

Nouveau régime TVA des ventes à distance à partir du 1er juillet 2021 : petite introduction à des bouleversements majeurs ... (18 décembre 2020)

Les règles TVA sur les ventes à distance de biens à des particuliers seront profondément modifiées à partir du 1er juillet 2021 et s'accompagnent de la création de nouveaux concept et de nouvelles formalités.

Par « vente à distance intracommunautaire », on entend la vente et l'expédition de biens à des particuliers dans une autre Etat membre de l'UE.

Par « vente à distance de biens importés de pays ou territoires tiers », on entend les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte à partir d'un pays ou territoire tiers à destination d'un particulier dans l'UE (art. 14(4) (nouveau) de la Directive TVA).

Le vendeur entre en contact avec l'acheteur potentiel soit via son propre site web, soit via un intermédiaire ou « market place » qui facilite les contacts.

TVA du pays de destination, portail unique, taxation de tous les envois depuis les pays ou territoires tiers, extension des responsabilités des intermédiaires agissant pour des vendeurs établis hors de l'UE...

Sauf pour les micro-entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 10 000 Eur, les ventes à distance de biens à des particuliers se verront toujours appliquer la TVA du pays d'établissement du client (art. 32, 33 et 59 quater de la Directive TVA). Le fournisseur aura la possibilité de déclarer les transactions via un *One Stop Shop* (OSS ou portail électronique unique pour les 27 Etat membres de l'UE), mis à disposition par le fisc (en Belgique, via InterVAT), comme c'est déjà le cas pour les services électroniques depuis le 1er janvier 2015.

Les colis expédiés depuis des pays ou territoires tiers à destination de particuliers dans l'UE seront toujours soumis à une TVA de l'Etat-membre de destination, peu importe la valeur. La franchise de 22 Eur sur l'importation de petits colis sera supprimée.

Les market place (portails électroniques, site web, ...) qui interviennent dans des ventes de colis d'une valeur de moins de 150 Eur depuis des pays (ou territoires) tiers seront redevables de TVA de l'Etat membre de destination sur l'importation et la livraison, et cela même si ces market place ne sont que des facilitateurs de transactions. Une mesure de simplification est mise à leur disposition pour accélérer les procédures de dédouanement : le *Import One Stop Shop* (IOSS).

Si ces market places interviennent au nom et pour le compte de vendeurs établis hors de l'Union, mais qui auraient préalablement importés des marchandises dans l'Union, les market place seront également redevables de la TVA et ils pourront également les déclarer suivant la procédure de l'OSS (et non de l'IOSS).

« Market place » et « Vendeur à distance » : deux notions distinctes

Le « market place » est celui qui facilite par l'utilisation d'un interface électronique la livraison de biens ou la prestation de services à une personne non assujettie (art. 242bis (I) de la Directive TVA). Cette notion se rapproche de celle de mandataire qui agit au nom et pour compte d'un vendeur. Cet intermédiaire fait de publicité pour un ou plusieurs vendeurs, éventuellement il collecte le prix. Mais ce n'est pas lui qui facture la transaction, ni ne fixe les conditions de vente ou expédie les marchandises au client. Le market place n'est pas le vendeur. Il adresse au vendeur une commission ou simplement rétrocède le prix, moins une commission.

Le vendeur à distance est celui qui vend les marchandises et assure le transport (voire simplement sous-traite le transport, en prend la responsabilité, ou indique le nom d'un transporteur). C'est lui qui émet la facture, fixe les conditions de vente.

Possibilité de recours à l'OSS par le vendeur à partir du 1er juillet 2021

Le vendeur pourra utiliser un OSS pour toutes ses livraisons de biens à distance à destination de particuliers établis dans l'Union, sauf pour les livraisons à l'intérieur du pays d'établissement du vendeur et de l'acheteur. Cet OSS existe déjà pour les services électroniques depuis le 1er janvier 2015. Le vendeur établi en Belgique déposera auprès de l'administration belge une seule déclaration à la TVA pour ces livraisons dans les 27 Etats membre de l'UE. Cette déclaration mentionnera : les pays où sont établis les clients, taux, chiffre d'affaires hors TVA par taux et TVA due (art. 369 octies de la Directive TVA). Un seul paiement de la TVA sera effectué à l'administration belge. La déclaration OSS ne contient pas de grille pour la déduction de la TVA.

L'OSS pourra aussi s'appliquer aussi aux marchandises soumises à accises. Toutefois, les accises devront être versées directement à l'Etat membre de consommation. Ce régime ne s'appliquera pas aux livraisons de véhicules neufs à des particuliers, ni aux ventes de biens soumises au régime des biens d'occasion.

L'OSS s'appliquera aussi aux services à des particuliers pour autant qu'une TVA soit due dans le pays d'établissement des clients sur la base des règles générales (transport, accès à des conférences, travaux immobiliers, etc.).

L'OSS sera contrôlé par les administrations fiscales des Etats membres de consommation...

L'OSS sera déposée au plus tard à la fin du mois qui suit chaque trimestre. Le vendeur devra tenir un registre (art. 63 quater du règlement d'exécution de la Directive TVA) pour permettre à l'Etat membre de consommation de vérifier l'exactitude de la déclaration. Celle-ci pourra être vérifiée par les différents Etats membres où les clients sont établis, et pas seulement par l'administration belge.

Jusqu'à présent, pour autant qu'une TVA soit perçue, l'administration belge (pas plus que les autres administrations nationales) n'était pas motivée pour contrôler les ventes à distances intra-communautaires à des particuliers dans d'autres Etats membres. Dorénavant, les contrôles seront effectués par des fonctionnaires qui collecteront la TVA pour leur administration, et on peut s'attendre à ce qu'ils soient nettement plus motivés. Sur le plan de la procédure, c'est celle du pays où la TVA n'aura pas été collectée qui s'appliquera, à savoir à l'étrangerEt si les recours à l'étranger sont épuisés, plus aucun recours n'est possible devant les tribunaux belges qui seront obligés d'autoriser la saisie des sommes réclamées par le fisc étranger. En cas de litige avec une administration fiscale étrangère, il sera important de répondre à celles-ci avant qu'il ne soit trop tard....Aux questions d'exigibilité de la TVA au taux correct à l'étranger, s'ajouteront les problèmes de retard de courriers, des traductions, des différences de procédures et surtout de délais de prescription....

L'OSS n'épargne pas toutes les obligations d'identification à la TVA à l'étranger

L'OSS épargne au vendeur l'obligation de s'identifier à la TVA dans tous les pays où résident des clients non assujettis et où la TVA est due. En revanche, celui ne lui épargne pas toute identification à la TVA dans d'autres Etats membres de l'UE. Et ceci ne ressort pas directement des textes qui sont particulièrement difficiles à lire.

Prenons l'exemple du vendeur établi en Belgique qui a importé des marchandises en Allemagne et qui dispose d'un stock en Allemagne où il est également identifié à la TVA:

- il devra s'identifier à la TVA en Allemagne pour l'importation ;
- il devra déclarer les livraisons à des clients allemands (particuliers ou assujettis) au départ de son stock allemand dans la déclaration TVA allemande ;
- les livraisons à des particuliers en France et Belgique pourront être déclarées dans l'OSS qu'il ouvrira en Belgique.

Supposons que ce vendeur belge acquière directement des marchandises auprès d'un producteur en Allemagne et demande à ce dernier d'expédier directement les marchandises à des clients particuliers établis en Allemagne, France et Belgique. Dans ce cas, le vendeur belge devra :

- appliquer de la TVA allemande sur les livraisons aux particuliers en Allemagne. Il devra utiliser son numéro de TVA allemand qui lui permettra aussi de déduire la TVA qui lui est facturée par la producteur ;
- déclarer via l'OSS belge les livraisons aux clients particuliers en France et Belgique ;
- s'identifier à la TVA en France parce qu'il y a eu une livraison intra-communautaire par le producteur allemand au belge et donc une acquisition intracommunautaire par un assujetti en France.

Le nouvel OSS et les prestations de services

Depuis le 1er janvier 2015, l'OSS existe déjà pour les services électroniques (sous la dénomination de MOSS ou *Mini One Stop Shop*). Il s'agit des services de télécommunication, de fourniture de logiciels, d'enseignement à distance, la vente d'images, de films, etc. Ce qui caractérise les services électroniques, c'est l'intervention humaine minimale. Cela ne concerne pas les réservations en ligne, les avis, les conseils.

A partir du 1er juillet 2021, il sera également possible d'utiliser l'OSS pour tous les services fournis à des particuliers établis dans d'autres Etats membres de l'UE, pour autant qu'une TVA soit due dans ces pays. Ceci vise par exemple les services de transport, l'accès des conférences, les services immobiliers.

Suppression de la franchise de 22 Eur sur l'importation de petits envois

Jusqu'à présent, les plateformes établies dans l'UE se contentaient de réclamer aux vendeurs établis hors de l'UE une commission et ce service n'était pas soumis à une TVA dans l'UE. Bien souvent, le vendeur non-UE se contentait de déclarer une valeur inférieure à 22 Eur, peu importe la valeur réelle des biens et aucune TVA n'était due, hors les cas bien rares de contrôles par les douanes. Ce sont de telles pratiques qui ont poussé des entreprises établies en Europe à exiger la suppression de la franchise.

A partir du 1er juillet 2021, tous les colis expédiés depuis les pays tiers à l'attention de particuliers dans l'UE seront soumis à la TVA, même si une exemption à l'importation sera introduite. L'actuelle franchise en faveur des colis d'une valeur inférieure à 22 Eur sera

supprimée. Il serait imprudent de croire que le nouveau régime est tellement complexe qu'il sera impossible à mettre en œuvre. Des administrations douanières ont déjà loué d'immenses emplacements de stockage pour retenir les colis qui ne seraient pas en règle...

Nouveau régime des colis d'une valeur de moins de 150 Eur et expédiés depuis des pays ou territoires tiers à des particuliers (et autres non-assujettis dans l'UE)

Si le colis a une valeur intrinsèque de plus de 150 Eur (hors TVA), l'acquéreur sera comme à présent redevable de la TVA à l'importation et il devra compléter une déclaration en douane.

Si le colis a une valeur intrinsèque de moins de 150 Eur, diverses solutions découlent des articles 369terdecies à septviciester de la Directive TVA et notamment :

1. Le vendeur d'un colis expédié depuis un pays/territoire tiers est établi dans un Etat membre de l'UE

Le vendeur peut choisir un IOSS (Import One Stop Shop) pour toutes les livraisons à des particuliers dans l'UE. Si le vendeur communique à l'agent en douane son numéro IOSS, la TVA ne sera pas due sur l'importation. Ce numéro IOSS ne sera pas public et ne sera connu que des administrations fiscales et des parties concernées. La TVA du pays de d'établissement du client non assujetti sera due au moment du paiement du prix par le client.

La déclaration IOSS sera déposée mensuellement, au plus tard à la fin du mois suivant celui au cours duquel la TVA sera devenue exigible.

2. Le vendeur d'un colis expédié depuis un pays/territoire tiers n'est pas établi dans l'UE et il choisit un intermédiaire

L'intermédiaire demande pour le vendeur non établi dans l'UE une identification IOSS à la TVA. Il communique ce numéro à l'agent en douane qui sera autorisé à libérer les marchandises. C'est l'intermédiaire qui est le redevable de la TVA sur les livraisons au taux applicable dans le pays du client particulier et la déclare via une déclaration IOSS.

Juridiquement, la livraison d'un colis de <150 Eur à un particulier dans l'UE via un market place faisant appel à un IOSS est scindée en deux :

- une importation exemptée suivie d'une livraison à l'intermédiaire ;
- un livraison taxable entre l'intermédiaire et le client final sur laquelle la TVA est due au taux de pays d'établissement du client final non assujetti et sur laquelle la TVA est due au moment du paiement par ce client final.

3. Le vendeur n'est pas établi dans l'UE et il a plusieurs intermédiaires

Si le vendeur établi hors de l'UE a recours à plusieurs intermédiaire, il recevra autant de numéros que d'intermédiaires qui interviennent en son nom et pour son compte. A charge pour lui de ne pas commettre d'erreur lors de la communication du numéro.

4. Le vendeur n'est pas établi dans l'UE et il n'a pas d'intermédiaires (articles 369 sexvicies à septviciester de la Directive TVA)

Si le vendeur n'a pas demandé de numéro spécial IOSS, l'acquéreur particulier sera tenu d'effectuer lui-même les formalités d'importations et de payer les taxes. Ceci sera certainement de nature à décourager de futurs achats via ce type de procédure. Par ailleurs, telle sera la procédure qui restera applicable pour les colis d'une valeur supérieure à 150 Eur, à cette différence près que comme c'est déjà le cas, une déclaration en douane devra être complétée et, en pratique, nécessite l'assistance d'un agent en douane, avec les frais que cela implique. La Directive autorise les Etats-membres à introduire des procédures simplifiées d'importation.

Exclusion de certains Intermédiaires de la notion d'acheteurs revendeurs pour les ventes à distance de biens importés de pays ou territoires tiers (art. 54ter du règlement d'exécution de la Directive TVA)

Jusqu'à présent, un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'un mandant n'était pas réputé acheteur-revendeur. C'est le Parlement Européen qui a voulu que les intermédiaires facilitant des transactions avec des particuliers sur les colis d'une valeur inférieurs à 150 Eur expédiés depuis des pays tiers ou depuis un Etat membre par un vendeur établi dans des pays tiers soit assimilé à un acheteur-revendeur. C'est un concept nouveau.

Un intermédiaire est assimilé à un acheteur revendeur, lorsqu'il effectue simultanément les transactions suivantes :

- fixation des conditions générales ;
- autorisation de facturation ;
- interventions directes ou indirectes à la commande ou à la livraison ou la production de services.

Un intermédiaire n'est pas assimilé à un acheteur-revendeur lorsqu'il effectue uniquement une des opérations suivantes (selon le texte légal « se charge uniquement d'un des aspects suivants ») :

- traitement des paiements ;
- publicité ;
- diriger des acquéreurs vers d'autres interfaces électroniques.

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

Un bouleversement des flux commerciaux et la disparition des petites plateformes

Les modifications touchent des dizaines d'articles de la Directive TVA et du règlement d'exécution. Elles ont déjà fait l'objet de premières notices explicatives publiées par la Commission européenne et ne comportant pas moins d'une centaine de pages particulièrement ardues.

De nouvelles notices explicatives portant sur les formalités douanières et les déclarations TVA sont attendues. Viendront ensuite les textes légaux nationaux. Malgré l'insistance des administrations fiscales néerlandaise et allemande, la Commission européenne a clairement fait savoir qu'elle ne proposerait pas de second report...

Toutes les entreprises actives dans les ventes à distance à des particuliers et les services à distance devront impérativement revoir en détail toutes leurs conventions avec leurs fournisseurs et leurs partenaires.

C'est tout un secteur qui a connu une croissance permise par des nouveaux moyens technologiques alors que le cadre fiscal était inadapté. Car si aujourd'hui le fisc ne dispose pas encore de tous les moyens pour contrôler les opérations effectuées par des vendeurs en ligne, ce n'est plus qu'une question de mois. A partir du 1er janvier 2024, les organismes financiers auront l'obligation de communiquer au fisc tous les vendeurs qui auront reçu plus de 25 paiements transfrontaliers par an.

A suivre



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7
1160 Bruxelles - Brussel
Tél. : + 32 2 663.14.55
Fax : + 32 2 663.30.78
E-mail: ca@xirius.be
Website: <http://www.xirius.be>