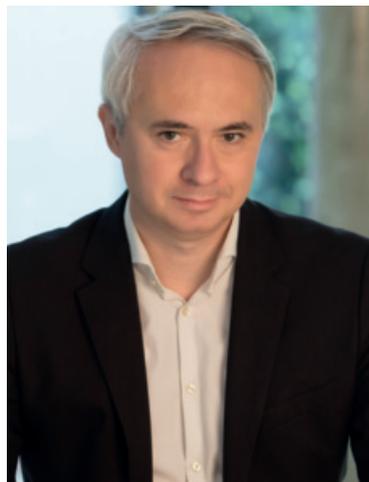


TVA et digitalisation (3) : du guichet unique à l'immatriculation unique ?

Le développement des transactions internationales, notamment grâce au recours à internet, conduit de plus en plus d'opérateurs économiques à devoir acquitter la TVA dans d'autres Etats membres que celui où ils sont établis, soit en s'y immatriculant soit par l'utilisation du guichet unique «One Stop Shop (OSS) dans leur Etat membre d'établissement⁽¹⁾. Ceci a encouragé la Commission à examiner l'extension de l'OSS à de nouvelles catégories d'opérations.

Par Cédric TUSSLOT, Partner, Michel LAMBION, Managing Director et Eric RÉOLON, Director, Deloitte Tax & Consulting



Dès 2003, le guichet unique ou «One Stop Shop» (OSS), a été mis en place par les autorités communautaires afin d'assurer que les opérateurs établis en dehors de l'Union européenne et fournissant des services de télécommunications, de radio-télévision et d'électronique, s'acquittent dans les différents Etats membres de la TVA due sur ces services.

Le guichet unique a ensuite été étendu en 2015 à leurs homologues établis dans l'UE puis son périmètre a été étendu à de nouvelles catégories de transactions en 2021. Par exemple, aux ventes à distance de biens (biens transportés à destination d'un client non immatriculé à la TVA dans un autre Etat membre) et à certains autres services transfrontaliers⁽²⁾.

Néanmoins, certaines catégories d'opérations lui échappent encore et impliquent toujours une immatriculation à la TVA dans d'autres Etats membres que celui d'établissement des opérateurs. Il s'agit, par exemple, du transport de biens propres dans un autre Etat membre, des opérations en chaîne comme les ventes successives de matières premières qui restent à un même endroit ou les transformations successives de biens par différentes entreprises, les biens achetés dans un Etat membre A par une entreprise établie dans un Etat membre B et revendu à un client établi dans un troisième Etat membre, etc.

L'objectif de la Commission est donc de réduire autant que possible ces situations qui constituent à la fois une contrainte administrative, induisent des coûts administratifs importants pour les opérateurs qui doivent respecter ces obligations, et engendrent un risque non négligeable pour les Etats de pertes de recettes dans le cas où les opérateurs concernés ne seraient pas en mesure de se conformer à leurs obligations.

Extension de l'OSS et de l'«autoliquidation» nationale

L'étude réalisée pour la Commission a examiné différentes options afin de tenter de remédier à ces difficultés, allant du maintien du status quo à l'extension de l'OSS à un nombre plus ou moins importants d'opérations telles que celles mentionnées ci-dessus et conclut, sans grande surprise, à une plus grande efficacité des solutions «maximalistes».

Il est aussi envisagé d'étendre les cas d'application du mécanisme de «reverse charge» ou «autoliquidation» de la TVA par le client dans des situations nationales pour des transactions réalisées par des opérateurs non établis dans le pays dans lequel la TVA est due, avec un client assujéti à la TVA qui lui y est établi et y dépose des déclarations de TVA.

L'application de ce mécanisme d'autoliquidation n'est aujourd'hui obligatoire sur base de la Directive TVA que dans les situations de prestations transfrontalières de services ou d'acquisition intracommunautaires de biens. Il est notamment supposé présenter des avantages en termes de préfinancement de la TVA pour les opérateurs ainsi que de lutte contre la fraude puisqu'il n'y a pas de TVA effectivement décaissée mais un simple jeu d'écriture (paiement et déduction immédiate de la TVA dans la même déclaration, pour autant, bien entendu, qu'un droit à déduction existe dans le chef du client procédant à l'autoliquidation).

A titre d'exemple, au Luxembourg, ce mécanisme d'autoliquidation locale a été initialement introduit uniquement pour les transactions concernant les certificats CO2 («droits Kyoto») afin d'éviter la répétition de fraudes dans ce secteur et a été étendu ultérieurement aux ventes de certificats de gaz et d'électricité.

L'efficacité d'une telle mesure dépend néanmoins d'un accord des Etats membres sur les cas où l'autoliquidation locale est appliquée sachant que les situations sont actuellement très diverses et que le Luxembourg de ce point de vue reste «minimaliste».

La déduction de la TVA : talon d'Achille de l'extension de l'OSS ?

L'extension du champ d'application de l'OSS pourrait amener à la multiplication des cas où l'opérateur qui l'utilise supportera de la TVA étrangère sur ses achats, par exemple en cas d'achat d'un bien revendu dans le même Etat membre. Or, le fait que cette TVA ne puisse pas être déduite via l'OSS, qui ne permet que son paiement, constitue une de ses faiblesses déjà souvent identifiées.

L'opérateur peut certes introduire une demande de remboursement de la TVA étrangère via la procédure de la Directive 2008/9 (article 55 bis de la loi TVA luxembourgeoise) qui prévoit que le remboursement de la TVA doit intervenir dans les quatre mois de l'introduction de la demande, avec la possibilité que ce délai soit allongé en cas de demande d'information. Néanmoins, dans la plupart des cas, le remboursement via cette procédure sera sans doute plus long que via une déclaration nationale pour laquelle la TVA déductible sur les charges («input») est imputée sur la TVA due sur le chiffre d'affaires («output») et où seul le solde est versé à l'administration ou remboursé par cette dernière, selon qu'il soit en faveur ou non de l'assujéti. Dans la mesure où l'un des objectifs d'une telle mesure est la simplification administrative dans le chef des assujéttis, entretenir l'obligation de déposer deux déclarations distinctes pour une même transaction d'achat/vente par exemple, pourrait sembler aberrant.

Les entreprises pourraient donc préférer supporter le coût administratif lié au maintien de numéros de TVA étrangers à une immobilisation de trésorerie importante. Cette absence de déduction via l'OSS peut s'expliquer par la difficulté de l'Etat membre d'établissement où l'OSS est utilisé à vérifier que les montants de TVA étrangers dont la déduction est demandée est correct et par la crainte de pertes de recettes pour les administrations étrangères si elles n'ont pu vérifier que les montants dont la déduction est réclamée leur ont bien été payés.

Que nous disent les participants à la consultation ?

Les participants à la consultation publique organisée par la Commission européenne en début d'année confirment que l'OSS⁽³⁾ a apporté des avantages en termes de réduction du nombre d'immatriculations à l'étranger et donc des coûts administratifs ainsi qu'en termes de réduction de la fraude. Ainsi, 70% des participants considèrent que le principal avantage est la réduction du nombre d'immatriculations même si pour 90% d'entre eux les immatriculations multiples continuent à être un problème (ce qui démontre que pour les participants une extension de l'OSS pourrait répondre à ces difficultés). Environ deux tiers des personnes consultées considèrent que cette question devrait être une des premières priorités de la Commission.

Les participants se montrent aussi assez favorables à une extension «maximaliste» de l'OSS et la déduction de la TVA via l'OSS est l'option la plus populaire. Environ la moitié est favorable à l'extension du mécanisme d'autoliquidation aux opérations B2B entre personnes non-établies.

Mentionnons aussi la contribution du réseau Deloitte qui indique que les avan-

tages principaux qui pourraient être retirés de l'extension de l'OSS résulteraient de son extension aux opérations sur biens puisque l'OSS est déjà largement applicable en matière de services et que cette extension n'implique pas de modification des règles de base applicables au traitement de ces opérations. De plus, il est souligné que cette évolution pourrait apporter des solutions concrètes à des questions épineuses comme la facturation transfrontalières de recharges de véhicules électriques voire faciliter certains schémas de transport de biens avec une réduction de l'empreinte carbone.

Sans aller jusqu'à la déduction de la TVA via l'OSS, dont l'architecture actuelle semble peu appropriée au contrôle des montants déductibles, il est suggéré d'établir un lien entre l'OSS et le système de remboursement de la TVA sous la Directive 2008/9 qui est lui aussi informatisé afin d'automatiser autant que possible les remboursements.

Enfin, cette contribution dépasse le seul OSS et examine le concept d'immatriculation unique qui offrirait aux assujéttis un point de contact unique pour leurs opérations nationales mais aussi celles réalisées dans d'autres Etats membres. Au Luxembourg, c'est l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT) qui serait chargée de coopérer avec ses homologues étrangers. Ce concept irait donc bien au-delà du seul paiement de la TVA puisqu'il couvrirait les informations à fournir, les contrôles, les exigences en matière de facturation, les plans de paiement en cas de difficultés de paiement, les actions de recouvrement de la TVA, etc.

En conclusion, il est intéressant et satisfaisant, de noter une convergence entre l'étude réalisée pour la Commission européenne et les réponses à la consultation publique sur l'utilité de l'OSS et de son extension «maximaliste» et de souligner que la déduction de la TVA via l'OSS est clef. La proposition de directive de la Commission, prévue pour le 16 novembre, nous permettra de savoir quels enseignements elle aura retiré de ces différentes sources d'information.

1) Etat membre d'enregistrement pour les opérateurs établis hors de l'UE.

2) Pour plus de détails, voir : Changements TVA 2021 (2) : Services et livraisons de biens au sein de l'Union européenne, novembre 2020.

3) Le commentaire est similaire pour l'«import one stop shop» (IOSS) introduit en 2021 pour le paiement de la TVA sur les importations de biens de pays hors UE réalisées via des plateformes électroniques (voir : Changements TVA 2021 (1) : Importations de biens et responsabilité des interfaces électroniques, octobre 2020) pour lequel la principale évolution envisagée porte sur l'extension aux importations de biens d'une valeur supérieure à € 150, valeur en dessous de laquelle ils sont exonérés de droits de douane, ce qui pourrait donc impliquer des questions en matière de législation douanière.