

Services et livraisons de biens au sein de l'Union européenne

Par Christian DEGLAS, Partner, Michel LAMBION, Managing Director et Eric REOLON, Director, Deloitte Tax & Consulting

A compter du 1^{er} juillet 2021, les règles applicables au sein de l'Union européenne connaîtront un certain nombre de changements importants. Ces modifications devaient initialement intervenir au 1^{er} janvier 2021 mais ont été retardées de six mois en raison de la crise sanitaire. Dans un premier article, nous avons abordé les nouvelles règles applicables aux importations de biens et à la responsabilité des interfaces électroniques. Dans ce second article, nous aborderons les changements relatifs aux services et livraisons de biens au sein de l'Union européenne⁽¹⁾.

Prestations de services : règles de localisation inchangées et extension de l'OSS «one stop shop»

Lorsque les services présentent un caractère transfrontalier, il convient de déterminer le lieu de taxation, ou «Etat membre de consommation». Cet Etat membre aura alors le pouvoir de taxer les services selon les modalités qu'il détermine notamment quant au taux de TVA.

Il est possible de distinguer quatre catégories de services :

1. Les services rendus à des assujettis à la TVA qui sont réputés localisés au lieu d'établissement du client.
2. Les services, rendus à des clients particuliers et à des personnes morales non-assujetties (organismes de droit public ou sans but lucratif), qui sont réputés localisés dans l'Etat membre du prestataire.
3. Les services de télécommunication, les services de radio et télévision et enfin les services fournis par voie électronique. Ces services, rendus à des clients particuliers et à des personnes morales non-assujetties (organismes de droit public ou sans but lucratif), sont réputés localisés dans l'Etat membre où le client est établi ou réside.
4. Différents services soumis à des règles de localisation spécifiques.

Cette quatrième catégorie comprend, notamment, les services relatifs à des immeubles. Ces prestations sont réputées localisées dans le pays de l'immeuble. De même, les conférences ou séminaires ou prestations culturelles, sportives ou de divertissement sont des services réputés localisés dans le pays où ces prestations prennent place. La location à court terme de moyen de transport est réputée locali-



sée dans l'Etat membre de la mise à disposition du moyen de transport, etc. Sous le régime actuel, le prestataire est alors obligé de s'immatriculer dans cet autre Etat membre. Par exemple, une entreprise française exécutant des travaux immobiliers au Luxembourg devra y demander un numéro de TVA et y déposer des déclarations à la TVA afin de payer au Trésor luxembourgeois la TVA luxembourgeoise qui lui est due.

Afin de simplifier la vie de ces entreprises, elles ne seront plus tenues de s'immatriculer à la TVA dans les Etats membres de consommation à compter du 1^{er} juillet 2021 lorsqu'elles rendent ces services de la quatrième catégorie à des personnes non-assujetties (particuliers, organismes de droit public ou sans but lucratif). En effet, elles pourront utiliser l'OSS, «one stop shop» ou «guichet unique», qui permet de déposer une seule déclaration où les montants de services rendus par Etat membre et la TVA due dans chaque Etat membre seront repris. L'OSS est bien connu puisqu'il est déjà utilisé pour les services électroniques, de radio-télédiffusion et de télécommunications rendus à des clients particuliers par des prestataires établis dans un autre pays que celui du client.

Il est important de souligner que l'utilisation de l'OSS n'est pas étendue à tous les services transfrontaliers mais uniquement ceux de la quatrième catégorie qui sont rendus à des non-assujettis. Par exemple, le service rendu par un avocat luxembourgeois à un particulier résident à Metz restera localisé au Luxembourg. L'avocat devra donc porter en compte la TVA luxembourgeoise à son client et la verser au Trésor luxembourgeois.

Donc, pour les services, les modifications intervenant au 1^{er} juillet 2021 ne portent pas sur le lieu de taxation, pour lequel les règles restent inchangées, mais sur la procédure de déclaration (OSS) et uniquement pour certains services.

Nouveau régime des ventes à distance de biens

Actuellement, un assujetti qui vend des biens (autres que des moyens de transport neufs ou des biens avec installation ou montage) à des clients particuliers⁽²⁾ établis dans d'autres Etats membres et qui transporte le bien à destination de ces clients⁽³⁾ ou charge un tiers d'effectuer ce transport pour son compte dès qu'un seuil de vente dans l'Etat membre des clients, généralement de € 35.000, est excédé (€ 100.000 au Luxembourg) doit y être immatriculé. Le but est d'éviter que les entreprises établies dans des Etats membres à faible taux de TVA ne soient avantagées par rapport à celles d'Etats membres appliquant des taux de TVA plus élevés sachant que les taux standard de TVA varient de 17% au Luxembourg à 27% en Hongrie avec une moyenne européenne d'environ 21%.

A compter du 1^{er} juillet 2021, les vendeurs devront appliquer la TVA de l'Etat membre où les biens sont mis à disposition de l'acheteur. Les seuils applicables dans les différents Etats membres sont remplacés par un seuil unique de € 10.000⁽⁴⁾ par an dans l'état membre d'établissement qui est donc une faveur destinée aux microentreprises. L'entreprise pourra néanmoins renoncer à ce seuil, ce qui sera intéressant si le taux de TVA applicable dans le pays du consommateur est plus faible. A nouveau, l'entreprise n'aura pas à s'immatriculer dans les différents Etats membres où la TVA est due mais pourra utiliser l'OSS.

Ces nouvelles règles impliquent un abaissement notable du chiffre d'affaires qui peut être vendu avec application de la

TVA de l'Etat membre de départ des biens. Ainsi, selon les règles actuelles, une entreprise luxembourgeoise peut vendre annuellement avec TVA luxembourgeoise dans les trois Etats membres voisins pour € 170.000 en respectant à chaque fois le seuil national : € 100.000 en Allemagne, € 35.000 en Belgique et en France. Le nouveau seuil de € 10.000 constituera donc un changement notable pour ces entreprises et leurs clients.

Ces différents changements peuvent être résumés comme suit :

Ventes à distance (VAD) de biens transportés dans d'autres Etats membres (EM)	Jusqu'au 30 juin 2021	TVA du pays de l'arrivée des biens dès que le seuil des VAD est dépassé (généralement € 35.000 par an) dans chaque EM concerné; TVA locale à reprendre dans la déclaration TVA locale de chaque EM où est le seuil est dépassé
	A partir du 1 ^{er} juillet 2021	TVA de chaque EM d'arrivée des biens dès que le seuil unique de € 10.000 (VAD et services) est dépassé à reprendre dans l'OSS
Prestations de services à des clients non-assujettis dans d'autres Etats membres et localisées à l'endroit du prestataire	Jusqu'au 30 juin 2021	TVA du pays du prestataire à reprendre dans sa déclaration nationale
	A partir du 1 ^{er} juillet 2021	Idem
Prestations de services à des clients non-assujettis établis dans d'autres Etats membres et localisées dans un Etat membre autre que celui du prestataire	Jusqu'au 30 juin 2021	TVA locale à reprendre dans la déclaration TVA locale de chaque EM concerné
	A partir du 1 ^{er} juillet 2021	TVA locale de chaque EM concerné à reprendre dans l'OSS

Les changements pour les biens sont donc plus importants que ceux pour les services puisqu'ils concernent aussi le lieu de taxation et pas seulement les modalités de paiement de la TVA. Le point commun est l'utilisation de l'OSS.

Implications pratiques

Le champ d'application de l'OSS et le contenu des déclarations qui y seront déposées augmenteront donc à compter du 1^{er} juillet 2021. Les entreprises concernées devraient donc s'y préparer. Les entreprises, qui peuvent être des entreprises de petite taille, voir même des entrepreneurs individuels, doivent tout d'abord

vérifier que leurs activités sont bien visées par les nouvelles règles. Lorsqu'elles sont concernées, elles doivent s'assurer du taux de TVA applicable à leurs produits dans les différents Etats de consommation et déterminer leur prix de vente. La question des taux réduits doit aussi être envisagée. Par exemple, les livres, journaux et périodiques bénéficient souvent mais pas toujours de taux réduits. Ils seront donc soumis à la TVA aux taux de 3, 14 ou 17% au Luxembourg, 0, 6 ou 21% en Belgique, 2,1, 5,5 ou 20% en France. L'entreprise vendant à distance de tels produits dans ces trois pays devra y prendre garde.

Une autre contrainte sera technologique. En effet, les entreprises devront «apprivoiser» l'OSS. De ce point de vue, le système a jusqu'à présent fonctionné de manière globalement satisfaisante mais il va monter en puissance, ce qui pourrait poser des difficultés. Une bonne nouvelle est certainement l'annonce par l'administration de la TVA luxembourgeoise dans son rapport annuel 2019 de sa volonté que l'OSS soit accessible dès le 1^{er} octobre 2020 pour effectuer des tests.

En conclusion, si le nouveau système implique aux entreprises concernées de s'adapter, il est aussi de nature à simplifier les obligations découlant de la vente de biens et de services dans d'autres Etats membres en rendant inutile un certain nombre d'immatriculations à l'étranger. En revanche, il réduit drastiquement pour les consommateurs d'Etats membres appliquant les taux de TVA les plus élevés d'acheter des biens avec un taux de TVA plus bas auprès de fournisseurs étrangers.

1) Au regard de leur complexité, nous ne les abordons pas dans tous leurs détails afin de préserver la lisibilité de l'article.

2) Ainsi qu'à des personnes morales non assujetties à la TVA (organismes de droit public ou sans but lucratif) ou certains assujettis bénéficiant d'un régime TVA dérogatoire (ex. régime agricole, petites entreprises (chiffre d'affaires annuel inférieur à € 30.000), exerçant uniquement des activités n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA) lorsque leurs acquisitions intracommunautaires de biens autre que des moyens de transport neuf ou des biens soumis à accise n'excède pas € 10.000 par an.

3) Généralement, le lieu de résidence et de mise à disposition des biens correspondra mais pas toujours. Ainsi, un résident luxembourgeois peut se faire livrer par un fournisseur belge un bien dans sa résidence secondaire en France. Le pays de consommation sera la France et non le Luxembourg. La TVA française sera donc due.

4) En outre, le seuil de € 10.000 comprend les services de télécommunication, radio-télédiffusion et électroniques rendus à des clients non-assujettis établis dans un Etat membre autre que celui du prestataire.