



Berne, le 31 mai 2024

Analyser le potentiel, pour les PME suisses, d'une inscription au guichet unique One Stop Shop de l'UE pour le décompte de la TVA

Rapport du Conseil fédéral
en réponse au postulat 22.3384 WAK-N vom 11.
April 2022

Inhaltsverzeichnis

Liste des abréviations.....	4
Condensé	5
1 Contexte	8
2 Interventions apparentées	8
3 Guichets uniques de l'UE	8
3.1 Objectif et fonctionnement	8
3.2 Guichets uniques de l'UE.....	9
3.2.1 Généralités	9
3.2.2 Régime UE.....	11
3.2.3 Régime non-UE	12
3.2.4 Guichet unique à l'importation (<i>import one stop shop</i> , IOSS)	12
3.2.5 Obligation de documentation, conservation et contrôles.....	13
3.3 Exemple pratique	14
3.4 Conséquences pour les entreprises suisses.....	16
3.5 Évolutions possibles des guichets uniques dans l'UE (ViDA)	18
4 Conséquences d'une participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE	19
4.1 Conséquences pour les entreprises suisses.....	20
4.1.1 Effets positifs	20
4.1.2 Effets neutres	20
4.1.3 Effets négatifs	21
4.1.4 Exemple pratique	21
4.2 Conséquences pour la Confédération	22
4.2.1 Conséquences sur le personnel	22
4.2.2 Conséquences financières.....	24
4.3 Conséquences économiques	24
4.4 Conséquences pour la souveraineté de la Suisse	24
4.4.1 Perception de la TVA suisse et contrôles fiscaux exécutés par des autorités financières étrangères	24
4.4.2 Reprise du droit européen	25
4.4.3 Accord d'assistance administrative élargi.....	25
5 Conditions d'une participation aux guichets uniques de l'UE	25
6 Conclusions	26
Références bibliographiques et sites Internet cités.....	28
Annexe	29

Liste des abréviations.....	4
Condensé	5
1 Contexte	8
2 Interventions apparentées	8
3 Guichets uniques de l'UE	8
3.1 Objectif et fonctionnement	8
3.2 Guichets uniques de l'UE.....	9

3.2.1	Généralités	9
3.2.2	Régime UE	11
3.2.3	Régime non-UE	12
3.2.4	Guichet unique à l'importation (<i>import one stop shop</i> , IOSS)	12
3.2.5	Obligation de documentation, conservation et contrôles	13
3.3	Exemple pratique	14
3.4	Conséquences pour les entreprises suisses.....	16
3.5	Évolutions possibles des guichets uniques dans l'UE (ViDA)	18
4	Conséquences d'une participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE	19
4.1	Conséquences pour les entreprises suisses.....	20
4.1.1	Effets positifs.....	20
4.1.2	Effets neutres	20
4.1.3	Effets négatifs	21
4.1.4	Exemple pratique	21
4.2	Conséquences pour la Confédération	22
4.2.1	Conséquences sur le personnel	22
4.2.2	Conséquences financières.....	24
4.3	Conséquences économiques	24
4.4	Conséquences pour la souveraineté de la Suisse	24
4.4.1	Perception de la TVA suisse et contrôles fiscaux exécutés par des autorités financières étrangères	24
4.4.2	Reprise du droit européen	25
4.4.3	Accord d'assistance administrative élargi	25
5	Conditions d'une participation aux guichets uniques de l'UE	25
6	Conclusions	26
	Références bibliographiques et sites Internet cités.....	28
	Annexe	29

Liste des abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
B2B	<i>Business to business</i> , d'entreprise à entreprise
B2C	<i>Business to consumer</i> , d'entreprise à consommateur
CCE	Cour des comptes européenne
DG TAXUD	Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière
IOSS	<i>Import one stop shop</i> , guichet unique à l'importation
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, RS 641.20)
MOSS	<i>Mini one stop shop</i> , mini-guichet unique
OFDF	Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières
OSS	<i>One stop shop</i> , guichet unique
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
ViDA	<i>VAT in the Digital Age</i> , la TVA à l'ère du numérique

Condensé

Le présent rapport examine les avantages et les inconvénients d'une participation de la Suisse aux guichets uniques (systèmes OSS) de l'Union européenne (UE) pour le décompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il met l'accent sur les conséquences de cette participation pour les entreprises suisses, la Confédération, l'économie et la souveraineté nationale.

En tant qu'impôt général sur la consommation, la TVA est en principe prélevée dans le pays de consommation. Les entreprises actives sur le plan international qui effectuent des livraisons de biens et fournissent des prestations de services à des consommateurs finaux (B2C) doivent donc, selon les circonstances, s'enregistrer à la TVA dans chaque pays où elles ont des clients et y mandater une représentation fiscale le cas échéant. C'est la règle au niveau international. L'UE a cependant mis en place des systèmes OSS pour renforcer son marché unique : la TVA due dans les différents États membres de l'UE peut être déclarée de manière centralisée auprès de l'autorité financière de l'État d'enregistrement OSS, qui la redistribue ensuite aux États membres de consommation, conformément aux indications des entreprises.

Depuis le 1^{er} juillet 2021, trois régimes OSS sont en vigueur dans l'UE. Couvrant différents types de livraisons de biens et de prestations de services B2C, ces régimes peuvent être utilisés par des entreprises établies dans l'UE ou dans des États tiers comme la Suisse. Les entreprises suisses sont assimilées à celles de l'UE pour le type de livraisons de biens et de prestations de services pouvant être déclarées aux guichets uniques. Des inconvénients existent toutefois dans les domaines suivants, notamment :

- Lieu d'enregistrement : les entreprises de l'UE peuvent s'inscrire dans leur État de domicile pour utiliser les guichets uniques, tandis que les entreprises suisses doivent s'enregistrer dans un ou plusieurs États membres de l'UE, en fonction du nombre de guichets uniques utilisés.*
- Représentation fiscale : pour utiliser l'IOSS, les entreprises suisses doivent impérativement avoir une représentation fiscale dans l'UE, qui est responsable solidairement avec elles à l'égard de l'administration fiscale. Les entreprises de l'UE n'ont pas besoin d'une telle représentation pour s'enregistrer dans l'UE.*
- Nombre de guichets uniques à utiliser : selon le type de livraisons de biens et de prestations de services, les entreprises suisses utilisent jusqu'à trois guichets uniques différents (OSS non-UE, OSS UE et IOSS), chacun nécessitant un enregistrement et un décompte de TVA distincts. Les entreprises de l'UE n'en ont que deux au maximum (OSS UE et IOSS).*
- Règles de facturation : les règles en vigueur dans l'État membre d'enregistrement s'appliquent généralement en cas de recours aux systèmes OSS. En d'autres termes, les entreprises de l'UE peuvent établir des factures selon des règles qu'elles connaissent, tandis que les entreprises suisses doivent tenir compte des prescriptions d'un ou de plusieurs États membres de l'UE et adapter en conséquence leurs systèmes de comptabilité.*

Dans le cadre de l'initiative « La TVA à l'ère du numérique » (ViDA), l'UE souhaite étendre les guichets uniques à d'autres livraisons de biens et prestations de services, l'objectif étant que les entreprises qui y sont établies et celles des pays tiers comme la Suisse qui sont actives sur le plan international ne s'enregistrent à la TVA que dans un seul État membre. La Suisse ne faisant pas partie de l'UE, il n'est pas prévu que ses entreprises puissent s'inscrire aux systèmes OSS via l'Administration fédérale des contributions (AFC) lors de la mise en œuvre de l'initiative ViDA, même si l'on peut supposer que cette initiative allégerait leur

charge administrative. Le projet de directive ViDA doit encore suivre le processus législatif de l'UE, c'est-à-dire être approuvé à l'unanimité par son Conseil des ministres.

Conséquences d'une participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE

Les chapitres 4 et 5 du présent rapport sont consacrés aux conséquences éventuelles et aux conditions d'une hypothétique participation de la Suisse aux guichets uniques comme n'importe quel État membre de l'UE. Les entreprises suisses pourraient alors s'inscrire aux régimes OSS auprès de l'AFC et y déclarer la TVA due dans chaque pays de l'UE. L'AFC ferait office de centrale de compensation et transférerait la TVA acquittée par ces entreprises aux administrations fiscales concernées dans l'UE. En contrepartie, les guichets uniques prévoient que les entreprises établies dans l'UE ou dans un pays tiers qui se sont inscrites aux régimes OSS dans les États membres de l'UE puissent régler la TVA suisse aux autorités financières de l'État d'enregistrement, qui devraient ensuite la rétrocéder à l'AFC.

Étant donné qu'une participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE rendrait inutiles un enregistrement et une représentation fiscale dans l'UE aux fins de la TVA, les entreprises suisses pourraient réduire leur charge administrative liée aux livraisons de biens et prestations de services B2C transfrontalières. De plus, les règles de facturation suisses s'appliqueraient. On ignore cependant si celles-ci devraient se rapprocher ou non des prescriptions de l'UE. Les entreprises resteraient néanmoins tenues d'exécuter leurs livraisons de biens et leurs prestations de services conformément à la législation de l'État membre de consommation dans l'UE et de remettre les décomptes de TVA OSS à l'AFC, en plus des décomptes de TVA ordinaires. De même, le remboursement des avoirs liés à l'impôt préalable ne pourrait pas être demandé au titre des régimes OSS, mais continuerait de faire l'objet d'une demande distincte auprès des États membres de l'UE.

Les entreprises de l'UE pourraient déclarer la TVA suisse par l'intermédiaire de leur enregistrement OSS dans l'État de domicile et n'auraient besoin ni de s'enregistrer à la TVA en Suisse ni d'y désigner une représentation fiscale. La suppression de ces obstacles administratifs pourrait entraîner une hausse des recettes fiscales provenant des entreprises étrangères qui ne sont actuellement pas enregistrées en Suisse.

D'un point de vue économique, la suppression des obstacles administratifs devrait faciliter l'accès des entreprises suisses au marché unique européen. Elle simplifierait également l'accès au marché suisse des entreprises établies à l'étranger, ce qui pourrait renforcer la concurrence au niveau national et conduire à des baisses de prix.

Une participation aux guichets uniques de l'UE impliquerait de nouvelles tâches pour l'AFC, telles que des travaux en relation avec la compensation des avoirs liés à la TVA, des travaux de coordination avec les autorités financières des États membres de l'UE (p. ex. pour les sommations et les contrôles fiscaux), l'élaboration de processus d'enregistrement OSS ou le traitement des décomptes de TVA OSS. Ces nouvelles tâches et activités nécessiteraient des ressources humaines supplémentaires au sein de l'AFC. Des investissements élevés dans l'infrastructure informatique seraient requis, en particulier pendant la phase initiale.

Si la Suisse participait aux guichets uniques de l'UE, les États membres de l'UE pourraient percevoir la TVA suisse et la Suisse, celle de ses homologues européens. En outre, des contrôles fiscaux seraient probablement réalisés en Suisse par les autorités financières de l'UE, l'AFC faisant de même sur le territoire de cette dernière, car ces contrôles sont exécutés par les autorités financières de l'État membre de consommation, conformément aux systèmes OSS. On ignore toutefois quelles dispositions de l'UE relatives à la TVA devraient être reprises en cas de participation à ses guichets uniques. Les modifications correspondantes du droit suisse pourraient néanmoins occasionner une charge supplémentaire pour les entreprises helvétiques.

Pour participer aux guichets uniques de l'UE, la Suisse devrait conclure un accord bilatéral avec l'UE, qui nécessiterait des modifications du droit suisse et du droit européen. La Principauté de Liechtenstein devrait également prendre part aux négociations en raison du traité d'union douanière. De plus, la Suisse devrait probablement apporter des modifications au droit applicable en matière d'assistance administrative. En cas de participation aux guichets uniques de l'UE, il y a un risque qu'une modification de la politique en matière d'assistance administrative dans le domaine de la TVA se répercute sur l'assistance administrative dans le domaine des impôts directs.

1 Contexte

Le 11 avril 2022, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CERN) a déposé un postulat dans lequel elle charge le Conseil fédéral de présenter un rapport sur les avantages et les inconvénients qui pourraient résulter, pour la Suisse, de sa participation au guichet unique *One Stop Shop* de l'Union européenne (OSS UE) pour le décompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les biens et services électroniques. Ce rapport examinera notamment le potentiel que recèle cette participation pour les nouveaux services numériques, l'allégement qui pourrait en découler pour les petites et moyennes entreprises (PME) suisses, les adaptations nécessaires des bases légales et la portée d'une éventuelle perte de souveraineté.

Le 18 mai 2022, le Conseil fédéral a proposé de rejeter ce postulat. Contrairement à cette recommandation, celui-ci a été adopté par le Conseil national le 16 juin 2022.

2 Interventions apparentées

Interpellation 16.3939 Marcel Dobler

TVA. Réduire les obstacles administratifs à l'accès au marché unique européen (liquidé) ;

Interpellation 17.4209 Beat Vonlanthen

Ventes en ligne sur le marché intérieur de l'UE. Permettre aux fournisseurs suisses de lutter à armes égales contre leurs concurrents européens (liquidé).

3 Guichets uniques de l'UE

3.1 Objectif et fonctionnement

En tant qu'impôt général sur la consommation, la TVA est en principe prélevée dans le pays de consommation. Les entreprises qui effectuent des livraisons de biens et fournissent des prestations de services transfrontalières doivent donc l'acquitter dans les États où résident leurs clients. Les sociétés actives sur le plan international s'enregistrent dès lors à la TVA auprès des autorités financières de nombreux pays et la déclarent et la règlent conformément à la législation locale, même lorsqu'elles n'y sont pas établies, ce qui engendre une charge administrative considérable à leur niveau.

Cette situation pose un défi majeur à l'UE, car le fonctionnement de son marché unique devrait être aussi fluide que possible. Des possibilités de simplification ont donc été mises en place pour que la TVA complique aussi peu que possible le libre-échange au sein de l'UE.

D'une part, le principe suivant a été défini pour les livraisons de biens et les prestations de services intracommunautaires entre deux entreprises assujetties (B2B) : la TVA n'est pas déclarée par l'entreprise prestataire, mais par l'entreprise bénéficiaire, conformément à la législation correspondante de son État de domicile (principe d'autoliquidation ou *reverse charge*).

D'autre part, le premier régime de guichet unique (*one stop shop*, OSS), à savoir le mini-guichet unique (*mini one stop shop*, MOSS), a été mis en place en 2015 afin que les entreprises actives sur le plan international qui effectuent des livraisons de biens et fournissent des prestations de services directement aux consommateurs finaux (B2C) puissent elles aussi bénéficier d'allégements. Le MOSS pouvait s'appliquer aux prestations de services électroniques et aux prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision. Compte tenu des expériences positives recueillies avec le MOSS, l'UE a étendu le 1^{er} juillet 2021 les guichets uniques aux régimes actuellement en vigueur (cf. explications au point 3.2).

Le guichet unique permet un traitement centralisé des obligations de déclaration et de paiement relatives à la TVA pour les livraisons de biens et les prestations de services B2C transfrontalières et intracommunautaires sur la base d'un enregistrement et d'un décompte de TVA. En d'autres termes, la TVA à acquitter dans les différents États membres de l'UE est déclarée centralement auprès de l'État dans lequel l'assujetti a demandé un enregistrement OSS. L'autorité financière du pays d'enregistrement la reverse ensuite aux États membres dans lesquels elle est due d'après le décompte de TVA remis par l'entreprise concernée. Pour chaque régime OSS, les entreprises ne doivent donc procéder qu'à un seul enregistrement à la TVA dans un État membre.

Les assujettis peuvent demander un enregistrement OSS par voie électronique auprès de l'État d'enregistrement. Le décompte de TVA à remettre doit indiquer le chiffre d'affaires par État membre de consommation et les taux d'imposition qui y sont en vigueur. Les entreprises restent néanmoins tenues de qualifier les livraisons de biens et les prestations de services conformément aux règles locales de l'État membre de l'UE dans lequel la clientèle a bénéficié de la prestation.

L'autorité financière de l'État d'enregistrement agit en tant que centrale de compensation. Elle envoie à l'assujetti la première sommation lorsque le décompte de TVA n'a pas été remis ou le paiement correspondant n'a pas été exécuté. Les sommations subséquentes ainsi que la fixation et le recouvrement éventuel de la TVA incombent à l'État membre de consommation¹.

Les entreprises suisses peuvent d'ores et déjà participer aux régimes OSS de l'UE en tant qu'assujetties d'un État tiers. Les conditions correspondantes sont énoncées au point 3.2.

3.2 Guichets uniques de l'UE

3.2.1 Généralités

Les guichets uniques de l'UE entendent simplifier les obligations en matière de TVA pour les entreprises actives sur le marché transfrontalier. Leur utilisation ou l'assujettissement sont cependant facultatifs. S'ils renoncent à participer à ces guichets, les assujettis à la TVA doivent s'enregistrer dans chaque État membre de l'UE où ils effectuent des livraisons de biens et fournissent des prestations de services B2C, ce qui représente dans un cas extrême jusqu'à 27 enregistrements. Lorsqu'une entreprise décide de s'inscrire à un guichet unique, elle doit appliquer le régime correspondant dans tous les États membres de l'UE où elle fournit des prestations de services ou effectue des livraisons de biens relevant de ce régime.

L'enregistrement auprès d'un guichet unique ne constitue pas un enregistrement à la TVA au sens ordinaire, dans le cadre duquel toutes les transactions soumises à la TVA (chiffre d'affaires et impôts préalables) doivent être déclarées à un État membre. Les guichets uniques de l'UE sont des régimes particuliers qui permettent uniquement de dresser le décompte des chiffres d'affaires liés aux prestations énoncées aux points 3.2.3 à 3.2.4. Si une entreprise effectue des livraisons de biens et fournit des prestations de services qui sont imposables dans un État membre de l'UE, mais qui ne peuvent pas être décomptées auprès d'un guichet unique, elle devra demander son assujettissement de façon ordinaire dans cet État.

De même, les éventuels impôts préalables payés dans les États membres de l'UE ne peuvent pas être déduits du décompte de TVA remis à un guichet unique. Lorsqu'une entreprise est uniquement enregistrée auprès d'un guichet unique dans l'UE, elle doit faire valoir les impôts préalables éventuels dans le cadre de la procédure de remboursement correspondante

¹Art. 60^{bis} et 63^{bis} du règlement d'exécution (UE) no 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 77 du 23.3.2011.

(directive 2008/9/CE²). Ce remboursement doit être demandé dans chaque État membre où ces impôts préalables ont été acquittés. Si l'entreprise est assujettie à la TVA dans un ou plusieurs États membres de l'UE en raison d'autres livraisons de biens et prestations de services qui ne peuvent pas être décomptées par l'intermédiaire des guichets uniques, elle peut faire valoir le remboursement des impôts préalables dans les décomptes de TVA ordinaires de chaque État membre concerné.

Comme indiqué au point 3.1, trois guichets uniques sont en vigueur dans l'UE depuis le 1^{er} juillet 2021 (celle-ci parle de régimes particuliers)³. Le tableau ci-après donne un aperçu des régimes OSS en vigueur et de leurs principaux paramètres :

²Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre, JO L 44 du 20.2.2008, pp. 23 à 28.

³Directive 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens, JO L 310 du 2.12.2019, pp. 1 à 5, et directive 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, JO L 348 du 29.12.2017, pp. 7 à 22.

Tableau 1 : Vue d'ensemble des guichets uniques

Régimes	Livraisons de biens et prestations de services	Utilisateurs autorisés	Lieu d'enregistrement	Représentation fiscale
Régime UE	Prestations de services B2C (lieu du prestataire ; p. ex. prestations de services en matière d'informatique, prestations de services dans le domaine des télécommunications, prestations de transport, etc.)	UE	Pays de domicile	Non
	Livraisons de biens B2C intracommunautaires	UE et non-UE	<u>UE</u> : pays de domicile <u>Non-UE</u> : pays du point de départ de la livraison (si plusieurs points de départ : choix d'un pays)	Non-UE : selon le pays d'enregistrement
	Livraisons de biens B2C par l'intermédiaire d'une plateforme	Plateformes UE et non-UE	<u>UE</u> : pays de domicile de la plateforme <u>Non-UE</u> : pays du point de départ de la livraison (si plusieurs points de départ : choix de l'un de ces pays)	Plateformes non-UE : selon le pays d'enregistrement
Régime non-UE	Prestations de services B2C (lieu du prestataire ; cf. exemples du régime UE ci-dessus)	Non-UE	Libre choix au sein de l'UE	Non
IOSS / régime d'importation	Biens ≤ 150 EUR importés dans l'UE depuis un pays tiers et livrés aux consommateurs finaux	UE et non-UE (y c. plateformes)	<u>UE</u> : pays de domicile <u>Non-UE</u> : pays de domicile de la représentation fiscale	Non-UE : oui (sauf si accord d'assistance administrative)

Les bases légales liées aux régimes OSS de l'UE figurent dans l'annexe.

3.2.2 Régime UE

Les entreprises et les assujettis qui sont ou non établis dans l'UE peuvent appliquer le régime UE, mais les conditions diffèrent selon le cas :

Les entreprises non établies dans l'UE peuvent déclarer sous le régime UE des livraisons intracommunautaires à des personnes non assujetties (B2C). Sont réputées livraisons intracommunautaires les livraisons transfrontalières de marchandises au sein de l'UE. Le régime particulier doit être enregistré dans le pays où commence l'envoi ou le transport des livraisons de biens. Lorsque celles-ci débutent à plusieurs endroits, l'assujetti peut choisir parmi ces États membres celui dans lequel il souhaite s'enregistrer. En principe, aucune représentation fiscale n'est requise pour appliquer le régime UE. L'État membre d'enregistrement

peut cependant en exiger une en vertu de sa réglementation nationale. Les assujettis qui utilisent le régime UE ne sont pas tenus d'établir une facture. Lorsque celle-ci est néanmoins émise, les règles de facturation de l'État membre d'enregistrement s'appliquent.

Outre les livraisons intracommunautaires à des personnes non assujetties (B2C), les entreprises établies dans l'UE peuvent déclarer sous le régime UE les prestations de services à des personnes non assujetties (B2C) pour lesquelles le lieu du prestataire se situe dans l'UE. Les entreprises non établies dans l'UE doivent déclarer ce type de prestations de services sous le régime non-UE. De plus, pour soutenir les petites entreprises, un seuil annuel de 10 000 euros (valable conjointement pour l'ensemble des États membres) s'applique aux assujettis établis dans l'UE. Tant que cette limite de chiffre d'affaires n'est pas atteinte, les livraisons de biens et les prestations de services sont réputées fournies là où le prestataire est domicilié⁴. Une entreprise établie dans l'UE s'inscrit au régime UE dans son État de domicile.

En l'espèce, il convient de préciser que les livraisons nationales et intracommunautaires par l'intermédiaire de plateformes électroniques peuvent également être déclarées sous le régime UE, que ces plateformes soient ou non établies dans l'UE.

La TVA due au titre des livraisons de biens et des prestations de services soumises au régime UE doit faire l'objet d'un décompte trimestriel dans le pays d'enregistrement⁵.

3.2.3 Régime non-UE

Seuls des entreprises et des assujettis non établis dans l'UE peuvent se prévaloir du régime non-UE, qui englobe toutes les prestations de services dont le lieu du prestataire se situe dans l'UE (p. ex. prestations de services dans le domaine des télécommunications, prestations de services en matière d'informatique, prestations de transport, travaux sur des biens mobiliers, etc.) et qui sont fournis à des personnes non assujetties (B2C).

Les entreprises peuvent s'inscrire au régime non-UE par voie électronique dans l'État membre de l'UE de leur choix et déclarer trimestriellement et centralement par l'intermédiaire de ce guichet unique la TVA qui est due. Sans inscription à ce régime particulier, elles devraient s'enregistrer à la TVA dans chaque État membre où elles ont fourni la prestation de service correspondante. Aucune représentation fiscale n'est requise pour utiliser le régime non-UE. Lorsqu'une personne assujettie s'inscrit au régime non-UE, les règles de facturation de l'État membre d'enregistrement s'appliquent⁶.

3.2.4 Guichet unique à l'importation (*import one stop shop*, IOSS)

Depuis le 1^{er} juillet 2021, toutes les livraisons en provenance de pays tiers à des personnes non assujetties dans l'UE (B2C) sont soumises à la TVA dans le pays de destination, quelle que soit leur valeur. L'UE a mis en place un guichet unique à l'importation pour éviter que les entreprises doivent s'enregistrer à la TVA dans ses différents États membres. Lorsque ce régime s'applique, les importations de biens dont la valeur intrinsèque n'excède pas 150 euros sont exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation. Le fournisseur facture direc-

⁴ Ce seuil s'applique uniquement aux prestations de services de type B2C dans le domaine des télécommunications et en matière d'informatique.

⁵ Point 3.2 des notes explicatives de la Commission européenne sur les règles de TVA pour le commerce électronique

⁶ Point 3.1 des notes explicatives de la Commission européenne sur les règles de TVA pour le commerce électronique

tement au consommateur final la TVA du pays de destination. En outre, le régime IOSS facilite la déclaration de la TVA, car cette dernière peut être acquittée de manière centralisée auprès du guichet unique.

Le régime IOSS peut être utilisé par des assujettis établis ou non dans l'UE. Les entreprises qui ne sont pas domiciliées dans l'UE ont cependant besoin d'une représentation ayant son siège dans l'UE. L'entreprise doit s'enregistrer dans l'État membre dans lequel la représentation à son siège. Cette représentation et le fournisseur sont responsables solidairement de la dette à l'égard de l'autorité fiscale. Il est possible de renoncer à une représentation lorsque l'entreprise vient d'un pays tiers qui a conclu avec l'UE un accord d'assistance administrative en matière de TVA⁷.

Contrairement aux autres guichets uniques, la TVA due au titre des livraisons transfrontalières soumises au régime IOSS doit être déclarée mensuellement. En cas d'application de ce régime, il n'y a aucune obligation d'émettre une facture⁸.

3.2.5 Obligation de documentation, conservation et contrôles

Lorsqu'une entreprise utilise un ou plusieurs systèmes OSS de l'UE, elle doit tenir des registres sur les chiffres d'affaires réalisés. Ces registres doivent être suffisamment détaillés pour permettre à l'administration fiscale de l'État membre de consommation de vérifier l'exactitude de la déclaration de TVA. Ils doivent contenir les informations suivantes⁹ :

- l'État membre de consommation ;
- le type de livraisons de biens ou de prestations de services fournies ;
- la base d'imposition, avec indication de la devise utilisée (y c. toute augmentation ou réduction ultérieure de cette base) ;
- le taux de TVA à appliquer ;
- le montant de TVA dû, avec indication de la devise utilisée ;
- la date et le montant du paiement reçu ;
- les acomptes reçus ;
- lorsqu'une facture a été émise, les informations qui y figurent ;
- les informations utiles pour déterminer le lieu des prestations de services et/ou des livraisons de biens ;
- tout élément de preuve concernant un retour possible des biens (y c. la base d'imposition et le taux de TVA à appliquer).

L'assujetti doit, sur demande, mettre les registres à la disposition de l'État membre d'enregistrement et de l'État membre de consommation. Les registres doivent être conservés 10 ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle la créance fiscale est née¹⁰.

Selon des indications du Ministère des finances autrichien (Bundesministerium für Finanzen), l'État membre de consommation peut en principe ordonner des contrôles de la TVA auprès d'une entreprise, car il est chargé de fixer la TVA, comme indiqué au point 3.1. Il peut demander les documents requis pour le contrôle soit à l'État membre d'enregistrement, soit directement à l'assujetti. Si un contrôle sur place, dans les locaux de l'entreprise, est nécessaire, il est également réalisé par l'autorité financière de l'État membre de consommation. En

⁷ La Norvège a conclu un tel accord (accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, JO L 195 du 1.8.2018, pp. 3 à 22).

⁸ Points 4.1 et 4.2 des notes explicatives de la Commission européenne sur les règles de TVA pour le commerce électronique

⁹ Art. 63^{quater} du règlement d'exécution TVA

¹⁰ Art. 369 de la directive TVA

d'autres termes, cette autorité est habilitée à procéder à des contrôles dans l'État de domicile de l'assujetti.

3.3 Exemple pratique

L'exemple pratique ci-après présente l'utilisation des différents systèmes OSS de l'UE par les entreprises et les conséquences concrètes pour les assujettis. Pour mettre en évidence les différences, le même cas est d'abord exposé avec une entreprise suisse, puis avec une entreprise établie dans l'UE en tant que prestataire.

Exemple 1 : entreprise suisse

Faits : une entreprise établie en Suisse (entreprise suisse) a développé un jeu vidéo, qu'elle prévoit de vendre par voie électronique à des particuliers non assujettis à la TVA (B2C) en Suisse et dans l'UE. Ces particuliers (joueurs) paient un émolument mensuel pour jouer en ligne. En outre, l'entreprise suisse souhaite vendre des figurines sous forme physique (valeur d'environ 20 euros) sur son propre site Internet. Une partie de ces figurines est fabriquée au Vietnam et envoyée directement depuis ce pays aux clients dans l'UE, tandis que l'entreprise suisse acquiert les autres figurines auprès d'un fournisseur en Espagne, qui les envoie lui aussi directement aux consommateurs finaux dans l'UE.

Compte tenu des livraisons de biens et des prestations de services fournies précédemment, l'entreprise suisse est assujettie à la TVA en Suisse. Elle n'est pas encore enregistrée à la TVA dans l'UE.

Évaluation : eu égard aux prestations de services B2C en matière d'informatique prévues dans l'UE, aux importations depuis un pays tiers (Vietnam) dans l'UE et aux livraisons intracommunautaires en provenance d'Espagne, l'entreprise suisse devrait s'enregistrer à la TVA dans tous les États membres de l'UE où les consommateurs finaux ont leur domicile habituel. Par souci de simplicité, elle décide d'utiliser les systèmes OSS de l'UE pour déclarer les livraisons de biens et les prestations de services fournies.

L'entreprise suisse s'inscrit au régime non-UE pour déclarer les prestations de services en matière d'informatique fournies à des particuliers dans l'UE. Elle peut choisir librement l'État membre où elle souhaite déposer sa demande d'enregistrement. Elle opte pour l'Allemagne en raison de la langue et de la proximité géographique. Aucune représentation fiscale n'est nécessaire pour l'inscription et la déclaration des prestations de services. À l'issue de l'enregistrement, la TVA doit être déclarée trimestriellement à l'autorité financière compétente en Allemagne (Finanzamt) pour l'ensemble des prestations de services relevant du régime non-UE (répartition par pays et TVA due par pays). Les règles de facturation de l'Allemagne s'appliquent.

Les importations depuis le Vietnam peuvent être déclarées sous le régime IOSS. L'entreprise suisse a besoin d'une représentation fiscale pour s'enregistrer. Elle en choisit une qui est établie en Allemagne. Cette représentation fiscale inscrit ensuite l'entreprise suisse en Allemagne pour le régime IOSS. Elle doit remettre chaque mois à l'autorité financière allemande compétente, pour le compte de l'entreprise suisse, une déclaration de TVA IOSS qui recense toutes les marchandises importées dans l'UE depuis un pays tiers (répartition par pays et TVA due par pays). Le régime IOSS ne comprend aucune obligation d'établir des factures. Si les figurines provenant du Vietnam étaient vendues sur une plateforme électronique au lieu du site Internet de l'entreprise suisse, celle-ci ne devrait pas s'enregistrer auprès du guichet unique à l'importation. Dans ce cas, la plateforme serait chargée de déclarer la TVA dans l'UE et l'entreprise suisse n'aurait aucune obligation en la matière à l'égard de l'UE.

Les livraisons intracommunautaires en provenance d'Espagne aux consommateurs finaux

dans l'UE peuvent être déclarées sous le régime UE. Celui-ci implique que l'entreprise suisse s'enregistre en Espagne, c'est-à-dire au point de départ des livraisons de biens. L'entreprise suisse doit vérifier si une représentation fiscale est requise en la matière. La TVA grevant toutes les livraisons intracommunautaires (le cas échéant, également celles qui proviennent d'un autre État membre) doit être déclarée chaque trimestre à l'administration fiscale espagnole (répartition par pays et TVA due par pays). Les règles de facturation de l'Espagne s'appliquent. Si les figurines provenant de ce pays étaient vendues sur une plateforme électronique au lieu du site Internet de l'entreprise suisse, celle-ci ne devrait pas s'enregistrer pour le régime UE. Dans ce cas, la plateforme serait chargée de déclarer la TVA dans l'UE. L'entreprise suisse devrait toutefois vérifier si la déclaration des livraisons exonérées d'impôts à cette plateforme requiert un enregistrement ordinaire à la TVA en Espagne. Comme jusqu'à présent, l'entreprise suisse doit remettre un décompte périodique de la TVA en Suisse indiquant les chiffres d'affaires et les impôts prélabiles pertinents au regard de la loi sur la TVA (LTVA)¹¹. Les prestations de services B2C en matière d'informatique liées à l'utilisation en ligne du jeu vidéo qui ont été fournies à des clients domiciliés en Suisse doivent également y figurer.

L'entreprise suisse ne peut pas demander aux guichets uniques le remboursement des éventuels impôts prélabiles acquittés dans l'UE. Elle doit suivre la procédure de remboursement correspondante des États membres de l'UE concernés.

Exemple 2 : entreprise établie dans l'UE

Faits : une entreprise établie en Allemagne (entreprise allemande) a développé un jeu vidéo, qu'elle prévoit de vendre par voie électronique à des particuliers non assujettis à la TVA (B2C) en Suisse et dans l'UE. Ces particuliers (joueurs) paient un émolument mensuel pour jouer en ligne. En outre, l'entreprise allemande souhaite vendre des figurines sous forme physique (valeur d'environ 20 euros) sur son propre site Internet. Une partie de ces figurines est fabriquée au Vietnam et envoyée directement depuis ce pays aux clients dans l'UE, tandis que l'entreprise allemande acquiert les autres figurines auprès d'un fournisseur en Espagne, qui les envoie lui aussi directement aux consommateurs finaux dans l'UE.

Compte tenu des livraisons de biens et des prestations de services fournies précédemment, l'entreprise allemande n'est actuellement assujettie à la TVA qu'en Allemagne. Son chiffre d'affaires au niveau mondial est supérieur à 100 000 francs.

Évaluation : eu égard aux prestations de services B2C en matière d'informatique prévues pour des particuliers établis dans l'UE, aux importations depuis un pays tiers (Vietnam) dans l'UE et aux livraisons intracommunautaires en provenance d'Espagne, l'entreprise allemande devrait s'enregistrer à la TVA dans tous les États membres de l'UE où les consommateurs finaux ont leur domicile habituel. Par souci de simplicité, elle décide d'utiliser les systèmes OSS de l'UE pour déclarer les livraisons de biens et les prestations de services fournies.

L'entreprise allemande s'inscrit au régime UE pour déclarer les prestations de services en matière d'informatique fournies à des particuliers dans l'UE et les livraisons intracommunautaires depuis l'Espagne aux consommateurs finaux dans l'UE. Elle demande à être enregistrée dans son lieu d'établissement, c'est-à-dire en Allemagne. Aucune représentation fiscale n'est nécessaire pour l'inscription et la déclaration des livraisons de biens et des prestations de services. À l'issue de l'enregistrement, la TVA doit être déclarée trimestriellement au guichet unique pour l'ensemble des prestations de services relevant du régime UE (répartition par pays et TVA due par pays). Les règles de facturation de l'Allemagne s'appliquent. Si les figurines provenant d'Espagne étaient vendues sur une plateforme électronique au lieu du

¹¹ RS 641.20

site Internet de l'entreprise allemande, la procédure ne changerait pas pour cette entreprise. S'étant enregistrée au régime UE en raison des prestations de services en matière d'informatique fournies, elle doit également déclarer sous ce régime les ventes intracommunautaires.

Les importations depuis le Vietnam peuvent être déclarées sous le régime IOSS. L'entreprise allemande n'a besoin d'aucune représentation fiscale pour s'enregistrer. Elle s'inscrit au régime IOSS dans son lieu d'établissement, c'est-à-dire en Allemagne. Elle doit remettre chaque mois une déclaration de TVA IOSS qui recense toutes les marchandises importées depuis un pays tiers (répartition par pays et TVA due par pays). Le régime IOSS ne comprend aucune obligation d'établir des factures. Si les figurines provenant du Vietnam étaient vendues exclusivement sur une plateforme électronique au lieu du site Internet de l'entreprise allemande, celle-ci ne devrait pas s'enregistrer auprès du guichet unique à l'importation. Dans ce cas, la plateforme serait chargée de déclarer la TVA dans l'UE et l'entreprise allemande n'aurait aucune obligation en la matière à l'égard de l'UE.

Comme jusqu'à présent, l'entreprise allemande doit remettre un décompte ordinaire de la TVA à l'autorité financière allemande en raison de son chiffre d'affaires imposable en Allemagne. Elle peut y faire valoir l'impôt préalable allemand.

L'entreprise allemande ne peut pas demander aux guichets uniques le remboursement des impôts préalables perçus par d'autres États membres que l'Allemagne. Elle doit suivre la procédure de remboursement correspondante des États membres de l'UE concernés.

De plus, l'entreprise allemande doit s'enregistrer à la TVA en Suisse, étant donné que les prestations de services en matière d'informatique fournies à des consommateurs finaux helvétiques y sont imposables et parce qu'elle réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur à 100 000 francs au niveau mondial. Pour ce faire, l'entreprise allemande a besoin d'une représentation fiscale en Suisse, qui remet les décomptes de TVA à l'AFC au nom de l'entreprise.

3.4 Conséquences pour les entreprises suisses

Comme indiqué au point 3.2 et dans l'exemple pratique (point 3.3), les entreprises de pays tiers, dont la Suisse, peuvent déjà utiliser les systèmes OSS de l'UE à certaines conditions.

Les entreprises suisses sont placées sur un pied d'égalité avec celles de l'UE en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services qui peuvent être décomptées par l'intermédiaire des systèmes OSS. En d'autres termes, elles peuvent y annoncer les mêmes types de livraisons de biens et de prestations de services qu'une entreprise de l'UE, conformément aux dispositions de la directive TVA¹².

Dans les domaines suivants, les entreprises suisses sont désavantagées par rapport à celles de l'UE, ce qui peut engendrer des coûts administratifs plus élevés que ceux de leurs homologues européennes pour le décompte de la TVA.

Lieu d'enregistrement

Selon le type de livraisons de biens et de prestations de services fournies et le régime OSS applicable en la matière, les entreprises suisses doivent s'enregistrer dans un ou plusieurs

¹²Directive 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens, JO L 310 du 2.12.2019, pp. 1 à 5, et directive 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, JO L 348 du 29.12.2017, pp. 7 à 22.

États membres de l'UE pour utiliser les guichets uniques. Le lieu d'enregistrement ne peut être choisi librement que pour la fourniture de prestations de services B2C (application du régime non-UE). Dans les régimes UE et IOSS, le choix du lieu d'enregistrement est assorti de conditions (point de départ des livraisons, domicile de la représentation). Les entreprises suisses peuvent être tributaires de conseils fiscaux dans ces États membres en raison d'éventuelles barrières linguistiques et de l'environnement inconnu, ce qui accroît leurs frais administratifs liés au décompte de la TVA.

Les entreprises de l'UE peuvent s'inscrire à tous les systèmes OSS auprès de l'administration fiscale de leur État de domicile. Elles peuvent donc communiquer avec une autorité de confiance dans leur langue nationale, par l'intermédiaire de canaux qu'elles connaissent.

Représentation fiscale

La Suisse n'ayant conclu avec l'UE aucun accord d'assistance administrative en matière de TVA, les entreprises helvétiques ont impérativement besoin d'une représentation fiscale dans un État membre de l'UE pour le guichet unique à l'importation (IOSS). Cette représentation fiscale est solidairement responsable avec elles à l'égard de l'administration fiscale. Dans la pratique, il semble difficile de trouver des entreprises qui souhaitent assumer cette responsabilité¹³. Le guichet unique à l'importation ne peut pas être utilisé sans représentation fiscale. Les entreprises suisses sont alors contraintes de s'enregistrer à la TVA dans chaque État membre où elles importent des marchandises. Conformément à la directive TVA, elles ne sont pas tenues de désigner une représentation fiscale pour recourir à un guichet unique de l'UE, mais l'État membre d'enregistrement peut imposer cette représentation dans sa législation nationale.

Les entreprises établies dans l'UE n'ont pas besoin de nommer une représentation fiscale pour bénéficier des régimes UE et IOSS.

Guichets uniques à utiliser

Comme indiqué dans le tableau 1 « Vue d'ensemble des guichets uniques », les entreprises suisses ont jusqu'à trois régimes différents à disposition (non-UE, UE et IOSS) en fonction du type de livraisons de biens et de prestations de services fournies. Chaque guichet unique nécessite un enregistrement distinct et un décompte de TVA séparé à remettre à l'État d'enregistrement correspondant.

Les entreprises de l'UE ne doivent, en revanche, s'enregistrer qu'à deux systèmes OSS différents (régime UE et IOSS).

Exigences en matière de facturation

Si elle a recours à un guichet unique, une entreprise suisse doit appliquer les règles de facturation de l'État membre d'enregistrement (sauf pour le guichet unique à l'importation, qui ne comprend aucune obligation d'émettre une facture). En d'autres termes, les entreprises suisses doivent tenir compte des règles d'un ou de plusieurs États membres et adapter leur système comptable en conséquence, tandis que les entreprises de l'UE peuvent facturer selon les règles connues de leur lieu de domicile.

¹³ Von Graffenried Treuhand, IOSS: Ein Papiertiger, MWST-Info 2022/01, p. 3.

Seuil

Lorsque des entreprises suisses effectuent des livraisons de biens et fournissent des prestations de services imposables dans un ou plusieurs États membres de l'UE, elles doivent s'enregistrer à la TVA dans le pays concerné dès le premier franc de chiffre d'affaires, y compris lorsque ces livraisons de biens et ces prestations de services relèvent d'un régime OSS.

Les entreprises établies dans l'UE peuvent imposer dans leur pays de domicile, au lieu du pays de destination, les livraisons B2C intracommunautaires ainsi que les prestations de services dans le domaine de la télécommunication et en matière d'informatique fournies à des personnes non assujetties jusqu'à un chiffre d'affaires annuel de 10 000 euros. Pour ces entreprises aussi, il n'existe aucun seuil pour les autres types de prestations de services fournies au sein de l'UE. En d'autres termes, elles doivent elles aussi demander leur assujettissement dans l'État membre de consommation dès le premier euro de chiffre d'affaires.

3.5 Évolutions possibles des guichets uniques dans l'UE (ViDA)

En décembre 2022, la Commission européenne a publié un projet de directive dans le cadre de l'initiative ViDA¹⁴. La réforme prévoit d'adapter le système de TVA de l'UE à la nouvelle ère numérique et d'exploiter les possibilités techniques qui découlent des progrès accomplis en matière de numérisation. Les mesures proposées devraient entrer progressivement en vigueur entre le 1^{er} janvier 2025 et le 1^{er} janvier 2028. Ce projet doit encore suivre le processus législatif particulier de l'UE, c'est-à-dire être approuvé à l'unanimité par son Conseil des ministres.

Cette initiative vise notamment un enregistrement unique à la TVA (*single VAT registration*, SVR). Les entreprises qui effectuent des livraisons de biens et fournissent des prestations de services imposables dans l'UE ne devraient alors les déclarer que dans un seul État membre. Les entreprises établies dans l'UE ne seront dès lors plus tenues de s'enregistrer dans un autre État membre que leur pays de domicile. Quant aux entreprises des pays tiers, leur enregistrement à la TVA ne s'effectuera plus que dans un État membre de l'UE. Pour atteindre cet objectif, il convient d'étendre non seulement la procédure d'autoliquidation (*reverse charge*) pour les livraisons de biens et les prestations de services B2B, mais également les guichets uniques. Les extensions suivantes, notamment, sont prévues pour ces derniers :

- À l'avenir, les livraisons B2B intracommunautaires exécutées par l'intermédiaire d'une plateforme électronique devraient également pouvoir être déclarées à un guichet unique. Actuellement, cela n'est possible que pour les livraisons B2C.
- Le guichet unique à l'importation deviendra la procédure obligatoire pour les livraisons de biens d'une valeur inférieure à 150 euros en provenance d'un pays tiers par l'intermédiaire d'une plateforme électronique. Ce seuil de 150 euros devrait être abrogé ultérieurement, dans le cadre de la modernisation prévue du code des douanes¹⁵.
- À l'avenir, les livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur et de froid ainsi que les livraisons d'installations B2B et B2C pourront être déclarées à un guichet unique.
- Le transport intracommunautaire de biens (mouvements intracommunautaires de ses propres biens) pourra lui aussi être déclaré à un guichet unique à l'avenir.

¹⁴ Proposition de la Commission européenne du 8.12.2022 pour une directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles en matière de TVA adaptées à l'ère numérique, COM (2022) 701 final ; voir https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en (état : 21.3.2024).

¹⁵ Atanas Mateev, point 5.3

Lorsque toutes les mesures prévues en relation avec l'enregistrement unique à la TVA auront été mises en œuvre, seuls les chiffres d'affaires réalisés dans le cadre de livraisons B2B intracommunautaires et de livraisons à l'exportation ainsi que le remboursement des impôts préalables seront exclus des guichets uniques¹⁶.

Outre l'enregistrement unique à la TVA, l'initiative ViDA prévoit d'autres mesures, telles que l'obligation de déclaration numérique et une facture électronique obligatoire. Elle vise un échange de données quasiment en temps réel entre les entreprises et l'administration fiscale. L'obligation de déclaration numérique devrait remplacer l'état récapitulatif en vigueur¹⁷. La facture électronique doit impérativement être émise dans un format électronique structuré pour permettre un traitement automatique et électronique. L'objectif est de pouvoir facturer uniquement sous forme électronique l'ensemble des livraisons et des services B2B intracommunautaires. Une facture papier ne sera admise que pour les livraisons nationales et les livraisons à l'exportation¹⁸.

L'initiative ViDA a également des conséquences pour les entreprises des pays tiers, dont la Suisse. On peut supposer que les mesures prévues en matière d'enregistrement unique à la TVA (notamment l'extension des régimes OSS) permettront aux entreprises suisses de réduire encore à l'avenir le nombre de leurs enregistrements à la TVA dans l'UE et leurs frais administratifs et de participer plus facilement au marché unique européen.

Les mesures ViDA obligeront toutefois les entreprises suisses qui exécutent des opérations transfrontalières dans l'UE à adapter leurs processus de facturation et de déclaration aux nouvelles dispositions.

4 Conséquences d'une participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE

Comme indiqué au chapitre 3, les entreprises suisses peuvent d'ores et déjà s'inscrire aux guichets uniques de l'UE. Le présent chapitre expose les conséquences d'une éventuelle participation accrue de la Suisse à ces guichets. Celles-ci peuvent uniquement être présentées sur le plan qualitatif. En effet, l'absence de données concernant, par exemple, le nombre d'enregistrements OSS des entreprises suisses dans l'UE ou les prestations de services qu'elles fournissent à des consommateurs finaux dans l'UE ne permet aucune quantification.

Conformément au postulat déposé, une participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE signifie concrètement que les entreprises suisses pourraient s'inscrire à un régime OSS par l'intermédiaire de l'AFC et déclarer à cette dernière leurs chiffres d'affaires liés à des livraisons de biens et des prestations de services B2C fournies dans l'UE. Ce faisant, elles devraient indiquer à l'AFC les chiffres d'affaires réalisés dans l'UE et la TVA due, avec une répartition par pays. L'AFC agirait en tant que centrale de compensation et transférerait aux autorités financières des États membres de l'UE concernés la TVA que ces entreprises y ont perçue et lui ont reversée.

Au sens des systèmes OSS, il faudrait prévoir en contrepartie que les entreprises inscrites à un guichet unique dans les États membres de l'UE puissent remettre la TVA suisse à l'autorité financière de l'État membre d'enregistrement. Celle-ci devrait alors transférer à l'AFC la

¹⁶ Nieskens, UR 2023, pp. 385 à 400, « 3. Einzige Mehrwertsteuerregistrierung (SVR) »

¹⁷ Les entreprises qui effectuent des livraisons de biens exonérées d'impôts et/ou fournissent d'autres prestations sur le marché unique européen sont tenues de déclarer ces opérations dans l'état récapitulatif. Celui-ci contribue à garantir l'imposition de ces opérations dans l'État de destination. À cette fin, les États membres de l'UE s'échangent les informations figurant dans l'état récapitulatif. Les entreprises suisses qui exécutent des opérations transfrontalières dans l'UE sont également tenues de remettre un état récapitulatif.

¹⁸ Nieskens, UR 2023, pp. 385 à 400, « 1. Die elektronische Rechnung – E-Invoicing »

TVA perçue auprès de la clientèle suisse. De plus, les entreprises de pays tiers auraient également la possibilité de s'inscrire aux guichets uniques par l'intermédiaire de l'AFC.

En ce qui concerne les conséquences exposées aux points 4.1 à 4.4 ci-après, on part du principe que la Suisse participerait aux guichets uniques de l'UE comme indiqué en introduction du chapitre 4. Le chapitre 5 présente les conditions à mettre en place et les obstacles à surmonter pour parvenir à cet état théorique souhaité.

4.1 Conséquences pour les entreprises suisses

4.1.1 Effets positifs

Une participation aux guichets uniques de l'UE serait bénéfique par rapport à la situation décrite au chapitre 3, car les entreprises suisses ne devraient plus s'enregistrer à la TVA dans les États membres de l'UE pour les livraisons de biens et les prestations de services relevant d'un régime OSS. Ces entreprises pourraient s'inscrire aux guichets uniques auprès de l'AFC. Les décomptes de TVA OSS devraient être remis à cette dernière et la TVA lui serait versée. L'AFC serait dès lors la seule interlocutrice des entreprises suisses pour les chiffres d'affaires qui peuvent être déclarés par l'intermédiaire des guichets uniques.

Actuellement, les entreprises suisses ont impérativement besoin d'une représentation fiscale pour utiliser le régime IOSS et, parfois, le régime UE (en fonction de l'État membre d'enregistrement). Cela ne serait plus nécessaire en cas de participation aux guichets uniques de l'UE.

En principe, les règles de facturation de l'État d'enregistrement s'appliquent en cas d'utilisation d'un guichet unique¹⁹. Compte tenu de cette systématique, on peut donc supposer que les règles de facturation suisses vaudraient en cas de participation aux guichets uniques et, partant, d'un enregistrement auprès de l'AFC. La LTVA ne fixant aucune exigence de forme pour une facture par rapport à la législation de l'UE, on ne saurait exclure que certaines directives, telles que la numérotation séquentielle, la date d'émission, le nom et l'adresse de l'entreprise prestataire ou l'obligation d'une facture électronique, doivent être reprises de l'UE en cas de participation aux guichets uniques, ce qui aurait également des conséquences sur les entreprises suisses qui ne proposent aucune prestation transfrontalière.

On ignore si le seuil de 10 000 euros de chiffre d'affaires applicable à certaines livraisons de biens et prestations de services que les entreprises établies dans l'UE peuvent déclarer à un guichet unique pourrait être repris en cas de participation des entreprises suisses. De même, on ne sait pas si le nombre de régimes OSS à appliquer passerait de trois (régime non-UE, régime UE et régime IOSS) à deux (régime UE et régime IOSS). Comme indiqué au point 3.5, d'autres évolutions en matière de guichet unique pourraient réduire le nombre de ces régimes à l'avenir, indépendamment d'une participation éventuelle de la Suisse aux guichets uniques de l'UE.

4.1.2 Effets neutres

Comme auparavant, une entreprise suisse devrait déterminer, aux fins de la TVA, le type de prestation, le lieu d'imposition et le taux de TVA en se basant sur les dispositions de l'État membre de consommation finale dans l'UE. Elle devrait continuer de s'adresser aux administrations fiscales correspondantes dans l'UE pour clarifier ces faits. L'AFC ne pourra ni fournir des renseignements sur les dispositions européennes ni publier la pratique en vigueur.

¹⁹ À l'exception du guichet unique à l'importation, qui ne prévoit aucune obligation d'émettre une facture.

De même, les entreprises suisses devraient encore opérer une distinction entre les livraisons de biens et les prestations de services à déclarer aux différents guichets uniques (et déterminer lequel) et celles qui doivent faire l'objet d'un décompte de TVA ordinaire. En d'autres termes, elles devraient continuer de remettre plusieurs décomptes de TVA (cf. à ce sujet l'exemple pratique au point 4.1.4). En outre, un enregistrement dans un ou plusieurs États membres de l'UE pourrait demeurer nécessaire pour les livraisons de biens et les prestations de services ne relevant pas des régimes OSS. Par ailleurs, le remboursement des excédents d'impôt préalable ne pourrait pas être demandé par l'intermédiaire des guichets uniques, mais devrait encore faire l'objet d'une demande distincte aux États membres de l'UE.

Il est probable qu'une déclaration en douane auprès de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF) reste nécessaire pour les ventes de marchandises dans l'UE en provenance de Suisse et les ventes de marchandises en Suisse en provenance de l'UE.

4.1.3 Effets négatifs

En cas de participation aux guichets uniques de l'UE, on ignore dans quelle mesure la Suisse serait tenue de reprendre les règles de facturation électronique et de participer de manière plus approfondie aux mesures concernant l'obligation de déclaration numérique. Une reprise des dispositions de l'UE augmenterait la charge administrative des entreprises suisses, car les coûts réglementaires en matière de TVA y sont sensiblement plus élevés qu'en Suisse²⁰ en raison des exigences de forme plus strictes et d'une législation plus complexe (les coûts réglementaires moyens équivalent à environ 57 heures par an dans l'UE, contre près de 8 heures par an en Suisse²¹). Même les entreprises qui ne fournissent aucune prestation transfrontalière pourraient être concernées.

4.1.4 Exemple pratique

L'exemple pratique figurant au point 3.3 est repris ici pour expliquer les conséquences d'une participation de la Suisse aux guichets uniques pour les entreprises helvétiques et présenter les différences par rapport à la législation en vigueur. L'évaluation se fonde sur l'hypothèse d'une inscription des entreprises suisses aux systèmes OSS par l'intermédiaire de l'AFC.

Exemple 1 : entreprise suisse

Faits : analogues au point 3.3, « exemple 1 : entreprise suisse ».

Évaluation : eu égard aux prestations de services en matière d'informatique prévues pour des particuliers établis dans l'UE (B2C), aux importations depuis un pays tiers (Vietnam) dans l'UE et aux livraisons intracommunautaires en provenance d'Espagne, l'entreprise suisse devrait s'enregistrer à la TVA dans tous les États membres de l'UE où les consommateurs finaux ont leur domicile habituel. Par souci de simplicité, elle décide d'utiliser les systèmes OSS de l'UE pour déclarer les livraisons de biens et les prestations de services fournies.

L'entreprise suisse s'inscrit au régime non-UE auprès de l'AFC pour déclarer les prestations de services en matière d'informatique fournies à des particuliers dans l'UE. À l'issue de l'en-

²⁰ PWC, Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern, rapport final du 26.9.2013, point 4.3

²¹ www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html

enregistrement, la TVA doit être déclarée trimestriellement à l'AFC pour l'ensemble des prestations de services relevant du régime non-UE (répartition par pays et TVA due par pays). Les règles de facturation de la Suisse s'appliquent²².

Les importations depuis le Vietnam peuvent être déclarées sous le régime IOSS. L'entreprise suisse peut s'y inscrire auprès de l'AFC. Elle doit remettre chaque mois une déclaration de TVA IOSS qui recense toutes les marchandises importées du Vietnam (répartition par pays et TVA due par pays).

Les livraisons intracommunautaires en provenance d'Espagne aux consommateurs finaux dans l'UE peuvent être déclarées sous le régime UE. L'entreprise suisse peut s'y inscrire auprès de l'AFC. La TVA grevant toutes les livraisons intracommunautaires doit être déclarée chaque trimestre à l'AFC (répartition par pays et TVA due par pays).

Comme jusqu'à présent, l'entreprise suisse doit remettre régulièrement en Suisse un décompte de TVA indiquant les chiffres d'affaires et les impôts préalables pertinents au regard de la LTVA. Les prestations de services en matière d'informatique liées à l'utilisation en ligne du jeu vidéo qui ont été fournies à des consommateurs finaux résidant en Suisse doivent également y figurer.

L'entreprise suisse ne peut pas demander aux guichets uniques le remboursement des éventuels impôts préalables acquittés dans l'UE. Elle doit suivre la procédure de remboursement correspondante des États membres de l'UE concernés.

4.2 Conséquences pour la Confédération

4.2.1 Conséquences sur le personnel

Une participation aux guichets uniques de l'UE aurait des conséquences sur le besoin en personnel de l'AFC, car celle-ci devrait mettre en place et exécuter de nouvelles tâches en la matière :

- L'AFC agirait en tant que centrale de compensation. Les entreprises enregistrées en Suisse aux guichets uniques lui verseraient la TVA due dans les États membres de l'UE. L'AFC devrait s'assurer que ces fonds sont transférés aux autorités financières correspondantes. Elle devrait également comparer la TVA déclarée sur le décompte en question et celle qui a été effectivement payée.
- Il faudrait mettre en place un système de sommation, car l'AFC serait chargée d'édicter la première sommation en cas de non-remise du décompte de TVA ou de non-paiement. Les sommations subséquentes ainsi que la fixation et le recouvrement de la TVA incomberaient ensuite à l'État membre de consommation concerné. L'AFC devrait cependant veiller à transmettre les informations correspondantes aux autorités financières en question. En supposant que les entreprises de l'UE puissent déclarer la TVA suisse par l'intermédiaire de leur enregistrement OSS dans l'UE, le processus de compensation et de sommation devrait être conçu pour fonctionner également en sens inverse. En d'autres termes, l'AFC doit pouvoir s'assurer que les autorités financières de l'UE lui transfèrent les montants de TVA qui figurent sur les décomptes correspondants. En outre, elle devrait être informée en temps opportun par les autorités concernées lorsque des entreprises de l'UE n'honorent pas leur obligation de déclaration ou de paiement, afin de pouvoir faire le nécessaire pour recouvrer la TVA suisse due.
- Dans le cadre des guichets uniques, les contrôles au siège des entreprises sont exécutés par l'État membre de consommation, et non pas par celui d'enregistrement. Dans

²² Les entreprises établies dans l'UE peuvent déclarer les prestations de services en matière d'informatique dans le cadre du régime UE, qui est subordonné à cette domiciliation. L'entreprise suisse ne remplissant pas cette condition, il y a lieu de supposer que même en cas de participation aux guichets uniques de l'UE, le régime non-UE s'appliquera pour la déclaration de ses prestations de services en matière d'informatique.

l'hypothèse où la Suisse conclut avec l'UE un accord comprenant des dispositions relatives à la coopération en matière fiscale et à l'échange de renseignements, l'AFC pourrait, sous réserve de l'accord de l'État membre de l'UE concerné, effectuer des contrôles fiscaux sur le territoire de ce dernier et les États membres de l'UE pourraient, sous réserve de l'accord de la Suisse, effectuer des contrôles auprès des entreprises ayant leur siège en Suisse.

- Des processus d'enregistrement et de déclaration devraient être mis en place pour les trois guichets uniques (régime UE, régime non-UE et régime IOSS), afin que les entreprises puissent s'y inscrire par l'intermédiaire de l'AFC. Ils devraient être ouverts aux entreprises suisses et à celles d'autres États tiers. D'après le Ministère des finances autrichien, chaque État membre de l'UE a développé ses propres portails d'enregistrement et de déclaration.
- En plus de l'enregistrement, il faudrait établir des processus de traitement et de contrôle des décomptes de TVA OSS, en veillant à les séparer des processus en vigueur pour l'enregistrement ordinaire à la TVA et l'exécution.
- En cas de participation aux guichets uniques, l'AFC pourrait en outre devoir assumer d'autres engagements en raison des mesures ViDA (cf. point 3.5). Il se pourrait que la Suisse doive mettre en place de vastes obligations de déclaration numérique et une facturation électronique obligatoire, comme dans les États membres de l'UE.

Une participation aux guichets uniques de l'UE concernerait également l'OFDF lorsque des entreprises étrangères sont inscrites au régime IOSS dans l'UE et importent en Suisse des marchandises d'une valeur intrinsèque de maximum 150 euros. Conformément à ce régime, l'impôt suisse sur les importations ne devrait pas être perçu à l'importation des marchandises en Suisse. Étant donné que contrairement à l'UE, la Suisse n'a pas de franchise d'impôt de 150 euros dans sa législation douanière, il faudrait examiner une modification de cette dernière et des processus d'importation de l'OFDF. De plus, il conviendrait de déterminer si les valeurs fiscales des biens importés et exportés doivent encore faire l'objet de contrôles. Y renoncer compliquerait toutefois la lutte contre les abus.

Par ailleurs, la participation aux guichets uniques aurait pour conséquence que les entreprises suisses déjà enregistrées à l'un de ces guichets dans l'UE pourraient, au moment de l'entrée en vigueur en Suisse, s'inscrire aux régimes souhaités. Il convient dès lors de supposer que de nombreuses demandes d'enregistrement devront être vérifiées à ce moment-là. Une fois l'enregistrement effectué, les décomptes de TVA devraient être contrôlés et traités tous les trimestres pour les régimes UE et non-UE et tous les mois pour le régime IOSS. Ces décomptes de TVA viendraient s'ajouter à ceux qui sont déjà remis dans le cadre d'un enregistrement ordinaire. La charge supplémentaire correspondante serait déterminée pour l'essentiel par le nombre d'enregistrements OSS. Celui-ci englobe, d'une part, les entreprises suisses déjà enregistrées aux guichets uniques dans l'UE qui pourraient s'inscrire auprès de l'AFC en cas de participation de la Suisse et, d'autre part, des enregistrements des entreprises de pays tiers.

D'un autre côté, le traitement des décomptes de TVA des entreprises établies dans l'UE pourrait être allégé dans une certaine mesure, car celles-ci pourraient demander leur radiation du registre des assujettis à la TVA en Suisse si elles fournissent des livraisons de biens et des prestations de services qui y sont imposables et relèvent des régimes OSS. Ces entreprises étrangères pourraient alors déclarer les livraisons de biens et les prestations de services qu'elles fournissent en Suisse dans leur État de domicile, par l'intermédiaire de leur enregistrement OSS. Dans ce cas, l'AFC serait uniquement chargée de fixer et de recouvrer la TVA.

4.2.2 Conséquences financières

Les systèmes informatiques de l'AFC devraient être étendus pour pouvoir mettre en œuvre les tâches exposées au point 4.2.1. Un nouveau processus électronique d'enregistrement et de déclaration de la TVA devrait être élaboré pour chacun des trois régimes OSS. De plus, il faudrait concevoir des interfaces avec les systèmes de compensation de l'UE. Tout cela engendrerait des coûts uniques de développement informatique considérables et des coûts d'exploitation récurrents pour l'entretien des systèmes informatiques.

Toutefois, une participation aux guichets uniques de l'UE pourrait également inciter les entreprises qui y sont établies à s'enregistrer et à déclarer correctement la TVA due en Suisse, si elles peuvent le faire de manière simplifiée dans leur État de domicile, par l'intermédiaire d'un enregistrement OSS. Il y a lieu de supposer que cela générerait des recettes fiscales supplémentaires.

4.3 Conséquences économiques

Comme indiqué au point 4.1, les entreprises suisses bénéficieraient, d'une part, de certains allègements administratifs. Elles ne devraient plus s'enregistrer dans l'UE, mais pourraient déclarer à l'AFC, sans représentation fiscale, les chiffres d'affaires OSS qu'elles réalisent dans l'UE. La suppression de cet obstacle administratif devrait contribuer à vaincre la réticence des entreprises suisses à se lancer sur le marché européen et pourrait se traduire par une progression des chiffres d'affaires et de l'emploi, notamment dans les start-up du secteur informatique. Induite par la participation aux guichets uniques, l'adaptation du droit suisse à celui de l'UE pourrait toutefois atténuer cet effet et, de manière générale, accroître la charge administrative liée au décompte de la TVA (cf. point 4.1.3).

D'autre part, l'accès au marché suisse serait facilité pour les entreprises établies dans l'UE, car elles pourraient déclarer la TVA suisse à l'autorité financière de leur État de domicile. Il en irait de même pour les entreprises domiciliées hors de l'UE qui disposent déjà d'un enregistrement OSS. Cela pourrait accentuer la concurrence en Suisse et conduire dès lors à une baisse des prix.

4.4 Conséquences pour la souveraineté de la Suisse

En cas de participation aux guichets uniques, les aspects suivants pourraient avoir des conséquences pour la souveraineté de la Suisse.

4.4.1 Perception de la TVA suisse et contrôles fiscaux exécutés par des autorités financières étrangères

La participation aux guichets uniques de l'UE impliquerait, d'une part, que les entreprises établies dans l'UE et celles domiciliées dans un pays tiers puissent acquitter la TVA due en Suisse sur leurs chiffres d'affaires OSS auprès de l'autorité financière de leur État de domicile ou de leur État d'enregistrement OSS. En d'autres termes, des autorités financières de l'UE percevraient la TVA suisse.

D'autre part, les entreprises suisses et celles de pays tiers qui sont enregistrées aux guichets uniques auprès de l'AFC verseraient à cette dernière la TVA due dans l'UE. L'AFC transférerait alors ces recettes de TVA aux autorités financières européennes concernées. La délégation de la perception de la TVA était également un sujet controversé parmi les États membres de l'UE lorsque celle-ci a mis en place et étendu les guichets uniques, raison

pour laquelle le ministre des finances allemand avait tout d'abord mis son veto lors de la réunion du Conseil « Affaires économiques et financières » (Ecofin) du 7 novembre 2017²³. En particulier, la motivation à percevoir un impôt qui ne bénéficierait pas, au final, à son propre État membre était mise en doute. L'Allemagne a retiré son veto lors de la réunion du Conseil Ecofin du 5 décembre 2017²⁴, de sorte que le Conseil de l'UE a pu approuver les règles alors nouvelles concernant la perception de la TVA en matière de commerce électronique²⁵.

Au sein de l'UE, les autorités financières de l'État membre de consommation procèdent à des contrôles fiscaux au siège des entreprises. En cas de participation aux guichets uniques, il serait dès lors vraisemblable que les entreprises suisses qui versent à l'AFC la TVA due dans l'UE soient contrôlées en Suisse par une autorité financière de l'UE. En contrepartie, l'AFC pourrait exécuter dans l'UE des contrôles fiscaux des entreprises qui fournissent des prestations en Suisse.

4.4.2 Reprise du droit européen

L'accord qui devrait être négocié avec l'UE et le degré d'intégration de la Suisse dans le marché intérieur de l'UE détermineraient dans quelle mesure les prescriptions de l'UE devraient être reprises dans le droit suisse (voir chap. 5).

4.4.3 Accord d'assistance administrative élargi

Comme précisé au point 4.2.1, un échange de renseignements approfondi entre l'AFC et les autorités financières de l'UE serait nécessaire en cas de participation aux guichets uniques de cette dernière pour s'assurer que les assujettis ont réglé en temps opportun les montants de TVA appropriés et que ceux-ci ont bien été transférés d'une administration fiscale à une autre. Cet échange serait également requis pour les contrôles fiscaux. Un accord d'assistance administrative élargi devrait être conclu avec l'UE pour pouvoir accomplir ces tâches²⁶. La convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale²⁷ et l'accord de lutte contre la fraude²⁸, que les États membres de l'UE²⁹ et la Suisse ont ratifiés, excluent la TVA ou ne s'appliquent que de manière limitée.

Contrairement à la Norvège, la Suisse ne dispose d'aucun accord concernant la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la TVA³⁰ (cf. également chap. 5).

5 Conditions d'une participation aux guichets uniques de l'UE

Tandis que le chapitre 4 expose les conséquences d'une participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE, le présent chapitre répertorie les conditions requises pour atteindre l'état souhaité.

²³ www.consilium.europa.eu/fr/meetings/ecofin/2017/11/07

²⁴ www.consilium.europa.eu/fr/meetings/ecofin/2017/12/05

²⁵ Adoption de la directive (UE) 2017/2455

²⁶ On entend par là un accord similaire à celui que la Norvège a conclu avec l'UE (cf. note 30).

²⁷ RS **0.652.1**.

²⁸ Accord de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (RS **0.351.926.81**)

²⁹ Cet accord n'a pas encore été ratifié par l'Irlande. De plus, les États qui l'ont ratifié n'ont pas tous notifié son application provisoire (cf. chap. « État des ratifications et de l'application provisoire de l'Accord entre la Suisse et la Communauté européenne et ses États membres » figurant à l'annexe de l'accord ; RS **0351.926.81** : état au 22.4.2024).

³⁰ Accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, JO L 195 du 1.8.2018, pp. 3 à 22.

Les bases légales liées aux régimes OSS de l'UE (cf. annexe) sont structurées de telle sorte qu'elles opèrent une distinction stricte entre les droits et les obligations des États membres de l'UE, d'une part, et des pays tiers (y c. les territoires tiers³¹), d'autre part. Par conséquent, aucun pays tiers n'est intégré dans les guichets uniques de l'UE. Une participation de la Suisse à ces derniers, assortie des mêmes droits qu'un État membre de l'UE, nécessiterait de modifier les bases légales dans l'UE et de conclure un accord bilatéral entre la Suisse et l'UE. En raison du traité d'union douanière, cet accord bilatéral engloberait également la Principauté de Liechtenstein, qui devrait donc aussi le signer. En outre, le droit suisse devrait être modifié en conséquence. De vastes ajustements seraient nécessaires notamment dans la LTVA et l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). De plus, la législation douanière devrait être remaniée, car le régime IOSS concernerait également le trafic transfrontalier de marchandises et donc l'impôt sur les importations.

Des investigations ont révélé qu'une participation de la Norvège aux guichets uniques de l'UE n'avait jamais été envisagée jusqu'à présent, bien que ce pays collabore plus étroitement avec l'UE que la Suisse en matière de TVA. Ainsi, la Norvège a conclu avec l'UE un accord concernant la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la TVA, qui définit les procédures et les mécanismes nécessaires à une collaboration efficace entre les autorités administratives des deux parties, à savoir l'échange de renseignements, le soutien lors des enquêtes et poursuites relatives à une fraude à la TVA, la collaboration en vue du recouvrement des créances en souffrance et l'assistance administrative mutuelle pour exécuter les contrôles fiscaux. L'accord d'assistance administrative représente un avantage concret pour les entreprises norvégiennes dans le régime IOSS, car elles n'ont pas besoin d'une représentation fiscale.

Des négociations avec l'UE sur une participation de la Suisse aux guichets uniques sont théoriquement possibles. Il convient cependant de supposer que la Suisse devrait modifier sa pratique en matière d'assistance administrative, car jusqu'à présent, elle s'est uniquement engagée à respecter les normes minimales internationales. On peut néanmoins douter que cette participation justifie de telles modifications. Il faudrait réaliser au préalable une analyse détaillée de la situation pour déterminer l'utilité d'un tel accord et la volonté de tous les acteurs économiques (et pas seulement des PME) d'y prendre part. Cette analyse devrait également tenir compte du fait que, bien que les négociations pourraient présenter des avantages, on ignore si ces avantages compenseraient les inconvénients éventuels. En l'état actuel des choses, il n'est pas possible d'évaluer de manière exhaustive les conséquences de ces négociations. Une modification de la politique d'assistance administrative dans le domaine des impôts indirects risquerait toutefois d'avoir des répercussions sur cette assistance en matière d'impôts directs. Ces négociations ne se limiteraient dès lors pas à la seule question d'une participation éventuelle aux guichets uniques, mais dépasseraient le champ d'application de la TVA. Par conséquent, une modification de la pratique suisse en matière d'assistance administrative et la négociation d'un accord dans ce domaine, comme celui que la Norvège a conclu avec l'UE, ne sont pas envisagées.

6 Conclusions

Étant donné qu'un enregistrement à la TVA dans l'UE et une représentation fiscale ne seraient plus nécessaires en cas de participation de la Suisse aux guichets uniques de l'UE, les entreprises suisses pourraient réduire leur charge administrative en lien avec les livraisons de biens et les prestations de services transfrontalières fournies à des particuliers

³¹ Conformément à l'art. 5, al. 3, en relation avec l'art. 6 de la directive TVA, l'expression « territoire tiers » désigne des territoires qui font ou non partie du territoire douanier de la Communauté et auxquels cette directive ne s'applique pas (p. ex. îles Canaries, Campione d'Italia, territoire de Büsingen, eaux italiennes du lac de Lugano, etc.).

(B2C). Elles resteraient néanmoins tenues d'effectuer leurs livraisons de biens et de fournir leurs prestations de services conformément aux dispositions de l'État membre de consommation. De même, le remboursement des impôts préalables ne pourrait pas être demandé par l'intermédiaire des guichets uniques, mais devrait encore faire l'objet d'une procédure particulière dans les États membres de l'UE. On ignore quelles règles de TVA européennes devraient être reprises en cas de participation aux guichets uniques et la charge supplémentaire qui en découlerait pour les entreprises suisses concernées. L'UE prévoit d'étendre ses guichets uniques à d'autres livraisons de biens et prestations de services dans le cadre de l'initiative ViDA, l'objectif étant que les entreprises qui y sont établies et celles des pays tiers comme la Suisse qui sont actives sur le plan international ne s'enregistrent à la TVA que dans un seul État membre. La Suisse ne faisant pas partie de l'UE, il n'est pas prévu que ses entreprises puissent s'inscrire aux systèmes OSS auprès de l'AFC lors de la mise en œuvre de cette initiative. Néanmoins, on peut supposer que cette initiative allégerait leur charge administrative.

D'un point de vue économique, la suppression des obstacles administratifs induite par la participation aux guichets uniques devrait faciliter l'accès des entreprises suisses au marché unique européen. Elle simplifierait également l'accès au marché suisse des entreprises établies à l'étranger, ce qui pourrait renforcer la concurrence au niveau national et conduire à des baisses de prix.

Les nouvelles tâches et activités de l'administration nécessiteraient des ressources supplémentaires considérables. Il conviendrait d'effectuer des investissements dans l'infrastructure informatique, en particulier pendant la phase de lancement.

Si la Suisse participait aux guichets uniques, elle pourrait percevoir la TVA européenne et les États membres de l'UE pourraient faire de même avec la TVA suisse. Des contrôles fiscaux des autorités financières de l'UE en Suisse et de l'AFC dans l'UE seraient vraisemblables, car, d'après les règles applicables aux systèmes OSS, les contrôles sont réalisés par les autorités financières de l'État de consommation.

Pour participer aux guichets uniques, la Suisse devrait conclure un accord bilatéral avec l'UE. La Principauté de Liechtenstein devrait également prendre part aux négociations en raison du traité d'union douanière. De plus, la Suisse devrait probablement modifier le droit applicable en matière d'assistance administrative. En cas de participation aux guichets uniques de l'UE, il y a un risque qu'une modification de la politique en matière d'assistance administrative dans le domaine de la TVA se répercute sur l'assistance administrative dans le domaine des impôts directs.

Références bibliographiques et sites Internet cités

Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière, Fiscalité indirecte et administration fiscale, Taxe sur la valeur ajoutée : notes explicatives sur les règles de TVA pour le commerce électronique, septembre 2020.

Atanas Mateev ; VAT in the Digital Age in der EU, Der Vorschlag der Europäischen Kommission zur Reform des Mehrwertsteuersystems in der EU ; Revue douanière + TVA 1/2023.

Hans Nieskens ; Die geplanten Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter (VAT in the Digital Age, ViDA), Der Richtlinienentwurf v. 8.12.2022 m.W. von 2024/2025/2026/2028 und seine Auswirkungen auf das nationale Umsatzsteuerrecht ; Verlag Dr. Otto Schmidt, Cologne ; UR 2023, 385-400.

PWC, Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern, rapport final du 26 septembre 2013, étude commandée par l'AFC.

Von Graffenried Treuhand ; Import-One-Stop-Shop IOSS : Ein Papiertiger ? ; MWST-Info 2022 / 01, p. 3.

La TVA à l'ère du numérique (ViDA) :

Proposition de la Commission européenne du 8 décembre 2022 de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles en matière de TVA adaptées à l'ère numérique, COM (2022) 701 final ; voir https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en (état : 21.3.2024).

Paying Taxes 2020 : In-depth analysis on tax systems in 190 economies ; PwC
www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html

Conseil européen, séances :

www.consilium.europa.eu/fr/meetings/ecofin/2017/11/07

www.consilium.europa.eu/fr/meetings/ecofin/2017/12/05

Annexe

Les bases légales concernant les régimes OSS de l'UE figurent dans :

- la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, modifiée par la directive (UE) 2017/2455 du Conseil et la directive (UE) 2019/1995 du Conseil (directive TVA).
 - régime non-UE : art. 358^{bis} à 369
 - régime UE : art. 14, 14^{bis}, 59^{quater}, 369^{bis} à 369^{duodecies}
 - régime d'importation / IOSS : art. 14, al. 4, ch. 2, 33, let. b et c, 369^{undecies} à 369^{quinquies}, 369^{septuies} quater
- le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, modifié par le règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil et le règlement d'exécution (UE) n° 2019/2026 du Conseil (règlement d'exécution TVA).
 - régime non-UE : art. 57^{bis} à 63^{quater}
 - régime UE : art. 57^{bis} à 63^{quater}
 - régime d'importation / IOSS : art. 5^{bis}, 57^{bis} à 63^{quater}

Les bases légales relatives à l'initiative « La TVA à l'ère du numérique » (ViDA) figurent dans les documents suivants :

- proposition de directive du Conseil du 8 décembre 2022 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles en matière de TVA adaptées à l'ère numérique, COM/2022/701 final 2022/0407 (CNS) ;
- proposition de règlement du Conseil du 8 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) no 904/2010 en ce qui concerne les modalités de coopération administrative en matière de TVA nécessaires à l'ère numérique, COM/2022/703 final 2022/0709 (CNS) ;
- proposition de règlement d'exécution du Conseil du 8 décembre 2022 modifiant le règlement d'exécution (UE) no 282/2011 en ce qui concerne les exigences en matière d'information applicables à certains régimes de TVA, COM/2022/704 final 2022/0410 (NLE).