

Paquet TVA sur le commerce électronique dans l'UE Transformation du MOSS: les nouveaux guichets uniques OSS/IOSS

Stand: Septembre 2021

De nouvelles règles TVA sur le commerce électronique sont entrées en vigueur le 1er juillet 2021: le « mini-guichet unique » (MOSS) est remplacé par les « guichets uniques » OSS et IOSS qui couvriront un éventail plus large d'opérations pouvant être déclarées par le biais d'une seule inscription à la TVA. Par ailleurs, de nouvelles règles relatives aux opérations réalisées au travers de places de marché en ligne s'appliquent aussi depuis le 1er juillet 2021 dans l'UE et depuis le 1er janvier au Royaume-Uni.



1. Introduction

Selon la règle générale, les livraisons de biens sont imposées dans l'État de l'UE au départ du transport des marchandises. Par dérogation à ce principe, les livraisons de **biens** B2C (non-assujettis, consommateurs) sont imposables dans l'État de destination. Les services B2C (non-assujettis) sont en principe imposés dans l'État de l'UE de provenance (dans lequel le prestataire est établi). Les services électroniques et de télécommunication B2C (par exemple le téléchargement d'applications) par des consommateurs, en revanche, sont imposables dans l'État de l'UE de destination (où les preneurs privés sont établis).

Dans la pratique, les règles susmentionnées pourraient entraîner l'enregistrement à la TVA des sociétés de vente à distance en ligne et des exploitants de magasins d'applications dans chaque État de l'UE dans lequel les consommateurs sont domiciliés. Pour éviter cette multitude d'inscriptions à la TVA, un système de seuils de chiffre d'affaires a été introduit et, dans le cas des services électroniques et de télécommunications B2C, le régime du « mini-guichet unique » (MOSS).

L'extension du champ d'application du MOSS et sa transformation en guichet unique (OSS) et en guichet unique à l'importation (IOSS) à compter du 1er juillet 2021 entraînent des changements

majeurs en cas de livraisons transfrontalières à des particuliers. Dans le domaine des services aussi, mais dans une moindre mesure.

La présente fiche se concentre sur les nouvelles règles du paquet TVA sur le commerce électronique dans l'UE et leur conséquences pour les entreprises suisses. Par souci d'exhaustivité, elle donne également un bref aperçu du traitement TVA des livraisons effectuées à des consommateurs domiciliés au Royaume-Uni via des places de marché en ligne.

2. OSS: définition et fonctionnement

Le but et le fonctionnement de l'OSS recourent en grande partie ceux du MOSS. Les entreprises qui optent pour ce dispositif ne sont plus tenues de s'immatriculer auprès des administrations fiscales de chaque État membre de consommation afin de déclarer et payer la TVA due. La TVA est déclarée et payée auprès d'un seul État membre (EM) via le guichet unique. Une entreprise suisse peut choisir librement dans quel État de l'UE elle souhaite s'enregistrer à l'OSS.

Il existe cependant de grandes différences par rapport au MOSS pour ce qui est des opérations B2C pouvant être déclarées via le guichet OSS:

- Les livraisons de service électroniques et de télécommunication (inchangé)
- Les ventes à distances de biens au sein de l'UE (anciennement «Ventes par correspondance»), c'est-à-dire les livraisons transfrontalières de biens à des consommateurs situés dans l'UE (nouveau)
- Toutes les autres prestations de services éligibles à l'OSS (nouveau).

L'OSS est un régime facultatif. Une société suisse qui livre des consommateurs dans plusieurs EM à partir d'un stock en Allemagne, peut toujours s'enregistrer à la TVA dans chaque EM où sont établis ses clients selon la procédure classique. S'il opte pour le régime OSS, il devra déclarer via l'OSS toutes les opérations entrant dans le champ d'application de l'OSS, c'-à-d les ventes à distance transfrontalières (VAD), les services électroniques et de télécommunication, ainsi que toutes les autres prestations de services imposables dans l'UE.

3. Seuils de chiffre d'affaires: les changements

Avant le 1er juillet 2021, il existait différents seuils de chiffre d'affaires pour les opérations B2C, que l'on pouvait diviser en deux catégories.

- Seuil annuel de 10'000 EUR, par EM, pour prestations de services électroniques et de télécommunication
Seuil à partir duquel la TVA n'est plus perçue dans le pays de départ de la livraison mais dans le pays de destination (lieu de domicile du consommateur)
- Seuils annuel de 35'000 à 100'000 EUR, par EM, pour les ventes à distance (livraisons)
Seuil à partir duquel la TVA n'est plus perçue dans le pays de départ de la livraison mais dans le pays de destination

Comme les ventes à distance VAD B2C peuvent être déclarées dans l'OSS depuis le 1er juillet 2021, un seuil annuel unique de 10 000 EUR s'applique désormais dans toute l'UE aux ventes de services électroniques et de télécommunication ET aux VAD. Si le seuil est dépassé au cours d'une année civile, les livraisons seront réputées avoir été effectuées dans le pays de destination. Si une entreprise réalise un chiffre d'affaires dans l'ensemble de l'UE inférieur à 10 000 EUR au cours d'une année civile, elle peut renoncer à l'application du seuil de chiffre d'affaires et s'inscrire volontairement à l'OSS.

Exemple: une société suisse effectue des VAD à partir d'un entrepôt en Pologne à destination de consommateurs aux Pays-Bas et en France pour un total de 7'000 EUR. Par ailleurs, la société vend à un consommateur en Suède un logiciel à télécharger d'une valeur de 4 000 EUR. En raison du dépassement du seuil de 10 000 EUR, tous ces services sont considérés comme étant fournis dans chaque pays de destination. Comme alternative à une immatriculation ordinaire à la TVA aux Pays-Bas, en France et en Suède, la société suisse peut traiter la totalité du chiffre d'affaires de 11 000 EUR via l'enregistrement unique à l'OSS, par exemple en Allemagne. Toutefois, les différents taux de TVA des pays de destination (Pays-Bas, France et Suède) continuent de s'appliquer aux différentes transactions. Le régime OSS simplifie la comptabilité, mais n'uniformise pas les taux d'imposition applicables au sein de l'UE.

4. IOSS: définition et fonctionnement

Le guichet unique à l'importation (Import One Stop Shop, IOSS) est un nouvel instrument en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2021. Il a été créé pour déclarer et payer la TVA sur les **VAD** de biens de faible valeur importés depuis un pays ou territoire situé en dehors de l'UE (par ex. de Suisse); l'exonération de la TVA à l'importation est possible sous conditions; le lieu d'établissement du fournisseur, UE ou Suisse, importe peu, c'est l'itinéraire emprunté par les marchandises pour entrer dans l'UE qui est déterminant. Comme pour l'OSS, l'IOSS ne s'applique qu'aux livraisons B2C (à des non-assujettis). Contrairement à l'OSS, cependant, le seuil annuel de 10 000 EUR pour l'ensemble de l'UE ne s'applique pas à l'IOSS. Il convient également de noter qu'une entreprise établie en dehors de l'UE doit nommer un représentant fiscal établi dans l'UE pour l'enregistrement à l'IOSS (ce qui n'est pas le cas pour l'enregistrement à l'OSS).

Le guichet unique à l'importation (IOSS) est le portail électronique que les entreprises peuvent utiliser depuis le 1^{er} juillet 2021 pour s'acquitter de leurs obligations en matière de TVA sur les ventes à distance de biens importés. Jusqu'au 1^{er} juillet 2021, les envois d'une valeur inférieure ou égale à 22 EUR étaient exonérés de la TVA à l'importation. Ce seuil de 22 ne s'applique plus depuis le 1^{er} juillet 2021: les importations sont soumises à la TVA dès le premier euro de chiffre d'affaires. Toutefois, les envois d'une valeur intrinsèque inférieure ou égale à 150 EUR sont exonérés à l'importation, à condition que la livraison au consommateur qui suit l'importation soit déclarée dans l'OSS. Il s'agit d'une dérogation à l'exigence du caractère transfrontalier des livraisons au sein de l'UE pour l'utilisation de l'OSS. Bien entendu, il reste possible pour le fournisseur d'importer en utilisant la procédure classique et de s'enregistrer individuellement à la TVA dans chaque EM où il vend.

Exemple : une entreprise suisse effectue des VAD depuis son entrepôt d'Aarau à des consommateurs aux Pays-Bas, en France et en Suède. La valeur de chaque envoi aux clients est de 135 EUR; selon les conditions de livraison, l'entreprise suisse se charge de l'importation dans l'UE. Si l'entreprise est enregistrée à l'OSS en Allemagne (voir exemple au point 3. ci-dessus), elle peut importer les marchandises en exonération de la taxe à l'importation en Allemagne (IOSS) et décompter ensuite toutes les ventes imposables aux Pays-Bas, en France et en Suède en Allemagne (OSS).

5. Que faire si la valeur de l'envoi est supérieure à 150 EUR?

Si la valeur de l'envoi est supérieure à 150 EUR, il n'est pas possible d'utiliser l'IOSS. Les règles suivantes s'appliquent:

- Importation par le non-assujetti: aucune conséquence fiscale pour le fournisseur
- Importation par le fournisseur dans le pays de destination: obligation de payer la taxe à l'importation et la taxe nationale doivent être payées dans le pays de destination
- Importation par le fournisseur dans un autre EM: la taxe à l'importation doit être payée dans l'État d'importation et la taxe locale dans le pays de destination, soit via l'OSS, soit via la procédure classique.

Nota bene: si l'importation a lieu dans un EM autre que le pays de destination, le remboursement de la taxe à l'importation doit être demandé selon la procédure décrite dans la «13^e directive TVA».

6. Biens vendus via une interface électronique: ce qui a changé depuis le 1^{er} juillet 2021

Les «interfaces électroniques» (IE) englobent les marchés/plateforme en ligne et les portails. On parle de IE dès lors qu'un prestataire permet à un fournisseur d'entrer en contact avec des clients, de proposer ses marchandises et de livrer ses produits par l'intermédiaire de l'interface électronique. Dès lors qu'un prestataire n'est qu'indirectement impliqué dans la livraison (par ex. via le processus d'achat), on a affaire à un «marché en ligne».

Les nouvelles règles relatives aux IE s'appliquent dans deux cas et uniquement aux ventes **B2C**:

- a) la livraison de biens dans l'UE, indépendamment de leur valeur, lorsque le vendeur sous-jacent (fournisseur réel) n'est pas établi dans l'UE, les biens étant expédiés depuis l'EM où est situé le consommateur ou depuis un autre EM.
- b) les ventes à distance de biens importés dans l'UE dont la valeur n'excède pas 150 EUR. Le lieu où est établi le fournisseur n'entre pas en ligne de compte (UE ou hors UE)

Dans ces deux cas, les nouvelles règles ont pour effet d'inclure fictivement les IE dans la supply chain entre le fournisseur réel et le client privé aux fins de la TVA. L'IE est considérée comme un «fournisseur présumé» et doit collecter la TVA. En d'autres termes, les IE sont traitées comme si elles acquéraient les marchandises auprès du fournisseur réel et les vendaient elles-mêmes au client privé dans le cadre d'une transaction en chaîne. Peu importe que l'opérateur de l'IE soit basé dans l'UE ou en dehors de l'UE, les règles s'appliquent de la même manière. La prestation imposable lors de l'utilisation d'une IE en ligne est donc techniquement attribuée à l'IE, alors qu'elle ne conclut pas de contrat avec le client non assujetti.

7. Traitement TVA des livraisons de biens facilitées par des interfaces électroniques (IE)

Dans une transaction en chaîne, seule une des livraisons imposables aux fins de TVA peut être qualifiée de «livraison avec déplacement». Dans le cas de transactions en chaîne fictives, la livraison de la place de marché en ligne est réputée être la livraison avec déplacement. Les conséquences sont les suivantes, en supposant que les règles sur les VAD s'applique dans le cas concret:

- Livraison selon le point 6 a) ci-dessus: le lieu de la livraison du fournisseur établi hors de UE à l'IE est situé dans le pays de départ de l'UE, mais la livraison est exonérée. Le lieu de la livraison de l'IE est le lieu où s'achève le transport des biens, c'est-à-dire l'EM où est situé le client non-assujetti. Le marché en ligne peut déclarer son chiffre d'affaires B2C dans l'OSS.
- Livraison selon le point 6 b) ci-dessus: le lieu de la livraison du fournisseur réel (vendeur sous-jacent) est situé dans le pays de départ en dehors de l'UE; le chiffre d'affaires n'est pas imposable dans l'UE. Si le marché en ligne agit en tant qu'importateur, l'importation est exonérée en vertu de l'IOSS; le lieu de la livraison de l'IE est le lieu où s'achève le transport de biens, c'est-à-dire dans l'EM du consommateur (déclaration via l'OSS). L'utilisation de l'IOSS / OSS est aussi facultative pour les IE.

8. Règles e-commerce applicables au Royaume-Uni

De nouvelles règles relatives à la taxation des livraisons à des personnes non assujetties via des places de marché en ligne ont déjà été introduites au Royaume-Uni avec effet au 1er janvier 2021. Comme dans l'UE, l'interface électronique (place de marché en ligne) en ligne est considérée comme étant le fournisseur si, a) les biens sont vendus au Royaume-Uni à une personne non assujettie (le

fournisseur étranger étant redevable de la taxe à l'importation) et que le fournisseur sous-jacent (réel) est situé en dehors du Royaume-Uni, b) si des biens d'une valeur maximale de 135 GBP sont importés au Royaume-Uni dans le cadre de la livraison (des règles spéciales s'appliquent pour les clients établis en Irlande du Nord).

Dans le premier cas, le fournisseur sous-jacent (effectif) agit en tant qu'importateur et doit payer la taxe à l'importation. La livraison ultérieure à l'IE est réputée être effectuée au Royaume-Uni, mais est exonérée de taxe (néanmoins, un enregistrement à la TVA est nécessaire pour la déduction de l'impôt préalable). La place de marché en ligne est redevable de la taxe britannique au la livraison au consommateur privé. Dans le second cas, la livraison par le fournisseur sous-jacent (effectif) est réputée être effectuée en dehors du Royaume-Uni et n'est donc pas soumise à la TVA au Royaume-Uni; en outre, comme dans le cas de l'IOSS, une exonération de la taxe à l'importation s'applique aux envois d'une valeur inférieure ou égale à 135 GBP. La place de marché en ligne est redevable de la taxe britannique sur la livraison au consommateur (non-assujetti).

9. Traitement TVA des biens livrés au Royaume-Uni sans recourir à des plateformes en ligne

En cas de livraisons à des consommateurs (non-assujettis) au Royaume-Uni sans passer par une place de marché en ligne, le fournisseur est imposable et redevable de la TVA au Royaume-Uni. Si les biens sont importés de Suisse et arrivent physiquement au Royaume-Uni, la livraison est exonérée de la taxe si la valeur n'excède pas 135 GBP. Si les biens se trouvent déjà au Royaume-Uni au moment de la vente (et ont donc été importés par le fournisseur préalablement), la TVA est également due sur le chiffre d'affaires. Par conséquent, la réglementation en vigueur depuis le 1er janvier, en conjonction avec la nouvelle limite de 135 GBP, a un impact significatif principalement sur les entreprises suisses qui ne sont pas encore enregistrées à des fins de TVA au Royaume-Uni. Pour les envois de marchandises dont la valeur est supérieure à 135 GBP, les anciennes règles s'appliquent. Ceci signifie que le fournisseur peut agir comme importateur et payer les droits d'importation ou que le non-assujetti est redevable des taxes à l'importation, le fournisseur n'étant pas tenu de payer la taxe au Royaume-Uni. Par ailleurs, pour les livraisons directes à des personnes non assujetties en Irlande du Nord (sans recourir à des places de marché en ligne), des règles spéciales s'appliquent.

10. Services d'exécution des commandes: questions pratiques

Il s'agit de services logistiques complets («fulfillment services») proposés à des fournisseurs de biens et consistant à stocker les biens dans un entrepôt, préparer les commandes et expédier les biens depuis l'entrepôt sur différents marchés. Les places de marché en ligne fournissent généralement ce type de services puisqu'elles stockent les marchandises des fournisseurs dans leurs propres entrepôts. Une entreprise suisse peut donc travailler avec une place de marché en ligne qui stockent ses marchandises dans ses entrepôts dans différents pays de l'UE.

La gestion de stocks dans l'UE par une plateforme en ligne montre les limites de l'OSS. Si la place de marché déplace des marchandises de l'entreprise suisse d'un entrepôt en Pologne vers un entrepôt en Suède, cela aura des conséquences en matière de TVA pour l'entreprise suisse. Un tel transfert de biens est en principe qualifié de transfert intracommunautaire; la société suisse doit déclarer une livraison intracommunautaire en Pologne et une acquisition intracommunautaire en Suède - même si aucun chiffre d'affaires n'est généré. Étant donné qu'un tel transfert intracommunautaire ne peut être traité que dans le cadre d'enregistrements à la TVA selon la procédure classique, deux enregistrements de TVA supplémentaires en Pologne et en Suède seraient nécessaires dans le présent exemple, en plus d'un éventuel enregistrement à l'OSS. Il peut donc être nécessaire de maintenir une immatriculation supplémentaire à la TVA selon la procédure classique, y compris dans l'EM où a été effectué l'enregistrement à l'OSS.

11. Conclusion

La transformation du MOSS en OSS est particulièrement avantageuse pour les entreprises suisses parce que les VAD entrent dans le champ d'application de ce guichet unique et parce que selon l'activité des entreprises, le nombre d'inscription à la TVA dans l'UE peut être sensiblement réduit.

Il ne faut cependant pas sous-estimer la complexité des changements apportés par les nouvelles règles. Ainsi, les chiffres d'affaires réalisés avec des clients dans différents EM doivent être comptabilisés avec rigueur afin d'appliquer correctement les différents taux de TVA via l'enregistrement à l'OSS. Il en va de même lorsqu'il s'agit de délimiter les opérations commerciales en dehors du champ d'application de l'OSS (introduction de vos marchandises sur le territoire de l'UE, prestations B2B, etc.), qui exige de l'opérateur qu'il vérifie s'il doit s'enregistrer à la TVA à l'échelle de l'UE)

En résumé, les nouvelles règles du paquet e-commerce apportent sans aucun doute des simplifications dans certains domaines. Cependant, le nouveau paquet ne simplifie pas fondamentalement la TVA dans l'UE: les problèmes antérieurs ont été remplacés par de nouvelles interrogations.

Les informations contenues dans cet article sont fournies à titre indicatif et ne sont ni exhaustives ni juridiquement contraignantes.

Pour toute questions et information complémentaire:

N'hésitez pas à consulter notre [dossier e-commerce](#) régulièrement mis à jour.

Le service ExportHelp de Switzerland Global Enterprise vous renseigne à l'adresse suisse-romande@s-ge.com ou au no. De tél. +41 21 545 94 94.

Auteur:

Urs Kipfer
Tax Partner AG
Talstrasse 80
8001 Zürich
urs.kipfer@taxpartner.ch

Traduction française: S-GE