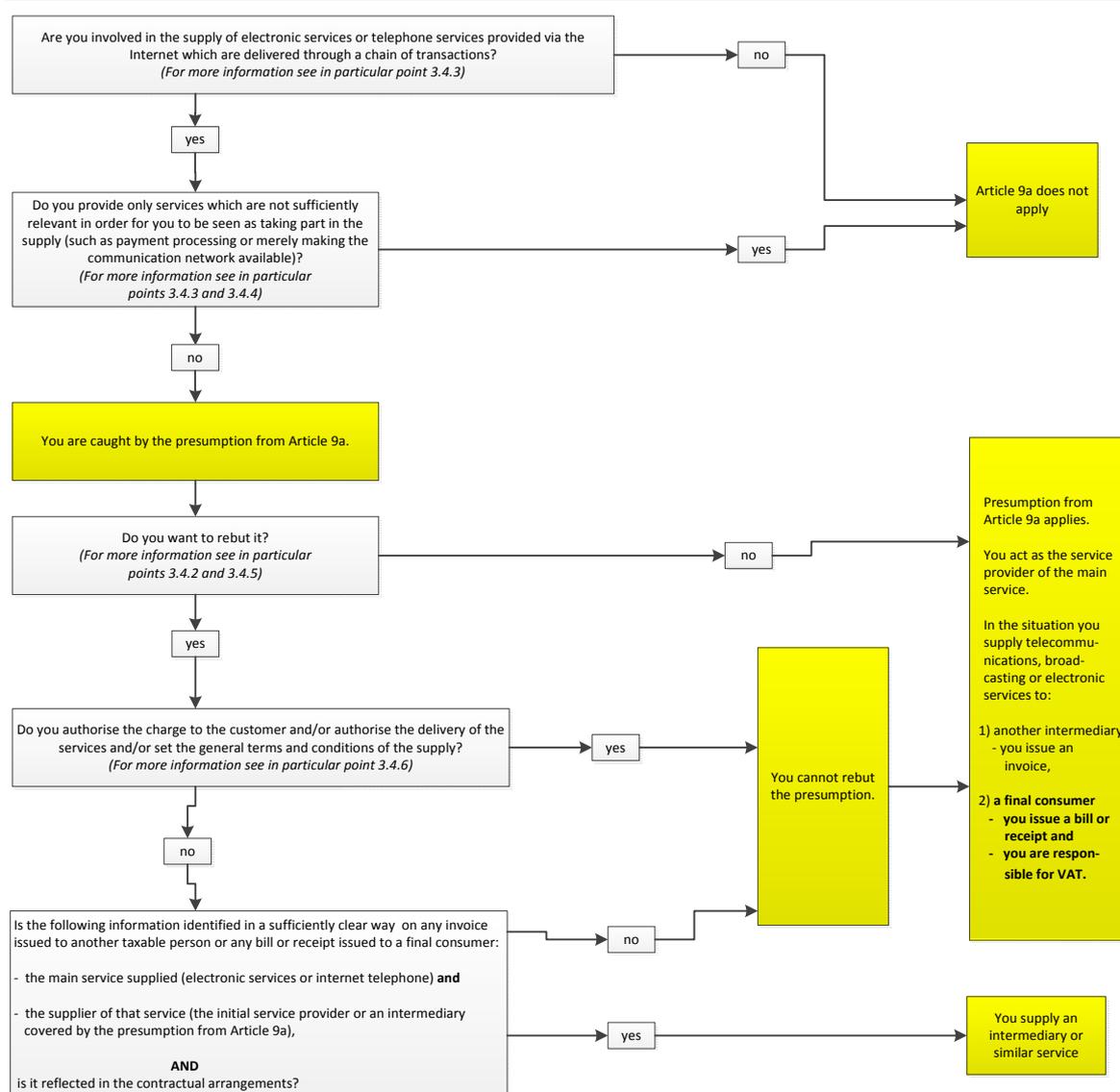
Les services téléphoniques pouvant être fournis en passant par des intermédiaires, la présomption est également nécessaire en ce qui concerne la personne qui fournit effectivement le service au consommateur final. Il y a lieu d'assimiler les services téléphoniques fournis sur l'internet, y compris le protocole de téléphonie vocale sur l'internet (VoIP), aux services électroniques dans le contexte de l'article 9 *bis*.

3.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition

3.5.1. Quand s'applique l'article 9 bis? – le graphique

Le graphique ci-dessous présente une illustration schématique de la manière d'appliquer l'article 9 *bis*.

Pour en savoir plus, veuillez lire intégralement le chapitre 3. Les définitions des services électroniques et des services de télécommunication figurent au chapitre 2.



3.5.2. Pourquoi cette présomption ne figure-t-elle pas avec les autres présomptions?

Cette disposition prévoit une présomption, à l’instar des dispositions de la sous-section 3 bis. Il convient de noter toutefois que la sous-section 3 bis traite de la *localisation du preneur*, tandis que l’article 9 bis prévoit une présomption relative à *l’identité du prestataire* de services. La bonne méthode, conformément à la logique de la directive TVA, consiste à identifier d’abord correctement le prestataire d’un service. Ensuite, il y a lieu d’évaluer correctement la nature du service et seulement ensuite, de déterminer le lieu d’appartenance du preneur. C’est pourquoi l’article 9 bis ne pouvait pas figurer avec les autres présomptions.

3.5.3. Pourquoi cette présomption ne s’applique-t-elle pas aux services de radiodiffusion et de télévision?

Comme cela est expliqué au point 2.4.2, la définition des services de radiodiffusion et de télévision donnée à l’article 6 ter est relativement restrictive et suppose que le prestataire exerce une «responsabilité éditoriale» sur le contenu pour que la définition s’applique au service.

En application de l'article 9 *bis*, conformément à la présomption le cas échéant, l'«intermédiaire» dans la prestation de services de radiodiffusion et de télévision deviendrait le fournisseur de services (le diffuseur) s'il ne peut s'extraire de cette position en raison des conditions supplémentaires figurant dans ladite disposition (paragraphe 1, troisième alinéa).

C'est pourquoi (comme il est impossible d'écarter l'application de la présomption au titre du paragraphe 1, premier alinéa), il n'a pas été jugé approprié d'inclure les services de radiodiffusion et de télévision dans l'article 9 *bis*.

3.5.4. *Que désignent les réseaux de télécommunication?*

Voir le glossaire au point 1.6.

3.5.5. *Qu'est-ce qu'une interface ou un portail?*

Voir le glossaire au point 1.6.

4. LIEU D'ETABLISSEMENT D'UNE PERSONNE MORALE NON ASSUJETTIE (ARTICLE 13 BIS)

4.1. Disposition applicable

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 13 bis](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

4.2. Contexte

Dans le système de TVA, un consommateur final (ou personne non assujettie) peut être une personne physique (un particulier) ou une personne morale (une autorité publique, par exemple).

Lorsque des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques sont fournis à un particulier, la TVA sera due, en principe, à l'endroit où le particulier a son domicile ou sa résidence habituelle (à partir de 2015).

Si le preneur de ces prestations est une personne morale (non assujettie), le facteur déterminant sera le lieu d'établissement de cette personne.

À cet égard, aux fins de l'application des règles sur le lieu de prestation, il est important de retenir que conformément à l'article 43, paragraphe 2, de la directive TVA, une personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA est considérée comme assujettie.

Si la TVA doit être prélevée à l'endroit où le consommateur final est «**établi**» (s'il s'agit d'une personne morale) ou à l'endroit où celui-ci a son «**domicile**» ou sa «**résidence habituelle**» (si le preneur est une personne physique), le sens de ces trois notions doit être clairement défini.

Les articles 12 et 13 donnent déjà des orientations sur les notions de domicile et de résidence habituelle. Le domicile d'une personne physique est l'adresse figurant dans le registre national de la population ou un registre similaire, ou l'adresse communiquée par cette personne aux autorités fiscales compétentes. Il est également précisé qu'une personne physique a sa résidence habituelle au lieu où cette personne réside habituellement en raison d'attaches personnelles et professionnelles. Lorsque ces attaches existent dans différents pays, la résidence habituelle est déterminée par des attaches personnelles révélant des liens étroits entre la personne physique concernée et un endroit où elle vit.

4.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

Le lieu d'appartenance d'une personne morale correspond au lieu d'établissement de celle-ci. Les articles 10 et 11 apportent des orientations sur le lieu d'établissement des personnes morales qui exercent une activité économique (personnes morales assujetties), mais il n'existe aucune orientation pour les personnes morales qui n'exercent aucune activité économique (personnes morales non assujetties).

Dans ce contexte, il était nécessaire de clarifier la notion d'«établissement», qui figure désormais à l'article 13 *bis*.

4.4. À quoi sert la disposition?

L'article 13 *bis* définit le lieu où une personne morale non assujettie est établie ou possède un établissement.

Il s'agit de l'endroit où les fonctions de l'administration centrale de ladite personne sont exercées (exécutées), ou de tout autre endroit caractérisé par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée en termes de moyens humains et techniques lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement (c'est-à-dire l'endroit d'où elle exerce ses activités).

Contrairement à un assujetti, une personne morale non assujettie ne se livre normalement pas à des activités économiques. C'est pourquoi il était nécessaire de donner des orientations distinctes sur le lieu d'établissement d'une personne morale non assujettie.

La définition, comme les critères à appliquer, tient toutefois compte des principes existants pour déterminer le siège de l'activité d'un assujetti (article 10) et tout établissement stable éventuel de celui-ci (article 11, paragraphe 1).

Les critères utilisés sont comparables à ceux appliqués dans le cas d'un assujetti, mais ont été adaptés pour correspondre à la situation d'une personne non assujettie qui ne se livre à aucune activité.

5. STATUT DU PRENEUR QUI NE COMMUNIQUE PAS SON NUMERO D'IDENTIFICATION TVA (ARTICLE 18)

5.1. Disposition applicable

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

5.2. Contexte

À partir du 1^{er} janvier 2015, le lieu d'imposition pour ce qui est de la prestation de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques sera identique pour les prestations entre entreprises (B2B) et les prestations à des particuliers (B2C).

Indépendamment de cette modification, le prestataire devra continuer à déterminer le statut du preneur (une entreprise ou un consommateur final), car ce statut influencera l'obligation pour le prestataire de payer la TVA. Dans le cas d'une prestation à un consommateur final, ou lorsque le preneur est établi dans le même État membre que le prestataire, ce dernier sera redevable de la taxe. Dans le cas d'une prestation à un preneur assujéti établi dans un État membre autre que celui du prestataire, ce dernier ne doit pas prélever la TVA, car c'est le preneur qui en sera redevable au titre du mécanisme d'autoliquidation.

5.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

L'article 18¹¹ s'applique lorsqu'il devient nécessaire de déterminer le statut du preneur afin d'appliquer correctement les règles sur le lieu de prestation des services. Pour vérifier le statut du preneur et son lieu d'appartenance, un prestataire se fonde souvent en grande partie sur le numéro d'identification TVA communiqué par le preneur.

Le paragraphe 1 indique au prestataire dans quel cas il peut considérer qu'un preneur établi dans l'Union européenne a le statut d'assujéti. C'est le cas lorsque le preneur communique son numéro d'identification TVA ou démontre que son immatriculation à la TVA est en cours.

Si aucun numéro d'identification TVA n'a été communiqué, le paragraphe 2, premier alinéa, indique au prestataire qu'il peut considérer que le preneur a le statut de personne non assujéti, sauf s'il dispose d'informations contraires.

En ce qui concerne les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques, à partir de 2015, le statut du preneur n'influencera

¹¹ L'article 18 aide le prestataire à déterminer le statut du preneur, mais la disposition ne le modifie pas. Il est important de retenir que quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient la finalité ou les résultats de cette activité, doit être considéré comme «assujéti». Pour être assujéti, l'enregistrement n'est pas nécessaire. En d'autres termes, le fait qu'un assujéti n'ait pas de numéro d'identification TVA ne modifie pas le statut de celui-ci.

plus la détermination du lieu de prestation. Ainsi, que le preneur soit un assujetti ou un consommateur final, les recettes reviendront au même État membre.

Ces services enregistrent souvent un volume élevé de prestations de faible montant, c'est pourquoi il est particulièrement important pour l'entreprise de déterminer le statut de ses clients rapidement et avec certitude. En d'autres termes, une entreprise doit disposer de davantage de certitudes avant de décider de facturer la TVA ou non. C'est pour cette raison que l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, a été ajouté afin de simplifier l'application des règles en ce qui concerne les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques.

5.4. À quoi sert la disposition?

L'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, aide les entreprises à distinguer les entreprises des consommateurs finaux parmi les preneurs. Son objectif principal consiste à offrir davantage de sécurité juridique au prestataire en ce qui concerne le statut du preneur en ne tenant aucun compte des informations autres que le numéro d'identification TVA.

Le prestataire de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques peut considérer qu'un preneur qui ne lui communique pas de numéro d'identification TVA a le statut de personne non assujettie. De cette manière, le prestataire détermine immédiatement et avec certitude si le paiement de la TVA lui incombe (comme pour chaque prestation à une personne non assujettie ou à une personne assujettie dans le même État membre) ou si c'est le preneur qui est redevable de la taxe (en cas de prestation à un assujetti situé dans un autre État membre).

Le prestataire peut choisir de se prévaloir de cette disposition.

Le prestataire peut considérer les preneurs sans numéro d'identification TVA comme des consommateurs finaux. Ce faisant, il se prémunit contre toute responsabilité ultérieure si le preneur ne lui communique jamais son numéro d'identification TVA, ce qui pourrait être interprété comme une indication que le preneur n'a en fait pas agi en qualité d'assujetti.

Le prestataire n'est cependant pas obligé de considérer qu'un preneur qui a le statut d'assujetti et qui agit en tant que tel est un consommateur final: s'il souhaite le considérer comme un assujetti, même si le client ne lui a pas encore communiqué son numéro d'identification TVA, il peut le faire. La charge de la preuve lui incombe dans ce cas et pour éviter d'être redevable, il devra réunir suffisamment d'informations pour justifier le statut du preneur.

En ce qui concerne le preneur, dès qu'il reçoit son numéro d'identification TVA, en vertu de l'article 55, il est évidemment tenu de le communiquer au prestataire afin de lui permettre de déposer un état récapitulatif comme demandé.

Le prestataire peut se prévaloir de cette possibilité tant que le preneur n'a pas communiqué son numéro d'identification TVA. Lorsque, bien qu'il ait le statut d'assujetti, le preneur est considéré comme un consommateur final, celui-ci ne peut récupérer la TVA qui devient au contraire un coût final à sa charge. Pour éviter de priver le preneur de ses droits, celui-ci devrait avoir la possibilité de corriger la situation avec son prestataire. Le prestataire peut dès lors se prévaloir de cette possibilité uniquement tant que le preneur n'a pas communiqué son numéro d'identification TVA. Dans ce cas, le prestataire devra procéder aux ajustements nécessaires conformément aux règles normales. Il peut s'agir

notamment de rembourser la TVA acquittée précédemment par le preneur et de procéder aux ajustements nécessaires dans sa déclaration de TVA (mini-guichet unique).

Le preneur doit communiquer son numéro d'identification TVA dans un délai raisonnable à compter de la prestation. Si un preneur tarde trop à s'exécuter, il conviendrait normalement de considérer que celui-ci n'agissait pas en tant que personne assujettie au moment de l'achat du service.

Face à des situations concrètes, il convient de garder à l'esprit que cette mesure de simplification n'aura aucune incidence sur les recettes pour l'État membre du preneur.

5.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition

5.5.1. Le prestataire est-il obligé de considérer un preneur sans numéro d'identification TVA comme un consommateur final?

Même en l'absence d'informations contraires, le prestataire «peut» considérer qu'un preneur a le statut de personne non assujettie tant que ce dernier n'a pas communiqué son numéro d'identification TVA individuel. Cependant, l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, ne l'y oblige pas. S'il dispose d'autres informations qui justifient le statut d'assujetti du preneur, le prestataire peut considérer ce dernier en tant que tel, mais s'expose à un risque en cas de problèmes avec ce preneur.

5.5.2. Comment un prestataire doit-il considérer un preneur établi en dehors de l'Union?

Lorsque des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques sont fournis à des preneurs établis ou ayant leur résidence en dehors de l'Union, la prestation ne s'inscrit plus dans le champ d'application de la TVA au sein de l'Union, et ce quel que soit le statut du preneur.

À moins que la règle de l'utilisation ou de l'exploitation effectives visées à l'article 59 bis de la directive TVA ne s'applique, le prestataire n'a pas besoin de connaître le statut du preneur, mais doit seulement déterminer le lieu d'appartenance de celui-ci. L'article 3 le confirme également.

5.5.3. Pour quelle raison emploie-t-on «peut considérer» au lieu de «considère» dans l'article 18, paragraphe 2?

L'emploi de «peut considérer» dans l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, laisse la possibilité au prestataire de se prévaloir de cette disposition ou non.

L'emploi de «considère» aurait contraint le prestataire qui n'a pas reçu de numéro d'identification TVA de la part du preneur à considérer que ce dernier a le statut de personne non assujettie. Même sans numéro d'identification TVA, il n'est pas exclu que le prestataire sache que le preneur a le statut de personne assujettie et l'emploi de «peut considérer» lui permet alors d'éviter de considérer que ce preneur a le statut de personne non assujettie.

Si le prestataire dispose de suffisamment d'informations pour justifier que le preneur a en réalité le statut de personne assujettie, il n'est alors pas obligé de considérer que ce preneur a le statut de personne non assujettie et peut émettre une facture sans TVA si, conformément à l'article 196 de la directive TVA, ce dernier est tenu de payer la TVA.

5.5.4. Quelles sont les conséquences si le prestataire décide de ne pas se prévaloir de la possibilité offerte à l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa?

En l'absence d'un numéro d'identification TVA, lorsque le prestataire écarte la possibilité offerte à l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, il doit pouvoir justifier que le preneur a en réalité le statut d'assujetti. À défaut, le prestataire pourrait être redevable de la TVA au motif que le preneur a le statut de personne non assujettie.

5.5.5. Que doit faire le prestataire si le preneur lui communique ultérieurement son numéro d'identification TVA?

Lorsque le preneur n'a pas fourni de numéro d'identification TVA et que le prestataire nourrit des doutes quant au statut du preneur, le prestataire peut se protéger en considérant le preneur comme une personne non assujettie jusqu'à ce qu'il reçoive le numéro d'identification TVA (le cas échéant).

Cette appréciation initiale devra toutefois être revue et corrigée si le preneur communique ultérieurement son numéro d'identification TVA au prestataire. Dans ce cas, il est important de rappeler l'article 25 qui dispose que **pour l'application des règles relatives au lieu de prestation de services, seules les circonstances existant au moment du fait générateur sont prises en compte.**

Dès que le preneur communique son numéro d'identification TVA, le prestataire devra procéder aux ajustements nécessaires [émission d'une facture corrigée, remboursement de la TVA facturée au preneur, correction de la déclaration de TVA (mini-guichet unique), etc.].

5.5.6. Quand le preneur doit-il communiquer son numéro d'identification TVA?

Un preneur qui, au moment de l'achat, est en cours d'immatriculation ne sera pas en mesure de communiquer son numéro d'identification TVA et pourrait dès lors être considéré comme une personne non assujettie par le prestataire. Une fois immatriculé, le preneur sera en mesure de communiquer son numéro d'identification TVA. Dans ce cas, le prestataire ne peut plus se prévaloir de la possibilité offerte à l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa.

La communication doit intervenir en temps voulu et doit donc être effectuée dans un délai raisonnable. Les prestataires peuvent prévoir dans les accords contractuels ce qu'ils considèrent comme un «délai raisonnable». Il est également possible que la législation nationale impose que la communication ait lieu dans un certain délai.

5.5.7. Un preneur qui a le statut d'assujetti, mais qui a été considéré comme une personne non assujettie par le prestataire peut-il récupérer la TVA qui lui a été facturée par ce prestataire?

Si le preneur ne communique pas son numéro d'identification TVA, le prestataire peut décider de le considérer comme un consommateur final et de facturer la TVA. Dans des circonstances normales, le prestataire n'aurait pas dû facturer cette TVA. Si tel est le cas, il est possible de récupérer la TVA qui a été perçue, mais pas auprès de l'autorité fiscale par l'une des procédures normales de déduction/remboursement. Le preneur doit par contre prendre contact avec le prestataire pour corriger la situation.

5.5.8. Que faire si un preneur communique un numéro d'identification TVA, mais le prestataire nourrit des doutes concernant le statut du preneur ou la qualité en laquelle il agit?

Conformément à l'article 18, paragraphe 1, point a), le prestataire peut considérer que le preneur a le statut d'assujetti lorsque ce dernier a communiqué son numéro d'identification TVA, que ce numéro a été vérifié de façon satisfaisante dans VIES et qu'aucune information ne laisse penser que le preneur n'est pas un assujetti. Aussi, lorsque, sur la base d'autres informations disponibles, le prestataire nourrit des doutes concernant le statut du preneur ou la qualité en laquelle il agit, il peut décider que la communication du numéro d'identification TVA ne suffit pas à elle seule pour considérer le preneur comme un assujetti. Le prestataire doit prendre en considération le libellé de l'article 19 dans sa décision.

5.5.9. Existe-t-il une contradiction entre la possibilité offerte à l'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, et l'obligation dans certains États membres de mentionner le numéro d'identification TVA sur la facture afin de permettre au prestataire de ne pas facturer la TVA pour les prestations de services transfrontières?

Non, aucune contradiction n'apparaît entre ces deux éléments. L'article 18, paragraphe 2, deuxième alinéa, laisse une possibilité au prestataire lorsque le preneur ne communique pas son numéro d'identification TVA. Cela étant, lorsque les États membres imposent des conditions plus strictes pour admettre qu'il est justifié, en l'absence de numéro de TVA du client, que la TVA ne soit pas facturée par le prestataire sur les prestations de services transfrontières, le choix du prestataire de ne pas utiliser cette possibilité (considérer le preneur comme un consommateur final) sera limité dans la pratique.

6. PRENEUR ETABLI OU AYANT SA RESIDENCE DANS PLUS D'UN PAYS (ARTICLE 24)

6.1. Disposition applicable

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 24](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

6.2. Contexte

En ce qui concerne les prestations B2C, le lieu d'imposition dépend de l'endroit où le consommateur final est établi ou possède un établissement (personne morale non assujettie) ou de l'endroit où il a son domicile ou sa résidence habituelle (personne physique).

6.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

Lorsqu'un preneur est établi ou a sa résidence dans plus d'un pays, des conflits de compétence peuvent survenir entre les États membres pour savoir à qui revient le droit d'imposition, le cas échéant. Cette situation peut entraîner une double imposition.

La priorité doit être donnée à l'endroit qui permet au mieux de garantir l'imposition au lieu de consommation effective des services. Néanmoins, pour clarifier cette notion, des orientations supplémentaires s'imposaient.

6.4. À quoi sert la disposition?

L'article 24 apporte les orientations nécessaires pour éviter les conflits entre les États membres qui pourraient mener à des cas de double imposition du prestataire lorsque le consommateur final est établi ou a sa résidence dans plus d'un pays.

Il s'applique aux situations dans lesquelles les services fournis au consommateur final sont imposables au lieu d'appartenance de celui-ci comme dans le cas des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques (article 58 de la directive TVA).

Lorsque ces services sont fournis à une personne morale non assujettie, la priorité est donnée à l'endroit où les fonctions de l'administration centrale de ladite personne sont exercées [point a)]. C'est le cas sauf si des éléments de preuve indiquent que le service est utilisé dans un autre établissement de cette personne morale non assujettie.

Dans le cas d'une prestation à une personne physique, la priorité est donnée à la résidence habituelle de ladite personne [point b)]. Le domicile ne doit être pris en considération que lorsque des preuves indiquent que les services y sont utilisés.

Comme cela est mentionné au considérant 7 du règlement (UE) n° 1042/2013, l'objectif consiste à donner la priorité à l'endroit qui permet au mieux de garantir l'imposition au lieu de consommation effective des services.

6.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition

6.5.1. Comment appliquer les présomptions des articles 24 bis et 24 ter lorsque le preneur est établi ou a sa résidence dans plus d'un pays?

La disposition vise à éviter les conflits de compétence entre les États membres pour savoir à qui revient le droit d'imposition, le cas échéant.

Lorsque l'une des présomptions particulières prévues à l'article 24 *bis* ou à l'article 24 *ter*, points a), b) ou c), s'applique, le lieu de prestation est déterminé à l'aide d'indicateurs particuliers qui désignent l'endroit où le preneur est établi ou a sa résidence¹². Ainsi, un conflit entre deux lieux d'établissement ou de résidence ne peut survenir que si une autorité fiscale réfute l'une des présomptions particulières en raison de l'existence d'indications d'abus ou de fraude du prestataire. Si, après la réfutation de l'une de ces présomptions, des informations disponibles permettent de déterminer que le preneur est établi ou a sa résidence dans plus d'un État membre, l'article 24 s'applique.

Si aucune des présomptions particulières ne s'applique, il est présumé que le lieu d'appartenance du preneur est le lieu identifié comme tel par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires conformément à l'article 24 *ter*, point d). Dans ce cas, si des informations disponibles permettent de déterminer que le preneur est établi ou a sa résidence dans plus d'un État membre, il est particulièrement important de consulter les orientations de l'article 24.

6.5.2. Comment appliquer l'article 24 septies relatif aux preuves lorsque le preneur est établi ou a sa résidence dans plus d'un pays?

L'article 24 *septies* dresse une liste non exhaustive d'éléments de preuve qui peuvent servir au prestataire pour déterminer le lieu d'établissement du consommateur final ou le lieu où celui-ci a son domicile ou sa résidence habituelle. Lorsque, sur la base des éléments de preuve disponibles, le prestataire identifie deux pays dans lesquels le preneur est établi ou a sa résidence, il doit choisir le pays d'imposition conformément à l'article 24 (voir également le [point 6.4](#)).

¹² Le champ d'application des présomptions particulières prévues à l'article 24 *bis* ou à l'article 24 *ter*, points a), b) ou c), est décrit plus en détails au chapitre 7.

7. PRESOMPTIONS RELATIVES A LA LOCALISATION DU PRENEUR (ARTICLES 24 BIS ET 24 TER)

7.1. Dispositions applicables

Les dispositions applicables figurent dans le règlement d'exécution TVA:

Prestations numériques à l'endroit physique où se trouve le preneur:

- [article 24 bis](#)

Prestations numériques par l'intermédiaire d'une ligne fixe:

- [article 24 ter, point a\)](#)

Prestations numériques à partir de réseaux mobiles:

- [article 24 ter, point b\)](#)

Prestations numériques au moyen d'un décodeur:

- [article 24 ter, point c\)](#)

Autres prestations numériques:

- [article 24 ter, point d\)](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

7.2. Contexte

À partir du 1^{er} janvier 2015, conformément aux articles 44 et 58 de la directive TVA, les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques seront, en toutes circonstances, imposables à l'endroit où se trouve le preneur. Il en va ainsi, que les services soient fournis par des entreprises établies dans l'Union ou en dehors de l'Union et quel que soit le statut du preneur (personne assujettie ou non assujettie).

7.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

Les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques (services numériques) sont généralement fournis à distance et le prestataire doit pouvoir déterminer facilement la localisation du preneur de manière à automatiser le traitement TVA en réduisant autant que possible les charges administratives.

Lorsque chaque prestation individuelle peut présenter une faible valeur, mais que parallèlement le nombre d'opérations est très élevé, des présomptions s'imposent pour simplifier la mise en œuvre pratique des règles applicables à partir de 2015. Dans d'autres situations, le contexte particulier dans lequel le service numérique est fourni complique fortement la détermination de la localisation, mais également du statut du preneur. Dans

ces cas également, une présomption s'impose. Il est évident que toutes ces présomptions doivent être compatibles avec les règles de la directive TVA.

Les présomptions visent à offrir une certaine souplesse en ce qui concerne les progrès informatiques à venir. Vu l'évolution constante de la technologie, il est probable que de nouveaux services de télécommunication, services de radiodiffusion et de télévision et services électroniques apparaîtront sur le marché. Si le champ d'application des présomptions est trop restrictif, le risque existe qu'elles ne servent plus leur objectif.

7.4. À quoi servent les dispositions?

Les dispositions visées à la sous-section 3 *bis* prévoient des présomptions pour les cas dans lesquels il est extrêmement difficile, voire pratiquement impossible, pour le prestataire de savoir où le preneur est effectivement établi, a son domicile ou sa résidence habituelle. Afin de faciliter l'application, la localisation du preneur est assortie de présomptions.

La plupart des présomptions concernent la mise en oeuvre des règles applicables à compter du 1^{er} janvier 2015 (articles 24 *bis* et 24 *ter*)¹³. Pour établir ces présomptions, il convient de tenir compte des solutions informatiques techniques actuellement à la disposition des entreprises.

Pour qu'une présomption donnée s'applique, la prestation doit respecter certaines conditions définies. Il est également important de rappeler que toutes les présomptions de la sous-section 3 *bis* peuvent être réfutées.

La sous-section 3 *bis* est étroitement liée aux sous-sections 3 *ter* et 3 *quater*. La sous-section 3 *ter* aborde la réfutation des présomptions par le prestataire ou par une autorité fiscale (dans ce dernier cas, seulement lorsqu'il existe des indications d'abus ou de fraude du prestataire). La sous-section 3 *quater* porte essentiellement sur les éléments de preuve permettant de déterminer la localisation du preneur et de réfuter des présomptions. D'autres explications sur les sous-sections 3 *ter* et 3 *quater* figurent dans les chapitres 8 et 9.

7.4.1. Présomption applicable aux prestations entre entreprises (B2B) et aux prestations à des particuliers (B2C)

L'article 24 *bis* prévoit une présomption réfragable applicable aux articles 44, 58 et 59 *bis* de la directive TVA. Autrement dit, elle couvre à la fois les prestations entre entreprises et les prestations à des particuliers. Si cela n'avait pas été le cas, la présomption aurait perdu son but premier dans la mesure où le prestataire devrait contrôler chaque opération afin de vérifier si le preneur est une entreprise ou un particulier.

Cette présomption s'applique aux services numériques fournis à certains endroits physiques (paragraphe 1). C'est également le cas lorsque l'endroit physique se situe à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train effectuant un transport de passagers (paragraphe 2).

¹³ La sous-section 3 *bise* contient également l'article 24 *quater* qui prévoit une présomption relative à l'application de l'article 56, paragraphe 2, de la directive TVA, selon laquelle la location, autre que la location de courte durée, de moyens de transport à une personne non assujettie est imposable à l'endroit où se trouve le preneur. Des notes explicatives distinctes seront publiées sur les modifications en matière de TVA apportées aux règles relatives au lieu de prestation pour ce qui est de la location de longue durée de moyens de transport entrées en vigueur en 2013.

Elle ne vise cependant pas les services OTT, à savoir des services dont la prestation n'est possible qu'au moyen d'une connexion établie sur des réseaux de communication mais qui ne nécessitent pas la présence physique du destinataire du service à l'endroit de la prestation du service. Le service sous-jacent (qui peut relever de l'article 24 *bis* dans certaines conditions) qui rend possible la fourniture de services OTT est normalement un service de télécommunication.

Le prestataire doit évaluer l'applicabilité de chaque présomption sur la base des informations disponibles (les informations dont un prestataire dispose ou devrait disposer, par exemple).

7.4.1.1. Prestations numériques à l'endroit physique où se trouve le preneur

En vertu de la présomption visée à l'article 24 *bis*, paragraphe 1, un prestataire peut supposer que le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle à l'endroit où le service lui est fourni par le prestataire et où le preneur est présent en personne, car sa présence physique est requise pour que le service lui soit fourni. Cet endroit correspond au lieu où le service fourni par ce prestataire est imposable.

La liste d'exemples de lieux (une cabine téléphonique, une zone d'accès sans fil, un café internet, un restaurant, le foyer d'un hôtel) n'est donnée qu'à titre indicatif et la présomption peut dès lors s'appliquer aux prestations dans d'autres lieux semblables. Les conditions de base de la présomption doivent toutefois être remplies.

Cette présomption ne couvre que les services rendus par le prestataire dans ce lieu, mais pas les services fournis par d'autres fournisseurs de services. Par conséquent, elle couvre la situation dans laquelle le preneur paye un certain montant pour surfer sur l'internet pendant 1 heure dans un café internet, mais pas les téléchargements que le preneur obtient sur l'internet. Ce dernier service (qui peut être considéré comme un service OTT) ne doit pas nécessairement être fourni à l'endroit physique où se trouve le prestataire et n'est dès lors pas concerné par la présomption de l'article 24 *bis*, paragraphe 1.

Exemple: un ressortissant britannique part en vacances en Espagne et achète un crédit pour utiliser pendant deux heures une connexion internet dans un café internet du lieu de vacances. Conformément à l'article 24 *bis*, paragraphe 1, le crédit est soumis à la TVA espagnole. Toute autre prestation (services OTT) que le preneur achète pendant qu'il utilise la connexion ne sera pas comprise.

Si le même preneur achetait et téléchargeait des chansons au format MP3 sur une plateforme de vente en ligne **sans** utiliser la connexion sans fil du café internet, mais en passant par le réseau de son opérateur mobile britannique, alors l'article 24 *bis* ne s'appliquerait pas. Premièrement, le service de télécommunication ne nécessite pas, dans ce cas, la présence physique du preneur dans le café internet. Deuxièmement, le téléchargement de chansons au format MP3 reste en tout état de cause un service OTT. Par conséquent, dans cette deuxième situation, si le preneur utilise son téléphone portable britannique (le code mobile national de la carte SIM désigne le Royaume-Uni), c'est la TVA britannique qui s'appliquera au service de télécommunication et à la vente de la chanson au format MP3.

La présomption concerne les trois types de services de manière à tenir compte des services présentant des caractéristiques similaires fournis dans les mêmes circonstances (fournis à un preneur à l'endroit physique où se trouve le prestataire, sans connaître la localisation

exacte du preneur, à savoir l'endroit où il est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle).

La présomption s'applique d'abord et avant tout aux services de télécommunication dans la mesure où les services principalement concernés seraient des appels téléphoniques (dans une cabine téléphonique) ou l'accès à l'internet (dans une zone d'accès sans fil ou un café internet). Elle peut toutefois s'appliquer également à certains services de radiodiffusion et de télévision et à certains services électroniques, par exemple lorsque des machines de jeux sont utilisées (dans des salles de jeux vidéo, des cafés, des bars) ou des divertissements proposés (jeux reliés à des serveurs localisés par exemple dans des cafés ou des cabines).

Dès lors que la présence physique du preneur à cet endroit est requise pour que le service lui soit fourni, il est également présumé que ces services y sont effectivement utilisés ou exploités. Seuls les services qui ne nécessitent pas la présence physique du preneur à l'endroit où le prestataire se trouve peuvent être utilisés ou exploités à un autre endroit.

7.4.1.2. Prestations numériques à bord de moyens de transport à l'endroit physique où se trouve le preneur

Des complications peuvent survenir lorsque les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques sont fournis dans un lieu en mouvement. Lorsque le lieu d'établissement se situe à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train effectuant un transport de passagers à l'intérieur de l'Union européenne, le pays de localisation est réputé être le pays de départ du transport, comme le prévoit l'article 24 bis, paragraphe 2.

Il est fait référence au «transport de passagers à l'intérieur de la Communauté en application des articles 37 et 57 de la directive [TVA]», ce qui signifie que la disposition d'interprétation catégorique de l'article 24 bis, paragraphe 2, couvre uniquement **la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté**, conformément aux définitions de l'article 37, paragraphe 2, et de l'article 57, paragraphe 2, de la directive TVA. Les autres parties d'un transport de passagers (y compris les voyages en dehors de l'Union) ne sont par conséquent pas visées par cette disposition.

L'article 37, paragraphe 2 (comme l'article 57, paragraphe 2), de la directive TVA définit **la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté** comme étant «la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers». Il précise également que le lieu de départ d'un transport de passagers correspond au premier point d'embarquement de passagers prévu dans l'Union, le cas échéant après escale en dehors de l'Union.

Il convient de souligner que, conformément aux articles 15 et 35, la partie d'un transport de passagers effectuée dans l'Union doit être déterminée par le trajet du moyen de transport et non par le trajet effectué par chacun des passagers.

Dès lors que le champ d'application territorial de la présomption, en l'occurrence, s'inspire directement de cette définition, il y a lieu de comprendre que «le pays de départ» correspond au «**lieu de départ**» défini aux articles 37 et 57 de la directive TVA. Aucune marge de manœuvre n'est laissée pour élargir ce champ d'application territorial.

À titre d'exemple: si un navire de croisière part d'Espagne, fait escale au Portugal et en France et termine son voyage au Royaume-Uni, et si l'opérateur de la croisière fournit des

services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques de telle sorte que la présence physique du preneur est requise (par exemple à travers un réseau sur mesure), alors le prestataire doit acquitter la TVA espagnole due pour ces services.

L'application de la présomption visée à l'article 24 *bis*, paragraphe 2, n'a pas été étendue à la situation dans laquelle la prestation s'effectue en dehors de la partie d'un transport de passagers effectuée dans l'Union (qui comprend également les voyages internationaux), dans la mesure où ce serait contraire à la logique actuellement appliquée aux prestations à bord en général (conformément aux articles 37 et 57 de la directive TVA). Autrement dit, la présomption visée au paragraphe 2 ne peut s'appliquer aux prestations à bord allant au-delà de la partie d'un transport de passagers effectuée dans l'Union.

Les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques fournis à bord de navires, d'avions ou de trains **en dehors de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté** (dans le sens expliqué précédemment) relèvent donc de l'article 24 *bis*, paragraphe 1, ou, si les conditions de cette présomption ne sont pas réunies, de l'une des autres présomptions visées à l'article 24 *ter* (dans la pratique, il s'agit soit de la présomption particulière relative à l'utilisation d'une carte SIM, soit de la présomption générale).

Par conséquent, si un navire de croisière part d'Espagne, fait escale au Maroc et en Tunisie et termine son voyage en Italie, l'article 24 *bis*, paragraphe 2, ne s'appliquera pas puisque le voyage ne se déroule pas au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée dans la Communauté.

Dans ce cas, si des services (des services d'itinérance, par exemple) fournis à bord nécessitent la présence physique du preneur, l'article 24 *bis*, paragraphe 1, devra être utilisé, autrement dit la localisation physique du bateau au moment de la fourniture du service sera déterminante. Dans la pratique, dans l'exemple d'un navire de croisière qui part d'Espagne, fait escale au Maroc et en Tunisie et termine son voyage en Italie, la TVA espagnole s'appliquera dans les eaux territoriales espagnoles; la TVA italienne s'appliquera dans les eaux territoriales italiennes; aucune TVA européenne ne s'appliquera dans les eaux territoriales en dehors de l'Union.

Cela étant, lorsqu'un preneur achète ces services auprès de son opérateur habituel dans le cadre d'un ensemble global de services mobiles, il est clair que ces services relèvent exclusivement de l'article 24 *ter*, point b), et que le code national de la carte SIM du preneur sera déterminant.

7.4.2. Présomptions applicables aux seules prestations B2C

L'article 24 *ter* prévoit des présomptions réfragables applicables à certaines prestations visées à l'article 58 de la directive TVA. Les présomptions s'appliquent uniquement aux prestations B2C.

Leur champ d'application est limité et exclut par conséquent les prestations entre entreprises (B2B), y compris les cas d'utilisation mixte dans lesquels l'article 44 de la directive TVA s'applique.

Le prestataire doit évaluer l'applicabilité de chaque présomption sur la base des informations disponibles (les informations dont un prestataire dispose ou devrait disposer, par exemple). Par conséquent, il est possible que ces présomptions particulières ne

s'appliquent pas à certains services en raison du manque d'informations disponibles sur la manière dont ils ont été fournis au preneur. Dans certains cas, il peut s'agir de certains services OTT¹⁴, mais d'autres services peuvent également être concernés.

7.4.2.1. Prestations numériques par l'intermédiaire d'une ligne fixe

L'article 24 *ter*, point a), porte sur des situations dans lesquelles des services sont fournis au preneur (personne non assujettie) par l'intermédiaire d'une ligne fixe raccordée à un bâtiment. Comme il s'agit normalement du lieu où le service sera utilisé, il est présumé qu'il s'agit du lieu d'appartenance du preneur.

Le champ d'application de cette présomption n'est pas limité, mais s'applique à toutes les prestations de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques effectuées par l'intermédiaire d'une ligne fixe. Pour que la présomption s'applique, la prestation doit être fournie à une personne non assujettie par l'intermédiaire de sa ligne fixe. Par conséquent, il faut un lien entre la ligne fixe et ledit preneur pour indiquer que le lieu d'installation de la ligne fixe correspond en effet au lieu d'appartenance du preneur. Cela comprend une ligne fixe résidentielle (que l'installation soit faite pour le propriétaire du bâtiment ou pour un locataire) ou une ligne semblable (quand l'installation est faite dans un bâtiment utilisé par une personne non assujettie pour ses activités), mais pas les situations dans lesquelles le lieu d'installation de la ligne fixe sert à l'exercice des activités d'une entreprise.

Autrement dit, lorsque des services sont fournis à un preneur par l'intermédiaire de sa ligne fixe, il est présumé que le preneur se trouve effectivement à cet endroit et le prestataire peut se fier à cette information (que la ligne fixe appartienne au prestataire ou à un tiers), sauf s'il peut réfuter cette présomption sur la base de trois éléments de preuve. Si, par exemple, les services sont fournis par l'intermédiaire d'une ligne fixe installée dans une maison de vacances, mais que le prestataire dispose de trois éléments de preuve non contradictoires qui indiquent que le preneur est établi ou a sa résidence à un autre endroit (l'adresse de facturation, les coordonnées bancaires ou d'autres informations commerciales pertinentes désignant un autre État membre que celui de la ligne fixe, par exemple), alors le prestataire peut réfuter la présomption. Lorsque le prestataire réfute la présomption, la prestation est réputée fournie à l'endroit indiqué par les trois éléments de preuve.

Si, dans un endroit donné, outre la ligne fixe, un décodeur ou une carte de décryptage sont également utilisés pour fournir les services, la présomption qui repose sur la ligne fixe prévaut.

7.4.2.2. Prestations numériques à partir de réseaux mobiles

L'article 24 *ter*, point b), s'applique aux situations dans lesquelles le preneur (personne non assujettie) utilise une carte SIM pour recevoir des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques (qu'il s'agisse de crédits prépayés ou de services post-payés).

Une carte SIM sera principalement utilisée dans le pays désigné par le code mobile national de la carte, c'est pourquoi le pays d'émission de la carte SIM est essentiel pour établir le lieu d'appartenance du preneur en vue de déterminer le lieu de prestation. Il est

¹⁴ Une définition des services OTT figure au [point 1.6](#).

présupposé qu'il s'agit du lieu où le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle.

Cette présomption est particulièrement utile lorsqu'une carte SIM fonctionne avec des crédits prépayés, car ces crédits peuvent servir d'autres fins que payer pour les appels téléphoniques ou l'accès à l'internet¹⁵ et le prestataire des crédits ne peut savoir à l'avance de quelle manière le preneur utilisera ces crédits.

Dans les deux cas (crédits prépayés et services post-payés), le prestataire peut réfuter la présomption s'il dispose de trois éléments de preuve non contradictoires qui indiquent que le preneur est établi à un autre endroit.

7.4.2.3. Prestations numériques par l'intermédiaire d'un décodeur

L'article 24 *ter*, point c), dispose que lorsqu'un décodeur ou un dispositif similaire ou une carte de décryptage est nécessaire pour recevoir les services, il est présumé que le lieu d'appartenance du preneur (personne non assujettie) correspond au lieu où se trouve ce dispositif ou au lieu où la carte de décryptage est envoyée en vue d'y être utilisée. La présomption ne s'applique pas lorsque le dispositif est vendu et que le prestataire ne sait pas et ne peut pas savoir, où il se trouvera, et lorsque la carte de décryptage est vendue, mais pas envoyée au preneur. Si, dans un lieu donné, une ligne fixe est utilisée en combinaison avec un dispositif ou une carte de décryptage pour permettre la fourniture des services, alors la présomption visée à l'article 24 *ter*, point a), s'applique.

7.4.2.4. Autres prestations numériques

Toutes les prestations de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques ne relevant pas d'une présomption particulière [visées à l'article 24 *bis* ou à l'article 24 *ter*, points a), b) ou c)] sont couvertes par l'article 24 *ter*, point d). Selon cette présomption, il est présumé que le lieu d'appartenance du preneur correspond au lieu identifié par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires.

Cette présomption générale ne s'applique que s'il n'est pas possible d'utiliser une présomption particulière. Par conséquent, si le prestataire n'a pas recueilli ou n'aurait pas pu recueillir (dans des conditions commerciales normales) des informations ou des preuves qui auraient validé l'application de la présomption particulière, il doit passer outre et appliquer la présomption générale. Par exemple, si un service peut être fourni par l'intermédiaire d'au moins deux canaux différents (une ligne fixe ou des réseaux mobiles) et que le prestataire ne peut pas savoir et n'aurait pas pu savoir lequel de ces canaux le preneur a effectivement utilisé pour recevoir le service, il convient de choisir la présomption générale.

Cette présomption générale est directement liée à l'article 24 *septies* et offre davantage de certitudes au prestataire au moment de déterminer le lieu d'imposition. Il incombe au prestataire de décider quels sont les deux éléments de preuve non contradictoires qu'il considère les plus fiables pour déterminer le lieu d'appartenance du preneur (voir également le [chapitre 9](#)). Le juste équilibre est trouvé entre l'obligation de veiller à ce que

¹⁵ La présomption relative au code national de la carte SIM ne s'applique qu'aux prestations de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques pour établir le lieu d'imposition, et non aux autres prestations pour lesquelles les crédits prépayés pourraient faire office de mode de paiement.

la charge de la preuve ne soit pas disproportionnée et la nécessité d'éviter toute manipulation ou fraude. La perception peut varier selon chaque partie prenante. Il est important qu'il soit facile et possible pour les entreprises de se mettre en conformité. D'autre part, il est également important que les États membres disposent de suffisamment de garanties que les services sont imposés au bon endroit.

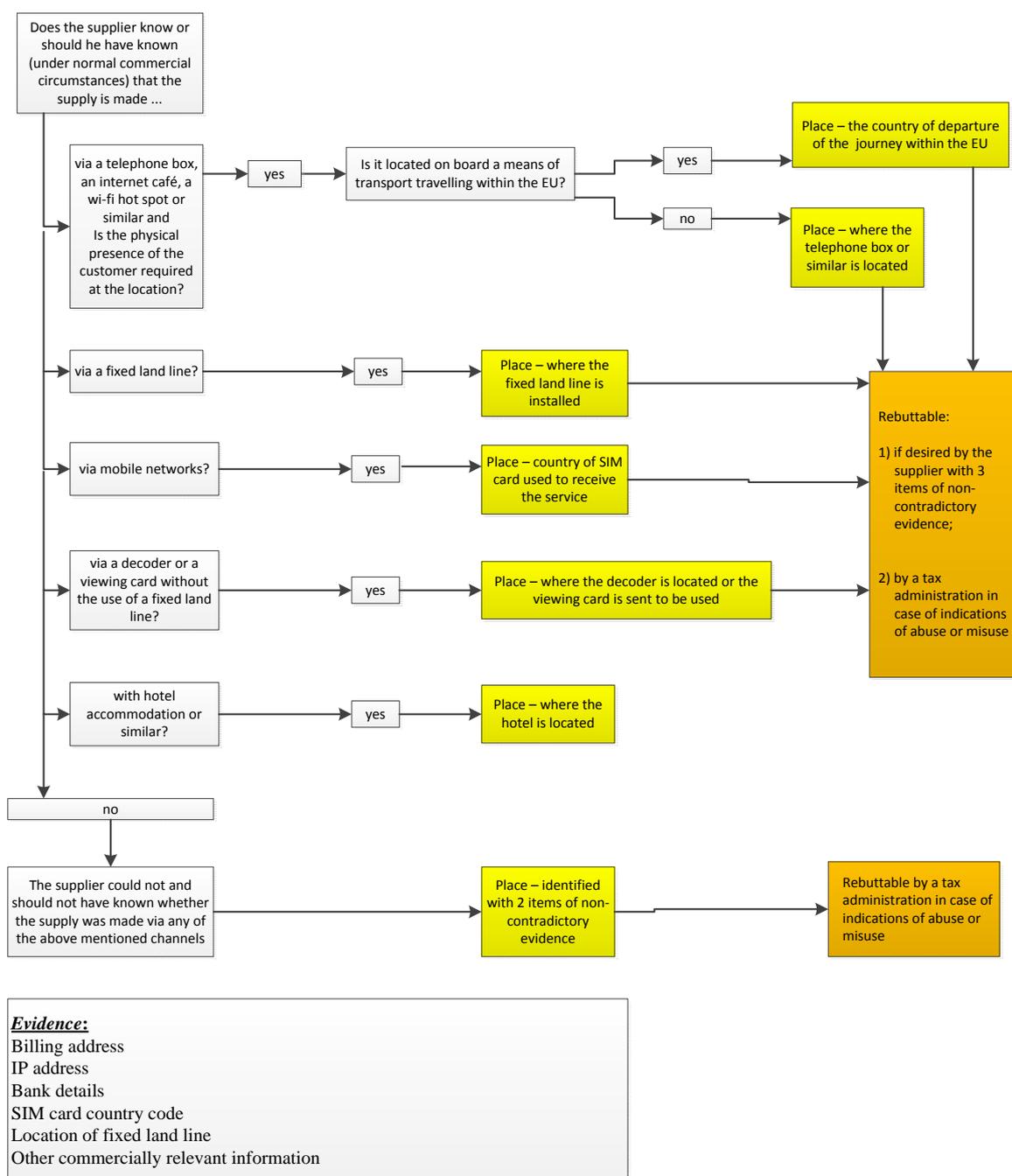
Même si, dans certains cas, il peut être difficile pour le prestataire de trouver plus d'un élément de preuve, il convient de souligner que toutes les informations commerciales pertinentes peuvent servir de preuves, ce qui devrait laisser une marge suffisante au prestataire pour déterminer correctement la localisation du preneur. L'administration fiscale pourra contester l'évaluation du prestataire seulement s'il existe des indications d'abus ou de fraude de ce dernier (voir également le [chapitre 8](#)).

Cette présomption, qui fait office de «clause fourre-tout», présente l'intérêt d'être parée pour l'avenir, ce qui devrait permettre de tenir compte des nouveaux services et des technologies émergentes.

7.5. Questions spécifiques découlant de ces dispositions

7.5.1. Quelle est l'interaction entre les différentes présomptions? – le graphique

Le graphique décisionnel suivant illustre l'interaction et indique les présomptions pour chaque type de prestation:



7.5.2. À quoi fait référence une zone d'accès sans fil?

Voir le glossaire au point 1.6.

7.5.3. La présomption relative aux prestations dans un endroit physique s'applique-t-elle aux services prépayés?

Non, puisque normalement ces services ne nécessitent pas la présence physique du preneur pour être fournis. Par conséquent, lorsque l'accès à une zone d'accès sans fil par exemple ne se limite pas à un lieu précis, l'article 24 bis ne s'applique pas.

7.5.4. Quelle présomption prévaut en cas de conflit éventuel entre les présomptions?

Dans certains cas, il est possible que les différentes présomptions visées aux articles 24 bis et 24 ter entrent en conflit. Puisque chaque présomption se rapporte aux services de

télécommunication, aux services de radiodiffusion et de télévision et aux services électroniques, une certaine confusion pourrait naître quant à la présomption à utiliser.

Avant de répondre à la question de l'existence éventuelle d'un conflit entre les présomptions et, le cas échéant, de la présomption qui prévaut, une première démarche consiste à réaliser une évaluation factuelle de la prestation. À cet effet, le prestataire est tenu d'utiliser toutes les informations disponibles. Cette obligation porte également sur les informations dont il aurait dû avoir connaissance (voir également le [chapitre 9](#)).

Le problème se pose uniquement si une seule et même prestation de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision ou de services électroniques remplit les conditions visées par deux présomptions distinctes.

Pour les prestations fournies par l'intermédiaire d'une ligne fixe [article 24 *ter*, point a)] qui nécessitent également un décodeur [article 24 *ter*, point c)], le règlement d'exécution TVA dispose clairement que la présomption relative à la ligne fixe prévaut.

De plus, en cas de doute sur l'application de l'une des présomptions particulières [article 24 *bis* et article 24 *ter*, points a) à c)] ou de la présomption générale [article 24 *ter*, point d)], la présomption particulière l'emporte toujours.

Exemple: un consommateur final achète une application dans une boutique d'applications par l'intermédiaire de son compte de téléphone portable (le montant est perçu ou les crédits sont déduits) et la boutique d'applications est tenue de payer la TVA sur ce service. Dans cette situation, la boutique d'applications peut-elle faire valoir la présomption particulière de l'article 24 *ter*, point b), ou devrait-elle recourir à la présomption générale de l'article 24 *ter*, point d)? La boutique d'applications devrait appliquer une présomption particulière si elle dispose ou aurait dû disposer (dans des conditions commerciales normales) d'informations sur la carte SIM (concrètement, cela supposerait que l'opérateur de télécommunications devrait partager ces informations) et a connaissance ou aurait dû avoir connaissance du fait qu'une application est fournie par l'intermédiaire de réseaux mobiles. Dans le cas contraire, la boutique d'applications est tenue de trouver deux éléments de preuve non contradictoires, conformément à l'article 24 *ter*, point d).

Pour résumer, si le prestataire n'a pas recueilli ou n'aurait pas pu recueillir des informations qui répondraient aux conditions d'application de la présomption particulière, il doit utiliser la présomption générale (voir également le [chapitre 9](#)).

7.5.5. *Comment considérer les prestations fournies par l'intermédiaire d'une carte SIM lorsque le code mobile national désigne également des territoires exclus de l'application de la TVA de l'Union?*

Conformément à la présomption visée à l'article 24 *ter*, point b), l'imposition dépend du code national de la carte SIM. Certains territoires exclus du champ d'application de la directive TVA disposent de codes distincts, alors que d'autres non. Pour ces derniers, la présomption pourrait entraîner que les crédits utilisés sur ces territoires soient soumis à la TVA de l'Union.

Il est difficile de savoir comment la présomption permettrait d'éviter ce problème, dans la mesure où lors de la vente des crédits, il est impossible de savoir avec exactitude où les crédits seront utilisés (par exemple, en Espagne continentale ou dans les îles Canaries).

Le prestataire pourrait réfuter la présomption s'il dispose de trois éléments de preuve non contradictoires permettant de démontrer que le lieu d'appartenance du preneur se trouve effectivement en dehors de l'Union. Ce principe reste toutefois subordonné à l'application éventuelle de la règle de l'utilisation ou de l'exploitation effectives visée à l'article 59 *bis* de la directive TVA.

7.5.6. *Comment comprendre la référence à une «ligne fixe»?*

Il y a lieu de ne pas interpréter la notion de «ligne fixe» de manière trop restrictive afin de pouvoir couvrir les nouvelles technologies.

Voir le glossaire au point 1.6.

8. REFUTATION DES PRESOMPTIONS (ARTICLE 24 *QUINQUIES*)

8.1. Disposition applicable

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 24 quinquies](#) (sous-section 3 *ter*)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

8.2. Contexte

Afin de préciser le traitement fiscal applicable aux prestations de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques à des particuliers (à partir du 1^{er} janvier 2015), des présomptions relatives au lieu d'appartenance du preneur ont été mises en place. Ces présomptions figurent aux articles 24 *bis* et 24 *ter* de la sous-section 3 *bis*.

8.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

Toutes les présomptions prévues à la sous-section 3 *bis* peuvent être réfutées. La plupart des présomptions visent à donner des orientations aux prestataires sur le lieu d'imposition lorsqu'il est pratiquement impossible d'établir le lieu d'appartenance du preneur, ou lorsque ce lieu ne peut être établi avec certitude.

La règle de base reste inchangée, à savoir que les services sont imposables à l'endroit où le preneur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle. Lorsque l'on dispose d'informations permettant d'établir le lieu d'appartenance effectif du preneur, la présomption peut toutefois toujours être réfutée.

Dans ce contexte, il convient de préciser les conditions à remplir pour réfuter une présomption et celui qui peut la réfuter.

8.4. À quoi sert la disposition?

L'article 24 *quinquies* précise qu'une présomption peut être réfutée par le prestataire et, dans certaines conditions, par une autorité fiscale. Il est impossible pour le preneur de réfuter une présomption: la détermination du lieu d'imposition effectif incombe au preneur, qui est redevable de la TVA sur les services fournis auprès de l'autorité fiscale appropriée. La disposition indique également le nombre d'éléments de preuve nécessaires pour réfuter une présomption.

8.4.1. Réfutation par le prestataire

Lorsqu'une présomption n'est pas déjà rattachée à la collecte d'éléments de preuve par le prestataire auprès du preneur, la présomption peut être réfutée sur la base de trois éléments de preuve non contradictoires. Cette disposition est utile au regard des présomptions de l'article 24 *bis* et de l'article 24 *ter*, points a), b) et c). Il s'agit de présomptions particulières.

Dans le cadre de l'une de ces présomptions, lorsqu'un prestataire dispose de suffisamment d'éléments de preuve indiquant que le preneur est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle à un autre endroit, il peut réfuter la présomption.

Un prestataire n'est pas obligé de réfuter une présomption. Même si des éléments de preuve semblent indiquer le contraire, le prestataire peut, dans le but de déterminer le lieu d'appartenance du preneur, décider de se fier à la présomption et ne tenir aucun compte des éléments de preuve contraires.

Dans le cas des prestations ne relevant d'aucune de ces présomptions particulières, des éléments de preuve sont nécessaires pour déterminer le lieu d'appartenance du preneur. La présomption générale visée à l'article 24 *ter*, point d), s'applique à ces cas.

Lorsque ni l'article 24 *bis* ni l'article 24 *ter*, points a) à c), ne s'appliquent, la présomption veut que le preneur soit établi, ait son domicile ou ait sa résidence habituelle à l'endroit désigné par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires qu'il a réunis. En fixant le nombre d'éléments de preuve à deux dans l'article 24 *ter*, point d), la présomption générale laisse déjà une marge d'ajustement lorsque plus de deux éléments de preuve sont disponibles. Par conséquent, la réfutation visée à l'article 24 *quinquies* n'est pertinente que pour les présomptions particulières.

8.4.2. Réfutation par une autorité fiscale

Des présomptions ont été établies pour préciser le traitement fiscal applicable aux prestations à des particuliers (B2C) imposables à l'endroit où le preneur est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle. Il est important que le prestataire sache qu'il peut se fier à une présomption.

Dans un souci de sécurité juridique, une autorité fiscale a la possibilité de réfuter une présomption dans les limites des situations dans lesquelles il existe des indications **d'abus ou de fraude du prestataire**. Ce peut être le cas lorsqu'un prestataire adopte une pratique qui entraîne la détermination incorrecte du lieu de prestation pour une partie non négligeable des preneurs, même si cette pratique ne se traduit pas nécessairement par un avantage fiscal évident pour le prestataire ou les preneurs. Ne sont toutefois visés que les actes délibérés ou les cas de négligence de la part du prestataire, à l'exclusion des erreurs commises de bonne foi.

Exemple: on peut considérer qu'il y a abus ou fraude si un opérateur de réseau mobile virtuel¹⁶ établi dans l'État membre A, où le taux de TVA est bas, commercialise des services de téléphonie mobile pour des preneurs établis dans l'État membre B, où le taux de TVA est élevé, par l'émission et la vente à des preneurs de cartes SIM dotées du code national de l'État membre A.

Une autorité fiscale peut réfuter toutes les présomptions lorsqu'il existe des indications d'abus ou de fraude du prestataire, y compris la présomption générale qui autorise le prestataire à déterminer la localisation du preneur sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires. En cas de manipulation de cet élément de preuve, l'autorité fiscale peut décider de réfuter la présomption.

¹⁶ Un opérateur de réseau mobile virtuel est un prestataire de services de communication sans fil qui n'est pas propriétaire de l'infrastructure de réseau sans fil par laquelle les services sont fournis aux preneurs.

La disposition ne mentionne pas en particulier l'élément de preuve qu'une autorité fiscale pourrait utiliser pour réfuter une présomption. L'article 24 *septies* dresse une liste d'éléments de preuve, mais étant donné que seules des indications d'abus ou de fraude peuvent justifier de réfuter la présomption, l'autorité fiscale ne souffre aucune restriction dans son utilisation des éléments de preuve.

Le fait de fournir et de vérifier des éléments de preuve concernant le lieu d'appartenance effectif du preneur représenterait, dans certains cas, une charge disproportionnée ou pourrait poser des problèmes en matière de protection des données. C'est pourquoi la réfutation doit être limitée autant que possible, a fortiori lorsque la prestation de services revêt un caractère occasionnel, implique généralement des montants de faible importance et requiert la présence du preneur, comme dans le cas des prestations visées par la présomption de l'article 24 *bis*.

8.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition

8.5.1. Lorsqu'une présomption s'applique, le prestataire est-il tenu de chercher d'autres éléments de preuve?

Les articles 24 *bis* et 24 *ter* prévoient la possibilité d'émettre des présomptions concernant le lieu d'appartenance du preneur. Le prestataire peut se fier à la présomption applicable pour déterminer le lieu du preneur (pour autant que les conditions de cette présomption soient remplies), à moins qu'il ne décide de réfuter la présomption au titre de l'article 24 *quinquies*.

Le prestataire n'est pas tenu de chercher d'autres éléments de preuve ni d'entreprendre un examen des éléments de preuve déjà disponibles, sauf s'il le décide. Dans le seul cas où il décide de réfuter la présomption, il est tenu, en application de l'article 24 *quinquies* d'utiliser trois éléments de preuve non contradictoires. Dans les deux cas (utilisation de la présomption ou réfutation par le prestataire), une autorité fiscale ne pourra réfuter l'évaluation du prestataire que s'il existe des indications d'abus ou de fraude commis par celui-ci.

8.5.2. Les présomptions peuvent-elles toujours être réfutées?

En règle générale, toutes les présomptions de la sous-section 3 *bis* peuvent être réfutées conformément à l'article 24 *quinquies*.

La réfutation des présomptions comporte toutefois certaines limites, en particulier lorsque l'article 24 *bis* s'applique.

L'article 24 *bis* dispose que, lorsque les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques sont fournis à certains endroits physiques où il est extrêmement difficile pour le prestataire de connaître l'identité du preneur ou de vérifier son lieu d'appartenance effectif, le preneur est réputé se trouver à cet endroit

L'article 24 *bis* complète le considérant 10 du règlement (UE) n° 1042/2013 selon lequel la réfutation représenterait une charge disproportionnée ou pourrait poser des problèmes en matière de protection des données si la prestation de services revêt un caractère occasionnel, implique généralement des montants de faible importance et requiert la présence du preneur.

Sur le plan pratique, dans la majorité des cas visés à l'article 24 *bis*, chaque prestation effectuée à ces endroits revêtira un caractère occasionnel et impliquera des montants de très faible importance. C'est pourquoi il a été convenu que, normalement, une règle «de minimis»¹⁷ s'appliquerait à ces cas. Cette règle devrait éviter une charge disproportionnée aux entreprises qui, à défaut, devraient vérifier l'existence d'éléments de preuve permettant de réfuter la présomption et ce, pour chaque service fourni à ces endroits.

8.5.3. Peut-on réfuter la présomption visée à l'article 24 bis lorsque la prestation est destinée à un assujetti?

Les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques fournis à un assujetti sont imposables à l'endroit où ledit assujetti est établi. Si le prestataire fournit ces services à l'endroit où il se trouve et si la présence physique de l'assujetti est requise pour que les services lui soient fournis, la présomption de l'article 24 *bis* s'appliquera néanmoins et le prestataire devrait pouvoir s'y fier.

Pour réfuter cette présomption, il convient de compléter cette disposition par l'article 24 *quinquies*, paragraphe 1.

L'article 24 *quinquies*, paragraphe 1, fait référence à l'article 58 de la directive TVA dans le seul but d'énumérer les trois types de services concernés — services de télécommunication, services de radiodiffusion et de télévision et services électroniques. Cette mention ne limite pas l'application de la disposition aux seules personnes non assujetties (consommateurs finaux) et couvre également les personnes assujetties dans la mesure où l'article 24 *bis* s'applique.

Il est dès lors possible de réfuter la présomption si le preneur fournit suffisamment d'éléments de preuve acceptés par le prestataire, même si la portée de cette réfutation est limitée, étant donné que cette présomption est perçue comme une règle «de minimis» (voir également le [point 8.5.2](#)).

8.5.4. La présomption visée à l'article 24 bis peut-elle être réfutée lorsqu'un État membre applique la règle de l'utilisation ou de l'exploitation effectives visée à l'article 59 bis de la directive TVA?

La règle de l'utilisation ou de l'exploitation effectives (visée à l'article 59 *bis* de la directive TVA) déroge à la règle générale selon laquelle le lieu de prestation des services doit être établi conformément aux articles 44, 45, 56, 58 et 59 de la directive TVA (l'article 58 s'applique à compter du 1^{er} janvier 2015).

L'article 59 *bis* de la directive TVA dispose que pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence, les États membres peuvent décider de déplacer le lieu de prestation des services. Les États membres peuvent considérer le lieu de prestation de ces services ou de certains d'entre eux, s'il est situé sur leur territoire, comme étant situé en dehors de l'Union, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives des services s'effectuent en dehors de l'Union, et vice versa.

La présomption visée à l'article 24 *bis* permet à un prestataire de présumer que le preneur est établi, à son domicile ou à sa résidence habituelle à l'endroit où les services lui sont

¹⁷ Le terme «de minimis» décrit généralement une entité trop petite ou insignifiante pour être prise en considération. Le terme trouve son origine dans l'expression latine «de minimis non curat lex» qui signifie que la loi méconnaît les questions insignifiantes.

fournis par le prestataire et où le preneur est présent en personne, car sa présence physique est nécessaire pour que les services lui soient fournis.

Dès lors que la présence physique du preneur à cet endroit est nécessaire pour que les services lui soient fournis, il convient de présumer que ces services y sont effectivement utilisés ou exploités. Les services effectivement utilisés ou exploités dans un autre endroit sont vraisemblablement les services fournis ultérieurement par un prestataire de services différent de celui qui fournit le service à l'endroit physique. Ces services ultérieurs (les téléchargements effectués sur l'internet, par exemple) appelés «services OTT» (voir le glossaire au [point 1.6](#)) sont exclus de la présomption.

En se fondant sur l'hypothèse sous-jacente de l'utilisation ou de l'exploitation effectives des services à l'endroit où ils sont fournis, la présomption pourra être réfutée au motif que les services sont effectivement utilisés ou exploités dans un autre endroit dans un nombre de cas très limité, le cas échéant.

9. ÉLÉMENTS DE PREUVE PERMETTANT DE DETERMINER LA LOCALISATION DU PRENEUR ET DE REFUTER DES PRESOMPTIONS (ARTICLE 24 SEPTIES)

9.1. Dispositions applicables

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 24 septies](#) (sous-section 3 quater)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

9.2. Contexte

À partir du 1^{er} janvier 2015, la prestation de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques sera imposée, en toutes circonstances, à l'endroit où le preneur est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle.

Des présomptions réfragables relatives à la localisation du preneur ont été mises en place pour préciser le traitement fiscal applicable aux prestations à des particuliers (B2C).

9.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

Des présomptions particulières sont établies, accompagnées d'orientations concernant la détermination du lieu d'imposition lorsqu'il est pratiquement impossible d'établir le lieu d'appartenance du preneur, ou lorsque ce lieu ne peut être établi avec certitude. Le prestataire peut réfuter chaque présomption particulière sur la base de trois éléments de preuve non contradictoires.

Lorsqu'aucune présomption particulière ne s'applique, il est présumé que le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle à l'endroit identifié comme tel par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires.

Dans ce contexte, il était nécessaire de préciser le type d'élément de preuve susceptible d'être utilisé pour déterminer le lieu d'appartenance du preneur ou pour réfuter une présomption.

9.4. À quoi sert la disposition?

Pour les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision ou les services électroniques, l'article 24 septies énumère des éléments de preuve que le prestataire doit utiliser en particulier pour déterminer le lieu où le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle, ou qu'il peut utiliser pour déterminer le lieu d'appartenance effectif du preneur.

Cette disposition s'applique lorsque, conformément à l'article 24 ter, point d), il est présumé que le lieu d'appartenance du preneur correspond au lieu identifié comme tel par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires. Elle s'applique également lorsque, sur la base de trois éléments de preuve non contradictoires, le prestataire souhaiterait réfuter l'une des présomptions particulières.

La liste des éléments de preuve est indicative: le mot «notamment» sert à garantir que les États membres et les entreprises comprennent parfaitement qu'il s'agit d'une liste indicative et non exhaustive. Les entreprises appliquent différents modèles commerciaux et les éléments de preuve qu'elles rassemblent au sujet de leurs clients peuvent varier.

C'est pourquoi la liste inclut également une référence à d'«autres informations commerciales pertinentes». Cette référence permet d'utiliser d'autres informations qui ne figurent pas expressément dans la liste comme des éléments de preuve permettant de déterminer le lieu d'appartenance du preneur et de réfuter des présomptions.

Aucun élément de preuve ne convient à toutes les entreprises et il n'est pas non plus nécessairement opportun d'utiliser les mêmes éléments de preuve en toutes circonstances. Par conséquent, la liste ne donne la priorité à aucun des éléments de preuve énumérés. De cette manière, les entreprises disposent d'une marge de manœuvre suffisante afin que les modifications auxquelles elles devront faire face à l'horizon 2015 soient réduites au minimum.

9.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition

9.5.1. À quoi font référence les «autres informations commerciales pertinentes»?

La liste des éléments de preuve visée à l'article 24 *septies* inclut une référence à «d'autres informations commerciales pertinentes». Cette référence se justifie par le fait que les entreprises appliquent des modèles commerciaux très différents et offre à celles-ci une plus grande souplesse pour appliquer ces dispositions sur le plan pratique.

Il ne peut être exclu que dans certains cas, les seuls éléments de preuve disponibles seront ces «autres informations commerciales pertinentes». Cela ne veut pas dire qu'un seul élément de preuve suffira à lui seul à déterminer le lieu d'appartenance du preneur. Au contraire, l'ensemble des informations commerciales pertinentes (deux éléments distincts ou plus) pourrait servir de pièces justificatives en général — lorsqu'elles sont prises en considération globalement — concernant le preneur et son lieu d'appartenance.

Dans une telle situation, le choix du prestataire doit tenir compte de la fiabilité des informations disponibles. Le prestataire doit également être en mesure de justifier la raison pour laquelle ces informations présentent un intérêt pour lui.

Il serait impossible de citer tous les différents éléments désignés par d'«autres informations commerciales pertinentes». Comme il a été dit précédemment, les modèles commerciaux diffèrent considérablement et un élément fiable pour l'un de ces modèles pourrait s'avérer très peu fiable pour un autre modèle.

Certains des éléments qui, en fonction du contexte dans lequel les activités commerciales concrètes sont menées, pourraient être utilisés en tant qu'«autres informations commerciales pertinentes», figurent ci-après:

(1) Mécanismes de paiement uniques — lorsqu'un preneur utilise l'un des modes de paiement propre à un État membre donné, il transmet de cette manière des informations précises qui désignent l'État membre dans lequel la prestation a eu lieu. Ces informations peuvent indiquer le lieu d'appartenance du preneur.

(2) Historique des achats du consommateur — lorsqu'un preneur entretient une relation suivie avec une entreprise, les opérations antérieures consignées peuvent servir

d'indicateur fiable des opérations à venir. Ces renseignements incluent l'adresse IP historique du preneur, l'adresse de facturation, l'endroit où l'essentiel de la consommation a lieu, etc.

(3) Point de vente de cartes cadeaux — lorsqu'une carte cadeau est vendue à un preneur physiquement présent dans l'établissement de détail, il est probable que le preneur est un ressortissant du pays dans lequel l'établissement se situe.

(4) Cartes cadeaux limitées à un pays — lorsqu'une carte cadeau est limitée à un pays et ne peut être utilisée que dans le pays d'émission (restriction clairement indiquée sur la carte), l'État membre dans lequel la carte est limitée peut être révélateur du lieu d'appartenance du preneur de la même manière qu'un café ou un hôtel qui vend un accès sans fil dans un lieu public est considéré comme l'endroit où se trouve le preneur.

(5) Documentation des tiers prestataires de services de paiement — dans de nombreux pays, les prestataires de services de paiement vérifient au moins une partie de l'adresse de facturation d'un mode de paiement avant d'approuver l'opération. En général, ces informations ne sont pas partagées avec le client du prestataire de services de paiement (à savoir le vendeur des services électroniques) pour des raisons de protection des données et de sécurité. Néanmoins, lorsque le prestataire de services de paiement partage ces informations avec le prestataire du service acheté, ces informations peuvent être utilisées en tant qu'«autres informations commerciales pertinentes».

(6) Autocertification du preneur — lorsque l'abonné apporte la confirmation (au cours du processus d'achat en ligne) de son pays, de ses coordonnées bancaires (en particulier, les renseignements relatifs à la localisation du compte bancaire) et des coordonnées de sa carte de crédit, ces informations peuvent être considérées comme des «informations commerciales pertinentes».

9.5.2. Que peut-on considérer ou non comme une «adresse de facturation»?

L'article 24 *septies* mentionne l'adresse de facturation comme élément de preuve permettant de déterminer le lieu d'appartenance effectif du preneur ou de réfuter la présomption applicable. Il vise à aider le prestataire à localiser avec précision l'endroit où le preneur est établi, à son domicile ou sa résidence habituelle.

Pour ces raisons, une adresse électronique à laquelle une facture électronique est envoyée, considérée par beaucoup comme une adresse de facturation, ne peut servir d'élément de preuve à cet égard. Pour les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision ou les services électroniques, bien que l'adresse IP ne puisse faire office d'adresse de facturation, elle est admise en tant qu'élément de preuve valable qui peut aider le prestataire à identifier le preneur.

Par ailleurs, une adresse postale (boîte postale) ne doit pas être considérée comme suffisante pour déterminer le lieu d'appartenance d'un preneur non assujéti. Ce point de vue correspond l'approche adoptée à l'égard des assujettis à l'article 10, paragraphe 3.

9.5.3. Quel est le lien entre l'article 24 septies (liste d'éléments de preuve) et l'article 24 quinquies, paragraphe 1, (réfutation d'une présomption particulière par le prestataire)?

La liste des éléments de preuve visée à l'article 24 *septies* n'a d'importance que lorsqu'un prestataire souhaite réfuter l'une des présomptions particulières déterminant le lieu

d'appartenance du preneur visées à l'article 24 *bis* et à l'article 24 *ter*, points a) à c)¹⁸. C'est dans ce seul contexte que les éléments de preuve énumérés à l'article 24 *septies* peuvent être utilisés pour réfuter la présomption.

9.5.4. De quel niveau de détail le prestataire a-t-il besoin pour vérifier les éléments de preuve?

Conformément à l'article 23, pour établir le lieu d'appartenance du preneur, le prestataire doit s'appuyer sur les informations factuelles fournies par le preneur, qu'il vérifie au moyen de mesures de sécurité commerciales normales telles que celles relatives aux contrôles d'identité ou des paiements.

Il convient d'admettre que les «vérifications de sécurité commerciales normales» dans de nombreux cas ne permettent pas de déterminer avec un degré de précision absolu le lieu d'appartenance de chaque preneur.

Dans de nombreux cas, le preneur entretient une relation régulière avec le prestataire. Dans ces cas-là, il semble raisonnable qu'après la vérification initiale plus approfondie des renseignements relatifs au preneur par le prestataire (contrôle de l'adresse, de la carte de crédit, etc., en particulier au moment de l'ouverture d'un compte auprès de l'entreprise), ce dernier ne soit pas tenu de les vérifier à nouveau pour chaque opération différente. Lors des achats suivants (en particulier les achats fréquents), les preneurs pourront simplement passer une commande et le prestataire sera en mesure d'utiliser les informations relatives à la localisation et au paiement qu'il a reçues et vérifiées précédemment.

Reste qu'une vérification préalable doit avoir lieu de manière régulière (conformément aux pratiques commerciales habituelles), sans qu'elle soit nécessaire pour chaque nouvel achat.

9.5.5. Quand faut-il disposer de deux éléments de preuve non contradictoires et quand faut-il en disposer de trois?

Deux éléments de preuve non contradictoires sont nécessaires dans tous les cas où aucune des présomptions particulières relatives aux services de télécommunication, aux services de radiodiffusion et de télévision et aux services électroniques (visées à l'article 24 *bis* et à l'article 24 *ter*, points a) à c)¹⁹) ne peut être appliquée.

Toutes les autres prestations visées à l'article 58 de la directive TVA relèvent de l'article 24 *ter*, point d), qui dispose que deux éléments de preuve non contradictoires sont nécessaires pour déterminer le lieu d'appartenance du preneur.

Trois éléments de preuve non contradictoires sont nécessaires seulement lorsque le prestataire souhaite réfuter l'une des présomptions particulières prévues à l'article 24 *bis* ou de l'article 24 *ter*, points a) à c).

Par conséquent, lorsque l'une des présomptions prévues à l'article 24 *bis* ou de l'article 24 *ter*, points a) à c), peut s'appliquer, ladite présomption servira à déterminer le lieu

¹⁸ Le champ d'application des présomptions particulières visées à l'article 24 *bis* ou à l'article 24 *ter*, points a), b) ou c), est décrit plus en détails au [chapitre 7](#).

¹⁹ Le champ d'application des présomptions particulières visées à l'article 24 *bis* ou à l'article 24 *ter*, points a), b) ou c), est décrit plus en détails au [chapitre 7](#).

d'appartenance du preneur, sauf si le prestataire souhaite la réfuter à l'aide de trois éléments de preuve non contradictoires.

Lorsqu'aucune présomption particulière ne peut s'appliquer, le lieu d'appartenance du preneur est déterminé au moyen de deux éléments de preuve non contradictoires.

En tout état de cause, il convient de garder à l'esprit que les éléments de preuve doivent être différents et ne doivent pas faire double emploi. Par exemple, lorsqu'un preneur donne une adresse de facturation et confirme lui-même cette adresse ultérieurement, cela ne peut constituer qu'un seul élément de preuve. Il en va de même lorsque le preneur donne ses coordonnées bancaires qui, à leur tour, désignent un mécanisme de paiement unique ou sont confirmées par le prestataire de services de paiement, ou lorsqu'une adresse IP et la géolocalisation désignent un seul et même endroit. Dans ces cas-là, il y a lieu de considérer que le prestataire dispose d'un seul élément de preuve.

9.5.6. Que faire si les éléments de preuve sont contradictoires?

Il peut arriver que certaines entreprises rassemblent quatre éléments d'information ou plus qui constituent deux (ou plus) ensembles distincts d'éléments de preuve non contradictoires indiquant des lieux d'appartenance différents pour le preneur. Il convient de souligner qu'il incombe au prestataire de décider les éléments de preuve qu'il recueille et, par la suite, en cas de contradiction entre les informations obtenues, les éléments qu'il estime les plus pertinents sur le plan commercial pour déterminer avec le plus de précision le lieu d'appartenance du preneur.

À cet égard, les critères pour déterminer le lieu d'appartenance du preneur figurent à l'article 24. Lorsque les services en question sont fournis à une personne morale non assujettie, la priorité est donnée à l'endroit où les fonctions de l'administration centrale de ladite personne sont exercées [point a)]. Tel est le cas à moins que des éléments de preuve indiquent que le service est utilisé dans un autre établissement de cette personne morale non assujettie.

Dans le cas d'une prestation à une personne physique, la priorité est donnée à la résidence habituelle de ladite personne [point b)]. Le domicile ne doit intervenir que lorsque des éléments de preuve indiquent que les services y sont utilisés.

Le prestataire devra décider quels sont les éléments de preuve les plus fiables pour déterminer le lieu d'appartenance du preneur dans le cadre de son activité concrète. Par exemple, lorsqu'une politique tarifaire universelle s'applique, à savoir quand le même prix est perçu quel que soit le pays du preneur, les consommateurs n'ont aucune raison de dissimuler leur lieu d'appartenance à des fins fiscales. Dans ce cas, l'adresse de facturation transmise par le preneur apparaît donc comme un indicateur assez fiable. L'historique des achats du consommateur peut également s'avérer utile lorsque l'on dispose de plusieurs ensembles d'éléments de preuve en raison d'achats effectués au cours d'un voyage (vacances, déplacements professionnels).

En définitive, l'objectif en cas de contradiction consiste à accorder la priorité à l'endroit qui garantit au mieux l'imposition au lieu de consommation effective des services.

Lorsque des éléments de preuve sont contradictoires, il est davantage nécessaire que le prestataire vérifie les informations de manière régulière.

9.5.7. Que faire si le prestataire ne dispose pas de deux éléments de preuve non contradictoires dans le cadre de l'article 24 ter, point d)?

Si un prestataire rencontre des difficultés pour recueillir deux éléments de preuve non contradictoires afin de déterminer le lieu d'appartenance du preneur, il doit néanmoins continuer à chercher d'autres éléments de preuve comme des informations commerciales pertinentes.

En cas de doute, la priorité doit être accordée à l'endroit qui garantit au mieux l'imposition au lieu de consommation effective des services.

9.5.8. Quelles sont les indications d'abus ou de fraude du prestataire mentionnées à l'article 24 quinquies, paragraphe 2?

Il est impossible d'énumérer les indications éventuelles d'abus ou de fraude du prestataire. Les possibilités sont trop nombreuses.

En règle générale, les entreprises ne doivent pas être tenues pour responsables des abus ou des fraudes de leurs clients. Reste que les situations dans lesquelles un prestataire applique une présomption (uniquement) à l'avantage du preneur, ou dans lesquelles le prestataire applique une présomption sur la base d'informations erronées communiquées par le preneur alors qu'il savait ou aurait dû savoir que ces informations étaient inexactes, ne peuvent en soi être exclues de l'application de l'article 24 quinquies, paragraphe 2.

Une autorité fiscale peut également réfuter une présomption s'il existe des indications d'abus ou de fraude, par exemple si le prestataire a entrepris des démarches pour manipuler la présomption et obtenir un traitement préférentiel, entre autres, mais pas seulement, un taux d'imposition inférieur.

9.5.9. Dans quelle mesure un prestataire peut-il se fier aux informations fournies par un tiers (en particulier un prestataire de services de paiement)?

Dans de nombreux cas, les contribuables se fient entièrement aux vérifications effectuées par des tiers partenaires commerciaux, comme des prestataires de services de paiement et d'autres intermédiaires. Il est nécessaire de souligner que la détermination exacte du lieu de prestation incombe au prestataire. Par conséquent, le fait qu'un tiers procède aux vérifications ne dégage pas le prestataire de sa responsabilité en cas d'abus ou de fraude.

9.5.10. Application des règles en matière de protection des données compte tenu des modifications en matière de TVA qui entreront en vigueur en 2015

Le considérant 17 du règlement (UE) n° 1042/2013 dispose que «aux fins du présent règlement, il peut être utile pour les États membres d'adopter des mesures législatives limitant certains des droits et obligations prévus par la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil²⁰ afin de protéger un intérêt économique ou financier important d'un État membre ou de l'Union européenne, y compris en matière monétaire, budgétaire ou fiscale, dans le cas où de telles mesures sont nécessaires et proportionnées compte tenu du risque de fraude et d'évasion fiscales dans les États membres et de la nécessité de garantir la perception correcte de la TVA visée par le présent règlement».

²⁰ [Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données \(JO L 281 du 23.11.1995, p. 31\).](#)

Le traitement des données peut ainsi être «nécessaire au respect d'une obligation légale à laquelle le responsable du traitement²¹ est soumis» [article 7, point c), de la directive 95/46/CE] ou «nécessaire à la réalisation de l'intérêt légitime poursuivi par le responsable du traitement ou par le ou les tiers auxquels les données sont communiquées [...]» [article 7, point f), de la directive 95/46/CE].

Autrement dit, les assujettis concernés devront être en mesure de traiter les données à caractère personnel de leurs clients afin de prouver aux autorités fiscales qu'ils ont appliqué correctement les règles de TVA concernant le lieu de prestation.

En tout état de cause, lorsque les droits à la protection des données sont restreints pour permettre certaines opérations de traitement, les caractéristiques et en particulier la finalité de ce traitement doivent, selon le Contrôleur européen de la protection des données, être indiquées et expressément prévues dans le droit national.

²¹ En vertu de l'article 2, point d), de la directive 95/46/CE, «on entend par "responsable du traitement": la personne physique ou morale, l'autorité publique, le service ou tout autre organisme qui, seul ou conjointement avec d'autres, détermine les finalités et les moyens du traitement de données à caractère personnel; lorsque les finalités et les moyens du traitement sont déterminés par des dispositions législatives ou réglementaires nationales ou communautaires, le responsable du traitement ou les critères spécifiques pour le désigner peuvent être fixés par le droit national ou communautaire;».

10. PRESTATIONS DANS DES HOTELS ET ENDROITS SIMILAIRES (ARTICLE 31 QUATER)

10.1. Disposition applicable

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 31 quater](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

10.2. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

À compter du 1^{er} janvier 2015, le lieu de prestation de tous les services de télécommunication, services de radiodiffusion et de télévision et services électroniques correspondra au lieu d'appartenance du preneur, que ces services soient fournis à un assujetti (d'entreprise à entreprise) ou à un non-assujetti (d'entreprise à particulier).

Dans le cas de prestations dans le secteur hôtelier, il peut être difficile d'établir le statut du preneur ainsi que son lieu d'appartenance. Le prestataire de services d'hébergement s'expose à un risque de redevabilité qu'il convient d'atténuer.

Pour alléger les charges qui pèsent sur les entreprises concernées et préserver les recettes, des orientations étaient nécessaires pour apporter des éclaircissements sur les questions liées au lieu de prestation qui se posent lorsque ces services sont fournis dans le cadre d'un service d'hébergement.

10.3. À quoi sert la disposition?

L'article 31 *quater* apporte une solution pratique et pragmatique en précisant que lorsque les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision ou les services électroniques sont fournis dans le cadre d'un service d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, ces services sont considérés comme étant fournis sur les lieux de prestation concernés.

La disposition s'applique uniquement aux services fournis par un prestataire de services d'hébergement agissant en son nom propre dans le cadre du service d'hébergement fourni par ce prestataire. Pour que l'article 31 *quater* s'applique, des prestations de services distinctes doivent être fournies et le preneur est tenu de payer celles-ci séparément.

Elle concerne les prestations réalisées dans le cadre d'un service d'hébergement dans le secteur hôtelier, mais également dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping. Ces secteurs sont énumérés à l'article 47 de la directive TVA.

11. DELIVRANCE DE BILLETS PAR UN INTERMEDIAIRE (ARTICLE 33 BIS)

11.1. Disposition applicable

La disposition applicable figure dans le règlement d'exécution TVA:

- [article 33 bis](#)

Lorsqu'il est fait référence à un article du règlement d'exécution TVA, la référence à cet acte juridique spécifique est omise et seul l'article est mentionné.

11.2. Contexte

L'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou à des manifestations similaires est imposable à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu. Dans le cas d'un concert, par exemple, ce sera l'endroit où le concert est donné.

Le lieu d'imposition sera identique pour les prestations à une autre entreprise (B2B) ou à un consommateur final (B2C).

11.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

Lorsque l'organisateur d'une manifestation vend des billets d'accès directement au preneur qui souhaite assister à la manifestation, il est clair que la TVA éventuellement due pour les billets devra être acquittée à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu.

Les billets vendus par l'organisateur pourraient être distribués par un intermédiaire. Il se pourrait que l'assujetti qui intervient dans la vente des billets achète et vende effectivement les billets en son nom propre et pour son compte propre. Or, l'intermédiaire peut également agir au nom et pour le compte de l'organisateur ou agir en son nom propre, mais pour le compte de l'organisateur.

Des orientations supplémentaires s'imposaient pour éviter que la perception de la taxe ne soit pas entravée par le mode de distribution des billets.

11.4. À quoi sert la disposition?

Les billets d'accès aux manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires doivent dans tous les cas être imposables à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu, conformément aux articles 53 et 54 de la directive TVA. Ce principe doit également s'appliquer lorsqu'un intermédiaire distribue les billets.

Lorsque l'intermédiaire agit au nom et pour le compte de l'organisateur de la manifestation, la vente effective de billets est réalisée par l'organisateur, d'un point de vue juridique.

Si l'intermédiaire intervient dans la vente de billets, agissant en son nom propre et pour son compte propre, il agit en tant que principal intervenant dans la vente des billets.

L'intermédiaire peut toutefois intervenir également dans la vente de billets en agissant en son nom propre, mais pour le compte d'un organisateur de la manifestation. Dans ce cas,

l'article 33 *bis* précise que l'intermédiaire qui vend les billets est réputé avoir reçu et fourni personnellement le service, à savoir l'accès à la manifestation. Ce principe respecte le scénario juridique prévu à l'article 28 de la directive TVA.

Dans les trois cas, il est évident que la vente de billets sera imposable à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu.

11.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition

11.5.1. Où doivent être imposés les billets réservés en ligne?

Les billets d'accès aux manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou à des manifestations similaires sont imposables à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu. Quel que soit le mode de distribution des billets, le traitement fiscal reste identique.

Le fait que les billets soient distribués par voie électronique ne modifie pas la nature du service fourni. De plus, les billets réservés en ligne sont imposables à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu. L'article 7, paragraphe 3, point t), le confirme en excluant ces prestations de la catégorie des services électroniques (voir également le [point 2.4.3.2](#)).

12. MESURES TRANSITOIRES [ARTICLE 2 DU REGLEMENT (UE) N° 1042/2013]

12.1. Disposition applicable

- [Article 2 du règlement \(UE\) n° 1042/2013](#)

12.2. Contexte

À partir du 1^{er} janvier 2015, la prestation de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques sera imposable en toutes circonstances à l'endroit où le preneur est établi, à son domicile ou sa résidence habituelle.

Ce principe s'applique déjà aux prestations entre une entreprise et un consommateur final (B2C), mais uniquement lorsque les services sont fournis dans ou depuis l'Union européenne (pour les services de télécommunication et les services de radiodiffusion et de télévision, toutefois, ce principe repose sur l'utilisation ou l'exploitation effectives).

Au sein de l'Union, jusqu'à la fin 2014, ces prestations restent toutefois imposables dans l'État membre dans lequel le prestataire est établi. À partir de 2015, ces prestations seront également imposables à l'endroit où se trouve le preneur.

12.3. Pourquoi ce besoin d'éclaircissements?

Le moment où la TVA doit être acquittée est fonction du moment où le fait générateur de la taxe intervient (redevabilité) et où la taxe devient exigible (perception).

Le fait générateur de la taxe est défini aux articles 63 et 64 de la directive TVA. En vertu de l'article 63, le fait générateur de la taxe intervient au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. Pour les prestations effectuées de manière continue, l'article 64 précise que le fait générateur de la taxe intervient au moment de l'expiration de la période qui doit faire l'objet d'un décompte ou de paiements successifs. Passé ce délai, les prestations auront été réalisées.

En cas de versements d'acomptes au titre de l'article 65 de la directive TVA ou si un État membre invoque la disposition visée à l'article 66 de la directive TVA, la taxe devient toutefois exigible avant la prestation ou peu de temps après, autrement dit, avant que le fait générateur de la taxe intervienne ou peu de temps après.

Pour les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques fournis à une date proche du 1^{er} janvier 2015, la modification concernant le lieu de prestation pourrait entraîner une double imposition ou une non-imposition si les États membres appliquent des règles différentes quant au moment où la taxe devient exigible.

Pour éviter les cas de double imposition et de non-imposition et afin de faciliter ce déplacement du lieu d'imposition, des mesures transitoires ont dû être adoptées et celles-ci déterminent de manière uniforme à quels services fournis aux environs de cette date les nouvelles règles s'appliquent et à quels services elles ne s'appliquent pas.

12.4. À quoi sert la disposition?

L'article 2 du règlement (UE) n° 1042/2013 indique clairement que le moment décisif pour déterminer le lieu de prestation est le moment où le fait générateur de la taxe intervient (et la redevabilité apparaît). Ce principe s'applique aux prestations normales et aux prestations continues.

Lorsque le fait générateur de la taxe intervient avant le 1^{er} janvier 2015, le lieu de prestation correspond à l'endroit où le prestataire est établi et aucune taxe ne devient exigible dans l'État membre du preneur en ce qui concerne le même fait générateur de la taxe [article 2, point c)]. Ce principe s'applique quel que soit le moment où le paiement est effectué ou la facture émise.

Si le fait générateur de la taxe intervient le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement, le lieu d'appartenance du preneur est essentiel pour déterminer l'endroit où la taxe est due [article 2, point b)]. Le moment de l'émission de la facture n'a aucune importance à cet égard.

En cas de versement d'acompte pour la prestation en question avant le 1^{er} janvier 2015, la TVA relative à ce versement d'acompte devient exigible dans l'État membre où le prestataire est établi, conformément aux règles visées à l'article 65 de la directive TVA [article 2, point a)]. Pour les versements qui subsistent et effectués ultérieurement (en date du 1^{er} janvier 2015 ou après), la TVA sera due au lieu d'appartenance du preneur.

12.5. Questions spécifiques découlant de cette disposition

12.5.1. Versements d'acomptes avant que la prestation n'ait lieu

En cas de versement d'acompte avant le 1^{er} janvier 2015, le prestataire perçoit la TVA sur ce versement conformément à l'article 65 de la directive TVA. Les règles en vigueur étant toujours celles de 2014, la TVA relative à ce versement devient exigible dans l'État membre dans lequel le prestataire est établi.

Si le service est fourni seulement le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement, la règle visée à l'article 2, point b), du règlement (UE) n° 1042/2013 suppose que le lieu de prestation du service en question correspond à l'endroit où le preneur est établi ou a sa résidence.

On pourrait penser que, puisque le lieu de prestation du service est l'État membre du preneur, le prestataire devrait corriger la facture avec TVA, le reçu ou la facture qui porte sur le versement d'acompte, rembourser la TVA acquittée dans l'État membre du prestataire et la facturer dans l'État membre du preneur.

Cette démarche entraînerait toutefois une lourde charge pour toutes les parties concernées (prestataires, preneurs et administrations fiscales) et irait à l'encontre de l'objectif de ces mesures transitoires.

C'est pourquoi le comité de la TVA a approuvé presque à l'unanimité des orientations²² visant à clarifier l'interprétation à donner aux mesures transitoires de l'article 2 du règlement (UE) n° 1042/2013 concernant les versements d'acomptes.

Ces orientations indiquent expressément qu'en cas de versement d'acompte avant le 1^{er} janvier 2015, la règle visée à l'article 65 de la directive TVA s'applique en toutes circonstances, de sorte que la TVA est perçue dans l'État membre dans lequel le prestataire est établi, à la réception du paiement et à concurrence du montant encaissé.

Lorsque la prestation a finalement lieu le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement, la TVA devient exigible dans l'État membre du preneur, mais est limitée aux montants non concernés par un versement d'acompte antérieur.

Par conséquent, si le preneur verse en acompte avant le 1^{er} janvier 2015 le montant total du prix du service, la TVA est perçue dans l'État membre du prestataire et aucune TVA n'est perçue dans l'État membre du preneur.

Si, avant le 1^{er} janvier 2015, un preneur verse en acompte 40 % par exemple du prix total du service, la TVA est perçue dans l'État membre du prestataire (sur les 40 %). Les 60 % restants seront soumis à la TVA dans l'État membre du preneur au moment où le fait générateur de la taxe intervient ou en cas de nouveau versement d'acompte effectué le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement, mais avant la prestation.

Les orientations précisent également que cette règle s'applique exclusivement aux cas dans lesquels le versement d'acompte est effectué conformément aux pratiques commerciales habituelles du prestataire, autrement dit lorsque le prestataire a appliqué cette politique aux prestations de ce type auparavant. Si les modalités de la prestation sont de nature à démontrer que le versement d'acompte avait pour seul objectif d'éviter l'imposition dans l'État membre du preneur (par exemple, si le contrat ne prévoyait pas de versement d'acompte ou si l'acompte a dépassé le montant fixé dans le contrat), l'État membre en question peut récupérer la TVA sur l'opération en vertu de la règle visée à l'article 2, point b), du règlement (UE) n° 1042/2013.

Il convient également de garder à l'esprit que, lorsque l'imposition est répartie entre deux États membres, le prestataire doit être en mesure à démontrer à l'État membre du preneur qu'un versement d'acompte a effectivement été effectué avant le 1^{er} janvier 2015 et que la TVA due sur ce montant a été acquittée dans l'État membre du prestataire. Par conséquent, il serait approprié d'inclure dans la facture avec TVA, le reçu ou la facture émise au moment où la prestation a lieu une référence à la facture avec TVA, au reçu ou à la facture émise au moment du versement de l'acompte, ainsi que la date de ce versement.

12.5.2. Quelle est l'incidence de l'émission d'une facture sur le lieu de prestation?

La date d'émission d'une facture n'a aucune importance en ce qui concerne le lieu de prestation du service.

22

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

La TVA est exigible dans l'État membre du prestataire ou du preneur en fonction du moment où le fait générateur de la taxe intervient ou du moment où le versement est effectué. L'émission d'une facture ne modifie pas cette règle.

12.5.3. Quel niveau de preuve suffit à démontrer qu'un fait générateur de la taxe est intervenu ou qu'un versement a été effectué avant le 1^{er} janvier 2015?

Les moyens de preuve employés par les assujettis en ce qui concerne leurs opérations habituelles serviront également à démontrer qu'un fait générateur de la taxe est intervenu avant ou après le 1^{er} janvier 2015. Aucun moyen de preuve particulier n'est nécessaire à cet égard.

12.5.4. Liste d'exemples

Prestations prépayées

Exemple 1: Le versement d'une avance ou d'un acompte est effectué avant le 1^{er} janvier 2015 et la prestation est également effectuée ou achevée avant cette date. La TVA devient donc exigible avant le 1^{er} janvier 2015 dans l'État membre du prestataire.

Exemple 2: Le versement d'une avance ou d'un acompte est effectué avant le 1^{er} janvier 2015, mais la prestation est seulement effectuée ou achevée en 2015 ou ultérieurement. Dans ce cas, la TVA devient exigible sur le montant du versement d'acompte dans l'État membre du prestataire, au moment du versement. En ce qui concerne le montant non compris dans le versement d'acompte, la TVA devient exigible dans l'État membre du preneur au moment où le fait générateur de la taxe intervient.

Exemple 3: Le versement d'une avance et le fait générateur de la taxe interviennent tous deux après le 31 décembre 2014. La TVA devient exigible en 2015 dans l'État membre du preneur.

Exemple 4: Le versement d'une avance de 20 % du prix est effectué avant le 1^{er} janvier 2015. Un autre versement d'acompte de 40 % est effectué après le 31 décembre 2014. Le service est en définitive fourni après le deuxième versement d'acompte. La TVA devient exigible en 2014 dans l'État membre du prestataire sur le premier versement d'acompte (20 % du prix). La TVA devient exigible en 2015 dans l'État membre du preneur sur le deuxième versement d'acompte (40 % du prix) et sur le montant restant lorsque la prestation est achevée (40 % du prix).

Prestations continues

Exemple 5: Une prestation continue dans le cadre de laquelle la période pour laquelle un décompte ou un paiement successif doivent être effectués expire avant le 1^{er} janvier 2015. Dans ce cas, la TVA sur le décompte ou le paiement doit être perçue dans l'État membre dans lequel le prestataire est établi.

Exemple 6: Une prestation continue dans le cadre de laquelle la période pour laquelle un décompte ou un paiement successif doivent être effectués expire le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement, même si la prestation a débuté en 2014. Dans ce cas, trois scénarios sont possibles.

- (a) Le versement est effectué à l'expiration de la période. Dans ce cas, puisque le fait générateur de la taxe intervient le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement et que rien

n'entraîne l'exigibilité de la taxe avant cette date, la TVA sera due dans l'État membre du preneur.

- (b) Le versement du montant total de la prestation est effectué à l'avance, avant le 1^{er} janvier 2015. Dans ce cas, la TVA est perçue dans l'État membre du prestataire, car que le versement entraîne l'exigibilité de la taxe.
- (c) Un versement d'acompte (forfait) est effectué à l'avance, avant le 1^{er} janvier 2015. À l'expiration de la période, le preneur acquitte le solde restant de la prestation. Dans ce cas, la TVA est perçue sur le montant du versement d'acompte dans l'État membre du prestataire, lors du versement. En ce qui concerne le montant non compris dans le versement d'acompte, la TVA devient exigible dans l'État membre du preneur à l'expiration de la période.

Prestations pour lesquelles une facture est émise avant qu'une prestation n'ait lieu

Exemple 7: Une facture avec TVA (ou un reçu ou une facture lorsqu'aucune facture avec TVA n'est demandée) relative à un accès en ligne à un journal pendant un an (début en 2014, fin en 2015) est émise le 20 décembre 2014. Le preneur solde la facture le 29 décembre 2014. Dans ce cas, la TVA devient exigible avant le 1^{er} janvier 2015, puisque le versement a été effectué avant cette date, et sera perçue dans l'État membre dans lequel le prestataire est établi.

Exemple 8: Une facture avec TVA (ou un reçu ou une facture lorsqu'aucune facture avec TVA n'est demandée) relative à un accès en ligne à un journal pendant un an (début en 2014, fin en 2015) est émise le 20 décembre 2014. Le preneur solde la facture le 3 janvier 2015. Dans ce cas, le fait générateur de la taxe intervient après le 1^{er} janvier 2015. Le versement est également effectué après cette date. La TVA devra être perçue dans l'État membre du preneur, quelle que soit la date d'émission de la facture.

Prestations pour lesquelles une facture est émise après que la prestation a lieu

Exemple 9: Le service s'achève avant le 1^{er} janvier 2015, mais la facture est émise et le versement effectué seulement après cette date. Dans ce cas, le fait générateur de la taxe intervient avant le 1^{er} janvier 2015, de sorte que la TVA sera due dans l'État membre du prestataire.

13. DISPOSITIONS JURIDIQUES APPLICABLES

13.1. Directive TVA

Article 24, paragraphe 2

[...]

2. *Sont considérés comme «services de télécommunication» les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux.*

Article 44

Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle.

Article 45

Le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle.

Article 58

Le lieu des prestations de services suivantes fournies à une personne non assujettie est le lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle:

- a) *les services de télécommunications;*
- b) *les services de radiodiffusion et de télévision;*
- c) *les services fournis par voie électronique, notamment ceux visés à l'annexe II.*

Lorsque le prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que le service est un service fourni par voie électronique.

Article 59 bis

Pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence, les États membres peuvent, en ce qui concerne les services dont le lieu des prestations est régi par les articles 44, 45, 56, 58 et 59, considérer:

- a) le lieu de prestation de tout ou partie de ces services, qui est situé sur leur territoire, comme s'il était situé en dehors de la Communauté, si l'utilisation ou l'exploitation effectives des services s'effectuent en dehors de la Communauté;*
- b) le lieu de prestation de tout ou partie de ces services, qui est situé en dehors de la Communauté, comme s'il était situé sur leur territoire, si l'utilisation ou l'exploitation effectives des services s'effectuent sur leur territoire.*

Annexe II

- 1) La fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement;*
- 2) la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci;*
- 3) la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données;*
- 4) la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement;*
- 5) la fourniture de services d'enseignement à distance.*

13.2. Règlement d'exécution TVA

Article 6 bis

1. Les services de télécommunication au sens de l'article 24, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE couvrent notamment:

- a) les services de téléphonie fixe et mobile pour la transmission et la commutation de la voix, de données et d'images, y compris les services téléphoniques comportant une composante d'imagerie (services de vidéophonie);*
- b) les services téléphoniques fournis sur l'internet, y compris le protocole de téléphonie vocale sur l'internet (VoIP);*
- c) la messagerie vocale, l'appel en instance, le transfert d'appel, l'identification de l'appelant, la conversation à trois et les autres services de gestion d'appels;*
- d) les services de radiomessagerie;*

- e) *les services d'audiotexte;*
 - f) *la télécopie, le télégraphe et le télex;*
 - g) *l'accès à l'internet, y compris le World Wide Web;*
 - h) *les connexions privées fournissant des liens de télécommunication à l'usage exclusif du preneur.*
2. *Les services de télécommunication au sens de l'article 24, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE ne couvrent pas:*
- a) *les services fournis par voie électronique;*
 - b) *les services de radiodiffusion et de télévision.*

Article 6 ter

1. *Les services de radiodiffusion et de télévision comprennent les services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels tels que les programmes de radio ou de télévision fournis au grand public via des réseaux de communication par un fournisseur de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci, pour l'écoute ou le visionnage simultanés, sur la base d'une grille de programmes.*
2. *Le paragraphe 1 couvre notamment:*
- a) *les programmes de radio ou de télévision transmis ou retransmis sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision;*
 - b) *les programmes de radio ou de télévision diffusés via l'internet ou un réseau électronique analogue (IP), s'ils sont retransmis simultanément à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision.*
3. *Le paragraphe 1 ne couvre pas:*
- a) *les services de télécommunications;*
 - b) *les services fournis par voie électronique;*
 - c) *la fourniture d'informations sur des programmes particuliers à la demande;*
 - d) *le transfert de droits de diffusion ou de transmission;*
 - e) *le crédit-bail de matériel technique ou d'installations destinés à la réception d'un service de diffusion;*
 - f) *les programmes de radio ou de télévision diffusés via l'internet ou un réseau électronique analogue (IP), à moins que les programmes ne soient diffusés simultanément à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision.*

Article 7

1. Les «services fournis par voie électronique» visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information.

2. Le paragraphe 1 couvre notamment:

- a) la fourniture de produits numériques en général, en ce compris les logiciels et leurs modifications ou leurs mises à jour;
- b) les services consistant à assurer ou à soutenir la présence d'entreprises ou de particuliers sur un réseau électronique, tels qu'un site ou une page internet;
- c) les services générés automatiquement par ordinateur sur l'internet ou sur un réseau électronique, en réponse à des données particulières saisies par le preneur;
- d) l'octroi, à titre onéreux, du droit de mettre en vente des biens ou des services sur un site internet opérant comme marché en ligne, où les acheteurs potentiels font leurs offres par un procédé automatisé et où les parties sont averties de la réalisation d'une vente par un courrier électronique généré automatiquement par ordinateur;
- e) les offres forfaitaires de services internet (ISP) dans lesquelles l'aspect télécommunications est auxiliaire et secondaire (c'est-à-dire forfaits allant au-delà du simple accès à l'internet et comprenant d'autres éléments comme des pages à contenu donnant accès aux actualités, à des informations météorologiques ou touristiques; espaces de jeu; hébergement de sites; accès à des débats en ligne; etc.);
- f) les services énumérés à l'annexe I.

3. Le paragraphe 1 ne couvre pas:

- a) les services de radiodiffusion et de télévision;
- b) les services de télécommunications;
- c) les biens pour lesquels la commande et le traitement de la commande se font par voie électronique;
- d) les CD-ROM, disquettes et supports matériels analogues;
- e) les imprimés tels que les livres, les lettres d'information, les journaux ou les périodiques;
- f) les CD et cassettes audio;

- g) *les cassettes vidéo et DVD;*
- h) *les jeux sur CD-ROM;*
- i) *les services de professionnels tels que les juristes et les consultants financiers, qui conseillent leurs clients par courrier électronique;*
- j) *les services d'enseignement, lorsque le contenu des cours est fourni par un enseignant sur l'internet ou sur un réseau électronique (à savoir au moyen d'une connexion à distance);*
- k) *les services de réparation matérielle hors ligne de l'équipement informatique;*
- l) *les services de stockage de données hors ligne;*
- m) *les services de publicité, notamment dans les journaux, sur des affiches et à la télévision;*
- n) *les services d'assistance téléphonique;*
- o) *les services d'enseignement exclusivement fournis par correspondance, utilisant notamment les services postaux;*
- p) *les services classiques de vente aux enchères reposant sur une intervention humaine directe, indépendamment de la façon dont les offres sont faites;*
- t) *les billets d'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou autres manifestations similaires réservés en ligne;*
- u) *les services d'hébergement, de location de voiture, de restauration, de transport de passagers ou services similaires réservés en ligne.*

Annexe I

1. Point 1 de l'annexe II de la directive 2006/112/CE:

- a) *fourniture et hébergement de sites internet;*
- b) *maintenance automatisée de programmes, à distance et en ligne;*
- c) *administration de systèmes à distance;*
- d) *entreposage de données en ligne, permettant le stockage et l'extraction de données particulières par voie électronique;*
- e) *fourniture en ligne d'espace disque sur demande.*

2. Point 2 de l'annexe II de la directive 2006/112/CE:

- a) logiciels utilisés en ligne ou téléchargés (notamment, programmes de passation des marchés/de comptabilité, logiciels antivirus) et leurs mises à jour;
- b) logiciels servant à empêcher l'apparition de bannières publicitaires, connus également comme filtres antibannières;
- c) pilotes à télécharger, tels que les logiciels d'interconnexion entre un ordinateur et des périphériques (tels que les imprimantes);
- d) installation automatisée en ligne de filtres sur des sites internet;
- e) installation automatisée en ligne de pare-feu.

3. Point 3 de l'annexe II de la directive 2006/112/CE:

- a) consultation ou téléchargement d'éléments servant à personnaliser le «bureau» de l'ordinateur;
- b) consultation ou téléchargement de photos, d'images ou d'économiseurs d'écran;
- c) contenu numérisé de livres et autres publications électroniques;
- d) abonnement à des journaux et à des périodiques en ligne;
- e) blogs et statistiques de fréquentation de sites internet;
- f) informations en ligne, informations routières et bulletins météorologiques en ligne;
- g) informations en ligne générées automatiquement par un logiciel, au départ de données saisies par le client, telles que des données juridiques ou financières (notamment, cours des marchés boursiers en temps réel);
- h) fourniture d'espaces publicitaires, en ce compris de bannières sur un site ou une page internet;
- i) utilisation de moteurs de recherche et d'annuaires internet.

4. Point 4 de l'annexe II de la directive 2006/112/CE:

- a) consultation ou téléchargement de musique sur les ordinateurs et les téléphones mobiles;
- b) consultation ou téléchargement de sonals, d'extraits, de sonneries ou d'autres sons;
- c) consultation ou téléchargement de films;

- d) *téléchargement de jeux sur les ordinateurs et les téléphones mobiles;*
- e) *accès à des jeux automatisés en ligne qui sont dépendants de l'internet ou de réseaux électroniques analogues et où les différents joueurs sont géographiquement distants les uns des autres.*
- f) *réception d'émissions de radio ou de télévision diffusées via un réseau de radiodiffusion ou de télévision, l'internet ou un réseau électronique analogue, pour l'écoute ou la visualisation de programmes au moment choisi par l'utilisateur et à la demande individuelle de l'utilisateur, sur la base de la liste des programmes retenus par le fournisseur de services de médias, tels que des chaînes de télévision ou de vidéo à la demande;*
- g) *réception d'émissions de radio ou de télévision diffusées via l'internet ou un réseau électronique analogue (IP), à moins qu'elles ne soient diffusées simultanément à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion et de télévision;*
- h) *la fourniture de contenus audio et audiovisuels via des réseaux de communication qui ne sont pas fournis par un prestataire de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci;*
- i) *la fourniture ultérieure de la production audio et audiovisuelle d'un prestataire de services de médias, diffusée via des réseaux de communication par une personne autre que ledit prestataire.*

5. Point 5 de l'annexe II de la directive 2006/112/CE:

- a) *enseignement à distance automatisé dont le fonctionnement dépend de l'internet ou d'un réseau électronique analogue et dont la fourniture exige une intervention humaine limitée, voire nulle, y compris les classes virtuelles, sauf lorsque l'internet ou un réseau électronique analogue est utilisé comme simple moyen de communication entre l'enseignant et l'étudiant;*
- b) *cahiers d'exercices complétés en ligne par les élèves, avec notation automatique ne nécessitant aucune intervention humaine.*

Article 9 bis

1. *Aux fins de l'application de l'article 28 de la directive 2006/112/CE, lorsque des services fournis par voie électronique sont fournis par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail tel qu'une plateforme de téléchargement pour des applications, l'assujetti qui s'entremet dans cette prestation est présumé agir, en son nom propre mais pour le compte du fournisseur de ces services, à moins que ledit fournisseur ne soit explicitement reconnu comme étant le prestataire par ledit assujetti et que cela ressorte des accords contractuels entre les parties.*

Afin de pouvoir considérer le fournisseur de services fournis par voie électronique comme étant explicitement désigné en tant que prestataire de ces services par l'assujetti, les conditions suivantes sont réunies:

- a) *la facture émise ou mise à disposition par chaque assujetti participant à la fourniture des services fournis par voie électronique doit préciser ces services ainsi que le prestataire de ceux-ci;*
- b) *la facture ou le reçu émis à l'intention du preneur ou mis à sa disposition doit préciser les services fournis par voie électronique et le prestataire de ceux-ci.*

Aux fins du présent paragraphe, un assujetti qui, en ce qui concerne la fourniture de services fournis par voie électronique, autorise la facturation au preneur ou la fourniture des services, ou fixe les conditions générales de la fourniture, n'est pas autorisé à explicitement désigner une autre personne comme étant le prestataire de ces services.

2. Le paragraphe 1 s'applique également lorsque des services téléphoniques fournis sur l'internet, y compris le protocole de téléphonie vocale sur l'internet (VoIP), sont fournis par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication, d'une interface ou d'un portail tel qu'une plateforme de téléchargement pour des applications, et ce aux mêmes conditions que celles énoncées audit paragraphe.

3. Le présent article ne s'applique pas à un assujetti qui assure uniquement le traitement des paiements en rapport avec des services fournis par voie électronique ou des services téléphoniques fournis sur l'internet, y compris le protocole de téléphonie vocale sur l'internet (VoIP), et qui ne participe pas à la fourniture de ces services fournis par voie électronique ou de ces services téléphoniques.

Article 13 bis

Le lieu d'établissement d'une personne morale non assujettie, visé à l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, et aux articles 58 et 59 de la directive 2006/112/CE, est:

- a) *l'endroit où les fonctions de l'administration centrale de ladite personne sont exercées; ou*
- b) *l'endroit où se situe tout autre établissement caractérisé par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée en termes de moyens humains et techniques lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement.*

Article 18, paragraphe 2

2. Sauf s'il dispose d'informations contraires, le prestataire peut considérer qu'un preneur établi dans la Communauté a le statut de personne non assujettie lorsqu'il démontre que ce preneur ne lui a pas communiqué son numéro individuel d'identification TVA.

Néanmoins, même en présence d'informations contraires, le prestataire de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision ou de services fournis par voie électronique peut considérer qu'un preneur établi dans la Communauté a le

statut de personne non assujettie tant que ce dernier ne lui a pas communiqué son numéro individuel d'identification TVA.

Article 24

Lorsque des services relevant de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, ou des articles 58 et 59 de la directive 2006/112/CE sont fournis à une personne non assujettie établie dans plus d'un pays ou ayant son domicile dans un pays et sa résidence habituelle dans un autre, la priorité est donnée:

- a) dans le cas d'une personne morale non assujettie, au lieu visé au point a) de l'article 13 bis du présent règlement, sauf si des éléments de preuve indiquent que le service est utilisé sur le lieu d'établissement visé au point b) dudit article;*
- b) dans le cas d'une personne physique, au lieu où elle a sa résidence habituelle, sauf si des éléments de preuve indiquent que le service est utilisé à son domicile.*

Sous-section 3 bis

Présomptions relatives à la localisation du preneur

Article 24 bis

1. Pour l'application des articles 44, 58 et 59 bis de la directive 2006/112/CE, lorsqu'un prestataire de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision ou de services fournis par voie électronique fournit ces services dans un lieu tel qu'une cabine téléphonique, une zone d'accès sans fil, un café internet, un restaurant ou le foyer d'un hôtel, où la présence physique à cet endroit du destinataire du service est requise pour que le service lui soit fourni par ce prestataire, il est présumé que le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle audit lieu et que le service y est effectivement utilisé ou exploité.

2. Si le lieu d'établissement visé au paragraphe 1 du présent article se situe à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train effectuant un transport de passagers à l'intérieur de la Communauté en application des articles 37 et 57 de la directive 2006/112/CE, le lieu de localisation est le pays de départ de l'opération de transport de passagers.

Article 24 ter

Pour l'application de l'article 58 de la directive 2006/112/CE, lorsque des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision ou des services fournis par voie électronique sont fournis à une personne non assujettie:

- a) par l'intermédiaire de sa ligne fixe, il est présumé que le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle au lieu d'installation de la ligne fixe;*
- b) à partir de réseaux mobiles, il est présumé que le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle dans le pays identifié par le code mobile national de la carte SIM utilisée lorsqu'il reçoit les services en question;*

- c) *pour lesquels l'utilisation d'un décodeur ou d'un dispositif similaire ou d'une carte de décryptage est nécessaire et qui ne donnent pas lieu à l'utilisation d'une ligne fixe, il est présumé que le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle au lieu où se trouve ce décodeur ou ce dispositif similaire ou, si ce lieu n'est pas connu, au lieu où la carte de décryptage est envoyée en vue d'y permettre son utilisation;*
- d) *dans des conditions autres que celles qui sont visées à l'article 24 bis et aux points a), b) et c) du présent article, il est présumé que le preneur est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle au lieu identifié comme tel par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires visés à l'article 24 septies du présent règlement.*

Sous-section 3 ter

Réfutation des présomptions

Article 24 quinquies

1. *Lorsqu'un prestataire fournit un service mentionné à l'article 58 de la directive 2006/112/CE, il peut réfuter une présomption visée à l'article 24 bis ou à l'article 24 ter, points a), b) ou c), du présent règlement sur la base de trois éléments de preuve non contradictoires indiquant que le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle à un autre endroit.*
2. *Une autorité fiscale peut réfuter des présomptions fondées sur l'article 24 bis, 24 ter ou 24 quater lorsqu'il existe des indications d'abus ou de fraude du prestataire.*

Sous-section 3 quater

Éléments de preuve permettant de déterminer la localisation du preneur et de réfuter des présomptions

Article 24 septies

Aux fins de l'application des règles prévues à l'article 58 de la directive 2006/112/CE et du respect des exigences prévues à l'article 24 ter, point d), ou à l'article 24 quinquies, paragraphe 1, du présent règlement, les éléments suivants font notamment office de preuve:

- a) *l'adresse de facturation du preneur;*
- b) *l'adresse IP (protocole internet) du dispositif utilisé par le preneur ou toute autre méthode de géolocalisation;*
- c) *les coordonnées bancaires, telles que le lieu où est tenu le compte bancaire utilisé pour le paiement ou l'adresse de facturation du preneur connue par la banque;*
- d) *le code mobile national (MCC) de l'identité internationale de l'abonné mobile (IMSI) enregistré sur la carte SIM (module d'identité de l'abonné) utilisée par le preneur;*

- e) *la localisation de la ligne fixe du preneur par l'intermédiaire de laquelle le service lui est fourni;*
- f) *d'autres informations commerciales pertinentes.*

Article 31 quater

Aux fins de la détermination du lieu de prestation de services de télécommunication, de services de radiodiffusion et de télévision ou de services fournis par voie électronique fournis par un assujetti agissant en son nom propre dans le cadre d'un service d'hébergement dans le secteur hôtelier ou dans des secteurs ayant une fonction similaire, tels que les camps de vacances ou les terrains aménagés pour le camping, ces services sont considérés comme étant fournis sur les lieux de prestation concernés.

Article 33 bis

La délivrance de billets d'accès à une manifestation culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative, de divertissement ou à une manifestation similaire par un intermédiaire agissant en son nom propre, mais pour le compte de l'organisateur, ou par un assujetti autre que l'organisateur, agissant en son nom propre, est couverte par l'article 53 et l'article 54, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE.

13.3. Règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013

Article 2

Pour les services de télécommunication, les services de radiodiffusion et de télévision ou les services fournis par voie électronique fournis par un prestataire établi à l'intérieur de la Communauté à une personne non assujettie qui est établie, a son domicile ou a sa résidence habituelle à l'intérieur de la Communauté, les dispositions suivantes s'appliquent:

- a) *le lieu de la prestation en ce qui concerne chaque fait générateur de la taxe qui intervient avant le 1^{er} janvier 2015 est l'endroit où le prestataire est établi, conformément à l'article 45 de la directive 2006/112/CE, indépendamment du moment où la prestation de ces services, ou leur prestation continue, prend fin;*
- b) *le lieu de la prestation en ce qui concerne chaque fait générateur de la taxe qui intervient le 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement est l'endroit où le preneur est établi, ou le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle, indépendamment du moment où la prestation de ces services, ou leur prestation continue, a commencé;*
- c) *lorsque le fait générateur de la taxe est intervenu avant le 1^{er} janvier 2015 dans l'État membre dans lequel le prestataire est établi, aucune taxe ne devient exigible dans l'État membre du preneur à partir du 1^{er} janvier 2015 ou ultérieurement en ce qui concerne le même fait générateur de la taxe.*