TVA et digitalisation (5) : la proposition de la Commission

Après avoir abordé dans nos quatre articles précédents le projet «VAT in the digital age» de la Commission au regard de l'étude qu'elle avait commandée et de la consultation publique qu'elle avait organisée, nous examinons maintenant la proposition de Directive qu'elle a présenté le 8 décembre 2022[1].

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

Si cette proposition devait être adoptée en l'état, ce qui, rappelons-le nécessite un accord unanime des 27 Etats membres et un vote du Parlement européen, elle impliquerait des changements majeurs entrant en vigueur de 2025 à 2028 et dont nous examinerons ci-dessous les éléments les plus importants.

Facturation électronique et *(near) real time reporting* : 2028

Le plus important de ces changements, parce qu'il concerne le plus large nombre d'entreprises, est l'introduction programmée pour 2028 d'une obligation d'émission de factures électroniques pour les livraisons intracommunautaires de biens et les prestations de services rendues à un assujetti à la TVA établi dans un autre Etat membre où il doit payer la TVA. L'émission de la facture devra avoir lieu dans les deux jours ouvrables de la réalisation de l'événement taxable, la prestation de service ou la livraison de biens.

De plus, dans les deux jours ouvrables de l'émission de ces factures, les assujettis devront reporter ces opérations dans un système de *(near) real time reporting* , à mettre en place par la Commission et déjà dénommé : «*Central VIES – VAT Information Exchange System*»[2]. Une obligation similaire s'appliquera aux personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de biens (opération «miroir» de la livraison intracommu-nautaire de biens) et à celles qui sont redevables de la TVA en vertu de la règle de report de paiement «local» (voir ci-dessous).

Ce système est censé permettre aux administrations fiscales de vérifier rapidement la réalité des transactions, le paiement de la TVA, et ainsi de détecter les tentatives de fraude. Il s'accompagnera de la suppression des actuels états récapitulatifs des livraisons intracommunautaires de biens et prestations intracommunautaires de services qui ont les mêmes objectifs tout en présentant l'inconvénient de ne devoir être déposés que de manière trimestrielle, et de comporter moins d'informations et de données que ce que propose la Commission. D'autres modifications, comme la suppression des factures récapitulatives mensuelles, sont aussi prévues et de nouvelles mentions sur les factures, comme le compte bancaire du

prestataire (très vraisemblablement pour pouvoir comparer cette information au reporting CESOP[3] qui entrera en vigueur au 1er janvier 2024 pour les opérateurs de services de paiement), les modalités de paiement et la référence à la facture d'origine pour les factures correctrices sont aussi prévues.

Au-delà des obligations prévues par la proposition de Directive, les Etats membres pourront introduire les mêmes obligations pour les opérations nationales. Cela pourrait sembler logique dans le cadre d'une volonté d'harmonisation et pourrait être particulièrement pertinent dans les pays où la fraude est significative, ce qui n'est pas le cas du Luxembourg, et où le paiement de la TVA aux autorités assez lent.

Une telle harmonisation était appelée de leurs vœux par les opérateurs, notamment les multinationales qui ont aujourd'hui des obligations dans plusieurs états membres. En effet, l'absence d'obligation ou de lignes directrices communautaires avait amené jusqu'à présent les états à mettre en place des obligations «nationales», sans nécessairement de concertation, et a conduit à une importante fragmentation des différentes obligations auxquelles ces acteurs doivent se conformer dans les différents pays.

Dans tous les cas, la proposition de Directive prévoit une convergence des obligations nationales vers l'obligation communautaire pour 2028 au plus tard.

Ce faisant, il devra être tenu compte des coûts de mise en place et de fonctionnement.

Même si une émission rapide de factures présente des avantages pour les entreprises en terme de trésorerie, un délai de deux jours ouvrables pourrait être un défi dans de nombreux secteurs d'activité, notamment lorsque le prix est basé sur des éléments tels que le temps passé, qu'il comprend une part variable, ou lorsque l'opérateur économique base son prix sur des éléments reçus d'autres entreprises.

La Commission estime que ces nouvelles règles devraient permettre aux Etats membres de collecter € 11 milliards supplémentaires de TVA et aux

entreprises d'économiser € 4,1 milliards de coûts administratifs par an moyennant des investissements de l'ordre de € 2,2 milliards pour les administrations et de € 11,3 milliards pour les entreprises.

Responsabilités accrues pour les plateformes de commerce électronique : 2025

Des changements significatifs sont également prévus et ce dès 2025 pour les plateformes de commerce électronique. Actuellement, elles sont déjà responsables en tant que fournisseur «présumé» du paiement de la TVA lorsqu'elles facilitent des ventes de biens réalisées par des entreprises établies hors de l'Union européenne à des particuliers résidents de l'Union européenne.

Cette responsabilité serait étendue à trois nouvelles catégories d'opérations :
a) Toutes les ventes de biens facilitées, réalisées par des vendeurs établis dans l'Union européenne ou non au profit d'acquéreur assujetti ou non à la TVA;
b) Les services d'hébergement à court terme (moins de 45 jours ininterrompus accompagnés ou non de services accessoires) et de transport, ce qui représente actuellement 70% des services qu'elles facilitent.
c) Lorsqu'elles facilitent les opérations de transfert de biens d'un Etat membre à un autre (par exemple d'un entrepôt dans l'Etat membre A vers un entrepôt dans l'Etat membre B) et préalables à la vente de ces biens dans le second Etat membre (à partir de l'entrepôt dans l'Etat membre B).

Pour toutes ces opérations, la plateforme est obligée de payer la TVA due dans l'Etat membre où l'opération est taxable soit via des déclarations TVA déposées sous un numéro de TVA local, soit en utilisant le guichet TVA unique *One Stop Shop* (ou «OSS»).

Enfin, l'utilisation de *l'Import One Stop Shop* (ou «i-OSS»), actuellement optionnelle, deviendrait obligatoire pour toutes les importations de biens d'une valeur de moins de € 150 en provenance d'un pays hors de l'Union européenne (au-delà de € 150, le régime traditionnel de déclaration en douane reste applicable).

Guichet unique

L'utilisation du guichet unique, OSS, devrait s'accroître. D'une part, et logiquement, en raison du nombre de cas mentionnés ci-dessus, où les plateformes seront tenues de payer la TVA dans différents Etats membres, mais aussi parce qu'il pourra être utilisé pour toutes les livraisons de biens et services à des non-assujettis et taxables dans un Etat membre autre que celui d'établissement du vendeur ou du prestataire, ainsi que pour les ventes de biens soumis au régime spécial des biens d'occasion, d'œuvre d'art, de collection et d'antiquités qui seront taxables dans l'Etat membre où le bien est mis à disposition de l'acheteur et non plus celui d'établissement du vendeur. De même, l'i-OSS devrait être plus utilisé puisque devenant obligatoire pour les plateformes en deçà de € 150.

Nous devons souligner que le «talon d'Achille» du guichet unique devrait subsister puisqu'il ne sera toujours pas possible de déduire la TVA étrangère supportée sur les coûts. Il restera donc nécessaire d'introduire une demande séparée, sur la base de la Directive 2008/9 qui implique (1) un certain délai dans le remboursement et (2) toujours une charge administrative importante pour les entreprises puisqu'une demande par pays est nécessaire.

En conséquence, certains opérateurs préfèreront certainement être immatriculés à l'étranger et y déposer des déclarations où cette TVA sur les achats est imputée sur celle due sur le chiffre d'affaires. Le dépôt de déclarations implique évidemment des coûts administratifs, ce qui va à l'encontre d'un des objectifs de la Commission.

Autres changements

Le mécanisme d'autoliquidation / *reverse charge* locale actuellement à la discrétion des Etats membres (le Luxembourg n'y ayant pas recours) deviendrait obligatoire en 2025. Les assujettis seront donc responsables du paiement de la TVA due sur un certain nombre d'opérations réalisées à leur profit par des assujettis non-établis ; par exemple, les ventes de biens avec installation ou montage ou les transactions en relation avec des immeubles.

Notons encore que les assujettis auront la possibilité d'utiliser l'OSS pour les opérations de transfert de biens d'un Etat membre à un autre préalables à une vente, comme dans le cas des stocks en consignation.

Qu'en penser ?

La Commission met en avant des gains significatifs en terme de recettes supplémentaires pour les Etats membres, de lutte contre la fraude, de simplification administrative et de réduction de coûts pour les entreprises. Il nous est impossible d'en juger dans le cadre de cet article et nous nous limiterons donc à comparer ces propositions avec les résultats de l'étude et de la consultation.

Quant à la facturation électronique, la proposition semble être en accord tant avec l'étude que les réponses à la consultation. Et si nous comprenons bien son articulation, la dispense d'émission de factures pour les services financiers semble devoir être maintenue, ce qui devrait épargner au secteur l'obligation de s'adapter aux nouvelles règles pour l'essentiel de leurs transactions.

En revanche, l'introduction d'un *(near) real time reporting* n'était pas réellement attendue et fera sans doute couler beaucoup d'encre. Pour les plateformes, si l'extension des cas où elles sont responsables rejoint les conclusions de l'étude, elle va à l'encontre des réponses apportées lors de la consultation. Enfin, si l'extension de l'utilisation de l'OSS était suggérée par l'étude et soutenue par de nombreux participants à la consultation, le fait qu'il ne soit pas envisagé de pouvoir l'utiliser pour déduire la TVA constituera certainement un regret pour de nombreux participants et, plus généralement, pour toutes les entreprises concernées.

Quel sera le sort de cette proposition de Directive ? Au regard de l'importance des enjeux, de la multiplicité des problématiques, des solutions et des divergences d'intérêt, une adoption rapide et intégrale ne peut nullement être considérée comme acquise. Cependant, même avec cette réserve, les personnes concernées ne peuvent l'ignorer et doivent en examiner les impacts afin de s'y préparer.

Notons encore que les personnes intéressées peuvent commenter cette proposition sur le site de la Commission jusqu'au 13 février 2023[4]. Compte tenu de l'importance et de la complexité de ces questions, nous espérons avoir l'opportunité de les aborder dans ces colonnes à nouveau tout au long du processus de discussion, et lors de l'éventuelle adoption et mise en place de la Directive.

1) Voir: Q&A: VAT in the Digital Age (europa.eu) qui résume bien ces différentes étapes.
2) Ce système fait l'objet d'un projet de règlement d'implémentation que nous n'examinerons pas au regard de sa haut technicité.
3) Voir «Renforcer la lutte contre la fraude fiscale», mars 2022.
4) VAT in the digital age (europa.eu)