Le régime définitif de TVA de l'UE applicable aux échanges transfrontière : est-il temps de repenser l'approche ?

The VAT Definitive regime applicable to cross-border supplies in the EU: is it time to rethink the approach?

Stephen Dale¹ · Jean-Claude Bouchard² · Marc Wolf³

Published online: 17 June 2020
© Europäische Rechtsakademie (ERA) 2020

Résumé Le régime transitoire de TVA en vigueur au sein de l'UE depuis bientôt 30 ans applicable aux transactions transfrontière est complexe, fragile au regard de la fraude, et génère indûment des risques importants pour les entreprises. En 2020, il est temps d'avancer vers la mise en place d'un régime de TVA 'définitif' : un régime simple, résistant aux attaques des fraudeurs, et suffisamment souple pour être adaptable aux évolutions tant technologiques que commerciales. Les auteurs examinent le régime actuel et les propositions de la Commission devant l'ECOFIN, et proposent quelques pistes de réflexions.

Mots clés Taxe sur la valeur ajoutée · TVA · UE · Régime définitif · Régime transitoire · Transactions transfrontière

Abstract The VAT regime, applicable in the EU to intra-community trade in goods and to a lesser extent services in place on a 'transitional' basis is complex, subject to significant attacks by fraudsters, and leaves legitimate business exposed. In 2020 it is time to move forward, to put in place a 'definitive regime, which is simple, and as fraud and future proof as possible. This article addresses the issues and the Commission's proposals before ECOFIN, and proposes some concrete solutions.

Keywords Value added tax · VAT · EU · Definitive regime · Transitional regime · Cross-border transactions

✉ S. Dale
s.dale@hedeos-avocats.fr
J.-C. Bouchard
sasjbouchard@orange.fr

¹ Fiscaliste, Hedeos, société d'avocats, Paris, France

² Avocat, membre honoraire de l'IVA, Paris, France

³ Avocat au barreau de Paris, Paris, France

Le système de TVA dans l'UE trouve ses racines dans le système instauré en France en 1954. Comme l'a commenté le Parlement européen en 1994, « *La taxe sur la valeur ajoutée possède une élégance logique qui trahit ses origines françaises. Au fil du cheminement des produits dans les méandres de l'économie moderne vers le stade final de la consommation, chaque transaction est taxée - mais taxée une seule fois. L'assiette de l'impôt est large et comprend les biens et les services. Dans une certaine mesure, le système s'administre et se contrôle par lui-même. Il constitue une source de recettes efficace.* ».¹ Désormais, plus de 165 pays disposent d'un système de TVA sous une forme ou sous une autre.

Quelques vingt-cinq ans plus tard, cette affirmation est-elle toujours valable à tous égards, notamment en ce qui concerne les échanges transfrontières de biens et de services au sein de l'UE ?

Avant d'analyser les propositions actuelles concernant le régime dit définitif de TVA que le Conseil des Affaires économiques et financiers (ECOFIN) est en train d'examiner, il est utile de revenir sur l'évolution des différentes propositions pour un régime définitif de TVA, depuis la première directive TVA de 1967² jusqu'à l'année 2020.

La question dont traite le présent article est de savoir si les propositions de la Commission actuellement présentées devant l'ECOFIN répondent aux objectifs fixés par le Parlement et toutes les autres parties prenantes, ou si le chemin est encore long pour parvenir à un système de TVA meilleur, plus solide et plus simple, pour ce qui est des échanges transfrontières intra-communautaires.

Notre article se déclinera en trois parties :

1. Contexte du débat et évolutions depuis 1967.
2. Le projet de la Commission pour un régime définitif devant l'ECOFIN, quelques critiques et nos suggestions d'améliorations.
3. Les technologies électroniques au service d'un système TVA plus efficace.

1 Contexte du débat et évolutions depuis 1967

1.1 Contexte du débat

La mise en place d'un régime définitif de TVA est en soi une très ancienne ambition de la Commission qui remonte à la mise en place de la TVA européenne, issue des travaux du comité Neumark de 1962. Dans la première directive TVA de 1967,³ l'article 4 prévoit clairement que, dans le système intra-communautaire « définitif » de TVA, le principe suivant soit appliqué :

« [...] la Commission soumet au Conseil, avant la fin de l'année 1968, des propositions indiquant de quelle façon et dans quel délai l'harmonisation des

¹http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5fr_fr.pdf - page 2.

²<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/93de7850-0dba-4bdb-a393-b09653120da6/language-fr>.

³Première Directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (67/227/CEE).

taxes sur le chiffre d'affaires peut aboutir à l'objectif de la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les États membres, en garantissant la neutralité de ces taxes quant à l'origine des biens et des prestations de services ».

Dans l'article 35 de la sixième directive TVA,⁴ ce même objectif a été réaffirmé, sans qu'il soit toutefois précisé un délai pour la mise en place de ce nouveau régime (définitif) pour les flux de biens et de services entre assujettis dans deux États membres différents.

La Commission a, néanmoins, poursuivi l'objectif (de la mise en place du régime définitif) : dans le Livre blanc sur le marché intérieur publié en 1985,⁵ elle a globalement proposé un système reposant sur le principe de taxation dans le pays d'origine, dans lequel (pour un flux de marchandises ou de services entre deux États) c'est la TVA de l'État membre de départ des marchandises (ou des services) qui est facturée et, pour une opération entre assujettis, c'est l'assujetti de l'État membre d'arrivée qui déduit la TVA « étrangère » sur sa déclaration de TVA nationale. Cette proposition se heurtait principalement aux problèmes (1) des taux de TVA qui auraient dû être appliqués car non harmonisés et (2) du système de compensation des recettes fiscales entre les États membres qui aurait dû être mis en place.

Aucun accord n'ayant été trouvée en 1991, et afin de poursuivre le développement du marché intérieur, une solution a été adoptée par les États membres, appelée « régime transitoire », lequel a pris effet au 1^{er} janvier 1993 et est toujours en vigueur aujourd'hui, presque 30 ans plus tard.

En vertu de l'article 28 terdecies de la directive 91/680/CEE (mettant en place le régime transitoire), la Commission était tenue de présenter, avant la fin de l'année 1994, un rapport sur le fonctionnement du régime transitoire et de présenter, avant la fin du mois de décembre 1996, des propositions visant à appliquer un régime définitif, reposant toujours sur le principe de la taxation dans le pays d'origine.

Lors de la consolidation et de la mise à jour de la législation sur la TVA par la directive 2006/112/CE à la fin de l'année 2006 (dix ans après le délai initial prévu pour passer à un régime définitif de TVA), celle-ci indique toujours dans son article 402 que le « régime transitoire » serait remplacé par un régime définitif, bien que toujours fondé sur le principe de taxation dans l'État membre de départ de la marchandise – système dit 'd'origine'⁶

Comme la Commission l'a noté, « *Le système actuel, qui est en place depuis 1993 et était censé être transitoire, scinde toute opération transfrontière en une vente transfrontière exonérée et une acquisition transfrontière imposable. Il fonctionne comme un régime douanier, mais sans les contrôles équivalents, ce qui donne lieu à des fraudes transfrontières* ».

⁴Sixième Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme. (77/388/CEE).

⁵<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:51985DC0310&from=EN>.

⁶Article 402 – directive 2006/112/CE.

1. Le régime de taxation des échanges entre les États membres prévu par la présente directive est transitoire et sera remplacé par un régime définitif reposant en principe sur la base de l'imposition, dans l'État membre d'origine, des livraisons de biens et des prestations de services.

Ce n'est qu'à la suite de débats publics et d'une consultation dans le cadre de la publication du Livre vert⁷ que la Commission a présenté ses conclusions sur la marche à suivre, dans sa communication de décembre 2011.⁸

C'est en effet à cette occasion que la Commission a accepté d'abandonner un régime 'définitif' basé sur le principe d'imposition dans l'État membre d'origine et de passer à un système basé sur une imposition dans l'État membre de destination⁹ (en considérant qu'en procédant ainsi la consommation serait effectivement imposée¹⁰) liée à un régime de lieu unique de déclaration, guichet unique ou MOSS.¹¹ Les propositions de la Commission ont été pleinement soutenues par le Parlement et le Conseil.¹²

L'évolution majeure suivante a été la publication de la communication COM (2016) 148 – le Plan d'Action¹³ – dans laquelle la Commission a présenté ses projets en faveur d'un espace TVA unique dans l'UE : « *un espace TVA capable de favoriser un marché unique plus approfondi et plus équitable et de contribuer à stimuler l'emploi, la croissance, les investissements et la concurrence, un espace TVA adapté au XXI^e siècle* ».

Dans sa communication la Commission identifie quatre grandes raisons pour lesquelles il était alors urgent (en 2016) d'aller de l'avant et de réformer fondamentalement le système de TVA de l'UE.

Le nouveau système devait permettre de :

- Simplifier son utilisation pour les entreprises ;
- Mieux lutter contre la fraude à la TVA, et réduire significativement les pertes de TVA dans les échanges transfrontières ;¹⁴
- Être plus efficace, en particulier pour ce qui est d'exploiter les possibilités offertes par les technologies numériques et de réduire les coûts liés à la perception des recettes fiscales ;
- Reposer sur une plus grande confiance entre les États membres et entre les entreprises et les administrations fiscales.

Toutefois, l'adoption des propositions visant à instaurer un système de TVA définitif a été longue. N'arrivant toujours pas à trouver un accord sur le régime définitif, et cela malgré toutes les difficultés rencontrées au quotidien par les entreprises et les

⁷COM (2010) 695, document de travail des services de la Commission, SEC (2010) 1455 du 1.12.2010.

⁸COM (2011) 851 du 6.12.2011.

⁹Ce processus a commencé déjà en 2002 par l'adoption de la directive 2002/38/CE et en 2008 par l'adoption de la directive 2008/8/CE concernant le lieu d'imposition des prestations de services 'électroniques' avec un système déclaratif MOSS ou Guichet Unique.

¹⁰Voir également les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS de l'OCDE https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-directeurs-internationaux-pour-la-tva-tps_9789264272958-fr.

¹¹'Guichet unique' ou MOSS. Cette directive fut l'objet, préalablement à son adoption, d'un intense lobbying, les opposants considéraient qu'Internet ne devait supporter aucune TVA... !

¹²<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2011-0436+0+DOC+XML+V0//FR> et http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/fr/ecofin/130258.pdf.

¹³https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_fr.pdf.

¹⁴Estimée à 50 milliards d'EUR par an, Ernst & Young 2015.

problèmes de fraude générés par le système transitoire, les États membres ont adopté, en 2018, la directive 2018/1910/UE,¹⁵ appelée la directive 'Quick Fix', qui a pour objectif de combler certaines lacunes inhérentes au régime transitoire.

Cette directive, bien qu'elle ait reconnu, dans son préambule, que l'objectif était de progresser vers le régime définitif, a admis qu'il ne serait pas possible de passer immédiatement à ce régime définitif mais que, sur la base du Plan d'Action de la Commission de 2016, il était nécessaire d'améliorer immédiatement le régime transitoire existant.

1.2 L'application actuelle de la TVA aux flux de biens et de services entre assujettis au sein de l'UE

Avant d'examiner en détail ce que la Commission proposait dans son Plan d'Action de 2016, il est sans doute opportun d'analyser la situation actuelle, à savoir en fait celle existant depuis le 1^{er} janvier 1993 (le régime dit 'transitoire' qui ne devait durer que quatre ans) en ce qui concerne le traitement de la TVA des livraisons de biens (et des prestations de services) entre des assujettis dans deux États membres, puisque ce système perdure encore en 2020.

Actuellement, aux fins de la TVA, deux opérations sont réputées effectuées chaque fois qu'un bien est livré par un assujetti d'un État membre (A) à un assujetti dans un second État membre (B) : la livraison et l'acquisition.

La livraison en provenance de l'État membre A est exonérée¹⁶ sous réserve du respect de certaines conditions, notamment qu'il puisse être prouvé que les biens ont quitté l'État membre A pour être livrés dans l'État membre B¹⁷ et que certaines obligations de tenue de registres et de conformité soient remplies.

L'acquisition d'un bien dans l'État membre de destination (l'État membre B) est imposable en vertu des articles 2 et 40 de la directive 2006/112/CE.

Cette situation est source de complications pour les entreprises et est susceptible de donner lieu à des fraudes. Elle crée un degré d'incertitude important pour les entreprises, qui peuvent être impliquées à leur insu dans un schéma frauduleux.¹⁸

Dans son Plan d'Action (de 2016), la Commission, consciente des problèmes posés par le régime transitoire, est parvenue à la conclusion suivante, sur la base d'un travail et d'un processus de consultation considérables :

¹⁵<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1910&from=EN>.

¹⁶Article 138, directive 2006/112/CE, modifiée par la directive 2018/1910/UE qui ajoute : d'une part un b) à l'article 138 :

b) l'assujetti ou la personne morale non assujettie destinataire de la livraison de biens est identifié(e) aux fins de la TVA dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens et a communiqué son numéro d'identification TVA au fournisseur.

et d'autre part un nouvel article 1 bis : *L'exonération prévue au paragraphe 1 ne s'applique pas lorsque le fournisseur n'a pas satisfait à l'obligation prévue aux articles 262 et 263 de déposer un état récapitulatif, ou lorsque l'état récapitulatif qu'il a soumis ne contient pas les informations correctes concernant sa livraison, comme l'exige l'article 264, à moins que le fournisseur ne puisse dûment justifier son manquement, à la satisfaction des autorités compétentes.*

¹⁷Règlement d'exécution du Conseil n° 282/2011 modifié, articles 45 bis et 54 bis.

¹⁸Cf. affaires telles que l'affaire Kittel et Recolta Recycling C-439/04 et C-440/04, l'affaire Mahageben C-80/11 et l'affaire Paper Consult C-101/16, ou SIA Altic C-329/18.

« En résumé, le système de TVA doit être modernisé et faire peau neuve. Atteindre cet objectif ne sera pas chose aisée. Le système en vigueur s'est révélé difficile à réformer et l'unanimité requise entre tous les États membres pour y apporter la moindre modification pose un défi majeur. Pourtant, il est de plus en plus manifeste que le statu quo n'est pas une solution envisageable. Si l'on ajoute simplement de nouveaux niveaux d'obligations et de contrôles pour lutter contre la fraude, on ne fera qu'augmenter davantage les coûts de conformité et l'insécurité juridique pour l'ensemble des entreprises, y compris celles qui sont fiables, et entraver un peu plus le fonctionnement du marché unique. Il est également peu probable qu'une simplification au cas par cas fonctionne ». Cette dernière phrase est révélatrice des difficultés de passage à un système définitif au regard des « Quick Fix » mises en place à partir du 1^{er} janvier 2020.¹⁹ « Par conséquent, la conclusion tirée par la Commission à partir de ces travaux est que la meilleure option pour l'Union dans son ensemble serait de taxer les livraisons de biens B²B au sein de l'Union de la même manière que les livraisons nationales, ce qui remédierait à la faille principale du régime transitoire tout en préservant les caractéristiques intrinsèques du système de TVA ».

Dans la deuxième partie de cet article, nous examinerons plus en détails le fonctionnement de ce régime transitoire qui dure maintenant depuis presque 30 ans. Avant de passer à cet examen du régime existant et pour alimenter les réflexions en cours, nous allons examiner un certain nombre d'autres solutions proposées à la place du régime transitoire.

1.3 Quelles étaient les solutions alternatives envisagées pour remplacer le régime transitoire ?

Dès l'introduction du « régime transitoire », le 1^{er} janvier 1993, les travaux de réflexion sur les alternatives à ce régime transitoire avaient déjà commencé, le Parlement européen ayant contribué au débat en 1994,²⁰ bien qu'il ait alors été admis que la date limite pour l'introduction du régime définitif (31 décembre 1996 telle que fixée par la directive 91/680/CEE) ne serait pas respectée.

Ont été envisagés :

- la suppression pure et simple de la TVA et son remplacement par une taxe à la vente unique – « sales tax » ;
- l'imposition à l'endroit où le fournisseur est établi ;
- l'option « anneau de TVA », dans laquelle aucune TVA ne serait facturée sur les transactions à l'intérieur de l'anneau, mais serait facturée une fois que les biens/services ont quitté l'anneau. Cette option serait similaire à celle d'un groupe TVA transfrontalier (article 11 de la directive 2006/112/CE²¹) et pourrait, selon la Commission, couvrir environ 80 % des échanges intra-communautaires.

¹⁹<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1910&from=EN>.

²⁰http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf.

²¹Ou encore les dispositions britanniques relatives aux marchés à termes – ordonnance sur la TVA (marchés à termes) VAT (*Terminal Markets*) Order SI 1973/173 - qui auraient un effet similaire, bien que, en vertu des dispositions britanniques, les livraisons effectuées dans le cadre de la « boîte noire » soient

- l'option de la TVA fédérale, dans laquelle la TVA deviendrait une ressource communautaire qui serait ensuite redistribuée aux États membres en proportion de leur PIB ;
- l'option de l'origine, avec application de la TVA au taux de l'État membre de départ ;
- l'harmonisation des taux de TVA ;

l'option « statu quo », c'est-à-dire le maintien du système transitoire. Dans l'attente de la mise en place d'un régime définitif, le Parlement a noté que plusieurs modifications/améliorations devraient être apportées au système transitoire, notamment :

- supprimer les régimes particuliers, par exemple concernant les biens d'occasion, les agences de voyages ;
- harmoniser les seuils de TVA ;
- coordonner les exigences des déclarations Intrastat et TVA ;
- normaliser les informations requises sur les factures ;
- supprimer les listes des ventes ;
- harmoniser les systèmes des immatriculations et des numéros de TVA communautaires.

Malgré tous les efforts de la Commission, seul le quatrième tiret (normaliser les informations requises sur les factures) a été résolu dans une certaine mesure par la directive 2010/45/UE.

Pour avancer et pour préparer son Plan d'Action, la Commission, en 2015, a mandaté le cabinet Ernst & Young²² pour produire un rapport sur les options ou variantes possibles du régime définitif en plus du maintien du système actuel. Ce rapport a présenté les 5 options suivantes :

- Option 1 – Améliorer les règles actuelles sans les modifier fondamentalement ;
- Option 2 – Adapter les règles actuelles tout en suivant le flux des biens avec le fournisseur qui facture la TVA de l'État membre de destination ;
- Option 3 – Adapter les règles actuelles tout en continuant à suivre le flux de biens en appliquant le mécanisme d'autoliquidation ;
- Option 4 – S'aligner sur les règles régissant le lieu de prestation de services dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation ; et
- Option 5 – S'aligner sur le flux contractuel avec le fournisseur qui perçoit la TVA de l'État membre de destination.

Dans son Plan d'Action, la Commission, après avoir passé en revue les autres options envisagées, a sélectionné l'Option 2. La solution retenue est donc celle où la TVA du pays de destination sera facturée par le fournisseur établi dans le pays de départ de la marchandise (cas d'une livraison de biens entre assujettis par exemple).

détaxées (taxées au taux zéro) et ne soient pas 'ignorées'. La Commission a d'ailleurs contesté l'utilisation faite par le Royaume-Uni du taux zéro de TVA pour certaines opérations sur les marchés à terme. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=226489&pageIndex=0&doclang=FR&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=141364>.

²²Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Final Report. Contract : TAXUD/2013/DE/319. 30 June 2015.

1.4 Où en sont les discussions et les débats sur les propositions d'instauration d'un régime définitif reposant sur l'imposition dans le pays de destination ?

L'instauration du régime définitif d'imposition des échanges (B²B) entre les États membres est prévue en deux étapes. Tout d'abord, le nouveau régime sera appliqué aux livraisons de biens et après une période de cinq ans le système sera étendu aux prestations de services.

Le 4 octobre 2017, la Commission a présenté son projet²³ sur l'espace TVA unique qui inclut deux propositions législatives (un projet de directive et un règlement) modifiant le cadre du régime de TVA applicable aux livraisons intra-communautaires de biens (et non de services dans un premier temps).

Le régime définitif proposé (COM (2017) 569) reposerait sur le principe de l'imposition de toute livraison de biens dans l'État membre de destination. Il a été proposé de modifier l'article 402 de la directive TVA comme suit, aussi bien pour les biens que pour les services, la TVA étant due dans le pays de destination par le fournisseur et déclarée et acquittée par un système MOSS (mini-guichet unique) étendu, sauf si le client est un « assujetti certifié » :

« Le régime de taxation des échanges entre les États membres prévu par la présente directive est transitoire et sera remplacé par un régime définitif reposant sur le principe de la taxation dans l'État membre de destination des livraisons de biens et des prestations de services, de la redevabilité de la TVA par le fournisseur, ou par l'acquéreur s'il a le statut d'assujetti certifié, et d'un système d'enregistrement unique pour la déclaration, le paiement et la déduction de la TVA. »

Cependant, la Commission a indiqué, dans sa communication datée également du 4 octobre 2017, qu'un système définitif pour les prestations transfrontières de services serait proposé après la validation de la mise en œuvre de la première étape (livraisons de biens) par la Commission, et ce, cinq années après son entrée en vigueur.

Les propositions de la Commission (directive du Conseil modifiant la directive TVA (2006/112/CE)) ont introduit la notion de « l'assujetti certifié » (AC), par analogie avec l'« opérateur économique agréé » (OEA) tel que défini dans le code des douanes de l'UE, qui permet de considérer un contribuable comme fiable s'il remplit certaines conditions. Elles prévoiraient également des mesures législatives visant à remédier aux lacunes du système actuel, à la demande du Conseil (ECOFIN).

Le 3 septembre 2018, la commission des affaires économiques et monétaires (ECON) du Parlement a adopté son rapport sur les propositions de la Commission.²⁴ Les modifications proposées visaient à clarifier le statut d'AC (à savoir préciser davantage les motifs de refus) et à assurer la cohérence avec l'OEA, à prévoir un mécanisme de règlement des litiges en matière de TVA entre les États membres,²⁵ à introduire un mécanisme de notification automatisé aux contribuables sur les modifications et les mises à jour des taux de TVA applicables dans les États membres, ainsi

²³https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_fr.

²⁴<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/FR/COM-2018-329-F1-FR-MAIN-PART-1.PDF>.

²⁵Voir dans ce sens le rapport du VAT Forum - EU VAT FORUM "PREVENTION AND SOLUTION OF VAT DOUBLE TAXATION DISPUTE" REPORT III-20-(VAT Forum) - 2, publié le 24 janvier 2020.

qu'à s'assurer que les spécificités des PME sont prises en compte et à renforcer le suivi et la notification en vertu de la directive.

Dans son avis, non contraignant, du 12 février 2019, le Parlement, en séance plénière, a également insisté pour que le statut d'assujetti certifié (AC) soit renforcé, qu'il s'agisse d'obtenir ce statut ou de le conserver.²⁶

En outre, le Parlement, comme l'ECON d'ailleurs, a insisté sur la nécessité, pour toutes les entreprises, d'avoir accès à des règles et à une législation détaillée en matière de TVA (de tous les pays de l'UE) afin d'appliquer aux biens (et ensuite aux services) le taux de TVA correct dans le pays de destination. Ce projet, appelé « Base de données "Impôts en Europe" » (TEDB), fournira des informations détaillées sur le régime de TVA applicable aux livraisons de biens et prestations de services sur une base harmonisée (code(s) de la nomenclature combinée [NC] pour les biens et code(s) de la classification des produits par activité [CPA] pour les services). Les résultats fournis par la TEDB seront structurés²⁷ et permettront à toute entreprise de déterminer facilement le taux de TVA applicable à chaque bien (ou service) vendu.

Les discussions au sein du Conseil n'ont pas beaucoup progressé, bien que la Présidente de la Commission, dans sa lettre de mission²⁸ adressée au nouveau commissaire Paolo Gentiloni, ait clairement indiqué que des mesures doivent être prises dans ce domaine afin de réduire les niveaux de fraude à la TVA :

- *L'Europe doit intensifier la lutte contre la fraude, l'évasion et l'évitement fiscaux. Vous devriez travailler à un régime de TVA qui élimine toute possibilité de fraude et examiner de quelle manière la coopération entre les autorités nationales peut être améliorée.*
- *Pour nous assurer que nous réalisons les progrès nécessaires, nous devrions utiliser pleinement les clauses des traités qui permettent l'adoption des propositions en matière de fiscalité par codécision et par vote à la majorité qualifiée.*

Il se peut que, sous la nouvelle Commission, des progrès plus rapides vers la mise en œuvre du régime définitif de TVA deviennent tangibles.

Dans la deuxième partie, nous examinerons les inconvénients des propositions actuelles et, dans la troisième partie, nous verrons de quelle manière les propositions pourraient être améliorées (avec notamment une utilisation plus accrue des nouvelles technologies) pour protéger les recettes fiscales (et éliminer la fraude à la TVA sur les livraisons de biens intra-communautaires, estimée à 50 milliards d'euros par an²⁹)

²⁶http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-02-12_FR.html#sdocta12.

²⁷ Les résultats de toute recherche effectuée sur la TEDB contiendront les mentions suivantes :

1. État membre
2. Type de taux
3. Taux
4. Catégorie
5. Commentaire sur le taux
6. Code NC
7. Code CPA.

²⁸https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/mission-letter-paolo-gentiloni_en.pdf.

²⁹ Plan d'Action de la Commission avril 2016 – page 3 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_fr.pdf. Selon EUROPOL le chiffre est plutôt €60 milliards. Ce type de

et pour faciliter le respect des règles par les entreprises avec un coût réduit pour les autorités fiscales.

2 Les Propositions de la Commission pour un régime définitif devant l'ECOFIN

2.1 Un contexte juridique radicalement différent

Les propositions de la Commission interviennent dans un contexte juridique radicalement différent, puisque, avec l'adoption et la mise en œuvre des directives 2002/38/CE et 2008/8/CE, le système de taxation dans le pays de destination avec un système déclaratif centralisé (guichet unique ou MOSS) a fait ses preuves.

Les propositions de régime définitif présentées par la Commission en 2016 se sont donc largement inspirées de ces règles nouvelles concernant le lieu d'imposition des prestations dites 'électroniques' pour, en quelque sorte, les généraliser.

Selon les nouvelles propositions de la Commission, toutes les opérations transfrontières entre assujettis auraient été imposables à la TVA du pays de destination, conduisant à ce que l'entreprise facture ses opérations transfrontières en appliquant le taux de TVA du pays de destination des biens.

Pour éviter la charge financière consécutive à cette facturation de TVA sur toutes les opérations transfrontières entre assujettis, le projet de directive proposait d'instituer des « assujettis certifiés » qui, remplissant les conditions requises, auraient pu s'approvisionner en franchise de TVA.

Cette proposition est loin d'avoir convaincu les entreprises en ce que :

- elle est source de complications puisqu'elle conduit à distinguer selon que le client (de l'autre côté de la frontière) est ou non assujetti, certifié ou non, distinctions à opérer au coup par coup et qui sont en elles-mêmes mécaniquement sources d'erreurs ;³⁰
- elle ne fait pas disparaître les risques de fraude : les fraudeurs, en effet, n'auront qu'à présenter une apparence de respectabilité pour obtenir l'agrément (statut d'AC) souhaité.

Or l'expérience a montré que lorsque les entreprises sont, à leur insu, impliquées dans un circuit de fraude, elles se trouvent exposées à des risques de contentieux longs et pénibles.³¹

Trop de redressements intempestifs ont été émis par le passé à leur rencontre. Elles ne veulent plus être confrontées à pareille éventualité dont la responsabilité première provient d'une règle communautaire mal posée et diversement appliquée.

fraude reste une des priorités d'EMPACT - <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

³⁰Le fournisseur sera contraint de déterminer transaction par transaction, client par client s'il devait lui-même acquitter la TVA du pays de destination ou si une 'reverse-charge' serait applicable au niveau de l'acquéreur (client).

³¹Voir note 18.

Le seul élément positif que comportent les propositions de la Commission réside dans l'apparition de plus en plus affirmée d'un principe nouveau, qui n'est pas annoncé en tant que tel, mais apparaît sous forme d'une simple modalité déclarative : à savoir le « guichet unique » ou MOSS.

Cet « instrument » nouveau paraît bien être appelé à devenir structurant.

2.2 Une nouvelle approche paraît donc nécessaire

En partant des insuffisances relevées ci-dessus, on attend du régime définitif qu'il apporte aux États la sécurité dans la collecte de la TVA qui leur revient, qu'il éradique la fraude transfrontière et qu'il apporte aux entreprises la sécurité juridique.

2.2.1 Éradiquer la fraude

Deux types de comportements frauduleux sont à prendre en considération :

Au niveau de la gestion de l'impôt En l'état actuel du droit de l'Union, la gestion de l'impôt est une prérogative qui appartient aux seuls États membres.³² Mais alors que le principe de confiance mutuelle doit régir les rapports entre les États membres, l'expérience montre des comportements déviants. Ainsi, certaines administrations restent muettes et inactives, alors même qu'elles ne peuvent pas ne pas voir que des entreprises établies dans leur juridiction n'acquittent pas la TVA dont elles sont redevables dans d'autres États membres. Or, à ce jour, aucune alerte d'aucune sorte, à notre connaissance, n'a été déclenchée pour informer l'État victime de ces comportements. Le paiement de la TVA via le guichet unique paraît ainsi de nature à corriger pareille situation.

De même, on peut mentionner le laxisme de certaines administrations dans l'application du régime d'importation en franchise de TVA, lorsque les biens importés sont destinés à des assujettis établis dans un autre État membre (régime 42), laxisme qui consiste à ne pas suivre avec la rigueur souhaitée le cheminement de ces produits.³³

De même encore peut être évoqué le comportement de certains États qui, pour attirer l'installation d'entreprises dans leur pays, leur consentent par instruction « orale » une exonération de TVA sur 40 % de leur chiffre d'affaires (réputé « extraterritorial »), étant souligné que cette exonération n'a bien entendu aucun fondement légal !

³²Le règlement UE 2018/1541 (modifiant le règlement UE 904/2010), qui est entré en vigueur pour l'essentiel au 1^{er} janvier 2020, renforce les outils de coopération administrative entre les États membres en leur donnant les moyens de lutter plus rapidement et plus efficacement contre la fraude à la TVA, notamment grâce à la mise en place d'un nouveau système de partage d'informations en ligne et au renforcement du rôle « d'Eurofisc » (le réseau d'experts nationaux en matière de lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne). Eurofisc est également doté de nouvelles compétences afin de lui permettre de coordonner les enquêtes administratives conjointes via ses fonctionnaires de liaison dans les États membres. Le règlement vise, par ailleurs, à renforcer la coopération entre les autorités fiscales et les services répressifs européens, à savoir l'Office européen de lutte antifraude (OLAF), Europol et le Parquet européen.

³³Règlement (UE) 2018/1541 du Conseil – article 1^{er} modifiant l'article 17 f) et en introduisant un nouvel article 21.1bis au règlement 904/2010.

On attend, face à ces comportements « déviants », la mise en place de structures adéquates au niveau de l'Union pour les détecter et prendre toutes les sanctions et mesures appropriées pour y remédier.³⁴

La mise en place de telles structures de contrôle des comportements des administrations dans la gestion de l'impôt paraît d'autant plus nécessaire que le régime du « guichet unique » est appelé à se développer. Avec l'entrée en vigueur du règlement 2018/1541, nous pouvons espérer, avec le temps, voir une amélioration significative au niveau de la coopération administrative.

Au niveau du comportement des assujettis Pour l'essentiel, dans le trafic intra-communautaire, les cas de fraude proviennent du fait que l'acquéreur, situé de l'autre côté de la frontière, peut s'approvisionner en franchise de TVA auprès d'un fournisseur établi dans un autre État membre et revendre le produit ou le service acheté avec la TVA locale en s'abstenant de reverser cette TVA au Trésor.

Il faut donc que, dans un régime dit définitif, toutes les opérations transfrontières intra-communautaires soient effectivement soumises à la TVA au taux du pays de consommation.

Dans un espace sans frontières, il paraît cohérent, avec les règles du marché unique, de faire en sorte que l'assujetti établi dans un État membre facture les opérations qu'il réalise au profit d'autres assujettis établis dans d'autres États membres en portant mention, sur les factures qu'il délivre, de la TVA du pays dans lequel se situe l'acquéreur assujetti. Cette règle permettra ainsi de déterminer exactement la TVA qui doit abonder les recettes du pays de destination.

C'est ici que le guichet unique, qui n'est que la mise en œuvre du principe du lieu unique de déclaration, prend tout son intérêt. Il permet en effet de simplifier la vie des entreprises en ce qu'elles déclareront et acquitteront auprès d'une seule administration (celle du pays dans lequel elles sont établies) les diverses TVA dont elles sont redevables.

Cette nouvelle approche conduit à faire en sorte que le franchissement d'une frontière ne soit plus considéré comme un fait générateur d'impôt en lui-même mais comme une opération entraînant simplement l'application du taux de TVA applicable dans l'État membre de destination.

Le régime des paiements fractionnés, consubstantiel au bon fonctionnement de la TVA, sera ainsi appliqué dans tous les échanges nationaux et intra-communautaires, rendant ainsi effective la suppression des frontières fiscales.

2.2.2 *Le lieu unique de déclaration*

Ce concept part d'une idée simple : il s'agit de faire en sorte que, chaque fois que l'entreprise est redevable d'une TVA d'un autre État membre sans y être établie, elle puisse acquitter cette TVA auprès de l'administration fiscale du pays dans lequel elle est établie, à charge pour cette administration de reverser à qui il appartient la TVA collectée pour le compte de cet autre État.³⁵

³⁴Règlement (UE) 2018/1541 du Conseil adopté le 2 octobre 2018 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1541&from=FR>.

³⁵Voir point 9 – ci-dessus.

À ce jour, le premier rapport émanant de la Commission (publié en octobre 2019) fait ressortir la satisfaction des administrations quant au fonctionnement de ce nouvel outil de collecte de l'impôt,³⁶ sachant que les volumes d'opérations déclarées jusqu'à présent sont relativement limités par rapport au système futur qui serait utilisé pour tous les flux intra-communautaires.

2.3 De nouvelles propositions

La démarche que nous proposons consiste à généraliser la mise en place de cet instrument à l'ensemble des opérations transfrontières communautaires, que ces opérations soient au profit d'assujettis ou de consommateurs finaux.

Cette démarche ambitieuse présuppose une parfaite maîtrise par les diverses administrations de la bonne collecte des diverses TVA dues. Les outils à mettre en place doivent aussi être parfaitement étanches à la fraude.

À l'égard de cette exigence de sécurité fiscale, consubstantielle à la collecte de l'impôt, l'évolution de la dématérialisation des pratiques comptables permet d'envisager la mise en place de solutions techniques sécurisantes.

À l'instar de ce qui est désormais pratiqué au Portugal, et en Italie (et de ce qui est proposé en France pour 2023-2025.³⁷), il s'agira de généraliser la facturation électronique avec transmission en temps réel d'une copie de ces factures à l'administration, à charge pour celle-ci de transmettre les informations requises aux administrations concernées dans les autres États membres. Par le système à mettre en place, il s'agira donc que chaque facturation transfrontière soit, dès son émission, connue de l'administration du pays d'origine et de l'administration du pays de destination, ce verrouillage permettant de déterminer exactement la TVA collectée pour le compte de l'État membre de destination et de connaître tout aussi exactement la TVA éventuellement déductible dans le pays de destination.

La généralisation du « guichet unique » et celle de la facturation électronique paraissent bien devoir être les supports de la mise en place d'un régime définitif de TVA présentant les mêmes caractéristiques que celui applicable en régime intérieur.

Cette généralisation du « guichet unique » est sans nul doute une solution innovante en ce qu'elle conduit les entreprises à faire figurer sur leurs factures la TVA d'un autre État membre, et

- à acquitter les diverses TVA auprès de leur propre administration fiscale ;
- à charge pour cette administration de transférer ces diverses TVA auprès de qui il appartient.

Cette démarche est en parfaite cohérence avec le marché unique et sa finalité.

Les assujettis, sans s'en rendre véritablement compte, voient la gestion de l'impôt accomplir un pas considérable.

Chaque administration reçoit ainsi la tâche de collecter non seulement la TVA « locale » mais également la TVA des autres États membres.

Le « guichet unique » constitue un réel facteur de simplification pour les entreprises :

³⁶https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss-statistics-2019.pdf.

³⁷Loi N° 2019-1479 du 28 décembre 2019

- Immatriculation et dépôt des déclarations auprès d'une seule administration,
- Acquittement de la TVA auprès de cette même seule administration,
- Règles de facturation simples : celles du pays d'établissement
- Taux de TVA également sans ambiguïté : celui du pays de destination, c'est-à-dire de consommation.

Les États membres, en collectant la TVA d'ordre et pour le compte des autres États membres, en assument nécessairement la bonne collecte, mettant ainsi un terme à certains comportements déviants ci-dessus signalés.

Le recouvrement de l'impôt, tâche régalienne par essence, est, dans sa totalité, délégué aux autres administrations qui deviennent responsables de la bonne collecte de la TVA à reverser à qui il appartient.³⁸

On assiste ainsi progressivement à un transfert de prérogatives dans la collecte de l'impôt, ce qui représente une réelle innovation.

Avec le trafic sans cesse croissant de l'immatériel, qui se joue des frontières (l'opérateur pouvant désormais réaliser des opérations taxables dans plusieurs pays sans y être établi), la collecte de l'impôt exige une tout autre dimension que la simple dimension locale ; il faut, pour relever les défis auxquels cette situation conduit, que les administrations travaillent de concert, en mettant leurs moyens en commun.

Ceci conduit à mettre en place une véritable « coopération administrative renforcée » quasi synonyme de « gestion commune de l'impôt », sans que la TVA devienne une ressource propre de l'Union (voir propositions du Parlement de 1994).

Ayant ainsi changé de dimension, la gestion-même de l'impôt devra connaître une puissante évolution.

Si la recette, pour les États membres, sera ainsi sécurisée, les entreprises qui collecteront l'impôt pour le compte des divers « Trésors » seront légitimement fondées à ce que leur collecte s'opère en toute sécurité fiscale.

Or, par la dimension nouvelle à laquelle conduira l'utilisation du guichet unique, les entreprises seront nécessairement confrontées aux diverses règles de gestion de l'impôt propres à chaque juridiction. Nous pensons plus particulièrement aux actions contentieuses éventuelles, aux règles de prescription, aux pratiques locales, et plus généralement aux diverses procédures de vérification, d'enquête etc. pouvant exister et qui diffèrent d'un État membre à l'autre.

On ne peut dans un marché unique, comparable à un marché intérieur, voir les entreprises être confrontées à cette diversité d'approches. Il sera donc indispensable qu'un véritable code de procédures soit adopté au niveau européen.

Dans l'immédiat, pour assurer la sécurité juridique des entreprises, il conviendrait que soit édité a minima un « guide pratique des opérations transfrontières », agréé par l'ensemble des administrations, et dont l'application par les entreprises les protégerait contre tout redressement.

Dans le même ordre d'idées, il apparaît indispensable que soit adoptée rapidement une directive permettant de résoudre les conflits de double imposition réelle ou potentielle.³⁹

³⁸Un tel système, où l'on combine la facturation électronique et le guichet unique élargi, permet de supprimer le besoin de la notion d'assujettis certifiés – voir ci-après.

³⁹Voir également le rapport du VAT Forum - EU VAT FORUM "PREVENTION AND SOLUTION OF VAT DOUBLE TAXATION DISPUTE" REPORT III-20-(VAT Forum) - 2, publié le 24 janvier 2020

La TVA étant un impôt dû au titre de chaque opération, toute situation de double imposition doit recevoir une réponse rapide, l'entreprise ne pouvant courir le risque (qui peut lui être fatal) d'avoir à supporter le poids d'une double imposition en attendant l'issue d'un long procès. D'où l'idée, empruntée aux pays du Nord de l'Europe, de l'institution dans chaque État membre d'un « comité de résolution des problèmes de TVA transfrontières » chargé d'examiner les cas concrets qui lui seraient présentés.

Agissant en qualité de juridiction, ce comité émettrait un avis contraignant et aurait la faculté de saisir en urgence soit les juridictions locales, soit directement la CJUE.

En d'autres termes, le recours à ce « comité d'évaluation des problèmes de TVA transfrontière⁴⁰ » doit permettre la saisine, en tant que de besoin, d'une autorité juridictionnelle (la CJUE) disant le droit applicable, afin que la solution arrêtée par le juge ait une portée générale, venant enrichir le guide pratique.

En conclusion, l'accès à un régime définitif de TVA apparaît désormais possible dans un avenir relativement proche, via la mise en place généralisée du « guichet unique » et de la facturation électronique.

Les solutions proposées paraissent en effet acceptables et par les États membres et par les entreprises. Ces solutions conduiront nécessairement à une gestion commune de la TVA par les diverses administrations, TVA qui continuera néanmoins à conserver sa diversité de taux. Elles devraient aboutir à la mise en place d'un véritable code européen des procédures ayant trait à la gestion de la TVA.

L'aspect « sécurité juridique », qui est une nécessité impérieuse pour les entreprises, devra concomitamment faire l'objet de travaux approfondis aboutissant à l'adoption d'un véritable code européen de procédures.

Dans l'attente de cette œuvre importante, un guide pratique, s'appuyant sur les rescrits délivrés et retraçant les règles à observer dans les cas concrets examinés, assurerait la sécurité fiscale des entreprises.

3 Les technologies électroniques au service d'un système TVA plus efficace

3.1 Les enjeux des paiements fractionnés

On sait que, dans l'abstrait, le système TVA de taxation de la consommation finale par le mécanisme des paiements fractionnés est le plus robuste pour à la fois garantir les recettes fiscales et maîtriser les coûts de gestion et de conformité aussi bien pour l'administration que pour les opérateurs économiques qu'il mobilise comme auxiliaires de collecte. En pratique, il comporte néanmoins trois fragilités :

- la première tient à l'économie informelle et aux comportements de dissimulation du chiffre d'affaires au stade final de la distribution dont la portée est précisément minimisée par le jeu de collecte de l'impôt tout au long de la chaîne de valeur ;

⁴⁰Point n'est besoin d'attendre l'adoption d'un règlement au niveau de l'Union aux fins de mise en place d'un tel comité ; les États membres ont déjà la capacité d'insérer dans leur système juridictionnel un tel Comité.

- la deuxième résulte de ce que certains opérateurs ne reversent pas au trésor tout ou partie de la taxe facturée (alors qu'elle sera déduite en aval). Ce risque est maîtrisable grâce à une bonne hygiène du circuit déclaratif et des remboursements de crédit. Il devient ravageur, toutefois, dans le schéma de fraude dite MTIC (ou « carrousel ») s'agissant des livraisons subséquentes aux acquisitions intra-communautaires (ou aux importations) quand, s'étant approvisionné HT, le fournisseur défaillant peut détourner le produit de la taxe sur le prix total des biens ;
- une troisième faiblesse est associée aux ventes B²C réalisées à l'intérieur du grand marché par un assujetti expédiant depuis un autre État membre que celui de destination finale, désormais désignées comme « ventes à distance ».⁴¹ Si l'enjeu était à peu près maîtrisé dans l'ancien cadre de la vente par correspondance dont les acteurs assez concentrés étaient aisés à surveiller, le risque s'est accru avec l'essor du e-commerce à raison du foisonnement des petits opérateurs difficiles à identifier (notamment lorsqu'ils sont établis en dehors de l'UE) et du considérable volume d'envois concernés, le danger de fraude se conjuguant avec celui d'importantes distorsions de concurrence.

Dans cette 3^{ème} partie, on s'intéressera aux solutions que les technologies de l'information et de la communication (TIC) sont à même d'apporter pour dépasser ces difficultés. En ce sens, le Plan d'Action précité de la Commission (7 avril 2016) soulignait en point 3 de ses objectifs celui : « *d'être plus efficace, en particulier pour ce qui est d'exploiter les possibilités offertes par les technologies numériques et de réduire les coûts liés à la perception des recettes fiscales. . .* ». Ci-dessous (3.2), on montrera que la modernisation idéale du système européen (décrite en deuxième partie au travers du concept de « lieu unique de déclaration ») serait aujourd'hui aisément accessible en termes techniques, mais qu'elle soulève des obstacles purement politiques dont il faut craindre qu'ils renvoient indéfiniment l'aboutissement. D'où en 3.3. l'utilité d'explorer les aménagements opérationnels qui, tout en préparant la transition vers la cible finale, seraient de nature à conforter plus immédiatement la bonne application de l'impôt au bénéfice des États membres qui feront l'effort de mobiliser les outils disponibles.

3.2 Le nouveau « régime définitif » au croisement de la révolution du Big data et de l'inertie politique européenne

La transformation fondamentale vient de ce que, depuis la généralisation de la gestion TVA voici un demi-siècle, les conditions de traitement des données comptables et fiscales ont été révolutionnées avec la banalisation de gigantesques bases de données adressées en ligne. Alors qu'à la naissance du modèle, les administrations n'avaient d'autre formule qu'une obligation déclarative périodique agrégeant toutes les opérations en cause (c'est ainsi qu'a été écrit le titre XI de la directive 2006/112/CE), il est devenu raisonnable dans les dix dernières années d'envisager un suivi transaction/transaction et en temps réel. Quand bien même les volumes représentent des

⁴¹ La définition a été stabilisée par la récente directive (UE) 2017/2455 du 5 décembre 2017 (dite e-commerce) qui, par le nouveau point 4 qu'elle a inséré à l'article 14 de la directive TVA de 2006, distingue, à partir de 2021, les ventes à distance intracommunautaires de biens (« Vadib ») et les ventes (à distance) de biens importés (« Vadbi »).

millions de relations quotidiennes, les processus d'extraction, de transmission, de stockage ou de recoupement du Big data autorisent à automatiser l'interface entre la comptabilité dématérialisée des entreprises et les infocentres de l'administration, pour un coût très inférieur aux anciens traitements, et une fiabilité très supérieure.

En 1993, face à la problématique de l'abolition des contrôles frontaliers intra-communautaires, les négociateurs de l'époque n'avaient eu d'autre recours que de prescrire des « états récapitulatifs », souvent récupérés sur support papier et transmis selon un rythme trimestriel qui explique que la majorité des acteurs (publics et privés) n'aient jamais cherché à les exploiter rigoureusement. Aujourd'hui, à l'instar de ce qui s'est fait dans le domaine bancaire ou des multiples réseaux de services transfrontières, il serait permis de mettre en place en peu d'années entre les 27 États membre un dispositif parfaitement étanche de compensation multilatérale de la taxe relative aux opérations B²B collectée dans l'État membre de départ pour être déduite dans celui d'arrivée des biens (voire d'utilisation de la prestation), généralisant à l'ensemble du marché intérieur la chaîne de taxation/déduction qui garantirait l'autorégulation du mécanisme TVA contre les fraudes les plus massives de type MTIC.

Déjà en 2013,⁴² nous exposons une proposition d'enregistrement des transactions de nature à sécuriser à la fois les États et les opérateurs pour toute transaction entre un État membre 1 et un État membre 2 :

- « a) l'assujetti-vendeur 1 enregistre sur un serveur S1 les 5 caractéristiques de l'opération (n° du vendeur et de l'acheteur, date et n° séquentiel... , montant), la déclaration étant en fait entièrement automatisée par branchement direct sur sa comptabilité ;
- « b) les données du serveur S1 sont reportées après inversion (comme on le fait actuellement pour les 'listings' d'acquéreurs intra-UE) sur un serveur S2... installé dans l'État membre de l'assujetti-acheteur ;
- « c) l'assujetti-acheteur 2 a droit à déduction dès lors qu'il réunit les conditions de droit commun et que l'opération est effectivement enregistrée dans le serveur S2 (en cas de doute, l'assujetti-acheteur 2 peut le vérifier aisément et automatiquement par simple accès aux données le concernant via les 5 caractéristiques de l'opération que, par construction, il est seul à connaître avec l'assujetti-vendeur 1) ;
- « d) l'État membre 1 accompagne l'inversion des données vers État membre 2 du versement exact de la TVA correspondante... à charge pour lui d'assurer le recouvrement auprès du vendeur... ».

Ainsi, la simple interconnexion des infocentres tenus par chaque administration pour enregistrer les ventes à destination des partenaires suffirait à garantir que la taxe déductible dans l'État membre de destination lui ait été simultanément reversée par l'État membre de départ, à charge pour celui-ci de la collecter dans les conditions de droit commun auprès du vendeur établi dans ses registres. Dans les serveurs imaginés

⁴² « Reform of the EU VAT System for Intra-Community Transaction », M Aujean, C Valenduc and M Wolf ; International VAT Monitor, volume 24, n° 1, janvier 2013. Dans cette proposition désignée sous l'acronyme VIVAT, la démarche allait même plus loin dans l'idée (qui n'est pas indispensable dans le propos présent) d'assurer un traitement totalement homogène des opérations B²B internes et intra (moyennant un unique taux applicable dans toute l'UE, la différenciation n'intervenant qu'au stade final B²C).

ci-dessus, on reconnaît les fonctionnalités des « guichets » nationaux expérimentés depuis 2003 (pour des assujettis, proposant certains services (B²C), établis en dehors de l'UE) sous le vocable OSS pour collecter dans un même État membre d'établissement (ou pour les assujettis non-communautaires, le pays d'identification), la TVA revenant à tous les États membres attributaires. Selon les mêmes règles, on comprend qu'en cohérence avec les propositions de la Commission au titre du « nouveau régime définitif », le taux applicable serait celui de l'État membre de déduction. Et s'agissant des échanges de biens, on relève également que conformément à la définition qu'elle a avancée de la « livraison intra-Union de biens » (nouvel article 14 de la directive⁴³), le circuit d'information et de taxation s'appuierait de préférence sur le flux matériel (et le fait générateur de droit commun) plutôt que sur la facturation.⁴⁴

Techniquement, il est permis de soutenir (sous réserve des délais de rodage appropriés au travers de campagnes combinées de tests à blanc) que la mutation restant à accomplir : la mise en réseau des serveurs et la formalisation des protocoles d'interfaçage avec l'informatique des déclarants, serait d'une grande trivialité. Fiscalement, il ne serait plus nécessaire de passer par cette étape intermédiaire de « l'assujetti certifié », telle que proposée par la Commission et dénoncée plus haut, puisque par construction la « certification » de l'intégralité des transactions B²B serait intégrée dans la tuyauterie intra-UE conçue comme une quasi « blockchain » publique.⁴⁵ Conceptuellement, la véritable rupture étant intervenue en 2003 quand, avec le premier MOSS, l'ECOFIN a acté l'idée que chaque membre de l'Union fasse confiance aux autres pour collecter une fraction des recettes fiscales lui revenant, la réforme ne serait qu'un changement d'échelle (radical, il est vrai). Enfin, en termes d'obligations, de charge bureaucratique et de sécurité pour les entreprises, le gain serait incontestable dès lors qu'elles seraient débarrassées des états récapitulatifs, ou de la hantise de voir leurs relations commerciales remises en cause au motif « *qu'elles auraient dû savoir qu'elles participaient à une fraude de type carrousel ...* », voire « *qu'elles n'apportent pas une preuve suffisante de la réalité de l'acquisition par leur client ...* ».

Force est pourtant d'admettre qu'il reste pour ces beaux raisonnements deux montagnes à franchir, celles coalisées de la tétanie politique du projet européen dans le domaine de la fiscalité (au prétexte de l'unanimité) et du conservatisme de certains lobbys professionnels. Parmi ces derniers, il ne manquera pas de grognons pour contester, ne serait-ce que du côté des PME, la faisabilité d'une transmission immédiate des données détaillée du chiffre d'affaires, ou pour s'accrocher à un régime d'exonération qui donne l'illusion d'être plus léger en trésorerie, et évite d'avoir à se préoccuper du taux applicable chez les voisins. Surtout, face aux arguments rationnels développés plus haut, les souverainistes auront beau jeu de bloquer une avancée de l'Europe fédérale qui – au moins symboliquement – ferait dépendre la plus importante des recettes fiscales de la coopération interétatique. En dépit des prêches

⁴³ Introduit par la directive 2017/2455/UE.

⁴⁴ Cf. l'hypothèse des opérations triangulaires où un tiers établi dans un autre État membre s'interpose entre 1 et 2.

⁴⁵ Sont visées ici les livraisons qui n'ont pas le caractère de « ventes à distance » (cf. le 4 précité de l'article 14 de la directive) réalisées entre un assujetti et un non assujetti ou un assujetti dont les acquisitions intra-UE ne sont pas soumises à la taxe (principalement les opérateurs bénéficiant du régime de la franchise).

obstinés de la Commission, celle-ci demeure à l'état de slogan pour beaucoup de services nationaux, et la contrainte de verser à l'État membre du client le montant de la taxe facturée sans être assuré de la collecter chez soi en révoltera plus d'un. Dans le même esprit, alors qu'à Bruxelles on est unanime à se féliciter du « bon fonctionnement » du MOSS, le secret profond maintenu sur le contenu précis des flux redistribués ne laisse pas d'entretenir le doute sur la capacité de tous les gouvernants à assumer le saut vers la transparence qu'impliquerait un régime universel de taxation multilatérale. Si bien qu'en dépit de son évidence intellectuelle, et sauf à passer par une coopération renforcée à la supposer institutionnellement compatible avec le Traité, le cheminement vers cette authentique TVA européenne s'annonce toujours aussi périlleux.

3.3 Des aménagements pratiques efficaces contre la fraude dans un cadre national

En tout état de cause, s'il est utile pour écarter la menace de la fraude MTIC et sanctuariser le modèle TVA en tant que tel,⁴⁶ l'élargissement du mécanisme de taxation/déduction aux échanges intra-UE demeurera sans effet sur les deux autres fragilités identifiées plus haut. Sur ce terrain, la modernisation de la gestion de l'impôt est non moins indispensable, la chance étant que les mêmes technologies offrent aux administrations des solutions efficaces pour modifier les comportements et faciliter la gestion des contrôles.

S'agissant de la bonne application de la taxe aux activités de proximité, les possibilités de dissimulation reculent assez naturellement avec la mutation des structures économiques, le meilleur levier consistant évidemment à faire progresser la place des paiements dématérialisés traçables.⁴⁷ Le plus souvent, les intéressés cherchent à échapper davantage aux impôts directs et cotisations diverses qu'à l'impôt indirect, et quand le redevable est bien suivi la perte éventuelle de TVA garde un caractère tout relatif puisqu'elle s'apparente à un taux zéro sur la marge identique (pour les fournisseurs de biens) à celui légalement accordé aux bénéficiaires de la franchise. La régulation du phénomène s'appuie aussi sur l'effet dissuasif, mais budgétairement coûteux, de l'application d'un taux réduit ou de crédits d'impôt ciblés sur les services à forte intensité d'emploi, et sur le verrouillage des logiciels de caisse et l'apparition de modèles où ils sont plus ou moins directement connectés à l'informatique de l'administration.

⁴⁶L'ampleur des pertes de recettes potentielles (fortement relayée dans les médias, notamment à l'occasion de la publication annuelle de l'évaluation du « gap TVA ») est la justification majeure donnée par la Commission à son « Plan d'Action », et à l'impératif qui l'accompagne, de sortir enfin du régime « transitoire ». La portée existentielle de cette fraude est aussi attestée par le fait que, dans la directive, c'est le niveau atteint par elle qui conditionne l'acceptation éventuelle de deux dérogations présentées comme des mesures de sauvegarde en cas de péril extrême : d'une part la « Reverse charge généralisée » (soutenue par la Tchéquie (et accordée à cette dernière par la Décision d'Exécution (UE) 2019/1903 du Conseil) et l'Autriche) et, d'autre part, le « paiement scindé » (présentement expérimenté par la Pologne et l'Italie et qui est en cours d'examen dans d'autres pays dont le Royaume-Uni) qui l'une et l'autre constituent une incontestable remise en cause des fondamentaux du système TVA et de l'unité du marché intérieur.

⁴⁷Voir par exemple la Directive (UE) 2020/284 du Conseil du 18 février 2020 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'instauration de certaines exigences applicables aux prestataires de services de paiement.

S'agissant du e-commerce, les TIC sont par essence partie prenante de la protection des ressources fiscales des États membres car, si la délocalisation des opérateurs prive les administrations fiscales de leurs moyens traditionnels de contrôle, ce type d'activité présente néanmoins l'avantage considérable de laisser des traces très précises du chiffre d'affaires. De ce fait, en mobilisant les outils appropriés pour exploiter ces données, les administrations ont la capacité de faire respecter le principe de taxation dans le pays de consommation. À elles de repérer toute présence commerciale un peu significative, d'identifier les circuits de règlement utilisés et de consigner le paiement de la taxe correspondante lorsqu'il n'a pas été acquitté spontanément par les vendeurs de biens ou de services.

Les négociations à 28 (devenus 27 depuis le 1^{er} février 2020) ont heureusement progressé pour adapter les règles de droit, tout en veillant à ne pas pénaliser le développement du marché intérieur ni celui des entreprises, y compris les PME, qui sont disposées à coopérer de bonne foi. Dans cet esprit, les directives et règlements applicables d'ici à 2021 (sauf report, actuellement en projet, au 1^{er} juillet 2021), apportent au plan juridique et organisationnel des réponses raisonnables pour combler les faiblesses héritées d'une époque insouciante qui n'avait pas anticipé le foisonnement de ces nouveaux acteurs.

À l'intérieur de l'Union, il fallait normaliser les seuils au-delà desquels l'État membre de destination pouvait exiger de percevoir sa propre TVA sur les ventes par correspondance en provenance d'un commerçant établi dans un autre État membre : ce seuil sera désormais unique (10.000 €) et apprécié pour un même vendeur sur l'ensemble du territoire européen. Aux frontières de l'Union, il fallait supprimer l'exonération accordée aux envois réputés « de valeur négligeable », sous lesquels les douaniers laissaient passer des millions de petits colis. En contrepartie de quoi, les charges administratives seront allégées puisque les intéressés établis dans un État membre ou en dehors de l'UE éviteront de devoir s'enregistrer dans chacun des États où ils opèrent, en acceptant de collecter la TVA via l'une des procédures de « guichet unique » décrites plus haut. En outre, des dispositions ciblées imposeront une responsabilité particulière aux intermédiaires qui facilitent sur leur « plateforme » les ventes à distance réalisées par des commerçants plus modestes.

Dès lors, formellement, il n'est plus un achat par voie électronique d'un consommateur final qui devrait échapper à l'application correcte de la taxe au bénéfice de son État de résidence. Sauf que la fiabilité de l'ensemble reposera sur la loyauté de chaque administration (fiscale et douanière) vis-à-vis des intérêts de tous ses partenaires. Cela implique d'auditer régulièrement les pratiques des opérateurs enregistrés sur le guichet national pour surveiller qu'aucun ne dissimule une fraction du chiffre d'affaires réalisé « à distance ». Et de se méfier également des professionnels qui ne s'inscriront pas sur ces procédures simplifiées en espérant étendre une activité intra-UE à l'écart de toute surveillance. À cet égard, la question de la tentation, pour certains États membres aux traditions moins rigoureuses, de privilégier leurs intérêts économiques par le dumping administratif, demeure un tabou absolu, comme celle de l'autorité de la Commission pour servir l'ordre collectif. Au petit matin du 1^{er} janvier 2021 (sauf report, actuellement en projet, au 1^{er} juillet 2021), on ne peut donc assurer qu'il ne persistera pas d'importantes zones de porosité : plus que jamais, ceux des États membres les plus soucieux de ne pas subir ces distorsions de concurrence de-

vront rehausser la garde, en déployant les instruments de surveillance qu'on a décrits plus haut pour garantir l'application du nouveau régime sur leur espace national.

Paradoxalement, la montée en puissance des TIC dans la gestion publique et privée de notre impôt pourrait aider à reprendre la main sur les transactions B²B (celles que la Commission considère comme la première source du « gap ») plus sûrement qu'on ne vient de l'exposer quant aux échanges B²C transfrontières : là où le bon ordre des secondes postule une coopération inter-administrative inévitablement laborieuse et incertaine, la discipline des premières pourrait dans ce nouveau paysage se satisfaire de l'engagement des seuls services internes. Contrairement à la vision simplifiée qu'en ont donnée trop de commentateurs, les schémas de type « carrousel », qui mettent en péril le système, ne sont pas des « fraudes à la TVA intra-communautaire », mais des fraudes strictement nationales (la suspension de la taxe sur les livraisons/acquisitions intra-UE n'en étant nullement le fait générateur, mais simplement le facteur permissif). La taxe détournée par les prédateurs ne se perd pas dans un abyme mystérieux au passage de la frontière, mais porte exclusivement sur des ventes internes TTC : i.e. des livraisons subséquentes à l'arrivée HT sur le territoire de l'État membre où la taxe est déduite dans les conditions de droit commun. D'où la bonne nouvelle qu'aujourd'hui, grâce au potentiel du Big data et avant de se lancer dans la refonte du régime intra, il est d'ores et déjà possible dans ce cadre national de protéger l'impôt contre la fraude et de rétablir la sécurité juridique des assujettis loyaux.

Pour la commodité pédagogique, supposons que – sans qu'il en résulte de coût déclaratif supplémentaire – apparaisse une application par laquelle les écritures commerciales à la vente et à l'achat passées symétriquement lors de toute transaction entre deux assujettis seraient reportées en temps réel (ou quasi) dans l'infocentre de l'État membre du vendeur, garantissant le recoupement de la taxe collectée par l'un et supportée par l'autre. Ipso facto, le montage carrouseliste deviendrait impossible puisque, dans l'instant, le traitement centralisé repérerait la discordance entre le profil du « taxi » potentiel et le gros montant de taxe déductible avec lequel il est susceptible de s'envoler, alerte suffisante pour l'interroger l'instant d'après sur sa bonne fortune soudaine et consigner sa dette de TVA avant qu'il n'ait accompli son forfait. Sans préjudice de divers autres mérites au service partagé du Trésor et des opérateurs qu'on laisse au lecteur le soin d'inventorier.

Or, la chance que l'on annonçait plus haut veut, non seulement qu'une telle application est vraiment apparue, mais encore que plusieurs versions alternatives sont entrées concrètement en production. En Espagne, depuis juillet 2017, le « Suministro inmediato de información del IVA (SII) » donne quatre jours à tout assujetti soumis au régime normal de l'IVA (la TVA en espagnol) pour transmettre à l'agence des contributions les données caractéristiques (vente ou achat) de chaque transaction de taxable. En Italie, depuis janvier 2019, le « Sistema di Interscambio » astreint tout fournisseur à enregistrer sans délai sur le site de l'agence, à savoir l'administration fiscale italienne, les caractéristiques de chaque facture et son édition dans un format dématérialisé, à charge pour l'agence de la rerouter vers le client déducteur. D'un côté, on parlera de « e-reporting », dont l'inconvénient serait peut-être un certain « bruit » informatique dans l'appariement des données et leur exploitation opérationnelle ; de l'autre côté, de « e-invoicing » avec le risque de mettre les PME sous

la coupe ruineuse des grands éditeurs de facturation électronique, alors qu'actuellement elles se satisfont d'outils rustiques qui suffiraient encore pour des formalités purement déclaratives, fussent-elles au fil du temps. Une seconde question émerge aussitôt : vaudra-t-il mieux se caler sur le fait générateur de la taxe (et l'avantage d'une référence éprouvée juridiquement), sur la transmission de la facture (condition matérielle du droit à déduction), ou encore sur son règlement (au motif qu'il serait plus traçable) ? Et beaucoup d'autres questions à la suite. . . Dont aucune ne paraît de nature à arrêter un mouvement qui, sur le terrain trivial de la gestion, pourrait nous permettre de patienter jusqu'à ce que les diplomates se mettent d'accord sur le grand changement.

4 Conclusion

Les propositions pour un régime définitif ont été remarquablement construites et reflètent un travail d'une ampleur jamais vue depuis la rédaction de la sixième directive dans les années soixante/soixante-dix, impliquant la modification de la rédaction de plus de 200 articles (et de nombreuses annexes) de la directive 2006/112/CE.

Il est clair que l'approche adoptée par la Commission de prévoir la taxation de toute livraison de biens et de prestations de service dans le pays de destination est à notre sens la bonne (une approche d'ailleurs adoptée depuis plusieurs années par l'OCDE).

Cependant, nous avons indiqué que le système proposé (avec un rôle important attribué aux assujettis certifiés) ne saurait aboutir à un système de taxation et d'encaissement exempt de tout risque de fraude. La solution, pour l'avènement d'un système simple, robuste et sécurisé du point de vue juridique, se trouve dans une combinaison de textes législatifs simples et d'une utilisation accrue des outils des nouvelles technologies.⁴⁸ L'un sans l'autre ne permettrait pas aux États membres de simplifier le régime de TVA applicable aux opérations transfrontières, ni d'éliminer les risques de fraude à la TVA, et aurait comme conséquences des impacts négatifs sur la croissance au sein de l'UE. À cet égard, les impacts économiques d'une crise sanitaire telle que celle du Covid-19 rendent encore davantage nécessaire de combattre une fraude fiscale qui prive chaque année les États de 50 milliards d'euros de ressources.

L'heure d'enfin sortir du régime transitoire pour adopter un régime définitif est arrivée – la décision d'avancer est maintenant entre les mains de chacun des 27 États membres de l'Union.

Publisher's Note Springer Nature remains neutral with regard to jurisdictional claims in published maps and institutional affiliations.

⁴⁸ Et bien entendu un renforcement accru de la coopération administrative sur la base du règlement 2018/1541 modifiant le règlement 904/2010.