



La modernisation de la réglementation européenne en matière de TVA

Edoardo Traversa*

Professeur à l'Université Catholique de Louvain, Avocat au Barreau de Bruxelles (Of Counsel, Liedekerke)

Charline Marcelle*

Chercheuse, Tax Institute, Université de Liège

(* Les observations contenues dans cet article appartiennent à leur auteur et n'engagent pas d'autres organismes ou personnes)

Depuis 2016, la Commission européenne a entamé un processus de modernisation du système commun de la TVA, dans le double objectif de faciliter les échanges entre Etats membres et de le rendre plus résistant à la fraude. Ces finalités peuvent dans certains cas s'opposer, ce qui explique parfois l'apparente contradiction entre les mesures proposées.

Le 7 avril 2016, la Commission européenne a présenté son plan d'action¹, nouvelle étape dans la création d'un espace TVA unique. Il y est fait état de l'inadéquation persistante et progressive du régime TVA actuel à une époque caractérisée par un développement soutenu de l'économie digitale, la mondialisation et la mobilité. Les mesures envisagées par la Commission visent donc la réalisation d'un marché TVA moderne et intégré par le biais de trois axes principaux : l'amélioration de l'environnement TVA pour les entreprises de commerce en ligne et des PME au moyen, notamment, d'une exploitation efficiente des technologies numériques, la révision de la politique des taux réduits et une plus grande effectivité dans la perception de la TVA.

Une première concrétisation de ce plan d'action est constituée par le paquet « Marché unique numérique TVA » du 1^{er} décembre 2016. La Commission propose d'étendre à la vente de tous biens et services en ligne le mécanisme du guichet unique (actuellement applicable aux seuls services électroniques), de prévoir des règles simplifiées pour les start-up et les petites entreprises actives dans le commerce transfrontière, de supprimer l'exemption des petits envois en provenance d'hors UE et d'aligner la taxation des livres et

journaux électroniques sur les imprimés, en permettant aux Etats membres d'étendre le bénéfice du taux réduit².

Le présent article fait le point sur ces propositions.

I. MESURES VISANT À L'AMÉLIORATION DE L'ENVIRONNEMENT TVA DES ENTREPRISES DE COMMERCE EN LIGNE ET DES PME

L'action envisagée par la Commission en matière de commerce transfrontière s'est justifiée par un triple constat. Tout d'abord, la charge administrative résultant de la complexité des obligations TVA et les coûts de mise en conformité qu'elle entraîne nécessairement constituent un obstacle substantiel, parfois dirimant, au commerce transfrontalier, particulièrement pour les PME. En effet, il ressort d'une étude menée par la Commission que les coûts du respect des obligations TVA pour les entreprises européennes s'élèvent en moyenne à 8.000 euros par an et par Etat membre d'activité.

Ensuite, l'exonération de TVA applicable aux biens importés d'une valeur négligeable (entre 10 et 22 euros suivant les Etats membres) est constitutive d'une situation de désavantage concurrentiel appréciable des entreprises (aussi bien en ligne que traditionnelles) établies au sein de l'Union par rapport aux fournisseurs provenant de pays tiers.

¹. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA – Vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix, Bruxelles, 7 avril 2017, COM(2016) 148.

². Voir les propositions du 1^{er} décembre 2016 de directive 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), de règlement d'exécution (COM(2016) 756) et de modification du règlement 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude (COM(2016) 755), ainsi que la proposition de directive modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques (COM(2016) 758).

Cette situation cause enfin également un préjudice financier considérable pour les Etats membres estimé à 5 milliard d'euros par an de pertes de recettes fiscales.

La résolution prise de supprimer ces obstacles au commerce numérique s'est concrétisée, le 1er décembre 2016, par l'adoption de deux propositions³ visant la simplification et l'optimisation de la réglementation TVA pour les acteurs du e-commerce au moyen de mesures qui devraient être implémentées au cours d'une période s'étendant de 2018 et 2021.

Ainsi, celles-ci prévoient l'introduction, dès 2018, d'une mesure de simplification pour les petites entreprises et les microentreprises autorisant ces dernières à appliquer les règles TVA de leur pays d'origine à leurs prestations transfrontalières de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que de services fournis par voie électronique à destination de personnes non assujetties dès lors que la valeur totale de ce type de prestations ne dépasse pas, pour l'année civile en cours, ou n'ait pas dépassé, au cours de l'année civile précédente, un montant de 10.000 euros⁴.

Par ailleurs, il a été décidé d'alléger l'obligation imposée à ces mêmes prestataires de recueillir deux éléments de preuve non contradictoires du lieu d'établissement du preneur, eu égard à la disparité constatée entre leur volume d'affaire et le coût des solutions technologiques permettant de rencontrer aisément cette exigence. Un seul élément sera jugé suffisant pour autant que la valeur annuelle totale de ces prestations ne dépasse pas 100.000 euros.

Toujours dans une perspective de limitation des coûts et de simplification, les prestataires de services électroniques pourront appliquer les règles de facturation de leur pays d'établissement ou d'identification et le délai de conservation des registres visés aux articles 369 et 369 duodecies sera, non plus de dix ans mais fixé par l'Etat membre d'identification de l'assujetti.

Enfin, les assujettis non établis dans l'Union mais enregistrés aux fins de la TVA dans un Etat membre seront éligibles à revendiquer l'application du régime non-Union, leur permettant ainsi de bénéficier des simplifications proposées par le mini-guichet unique.

La seconde vague de nouveautés/modifications interviendra en 2021 avec, comme mesure essentielle, l'extension du système du mini-guichet unique (mini one-stop-shop ou « MOSS ») aux ventes à distance de biens, à tous les services à des preneurs non-assujettis ainsi qu'aux importations de biens dont la valeur intrinsèque ne dépasse pas 150 euros.

S'agissant du régime des ventes à distance, cette modification induit la suppression des seuils aujourd'hui inhérents au fonctionnement du régime et partant, de l'obligation de facturation initialement introduite en vue de permettre un contrôle de ces seuils.

En raison de la simplification notoire apportée à la perception de la TVA par le guichet unique, l'exonération de TVA pour l'importation de petits envois ne se justifiera plus selon la Commission et sera dès lors supprimée, rétablissant ainsi une libre concurrence entre les fournisseurs établis au sein de l'Union et ceux provenant de pays tiers.

Qui plus est, la possibilité d'appliquer les règles de facturations de son pays d'origine sera étendue aux ventes à distance et aux autres services à des non-assujettis.

Les modifications susmentionnées devraient entraîner, corrélativement, une modification du règlement n° 904/2010 sur la coopération administrative afin d'étendre le champ d'application des règles y contenues concernant la fourniture d'informations et le virement de fonds entre l'Etat membre d'identification et les Etats membres de consommation⁵. Il est notamment prévu que toute demande et enquête visant les entreprises européennes qui déclarent la TVA via le portail MOSS sera assuré par le pays où les entreprises sont établies. Pour compenser les coûts de perception de la TVA et

³. Propositions du 1er décembre 2016 de directive 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), de règlement d'exécution du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (COM(2016) 756).

⁴. En 2021, ce seuil devrait s'étendre aux ventes à distance de biens.

⁵. Proposition du 1er décembre 2016 de Règlement 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.

de contrôle supportée par l'Etat membre d'identification, celui-ci recevra, chaque année, de la part de l'Etat membre de consommation, une indemnité administrative de 5 % du montant qu'il perçoit pour le compte de cet Etat membre.

II. MESURES VISANT À CONCÉDER UNE AUTONOMIE ACCRUE AUX ETATS MEMBRES S'AGISSANT DES TAUX DE TVA RÉDUITS

La volonté, à court ou à long terme, d'adopter comme régime TVA définitif le principe de l'imposition de la TVA dans l'Etat membre d'origine a nécessairement conduit à l'établissement de règles strictes en matière de taux afin, notamment, de neutraliser toute velléité de délocalisation des entreprises vers des Etats membres bénéficiant de taux réduits plus importants ou présentant un champ d'application plus large.

Ainsi, la législation européenne impose un taux minimal de 15 % ainsi qu'une liste limitative de biens et de services pouvant bénéficier de taux réduits ne pouvant être inférieurs à 5 % avec la possibilité, pour certains Etats membres, de continuer moyennant dérogation expresse, à appliquer des taux de TVA inférieurs au taux minimal actuel (taux super-réduits) y compris la possibilité d'exonération avec droit à déduction de la TVA acquittée en amont (taux dits « zéro »).

Il apparaît toutefois que, depuis plusieurs années, le régime TVA tend à s'inscrire dans un système fondé sur le principe de destination, moins sensible à la concurrence entre Etats (qui n'ont plus d'intérêt fiscal à attirer des entreprises d'autres Etats membres). et permettant ainsi une plus grande diversité des taux. Davantage que la suppression de l'obstacle susvisé, la nécessité d'une plus grande rapidité dans l'adaptation de la législation relative aux taux, à l'image de la vitesse caractérisant les avancées technologiques et appelée, précisément, par l'inadéquation criante de la législation actuelle avec, notamment, le développement du numérique, plaide en faveur d'une plus grande liberté des Etats membres.

Tenant compte de ces divers éléments, deux options sont envisagées par la Commission afin de moderniser ces règles : soit le maintien du taux minimum de 15 % et d'une liste limitative de biens et services pouvant bénéficier de taux réduits avec un examen régulier de celle-ci compte tenu des contributions des Etats membres soit, de façon plus audacieuse, la suppression du taux général et de la liste limitative susvisée pour laisser le champ libre aux Etats en la matière. Dans ce dernier cas, des garanties seraient prévues contre les risques de fraude, de concurrence fiscale déloyale et d'accroissement des coûts de conformité qu'une telle possibilité pourrait entraîner.

La Commission envisage de soumettre une proposition aux Etats membres cette année encore. Toutefois, une proposition⁶ relative aux taux applicables aux publications électroniques est déjà intervenue au 1^{er} décembre 2016. Celle-ci autorise les Etats membres à étendre le traitement TVA préférentiel en termes de taux réduits, super réduits ou nuls, applicable aux publications physiques, aux publications fournies par voie électronique à la seule condition que ces publications ne consistent pas entièrement ou d'une manière prédominante en du contenu musical ou vidéo.

III. MESURES VISANT À AMÉLIORER LA PERCEPTION EFFECTIVE DE LA TVA

La différence constatée entre les recettes TVA escomptées et la TVA effectivement perçue par les autorités fiscales est estimée à 170 milliards d'euros. Un peu moins d'un tiers de ce montant est attribué à la fraude transfrontière.

Celle-ci est rendue possible par le système actuel, scindant toute opération transfrontière en une vente exonérée et une acquisition imposable. Ainsi, une fraude est réalisée lorsque le fournisseur prétend avoir transporté les biens vers un autre Etat membre, mais que ces biens sont, en réalité, consommés localement en exonération de TVA ou lorsqu'un opérateur d'une opération transfrontière acquiert des biens ou des services hors TVA et facture ensuite la TVA à son client sans la reverser aux autorités fiscales alors que ce client peut la déduire (« fraude carrousel »).

⁶. Proposition du 1^{er} décembre 2016 de Directive modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliquée aux livres, journaux et périodiques (Com(2016) 758).

Ce régime mis en place en 1993 devait être provisoire et la Commission entend contrer la fraude qu'il induit par l'adoption d'un régime définitif construit sur le principe d'imposition dans le pays de destination où les transactions transfrontières seront traitées, aux fins de la TVA, de la même manière que les opérations domestiques. Ainsi, la TVA sera perçue au taux applicable au sein du pays de destination mais selon les règles relatives aux pays d'origine.

Consciente du temps requis pour assurer une transition optimale d'un régime à un autre, la Commission requiert que soient proposées des mesures urgentes visant à réduire l'écart TVA. Celles-ci auront pour objet le renforcement de la coopération administrative, l'amélioration du respect volontaire des règles par des mécanismes efficaces de prévention et de règlement des différends et l'accroissement collectif des performances des administrations fiscales européennes au moyen, notamment,

d'une utilisation des possibilités offertes par le numérique.

Au titre des mesures urgentes, la Commission envisageait également dans son plan d'action de permettre à certains Etats membres de lutter contre la fraude endémique et structurelle rencontrée sur leur territoire national par la mise en œuvre d'un mécanisme généralisé d'autoliquidation temporaire. Faisant fi de certaines, et portant pertinentes, objections émises à l'encontre d'une telle dérogation, celle-ci a fait l'objet d'une proposition⁷ de la Commission publiée le 21 décembre 2016.

Enfin, on notera que la stratégie européenne dépasse les confins de l'Union et comprend une dimension véritablement internationale. A ce sujet, il est intéressant de souligner que la commission a terminé en mai 2017 de négocier un accord en matière d'assistance mutuelle en matière de TVA avec la Norvège.

⁷. Proposition du 21 décembre 2016 de directive modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil (COM(2016) 811).