

## Note d'information du SNE sur Le passage à la TVA du pays consommateur en Europe en 2015 Cas du livre numérique

La directive 2006/112/CE dispose qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, l'ensemble des services fournis par voie électronique, **dont la vente de livres numériques et d'applications**, fournis à une personne non assujettie (B2C) **sont imposables dans l'État membre où le preneur est établi**, à son domicile ou à sa résidence habituelle, quel que soit le lieu d'établissement de l'assujetti prestataire desdits services<sup>1</sup>.

Ce changement concerne tous les vendeurs de livres numériques, libraires, grands opérateurs, mais aussi éditeurs et distributeurs pratiquant des ventes directes aux lecteurs.

Le revendeur doit ainsi identifier le statut du consommateur afin d'appliquer cette règle.

### Tableau de synthèse

TVA	Situation actuelle	A compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2015
<b>Services concernés</b>	<p><b>Les ventes B2C (directement aux particuliers, i.e. personne non assujettie à la TVA) de livres numériques dans l'UE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Livres numériques homothétiques</li> <li>• Livres numériques enrichis et applications</li> <li>• Services électroniques</li> </ul> <p><i>Pour les ventes hors UE, la règle de la TVA du pays consommateur est déjà appliquée</i> <i>Pour le livre papier, la règle de la TVA du pays consommateur est déjà appliquée</i></p>	
<b>Règle applicable</b>	<p><b>Règle de l'établissement stable de la maison mère</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Une société dont la maison mère est basée dans un pays X applique la TVA du pays X aux ventes de livres numériques à tous les particuliers de l'UE, quel que soit leur pays de consommation ou de résidence</li> </ul>	<p><b>Règle du pays consommateur</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les sociétés doivent identifier le lieu d'établissement du consommateur non assujetti (B2C) et appliquer la TVA correspondante de ce même lieu pour les ventes de livres numériques</li> </ul>
<b>Qui détermine et déclare la TVA ?</b>	<p><b>Aucun problème particulier</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Même TVA déclarée par le créateur de contenu et le vendeur, celle du pays d'établissement de la société mère</li> </ul>	<p><b>Deux cas du point de vue d'un éditeur :</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li><b>1. Vente par un intermédiaire dit "opaque"</b> (distributeur, plateforme, libraire...) : c'est à l'intermédiaire de déterminer et déclarer la TVA</li> <li><b>2. Vente directe au consommateur</b> : c'est à l'éditeur de le faire</li> </ol> <p><i>En général, c'est le vendeur du service au consommateur final (et non le créateur ou le gérant) qui déclare la TVA</i></p>
<b>Comment la déclarer ? A quel taux ?</b>	Déclaration de TVA habituelle	<p><b>Mise en place d'un mini-guichet unique pour faciliter les démarches</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Déclaration trimestrielle obligatoire en complément de la déclaration nationale même si ventes nulles</li> </ul> <p><b>Taux de TVA applicable du pays du consommateur*</b></p>
<b>Délai d'application</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aucun délai, applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2015</li> <li>• Possibilité de s'inscrire sur le site des impôts dès octobre 2014 (simulation en ligne)</li> </ul>
<b>Seuil d'application</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dès le premier euro</li> </ul>

<sup>1</sup> Pour les taux de TVA des services électroniques applicables dans chaque pays, une liste sera à disposition depuis le portail du mini-guichet unique  
Note : concernant les cas particuliers du taux réduit du livre numérique en France ou au Luxembourg, se reporter à la fin du document

## Contexte

Les raisons de ce changement proviennent d'une volonté de rendre conforme le traitement de la TVA pour les services fournis par voie électronique au principe inhérent aux taxes de consommation d'accroissement des revenus de l'État où les biens et services sont consommés.

Ce changement mettra fin à la situation actuelle où les entreprises établies dans des États européens pratiquant des taux de TVA très bas tiraient un avantage compétitif de leur application de ces taux à leurs ventes effectuées auprès de consommateurs résidant dans d'autres pays.

### *Situation antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2015*

Pour les livres papiers, la règle de la taxation basée sur le pays consommateur est déjà appliquée.

Pour les prestations de services électroniques en dehors de l'Union Européenne, la règle de la taxation basée sur le pays consommateur est déjà appliquée.

Pour les entreprises non-européennes de prestation de services électroniques, la règle de la taxation basée sur le pays consommateur est déjà appliquée.

Pour les ventes B2B la taxe appliquée en fonction du pays consommateur est déjà appliquée<sup>ii</sup>.

À partir de janvier 2015, la TVA pays consommateur sera applicable, que les services électroniques soient fournis en Union Européenne ou hors Union Européenne, que la personne soit assujettie ou non assujettie.

## Qui détermine la TVA à appliquer ?

C'est la personne, physique ou morale, qui fournit le service (livres numériques, applications...) au consommateur final qui est responsable de la TVA (et non la personne, physique ou moral, qui crée et gère le contenu du service).

En vue de déterminer qui est le redevable du paiement de la TVA due sur les services fournis par voie électronique, le prestataire devrait être en mesure de déterminer le statut d'un preneur en se fondant uniquement sur le fait que ce dernier communique ou non son numéro individuel d'identification TVA.

Pour les éditeurs, deux cas principaux se présentent :

### **1. Vente de livres numériques à travers un intermédiaire dit "opaque"**

Dans ce cas, c'est à l'intermédiaire, c'est-à-dire au revendeur final du service au consommateur, qu'il revient d'identifier la TVA applicable et de la déclarer. Un intermédiaire est dit "opaque" s'il agit en son nom propre, il est alors considéré comme un "acheteur-revendeur" (voir le lien suivant : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/323-PGP.html>).

En général, les distributeurs, libraires, plateformes marchandes sont considérées comme des intermédiaires opaques. Toutefois, il convient à chaque éditeur de vérifier le contrat qui le lie à ces intermédiaires pour s'en assurer.

### **2. Vente directe au consommateur de livres numériques**

Dans ce cas, c'est à l'éditeur qui vend le livre numérique directement au consommateur d'identifier le pays d'établissement de la personne non assujettie et de déclarer la TVA. Nous vous invitons alors à lire les paragraphes ci-après.

## Identification du consommateur

La TVA du pays consommateur doit être appliquée aussi bien pour une vente B2B que B2C.

Si l'acheteur est identifié comme étant une personne assujettie, son numéro d'identification TVA permet de déterminer son pays d'appartenance.

Si aucun numéro d'identification TVA n'est communiqué au revendeur par le consommateur final, le revendeur peut considérer que l'acheteur est une personne non assujettie jusqu'à preuve du contraire<sup>iii</sup>.

Pour les ventes B2C, le lieu de taxation dépend de l'endroit où le consommateur final a son domicile ou sa résidence habituelle.

*Exemple : Si un consommateur britannique en vacances en Espagne utilise son téléphone mobile du Royaume-Uni pour télécharger un livre numérique (c'est-à-dire qu'il utilise un téléphone avec un code de pays du Royaume-Uni stocké dans la carte SIM), alors la TVA du Royaume-Uni sera applicable à l'achat du livre numérique<sup>iv</sup>.*

Lorsqu'une personne non assujettie est établie dans plusieurs pays ou a son domicile dans un pays mais sa résidence habituelle dans un autre, la priorité doit être accordée à l'endroit qui garantit au mieux l'imposition au lieu de consommation effective.

## Règles à suivre pour l'identification du lieu d'appartenance du consommateur

Afin de faciliter la mise en application des nouvelles règles, notamment dans les cas où l'identification du consommateur s'avère très difficile, des présomptions sont applicables. Elles sont au nombre de trois présomptions spécifiques et une présomption générale (applicables aux ventes B2C)<sup>v</sup> :

1. Lorsque des services fournis par l'intermédiaire de sa **ligne fixe**, il est présumé que le preneur est établi au lieu d'installation de la ligne fixe;
2. Lorsque des services fournis à partir de réseaux mobiles, il est présumé que le preneur est établi dans le pays identifié par le code mobile national de la **carte SIM** utilisée lorsqu'il reçoit les services en question;
3. Lorsque pour des services fournis l'utilisation d'un **décodeur**, il est présumé que le preneur est établi au lieu où se trouve ce décodeur;
4. **Dans les autres cas, application de la présomption générale**

Il est présumé que le preneur est établi au lieu identifié comme tel par le prestataire sur la base de deux éléments de preuve non contradictoires.

L'article 24f donne une liste non exhaustive de ces éléments :

### **Règlement du conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services - Article 24 septies**

[...] 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.**

*Exemple : Lorsqu'une application est achetée par un consommateur final dans l'App Store de son téléphone mobile, l'App Store devrait appliquer une présomption spécifique pour déterminer la TVA s'il détient les informations sur la carte SIM (c'est-à-dire si l'opérateur télécom a partagé ses informations). Dans le cas contraire, l'App Store sera obligé de recourir à la présomption générale et de trouver deux éléments de preuve non contradictoires (article 24b(d))<sup>vi</sup>.*

Pour résumer, si le vendeur n'a pas et ne peut pas collecter les informations permettant de remplir les conditions d'application d'une des trois présomptions spécifiques, il devra utiliser la présomption générale.

Ces présomptions sont réfutables.

→ D'une façon générale, il convient de noter que l'administration fiscale accorde une importance à la permanence et à la cohérence de la méthode d'identification des consommateurs. Même si, dans certains cas, l'identification du lieu d'appartenance du consommateur s'avère faux, l'administration pourra difficilement le reprocher au contribuable s'il y a une permanence et une cohérence dans l'utilisation des méthodes décrites ci-dessus.

### *Réfutation des présomptions*

La contestation par le consommateur n'est pas possible.

Un revendeur n'est pas tenu de réfuter une présomption, mais il peut réfuter une présomption visée à l'article 24 ter points a) b) ou c) sur la base de trois éléments de preuve non contradictoires.

Une autorité fiscale peut réfuter des présomptions lorsqu'il existe des indications d'abus ou de fraude du prestataire. Cela implique des actions délibérées ou une négligence de la part du vendeur et ne concerne donc pas les erreurs marginales.

## Mise en application

L'article 2 de la Régulation 1042/2013 indique que le moment décisif pour déterminer le lieu d'achat et le moment où l'acte imposable a lieu, et non le moment d'émission de la facture.

→ La déclaration se fait sur une base trimestrielle et sera obligatoire même si aucune vente n'a eu lieu au cours du trimestre.

### *Délais d'application*

Aucun délai d'application : mise en place au 1<sup>er</sup> janvier 2015. Les entreprises peuvent s'inscrire sur le site des impôts dès octobre 2014.

### *Seuil d'application*

La TVA est redevable dès le premier euro.

## Mise en place d'un mini-guichet unique (VAT Mini One-Stop-Shop (MOSS))

Le mini-guichet unique entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et permettra aux assujettis qui fournissent des services électroniques à des personnes non assujetties (B2C) dans les États membres où ils ne sont pas établis d'acquitter la TVA due sur ces services via un portail web dans l'État membre où ils sont inscrits. Ce régime est facultatif et constitue une mesure de simplification introduite à la suite de la modification des règles de TVA.

La déclaration de TVA via le mini-guichet unique vient en complément de la déclaration que l'assujetti (le vendeur) dépose auprès de son État membre en vertu de ses obligations nationales en matière de TVA. → voir le Guide du mini-guichet unique en matière de TVA.

Pour effectuer des déclarations pour le 1<sup>er</sup> trimestre 2015, l'inscription avant le 31 décembre 2014 est requise.

Une simulation sera disponible pour les entreprises afin de s'habituer à ce portail.

Nous avons également demandé à Bercy de mettre un lien sur ce portail vers les différents taux de TVA applicable aux livres numériques pour chaque pays européen.

## Précisions sur le taux du livre numérique en France

Le 21 février 2013, La Commission européenne a décidé de saisir la Cour de Justice de l'Union Européenne à la suite de la procédure d'infraction ouverte le 3 juillet 2012 contre la France, qui applique depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012 un taux réduit de TVA aux livres numériques homothétiques (5,5% depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013).

Selon la directive européenne sur la TVA, un livre numérique ne serait pas considéré comme un livre, mais comme une simple prestation de service. L'un peut bénéficier du taux réduit de TVA, l'autre non. La situation est absurde. Le lecteur utilisant une liseuse ou une tablette numérique ne lirait plus des livres, mais consommerait des services en ligne. Or, la lecture ne change pas de nature en changeant de support. Un livre numérique est, comme tout livre, avant tout une œuvre de l'esprit : il se définit par son contenu et non par son support.

La Commission européenne est sensible à ces arguments. Déjà dans sa communication du 6 décembre 2011, elle exprimait le souhait d'une convergence des taux de TVA applicables au livre imprimé et au livre numérique, au nom de la neutralité fiscale des supports. Le 8 octobre 2012, la Commission a lancé une consultation sur les taux réduits de TVA, en particulier pour le livre numérique, dont l'aboutissement pourra être la modification espérée de la directive. Le SNE comme de nombreux acteurs du livre, a répondu début janvier 2013 que la directive européenne devait aménager la définition du livre en y incluant le livre numérique, dont une définition a été proposée.

Les décisions en matière fiscale étant prises à l'unanimité des 28 Etats-membres de l'Union européenne, c'est moins la Commission que le Conseil Européen – en particulier le Conseil Ecofin des 28 ministres des finances – qui a le pouvoir de décision.

Le jugement est prévu en 2015.

// Flore Piacentino, Chargée de mission du numérique  
// Gabriel Zafrani, Chargé de mission des affaires économiques

## Annexes

### **Article 58 de la Directive TVA (2008/8/CE)**

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

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

### **ANNEXE II - Liste indicative des services fournis par voie électronique visés à l'article 58, premier alinéa, point c**

- 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.*

### **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, à 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, à 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, à 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, à 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.*

---

<sup>i</sup> Articles 44 et 58 de la directive 2006/112/EC, dite directive TVA.

<sup>ii</sup> Directive 2006/112/EC, article 44.

<sup>iii</sup> 1<sup>er</sup> sous paragraphe du paragraphe 2 de l'article 18, p. 47 de l' *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015.*

<sup>iv</sup> Exemple adapté de l'exemple du téléchargement d'un fichier de musique page 56 de l' *Explanatory notes...*

<sup>v</sup> Règlement du conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services - Sous-section 3 bis, présomptions relatives à la localisation du preneur - Article 24 ter.

<sup>vi</sup> Exemple adapté de la page 62 de l' *Explanatory notes.*