

02.3

Commerce électronique sur les biens, douane et TVA : aspects déclaratifs et de contrôle, guichets uniques

**Renaud ROQUEBERT**

Avocat associé (TVA et fiscalité internationale), LightHouse LHLF

**Stanislas ROQUEBERT**

Avocat associé (Douanes et commerce international), LightHouse LHLF

**Nour ZOURGUI**

Juriste, LightHouse LHLF

La montée du commerce en ligne a modifié la dynamique des importations européennes, entraînant un afflux important de petits envois expédiés depuis des pays tiers (V. § 3). Ce phénomène met en tension les cadres douaniers et TVA traditionnels et renforce le rôle central des plateformes dans la structuration des chaînes logistiques (V. § 4), dans un contexte marqué par la fragmentation des flux et la sophistication croissante des pratiques de fraude (V. § 5). La réforme européenne de 2021 a apporté une première réponse, en unifiant les règles de taxation des ventes à distance et en instaurant les guichets uniques OSS et IOSS (V. § 9), tandis que les travaux européens en cours prévoient la suppression prochaine du seuil douanier de 150 € et un renforcement de la responsabilisation des plateformes.

Le paquet sur la TVA à l'ère numérique (dit « ViDA », pour *VAT in the Digital Age*) approfondit cette mutation en étendant et en sécurisant les régimes de guichet unique (V. § 18) et en refondant les modalités de contrôle sur une logique de traçabilité intégrale et de rapprochement automatisé des données TVA et douanières (V. § 27). Cette évolution implique pour les opérateurs une exigence accrue de cohérence entre déclarations douanières et déclarations TVA, notamment pour les flux de faible valeur (V. § 37), et s'inscrit dans une perspective de numérisation complète de la fiscalité du commerce électronique, appuyée sur une coopération administrative renforcée et l'unification progressive des systèmes d'information européens (V. § 38).

Introduction

1. L'essor du commerce électronique (*e-commerce*) a profondément modifié l'entrée de marchandises dans l'Union européenne et mis en évidence les limites des cadres douaniers et TVA traditionnels. L'explosion des envois de faible valeur, souvent issus de plateformes situées hors de l'UE, a entraîné une pression inédite sur les systèmes déclaratifs et les capacités de contrôle. Le « paquet TVA sur le commerce électronique »¹, appliqué depuis le 1^{er} juillet 2021, a constitué une première réponse en refondant les règles applicables aux ventes à distance et aux importations de faible valeur, et en introduisant les guichets uniques OSS (*One-Stop-Shop*) et IOSS (*Import-One-Stop-Shop*). Il a permis de simplifier les obligations déclaratives et de mieux encadrer le rôle des plateformes. Cette réforme s'inscrit désormais dans un mouvement plus large avec le paquet sur la TVA à l'ère numérique dit « ViDA » (pour *VAT in the Digital Age*), qui vise à numériser la gestion de la TVA, renforcer les responsabilités des plateformes et améliorer la traçabilité des flux à des fins de contrôle².

La massification des envois illustre l'ampleur des enjeux : en 2024, 4,6 Mds de colis de moins de 150 € ont été acheminés vers l'UE dont 91 % en provenance de Chine. La France, à elle seule, en a reçu près de 800 millions, sur un total annuel d'environ 1,5 Mds de colis liés au commerce électronique - leur volume ayant doublé entre 2023 et 2024 selon les autorités nationales³. Ce phénomène, appuyé sur l'exemption de *minimis* de 150 €, structure une économie d'importation à bas coût et complexifie les missions de surveillance. Dans ce contexte, comprendre l'articulation entre TVA et douane, les obligations déclaratives, et le rôle des plateformes est devenu essentiel.

Afin d'appréhender les transformations majeures du

1 Le paquet TVA sur le commerce électronique est constitué des trois textes européens suivants : Dir. (UE) 2017/2455, 5 déc. 2017 modifiant Dir. 2006/112/CE et Dir. 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de TVA applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens. - Dir. (UE) 2019/1995, 21 nov. 2019 modifiant Dir. 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens. - Règl. (UE) 2019/2026, 21 nov. 2019 modifiant Règl. (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les livraisons de biens ou les prestations de services facilitées par des interfaces électroniques et les régimes particuliers applicables aux assujettis qui fournissent des services à des personnes non assujetties et effectuent des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens. Ces textes ont été transposés en droit interne par l'article 147 de la loi de finances pour 2020 (L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 147) et l'article 51 de la loi de finances pour 2021 (L. n° 2020-1721, 29 déc. 2020 de finances pour 2021, art. 51 : Dr. fisc. 2022, n° 6, comm. 109).

2 Ce paquet est composé des trois textes européens suivants, entrés en vigueur le 14 avril 2025 : la directive (UE) 2025/516 du Conseil du 11 mars 2025 modifiant la directive 2006/112/CE (directive TVA) en ce qui concerne les règles en matière de TVA adaptées à l'ère numérique, le règlement (UE) n° 2025/517 du Conseil du 11 mars 2025 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne les modalités de coopération administrative en matière de TVA nécessaires à l'ère numérique, et le règlement d'exécution (UE) n° 2025/518 du Conseil du 11 mars 2025 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les exigences en matière d'information applicables à certains régimes de TVA.

3 MINEFI, Dossier de presse « Régulation et sécurité du e-commerce », 29 avr. 2025.

commerce électronique de biens et leurs conséquences fiscales et douanières, l'analyse suivante s'organise en trois volets principaux : d'abord, les enjeux liés à l'évolution des flux internationaux et aux risques associés (I), ensuite, le cadre juridique révisé par la réforme de 2021 et la mise en place des régimes particuliers de guichets uniques (II), enfin, les effets du « paquet ViDA » sur la fiscalité, le contrôle, la coopération douanière et la numérisation des procédures (III à VI).

I. Enjeux clés de l'évolution des flux internationaux

2. Dans ce contexte de recomposition rapide des échanges et d'intensification des flux liés au commerce électronique, plusieurs dynamiques structurantes méritent d'être distinguées afin d'en comprendre pleinement les implications : la massification des envois de faible valeur en provenance de pays tiers (A), la montée en puissance des plateformes dans l'organisation des chaînes de valeur (B), la fragmentation logistique croissante (C) et enfin, l'émergence de techniques de fraude toujours plus sophistiquées (D).

A. Un volume croissant d'envois de faible valeur depuis les pays tiers

3. Le premier trait caractéristique du commerce électronique contemporain tient à la massification des envois de faible valeur provenant de pays tiers, en particulier d'Asie. L'abaissement des coûts d'expédition, la généralisation des services de livraison accélérée et la capacité des plateformes à agréger des vendeurs individuels ont conduit à une fragmentation des flux physiques : des millions de micro-colis traversent quotidiennement les frontières de l'UE. Or ces flux fragmentés présentent plusieurs particularités problématiques :

- ils sont très hétérogènes quant à la qualité des données déclaratives accompagnant les marchandises ;
- leur faible valeur déclarée complique la détection des anomalies ;
- leur volume massif et la rapidité « expresse » de ce type de fret excèdent parfois les capacités opérationnelles des douanes à procéder à des vérifications physiques ou documentaires proportionnées.

Cette configuration a longtemps favorisé la sous-déclaration de valeur, la qualification erronée des marchandises ou des pratiques d'expédition visant à contourner les seuils de taxation ou d'immatriculation. Le remplacement, en 2021, de l'exemption de TVA pour les biens de faible valeur par le régime IOSS a été conçu pour répondre à ce phénomène, mais les risques persistent, notamment lorsque les vendeurs hors UE restent hors du champ de l'IOSS.

B. La montée en puissance des plateformes comme acteurs centraux des chaînes de valeur

4. Le deuxième élément structurant est la centralité croissante des plateformes et places de marché (*marketplaces*). Celles-ci ne se limitent plus à un rôle d'intermédiation technique, elles influencent :

- la détermination de la valeur ;
- la présentation des offres ;
- le choix des transporteurs ;
- la gestion des entrepôts ;
- voire la détermination des prix ou des conditions de livraison.

C. Fragmentation des chaînes logistiques et complexification des acteurs

5. Le commerce électronique s'est accompagné d'une fragmentation des chaînes logistiques, caractérisée par la multiplication des modèles hybrides :

- livraison directe (*drop-shipping*) depuis des plateformes ou via des prestataires indépendants ;
- entrepôts délocalisés ;
- centres logistiques (*hubs*) mutualisés.

6. Cette fragmentation produit plusieurs effets juridiques problématiques :

- dissociation entre le vendeur, le stock et le flux physique : le vendeur peut être situé hors UE, le stock dans un État membre, et la livraison effectuée depuis un autre point d'expédition, ce qui complique l'identification de l'opération imposable et le lieu d'imposition ;

- multiplication des opérateurs responsables : transporteurs, déclarants en douane, prestataires logistiques, plateformes, vendeurs indépendants - autant d'acteurs dont les obligations peuvent se superposer ou s'ignorer ;

- difficulté de contrôle : les chaînes logistiques multilocalisées et la mobilité des stocks réduisent la capacité des douanes à exercer un contrôle physique efficace, d'où la nécessité d'un contrôle fondé sur la donnée, renforcé par le paquet ViDA.

D. Une sophistication des techniques de fraude

7. Enfin, les évolutions du commerce électronique ont favorisé l'émergence de techniques de fraude de plus en plus sophistiquées, combinant exploitation des failles déclaratives, manipulation des données logistiques, contournement des seuils et opacité des circuits commerciaux. Les principales pratiques observées incluent :

- sous-déclaration de la valeur pour éviter la TVA à l'importation ou bénéficiaire indûment de régimes simplifiés ;
- déclarations incomplètes ou erronées (nature des marchandises, origines, poids), facilitée par l'automatisation des systèmes de génération de données par les vendeurs et intermédiaires ;
- fraude à la plateforme, lorsque des vendeurs utilisent des

comptes éphémères ou contournent les obligations de publication d'informations légales ;

- fraude « structurelle » par exploitation de la fragmentation logistique, avec éclatement artificiel des expéditions afin de rester sous les seuils de contrôle ou de taxation.

Rappelons enfin qu'en dessous du seuil douanier de 150 €, il n'y a pas de droits de douane ce qui peut induire certains opérateurs peu scrupuleux à limiter volontairement la valeur en douane déclarée.

II. Cadre juridique antérieur au paquet ViDA : la réforme de 2021

8. Avant d'examiner les évolutions impulsées par le « paquet ViDA », il convient de revenir sur le cadre instauré par la réforme européenne de 2021, qui constitue depuis l'ossature du régime applicable au commerce électronique. Ce dispositif s'articule autour de deux axes principaux : d'une part, la refonte des règles d'imposition applicables aux ventes à distance, qu'elles soient intracommunautaires ou non (A), d'autre part, la création et la structuration des régimes particuliers de « guichet unique » (B).

A. Règles d'imposition des ventes à distance

1° Une logique unifiée de la taxation des ventes à distance dans l'UE

9. La réforme des ventes à distance intracommunautaires repose désormais sur une logique unifiée de taxation dans l'État membre de consommation. En transposant la directive (UE) 2017/2455, l'article 258 A du CGI a supprimé l'ancien système de seuils nationaux et consacré l'application de la TVA du pays d'arrivée dès lors qu'un bien est expédié vers un consommateur situé dans un autre État membre. Cette logique s'applique également aux opérateurs établis hors UE lorsque les biens sont prépositionnés dans un État membre avant leur livraison : seul le dernier lieu de stockage dans l'UE est déterminant. Ce principe connaît toutefois une atténuation limitée par un régime dérogatoire destiné aux micro-opérateurs : lorsqu'un assujetti établi dans un seul État membre n'excède pas 10 000 € de chiffre d'affaires annuel cumulé pour ses VAD-IC (ventes à distance intra-communautaires) et certains services électroniques B2C, la taxation demeure celle de l'État membre d'origine⁴.

Si cette règle constitue une survivance de l'ancien système, son impact pratique est restreint, d'autant que les opérateurs peuvent opter pour l'application de la TVA du pays de consommation et recourir au guichet unique.

⁴ Dir. (UE) 2017/2455, 5 déc. 2017 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de TVA pour les prestations de services et les ventes à distance de biens, JOUE L 348, 29 déc. 2017, p. 7, art. 1^{er}, 1).

2° La refonte des règles d'imposition des ventes à distance de biens importés : vers une intégration douanière-fiscale renforcée

10. La réforme de 2021 s'est accompagnée d'une réécriture profonde du régime applicable aux ventes à distance de biens importés (VAD-BI). L'objectif était double :

- mettre fin à la franchise de TVA sur les petits envois, devenue l'un des principaux vecteurs de fraude ; et
- assurer une articulation claire entre la taxe due à l'importation et la taxe due lors de la livraison intracommunautaire.

Désormais, toute importation est en principe taxable, même pour les envois de faible valeur. La TVA est exigible soit à l'importation, soit au moment de la livraison lorsque l'opérateur utilise le régime IOSS. La suppression de la franchise de 22 € a pour effet d'aligner les règles applicables aux flux extracommunautaires sur celles des flux intra-UE, en évitant la concurrence déloyale entre biens soumis aux procédures douanières et biens circulant librement dans le marché intérieur.

Sur le plan douanier, l'article 23 du règlement (CE) n° 1186/2009 prévoyait un seuil de *de minimis* de 150 € permettant de déclarer les petits colis via des procédures simplifiées, mais surtout d'être exonéré de droits de douane en dessous de ce seuil. La réforme en cours, confirmée par la proposition de règlement du Conseil du 17 mai 2023 (COM 2023/259 final), prévoit la suppression de ce seuil et l'instauration d'un traitement tarifaire simplifié (et donc des droits de douane) avec cinq catégories de taxation allant de 0 à 17 % et des frais de traitement pour compenser les coûts administratifs liés aux flux massifs.

Ce projet vise également à responsabiliser les plateformes : celles-ci auraient la charge de l'acquiescement des droits de douane et assumeraient la responsabilité des produits vendus sur le marché européen.

Cette orientation est confirmée par le Conseil de l'UE dans un communiqué du 13 novembre 2025 : le seuil de 150 € sera supprimé dès 2026, avec une mise en œuvre complète du dispositif prévue à l'horizon 2028 via le *EU Customs Data Hub*. Concrètement, une phase transitoire sera mise en place dès 2026 afin de répondre à l'urgence et garantir l'équité concurrentielle sur le marché européen. En France, l'article 22 du projet de loi de finances pour 2026 propose l'instauration d'une taxe forfaitaire de 2 € applicable aux importations sur « la partie française du territoire douanier européen » (!) de colis d'une valeur inférieure à 150 €. Si l'exposé des motifs présente cette mesure comme temporaire dans l'attente d'une solution européenne durable, la possibilité opérationnelle d'introduire cette taxe aux seules importations sur le territoire français apparaît difficile. Le risque de fragmentation réglementaire et de *dumping* intra-UE sur les importations de petits colis ne peut être exclu si chaque État membre venait à appliquer sa propre taxe forfaitaire en l'absence de coordination européenne.

B. Les régimes particuliers de « guichet unique » : une architecture centralisée au service de la fiscalité du commerce électronique

11. La réforme européenne du commerce électronique a consacré le recours à des régimes particuliers de « guichet unique » destinés à centraliser les obligations déclaratives et de paiement de la TVA due dans plusieurs États membres. En substituant à la multiplicité des immatriculations nationales un point d'entrée unique, ces mécanismes - OSS UE, OSS non UE et IOSS - constituent désormais un levier essentiel de sécurisation pour les opérateurs et pour l'administration. Leur maîtrise est devenue indispensable à toute analyse du traitement TVA du commerce transfrontière des biens et services.

1° Une centralisation déclarative et une spécialisation des régimes

12. Les régimes particuliers de guichet unique ont pour finalité de permettre à l'assujetti de satisfaire à l'ensemble de ses obligations liées à certaines opérations B2C transfrontalières via un État membre d'identification unique. Les déclarations y sont centralisées, même si la TVA demeure due dans l'État membre de consommation, ce qui garantit la redistribution automatique des recettes entre administrations fiscales.

Chacun des trois guichets possède un champ matériel propre, sans possibilité de recoupement : une opération ne relève que d'un seul régime et, réciproquement, l'assujetti doit appliquer intégralement le régime pour l'ensemble des opérations couvertes par celui-ci.

Cette spécialisation n'interdit pas le cumul : un même opérateur peut mobiliser successivement l'OSS UE, l'OSS non UE et l'IOSS, selon la nature de ses flux. L'utilisation d'un guichet dans un État membre exclut en revanche le recours au régime équivalent dans un autre État, ce qui consacre l'unicité du lieu déclaratif. Par ailleurs, les collectivités d'outre-mer sont assimilées à des territoires tiers, ce qui écarte les opérations territorialisées outre-mer du champ des guichets, tout en permettant aux opérateurs établis outre-mer d'y accéder dans les conditions applicables aux entreprises non-UE.

Enfin, la pérennité de l'inscription dépend du respect des obligations déclaratives : une non-conformité systématique - caractérisée notamment par des rappels répétés de dépôt ou de paiement - conduit à l'exclusion du régime, exclusion étendue à tous les guichets uniques de l'UE pendant deux ans.

2° Le régime OSS UE : un outil central de gestion des VAD-IC et prestations B2C dans l'UE

13. Le guichet OSS UE s'adresse aux assujettis établis dans l'UE qui réalisent des prestations de services B2C imposables dans un autre État membre, ainsi qu'aux opérateurs effectuant des ventes à distance intracommunautaires de biens (VAD-IC). Il vise également les plateformes facilitant certaines livraisons domestiques réalisées pour le compte de vendeurs non établis. Lorsque l'assujetti dispose de son siège dans un

État membre, celui-ci constitue obligatoirement son État membre d'identification. L'opérateur n'utilise alors qu'un seul numéro d'identification TVA, attribué spécifiquement pour les opérations relevant du régime.

Sur le plan déclaratif, l'OSS UE impose le dépôt d'une déclaration trimestrielle, ventilée par État de consommation et par taux de TVA. Le paiement est centralisé auprès d'un comptable unique (en France, la DDFiP de l'Oise). Les ajustements demeurent possibles dans un délai de trois ans.

L'option pour ce régime emporte renonciation aux mécanismes susceptibles d'entraîner une territorialité divergente, notamment le régime des petits opérateurs ; elle n'exclut cependant pas le recours au régime de la marge bénéficiaire pour les biens d'occasion, sous réserve de pouvoir distinguer les opérations concernées. Enfin, l'assujetti doit tenir un registre exhaustif, conservé dix ans, transmissible à toute demande des États membres de consommation.

3° Le régime OSS non UE : un point d'entrée unique pour les prestataires de service établis hors UE

14. Le régime OSS non UE est destiné aux prestataires non établis dans l'UE qui fournissent des services B2C imposables dans l'UE. Ceux-ci peuvent choisir librement leur État membre d'identification, même lorsqu'ils disposent par ailleurs d'un numéro de TVA pour d'autres opérations dans un État membre donné. Les modalités déclaratives et comptables sont identiques à celles de l'OSS UE :

- déclaration trimestrielle ;
- ventilation par État de consommation ;
- tenue d'un registre ;
- règles de facturation fondées sur l'État membre d'identification.

Le recours à un représentant fiscal n'est requis que dans certaines hypothèses, en particulier lorsque l'État tiers d'établissement n'a pas conclu d'accord d'assistance au recouvrement.

4° Le régime IOSS : la pierre angulaire de la fiscalité des ventes à distance de biens importés

15. Avec l'essor massif du commerce électronique extra-UE, le régime IOSS constitue un instrument essentiel pour la taxation des ventes à distance de biens importés (VAD-BI) d'une valeur intrinsèque inférieure ou égale à 150 €. Il permet à l'opérateur de déclarer la TVA due dans l'État membre de consommation, la TVA devenant exigible au moment de la livraison, c'est-à-dire à la date d'acceptation du paiement par l'acheteur, tout en bénéficiant lors de l'importation d'une exonération de TVA dès lors que le numéro IOSS est communiqué à la douane. Le régime est accessible aux assujettis établis dans l'UE, aux opérateurs non-UE représentés par un intermédiaire IOSS établi dans l'UE, ainsi qu'aux entreprises de pays tiers ayant conclu un accord d'assistance mutuelle au recouvrement avec l'Union européenne (à ce jour, seulement

la Norvège⁵). L'intermédiaire IOSS, dont les responsabilités se rapprochent de celles d'un représentant fiscal, peut être exclu pendant deux ans en cas de non-conformité récurrente. Le fonctionnement repose sur une déclaration mensuelle, ventilée par États de consommation, et sur la tenue d'un registre détaillé conservé dix ans.

5° Le régime particulier de déclaration de la TVA à l'importation hors IOSS

16. Lorsque l'IOSS n'est pas utilisé, un régime spécifique permet à la personne qui présente les marchandises en douane (souvent un opérateur postal ou expressiste) de déclarer et acquitter la TVA pour le compte du destinataire. Ce mécanisme - applicable aux envois d'une valeur inférieure ou égale à 150 € hors produits soumis à accises - ne modifie pas le redevable légal, qui demeure le destinataire. La taxe est déclarée mensuellement et suppose la tenue d'un registre conservé dix ans.

III. Impacts du paquet VIDA sur les régimes particuliers de guichets uniques

17. Dans la continuité de la réforme du commerce électronique applicable depuis le 1^{er} juillet 2021, le paquet VIDA revoit en profondeur les régimes de guichet unique. En cherchant à harmoniser les règles d'exigibilité, à sécuriser les obligations déclaratives, à élargir le champ des opérations couvertes et à ajuster les modalités de remboursement de TVA, le législateur européen améliore la cohérence et le fonctionnement du système. Prévues pour s'appliquer entre 2027 et 2028, cette évolution modifiera la manière dont les opérateurs - qu'ils soient établis ou non dans l'UE - utiliseront les régimes OSS UE, OSS non UE et IOSS.

A. Une clarification normative du régime des corrections déclaratives

18. Le paquet VIDA sécurise les modalités d'amendement des déclarations OSS et IOSS. Désormais, lorsque la déclaration est encore dans son délai de transmission, les corrections devront être intégrées dans la déclaration initiale, levée d'ambiguïté bienvenue par rapport à la rédaction antérieure, qui ne prévoyait explicitement que les corrections postérieures. Une fois la date limite dépassée, les rectifications devront être portées dans une déclaration ultérieure, dans un délai de trois ans suivant la date à laquelle la déclaration initiale

5 L'Union européenne a renforcé sa coopération fiscale avec la Suisse en signant le 20 octobre 2025 un protocole visant à élargir l'échange automatique d'informations financières et à faciliter le recouvrement de la TVA, conformément aux normes européennes et internationales récentes. Au jour de la rédaction de cette analyse, ce protocole n'a pas été ratifié comme étant un accord d'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales au sens de la réglementation fiscale.

aurait dû être déposée⁶. Cette disposition, applicable au 1^{er} juillet 2028⁷, uniformisera les pratiques et accroîtra la sécurité juridique des assujettis.

B. Un renforcement substantiel des obligations d'information dans les registres OSS et IOSS

19. Le règlement d'exécution compris dans le paquet ViDA⁸ complète l'article 63 quater du règlement d'exécution 282/2011 afin d'augmenter la cohérence des informations conservées par les assujettis utilisant les guichets uniques. Seront désormais exigées, à compter du 1^{er} juillet 2028 :

- la référence précise de la disposition d'exonération applicable lorsqu'une opération bénéficie d'un droit à déduction ;
- pour les opérations relevant du schéma d'achat-revente de l'article 14 bis de la directive TVA, les coordonnées complètes du fournisseur sous-jacent (nom, adresse postale, adresse électronique ou site) ainsi que, lorsqu'elles existent, son numéro d'identification TVA, son numéro fiscal national et son numéro de compte bancaire ou virtuel.

Ce renforcement documentaire vise à faciliter les contrôles et à garantir la traçabilité des opérations facilitées par des interfaces électroniques.

C. Les nouveautés affectant le guichet OSS non UE

20. Le paquet ViDA clarifie d'abord le champ matériel du guichet OSS non UE : toutes les prestations de services B2C territorialement situées dans l'UE seront désormais couvertes, indépendamment du lieu d'établissement du preneur⁹. Cette clarification conforte la doctrine française, qui ne subordonnait déjà pas l'utilisation du régime à l'établissement du preneur dans l'UE.

En matière de remboursement de la TVA, une évolution majeure intervient¹⁰ : la suppression de l'interdiction faite aux États membres d'exiger la désignation d'un représentant fiscal pour l'obtention du remboursement « 13^e directive ». Les opérateurs extra-UE pourront donc, à compter du 1^{er} janvier 2027, se voir imposer une telle désignation selon les législations nationales, ce qui marque un recul notable en termes d'harmonisation par rapport au régime antérieur.

6 Dir. TVA, art. 365, al. 2, et 3, 369 octies, 5 et 369 unvicies, 2 modifiés.

7 Dir. (UE) 2025/516, 11 mars 2025, préc., art. 6, 3.

8 Règl. d'exécution (UE) 2025/518, 11 mars 2025 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les exigences en matière d'information applicables à certains régimes de TVA.

9 Dir. TVA, art. 359 modifié.

10 Dir. TVA, art. 368 modifié.

D. L'élargissement significatif du champ de l'OSS UE

21. Le paquet ViDA transforme profondément l'OSS UE en le faisant évoluer d'un guichet ciblé à un véritable guichet généraliste des opérations transfrontalières B2C et quasi-transfrontalières.

1° Opérations désormais exclues du régime

22. La directive ViDA précise que les assujettis effectuant exclusivement des opérations exonérées ne donnant pas lieu à déduction ne pourront plus adhérer au régime OSS UE (Dir. TVA, art. 369 ter modifié). À l'inverse, les opérations exonérées avec droit à déduction, y compris à taux nul, devront désormais être déclarées dans le guichet, ce qui constitue une rupture par rapport à la doctrine antérieure.

2° Extension à de nouvelles catégories de livraisons et prestations

23. Entre 2027 et 2028, plusieurs opérations seront intégrées dans le champ de l'OSS UE :

- les livraisons de gaz, d'électricité, de chaleur ou de froid, considérées temporairement comme des VAD-IC dès 2027, puis intégrées pleinement au régime élargi à compter de 2028 ;
- les livraisons de biens montés ou installés ;
- les livraisons à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un train ;
- les livraisons domestiques non facilitées par une interface, dès lors que le vendeur n'est pas établi dans l'État membre d'imposition ;
- les régularisations ou livraisons à soi-même liées aux transferts de biens propres¹¹.

L'assujetti non établi dans l'UE pourra donc, pour un grand nombre de situations, déclarer via un guichet unique des opérations jusque-là exclues du système.

3° Réorganisation des notions d'État membre d'identification et de consommation

24. Pour tenir compte de l'élargissement du périmètre, la directive ViDA redéfinit les règles de détermination de l'État membre d'identification pour les assujettis non établis dans l'UE : l'État membre d'identification sera celui où la livraison domestique, la livraison de gaz/électricité/chaleur, ou la livraison à bord est réputée avoir lieu¹². Les règles de détermination de l'État membre de consommation sont également harmonisées afin de s'adapter à ces nouvelles catégories de livraisons.

11 Dir. TVA, art. 369 bis bis nouveau.

12 Dir. TVA, art. 369 bis modifié.

4^e Vers un État membre d'identification unique OSS UE / guichet « transfert de biens propres »

25. La directive ViDA impose, lorsqu'un assujetti recourt simultanément à l'OSS UE et au nouveau régime de transfert de biens propres (applicable à compter de 2028), un État membre d'identification unique. Tout changement d'identification pour l'un entraîne automatiquement un changement pour l'autre.

E. Les évolutions touchant le régime IOSS

26. Deux types d'aménagements sont à relever :

> à compter du 1^{er} janvier 2027 :

- les assujettis relevant de la franchise en base seront expressément exclus de l'IOSS ;

- le régime de remboursement « 13^e directive » sera étendu aux assujettis établis hors UE utilisant l'IOSS, sans condition de réciprocité, sous réserve pour les États membres d'exiger la désignation d'un représentant fiscal ;

- pour les opérateurs établis dans l'UE, la directive 2008/9 leur permettra désormais d'obtenir un remboursement, même lorsqu'ils effectuent des opérations imposables via l'IOSS dans l'État membre concerné ;

> à compter du 1^{er} juillet 2028, les informations à fournir lors de l'inscription à l'IOSS seront complétées par l'indication du statut d'assujetti réputé fournisseur au titre de l'article 14 bis (VAD-BI), renforçant la transparence du système.

IV. Contrôle et coopération fiscalodouanière à l'ère du paquet ViDA : enjeux et pratiques

27. La directive ViDA ne se limite pas à modifier la structure déclarative des opérations de commerce électronique ou à étendre les guichets uniques. Elle transforme également en profondeur les pratiques de contrôle et la coopération entre administrations fiscales et douanières, mettant au cœur de la conformité fiscale un principe fondamental : la fiabilité et la traçabilité de la donnée. Cette mutation s'inscrit dans une logique où la numérisation, la responsabilisation des plateformes et l'intégration des informations douanières constituent désormais les piliers du contrôle. Alors que le commerce électronique transfrontalier continue sa croissance rapide, cette mutation s'impose pour garantir une perception efficace de la TVA et prévenir la fraude sur les flux de biens de faible valeur, jusqu'ici difficilement contrôlables.

A. L'évolution du contrôle fiscal dans le commerce électronique

28. Historiquement, le contrôle de la TVA sur le commerce électronique reposait sur des mécanismes relativement traditionnels :

- vérifications ponctuelles des registres comptables et fiscaux ;

- rapprochements limités entre ventes et déclarations ; et

- lorsque nécessaire, inspections sur place.

Les administrations étaient ainsi contraintes de cibler des flux spécifiques, souvent après la constatation de divergences ou de signaux de risque. La réforme de 2021 et la mise en œuvre du paquet ViDA ont radicalement transformé ce paradigme : le contrôle devient continu, systématique et basé sur les données. Les administrations disposent désormais d'un accès quasi exhaustif à :

- l'ensemble des flux déclarés via OSS et IOSS ;

- les informations centralisées par les plateformes électroniques, réputées collectrices de TVA ;

- les données issues des formalités douanières simplifiées, notamment les déclarations H7 pour les envois de faible valeur et le système ICS2 pour le contrôle des importations.

Cette convergence permet un rapprochement automatisé des informations fiscales et douanières, rendant possible la détection précoce d'anomalies, qu'il s'agisse de divergences sur la valeur des biens, sur le classement tarifaire ou sur la localisation du consommateur final. La nature même du contrôle change : il n'est plus réactif, mais proactif, ciblé et prédictif, grâce à l'exploitation des données massives et à l'utilisation d'algorithmes de détection de risque.

B. La place centrale des plateformes et la responsabilisation des vendeurs tiers

29. La mise en œuvre du paquet ViDA confirme la place centrale des plateformes électroniques dans le dispositif de collecte et de contrôle de la TVA. Les plateformes agissent désormais comme des « fournisseurs présumés » (*deemed suppliers* en anglais), assumant la responsabilité de la perception et de la déclaration de la TVA pour certaines ventes. Cette extension de responsabilité transforme non seulement leur rôle commercial, mais également leur rôle dans la chaîne de contrôle : elles deviennent des interfaces privilégiées de l'administration fiscale, tenues de fournir des données exhaustives et fiables.

Dans cet esprit, le projet de réforme du code des douanes de l'Union (CDU) consacre un basculement vers une responsabilisation accrue des plateformes. Ces opérateurs seraient appelés à jouer un rôle pivot comparable à celui qu'ils assument déjà en matière de TVA : collecter les droits de douane dus sur les ventes réalisées via leurs interfaces. Les vendeurs tiers, quant à eux, bien que situés parfois hors de l'UE, voient leur responsabilité indirectement accrue : leurs informations doivent être exactes et cohérentes pour que la plateforme puisse respecter ses obligations.

Tout manquement peut entraîner des conséquences fiscales directes, et les administrations peuvent remonter jusqu'au vendeur à partir des données fournies par la plateforme.

Cette approche renverse la logique traditionnelle : le contrôle ne se limite plus à l'administration fiscale seule, mais devient un processus collaboratif, où l'opérateur privé contribue activement à la conformité de ses opérations.

C. Une coopération renforcée entre administrations fiscales et douanières

30. L'une des innovations majeures de ViDA est l'articulation renforcée entre TVA et douane. Les administrations peuvent désormais rapprocher automatiquement les données de déclaration TVA et les informations douanières, ce qui permet de détecter :

- les incohérences sur les numéros IOSS utilisés ;
- les divergences entre valeurs déclarées en douane et TVA collectée ;
- les anomalies de classification tarifaire et d'origine.

Cette convergence est particulièrement cruciale pour les biens de faible valeur, qui représentent une part croissante du commerce électronique. Dans le passé, ces flux échappaient souvent aux contrôles en raison du volume et de la complexité logistique. Le paquet ViDA permet désormais de cibler efficacement ces opérations, limitant les pertes de TVA et réduisant les risques de fraude.

D. Les mécanismes d'échange et d'assistance mutuelle entre États membres

31. La directive s'inscrit également dans un cadre de coopération européenne renforcée, allant au-delà du simple échange de données. Les administrations peuvent :

- échanger automatiquement des informations sur les opérateurs et les transactions suspectes ;
- coordonner des contrôles ciblés sur certains flux ou plateformes ;
- établir des stratégies communes pour les ventes transfrontalières à risque élevé.

Cette coopération permet de réduire les coûts de contrôle pour chaque État membre et de limiter les risques de double imposition ou de non-perception de TVA. Elle repose sur une harmonisation des pratiques et des critères de détection du risque, tout en laissant aux administrations la possibilité d'adapter localement les contrôles en fonction des spécificités nationales. Cette coopération administrative s'inscrit dans le mouvement initié d'un point de vue pénal avec la création du Parquet européen, opérationnel depuis 2021 et compétent pour enquêter/poursuivre certaines infractions douanières et fiscales portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE.

E. Techniques de contrôle et pratiques opérationnelles

1° L'importance des indicateurs de risque automatisés

32. Les administrations européennes utilisent désormais des indicateurs de risque sophistiqués, intégrant :

- la valeur des envois et le volume des transactions ;
- la fréquence des ventes par plateforme ou vendeur ;
- la cohérence entre déclarations douanières et déclarations OSS/IOSS ;

- l'historique de conformité du vendeur ou de la plateforme. Ces indicateurs permettent de prioriser les contrôles et de concentrer les ressources sur les opérations présentant le plus fort risque de non-conformité.

2° L'audit numérique et la traçabilité complète

33. Grâce à la numérisation et à l'intégration des données, les administrations peuvent désormais effectuer des audits entièrement dématérialisés. Chaque transaction peut être reconstituée de bout en bout, depuis la commande initiale jusqu'à la livraison et la déclaration TVA. Les écarts sont détectés rapidement, et les anomalies peuvent être analysées sans inspection physique systématique. Cette traçabilité est un élément clé du paquet ViDA : elle permet non seulement de sécuriser la perception de la TVA, mais également de créer un effet dissuasif sur les fraudes potentielles, grâce à la visibilité accrue des flux.

3° Les limites et défis du contrôle numérique

- 34.** Malgré ces progrès, plusieurs défis persistent :
- la qualité des données transmises par certains vendeurs tiers peut rester insuffisante ;
 - les systèmes d'information des administrations et des opérateurs ne sont pas toujours entièrement interopérables ;
 - les flux de très faible valeur continuent de poser des difficultés pour un contrôle exhaustif.

Ces limites montrent que, même dans un environnement très numérisé, le contrôle fiscal et douanier nécessite une supervision humaine et des mécanismes de correction.

F. Conséquences pratiques pour les opérateurs

35. Pour les plateformes et les opérateurs économiques, le paquet ViDA implique une réorganisation interne profonde :

- mise en place de systèmes d'information capables de gérer simultanément plusieurs régimes (OSS, IOSS, déclarations nationales et douanières) ;

- création de procédures internes robustes pour vérifier la cohérence et la fiabilité des données ;
- documentation et conservation des informations sur des périodes conformes aux exigences TVA et douanières ;
- intégration d'alertes et de contrôles automatiques pour identifier les anomalies avant le contrôle fiscal externe.

La conformité devient donc un processus continu et intégré, où la prévention des anomalies est aussi importante que la correction après contrôle.

G. Nouveaux instruments de contrôle du commerce électronique : directive ViDA et règlement (UE) 2025/517

36. La directive ViDA et son règlement d'application (UE) 2025/517 rénovent profondément le contrôle des opérations

de commerce électronique au sein de l'UE. Ils visent à fournir aux administrations fiscales des informations exhaustives, standardisées et quasi instantanées sur les transactions transfrontalières et à renforcer la coopération entre États membres pour lutter contre la fraude à la TVA, en particulier sur les plateformes numériques et dans les flux de biens importés. Dès le 14 avril 2025, le règlement impose aux États membres d'enrichir les données collectées dans le cadre du régime IOSS, notamment la valeur totale des biens importés par numéro IOSS et par État membre de consommation. Cette mesure facilite le rapprochement des données douanières, des déclarations IOSS et des flux de paiements, permettant de détecter sous-facturation, fractionnement d'envois ou utilisation abusive de numéros IOSS.

À partir du 1^{er} juillet 2028, la directive instaure un régime OSS spécifique pour les transferts internes de stocks, avec obligation pour l'administration de l'État d'identification de communiquer aux autres États membres les informations relatives aux assujettis et à leurs mouvements de biens. Ce dispositif permet un contrôle croisé automatisé entre registres, déclarations OSS, mouvements physiques et déclarations nationales de TVA.

Par ailleurs, les plateformes numériques sont soumises à un renforcement de leurs obligations de tenue et de transmission de registres, garantissant la disponibilité rapide et harmonisée de données essentielles au contrôle des ventes et services fournis à des non-assujettis.

Enfin, l'entrée en vigueur du VIES central en 2030 constitue un des éléments centraux de ce dispositif. Cette base centralisée, alimentée automatiquement par les systèmes nationaux, permettra aux administrations :

- d'effectuer des recoupements instantanés ;
- des analyses automatisées ; et
- la détection de schémas frauduleux.

L'ensemble de ces mesures traduit la transformation de la nature même du contrôle fiscal et douanier dans le commerce électronique, qui passe d'un contrôle déclaratif périodique à un contrôle continu, basé sur les données et coopératif, intégrant fiscalité et douane, renforçant ainsi significativement la lutte contre la fraude à la TVA dans l'économie numérique.

La responsabilisation des plateformes, la convergence des flux TVA et douaniers, et la coopération européenne sont autant d'éléments qui renforcent l'efficacité et la prévisibilité du contrôle, tout en réduisant les coûts pour les opérateurs conformes.

V. Articulation entre TVA à l'importation et dédouanement : points de vigilance

37. La mise en œuvre du paquet ViDA va profondément transformer le traitement de la TVA à l'importation dans le commerce électronique. Si la directive et ses règlements d'application ont été conçus pour simplifier les obligations des opérateurs, ils introduisent également de nouvelles

responsabilités et des points de vigilance précis, qui exigent une compréhension fine des interactions entre le régime douanier et le régime TVA.

Historiquement, le traitement de la TVA à l'importation était largement confié aux procédures douanières classiques. Les opérateurs devaient s'assurer que la valeur des biens déclarée en douane correspondait à la base taxable de la TVA, que le classement tarifaire était exact, et que les exonérations éventuelles étaient correctement appliquées. Avec le paquet ViDA, cette logique se trouve à la fois simplifiée et complexifiée : simplifiée car certaines formalités sont désormais centralisées via les guichets uniques OSS et IOSS, mais complexifiée car les administrations disposent d'une visibilité accrue sur chaque transaction et peuvent rapprocher automatiquement les données TVA et douane, ce qui oblige à assurer la concordance entre les flux douaniers et les flux TVA.

La simplification la plus notable concerne la possibilité pour les opérateurs de déclarer et payer la TVA sur les biens importés via des régimes uniques. Le guichet IOSS, par exemple, permet aux vendeurs non établis dans l'UE de déclarer la TVA due sur des biens importés de faible valeur (moins de 150 €) en un point unique, plutôt que de s'acquitter de la TVA auprès de chaque État membre de destination. En pratique, cette mesure allège considérablement les démarches pour les e-commerçants et réduit les frictions douanières, tout en offrant aux administrations une traçabilité complète des flux de petite valeur.

Pour autant, cette simplification ne doit pas masquer les obligations supplémentaires qui s'imposent désormais aux opérateurs et aux représentants en douane. La déclaration H7, utilisée pour les envois express ou postaux, demeure obligatoire pour les biens expédiés par voie rapide, et le respect strict de ses informations est crucial pour assurer la concordance entre les flux douaniers et les flux TVA. En effet, les administrations disposent d'outils automatisés capables de rapprocher la valeur déclarée en douane, la quantité de biens et leur classification avec les informations collectées via le guichet unique. Toute divergence peut déclencher des contrôles ciblés et, dans les cas extrêmes, des redressements ou pénalités.

La sécurisation de la chaîne déclarative devient ainsi un impératif pour les e-commerçants. Cela implique la mise en place de procédures internes rigoureuses, capables de garantir que les informations transmises à la fois à la douane et aux guichets uniques sont cohérentes et complètes. La documentation exhaustive de chaque transaction, le suivi systématique des flux logistiques et la traçabilité de bout en bout deviennent des éléments essentiels de conformité. Les entreprises doivent intégrer ces exigences dans leurs systèmes d'information et former leurs équipes pour réduire les risques d'erreur. Par ailleurs, la conformité ne se limite pas à l'exactitude des données transmises. Elle suppose également la préparation d'audits et de contrôles, qu'ils soient internes ou externes, et la capacité à démontrer la concordance entre TVA collectée et TVA déclarée.

Dans ce contexte, les représentants en douane jouent un rôle stratégique, en veillant à ce que les déclarations soient correctes et que les procédures internes respectent les obligations européennes et nationales.

VI. Perspectives : vers une fiscalité douanière et TVA totalement numérisée

38. L'évolution vers une TVA et une fiscalité douanière gérées de manière pleinement numérisée constitue le prolongement logique du paquet ViDA et des réformes antérieures. Si la directive marque une étape majeure, elle n'épuise pas les débats et les chantiers en cours. Les perspectives ouvertes par ces réformes concernent autant le calendrier de déploiement que l'architecture future des guichets uniques, la montée en puissance de la facturation électronique et le lien avec les flux intracommunautaires.

Le déploiement progressif du paquet ViDA repose sur des mesures transitoires soigneusement calibrées. Certains États membres ont adopté des étapes intermédiaires pour intégrer les nouvelles obligations, permettant aux opérateurs de s'adapter progressivement aux régimes OSS et IOSS. Ces phases transitoires sont également l'occasion de tester les systèmes informatiques, de former les administrations et les opérateurs et de vérifier l'interopérabilité des plateformes de déclaration. Elles révèlent toutefois que la numérisation complète reste un objectif à moyen terme et que des ajustements réglementaires sont encore nécessaires pour harmoniser la perception de la TVA sur les importations et les flux intracommunautaires.

Parallèlement, la montée en puissance de la facturation électronique et des transmissions de données transforme la gestion de la TVA. La capacité à générer des flux de données standardisés, à centraliser les informations et à permettre un contrôle automatisé réduit les coûts administratifs pour les administrations et les entreprises. Elle ouvre la voie à

une fiscalité plus transparente et réactive, où les écarts sont détectés rapidement et les corrections peuvent être apportées en temps quasi réel.

39. Les guichets uniques, au cœur de cette transformation, jouent un rôle ambivalent :

- à la fois outils de simplification pour les opérateurs ;
- et leviers de contrôle pour les administrations.

L'avenir de ces régimes dépendra de leur capacité à équilibrer ces deux fonctions. Des extensions possibles des régimes OSS et IOSS, notamment vers des biens de valeur supérieure ou vers des flux intracommunautaires, pourraient renforcer la simplification mais imposer en parallèle des exigences accrues en matière de conformité et de traçabilité. L'harmonisation douanière et fiscale reste un chantier central. La numérisation permet d'envisager une standardisation des procédures, des échanges d'information et des contrôles, mais elle exige également un alignement des définitions, des seuils et des pratiques entre États membres. Cette harmonisation conditionne la fiabilité des guichets uniques et la cohérence du contrôle fiscal européen sur les flux massifiés de commerce électronique.

Enfin, pour les opérateurs économiques, les défis principaux restent la fiabilisation des données, l'adaptation des systèmes d'information et la mise en place de processus internes robustes. La conformité ne peut plus être envisagée comme un simple exercice de déclaration : elle suppose une intégration complète des flux commerciaux, douaniers et fiscaux, avec une documentation systématique et une anticipation des contrôles automatisés.

R. ROQUEBERT, S. ROQUEBERT et N. ZOURGUI ■