FR 2019

n° 12

Rapport spécial

Commerce électronique: la perception de la TVA et des droits de douane reste problématique à bien des égards

(présenté en vertu de l'article 287, paragraphe 4, deuxième alinéa, du TFUE)

CURIA RATIONUM
COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

Table des matières

	Points
Synthèse	I-VIII
Introduction	01-22
Perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique: les dispositifs actuels dans l'UE	08-13
Livraisons de biens	09-10
Prestations de services	11-13
Risques présentés par les dispositifs actuels de perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique	14-22
Dépendance à l'égard de la bonne volonté des commerçants	16
Risques liés au cadre juridique et aux dispositifs de coopération	17-18
Risque de non-respect des règles	19-22
Étendue et approche de l'audit	23-29
Observations	30-137
Les dispositifs de coopération administrative ne sont pas pleinement exploités	32-69
Les États membres n'utilisent pas les dispositifs d'assistance administrative mutuelle pour l'échange d'informations avec les pays tiers	32-37
Les dispositifs de coopération administrative au sein de l'UE ne sont pas pleinement exploités	38-69
Absence de contrôles efficaces sur le commerce électronique transfrontalier	70-99
Le contrôle des autorités fiscales sur le système MOSS est faible	71-76
Les audits des autorités fiscales relatifs aux ventes à distance intra-UE de biens ne sont pas efficaces	77-80
Les autorités douanières de l'UE ne peuvent empêcher les abus relatifs au régime d'allègement pour les envois de faible valeur dans le cas des biens importés de pays tiers	81-91
La Commission ne procède pas à des contrôles et à un suivi suffisants	92-99
L'application des mesures de perception n'est pas efficace	100-116

Les estimations de l'écart de TVA sont inexistantes pour les prestations de services et divergentes pour les livraisons de biens 101-107

Problèmes avec les paiements liés au système MOSS entre les États membres 108-115

Les dispositions en matière d'assistance mutuelle pour le recouvrement des taxes sont sous-utilisées 116

Malgré les progrès récents réalisés au niveau du cadre réglementaire, des problèmes importants restent à régler 117-137

Le cadre réglementaire suit globalement les meilleures pratiques internationales préconisées par l'OCDE et l'OMD 119-127

Les nouvelles dispositions en vigueur à partir de 2021 visent à remédier à certaines faiblesses, mais le problème de la sous-évaluation n'est pas résolu 128-137

Conclusions et recommandations 138-142

Annexes

Annexe I – Approche d'audit appliquée par la Cour au niveau de la Commission

Annexe II — Approche d'audit appliquée par la Cour dans les États membres

Annexe III – Résultats des échantillons des opérations liées au système MOSS

Acronymes, sigles et abréviations

Glossaire

Réponses de la Commission

Équipe d'audit

Synthèse

I Par «commerce électronique», il faut entendre la vente ou l'achat de biens ou de services proposés sur Internet ou sur d'autres réseaux de communication en ligne. L'Union européenne encourage le commerce électronique afin de permettre aux entreprises et aux consommateurs d'acheter et de vendre à l'international via Internet comme ils le font sur leurs marchés locaux. Selon les dernières statistiques en date disponibles, une entreprise sur cinq de l'EU-28 a effectué des ventes en ligne en 2017. Au cours de la période 2008-2017, le pourcentage d'entreprises concernées par la vente en ligne a augmenté de 7 points, tandis que la part, dans le chiffre d'affaires total, des ventes réalisées par les entreprises dans le commerce électronique a progressé de cinq points de pourcentage.

II Dans le cas d'échanges transfrontaliers de biens et de services via le commerce électronique, les États membres perçoivent une TVA et des droits de douane. Toute insuffisance à cet égard a une incidence négative sur les budgets des États membres et de l'UE. La Commission procède à des inspections relatives à la TVA et aux droits de douane perçus. Elle est également chargée d'élaborer les politiques en matière fiscale et douanière, ainsi que les stratégies et la législation dans ces domaines. L'Office européen de lutte antifraude est chargé d'enquêter sur les cas de fraude et de corruption ainsi que sur les autres infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE.

III Nous avons réalisé cet audit en raison du risque d'irrégularités concernant la perception de la TVA et des droits de douane dans le secteur du commerce électronique transfrontalier. Il n'existe pas d'estimations de l'ampleur de la TVA non perçue sur les prestations transfrontalières de services, mais la Commission évalue à pas moins de 5 milliards d'euros par an les pertes enregistrées sur les livraisons de biens de faible valeur en provenance de pays tiers.

IV Nous avons examiné le système d'imposition de la TVA et des droits de douane sur les livraisons transfrontalières de biens échangés via Internet, tel qu'il est prévu dans la législation relative à ces deux domaines. Nous nous sommes également penchés sur le nouveau système d'imposition de la TVA sur les prestations transfrontalières de services de commerce électronique, entré en vigueur au début de l'année 2015. Enfin, nous avons passé en revue les propositions formulées par la Commission, ainsi que la législation adoptée par le Conseil dans le cadre du «paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique» de 2017.

V Nous avons examiné si la Commission européenne a mis en place un cadre réglementaire et de contrôle rigoureux en matière de perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique, et si les mesures de contrôle adoptées par les États membres contribuaient à garantir la perception complète de cette taxe et de ces droits.

VI Nous avons constaté que, malgré des avancées récentes, l'UE n'apportait pas de solution à toutes les difficultés rencontrées pour percevoir comme il se doit la TVA et les droits de douane sur les biens et services échangés via Internet.

VII Nous avons constaté:

a) que le cadre réglementaire suivait globalement les meilleures pratiques internationales préconisées par l'OCDE et l'OMD;

b) que les nouvelles dispositions qui entreront en vigueur en 2021 visaient à remédier à certaines faiblesses présentées par le cadre actuel, mais que le problème de la sous-évaluation restait à résoudre;

c) que les dispositifs de coopération administrative entre les États membres de l'UE et avec les pays tiers n'étaient pas pleinement exploités;

d) que les contrôles effectués par les autorités fiscales nationales laissaient à désirer et que ceux de la Commission étaient insuffisants;

e) que les systèmes de dédouanement en place présentaient des faiblesses et que l'UE risquait de ne pas pouvoir empêcher les éventuels abus commis par les intermédiaires concernés;

f) que l'application des mesures de perception de la TVA et des droits de douane n'était pas efficace.

VIII Pour renforcer le recours aux accords de coopération administrative, accroître l'efficacité des contrôles et améliorer l'application des mesures de perception et l'efficacité du cadre réglementaire, nous adressons un certain nombre de recommandations à la Commission et aux États membres. Celle-ci devrait notamment:

a) vérifier dans quelle mesure les pays tiers répondent aux demandes adressées par les États membres en vertu des accords d'assistance administrative mutuelle conclus entre eux, tant pour les matières fiscales que douanières, et utiliser les structures et les cadres établis en lien avec ces accords afin de relever les défis inhérents au commerce électronique de biens;

b) effectuer des inspections des contrôles réalisés par les États membres concernant le régime d'allègement pour les envois de faible valeur;

c) assurer un suivi du fonctionnement des ventes à distance intra-UE de biens et du système du mini-guichet unique (MOSS);

d) aider les États membres à élaborer une méthodologie permettant de produire des estimations périodiques de l'écart de TVA dans le domaine du commerce électronique;

e) explorer la possibilité d'utiliser des systèmes de perception acceptables, fondés sur la technologie, y compris le recours à des devises numériques, pour lutter contre la fraude à la TVA dans le domaine du commerce électronique.

Les États membres devraient:

a) fournir un retour d'information en temps opportun en réaction aux signalements de fraude reçus d'autres États membres dans Eurofisc;

b) renforcer les activités d'audit concernant les commerçants enregistrés dans le système MOSS et les vendeurs à distance;

c) contrôler attentivement le respect, par les commerçants, du nouveau plafond de 10 000 euros pour les prestations de services intra-UE;

Introduction

01 Le commerce électronique désigne la vente ou l'achat de biens ou de services entre entreprises, ménages, particuliers ou organisations privées, par l'intermédiaire d'opérations électroniques effectuées via l'internet ou d'autres réseaux informatiques (réseaux de communication en ligne)[1].

02 Le commerce électronique ne cesse de se développer. Selon les dernières statistiques en date disponibles, une entreprise sur cinq de l'EU-28 a effectué des ventes en ligne en 2017. Au cours de la période 2008-2017, le pourcentage d'entreprises concernées par la vente en ligne a augmenté de sept points, tandis que la part, dans le chiffre d'affaires total, des ventes réalisées par les entreprises via le commerce électronique a progressé de cinq points de pourcentage[2].

03 Les États membres sont responsables de la perception de la TVA et des droits de douane dus sur les opérations transfrontalières de commerce électronique. Toute défaillance dans la perception de la TVA et des droits de douane a une incidence négative sur les budgets des États membres et sur celui de l'UE.

04 La direction générale de la fiscalité et de l'union douanière (DG TAXUD) de la Commission européenne est responsable, à un niveau stratégique et législatif, de la politique douanière et fiscale, y compris dans le domaine du commerce électronique. Son mandat prévoit notamment le développement et la gestion de l'union douanière, ainsi que l'élaboration de la politique fiscale au sein de l'UE. La DG TAXUD conçoit les initiatives législatives et stratégiques et coordonne la coopération et le partage d'informations entre les États membres.

05 Elle préside également le groupe chargé de la politique douanière, qui soutient la mise en œuvre de l'union douanière et se compose des directeurs généraux des 28 autorités douanières nationales.

06 La direction générale du budget (DG BUDG) de la Commission européenne est chargée de mener des inspections relatives aux «ressources propres», qui sont des recettes mises à la disposition du budget de l'UE par les États membres et qui se

---

[1] Définition commune d'Eurostat et de l'OCDE.

[2] Données extraites en décembre 2018. Voir https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=E-commerce_statistics.

composent, entre autres, d'une ressource fondée sur la TVA perçue et des droits de douane prélevés sur les importations en provenance de pays tiers.

07 L'Office européen de lutte antifraude (OLAF) est chargé d'enquêter sur les cas de fraude et de corruption ainsi que sur les autres infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE.

Perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique: les dispositifs actuels dans l'UE

08 Globalement, la législation douanière de l'UE est consignée dans le code des douanes de l'Union[3](CDU), tandis que la TVA est régie par la «directive TVA»[4]. Les dispositifs actuels de l'UE en matière de perception de la TVA sur le commerce électronique sont différents selon qu'il s'agit de biens ou de services.

Livraisons de biens

09 Dans le cas de **commerçants enregistrés dans l'UE** et livrant des biens d'un État membre à un consommateur situé dans un autre État membre, le ***régime de la vente à distance*** s'applique. En d'autres termes, jusqu'à un certain montant de vente (il est en général de 35 000 euros, mais atteint 100 000 euros dans certains États membres), le commerçant applique le taux de TVA de l'État membre où il est enregistré[5]. Au-delà de ce plafond, le commerçant doit être immatriculé à la TVA dans l'État membre de destination et appliquer le taux de TVA qui y est en vigueur (avec toutes les obligations en matière de déclaration et de mise en conformité qui en découlent).

10 Dans le cas de **commerçants de pays tiers** vendant leurs produits à des consommateurs de l'UE, les biens sont importés dans l'UE et soumis à un dédouanement. Il existe une franchise douanière pour les biens importés ne valant pas plus de 150 euros

---

[3] Règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union (refonte) (JO L 269 du 10.10.2013, p. 1).

[4] Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1).

[5] Conformément aux dispositions de l'article 34 de la directive TVA.

(envois de faible valeur), ce qui signifie qu'aucun droit de douane n'est dû[6]. Une exonération de la TVA est également prévue sur les biens importés de valeur négligeable, en l'occurrence ceux dont la valeur ne dépasse pas 22 euros (ou 10 euros dans certains États membres)[7].

Prestations de services

11 Les services de commerce électronique fournis[8] par une entreprise à des consommateurs privés (B2C) sont régis par le «principe de destination», ce qui signifie qu'ils sont soumis au taux de TVA en vigueur dans le pays de résidence du consommateur. Le principe de destination s'applique depuis 2003 aux services numériques B2C fournis à des consommateurs de l'UE par un prestataire établi dans un pays tiers. C'est également le cas depuis début 2015 pour tous les services de commerce électronique fournis par un prestataire établi dans l'UE à un consommateur situé dans un autre État membre. Jusque-là, ces services étaient soumis au taux de TVA en vigueur dans le pays de résidence du prestataire.

12 Début 2015, le législateur de l'UE a instauré le système du «mini-guichet unique» (ou MOSS, pour *Mini One Stop Shop*) pour l'imposition des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que des services fournis par voie électronique. Depuis l'entrée en vigueur du système MOSS, les commerçants fournissant des services de commerce électronique appliquent la TVA au taux applicable dans l'État membre où est établi le consommateur («État membre de consommation»). Toutefois, ils peuvent demander une immatriculation à la TVA dans le pays de leur choix[9] («État membre d'identification») et y rentrer une déclaration de TVA unique, qui reprend tous les services fournis dans chaque État membre de consommation ainsi que le montant de la TVA à payer. L'État membre d'identification reverse ensuite la TVA due à chaque État membre

---

[6] Conformément aux dispositions de l'article 23 du règlement (CE) n° 1186/2009 du Conseil du 16 novembre 2009 relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières (version codifiée) (JO L 324 du 10.12.2009, p. 23).

[7] Conformément à l'article 23 de la directive 2009/132/CE du Conseil du 19 octobre 2009 déterminant le champ d'application de l'article 143, points b) et c), de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines importations définitives de biens (version codifiée) (JO L 292 du 10.11.2009, p. 5).

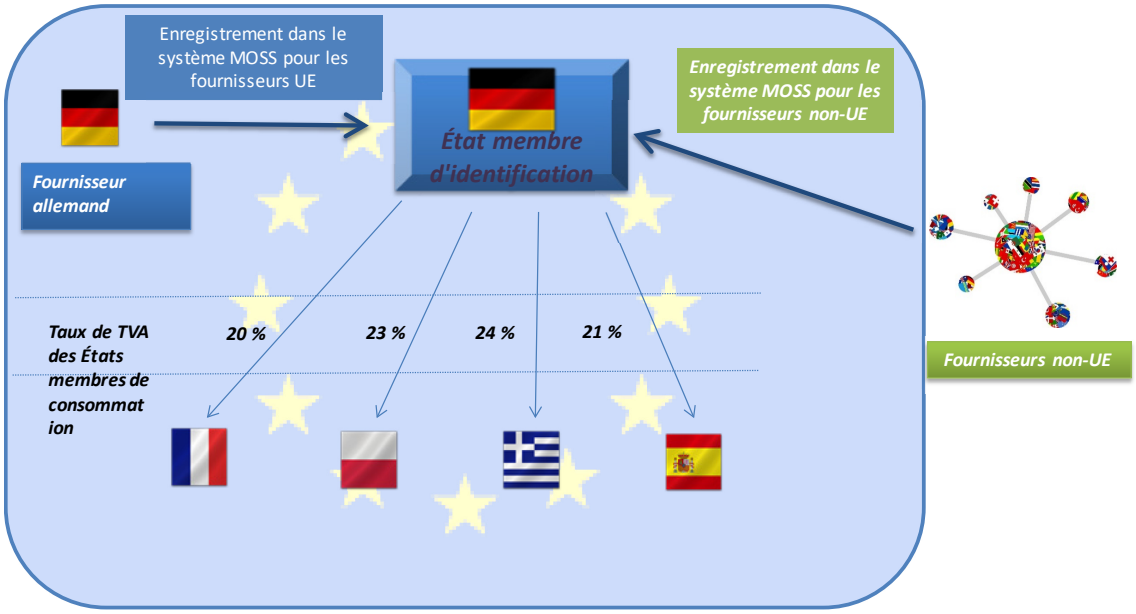
[8] L'article 24 de la directive TVA définit la «prestation de services» comme «toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens».

[9] À moins que le commerçant n'ait établi son activité économique dans l'UE.

de consommation. Le système MOSS s'applique tant aux commerçants enregistrés dans l'UE qu'à ceux de pays tiers[10].

13 La *figure 1* montre comment les services numériques B2C fournis par les commerçants enregistrés dans le système MOSS sont imposés dans les différents États membres de consommation.

Figure 1 – Fourniture B2C de services de commerce électronique par des commerçants enregistrés dans le système MOSS à des clients situés dans différents États membres



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de l'ouvrage *Your pocket guide to VAT on digital e-commerce* (Bellheim, Brown, Erneholm, Jundt, et al.).

Risques présentés par les dispositifs actuels de perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique

14 Il n'existe pas d'estimations des pertes de TVA à l'échelle de l'UE sur les prestations transfrontalières de services, mais la Commission évalue à pas moins de 5 milliards d'euros par an les pertes enregistrées sur les livraisons de biens de faible valeur en provenance de pays tiers. D'autres estimations sont abordées aux points *101* à *107*.

15 Si le marché unique a supprimé les contrôles aux frontières pour les échanges commerciaux intra-UE, tous les biens provenant de pays tiers et arrivant dans les États membres sont soumis à des contrôles douaniers. Les services fournis par voie numérique

[10] Voir les sections 2 et 3 du chapitre 6 du titre XII de la directive TVA.

depuis l'extérieur de l'UE représentent un risque particulier: comme ils ne traversent physiquement aucune frontière, ils ne font pas l'objet des mêmes contrôles que les biens entrant sur le marché de l'UE. Les échanges commerciaux de services au sein de l'Union sont frappés d'une TVA, et les États membres doivent avoir connaissance de ces opérations afin de pouvoir les imposer comme il se doit.

Dépendance à l'égard de la bonne volonté des commerçants

16 L'un des risques généraux concernant les biens et services fournis par les commerçants UE et non-UE est que le système actuellement en place est tributaire de la volonté des commerçants de s'enregistrer et de payer la TVA due. Les États membres n'ont aucun pouvoir de coercition en dehors de leur territoire, en particulier à l'égard des commerçants de pays tiers. Cette situation ne leur facilite pas la tâche lorsqu'il s'agit de garantir la perception complète de la TVA dans l'État membre où les biens et services sont consommés en définitive.

Risques liés au cadre juridique et aux dispositifs de coopération

17 Il existe un risque que les autorités fiscales et douanières de l'État membre de consommation n'utilisent pas les dispositifs de coopération administrative pour demander des informations au(x) pays dans le(s)quel(s) le fournisseur est enregistré ou identifié. Sans ces échanges d'informations, il est difficile pour les autorités en question de repérer les opérations non imposées. Par ailleurs, les opérations B2C ne sont pas couvertes par le système d'échange d'informations relatives à la TVA, réseau électronique transmettant des informations à la fois sur les numéros d'identification TVA valides des entreprises immatriculées dans les États membres et sur les livraisons et prestations intra-UE exonérées.

18 En outre, les autorités fiscales du pays d'immatriculation (c'est-à-dire l'État membre d'identification) sont peu enclines à mener elles-mêmes des contrôles des fournisseurs, étant donné que toute TVA due découverte appartient à l'État membre de consommation.

Risque de non-respect des règles

19 La dépendance à l'égard de la coopération des commerçants expose le système à différentes formes de non-respect. Dans le cas du régime de la vente à distance, le risque existe que des fournisseurs ne se fassent pas immatriculer dans l'État membre de destination si leurs ventes dépassent le plafond concerné. Autre risque: les différences de taux de TVA entre les États membres peuvent favoriser la fraude sur les ventes à distance,

certains fournisseurs étant tentés de sous-déclarer la TVA due sur leurs ventes afin de rester sous le plafond et d'échapper ainsi au taux de TVA plus élevé en vigueur dans l'État membre de destination. Cette pratique permettrait aux fournisseurs établis dans des États membres appliquant un taux de TVA inférieur de faire une concurrence déloyale à leurs homologues situés dans les États membres où le taux de TVA est supérieur. Il en résulterait également une perte de recettes pour les budgets nationaux concernés.

20 Comme il est difficile d'imposer un enregistrement dans le système MOSS, il n'est pas exclu que des fournisseurs établis dans un pays tiers s'abstiennent de toute immatriculation dans un État membre afin d'éviter de facturer et de payer une TVA sur les services qu'ils proposent. Même s'ils se font immatriculer dans un État membre d'identification, il subsiste un risque de les voir sous-déclarer la TVA ou ne pas la déclarer du tout. Cela a pour effet de diminuer les recettes budgétaires de l'État et de permettre aux fournisseurs établis dans un pays tiers de présenter des offres plus avantageuses que celles de leurs concurrents enregistrés dans l'UE.

21 Les exonérations de TVA et de droits de douane sur les envois de faible valeur peuvent également encourager une autre forme de violation des règles, en l'occurrence la sous-évaluation systématique des biens d'importation déclarés afin d'échapper à la TVA et aux droits de douane.

22 Le «paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique» de l'UE proposé le 1er décembre 2016 par la Commission européenne et adopté fin 2017 par le Conseil visait à trouver une solution à ces problèmes. Il a été établi dans le cadre de la stratégie pour un marché unique numérique en Europe. Les premières réformes dans le domaine de la TVA sont entrées en vigueur le 1er janvier 2019. D'autres mesures prendront effet en 2021.

Étendue et approche de l'audit

23 L'audit visait à évaluer si la Commission et les États membres apportaient réellement une solution aux difficultés rencontrées par ces derniers pour percevoir comme il se doit la TVA et les droits de douane sur les biens et services échangés via Internet. En particulier, nous avons examiné si:

a) la Commission a mis en place un cadre réglementaire et de contrôle rigoureux en matière de perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique;

b) les mesures de contrôle adoptées par les États membres contribuaient à garantir la perception complète de cette taxe et de ces droits.

24 Nous nous sommes rendus auprès des autorités fiscales et douanières de cinq États membres, à savoir l'Allemagne, l'Irlande, les Pays-Bas, l'Autriche et la Suède. Nous avons sélectionné ces pays sur la base des critères de risque suivants: i) le montant estimé de la TVA perdue en raison des exonérations accordées par la législation sur les envois de faible valeur[11], ii) le nombre de commerçants enregistrés dans le système MOSS par État membre[12] et iii) le volume de ventes en ligne effectuées par les commerçants immatriculés dans un État membre à des clients établis dans d'autres États membres[13].

25 Si nous avons réalisé cet audit, c'est parce que la perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique transfrontalier est exposée à des irrégularités. Plus particulièrement, ce dernier ouvre la porte à des abus de la part de fournisseurs qui sont établis dans un pays tiers, au détriment de leurs concurrents de l'UE. Ces irrégularités ont un impact direct sur les budgets des États membres et sur celui de l'Union européenne, étant donné qu'elles réduisent les droits de douane perçus par les États membres. Elles ont également une incidence indirecte sur leurs contributions fondées sur la TVA. Enfin, elles faussent les conditions de concurrence sur le marché intérieur.

---

[11] Sur la base des données figurant dans le document intitulé *Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments* - rapport final EY, mai 2015, p. 43.

[12] Sur la base des données fournies par la DG TAXUD et indiquant le nombre de commerçants enregistrés au 31 octobre 2017.

[13] Sur la base des données d'Eurostat (http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/E-commerce_statistics).

26 C'est pourquoi nous avons audité le système MOSS, entré en vigueur au début de l'année 2015. Nous avons également contrôlé le système d'imposition de la TVA et des droits de douane sur les livraisons transfrontalières de biens prévu dans la législation relative à ces deux domaines. Enfin, nous avons examiné les nouvelles propositions formulées par la Commission, ainsi que la législation adoptée par le Conseil à la suite du «paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique» le 5 décembre 2017.

27 Notre audit a couvert la période allant du début de 2015 à la fin de 2018. Nous avons également tenu compte de l'impact probable des changements législatifs entraînés par le paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique, dont l'entrée en vigueur était prévue après la fin de nos travaux.

28 Nous avons effectué notre audit en deux étapes.

a) Première étape:

– travaux préliminaires à la Commission, visites et discussions avec le monde universitaire, la présidence du domaine d'activité d'Eurofisc axé sur le commerce électronique, l'Organisation mondiale des douanes (OMD), ainsi qu'avec le groupe restreint 2 du groupe de travail sur la taxe à la valeur ajoutée des institutions supérieures de contrôle (ISC) de l'UE, afin de recueillir des informations et des données chiffrées sur les travaux d'audit sur le terrain dans les États membres et de comparer la législation de l'UE avec les meilleures pratiques internationales;

– enquête: le groupe restreint 2 a estimé que le commerce électronique était exposé à une fraude à la TVA. Afin d'obtenir une vue d'ensemble de la situation dans l'UE, il a décidé de procéder à une enquête auprès de toutes les autorités fiscales de l'Union. En tant que partie prenante du groupe restreint en question, nous leur avons adressé un questionnaire en novembre 2016. L'année de référence de l'enquête était 2015. L'enquête couvrait à la fois les régimes UE et non-UE du système MOSS ainsi que les ventes à distance de biens intra-UE et extra-UE. Vingt États membres y ont pris part.

b) Deuxième étape – travaux d'audit sur le terrain:

– à la Commission: nous avons évalué le cadre réglementaire et de contrôle spécifique mis en place par la Commission afin de vérifier s'il suivait bien les meilleures pratiques internationales en matière de perception de la TVA et des droits de douane, ainsi que les recommandations antérieures de la Cour des comptes européenne sur le commerce électronique. Nous avons également examiné les propositions législatives soumises par la Commission dans le cadre du «paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique»;

– dans les États membres sélectionnés: nous avons évalué i) si les autorités fiscales et douanières utilisaient les dispositifs de coopération administrative pour garantir la transmission des informations appropriées concernant la TVA et les droits de douane, ii) si les contrôles qu'elles effectuaient étaient efficaces et iii) si l'application des mesures de perception de la TVA et des droits de douane l'était également. Nous avons fondé notre analyse sur les réponses apportées par les États membres à l'enquête relative au commerce électronique, sur les entretiens que nous avons eus avec les experts des autorités fiscales et douanières des États membres, ainsi que sur plusieurs échantillons d'opérations relevant du commerce électronique.

29 L'***annexe I*** et l'***annexe II*** donnent de plus amples détails sur l'approche d'audit que nous avons suivie à la Commission et dans les États membres.

Observations

30 Dans le cadre du commerce électronique, des biens et des services sont fournis à distance et les États membres devraient compenser leur absence de compétence dans les pays d'établissement des fournisseurs par l'échange d'informations sur ces livraisons et prestations. Ils devraient également effectuer des contrôles efficaces sur la base de toutes les informations disponibles et appliquer une perception rigoureuse de la TVA et des droits de douane afin de garantir qu'elle soit complète.

31 La Commission devrait effectuer des inspections auprès des autorités fiscales et douanières des États membres et mener des enquêtes afin de protéger les intérêts financiers de l'UE. Elle devrait en outre développer un cadre législatif et un système de contrôle rigoureux permettant aux États membres de répondre aux besoins évoqués plus haut tout en respectant les meilleures pratiques internationales en matière de commerce électronique.

Les dispositifs de coopération administrative ne sont pas pleinement exploités

Les États membres n'utilisent pas les dispositifs d'assistance administrative mutuelle pour l'échange d'informations avec les pays tiers

32 Les autorités fiscales et douanières doivent échanger des informations sur le commerce international avec les autres pays afin de garantir le respect des dispositions fiscales et douanières ainsi que la perception complète des recettes. Cette coopération administrative est connue sous le nom d'«assistance administrative mutuelle». Tout accord international de l'UE est soumis à l'autorisation préalable du Conseil, conformément aux dispositions de l'article 218 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

Assistance administrative mutuelle en matière fiscale

33 Dans un rapport spécial précédent, nous avions adressé la recommandation suivante[14] aux États membres: «Pour renforcer la coopération avec les pays tiers et

[14] Voir la recommandation n° 11 du rapport spécial n° 24/2015 intitulé «Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent».

assurer la perception de la TVA sur les services de commerce électronique et les biens incorporels B2C fournis à partir de ces pays, les États membres devraient:

a) autoriser la Commission à négocier et à signer des accords d'assistance mutuelle avec les pays dans lesquels la plupart des fournisseurs de services numériques sont établis;

b) lorsque ces pays font partie de l'OCDE, signer et mettre en œuvre la convention de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale afin d'échanger des informations sur les fournisseurs de services numériques avec les pays tiers.»

34 Nous avons assuré le suivi de cette recommandation dans le cadre de l'audit faisant l'objet du présent rapport. Nous avons constaté au moment de notre audit qu'il n'y avait eu qu'un seul accord international de l'UE dans le domaine de la coopération en matière de TVA, en l'occurrence l'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[15]. Cet accord est entré en vigueur le 1er septembre 2018.

35 Tous les États membres de l'UE ont à présent signé la convention de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Cependant, aucun des 20 États membres ayant pris part à l'enquête n'y a recouru pour le commerce électronique. Il en va de même des cinq États membres que nous avons visités en 2018 dans le cadre de notre audit.

Assistance administrative mutuelle en matière douanière

36 En matière douanière, l'UE ne dispose, avec les pays tiers, d'aucun accord de coopération et d'assistance administrative mutuelle en vigueur prévoyant une coopération administrative spécifique dans le domaine du commerce électronique. Cela n'empêche pas les États membres d'appliquer les accords d'assistance administrative mutuelle en matière douanière, qui ne font pas explicitement référence au commerce électronique, mais qui traitent largement de la prévention et de la détection des infractions à la législation douanière et de la lutte contre celles-ci.

37 Toutefois, les cinq États membres que nous avons visités ne nous ont fourni aucun exemple ou élément attestant le recours à des demandes d'assistance administrative mutuelle adressées à des pays tiers dans le domaine du commerce électronique. Ils sont

[15] Voir JO L 195 du 1.8.2018, p. 3. Voir aussi JO L 195 du 1.8.2018, p. 1.

réticents à utiliser ces échanges d'informations avec la Chine pour le commerce électronique en raison de la faible probabilité d'obtenir une réponse[16]. Sans ces échanges d'informations, les opérations non déclarées échappent aux autorités douanières.

Les dispositifs de coopération administrative au sein de l'UE ne sont pas pleinement exploités

38 Pour percevoir la TVA sur leur territoire, les États membres sont tributaires des informations concernant le commerce intra-UE qu'ils reçoivent des autres États membres. Les États membres échangent ces informations en utilisant les dispositifs de coopération administrative prévus par la législation de l'UE[17] et notamment, pour le commerce électronique, les instruments suivants:

a) le système MOSS, qui stocke des informations sur les commerçants enregistrés et sur leurs prestations de services déclarées à l'État membre de consommation;

b) les échanges d'informations sur demande et les échanges d'informations sans demande préalable au moyen de formulaires électroniques standard;

c) les contrôles réalisés simultanément dans au moins deux États membres («contrôles multilatéraux») et la présence de fonctionnaires de l'administration fiscale d'un État membre dans d'autres États membres, qui les autorisent à accéder à la documentation disponible sur place ou à assister aux enquêtes en cours;

d) un réseau décentralisé baptisé Eurofisc pour l'échange, le traitement et l'analyse rapides d'informations ciblées entre les États membres sur la fraude transfrontalière. Ce réseau vise à promouvoir et à faciliter la coopération multilatérale dans la lutte contre la fraude à la TVA. Il constitue un cadre de coopération sans personnalité juridique.

---

[16] Voir le point 59 du rapport spécial n° 19/2017 intitulé «Procédures d'importation: les intérêts financiers de l'UE pâtissent d'insuffisances au niveau du cadre juridique et d'une mise en œuvre inefficace».

[17] Règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (refonte) (JO L 268 du 12.10.2010, p. 1).

Le système du mini-guichet unique ou MOSS

39 Le système du mini-guichet unique ou MOSS (pour *Mini One Stop Shop*) est un instrument de facilitation des échanges commerciaux pour les commerçants fournissant des services de commerce électronique à l'intérieur de l'UE ou à destination de celle-ci. En d'autres termes, l'enregistrement dans le système MOSS s'effectue sur une base volontaire. Les commerçants de l'UE peuvent demander un enregistrement sous le régime UE du système MOSS dans l'État membre où ils ont établi leur activité commerciale ou, à défaut, y disposent d'un établissement stable[18]. Les commerçants de pays tiers peuvent se faire enregistrer sous le régime non-UE dans l'État membre de leur choix. Si un commerçant ne se fait pas enregistrer dans le système MOSS, il doit demander une immatriculation à la TVA dans chaque État membre où des clients de ses services sont établis.

Le système MOSS dispose d'une architecture informatique solide

40 Lorsque les autorités fiscales d'un État membre rencontrent des problèmes lors de l'utilisation du système MOSS par d'autres États membres, elles peuvent demander de l'aide au centre d'appel relevant de la Gestion des services informatiques (ITSM) de la DG TAXUD. Pour tout problème signalé, un ticket codé est généré dans une base de données baptisée Synergia. L'ITSM a mis en place un tableau de bord MOSS, qui n'est autre qu'un outil de suivi des opérations MOSS au niveau de l'UE.

41 Lorsqu'un État membre adresse un message erroné, le destinataire répond par un message d'erreur technique (MET). Un MET peut renvoyer soit au caractère non valable ou au mauvais format du message, soit au fait que la déclaration de TVA ou le numéro d'identification TVA est inconnu.

42 Afin de tester la performance de l'architecture informatique du système MOSS, nous avons:

a) analysé les réponses des États membres à notre enquête;

b) rencontré les spécialistes informatiques MOSS des autorités fiscales des États membres;

---

[18] Lorsqu'ils disposent d'établissements stables dans plusieurs États membres, les commerçants peuvent s'enregistrer dans n'importe quel État membre accueillant l'un de ces établissements, sauf s'ils ont installé leur activité commerciale dans un seul État membre, auquel cas l'enregistrement devra se faire dans ce dernier.

c) examiné l'ensemble de 29 tickets attribués à des problèmes publiés dans le tableau de bord MOSS du 20 novembre 2017 et causés ou subis par l'État membre visité;

d) examiné un échantillon de 10 MET envoyés et un autre de 10 MET reçus par chacun des États membres visités.

Encadré 1

Exemple de constatations dans nos échantillons

Nous avons constaté que 25 des 29 tickets relatifs à des problèmes signalés par les États membres visités étaient toujours ouverts ou n'avaient été clôturés qu'après un important laps de temps. Nous avons également observé que les MET reçus ne suscitaient aucune réaction de la part de leurs destinataires tant que le problème ne donnait pas lieu à un ticket. En d'autres termes, les États membres ne sont pas proactifs dans le traitement des problèmes ou des MET (pour une vision détaillée des échantillons, voir l'***annexe III***).

43 Dans le cadre de l'enquête, 19 États membres ont répondu que l'infrastructure informatique fournie par la Commission européenne était suffisamment fiable pour garantir le fonctionnement du système MOSS, et 16 ont indiqué que l'assistance apportée par la Commission lors de la phase préparatoire était suffisante. Les autorités fiscales des cinq États membres visités dans le cadre de notre audit étaient d'accord avec ces affirmations. Quatre États membres estimaient toutefois que les orientations étaient insuffisantes. L'un d'entre eux a pointé les différences d'interprétation de la notion de «spécifications fonctionnelles et techniques», élément qui a été confirmé par un autre État membre lors de notre visite.

44 Les autorités fiscales néerlandaises estiment que tant les participants au système MOSS que les spécifications sont trop nombreux, ce qui les empêche d'être proactives dans le traitement des exceptions et des signalements émis par les États membres ou les commerçants. Selon les autorités fiscales autrichiennes, le système fonctionne mieux depuis 2017, et la coopération entre les services informatiques des États membres est bonne. Cependant, elles estiment que les États membres ne seront pas prêts pour le déploiement du nouveau guichet unique d'ici 2021.

Le système MOSS stocke des informations sur les commerçants enregistrés et sur leurs prestations de services déclarées à l'État membre de consommation

45 La législation de l'UE relative à la coopération administrative prévoit le stockage et l'échange entre États membres d'informations concernant le lancement, les modifications et la cessation de l'activité de tout commerçant enregistré dans le système MOSS, ainsi

que la transmission, par l'État membre d'identification à l'État membre de consommation, de données relatives aux services fournis et renseignés par le commerçant dans sa déclaration de TVA[19].

46 Afin de vérifier comment les États membres garantissent la transmission en temps utile d'informations correctes dans le cadre du système MOSS à l'État membre de consommation, nous avons: i) examiné les réponses des États membres à notre enquête, ii) rencontré les experts MOSS des États membres visités et iii) analysé cinq échantillons d'opérations en lien avec le système MOSS.

47 Treize États membres ont répondu que les commerçants n'éprouvaient aucune difficulté à déterminer le taux correct à appliquer; cinq ont fait état de certaines difficultés, et deux n'ont pas répondu à cette question. Parmi les États membres visités, les Pays-Bas, en tant qu'État membre d'identification, adressent un message d'erreur au commerçant si le calcul des montants de TVA déclarés est erroné. En Suède, le formulaire de déclaration de la TVA indique aux commerçants les taux de TVA applicables pour tous les États membres, et des contrôles de cohérence sont effectués sur les montants déclarés et les taux appliqués.

48 L'Autriche a précisé que si un commerçant introduisait un taux ou un montant de TVA incorrect, il recevait un avis du mini-guichet unique autrichien, mais qu'il pouvait toujours adresser sa déclaration avec le taux ou le montant erroné. Le système ne bloque pas le paiement si le taux est incorrect et se contente d'envoyer un rappel de correction. L'Autriche estime que le système MOSS ne devrait pas permettre aux commerçants d'introduire un taux de TVA incorrect.

49 Pour déterminer l'endroit où se trouve le consommateur des services, la législation de l'UE énonce plusieurs présomptions. Si celles-ci ne s'appliquent pas, le fournisseur doit conserver deux éléments[20] de preuve non contradictoires (les factures ou les adresses de protocole Internet (IP), par exemple, ou encore les coordonnées bancaires) afin de prouver le lieu de consommation.

50 Dans le cadre de l'enquête, treize États membres ont affirmé n'avoir aucune peine à déterminer le lieu où se trouve le consommateur et n'ont reçu aucun écho d'une

---

[19] Conformément aux articles 17 et 43 à 47 du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil.

[20] Depuis le 1er janvier 2019, la législation de l'UE impose aux fournisseurs de ne plus conserver qu'un seul élément de preuve si le montant annuel de leurs prestations B2C intra-UE ne dépasse pas 100 000 euros.

quelconque difficulté de la part des commerçants enregistrés dans leur système MOSS. Trois États membres ont signalé quelques problèmes. Un autre a déclaré qu'il n'utilisait qu'un seul élément de preuve pour déterminer ce lieu. Un autre encore a évoqué des problèmes importants, et les deux derniers n'ont pas répondu à la question.

51 En ce qui concerne les cinq États membres visités, seule l'Autriche a indiqué qu'il n'était pas toujours possible de vérifier si le lieu de consommation était réel ou correct et que ses autorités compétentes ne pouvaient se fier qu'à l'adresse IP.

52 Dans chaque État membre visité, nous avons contrôlé cinq échantillons composés respectivement de 10 enregistrements MOSS, de 10 déclarations, de 10 corrections de déclaration, de 10 radiations et de 10 exclusions, les deux régimes (UE et non-UE) étant représentés à parts égales dans chaque échantillon. Les résultats du contrôle de ces échantillons sont présentés in extenso à l'***annexe III***.

Encadré 2

Exemple de constatations dans nos échantillons

Les autorités fiscales n'ont pas toujours documenté les contrôles des enregistrements des commerçants. Ces contrôles ont été plus complets dans les cas des commerçants relevant du régime UE que pour ceux du régime non-UE et n'ont pas empêché les cas d'enregistrement dans deux États membres en même temps. Cela fausse les conditions de concurrence sur le marché intérieur.

Si le commerçant n'a pas rentré de déclaration dans les 30 jours à compter de la fin de la période de déclaration (trimestre), l'État membre d'identification adresse par voie électronique un rappel de l'obligation pour le commerçant d'effectuer une déclaration et un paiement. Tout autre rappel est émis par l'État membre de consommation. Dans cinq des 50 cas composant l'échantillon, nous avons constaté que l'État membre de consommation ne rappelait pas au commerçant de soumettre une déclaration de TVA. Si le commerçant ne remplit pas son obligation de déclaration de TVA durant trois trimestres consécutifs, les autorités fiscales doivent l'exclure du système MOSS.

Les échanges d'informations entre États membres ne sont pas suffisamment utilisés

53 La législation de l'UE prévoit deux types d'échanges d'informations en ce qui concerne la coopération administrative: les échanges d'informations sur demande et ceux sans demande préalable. Dans ce dernier cas, la communication peut être automatique

(par exemple pour les informations relatives au système MOSS et évoquées à la section précédente) ou spontanée[21].

54 Le ***tableau 1*** montre les échanges d'informations dans le cadre de la coopération administrative en matière de commerce électronique que nous avons relevés dans les États membres visités pour la période allant de 2015 au moment des dernières données en date disponibles.

Tableau 1 – Échanges d'informations relatives au commerce électronique dans les États membres visités

Total des échanges d'informations dans le cadre de la coopération administrative relative au commerce électronique						
État membre	Irlande	Suède	Pays-Bas	Autriche	Allemagne	Total
Période	Du 1.1.2015 au 31.3.2018	Du 1.1.2015 au 31.3.2018	Du 1.1.2015 au 31.3.2018	Du 1.1.2015 au 31.5.2018	Du 1.1.2015 au 30.9.2018	
Demandes d'informations envoyées	3	8	n.d.	146	25	182
Demandes d'informations reçues	11	1	3	0	28	43
Informations spontanées envoyées	n.d.	n.d.	26	n.d.	31	57
Informations spontanées reçues	n.d.	14	n.d.	8	2	24
Total des échanges d'informations	14	23	29	154	86	306

Légende:
n.d. = non disponible

Source: Cour des comptes européenne.

55 Nous avons décelé un risque que ces données ne soient pas complètes parce que:

a) les formulaires électroniques utilisés pour les échanges d'informations spontanés ne présentent pas de case à cocher permettant d'indiquer que les informations échangées concernent le régime de la vente à distance;

b) les États membres n'archivent pas séparément les formulaires électroniques relatifs au commerce électronique;

c) les bureaux centraux de liaison des États membres pour la coopération administrative ne disposent pas d'une fonction de coordination distincte pour le système MOSS et/ou pour la vente à distance.

[21] Par «spontanée», il faut entendre une communication non systématique d'informations non demandées, pouvant être transmises à tout moment.

56 Le ***tableau 2*** montre les échanges d'informations intervenus en 2016 dans le cadre de la coopération administrative dans les États membres visités, sans faire de distinction entre ceux qui ont trait au commerce électronique et les autres.

Tableau 2 – Ensemble des échanges d'informations intervenus en 2016 dans le cadre de la coopération administrative dans les États membres visités

État membre	Demandes d'informations		Demandes d'informations		Informations spontanées reçues		Informations spontanées	
		%		%		%		%
Autriche	1 315	8 %	659	7 %	112	6 %	84	3 %
Allemagne	10 373	66 %	6 100	66 %	1 061	54 %	2 330	83 %
Irlande	343	2 %	338	4 %	88	4 %	40	1 %
Pays-Bas	3 261	21 %	1 421	15 %	619	31 %	154	6 %
Suède	350	2 %	683	7 %	101	5 %	183	7 %
	15 642	**100 %**	**9 201**	**100 %**	**1 981**	**100 %**	**2 791**	**100 %**

Source: Comité permanent de la coopération administrative – groupe d'experts.

57 Ces tableaux montrent que le recours aux échanges d'informations – sollicités ou spontanés – dans le domaine du commerce électronique reste limité.

58 Les informations faisant l'objet d'une demande devraient être communiquées au plus tard trois mois après la réception de la requête, à moins que l'autorité sollicitée ne détienne déjà les informations requises, auquel cas, le délai est ramené à un mois[22].

59 Afin de vérifier l'efficience de ces échanges d'informations, nous avons examiné ceux qui figurent dans le ***tableau 1***. Lorsque la population des demandes d'informations (sollicitées ou spontanées) envoyées ou reçues dépassait dix demandes, nous en avons sélectionné dix de manière aléatoire. Dans les autres cas, nous avons examiné l'ensemble de la population. Nous avons constaté:

a) que, sur les 56 éléments composant l'échantillon, 25 présentaient des retards dans les échanges d'informations sur demande, et que pour 16 de ces 25 échanges tardifs, les États membres n'avaient pas averti l'autre partie de l'impossibilité de respecter le délai de réponse prévu à l'article 12 du règlement (UE) n° 904/2010;

b) que les États membres recouraient plus fréquemment aux échanges d'informations (sollicités ou spontanés) pour les ventes à distance intra-UE que pour les opérations relevant du système MOSS.

[22] Conformément aux dispositions de l'article 10 du règlement (UE) n° 904/2010.

Les contrôles multilatéraux ne sont pas efficaces

60 Deux États membres (ou plus) peuvent convenir de procéder à des contrôles coordonnés des obligations fiscales d'un opérateur ou de plusieurs commerçants liés s'ils jugent que de tels contrôles sont plus efficaces qu'un contrôle effectué par un seul d'entre eux[23].

61 Selon la Commission, 284 contrôles multilatéraux ont été effectués depuis 2014. Six d'entre eux peuvent être considérés comme ayant trait plus spécifiquement au commerce électronique (y compris les aspects de la TVA et des impôts directs).

62 Nous avons examiné ces contrôles multilatéraux au cours de nos visites d'audit dans les États membres et mesuré leur efficacité en ce qui concerne les rappels de TVA effectués. Nous avons constaté que trois d'entre eux étaient en cours et qu'un autre avait été un franc succès pour ce qui est des rappels de TVA. Cela étant, dans deux cas, il s'est avéré que l'État membre d'identification avait refusé de participer au contrôle multilatéral. L'un des États membres visités a précisé qu'il était quasiment impossible de déterminer la base d'imposition correcte sans la participation de l'État membre d'identification.

63 De même, les États membres visités n'ont jamais eu recours aux audits conjoints sous la bannière de la convention de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[24].

64 Le 2 octobre 2018, le Conseil a adopté une modification[25] au règlement (UE) n° 904/2010, laquelle prévoit[26] la possibilité pour les autorités fiscales des États membres d'effectuer des audits conjoints. Selon les nouvelles dispositions, si deux États membres au moins soumettent à l'État membre d'identification une demande motivée commune assortie d'indices ou de preuves d'un risque d'évasion ou de fraude en matière de TVA,

---

[23] Voir l'article 29 du règlement (UE) n° 904/2010.

[24] Voir les points 21 à 28 du «Rapport sur les contrôles conjoints» du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, septembre 2010.

[25] Règlement (UE) 2018/1541 du Conseil du 2 octobre 2018 modifiant les règlements (UE) n° 904/2010 et (UE) 2017/2454 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 259 du 26.10.2018, p. 1).

[26] En l'occurrence dans le nouveau paragraphe 4 *bis* de l'article 7, ainsi que dans le nouveau paragraphe 2 *bis* de l'article 28 du règlement (UE) n° 904/2020 du Conseil.

l'autorité saisie ne peut refuser de participer à l'audit (sous réserve de certaines exceptions).

Pour les États membres, les échanges d'informations via Eurofisc ne sont pas utiles

65 Eurofisc est un réseau décentralisé de fonctionnaires des administrations fiscales et douanières des États membres. Ces agents procèdent à des échanges rapides, ainsi qu'au traitement et à l'analyse conjoints, d'informations ciblées sur des entreprises et des opérations potentiellement frauduleuses.

66 En avril 2016, l'assemblée plénière d'Eurofisc a approuvé la création du nouveau domaine d'activité n° 5. À l'heure actuelle, ce dernier compte 24 participants et trois observateurs.

67 L'un des objectifs poursuivis par le domaine d'activité n° 5 en 2017 consistait à lancer l'échange de données opérationnelles. Les États membres se sont accordés sur deux niveaux de retour d'information. Des informations de premier niveau doivent être communiquées dans le mois qui suit, si possible. Un retour de second niveau est supposé être fourni à la conclusion de l'enquête afin de permettre à l'expéditeur des informations de mesurer leur utilité.

68 Nous avons constaté que, lorsque le système est devenu opérationnel en décembre 2017, quatre États membres avaient partagé une liste de 480 signalements de fraude avec les autres. Cependant, les États membres n'ont fourni un retour d'information que pour un seul des 480 cas recensés. Pour eux, les signalements échangés via le domaine d'activité d'Eurofisc n° 5 dans cette base de données des risques ne sont pas bien ciblés, ne sont pas utiles ou ne sont pas efficaces.

69 Les États membres partagent également des informations et lancent des messages d'alerte précoce sur les tendances en matière de fraude et sur des mécanismes de fraude concrets. Nous avons constaté qu'ils avaient échangé ce type d'informations à trois reprises et que, dans l'un des cas, les renseignements fournis avaient été très utiles aux autorités fiscales de l'État membre concerné, qui a procédé à un retour d'information dans le mois.

Absence de contrôles efficaces sur le commerce électronique transfrontalier

70 Les États membres sont avant tout responsables de la mise en œuvre du système de contrôle destiné à garantir l'enregistrement des commerçants UE et non-UE dans le système MOSS. En outre, chaque État membre est chargé de mettre en place son propre cadre de gestion des risques pour les contrôles relatifs à la vente à distance. Étant donné qu'il n'existe pas de cadre commun au niveau de l'UE, les différentes approches suivies par les divers États membres peuvent fausser la concurrence sur le marché intérieur.

Le contrôle des autorités fiscales sur le système MOSS est faible

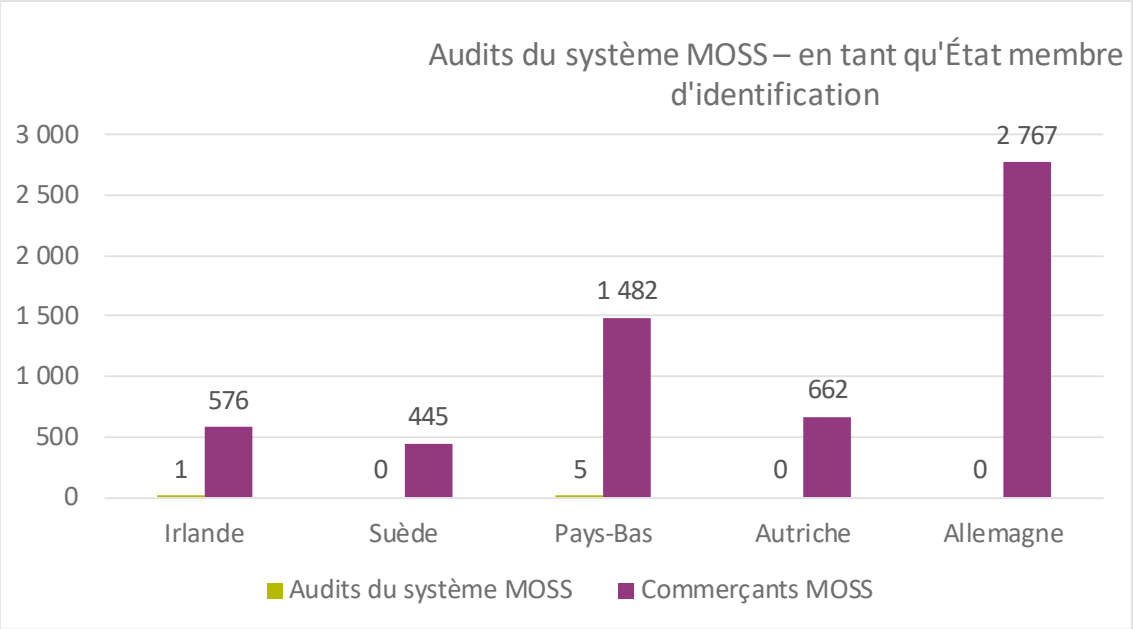
71 Nous avons constaté que les autorités fiscales n'ont pas toujours documenté les contrôles des enregistrements des commerçants. Ces contrôles étaient plus complets dans le cas des commerçants UE que pour ceux des pays tiers. Dans près de 80 % des cas examinés, nous avons constaté des faiblesses dans le contrôle des enregistrements au régime non-UE et, lors de notre examen des échantillons de radiations et d'exclusions, nous avons relevé deux cas de double enregistrement au régime non-UE. Les conditions de concurrence équitables ne sont dès lors pas garanties pour les commerçants de l'UE.

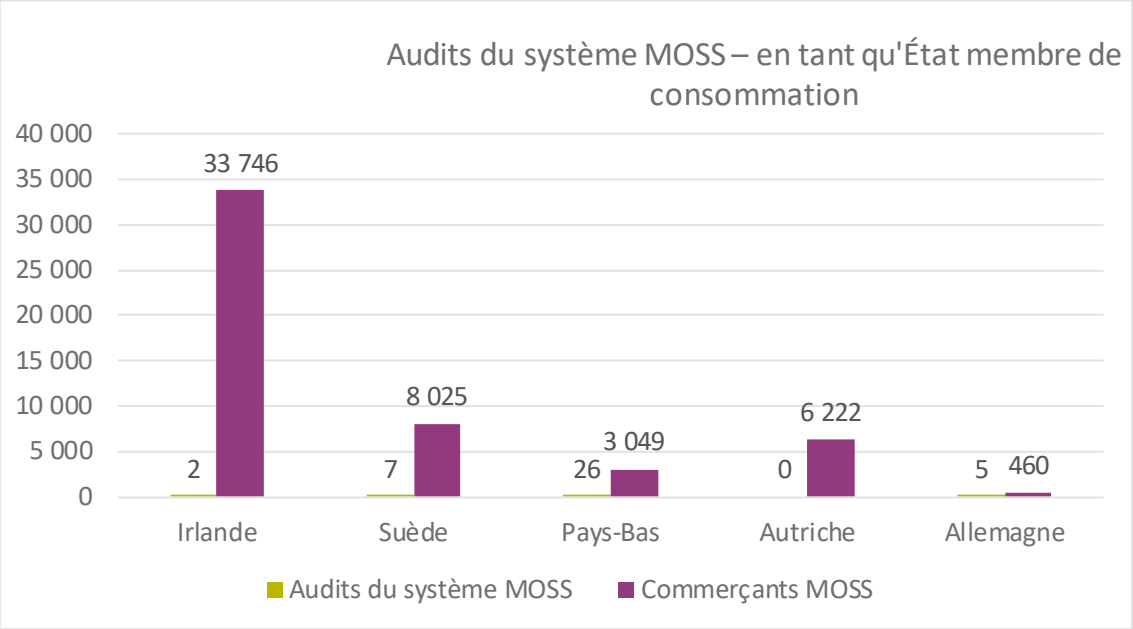
72 Lors de notre enquête, nous avons demandé aux vingt États membres participants si, en 2015, ils avaient effectué des contrôles sur les commerçants enregistrés dans le système MOSS en tant qu'État membre d'identification. Seuls sept d'entre eux ont répondu par l'affirmative, l'un précisant qu'il les effectuait au moment de l'enregistrement. Neuf États membres ont indiqué qu'ils ne procédaient pas à de tels contrôles, et quatre autres, qu'ils ne disposaient pas de statistiques en la matière.

73 En ce qui concerne les contrôles effectués en tant qu'État membre de consommation, huit pays ont répondu par l'affirmative et neuf par la négative, les trois derniers précisant qu'ils n'avaient pas de statistiques pertinentes.

74 La ***figure 2*** illustre le nombre d'audits relatifs au système MOSS effectués dans les États membres visités, régimes UE et non-UE confondus, à partir de 2015 jusqu'au moment des dernières données en date disponibles.

Figure 2 – Nombre d'audits relatifs au système MOSS effectués dans les cinq États membres sélectionnés par rapport à la population de commerçants à la fin de 2017





Remarque: le nombre de commerçants enregistrés dans le système MOSS allemand, tel qu'il est disponible au niveau fédéral, ne comprend pas les fournisseurs UE.

Source: Cour des comptes européenne.

75 Nous avons examiné les audits du système MOSS repris à la ***figure 2*** et avons constaté:

a) que seuls les Pays-Bas utilisaient le fichier d'audit standard pour les audits du système MOSS lorsqu'il s'agit de demander des données relatives aux commerçants qui y sont enregistrés;

b) que l'audit n'avait permis une perception efficace du rappel de TVA que pour trois des fichiers examinés seulement;

c) que la Commission avait formulé des recommandations[27] sur la manière de coordonner les audits du système MOSS et que les États membres avaient marqué leur accord sur les lignes directrices produites par le groupe de projet n° 86 du programme Fiscalis et relatives au contrôle et à l'audit du système MOSS. Toutefois, ces orientations ne sont pas juridiquement contraignantes et les États membres sont libres de suivre des approches différentes.

76 Nous avons constaté que l'activité d'audit relative au système MOSS était très limitée dans le cas du régime UE et quasiment inexistante dans celui du régime non-UE. Cette activité est inefficace en matière de perception de la TVA. En outre, selon leurs autorités fiscales, les Pays-Bas accusent un arriéré énorme en tant qu'État membre de consommation pour ce qui est des audits relatifs aux corrections des déclarations de TVA.

Les audits des autorités fiscales relatifs aux ventes à distance intra-UE de biens ne sont pas efficaces

77 La plupart des États membres utilisent des outils de moissonnage du web (*web scraping*) ou des informations de tiers pour identifier les commerçants qui devraient être enregistrés sur leur territoire parce qu'ils ont dépassé le plafond (voir point ***09***). Ils ne se servent toutefois pas de ces informations pour identifier les commerçants qui devraient être enregistrés dans un autre État membre.

78 Deux des États membres visités ont également indiqué qu'il était difficile de contrôler les fournisseurs d'autres États membres censés être enregistrés chez eux parce qu'ils ont dépassé le plafond fixé pour les ventes à distance.

---

[27] https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/one-stop_add_guidelines_fr.pdf.

79 Ainsi, un fournisseur établi dans un autre État membre ou marché peut obliger ses clients privés à faire appel à un intermédiaire implanté dans son État membre pour effectuer la livraison des biens dans l'État membre de consommation. Cela donne une situation artificielle dans laquelle le fournisseur semble avoir livré les biens à l'intermédiaire établi dans le même pays que lui plutôt qu'avoir réalisé une vente à distance dans un État membre de consommation, ce qui lui évite de devoir s'enregistrer dans ce dernier.

80 Des 62 échantillons d'échanges d'informations (sur demande ou sans demande préalable) que nous avons examinés et qui portaient sur des ventes à distance, 53 s'inscrivaient dans le cadre d'un audit. Dans 13 cas, la perception de la TVA a été efficace.

Les autorités douanières de l'UE ne peuvent empêcher les abus relatifs au régime d'allègement pour les envois de faible valeur dans le cas des biens importés de pays tiers

81 Les livraisons B2C de biens achetés dans des pays tiers bénéficient de l'exonération de la TVA accordée aux envois de faible valeur si leur valeur ne dépasse pas le plafond de 22 euros[28]. En outre, lorsque la valeur intrinsèque[29] des biens est inférieure ou égale à 150 euros, aucun droit de douane ne doit être prélevé. Tout cadeau d'une valeur inférieure ou égale à 45 euros envoyé par un particulier à un autre (P2P) est exempté de droits de douane et de TVA (voir ***tableau 3***).

Tableau 3 – Plafonds dans le cadre du régime d'allègement pour les envois de faible valeur

Régime d'allègement pour les envois de faible valeur			
B2C	0-22 euros	22-150 euros	> 150 euros
	pas de TVA, pas de droits de douane	TVA, mais pas de droits de douane	TVA et droits de douane
P2P	0-45 euros	> 45 euros	
	pas de TVA, pas de droits de douane	TVA et droits de douane	

Source: Cour des comptes européenne.

[28] Les États membres peuvent fixer ce plafond à 10 euros.

[29] La valeur intrinsèque se définit comme la valeur de l'article, hors frais de transport et d'assurance.

82 Ces exonérations relatives aux envois de faible valeur peuvent faire l'objet d'abus, notamment par i) une sous-évaluation des biens, avec une valeur déclarée inférieure aux plafonds d'exonération de la TVA et/ou des droits de douane, ii) une scission des envois pour se situer sous la limite et iii) l'importation d'envois commerciaux déclarés comme cadeaux ou de biens inéligibles à une franchise.

83 Les biens peuvent être importés après que le consommateur les a achetés sur Internet. Dans ce cas, leur importation se fait par l'intermédiaire d'un service postal ou de messagerie. Les autorités douanières sont chargées en dernier ressort de veiller au respect, par les commerçants, du régime d'allègement pour les envois de faible valeur. Elles sont également responsables de la mise en place de leur propre cadre de gestion des risques pour le contrôle de ces importations.

Les systèmes de dédouanement électronique des États membres présentent des faiblesses

84 Afin de vérifier si les systèmes de dédouanement électronique des États membres permettent de prévenir le recours abusif au régime d'allègement pour les envois de faible valeur, nous avons réalisé un test dans l'environnement de simulation des systèmes de dédouanement électronique de quatre des États membres visités. Nous avons également sélectionné deux échantillons ciblés – l'un composé de 15 importations effectuées par des opérateurs postaux, l'autre constitué de 15 importations réalisées par des opérateurs de services de messagerie – dans chacun des cinq États membres visités.

85 Tous les systèmes de dédouanement électronique des États membres visités ont accepté des déclarations qui n'étaient pas éligibles au régime d'allègement pour les envois de faible valeur. À l'exception de l'Autriche, les systèmes de dédouanement électronique des quatre autres États membres ont considéré comme valables des déclarations d'importation sollicitant une franchise douanière pour des envois B2C, alors que leur valeur intrinsèque déclarée était supérieure à 150 euros[30], ou pour des cadeaux dont la valeur déclarée excédait 45 euros[31]. En Autriche, le système de dédouanement

---

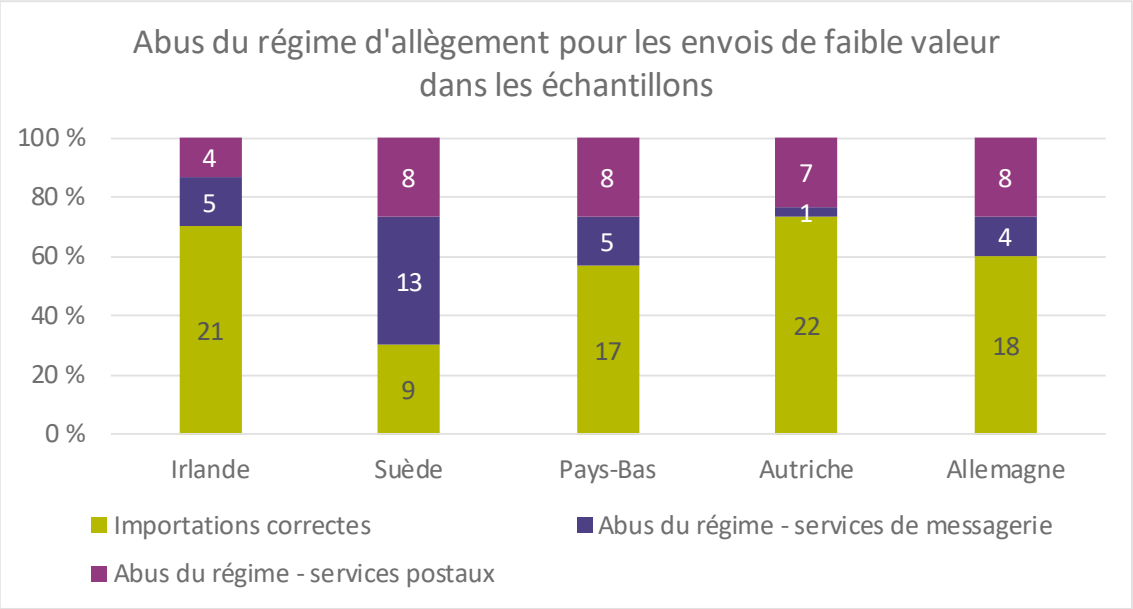
[30] Violation des dispositions de l'article 23 du règlement (CE) n° 1186/2009 du Conseil relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières.

[31] Violation des dispositions des articles 25 et 26 du règlement (CE) n° 1186/2009 du Conseil ainsi que de celles de l'article premier de la directive 2006/79/CE du Conseil du 5 octobre 2006 relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers (version codifiée) (JO L 286 du 17.10.2006, p. 15).

électronique a accepté des déclarations d'importation sollicitant une franchise douanière pour des envois B2C, alors que le produit déclaré était de l'alcool[32].

86 Les résultats du contrôle de ces échantillons sont présentés à la ***figure 3***.

Figure 3 – Résultats des échantillons d'importations (services postaux et de messagerie) dans les États membres visités



Source: Cour des comptes européenne.

87 Dans son rapport spécial n° 19/2017, la Cour avait recommandé aux États membres d'entreprendre sans délai les actions suivantes[33]:

«[…]

b) mettre en place, dans leurs systèmes de dédouanement électronique, des contrôles permettant de bloquer l'acceptation des déclarations d'importation accompagnées d'une demande d'exonération pour les biens importés d'une valeur négligeable alors que la valeur déclarée des marchandises est supérieure à 150 euros ou pour des importations de lots commerciaux (B2C) déclarés en tant que cadeaux (P2P);

[32] Violation des dispositions de l'article 24 du règlement (CE) n° 1186/2009 du Conseil relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières.

[33] Voir la recommandation n° 9 du rapport spécial n° 19/2017.

c) vérifier a posteriori le respect, par les opérateurs, y compris les [opérateurs économiques agréés] (OEA), des règles applicables aux franchises douanières sur les envois de faible valeur;

d) élaborer des plans d'enquête visant à lutter contre l'abus de ces franchises dans le cadre du commerce électronique de marchandises avec des pays tiers.»

88 Aucun des États membres visités n'a donné suite aux recommandations (b) et d). Ils effectuent des contrôles a posteriori pour vérifier si les commerçants respectent les règles du régime d'allègement pour les envois de faible valeur, mais ils n'ont pas empêché les abus décelés dans les échantillons présentés à la ***figure 3***. Les systèmes de dédouanement électronique ne permettent donc pas de prévenir l'importation de biens non éligibles au régime d'allègement pour les envois de faible valeur, et cette défaillance n'est pas compensée par les contrôles effectués a posteriori et par les plans d'investigation.

Un certain nombre d'OEA ont abusé du régime d'allègement pour les envois de faible valeur

89 Selon la législation douanière[34], les opérateurs économiques agréés sont supposés mettre en place des contrôles internes permettant de prévenir ou de détecter les opérations illégales ou irrégulières. En outre, les lignes directrices relatives aux OEA disposent que: «Chaque irrégularité dans l'administration de l'entreprise, y compris les infractions douanières, peut être un indicateur de l'inefficacité du système de contrôle interne. Dans ce contexte, chaque infraction douanière doit toujours être examinée également au regard de cette condition, afin de permettre de prendre des mesures pour améliorer le système de contrôle interne et éviter que l'infraction ne se reproduise[35].»

90 Dans nos échantillons, nous avons examiné 75 déclarations d'importation introduites par des opérateurs de services postaux (à raison de 15 par État membre visité). Nous avons constaté que 35 d'entre elles présentaient un abus du régime d'allègement pour les envois de faible valeur. Dans huit cas sur 35, le déclarant était un OEA particulier. Nous avons également examiné 75 déclarations d'importation soumises par des sociétés de messagerie express. Nous avons constaté que 28 de ces déclarations étaient entachées d'un abus du régime d'allègement pour les envois de faible valeur. Dans 21 cas sur 28, le déclarant ou le représentant en douane était un OEA.

---

[34] Article 25 paragraphe 1, point f), de l'acte d'exécution du code des douanes de l'Union.

[35] Voir le document *Opérateurs économiques agréés – Lignes directrices* de la DG TAXUD du 11 mars 2016, p. 43.

91 Les sociétés de messagerie ayant le statut d'OEA qui ont rentré des déclarations d'importation illicites repérées dans l'échantillon devraient mettre des contrôles en place pour éviter que de telles infractions se produisent. Ces OEA ont demandé une exonération de la TVA/des droits de douane pour des biens non éligibles.

La Commission ne procède pas à des contrôles et à un suivi suffisants

92 Comme nous l'avons signalé[36] dans notre rapport spécial n° 19/2017, les «autorités douanières sont tenues de s'échanger des informations non seulement sur les risques observés, mais aussi sur les menaces qui présentent un risque élevé ailleurs dans l'Union, en utilisant un formulaire d'information sur les risques».

93 La Commission a créé un formulaire d'information sur les risques afin de lutter contre les irrégularités liées à une sous-évaluation, à un classement tarifaire incorrect, à la TVA, etc. Ce document a été intégré dans le système de gestion des risques en matière douanière et mis à la disposition des États membres, qui ont décidé des informations pertinentes à intégrer dans leur système national de gestion des risques.

94 Selon la Commission, une rapide recherche dans le système en question pour trouver les formulaires d'information sur les risques émis en 2016 et en 2017 et comportant un mot en lien avec le commerce électronique, les services postaux ou les services de messagerie a indiqué que 530 formulaires avaient été établis par les États membres.

95 La Commission a créé des normes et des critères communs concernant les risques qui ont une incidence sur les intérêts financiers de l'UE et de ses États membres (critères en matière de risque financier ou CRF). Les États membres sont tenus de procéder à la mise en œuvre électronique de ces CRF d'ici la fin du mois de mai 2019. Ces critères répondent, du moins en partie, aux recommandations antérieures de la Cour des comptes européenne.

96 Sur la base des réponses de la Commission à notre questionnaire, nous avons constaté que, pour ce qui est des défis posés par le commerce électronique en matière de TVA, elle n'effectuait ni inspections ni visites de suivi dans les États membres, hormis les vérifications des calculs des assiettes harmonisées de la TVA des États membres aux fins des ressources propres. La Commission n'assure pas de suivi des ventes à distance intra-

---

[36] Voir le point 54 du rapport spécial n° 19/2017.

UE et n'a pas contrôlé le fonctionnement du système MOSS dans les États membres depuis sa mise en place le 1er janvier 2015.

97 La Commission a toutefois mené des campagnes d'information pour améliorer le respect, par les commerçants des pays tiers, du régime non-UE du système MOSS.

98 Depuis début 2015, la Commission n'a pas procédé à la moindre inspection des ressources propres traditionnelles[37] pour déterminer dans quelle mesure les sociétés de messagerie express et les services postaux respectaient les règles.

99 Dans notre rapport spécial n° 19/2017, nous avions recommandé à la Commission d'«[…] c) enquêter sur les abus de franchises sur les envois de faible valeur dans le cadre du commerce électronique de marchandises avec des pays tiers» (recommandation n° 8). L'OLAF a lancé une enquête sur l'importation de vêtements de faible valeur vendus via le commerce électronique en 2017. Quatre États membres sont concernés. En 2018, l'OLAF a lancé une autre enquête à la suite de soupçons d'importations par avion de biens potentiellement sensibles vendus via le commerce électronique et pour lesquels les droits de douane et la TVA dus auraient été éludés.

L'application des mesures de perception n'est pas efficace

100 Les autorités fiscales sont chargées de veiller à ce que le montant de TVA correct soit payé en temps utile à l'État membre concerné et de prendre les mesures correctrices nécessaires lorsque ce n'est pas le cas. Il incombe également aux États membres de percevoir la TVA payée par les commerçants enregistrés dans le système MOSS et de transférer aux autres États membres les montants perçus qui leur sont dus.

Les estimations de l'écart de TVA sont inexistantes pour les prestations de services et divergentes pour les livraisons de biens

101 L'écart de TVA correspond à la différence entre le montant qui devrait être perçu dans le cadre législatif en vigueur et celui qui est effectivement perçu par les autorités fiscales des États membres. Nous avons examiné si et, dans l'affirmative, comment cet écart était estimé pour les fournitures transfrontalières de biens et de services relevant du

[37] Ressources propres fondées sur les droits de douane et les cotisations «sucre» établis par les États membres.

commerce électronique. Une telle estimation permettrait aussi à la Commission ou aux États membres de mieux orienter les ressources en fonction des besoins réels.

102 Nous avons constaté que les États membres n'avaient effectué aucune estimation de l'écart de TVA, que ce soit pour le régime UE ou le régime non-UE du système MOSS. Lors de notre enquête, nous avons demandé aux États membres de fournir une estimation des pertes de recettes dues au non-enregistrement de commerçants établis dans un pays tiers. Des 20 États membres participants, 17 ont répondu qu'ils ne disposaient pas de telles estimations, tandis que deux n'ont pas répondu à la question et que le dernier a donné une estimation du montant des recettes perdues en 2015 à la suite de l'utilisation d'une radiodiffusion télévisuelle illégale[38] par 100 000 ménages au moins sur son territoire, soit 12 millions d'euros.

103 Cette incapacité à effectuer une estimation de l'écart de TVA relatif au système MOSS s'est confirmée dans les États membres que nous avons visités.

104 Lors de notre enquête, nous avons demandé aux États membres de fournir une estimation des pertes de recettes dues au comportement frauduleux consistant à abuser du régime d'allègement pour les envois de faible valeur (par exemple en procédant à une scission, à une fausse déclaration ou à une sous-facturation des envois pour rester en deçà du plafond). Aucun des 20 États membres sondés n'a pu satisfaire notre demande.

105 Une étude de Deloitte propose une estimation de l'écart de TVA relatif aux ventes à distance de biens intra-UE et extra-UE[39]. Les pertes se situent entre 2,6 et 3,8 milliards d'euros par an dans l'Union. L'Autriche a estimé la perte de TVA totale due aux ventes à distance intra-UE sur son territoire à 860 millions d'euros pour la période 2010-2015. Sur les cinq États membres visités, seule l'Autriche a publié ce type d'estimation.

106 Au niveau de l'ensemble de l'UE, une étude réalisée en 2016 par une société de conseil pointe elle aussi des failles dans le système[40]. Selon elle, la TVA n'est perçue que sur 35 % des importations par voie postale, ce qui entraîne une perte directe de recettes de TVA d'environ 1,05 milliard d'euros. Toujours selon cette même étude, les écarts de perception des droits de douane sur les importations se traduisent par une perte

---

[38] Voir www.parlegalusaturu.lv.

[39] Deloitte, étude *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation, Lot 1*, p. 65.

[40] Copenhagen Economics, *E-commerce imports into Europe: VAT and customs treatment*, 2016.

supplémentaire estimée à 0,25 milliard d'euros. Entre-temps, la Commission européenne a estimé à 5 milliards d'euros par an les pertes globales de recettes TVA dans le commerce électronique transfrontalier dues à l'exonération pour les envois de faible valeur[41].

107 L'administration fiscale et douanière britannique (HMRC) a estimé les pertes de TVA sur les ventes à distance de biens extra-UE (importations) à un montant compris entre 1 et 1,5 milliard de livres sterling par an au Royaume-Uni. Cela représente entre 8 et 12 % de l'écart de TVA[42]. À titre de comparaison, il faut savoir que dans ce pays, la fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant ne représente que 4 % de l'écart de TVA[43].

Problèmes avec les paiements liés au système MOSS entre les États membres

108 Dans le cadre du système MOSS, la TVA payée par le commerçant dans l'État membre d'identification est reversée à l'État membre de consommation au plus tard dans les dix jours suivant la fin du mois de perception du paiement. Le montant transféré tient compte de la retenue d'un pourcentage de la TVA perçue. La législation de l'UE a progressivement réduit ce pourcentage, le faisant passer de 30 % en 2015-2016 à 15 % en 2017-2018 et finalement à 0 % à partir de 2019. La ***figure 4*** montre les flux financiers dans le cas de services B2C de commerce électronique fournis par un prestataire enregistré sous le régime non-UE du système MOSS.

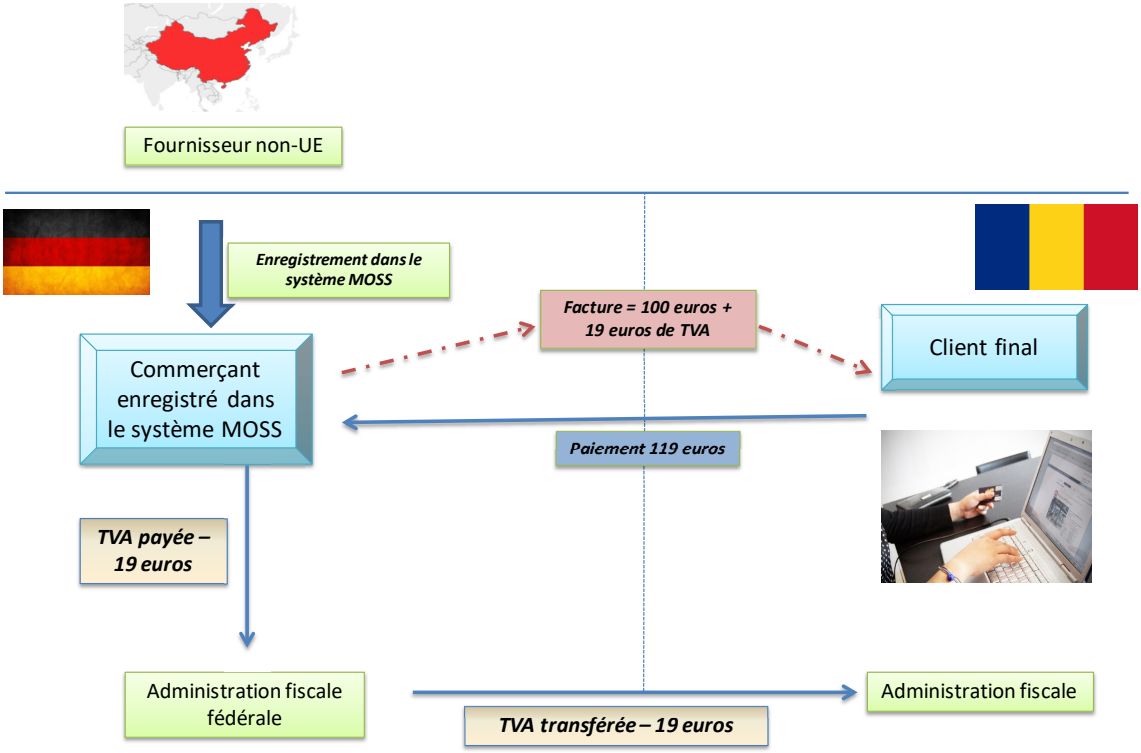
---

[41] Commission européenne, *Proposition de directive du Conseil 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*, COM(2016) 757 final du 1.12.2016.

[42] https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/04/Investigation-into-overseas-sellers-failing-to-charge-VAT-on-online-sales.pdf.

[43] https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/201 905 090 73 425/https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps.

Figure 4 – Fourniture de services B2C de commerce électronique par un prestataire enregistré sous le régime non-UE du système MOSS



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de l'ouvrage *Your pocket guide to VAT on digital e-commerce* (Bellheim, Brown, Erneholm, Jundt, et al.).

109 Si le commerçant n'effectue pas de paiement ou ne paie pas l'intégralité du montant dû, l'État membre d'identification envoie un rappel par voie électronique le dixième jour suivant l'échéance. Tout rappel ultérieur ainsi que la perception de la TVA relèvent ensuite de la compétence de l'État membre de consommation[44].

110 Pour chaque État membre visité, nous avons examiné un échantillon de 10 paiements de TVA reçus en tant qu'État membre d'identification. Dans deux cas, nous avons constaté que le commerçant n'avait pas payé l'intégralité du montant dû, mais que les autorités fiscales irlandaises n'avaient pas adressé de rappel à l'opérateur défaillant. Dans l'un de ces deux cas, elles n'ont pas exclu le commerçant, même si celui-ci a payé avec plus de deux ans de retard.

111 Aux Pays-Bas, nous avons relevé trois cas où les autorités fiscales avaient affecté manuellement le paiement à la déclaration de TVA, pratique qui est non seulement fastidieuse mais qui n'est pas en outre un exemple de fiabilité. Par ailleurs, le système informatique national néerlandais ne prévoit pas de contrôles automatiques entre les

[44] Voir le *Guide du mini-guichet unique en matière de TVA* de la Commission européenne, 2013.

déclarations et les paiements. Les commerçants peuvent être exclus du système MOSS s'ils ont reçu un rappel de déclaration ou de paiement pour les trois trimestres précédents. Les autorités fiscales ne peuvent dès lors déterminer quand un paiement a été omis, et il n'existe aucune notification automatique du non-respect, par le commerçant, des échéances de paiement. Les résultats du contrôle de ces échantillons sont présentés à l'***annexe III***.

112 L'institution supérieure de contrôle (ISC) des Pays-Bas a donné les explications suivantes[45]: le mini-guichet unique néerlandais n'a fourni aucune contribution aux contrôles des échéances et du caractère complet des paiements de TVA pour la période 2015-2017. Ce n'est qu'à partir du premier trimestre de 2018 que l'administration fiscale et douanière a été en mesure de procéder aux premiers contrôles de concordance entre les déclarations de TVA et les paiements, en l'occurrence pour le premier trimestre 2015. Ces contrôles sont essentiellement manuels. L'ISC précise qu'en raison de l'arriéré relatif aux contrôles de concordance entre les déclarations et les paiements dans le système MOSS, le bureau «Étranger» de l'administration n'a toujours pas mis en place de système structuré d'application et de surveillance des obligations en matière de TVA et que, pour ce faire, il a besoin d'informations spécifiques sur l'état des paiements.

113 Pour chaque État membre visité, nous avons examiné un échantillon de 10 paiements reçus en tant qu'État membre de consommation. Nous avons trouvé deux cas dans lesquels les autorités fiscales de l'État membre de consommation n'avaient pas envoyé de rappel, alors que le commerçant n'avait pas effectué le paiement à ce stade. Dans un autre cas, l'État membre de consommation avait bien reçu le paiement, mais ne trouvait pas la déclaration de TVA. Les autorités fiscales néerlandaises ont affecté manuellement tous les éléments de l'échantillon sélectionné à la déclaration de TVA. L'***annexe III*** donne les résultats détaillés du contrôle de ces échantillons.

114 Pour garantir une perception complète des paiements de TVA, ceux-ci sont liés aux déclarations de TVA au moyen d'un numéro de référence unique de déclaration de TVA. Les autorités fiscales autrichiennes ont indiqué qu'elles ne recevaient pas tous les paiements dus, en particulier du Royaume-Uni. De même, l'ISC de la République tchèque[46] a signalé des problèmes liés à l'affectation des paiements reçus du Royaume-Uni aux déclarations de TVA.

---

[45] Voir https://english.rekenkamer.nl/publications/reports/2018/11/28/vat-on-cross-border-digital-services, p. 33.

[46] Voir https://www.nku.cz/scripts/rka-en/detail.asp?cisloakce=17/12&rok=0&sestava=0 p. 23.

115 Dans le cadre de ses travaux d'assurance sur la ressource propre fondée sur la TVA, la Commission procède à un rapprochement des paiements de la TVA relevant du système MOSS entre les 28 États membres. Nous avons examiné ce rapprochement et constaté que la Commission elle-même considère qu'il existe de grandes disparités en ce qui concerne la Belgique, la Bulgarie, le Danemark et l'Autriche, trois États membres (la Grèce, Chypre et le Royaume-Uni) n'ayant pas fourni de données à la fin de l'année 2018. Les données de 2016 ne sont pas complètes, étant donné que 11 États membres n'ont pas été inspectés pour cet exercice.

Les dispositions en matière d'assistance mutuelle pour le recouvrement des taxes sont sous-utilisées

116 Des cinq États membres que nous avons visités, seule l'Autriche a adressé en tant qu'État membre de consommation, par le biais de ses autorités fiscales, des demandes de recouvrement aux autres États membres pour des montants dus par des commerçants enregistrés dans le système MOSS[47]. Cinq demandes de recouvrement ont ainsi été envoyées entre le 1er janvier 2015 et le 31 mai 2018.

Malgré les progrès récents réalisés au niveau du cadre réglementaire, des problèmes importants restent à régler

117 La législation douanière de l'UE est consignée dans le code des douanes de l'Union[48](CDU), tandis que la TVA est régie par la «directive TVA»[49]. Depuis 2015, le système MOSS s'applique aux prestations transfrontalières de services de commerce électronique. Fin 2017, l'UE a adopté un nouveau paquet de dispositions juridiques régissant la TVA dans le domaine du commerce électronique: le «paquet relatif à la TVA

---

[47] En vertu de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (JO L 84 du 31.3.2010, p. 1).

[48] Règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union (refonte) (JO L 269 du 10.10.2013, p. 1).

[49] Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1).

sur le commerce électronique». Ce train de mesures se compose de trois actes juridiques[50] et introduit les modifications ci-après.

a) Il autorise les micro-entreprises et les «jeunes pousses» à taxer leurs prestations transfrontalières de services de commerce électronique – pour peu qu'elles n'excèdent pas 10 000 euros – selon le «principe d'origine», c'est-à-dire à appliquer le taux en vigueur dans l'État membre d'origine et non celui de l'État membre de destination.

b) Il autorise les opérateurs actifs dans le commerce électronique à appliquer les règles de facturation en vigueur dans leur État membre d'identification au lieu de celles qui sont de mise dans l'État membre de destination.

c) Il étend le système MOSS à toutes les prestations transfrontalières de services B2C pour en faire le guichet unique (ou système OSS pour *One-Stop Shop*) ainsi qu'aux ventes B2C de biens, qu'ils proviennent de l'UE ou d'un pays tiers.

d) Il supprime l'exonération de la TVA pour les articles dont la valeur totale n'excède pas 22 euros (ou 10 euros) et qui ont été achetés en ligne dans un pays tiers.

118 Les changements décrits sous a) et b) au point précédent sont entrés en vigueur en 2019, tandis que ceux exposés sous c) et d) ne seront applicables qu'à partir de 2021. Nous avons examiné l'impact probable de ces changements et repéré certains problèmes qui, selon nous, doivent encore être réglés.

---

[50] Directive (UE) 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, p. 7); règlement d'exécution (UE) 2017/2459 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 348 du 29.12.2017, p. 32); règlement (UE) 2017/2454 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 348 du 29.12.2017, p. 1).

Le cadre réglementaire suit globalement les meilleures pratiques internationales préconisées par l'OCDE et l'OMD

119 Nous avons évalué le cadre réglementaire décrit au point ***117*** afin de vérifier s'il suivait bien les meilleures pratiques internationales définies par l'OCDE et l'OMD en matière de perception de la TVA et des droits de douane.

Le principe de destination de l'OCDE

120 Suivant la directive TVA, l'UE applique le principe de destination aux prestations transfrontalières de services de commerce électronique fournies à un consommateur final. Ce principe de destination signifie que les prestations de services de ce type devraient être soumises à la TVA en vigueur dans la juridiction de résidence habituelle de l'acquéreur[51]. Il est en parfaite conformité avec les meilleures pratiques internationales.

121 Cependant, les nouvelles dispositions qui entreront en vigueur le 1er janvier 2021 autorisent les micro-entreprises et les «jeunes pousses» à taxer leurs prestations de services de commerce électronique – pour peu qu'elles n'excèdent pas 10 000 euros – selon le «principe d'origine», c'est-à-dire à appliquer le taux en vigueur dans l'État membre d'origine.

122 Selon nous, le principe d'origine accroît le risque que les fournisseurs sous-déclarent la TVA sur leurs ventes afin de rester sous le plafond et d'éviter ainsi de devoir appliquer le taux de TVA supérieur en vigueur dans l'État membre de destination. En outre, les nouvelles dispositions ne traitent pas le risque présenté par les États membres dont les taux sont moins élevés et qui entrent en concurrence avec les autres pour attirer les PME et les *start-up* sur leur territoire[52].

123 En ce qui concerne le plafond de 10 000 euros, nous partageons l'analyse de l'ISC tchèque, qui affirme que seul l'État d'identification peut garantir le dépassement de cette limite et qui attire l'attention sur le fait que la directive en question impose aux États

---

[51] Voir les points 90 et 91 du rapport spécial n° 24/2015 intitulé «Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent».

[52] Lamensch, 2017, p. 140. Voir https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2017_02_e2_1_SeptNewsletter.pdf .

membres de prendre des mesures appropriées pour vérifier les conditions d'utilisation de cette limite[53].

Les indicateurs de risque et les lignes directrices en matière de libération immédiate de l'OMD

124 Dans le cadre réglementaire existant de l'UE, la Commission a créé des normes et des critères communs concernant les risques qui ont une incidence sur les intérêts financiers de l'Union et de ses États membres (critères en matière de risque financier ou CRF). Ce cadre n'inclut pas tous les critères définis par l'OMD[54], mais uniquement ceux qui peuvent être mis en œuvre par les États membres dans leurs systèmes nationaux de gestion des risques. Nous avons constaté que la Commission n'avait pas fourni aux États membres d'explications supplémentaires sur les indicateurs de l'OMD afin d'établir clairement comment mettre en œuvre les CRF sur la base d'éléments communs.

125 L'OMD a publié ses lignes directrices en matière de libération immédiate, qu'elle présente comme un ensemble de lignes directrices procédurales fondées sur des pratiques existantes afin de permettre aux autorités douanières de combiner libération immédiate et contrôles appropriés des envois concernés[55]. Ces instructions sont particulièrement pertinentes pour le fret postal et le fret express. Nous avons constaté que la législation de l'UE suivait les grands principes de ces lignes directrices.

126 Selon les lignes directrices en matière de libération immédiate[56], les frais de transport peuvent être exclus du calcul de la valeur pour la correspondance et les documents ainsi que pour les envois de faible valeur pour lesquels ni droits de douane ni taxes ne sont dus. Pour tous les États membres que nous avons visités et pour la

---

[53] Voir la conclusion d'audit n° 17/12 relative au commerce électronique dans le document https://www.nku.cz/scripts/rka-en/detail.asp?cisloakce=17/12&rok=0&sestava=0, p. 17.

[54] Voir le volume 2 du *Recueil de l'OMD sur la gestion des risques en matière douanière*, partie «Indicateurs de risques et Manuel sur les envois postaux/express».

[55] Voir le point 1.3 des lignes directrices de l'OMD relatives à la libération immédiate des envois par la douane, 2014, http://www.wcoomd.org/-media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-andtools/ tools/immediate-release-guidelines/immediate-release-guidelines.pdf?db=web.

[56] Voir le point 11 des lignes directrices de l'OMD relatives à la libération immédiate des envois par la douane, 2014, http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/immediate-release-guidelines/immediate-release-guidelines.pdf?db=web.

Commission, le plafond de 150 euros pour la franchise douanière s'appliquait exclusivement à la valeur des seuls biens et n'englobe donc pas l'assurance et le fret[57].

127 Nous avons toutefois constaté que l'Irlande et l'Allemagne interprétaient le plafond de 22 euros (ou 10 euros) pour la franchise de TVA dans le sens où la valeur totale à laquelle la législation[58] fait référence peut également inclure les frais de transport[59]. L'Autriche estime quant à elle que cette valeur ne vise que le coût des biens et exclut donc les frais de transport. Ces différences d'interprétation donnent à penser que la Commission n'est pas parvenue à assurer une mise en œuvre uniforme des dispositions douanières par les autorités compétentes des États membres.

Les nouvelles dispositions en vigueur à partir de 2021 visent à remédier à certaines faiblesses, mais le problème de la sous-évaluation n'est pas résolu

128 Nous avons examiné les nouvelles dispositions qui entreront en vigueur en 2021 à la lumière des réponses de la Commission à un questionnaire que nous lui avions adressé. Nous avons également discuté des enjeux posés par le commerce électronique avec des représentants du monde universitaire, ainsi qu'avec le groupe restreint 2 du groupe de travail sur la taxe à la valeur ajoutée des ISC de l'UE.

129 Dans certains cas, le fournisseur de biens établi dans un pays tiers peut choisir d'importer ces derniers avant que le consommateur ne les achète sur Internet. Dans notre rapport spécial n° 19/2017, nous avons signalé[60] qu'avec la législation existante, les fournisseurs pouvaient réussir à éviter de payer la TVA sur ces importations en les sous-évaluant et/ou en abusant du régime douanier 42. Celui-ci permet à un importateur d'obtenir une exonération de la TVA sur les biens importés pour un transport vers un autre État membre de l'Union. La TVA est alors due dans l'État membre de destination[61].

---

[57] Voir le compendium sur la mise en œuvre du règlement (CE) n° 1186/2009 (comité du code des douanes, 2016, p. 19).

[58] Voir l'article 23 de la directive 2009/132/CE du Conseil.

[59] Voir le compendium, p. 18 et 19.

[60] Voir les points 99, 100 et 137 du rapport spécial n° 19/2017 intitulé «Procédures d'importation: les intérêts financiers de l'UE pâtissent d'insuffisances au niveau du cadre juridique et d'une mise en œuvre inefficace».

[61] Voir le rapport spécial n° 13/2011 intitulé «Le contrôle relatif au régime douanier 42 permet-il d'éviter et de détecter l'évasion en matière de TVA?».

130 Nous avons constaté qu'il existait un risque de voir les biens importés au titre du régime douanier 42 être stockés dans un entrepôt situé dans l'UE jusqu'à leur achat par des consommateurs et leur livraison au nom du fournisseur non-UE sans facturation de TVA.

La Commission s'est attaquée au vide juridique concernant la responsabilité des intermédiaires

131 La directive TVA ne comporte aucune disposition traitant – dans le cas de la vente à distance – de la responsabilité des intermédiaires en matière de perception de la TVA lorsque le fournisseur établi dans le pays tiers passe par un entrepôt pour livrer les biens au consommateur final et que l'importation a lieu avant que ce dernier soit connu.

132 Pour combler cette lacune, les nouvelles dispositions qui entreront en vigueur le 1er janvier 2021 prévoient que les interfaces électroniques (telles que les plateformes, les places de marché et les portails) seront responsables de la perception de la TVA, étant donné qu'elles sont censées recevoir et livrer les biens elles-mêmes. Par ailleurs, une modification de la directive TVA[62] impose aux intermédiaires de conserver les informations à compter du 1er janvier 2021, tandis qu'une autre proposition[63] autorise les interfaces électroniques à utiliser le guichet unique (ou système OSS) pour déclarer la TVA appliquée aux livraisons B2C intérieures. En vertu de ces nouvelles dispositions, les autorités fiscales pourront percevoir la TVA due sur les livraisons B2C de la plateforme électronique vers le consommateur.

Le problème de la sous-évaluation reste à régler

133 En 2017 et 2018, nous avons rendu compte du risque de sous-évaluation des livraisons de biens de commerce électronique provenant de pays tiers[64]. En janvier 2018, dans le cadre d'une réunion organisée par l'OLAF, 25 États membres ont partagé les

---

[62] La directive (UE) 2017/2455 du Conseil ajoute à la directive 2006/112/CE l'article 242 *bis*, qui prendra effet le 1er janvier 2021.

[63] Voir le document COM(2018) 819 final du 11.12.2018, *Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens*.

[64] Voir les points 137 et 138 du rapport spécial n° 19/2017 intitulé «Procédures d'importation: les intérêts financiers de l'UE pâtissent d'insuffisances au niveau du cadre juridique et d'une mise en œuvre inefficace», ainsi que le point 4.16 du rapport annuel sur l'exécution du budget relatif à l'exercice 2017.

expériences acquises lors de leurs enquêtes sur des fraudes liées à la sous-évaluation dans le secteur du commerce électronique. La plupart d'entre eux ont en effet relevé des cas de fraude de ce type. L'ISC du Royaume-Uni a également établi un lien entre commerce électronique, fraude par sous-évaluation et abus du régime douanier 42[65].

134 Les États membres et la Commission prennent des mesures pour lutter contre la fraude relative aux biens commandés en ligne et pour enquêter à ce sujet. Ils ont ciblé notamment les petits envois dont la valeur est inférieure à 22 euros et constaté que l'invocation de cette faible valeur était un vecteur de fraude manifeste et qu'elle était particulièrement problématique pour le commerce électronique. L'OLAF a lancé en outre une enquête sur l'importation de vêtements de faible valeur vendus via le commerce électronique en 2017. Quatre États membres sont concernés.

135 Dans un rapport, le Parlement européen évalue les nouveaux dispositifs qui entreront en vigueur le 1er janvier 2021, notamment le guichet unique pour les livraisons B2C de biens importés d'un pays tiers. Selon ce document, les deux problèmes soulignés par la Cour des comptes, à savoir la sous-évaluation et l'importation de biens non éligibles au régime d'allègement pour les envois de faible valeur, persisteront malgré les nouvelles règles, quoique dans une moindre mesure[66].

136 C'est pourquoi d'autres études[67] suggèrent d'essayer des systèmes de perception au niveau d'un tiers ou du client, fondés sur la technologie, y compris le recours à des devises numériques. L'***encadré 3*** donne quelques exemples de systèmes proposés par ces études. En outre, selon l'OMD, d'autres modèles de perception devraient être envisagés (par exemple au niveau du vendeur, de l'intermédiaire ou du consommateur/acheteur) pour s'écarter de l'approche actuelle, dans laquelle les droits de douane et les taxes sont évalués et perçus à la frontière[68].

---

[65] Voir le point 1.10 du rapport de l'ISC britannique sur https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/04/Investigation-into-overseas-sellers-failing-to-charge-VAT-on-online-sales.pdf.

[66] http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/621 854/EPRS_STU(2018)621 854 _EN.pdf

[67] Parlement européen, *VAT fraud, economic impact, challenges and policy issues*, octobre 2018, et Sénat français, *Rapport d'information n° 691 du 17 septembre 2015, fait au nom de la commission des finances sur le e-commerce: propositions pour une TVA payée à la source*.

[68] OMD, *WCO Cross-border e-commerce –Framework of standards*, juin 2018, p. 13 (http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-

Encadré 3

Exemples d'autres systèmes de perception

En 2016, l'Estonie a essayé le système de perception au niveau du client, dans lequel la partie TVA du paiement effectué par le client au fournisseur est transférée directement aux autorités fiscales, mais elle a abandonné cette piste après l'adoption du «paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique». La Norvège teste également le système de perception au niveau du client. En juin 2018, l'Argentine a mis en place un système de retenue pour les services de commerce électronique via le fournisseur de services de paiement. En 2015, le Sénat français avait proposé un système de perception au niveau du client. D'autres études suggèrent d'utiliser des devises numériques pour le paiement de la TVA par le client aux autorités fiscales[69].

Ces systèmes garantissent une perception complète de la TVA grâce à un paiement scindé (le client retient la TVA et la transfère directement aux autorités fiscales), alors que le système adopté par le Conseil continue à s'appuyer sur la valeur des biens déclarée par le fournisseur, qui peut être tenté de sous-évaluer ceux-ci pour réduire sa dette de TVA.

137 Le 12 décembre 2018, la Commission a soumis une proposition[70] visant à résoudre le problème de la fraude à la TVA dans le domaine du commerce électronique en renforçant la coopération entre les autorités fiscales et les prestataires de services de paiement. Ce document introduit de nouveaux articles dans la directive TVA[71]. Les États membres devront les transposer en droit national pour le 31 décembre 2021. Nous estimons que cet échange de données de paiement serait très utile pour contrer la fraude par sous-évaluation.

---

programmes/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-ecommerce_en.pdf?la=en).

[69] Ainsworth, R.T., Alwohaibi, M., et Cheetham, M., *VATCoin: Can a Crypto Tax Currency Prevent VAT Fraud?*, Tax Notes International, Vol. 84, 14 novembre 2016. Voir également une proposition de KPMG relative à la technologie des registres distribués sur https://home.kpmg/lu/en/home/insights/2018/07/vat-dlt.html.

[70] Voir le document COM(2018) 812 final du 12.12.2018, *Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 en ce qui concerne l'instauration de certaines exigences applicables aux prestataires de services de paiement.*

[71] Articles 243 *bis* à 243 *quinquies*.

Conclusions et recommandations

138 Nous sommes arrivés à la conclusion que l'UE n'apportait pas de solution à toutes les difficultés rencontrées pour percevoir comme il se doit la TVA et les droits de douane sur les biens et services échangés via Internet.

139 Nous avons constaté que les États membres n'exploitaient pas pleinement les dispositifs de coopération administrative: que ce soit pour la TVA ou pour les droits de douane, ils n'utilisent pas l'assistance administrative mutuelle pour échanger des informations sur le commerce électronique avec les pays tiers (voir points ***32*** à ***37***). L'architecture informatique du système MOSS est solide et donne des informations sur les commerçants enregistrés et sur leurs prestations de services déclarées à l'État membre de consommation (voir points ***39*** à ***52***). Les échanges d'informations entre États membres ne sont pas suffisamment utilisés (voir points ***53*** à ***59***). L'efficacité des contrôles multilatéraux passe par la participation de l'État membre d'identification (voir points ***60*** à ***64***). Les États membres ne trouvent pas utiles les informations chargées jusqu'ici dans la base de données des risques du domaine d'activité d'Eurofisc axé sur le commerce électronique, et ils ne fournissent pas les informations attendues en retour au réseau (voir points ***65*** à ***69***).

Recommandation n° 1 – Renforcer le recours aux accords de coopération administrative

La Commission devrait:

a) vérifier dans quelle mesure les pays tiers répondent aux demandes adressées par les États membres en vertu des accords d'assistance administrative mutuelle conclus entre eux, tant pour les matières fiscales que douanières, et utiliser les structures et les cadres établis en lien avec ces accords afin de relever les défis inhérents au commerce électronique de biens;

b) proposer de modifier les formulaires électroniques d'échange d'informations dans le cadre de la coopération administrative afin d'inclure une case spéciale pour les demandes en lien avec le système MOSS et la vente à distance.

Les États membres devraient:

a) fournir un retour d'information en temps opportun en réaction aux signalements de fraude reçus d'autres États membres dans le domaine d'activité d'Eurofisc n° 5;

b) exiger de leurs bureaux centraux qu'ils disposent d'une fonction de coordination distincte pour le système MOSS et la vente à distance;

c) faire en sorte que les commerçants ne puissent introduire qu'un taux de TVA valide dans les déclarations de TVA du système MOSS.

Quand? D'ici fin 2020.

140 Ensuite, nous avons constaté que les contrôles réalisés par les autorités fiscales des États membres et par la Commission étaient limités. Les autorités fiscales n'ont procédé qu'à des contrôles limités des commerçants avant l'enregistrement de ceux-ci dans le système MOSS et n'ont que peu contrôlé les commerçants déjà enregistrés (voir points ***70*** à ***80***). Les autorités douanières de l'UE ne peuvent empêcher les abus relatifs au régime d'allègement pour les envois de faible valeur (voir points ***81*** à ***91***). Enfin, la Commission ne procède pas à des contrôles et à un suivi suffisants (voir points ***92*** à ***99***).

Recommandation n° 2 – Accroître l'efficacité des contrôles

La Commission devrait:

a) effectuer des inspections des contrôles réalisés par les États membres concernant le régime d'allègement pour les envois de faible valeur;

b) assurer un suivi du fonctionnement des ventes à distance intra-UE de biens et du système MOSS;

c) vérifier si les États membres se sont conformés aux prescriptions b), c) et d) de la recommandation n° 9 du rapport spécial n° 19/2017 afin de contrer les abus relatifs au régime d'allègement pour les envois de faible valeur;

d) contrôler si les États membres ont vérifié le respect, par les commerçants, du régime d'allègement pour les envois de faible valeur dans le cadre de la réévaluation des autorisations des opérateurs économiques agréés et s'ils ont adressé à ces derniers des recommandations appropriées pour pallier toute faiblesse dans leurs systèmes de contrôle.

Les États membres devraient:

a) effectuer les contrôles nécessaires lorsqu'ils reçoivent une demande d'enregistrement pour le régime non-UE du système MOSS afin de s'assurer que le commerçant demandeur ne dispose pas déjà d'un enregistrement MOSS dans un autre État membre;

b) renforcer les activités d'audit concernant les commerçants enregistrés dans le système MOSS et les vendeurs à distance, en utilisant, le cas échéant, les outils de coopération administrative.

Quand? D'ici fin 2020.

141 Nous avons également constaté que l'application des mesures de perception de la TVA et des droits de douane n'était pas efficace. Les estimations de l'écart de TVA sont inexistantes pour les prestations de services et divergentes pour les livraisons de biens (voir points ***100*** à ***107***). Il existe des problèmes avec les paiements MOSS entre les États membres (voir points ***108*** à ***115***). Enfin, les dispositions en matière d'assistance mutuelle pour le recouvrement des taxes sont sous-utilisées (voir point ***116***).

Recommandation n° 3 – Améliorer l'application des mesures de perception

La Commission devrait:

a) aider les États membres à élaborer une méthodologie permettant de produire des estimations périodiques de l'écart de TVA dans le domaine du commerce électronique;

b) remédier aux discordances entre États membres concernant les paiements actuels et futurs, chercher à les expliquer et demander les données en attente;

c) encourager les États membres à recourir à l'assistance mutuelle pour le recouvrement des créances fiscales et douanières et à d'autres mesures pour récupérer la TVA due sur les opérations de commerce électronique.

Les États membres devraient:

a) produire des estimations périodiques de l'écart de TVA dans le domaine du commerce électronique.

Quand? D'ici fin 2021.

142 Nous avons relevé des progrès au niveau du cadre réglementaire instauré par la Commission, mais des problèmes importants restent à régler. Un soutien politique de haut niveau ainsi que des mécanismes destinés à favoriser la cohérence des actions sont nécessaires pour améliorer l'efficacité du cadre réglementaire. Globalement, ce dernier suit les meilleures pratiques internationales préconisées par l'OCDE et l'OMD (voir

points ***119*** à ***127***). Les nouvelles dispositions qui entreront en vigueur en 2021 visent à remédier à certaines faiblesses présentées par le cadre actuel, mais le problème de la sous-évaluation reste à résoudre (voir points ***128*** à ***137***).

Recommandation n° 4 – Accroître l'efficacité du cadre réglementaire

La Commission devrait:

a) explorer la possibilité d'utiliser des systèmes de perception acceptables, fondés sur la technologie, y compris le recours à des devises numériques, pour lutter contre la fraude à la TVA dans le domaine du commerce électronique.

b) faire en sorte que les indicateurs de risque de l'OMD relatifs aux envois postaux/express soient intégrés dans les orientations sur la mise en œuvre de la décision concernant les CRF;

c) donner une définition claire des termes et expressions «valeur intrinsèque», «valeur» et «valeur totale» utilisés dans la législation, afin d'assurer une harmonisation des contrôles effectués par les États membres en matière d'importation d'envois de faible valeur.

Les États membres devraient:

a) contrôler attentivement le respect, par les commerçants, du nouveau plafond de 10 000 euros pour les prestations de services intra-UE;

Quand? D'ici fin 2020.

Le présent rapport a été adopté par la Chambre IV, présidée par M. Neven Mates, Membre de la Cour des comptes, à Luxembourg en sa réunion du 11 juin 2019.

Par la Cour des comptes,

Klaus-Heiner Lehne
Président

Annexes

Annexe I – Approche d'audit appliquée par la Cour au niveau de la Commission

À la Commission, l'audit s'est déroulé en deux phases: une première, préparatoire, et une seconde, consacrée aux travaux d'audit sur le terrain.

Afin de collecter des informations et des données qui pourraient être utiles pour nos travaux d'audit sur le terrain dans les États membres et de mesurer la législation de l'UE à l'aune des meilleures pratiques internationales, nous avons effectué, lors de la phase préparatoire, des visites préliminaires auprès de la DG Fiscalité et union douanière, de la DG Budget et de l'OLAF. Nous avons également assisté, du 23 au 25 janvier 2018, à la réunion des sous-groupes du groupe de travail de l'OMD sur le commerce électronique. Enfin, nous avons discuté des enjeux posés par le commerce électronique avec des représentants du monde universitaire, la présidence du domaine d'activité d'Eurofisc n° 5, ainsi qu'avec le groupe restreint 2 du groupe de travail sur la taxe à la valeur ajoutée des ISC de l'UE, et nous avons analysé tous les rapports disponibles produits par celles-ci.

Nous avons examiné la méthodologie d'audit avec la Commission (questions, critères et normes d'audit). La DG Fiscalité et union douanière nous a donné accès aux bases de données et portails pertinents pour la TVA et le commerce électronique, en l'occurrence ceux:

a) de l'ITSM (*IT Service Management*), pour étudier les problèmes relatifs au MOSS signalés par les États membres dans la base de données Synergia;

b) du comité permanent de la coopération administrative (SCAC) et de son groupe d'experts, qui nous ont permis d'examiner, entre autres, les lignes directrices et les recommandations concernant l'audit et le contrôle du système MOSS établies par le groupe de projet Fiscalis n° 86;

c) du groupe sur la stratégie de lutte contre la fraude fiscale (groupe ATFS), pour analyser les discussions techniques sur les mesures conventionnelles de lutte contre la fraude à la TVA, comme le recours à l'échange spontané d'informations dans le cadre d'un audit du système MOSS;

d) de la douane électronique, pour vérifier l'évolution du paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique, comme la réduction de l'ensemble de données douanières pour le commerce électronique, et la transmission de données entre les administrations douanière et fiscale;

e) des projets relatifs à la TVA, pour examiner les spécifications fonctionnelles et techniques du système MOSS ainsi que les statistiques et le tableau de bord de ce dernier.

Nous avons également demandé et vérifié les informations et les documents produits par le groupe de projet Fiscalis n° 38 sur le contrôle du commerce électronique. Enfin, nous avons examiné les informations relatives à la performance, comme les plans de gestion et les rapports annuels d'activité de la DG Fiscalité et union douanière, de la DG Budget et de l'OLAF.

Nos travaux d'audit ont notamment comporté l'envoi d'un questionnaire à la Commission. Ce dernier portait sur la question de savoir si la Commission disposait d'un cadre réglementaire et de contrôle rigoureux dans le domaine du commerce électronique pour ce qui est de la TVA et des droits de douane, en mettant l'accent sur quatre grands domaines: i) les échanges d'informations, ii) le contrôle, iii) l'application des mesures de perception et iv) la réglementation.

La DG Budget, la DG Fiscalité et union douanière ainsi que l'OLAF y ont répondu en joignant les éléments probants demandés. Par ailleurs, nous leur avons adressé un questionnaire supplémentaire afin de clarifier des problèmes en suspens, et nous avons organisé des visioconférences avec chaque service afin de discuter des constatations préliminaires et du projet de conclusions et recommandations.

Annexe II — Approche d'audit appliquée par la Cour dans les États membres

Notre audit a comporté deux phases: une première, préparatoire, et une seconde, consacrée aux travaux d'audit sur le terrain.

1. Au cours de la phase préparatoire, nous avons sélectionné cinq États membres: l'Allemagne, l'Irlande, les Pays-Bas, l'Autriche et la Suède. Ces États membres ont été retenus sur la base des critères de risque suivants: i) le montant estimé de la TVA perdue en raison des exonérations accordées par la législation sur les envois de faible valeur, ii) le nombre de commerçants enregistrés dans le système MOSS par État membre, et iii) le volume de ventes en ligne effectuées par les commerçants immatriculés dans un État membre à des clients établis dans d'autres États membres.

Le groupe restreint 2 du groupe de travail sur la taxe à la valeur ajoutée des ISC de l'UE a établi que le commerce électronique était exposé à un risque de fraude à la TVA. Afin d'obtenir une vue d'ensemble de la situation dans l'UE, il a décidé de procéder à une enquête auprès de toutes les autorités fiscales de l'Union. En tant que partie prenante du groupe restreint en question, nous leur avons adressé un questionnaire en novembre 2016. L'année de référence de l'enquête était 2015. Celle-ci couvrait à la fois les régimes UE et non-UE du système MOSS ainsi que les ventes à distance de biens intra-UE et extra-UE. Vingt États membres y ont pris part.

2. La seconde phase a été consacrée aux travaux d'audit sur le terrain dans les États membres sélectionnés. Nous avons accordé une attention particulière à la conception et à la mise en œuvre des systèmes d'immatriculation et de contrôle des commerçants, ainsi que des cadres de gestion des risques en matière de TVA et de droits de douane.

Nous avons adressé un questionnaire d'enquête aux États membres sélectionnés. Il portait sur la question de savoir si les mesures de contrôle mises en place par les États membres permettaient une perception complète de la TVA et des droits de douane dans le domaine du commerce électronique. Sur place, nous avons discuté des réponses apportées au questionnaire avec les experts des administrations fiscale et douanière en ce qui concerne le système MOSS, la coopération administrative, les audits et contrôles portant sur ce dernier et sur le régime de la vente à distance, ainsi que les importations pour lesquelles des prestataires de services postaux ou express demandaient l'exonération applicable aux envois de faible valeur.

Nous avons sélectionné et examiné:

i) les 29 problèmes liés au système MOSS, causés ou subis par les États membres visités;

ii) un échantillon aléatoire de 10 messages d'erreur techniques (MET) envoyés et de 10 MET reçus;

iii) un échantillon aléatoire de 10 enregistrements dans le système MOSS;

iv) un échantillon aléatoire de 10 déclarations de TVA dans le système MOSS et de 10 corrections apportées à des déclarations de TVA;

v) un échantillon aléatoire de 10 paiements MOSS reçus en tant qu'État membre d'identification et de 10 paiements reçus en tant qu'État membre de consommation;

vi) un échantillon aléatoire de 10 radiations et de 10 exclusions du système MOSS;

vii) un échantillon aléatoire de 10 demandes d'informations envoyées et de 10 autres reçues;

viii) un échantillon aléatoire de 10 informations spontanées envoyées et de 10 autres reçues;

ix) un échantillon aléatoire de 5 audits réalisés en tant qu'État membre d'identification et de 5 autres en tant qu'État membre de consommation;

x) l'ensemble de la population des contrôles multilatéraux effectués et l'ensemble de la population des signalements échangés via le domaine d'activité d'Eurofisc n° 5 et concernant les États membres visités;

xi) un échantillon fondé sur les risques et composé de 30 importations faisant l'objet d'une demande d'exonération au titre d'envois de faible valeur (15 émanant d'opérateurs postaux et 15 provenant de prestataires de services de messagerie).

Sur la base de ces populations et de ces échantillons, nous avons vérifié si les autorités fiscales et douanières des États membres: i) utilisent les dispositifs de coopération administrative pour compenser l'absence de compétence de l'État membre de consommation dans le(s) pays où le fournisseur est enregistré ou identifié, ii) collectent et exploitent les informations sur les éventuels paiements insuffisants, iii) effectuent correctement les contrôles relatifs au fournisseur et iv) disposent de contrôles efficaces pour prévenir et détecter les recours abusifs, dans le cas de biens importés de pays tiers, au régime d'allègement pour les envois de faible valeur. Nous avons analysé et examiné les résultats des échantillons présélectionnés à l'aide d'une liste de vérification.

Nous avons accordé une attention particulière aux systèmes et aux contrôles, et avons notamment réalisé un test, dans l'environnement de simulation des systèmes de dédouanement électronique, concernant les contrôles de crédibilité effectués sur les

envois de faible valeur. Nous nous sommes également rendus dans trois bureaux de poste pour observer les contrôles douaniers dans la pratique.

Annexe III – Résultats des échantillons des opérations liées au système MOSS

Dans chaque État membre visité, nous avons examiné les incidents MOSS dont le pays en question était la cause (22 cas en tout) ou la victime (sept cas en tout).

Nous avons également sélectionné de manière aléatoire et examiné, par État membre, 90 opérations MOSS ventilées comme suit:

a) un échantillon de 10 messages d'erreur techniques (MET) envoyés;

b) un échantillon de 10 MET reçus;

c) un échantillon de 10 enregistrements dans le système MOSS (cinq pour le régime non-UE et cinq pour le régime UE);

d) un échantillon de 10 déclarations de TVA du système MOSS (cinq pour le régime non-UE et cinq pour le régime UE);

e) un échantillon de 10 corrections apportées à des déclarations de TVA (cinq pour le régime non-UE et cinq pour le régime UE);

f) un échantillon de 10 paiements reçus en tant qu'État membre d'identification;

g) un échantillon de 10 paiements reçus en tant qu'État membre de consommation;

h) un échantillon de 10 radiations du système MOSS (cinq pour le régime non-UE et cinq pour le régime UE);

i) un échantillon de 10 exclusions du système MOSS (cinq pour le régime UE et cinq pour le régime non-UE).

Le ***tableau 4*** présente de manière synthétique les résultats des échantillons dans les différents États membres visités, au moyen d'une analyse ROV[72].

[72] ROV signifie «rouge, orange, vert».

Tableau 4 – vue d'ensemble de résultats des échantillons par État membre visité

État membre	Irlande		Suède		Pays-Bas		Autriche		Allemagne	
Échantillon	Régime non-UE	Régime UE	Régime non-UE	Régime UE	Régime non-UE	Régime UE	Régime non-UE	Régime UE	Régime non-UE	Régime UE
Date	20.11.2017		20.11.2017		20.11.2017		20.11.2017		20.11.2017	
Incidents MOSS causés par l'État membre	9/10		0		4/4		0		6/8	
Incidents MOSS subis par l'État membre	0		4/4		0		1/1		1/2	
Dates	Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.1.2017 au 30.6.2018		Du 1.1.2017 au 30.6.2018	
MET envoyés	2/10		1/10		0		0		0	
MET reçus	10/10		0		4/10		0		0	
Dates	Du 1.1.2015 au 31.3.2018		31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		31.5.2018		30.6.2018	
Enregistrements	2/5	3/5	3/5	4/5	5/5	1/5	5/5	1/5	2/5	0
Dates	Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.7.2017 au 30.6.2018	
Déclarations	1/5	3/5	0	1/5	0	0	0	0	1/5	0
Dates	Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 30.6.2018	
Corrections	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dates	Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.4.2017 au 31.3.2018		Du 1.4.2017 au 30.6.2018	
Paiements Etat membre d'identification	2/10		0		3/10		0		0	
Paiements Etat membre de consommation	1/10		1/10		10/10		1/10		0	
Dates	Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.5.2018		Du 1.1.2015 au 30.6.2018	
Radiations	0	1/5	0	1/5	1/5	0	0	0	0	0
Dates	Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.3.2018		Du 1.1.2015 au 31.5.2018		Du 1.1.2015 au 30.6.2018	
Exclusions	5/5	3/5	1/5	1/5	0	0	0	0	0	0

Légende
- Aucune anomalie
- Jusqu'à 20 % d'anomalies
- Plus de 20 % d'anomalies

Source: Cour des comptes européenne.

Acronymes, sigles et abréviations

AC: coopération administrative

B2C: de l'entreprise au consommateur

CDU: code des douanes de l'Union

CRF: critères en matière de risque financier

DG BUDGET: direction générale du budget de la Commission européenne

DG TAXUD: direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission européenne

HMRC: administration fiscale britannique (*Her Majesty's Revenue & Customs*)

IP: protocole Internet

ISC: institution supérieure de contrôle

ITSM: *Information technology service management* (gestion des services informatiques)

MET: message d'erreur technique

MOSS: système du mini-guichet unique (*Mini One Stop Shop*)

OCDE: Organisation de coopération et de développement économiques

OEA: opérateur(s) économique(s) agréé(s)

OLAF: Office européen de lutte antifraude

OMD: Organisation mondiale des douanes

OSS: guichet unique (*One-Stop Shop*)

P2P: de particulier à particulier

PME: petites et moyennes entreprises

RNB: revenu national brut

TVA: taxe sur la valeur ajoutée

UE: Union européenne

Glossaire

Assistance administrative mutuelle: toute mesure prise par une administration douanière pour le compte d'une autre administration douanière ou en collaboration avec celle-ci, en vue de l'application correcte de la législation douanière et de la prévention, de la recherche et de la répression des infractions douanières.

Contrôles multilatéraux: contrôles coordonnés, effectués par deux États membres au moins, des obligations fiscales d'un ou de plusieurs commerçants liés, si les pays en question jugent que de tels contrôles sont plus efficaces que des contrôles effectués par un seul d'entre eux.

Coopération administrative: échange d'informations entre les États membres, dans le cadre duquel les autorités fiscales de ceux-ci doivent se prêter mutuellement assistance et collaborer avec la Commission conformément aux dispositions du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 en vue d'assurer la bonne application de la TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services, l'acquisition intra-UE de biens et l'importation de biens. Les échanges d'informations entre États membres couvrent toutes les informations qui peuvent conduire à l'établissement correct de la TVA, y compris dans les cas spécifiques.

Eurofisc: réseau décentralisé de fonctionnaires des administrations fiscales et douanières des États membres. Ces agents procèdent à des échanges rapides, ainsi qu'au traitement et à l'analyse conjoints, d'informations ciblées sur des entreprises et des opérations potentiellement frauduleuses.

Fiscalis: programme d'action de l'UE visant à financer les initiatives prises par les administrations fiscales pour améliorer le fonctionnement des systèmes d'imposition sur le marché intérieur par la communication et l'échange d'informations, les contrôles multilatéraux, les séminaires et les groupes de projet, les visites de travail, les formations et les autres activités similaires nécessaires pour réaliser les objectifs du programme.

Gestion des risques: détection systématique d'un risque, y compris au moyen de contrôles inopinés, et mise en œuvre de toutes les mesures nécessaires pour limiter l'exposition à ce risque.

Numéro d'identification TVA: numéro individuel attribué à tout assujetti qui a l'intention de fournir des biens ou des services ou d'acquérir des biens à des fins commerciales. Chaque numéro est précédé de deux lettres permettant l'identification de l'État membre qui l'a attribué.

Opérateur défaillant: commerçant immatriculé à la TVA, qui, avec une intention peut-être frauduleuse, se porte acquéreur de biens ou de services ou simule de le faire, sans s'acquitter de la TVA, et qui les vend en facturant la TVA, sans toutefois la reverser à l'administration fiscale de l'État membre concerné.

Régime de la vente à distance: système d'imposition des livraisons B2C intra-UE de biens. Dans ce régime, jusqu'à un certain montant de vente (il est en général de 35 000 euros, mais atteint 100 000 euros dans certains États membres), le commerçant applique le taux de TVA de l'État membre où il est enregistré. Au-delà de ce plafond, le commerçant doit être immatriculé à la TVA dans l'État membre de destination et appliquer le taux de TVA qui y est en vigueur.

Régime douanier 42: régime auquel recourt un importateur, en vertu de l'article 143, paragraphe 1, point d), de la directive 2006/112/CE, pour obtenir une exonération de la TVA lorsque les biens importés sont destinés à être transportés dans un autre État membre. La TVA est due dans l'État membre de destination.

Système du mini-guichet unique (MOSS): système de facilitation des échanges commerciaux, qui procède d'une base volontaire et permet à une personne (entreprise) assujettie, établie ou non dans l'UE et fournissant des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que des services par voie électronique à des personnes non assujetties, établies dans un État membre où elle n'est pas implantée, de facturer la TVA due sur ces services et de la déclarer via un portail Internet dans l'État membre de son immatriculation à la TVA.

VIES (*VAT Information Exchange System*): système d'échange d'informations sur la TVA, sous la forme d'un réseau électronique transmettant des informations à la fois sur les numéros d'identification TVA valides des entreprises immatriculées dans les États membres et sur les livraisons et prestations intra-UE exonérées. Les administrations fiscales nationales sont chargées d'alimenter le réseau avec ces deux types d'informations.

RÉPONSES DE LA COMMISSION AU RAPPORT SPÉCIAL DE LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

«COMMERCE ÉLECTRONIQUE: LA PERCEPTION DE LA TVA ET DES DROITS DE DOUANE RESTE PROBLÉMATIQUE À BIEN DES ÉGARDS»

SYNTHÈSE

VII.

c) La Commission tient à souligner que la mise en œuvre de ces dispositifs est du ressort des États membres.

f) La Commission tient à rappeler que l'application des mesures de perception de la TVA relève de la compétence nationale.

VIII.
En ce qui concerne les recommandations adressées à la Commission:

a) La Commission **accepte** la recommandation dans la mesure où elle est compétente à cet effet.

b) La Commission **accepte** la recommandation. La manière dont les États membres traitent les envois de faible valeur (y compris l'utilisation abusive des franchises) fera partie des questions examinées au cours du processus de mise en place du programme de contrôle des ressources propres traditionnelles pour 2020.

c) La Commission **n'accepte pas** la recommandation étant donné que les faiblesses du régime de vente à distance ont été corrigées et que la Commission n'a pas accès aux informations concernant le mini-guichet unique. Voir la réponse au point 96.

d) La Commission **accepte** la recommandation. L'assistance sera fournie sur demande.

e) La Commission **accepte** la recommandation. Elle est toujours disposée à étudier des méthodes de perception différentes et réalistes qui lui sont présentées et les analysera sous l'angle de leur valeur ajoutée dans la lutte contre la fraude à la TVA, en tenant dûment compte de leur faisabilité.

En ce qui concerne les autres recommandations, la Commission note qu'elles s'adressent toutes trois aux États membres.

INTRODUCTION

20. La proposition COM(2018)812/2 et 812/3 de la Commission dotera les États membres de meilleurs outils pour contrôler les opérateurs du commerce électronique à travers l'utilisation des données de paiement.

21. À partir du 1er janvier 2021, le seuil d'exonération de la TVA sera supprimé.

OBSERVATIONS

31. La Commission a déjà proposé le paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique, des mesures visant à renforcer la coopération entre les administrations fiscales et les prestataires de

services de paiement, ainsi que des mesures visant à renforcer la coopération administrative entre, premièrement, les administrations fiscales des États membres, deuxièmement, les autorités douanières et fiscales, et, enfin, Eurofisc, l'OLAF et Europol.

37. La Commission réfléchit à de possibles approches innovantes pour améliorer les échanges d'informations avec les pays tiers, y compris dans le domaine du commerce électronique. C'est ainsi qu'une révision de l'accord de coopération et d'assistance administrative mutuelle en matière douanière conclu entre l'UE et la Chine en 2004 est envisagée dans le contexte du cadre stratégique de coopération douanière entre l'UE et la Chine. Il convient d'examiner si cette révision pourrait fournir l'occasion d'adapter l'accord aux défis du commerce électronique.

89. Il incombe en premier lieu aux OEA de surveiller régulièrement leurs systèmes et procédures de contrôle interne et de veiller à ce que les critères et conditions applicables aux OEA soient remplis. Les systèmes de contrôle interne sont un élément clé d'une surveillance efficace par les OEA.

Parmi les meilleures pratiques de contrôle interne recommandées (conformément lignes directrices de l'UE concernant les OEA) qui sont susceptibles d'être mises en œuvre, il y a notamment la nomination d'une personne responsable des procédures et contrôles internes de l'entreprise, y compris de la surveillance et du contrôle de la gestion et des formalités douanières.

En outre, conformément à l'article 23, paragraphe 5, et à l'article 38, paragraphe 1, du CDU, les autorités douanières sont tenues de vérifier les conditions et les critères à remplir par l'OEA. La surveillance par l'autorité douanière doit s'effectuer de manière continue, mais se fait également en fonction des informations fournies par l'OEA. Lorsque l'OEA notifie aux autorités douanières que des irrégularités ont été constatées, l'autorité vérifie ces informations et ouvre une enquête qui peut conduire au réexamen, à la suspension et/ou à la révocation de l'autorisation.

90. Tout opérateur ayant le statut d'OEA doit satisfaire à l'ensemble des critères et conditions applicables aux OEA. Cela inclut notamment l'obligation de veiller à ce que tous les éléments figurant dans les déclarations en douane soient corrects. Lorsque les conditions et critères ne sont plus remplis, les autorités douanières suspendent ou révoquent le statut d'OEA.

Les autorités douanières compétentes sont invitées à intensifier leurs activités de surveillance et à prendre les mesures appropriées pour remédier aux irrégularités en procédant aux réexamens, suspensions et/ou révocations nécessaires.

91. Voir la réponse de la Commission aux points 89 et 90 sur la surveillance et les contrôles internes.

96. Certaines des faiblesses du mini-guichet unique ont été corrigées à la suite de l'adoption des simplifications de ce dispositif, entrées en vigueur le 1er janvier 2019. La législation relative à la TVA sur le commerce électronique récemment adoptée remédie aux faiblesses du régime de vente à distance; les plafonds nationaux seront supprimés et remplacés par un plafond européen de seulement 10 000 euros à partir de 2021.

98. Les vérifications des RPT sur les envois de faible valeur (y compris l'utilisation abusive des franchises) constituent un domaine de contrôle prioritaire pour l'avenir. Compte tenu des fraudes constatées en ce qui concerne l'évaluation des textiles et des chaussures, la Commission a accordé la priorité à ce domaine en 2018 et 2019, dans tous les États membres. En 2017, la priorité a été donnée au contournement des droits antidumping sur les panneaux solaires. En 2015 et 2016, la priorité était la fiabilité de la comptabilité des RPT.

122. Ce plafond garantit la proportionnalité pour les micro-entreprises, qui sont actuellement exonérées de la TVA dans la plupart des États membres et qui, en vertu des règles actuelles,

deviendront redevables de la TVA à compter du premier téléchargement de leurs services par un consommateur dans un autre État membre. Pour remédier à cette disproportion, tout en respectant autant que possible le principe d'imposition au lieu de destination, ce plafond transfrontière de 10 000 euros applicable dans l'UE a été jugé proportionné et équilibré.

136. Il revient aux autorités nationales d'assurer l'application des mesures de perception de la TVA.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

Recommandation n° 1 — Renforcer le recours aux dispositifs de coopération administrative

En ce qui concerne les recommandations adressées à la Commission:

a) La Commission **accepte** la recommandation dans la mesure où elle est compétente à cet effet.

b) La Commission **accepte** la recommandation étant donné qu'elle va commencer à proposer des modifications des formulaires électroniques. La Commission fait observer que ces trois recommandations sont adressées aux États membres.

En ce qui concerne les autres recommandations, la Commission note qu'elles s'adressent toutes trois aux États membres.

Recommandation n° 2 — Accroître l'efficacité des contrôles

En ce qui concerne les recommandations adressées à la Commission:

a) La Commission **accepte** la recommandation. La manière dont les États membres traitent les envois de faible valeur (y compris l'utilisation abusive des franchises) fera partie des questions examinées au cours du processus de mise en place du programme de contrôle des ressources propres traditionnelles pour 2020.

b) La Commission **n'accepte pas** la recommandation étant donné que les faiblesses du régime de vente à distance ont été corrigées et que la Commission n'a pas accès aux informations concernant le mini-guichet unique. Voir la réponse au point 96.

c) La Commission **accepte** la recommandation.

d) La Commission **accepte** cette recommandation et l'inclura dans ses activités de surveillance.

Toutes les autorisations d'opérateur économique agréé (OEA) de l'UE accordées avant l'entrée en vigueur du code des douanes de l'Union (CDU) auraient dû être réexaminées par les autorités douanières nationales pour le 1er mai 2019 au plus tard, en raison des modifications apportées au CDU (conformément à l'article 15, paragraphe 1, de l'AD CDU). Le critère de conformité fait partie de cet exercice de réexamen.

La Commission a commencé à préparer le contrôle des procédures de surveillance des OEA dans les États membres, conformément à l'article 23, paragraphe 5, du CDU. La vérification du critère de conformité des OEA, y compris du respect des règles d'exonération pour les envois de faible valeur, sera l'un des aspects contrôlés dans ce contexte.

En ce qui concerne les autres recommandations, la Commission **note que ces deux** recommandations s'adressent aux États membres.

Recommandation n° 3 — Améliorer l'application des mesures de perception

En ce qui concerne les recommandations adressées à la Commission:

a) La Commission **accepte** la recommandation. L'assistance sera fournie sur demande.

b) La Commission accepte la recommandation. La correction des discordances dans les paiements entre États membres ainsi que le traitement de la TVA retenue constituent un travail continu pour la Commission. Elle vérifie actuellement les années 2015 à 2018, qui deviennent disponibles dans le contexte de la ressource propre fondée sur la TVA.

c) La Commission **accepte** la recommandation. Elle organise des activités avec les États membres afin de donner suite à son rapport sur la directive 2010/24/UE, publié en décembre 2017, en vue du recouvrement de toutes les taxes.

En ce qui concerne l'autre recommandation, la Commission note que celle-ci s'adresse aux États membres.

Recommandation n° 4 — Accroître l'efficacité du cadre réglementaire

En ce qui concerne les recommandations adressées à la Commission:

a) La Commission **accepte** la recommandation. Elle est toujours disposée à étudier des méthodes de perception différentes et réalistes qui lui sont présentées et les analysera sous l'angle de leur valeur ajoutée dans la lutte contre la fraude à la TVA, en tenant dûment compte de leur faisabilité.
b) La Commission **accepte** la recommandation.
c) La Commission **accepte** la recommandation. Comme l'a reconnu et constaté la Cour des comptes (voir le point 126), les États membres appliquent de manière uniforme la définition de la «valeur intrinsèque» figurant dans le compendium sur la mise en œuvre du règlement n° 1186/2009 du Conseil relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières.
En outre, des discussions sont en cours entre la Commission et les États membres sur une définition juridiquement contraignante de la notion de «valeur intrinsèque».

En ce qui concerne l'autre recommandation, la Commission note que celle-ci s'adresse aux États membres.

Équipe d'audit

Les rapports spéciaux de la Cour présentent les résultats de ses audits relatifs aux politiques et programmes de l'UE ou à des questions de gestion concernant des domaines budgétaires spécifiques. La Cour sélectionne et conçoit ces activités d'audit de manière à maximiser leur incidence en tenant compte des risques pour la performance ou la conformité, du niveau des recettes ou des dépenses concernées, des évolutions escomptées ainsi que de l'importance politique et de l'intérêt du public.

Le présent audit de la performance a été réalisé par la Chambre IV (Réglementation des marchés et économie concurrentielle), présidée par M. Neven Mates, Membre de la Cour. L'audit a été effectué sous la responsabilité de Mme Ildikó Gáll-Pelcz, Membre de la Cour, assistée de: M. Zoltán Lovas, chef de cabinet, et Mme Claudia Kinga Bara, attachée de cabinet; M. Paul Stafford, manager principal; M. Carlos Soler Ruiz, chef de mission, ainsi que Mme Maria Echanove, M. Josef Edelmann, M. Benny Fransen, M. Dan Danielescu, Mme Christine Becker et Mme Eni Kabashi, auditeurs. Mme Evy Fiers a fourni une assistance linguistique.

De gauche à droite: Benny Fransen, Dan Danielescu, Paul Stafford, Ildikó Gáll-Pelcz, Josef Edelmann, Carlos Soler Ruiz, Zoltán Lovas

Étape	Date
Adoption du plan d'enquête/début de l'audit	20.3.2018
Envoi officiel du projet de rapport à la Commission (ou à toute autre entité auditée)	27.3.2019
Adoption du rapport définitif après la procédure contradictoire	11.6.2019
Réception des réponses officielles de la Commission (ou de toute autre entité auditée) dans toutes les langues	3.7.2019

PDF ISBN 978-92-847-2255-6 doi:10.2865/82846 QJ-AB-19-009-FR-N
HTML ISBN 978-92-847-2225-9 doi:10.2865/45529 QJ-AB-19-009-FR-Q

L'Union européenne encourage le commerce électronique afin de permettre aux entreprises et aux consommateurs d'acheter et de vendre à l'international via Internet comme ils le font sur leurs marchés locaux. Les États membres sont responsables de la perception de la TVA et des droits de douane dus sur les opérations transfrontalières de commerce électronique. Si nous avons réalisé cet audit, c'est parce que toute défaillance dans la perception de la TVA et des droits de douane a une incidence sur les budgets des États membres et sur celui de l'UE, étant donné que les pays doivent compenser le manque à gagner proportionnellement à leur revenu national brut. Nos auditeurs ont examiné si la Commission européenne a mis en place un cadre réglementaire et de contrôle rigoureux en matière de perception de la TVA et des droits de douane sur le commerce électronique, et si les mesures de contrôle adoptées par les États membres contribuaient à garantir la perception complète de cette taxe et de ces droits. Nous avons constaté qu'à l'heure actuelle et malgré des avancées récentes, l'UE ne traite pas les problèmes de façon adéquate, mais qu'elle a remédié à certaines faiblesses observées dans le «paquet relatif à la TVA sur le commerce électronique».
Nous formulons un certain nombre de recommandations qui permettraient à la Commission européenne et aux États membres de mieux répondre aux enjeux relevés et de mettre en place un cadre réglementaire et de contrôle rigoureux.

COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

Office des publications

COUR DES COMPTES EUROPÉENNE
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBOURG

Tél. +352 4398-1

Contact: eca.europa.eu/fr/Pages/ContactForm.aspx
Site web: eca.europa.eu
Twitter: @EUAuditors

© Union européenne, 2019.
Reproduction autorisée, moyennant mention de la source.

Toute utilisation ou reproduction de photos ou d'autres éléments non protégés par le droit d'auteur de l'Union européenne nécessite l'autorisation expresse du titulaire du droit d'auteur.