



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le 15.5.2006
COM(2006) 210 final

2006/0069 (CNS)

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

**modifiant la directive 2002/38/CE en ce qui concerne la période d'application
du régime de taxe sur la valeur ajoutée
applicable aux services de radiodiffusion et de télévision
et à certains services fournis par voie électronique**

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

**sur la DIRECTIVE 2002/38/CE DU CONSEIL du 7 mai 2002
modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne
le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion
et de télévision et à certains services fournis par voie électronique**

(présentés par la Commission)

EXPOSÉ DES MOTIFS

1) CONTEXTE DE LA PROPOSITION

- **Motivations et objectifs de la proposition**

La directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, dite «directive TVA sur le commerce électronique», contient certaines dispositions qui, sauf prorogation, doivent expirer le 30 juin 2006.

À l'adoption de cette directive, il avait été prévu que ses dispositions relatives au lieu de prestation des services concernés et à certaines mesures de facilitation applicables aux entreprises des pays tiers seraient réexaminées par le Conseil avant le terme des trois premières années d'application et, sur la base d'une proposition de la Commission, éventuellement modifiées ou prorogées. La présente proposition de révision est fondée sur un rapport de la Commission au Conseil, joint conséquemment en annexe. Si les propositions de la Commission concernant le lieu de prestation des services (COM(2005)334) et la simplification des obligations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (COM(2004)728) avaient été adoptées en temps voulu par le Conseil, il n'aurait pas été nécessaire de proroger les dispositions susmentionnées, puisque ces propositions, de caractère plus général, prévoient des mesures de nature à garantir la réalisation à long terme des objectifs de la directive 2002/38/CE. Du fait de la lenteur des avancées législatives réalisées par les États membres au Conseil, elles ne seront cependant pas mises en œuvre avant l'expiration des dispositions arrêtées en 2002. Pour que lesdites dispositions n'expiront pas cette année – ce que personne ne souhaite –, la Commission n'a donc pas d'autre choix que de proposer leur prorogation à titre temporaire.

La directive 2002/38/CE poursuivait un objectif précis: combler une lacune manifeste présentée par l'une des dispositions fondamentales de la législation sur la TVA. À l'époque où la sixième directive TVA a été adoptée, la prestation électronique de services n'avait pas été envisagée. Ses dispositions, telles que libellées avant les changements apportés en 2002, avaient en conséquence des effets pervers. Dès lors qu'ils étaient fournis par des prestataires de pays tiers, les services électroniques échappaient en effet à toute taxation, alors que les entreprises européennes se voyaient obligées de les taxer systématiquement, indépendamment du lieu de résidence du client. Il y avait là conflit avec le principe de neutralité, qui est au cœur du régime de TVA et qui vise à garantir une taxe «ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services» (première directive TVA, directive 67/227/CEE du Conseil).

La question était de savoir *où* taxer les services électroniques. La TVA est une taxe générale sur la consommation de biens et de services, et toute exonération doit faire l'objet d'une disposition spécifique. Par ailleurs, l'approche retenue a toujours consisté à porter remède aux lacunes de couverture créées par les avancées technologiques ou l'évolution des pratiques commerciales.

La directive 2002/38/CE prévoyait, afin d'aider les opérateurs non européens à se

conformer à la législation sur la TVA, de leur appliquer des obligations d'enregistrement et de déclaration simplifiées leur permettant de traiter avec une seule administration fiscale européenne de leur choix. Un tel dispositif s'écarterait sensiblement de la norme, qui veut que les assujettis traitent directement avec chaque administration dans la juridiction de laquelle ils exercent une activité imposable. Bien que le champ d'application de ce «guichet unique» pour le paiement de la TVA ait été limité aux prestataires de services électroniques non établis dans la Communauté, son caractère novateur a pesé dans l'inclusion d'une clause de révision faisant obligation à la Commission et aux États membres de réexaminer la question dans un délai de trois ans. Le rapport de la Commission au Conseil conclut que la directive de 2002 a fonctionné de manière satisfaisante et a rempli son objectif. En l'absence de décision quant à leur révision ou à leur remplacement, ses principales dispositions expireraient, et on retournerait, pour les services électroniques, aux règles en vigueur avant les modifications appliquées depuis 2003. Pour éviter une telle situation, la Commission propose donc que les dispositions devant expirer cette année soient prorogées d'une période de 30 mois, expirant le 31 décembre 2008. Cela laissera suffisamment de temps pour l'adoption des deux propositions susmentionnées et pour que les États membres mettent en place les changements infrastructurels nécessaires.

La présente proposition permettra aussi de garantir que restent en vigueur – dès lors qu'elles sont liées à la directive 2002/38/CE – les dispositions du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil, qui traite des informations que les États membres doivent s'échanger pour enregistrer les prestataires étrangers de services électroniques aux fins de la TVA et pour assurer le versement des recettes de TVA au bon État membre.

- **Contexte général**

La directive 2002/38/CE a été adoptée dans l'objectif premier d'éliminer un effet indésirable inattendu de la 6^{ème} directive TVA, amenant les entreprises européennes à facturer et à percevoir la TVA dans des circonstances les plaçant en situation de désavantage concurrentiel par rapport aux opérateurs des pays tiers.

La directive a rempli cet objectif. Aujourd'hui, pour autant que la TVA soit concernée, l'équilibre entre opérateurs européens et non européens n'est plus un problème, et personne ne souhaiterait revenir à la situation qui existait avant.

Par ailleurs, même si ce n'était pas son objectif premier, la directive a eu une incidence positive sur les recettes fiscales des États membres. Outre la taxe collectée et versée par les opérateurs non européens enregistrés au titre du régime spécial, les montants imputables aux entreprises qui ont choisi de s'établir dans la Communauté sont sans doute importants. Les montants en jeu sont cependant difficiles à quantifier, parce que les entreprises choisissent de s'établir dans la Communauté pour toute une série de raisons et qu'il est malcommode de distinguer avec précision, dans les statistiques publiées sur les recettes fiscales, quelles recettes de TVA procèdent de tel ou tel service couvert par la directive. Un autre effet sur les recettes fiscales concerne la TVA versée par les entreprises européennes: avec l'adoption de la directive, ces dernières n'ont plus eu de motif de transférer leurs activités en dehors de la Communauté pour protéger leur position concurrentielle. Ces trois effets combinés confirment l'opportunité de proroger les dispositions pertinentes de la directive.

Au cours des trois dernières années, le marché des téléchargements d'entreprise à

particulier («Business to Consumer», B2C) et des services en ligne est parvenu à maturité; il s'est aussi sophistiqué depuis l'adoption de la directive. Selon l'IFPI (Fédération internationale de l'industrie phonographique), les ventes de musique distribuée en ligne ont triplé en 2005. Les questions de nature réglementaire et juridique, comme celles liées à la gestion des droits et aux téléchargements illégaux, sont en cours de résolution. Une incertitude quant au futur régime fiscal constituerait une régression. La mesure de prorogation envisagée constitue le seul moyen de l'éviter.

Outre cette incertitude, une non-prorogation des modifications arrêtées en 2002 verrait rejaillir le problème des transferts d'activités, qui avait pesé lourd dans l'adoption de la directive.

- **Dispositions actuelles dans le domaine de la proposition**

Il s'agit d'une simple prolongation de l'actuelle directive 2002/38/CE. Les dispositions qui expirent cette année prendront effet en temps voulu et de manière permanente par l'adoption des deux propositions précédemment mentionnées, COM (2004) 728 et COM (2005) 334. Il s'agit de mesures qui traitent respectivement de la simplification des obligations administratives et du lieu d'imposition des services en général. L'avancée législative a été plus lente que prévue en raison principalement de leur champ d'application très large. Néanmoins, il y a de fortes chances qu'elles soient adoptées dans un avenir proche mais pas à temps pour éviter l'expiration des dispositions de la directive 2002.

Prises ensemble, les deux mesures proposées assureront le fonctionnement correct à long terme de l'application de la TVA aux services électroniques, conformément aux objectifs fixés par l'article 5 de la directive 2002/38/CE.

- **Cohérence avec les autres politiques et les objectifs de l'Union**

Les dispositions dont la prorogation est proposée sont pleinement conformes à la politique européenne en matière de TVA, telle qu'exposée dans la 6^{ème} directive TVA. L'adoption de la directive de 2002 a été motivée par une lacune de la 6^{ème} directive TVA liée au progrès technologique, ainsi que par la nécessité de veiller à une application uniforme de la taxe.

2) CONSULTATION DES PARTIES INTERESSEES ET ANALYSE D'IMPACT

- **Consultation des parties intéressées**

Méthodes de consultation utilisées, principaux secteurs visés et profil général des répondants

Des représentants de tous les États membres et de la majorité des opérateurs concernés ont participé aux deux séminaires du programme Fiscalis organisés au cours des trois dernières années pour suivre le fonctionnement de la directive de 2002.

Synthèse des réponses reçues et de la façon dont elles ont été prises en compte

En raison de la nature sensible des relations entre assujettis et administrations fiscales, il ne convient pas de distinguer les différents acteurs qui ont contribué au dialogue engagé. Le rapport de la Commission au Conseil tient néanmoins compte de toutes les

questions importantes qui ont été soulevées.

- **Obtention et utilisation d'expertise**

Il n'a pas été nécessaire de faire appel à des experts extérieurs.

- **Analyse d'impact**

Pour la Commission, la seule autre option possible aurait consisté à laisser expirer les dispositions de 2002.

Le rapport soumis par la Commission au Conseil expose les raisons pour lesquelles ce n'était pas une option réaliste.

3) ÉLÉMENTS JURIDIQUES DE LA PROPOSITION

- **Résumé des mesures proposées**

La proposition vise à étendre la période d'application prévue à l'article 1^{er} de la directive 2002/38/EC, de telle sorte que restent en vigueur les mesures adoptées aux fins de la taxation correcte des services de radiodiffusion et de télévision et de certains services fournis par voie électronique.

- **Base juridique**

Article 93 du traité et directive 2002/38/CE du Conseil

- **Principe de subsidiarité**

La proposition relève de la compétence exclusive de la Communauté. Le principe de subsidiarité ne s'applique donc pas.

- **Principe de proportionnalité**

La proposition est conforme au principe de proportionnalité pour les raisons suivantes:

La proposition consiste en une simple prolongation de la période d'application d'une mesure prévue dans la 6^{ème} directive TVA. Il n'existe pas d'autre solution raisonnablement envisageable.

Les dispositions adoptées en 2002 ont fonctionné de manière satisfaisante, tant pour les États membres que pour les entreprises concernées. Aucune autre option ne permettrait de mieux atteindre les objectifs fixés à l'origine.

- **Choix des instruments**

Instrument(s) proposé(s): directive.

D'autres moyens ne seraient pas appropriés pour la raison suivante:

La proposition prolonge la période d'application d'une disposition mise en vigueur

dans le cadre d'une directive. Il n'existe pas d'autre moyen d'atteindre cet objectif.

4) INCIDENCE BUDGETAIRE

La proposition n'a pas d'incidence quantifiable sur le budget communautaire.

5) INFORMATIONS SUPPLEMENTAIRES

- **Réexamen / révision / clause de suppression automatique**

La proposition contient une clause de révision.

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

**modifiant la directive 2002/38/CE en ce qui concerne la période d'application
du régime de taxe sur la valeur ajoutée
applicable aux services de radiodiffusion et de télévision
et à certains services fournis par voie électronique**

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 93,

vu la proposition de la Commission¹,

vu l'avis du Parlement européen²,

vu l'avis du Comité économique et social européen³,

considérant ce qui suit:

- (1) Le réexamen prévu à l'article 5 de la directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique a été effectué.
- (2) Eu égard à ce réexamen, il y a lieu, dans l'intérêt du bon fonctionnement du marché intérieur et pour garantir que tout risque de distorsion reste éliminé, de proroger le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique jusqu'au 31 décembre 2008.
- (3) Il convient de modifier la directive 2002/38/CE en conséquence,

¹ JO C [...] du [...], p. [...].

² JO C [...] du [...], p. [...].

³ JO C [...] du [...], p. [...].

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE:

Article premier

L'article 4 de la directive 2002/38/CE est remplacé par le texte suivant:

«L'article 1er s'applique jusqu'au 31 décembre 2008.»

Article 2

1. Les États membres adoptent et publient les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive le 30 juin 2006 au plus tard. Ils communiquent immédiatement à la Commission le texte de ces dispositions, ainsi qu'un tableau de correspondance entre celles-ci et la présente directive.

Ils appliquent ces dispositions à partir du 1^{er} juillet 2006.

Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

Article 3

La présente directive entre en vigueur le jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Article 4

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles,

*Par le Conseil
Le Président*

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

sur la DIRECTIVE 2002/38/CE DU CONSEIL du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique

1. CONTEXTE

La directive 2002/38/CE impose à la Commission de présenter un rapport sur son fonctionnement pour le 30 juin 2006 au plus tard et, si nécessaire, de proposer soit des modifications, soit une prolongation de sa période d'application. Le présent rapport vise à remplir la première de ces obligations. La Commission propose également de proroger l'application de la directive jusqu'à fin 2008. Afin de ne pas répéter ce qui est dit dans l'exposé des motifs de la proposition de prorogation, le présent rapport se concentre sur les effets concrets de la directive et sur son fonctionnement dans la pratique.

Avec les dispositions arrêtées en 2002, l'Union européenne est devenue le premier territoire fiscal à imposer les services électroniques conformément aux principes définis par l'Organisation pour la coopération et le développement économiques⁴. Les principes de l'OCDE concernant l'imposition du commerce électronique, adoptés en 1998 à Ottawa, prévoient que l'application éventuelle de taxes sur la consommation (comme la TVA) doit induire une taxation sur le lieu de consommation.

Le présent rapport traite des services couverts par la directive, des questions concrètes posées par l'administration de la taxe et de son cadre opérationnel à plus long terme.

2. PORTEE DU RAPPORT

2.1. Services électroniques

Les services électroniques couverts par la directive sont répertoriés à son annexe L sous l'intitulé «liste indicative des services fournis par voie électronique visés à l'article 9, paragraphe 2, point e)». Cette liste donne les exemples suivants:

- fourniture et hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement;
- fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci;

⁴

Commerce électronique et fiscalité: mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, disponible sur <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>.

- fourniture d’images, de textes et d’informations, et mise à disposition de bases de données;
- fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d’argent, et d’émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement;
- fourniture de services d’enseignement à distance.

L’annexe L précise en outre que le simple fait de communiquer par courrier électronique ne constitue pas en soi un service électronique.

La liste ci-dessus reste assez vague, mais il était nécessaire de rester suffisamment général pour tenir compte des éventuelles innovations dans la palette des services électroniques.

Cette partie de la directive a d’ailleurs été complétée par des lignes directrices du comité de la TVA, qui sont finalement entrées en vigueur dans le cadre d’un règlement du Conseil⁵.

Cette approche a bien fonctionné: les services concernés sont clairement identifiés. Les dernières évolutions observées n’ont pas posé de problème. En conséquence, aucune nouvelle mesure n’est nécessaire pour le moment.

2.2. Services de radiodiffusion et de télévision

Outre qu’elle traite des services électroniques, la directive a également changé le lieu d’imposition des services de radiodiffusion et de télévision. Les dispositions spéciales prévues pour les prestataires de services électroniques ne s’appliquent pas ici: les radiodiffuseurs doivent se faire immatriculer dans chaque État membre sur le territoire duquel ils exercent des activités imposables.

Même si la définition des services de radiodiffusion et de télévision n’a pas posé de problème, toute distinction par rapport à la catégorie plus large des services électroniques s’est estompée au cours des dernières années. Avec le développement de la baladodiffusion (*podcasting*), de la vidéo à la demande, de la diffusion en continu (*streaming*) et du numérique, les contenus sont devenus accessibles par différents canaux. La distribution d’un même contenu peut ainsi se faire par Internet, via un réseau de radiodiffusion traditionnel ou interactif ou via un réseau de troisième génération (3G).

Avec cette convergence de la radiodiffusion, des télécommunications et des services électroniques, il va devenir de plus en plus difficile de justifier les différences de régime fiscal. Les références aux services de radiodiffusion et de télévision contenues dans la 6^{ème} directive TVA reflètent l’intention poursuivie par le législateur à une époque de plus simple technologie. Outre le désavantage concurrentiel qui pourrait en résulter à terme, on ne voit guère comment les

⁵ Règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d’exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 288 du 29.10.2005, p. 1.

applications actuelles, de plus en plus sophistiquées, pourraient correspondre à ce que le législateur avait imaginé à cette époque où la réception des programmes radiodiffusés passait par un service beaucoup plus basique, voire localisé⁶.

Les avancées technologiques et l'acceptation rapide de nouveaux canaux de distribution observées aux cours des trois dernières années soulèvent de nouvelles questions, que la directive n'a pas traitées. La Commission n'examinera cependant pas la nécessité d'une action législative avant d'avoir étudié ces questions de manière plus approfondie.

3. GESTION CONCRETE DE LA TAXE

La directive de 2002 a innové, en introduisant des dispositions spéciales pour les opérateurs non résidents. Elle a défini de nouveaux concepts et établi de nouvelles procédures pour la collecte de la TVA. Ces innovations ont eu un impact sur les entreprises, comme sur les administrations fiscales. Par ailleurs, on s'inquiétait de l'éventuelle incompatibilité des technologies et protocoles au cœur du commerce électronique avec la collecte de la TVA, incompatibilité qui pourrait même remettre cette taxe en cause comme taxe générale sur toute consommation de biens ou de services.

Comme l'expérience l'a montré, ces craintes se sont révélées infondées. Au quotidien, le fonctionnement du régime spécial ne pose guère de problèmes. Or, c'était là une précondition essentielle de sa prorogation sous une forme inchangée.

En raison des nombreuses nouveautés apportées par ce régime spécial, sa mise en œuvre précise appelait néanmoins une attention particulière. Aussi les services de la Commission ont-ils travaillé en étroite collaboration avec les administrations fiscales et les autres parties intéressées. Outre deux séminaires Fiscalis, ils ont noué des contacts avec un certain nombre d'acteurs du marché, y compris des conseillers professionnels et des fournisseurs d'infrastructures. Les services de la Commission ont également travaillé avec l'OCDE sur les questions de fiscalité du commerce électronique, et notamment à l'élaboration de lignes directrices sur la définition du lieu de consommation.

Cette approche s'est révélée utile pour apprécier le fonctionnement de la directive et détecter les éventuels problèmes. En termes de fonctionnement global, on peut dire que ses dispositions ont rempli leur objectif et que, sauf prorogation de leur période d'application, il n'est pas urgent de les modifier. D'un autre côté, certains aspects de leur mise en œuvre détaillée étaient difficiles à prévoir. De manière non surprenante, certaines questions devront donc être soulevées dans le cadre d'une révision générale.

La Commission a organisé deux séminaires Fiscalis pour faciliter ce processus. Le premier visait à aider les États membres à introduire et à appliquer les nouvelles dispositions. Celui de 2004 visait, quant à lui, à apprécier le fonctionnement de ces

⁶ L'inclusion de la «réception de services de radiodiffusion et de télévision» sous le même tiret que «le droit d'admission aux spectacles, théâtres, cirques, foires, parcs d'attraction [...]» semble confirmer ce point de vue.

dispositions et à répertorier les éventuelles difficultés opérationnelles. Les représentants tant de l'industrie que des organes chargés d'autres volets de la réglementation du commerce électronique ont apporté de précieuses contributions.

3.1. Lien avec le système de guichet unique

La Commission et les États membres ont rapidement réalisé que le nouveau dispositif de lieu unique d'identification non seulement fonctionnait bien pour les services électroniques, mais représentait aussi un modèle prometteur pour un certain nombre d'aspects des échanges intracommunautaires où des difficultés s'étaient fait jour. C'est ainsi qu'a été conçu le système de guichet unique, qui forme le cœur d'une vaste proposition visant à simplifier les obligations en matière de TVA⁷. Cette proposition prévoit un champ d'application beaucoup plus vaste que celui, très spécifique, du régime applicable aux services électroniques.

Tous les éléments de ce régime n'ont pas été jugés transposables à beaucoup plus grande échelle. Le système de guichet unique proposé en diffère donc par certains aspects, notamment le traitement réservé aux sommes collectées, même si, pour la plupart des objectifs poursuivis, il sera largement similaire.

Le volume des activités couvertes par le système de guichet unique sera beaucoup plus important que dans le cas du régime applicable aux services électroniques. Il serait cependant inefficace de conserver les deux. L'idée est donc que le système de guichet unique absorbe le régime applicable aux services électroniques.

La proposition relative au système de guichet unique indiquait le 1^{er} juillet 2006 comme date de lancement, ce qui correspondait à la date d'expiration de la directive «TVA sur le commerce électronique». Les avancées au Conseil se sont cependant révélées beaucoup plus lentes que la Commission ne l'aurait imaginé. Cela vaut également pour la proposition concernant le lieu des prestations de services⁸, dont la mise en œuvre était aussi prévue pour le 1^{er} juillet 2006, ce qui aurait permis la continuité des dispositions actuelles de la directive 2002/38/CE sur le lieu de consommation.

En attendant que les changements proposés entrent en vigueur, le régime spécial et les règles relatives au lieu d'imposition doivent être prorogés. En outre, à défaut de prorogation, les problèmes d'imposition qui se posaient à l'origine referaient surface. Les modifications entrées en vigueur en 2003 sont désormais bien établies et ne posent guère de difficultés au secteur. Un changement brutal de régime fiscal, tel qu'un retour à la situation qui existait avant 2003, serait actuellement très malvenu, tant pour les opérateurs que pour les administrations fiscales.

⁷ COM(2004)728. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier les obligations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée; proposition de directive du Conseil définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 77/388/CEE, en faveur des assujettis non établis à l'intérieur du pays mais qui sont établis dans un autre État membre; proposition de règlement du Conseil modifiant le règlement (CE) n° 1798/2003 en vue d'introduire des modalités de coopération administrative dans le cadre du système de guichet unique et de la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée.

⁸ COM(2005)334. Proposition modifiée de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services.

3.2. Questions de fonctionnement au quotidien

Lorsque la directive a été mise en œuvre, des préoccupations ont été exprimées quant aux difficultés administratives que pourraient rencontrer, pour s'y conformer, les entreprises non européennes vendant des services électroniques dans la Communauté. L'expérience a montré que ces difficultés ne sont pas aussi lourdes qu'on l'avait initialement imaginé.

Pour la plupart des opérateurs non européens, les modifications apportées n'ont entraîné aucune obligation de mise en conformité. Les prestations d'entreprise à entreprise (B2B) représentent la majeure partie des services électroniques fournis en ligne. En la matière, le respect des obligations de TVA incombe au client européen: l'entreprise recevant le service doit verser la TVA à son administration fiscale nationale.

C'est uniquement lorsqu'une entreprise non européenne fournit un service à un client qui n'est pas une entreprise, tel qu'un consommateur final résidant dans l'Union européenne, qu'elle a des obligations fiscales. Quant à savoir si le client est, ou non, une entreprise, c'est généralement un fait vérifiable. Sur la base des informations reçues et sauf cas isolés, la question ne semble pas poser de problème particulier.

Une entreprise non européenne ayant l'obligation de prélever la TVA et de la verser en vertu de la directive dispose de trois solutions pour s'y conformer. La *première* consiste à s'établir dans un État membre, de manière à opérer dans les mêmes conditions qu'une entreprise européenne. Un grand nombre d'opérateurs semble avoir privilégié cette solution. L'attrait exercé par le taux de TVA a sans doute motivé ce choix, mais certaines entreprises semblent aussi avoir arrêté leur lieu d'établissement sur la base d'autres critères que la TVA.

La *deuxième* solution ouverte aux opérateurs non établis en vertu des dispositions en vigueur aurait consisté en une immatriculation dans chaque État membre sur le territoire duquel ces opérateurs non établis exercent des activités imposables. Cette solution ne semble guère avoir fait d'adeptes. Sans doute la perspective de procéder à un nombre d'immatriculations pouvant aller jusqu'à 25, assorties d'un nombre équivalent d'obligations diverses, a-t-elle été jugée dissuasive.

Pour ne pas faire peser un trop lourd fardeau sur les entreprises des pays tiers, la directive a prévu une *troisième* solution, permettant une immatriculation unique auprès d'un «État membre d'identification» selon des modalités simplifiées de caractère novateur. La TVA est alors facturée et collectée en application du taux d'imposition standard pratiqué par l'État membre du client. En dernier ressort, toutes les taxes collectées doivent être versées à l'administration fiscale de l'État membre d'identification, et ce paiement doit être assorti d'une déclaration type détaillant les activités imposables exercées dans les différents États membres. Parallèlement, un système a été mis en place pour garantir que la juste proportion de recettes fiscales et les données nécessaires à des fins de confirmation soient transférées au bon État membre⁹. Sur le plan administratif, les opérateurs non établis se sont ainsi trouvés

⁹ Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92, JO L 264 du 15.10.2003, p.1

placés dans une situation comparable à celle d'un assujetti établi traitant avec une seule administration fiscale.

3.3. Détermination du lieu d'imposition

Comme on a pu le constater, il existe un risque de conflit entre les substituts utilisés pour déterminer le lieu d'imposition (en vertu de la directive, le lieu d'établissement du client) et une interprétation stricte du lieu de consommation effective. Une adresse de facturation constitue généralement une indication fiable du lieu de consommation, mais selon le critère pur de la consommation, elle ne permet pas toujours d'aboutir au bon résultat. Les services couverts par la directive devenant de plus en plus mobiles, la question pourrait prendre de l'importance. Dans certaines circonstances, il pourrait y avoir empiètement sur les droits d'imposition des pays tiers, ce qui serait contraire à la finalité de la directive. Lorsque le lieu de consommation effective est situé dans un pays tiers, des problèmes se posent en outre quant au respect des principes de l'OCDE et de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes concernant la limitation territoriale de la directive (voir notamment les affaires 283/84, *Trans Tirreno Express/Ufficio Provinciale IVA*, et C-58/04, *Kohler/Finanzamt Dusseldorf-Nord*).

Il n'existe actuellement pas d'orientations communautaires relatives à une méthode de vérification acceptable, notamment dans le cas où différentes solutions sont possibles. Or, il pourrait être opportun de définir certaines orientations concernant la manière de vérifier la localisation des clients, notamment lorsque l'opérateur agit de bonne foi. Au préalable, il serait toutefois nécessaire d'obtenir confirmation de l'ampleur du problème. L'article 29 bis de la 6^{ème} directive TVA, qui autorise le Conseil à adopter des mesures d'exécution, pourrait à cet égard constituer un instrument approprié, si cela se révèle justifié.

3.4. Segmentation géographique

Même si le commerce électronique est largement considéré comme une activité s'exerçant sans frontières, il existe en réalité de nombreux cas dans lesquels un opérateur international segmente sa clientèle sur une base géographique. Plusieurs raisons peuvent expliquer cet état de fait (objectifs commerciaux, restrictions liées aux droits de reproduction, autres obligations réglementaires, etc.). La segmentation peut également permettre à l'opérateur de s'acquitter plus facilement de ses obligations européennes en matière de TVA.

Lorsque sa connexion Internet est détectée comme provenant d'un lieu situé dans l'Union européenne (éventuellement grâce à un logiciel de localisation), le client est automatiquement dirigé vers le site web situé dans l'Union européenne, où le respect des obligations en matière de TVA fait partie intégrante du déroulement normal d'une transaction. Dans la très grande majorité des cas, ce système fonctionne bien et offre l'avantage de garantir que, s'agissant de la TVA, les ventes effectuées au bénéfice de clients établis dans l'UE sont traitées de manière correcte, dès lors qu'elles sont distinguées des autres types d'activité.

Il n'est pas particulièrement facile de contourner le système, mais on peut y parvenir avec une certaine dose de détermination et les connaissances nécessaires. Le motif peut en être le désir de bénéficier d'un plus large choix ou de meilleurs prix (qui ne

dépendent pas nécessairement de la TVA), voire une simple perversité. Quelle que soit la raison, le résultat est que le consommateur européen acquiert un service imposable auprès d'une entreprise qui n'est pas apte à conclure des transactions avec l'Union européenne. Rien ne prouve qu'il s'agisse d'un phénomène répandu, mais pour un contribuable par ailleurs respectueux de ses obligations, ce peut être source de difficultés.

La directive ne fixant pas de seuil, l'assujettissement à la taxe peut découler d'une seule et unique transaction. Pour un opérateur, il est difficile d'identifier en temps réel les transactions provoquant un tel «effet de basculement», en conséquence desquelles il se retrouve assujetti. La conséquence n'aurait pu être raisonnablement prévue à l'époque où la directive a été adoptée, et il n'existe pas de disposition appropriée à cet égard.

Pour des raisons pratiques, les administrations fiscales devraient être encouragées à prendre ces transactions sporadiques ou non intentionnelles pour ce qu'elles sont et, tant qu'elles restent telles, à les traiter en application des critères d'importance relative et de proportionnalité. Si nécessaire, dans un souci de conformité et de cohérence, le comité sur la TVA pourrait être chargé de définir le traitement correct à appliquer, et celui-ci pourrait être confirmé par recours à l'article 29 bis.

3.5. Statut d'assujetti du consommateur

La vérification du statut d'assujetti du consommateur est un élément central de toute décision d'imposition. Or, la directive ne fournit aucune indication quant à la manière dont un opérateur doit opérer cette distinction. À cet égard, les services électroniques ne diffèrent généralement pas des autres transactions imposables, et le vendeur doit trancher sur la base de toutes les informations à sa disposition. Le seul point distinctif est le caractère quasi-instantané de la plupart des prestations de services électroniques, qui ne permet guère de prendre le temps de la réflexion, ni d'ajuster rétrospectivement la décision prise.

Certains opérateurs ont exprimé le point de vue selon lequel ils devraient être autorisés à opérer une distinction sur la seule base des informations vérifiables en temps réel dans la base de données du système d'échange d'informations sur la TVA (VIES). Même si elle semble à première vue raisonnable, l'idée présente néanmoins un certain nombre d'inconvénients. Le VIES est un service en ligne qui donne immédiatement confirmation de la validité du numéro de TVA d'un client, mais on ne pourra jamais en attendre qu'il fonctionne comme un outil d'établissement définitif du statut d'assujetti. C'est un simple maillon d'un plus large processus. Pour le moment, le VIES permet néanmoins d'identifier une entreprise, l'absence de numéro de TVA vérifiable constituant, dans la plupart des cas, une première indication de ce que le prestataire n'a pas affaire à un assujetti. La Commission continuera à améliorer la qualité et la fonctionnalité du VIES. Très récemment, le système a été étendu à l'instance des entreprises pour permettre le traitement des demandes de vérification par lot.

Une certaine clarté et une certaine cohérence concernant le degré de vérification acceptable pour l'ensemble des transactions en ligne pourraient néanmoins se révéler opportunes. Pour les transactions de faible valeur réalisées en temps réel, certains

États membres reconnaissent déjà comme suffisante une simple déclaration émanant du client, mais toutes les administrations fiscales pourraient ne pas l'accepter.

Cette question doit être approfondie, notamment s'il peut être établi que les services électroniques s'inscrivent dans un contexte particulier.

3.6. Questions d'équivalence

Ainsi qu'on l'a déjà mentionné, les activités commerciales couvertes par la directive ont connu une certaine expansion. Dans certains cas, celle-ci s'est faite par croissance organique, avec le développement de nouvelles applications facilement acceptées par le marché. Dans d'autres, elle s'est faite par le passage de médias traditionnels aux médias numériques. Dans le secteur de l'édition, les effets seront probablement importants et durables.

Ce secteur a bénéficié, pour les publications imprimées, des dispositions relatives à l'application de taux réduits de TVA contenues à l'annexe H de la 6^{ème} directive TVA. Les avantages de cette mesure sont largement reconnus et habituellement considérés comme une contribution durable à la réalisation d'objectifs de politique publique plus généraux. Lorsque la directive de 2002 a été débattue, la question a été fréquemment posée de savoir si une mesure équivalente ne pourrait pas être appliquée aux publications en ligne, dans un souci de neutralité entre les différents canaux de distribution. En raison de la nature même de la transition numérique, une telle mesure se heurterait cependant à de nombreux obstacles. La publication en ligne ouvre en effet la voie à toute une série de fonctions aboutissant à un service de plus en plus déconnecté de l'édition traditionnelle et s'inscrivant plutôt dans la mouvance de la communication et de la distribution électroniques en général. Il serait vain de vouloir distinguer, aux fins de l'application d'un régime fiscal spécial, une catégorie de contenus en ligne directement équivalents aux publications imprimées.

La révolution numérique va se poursuivre, et le secteur de l'édition vit une période de transition. La presse écrite continue à perdre des lecteurs, et même les recettes de publicité stagnent, alors que les ressources en ligne se développent. Les livres peuvent être aisément numérisés (au moins sur le plan technique) et ils le sont largement. Les consommateurs se tournent de plus en plus vers les contenus virtuels créés dans le seul but d'une distribution en ligne. L'initiative de la Commission relative aux bibliothèques numériques¹⁰ prend la mesure de ce processus et reconnaît la nécessité de relever les défis qui se posent en ce qui concerne l'héritage culturel européen et le stockage des connaissances scientifiques.

On ne voit guère comment on pourrait ici déployer utilement certaines mesures fiscales. L'option du taux réduit de TVA prévue à l'annexe H n'est pas directement transposable à l'environnement numérique. Si la transition numérique ne remet aucunement en cause l'application d'un taux réduit de TVA aux publications imprimées, il n'en reste pas moins vrai que la TVA non récupérable supportée par des entités comme les universités et les bibliothèques augmente. La Commission est

¹⁰

COM(2005 465 final du 30.9.2005 – Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen, au Comité économique et social européen et au Comité des régions: «i2010: bibliothèques numériques».

consciente du problème, mais elle estime que le présent rapport n'est pas l'endroit indiqué pour l'aborder.

3.7. Jeux de hasard ou d'argent

Le secteur des jeux de hasard ou d'argent et des paris en ligne connaît une croissance vigoureuse depuis 2003.

Très souvent, on a affaire à un jeu ou une plateforme électronique en ligne, où les participants prennent des paris les uns contre les autres ou jouent pour gagner une part d'un pot commun. Il est fréquent que le prestataire du service n'intervienne pas en qualité de «maison de jeux» ou de bookmaker, mais prélève plutôt une commission d'accès ou d'utilisation. Il s'agit donc clairement d'un service fourni en ligne assujetti à la TVA au sens de la directive.

Les jeux de paris et de hasard ou d'argent sont exonérés de TVA en vertu de l'article 13, point B), f), de la 6ème directive TVA, mais uniquement sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre. Les États membres peuvent ainsi choisir les jeux de paris et de hasard ou d'argent qu'ils souhaitent exonérer, avec cette conséquence que les activités qui ne sont pas spécifiquement exonérées sont soumises à la TVA. Ce pouvoir discrétionnaire est toutefois restreint par le principe de neutralité, tel qu'il a été défini par la Cour de justice des Communautés européennes dans plusieurs arrêts¹¹.

Le lieu d'imposition des jeux de paris et de hasard ou d'argent fournis en ligne par des opérateurs établis en dehors de l'Union européenne est le lieu où le consommateur du service est établi. L'imposition est fonction des modalités d'exonération appliquées par l'État membre d'établissement du consommateur. Lorsque le service est fourni par un opérateur établi dans un État membre, le lieu d'imposition est actuellement le lieu où l'opérateur est établi. Là encore, l'imposition est fonction des modalités d'exonération appliquées par l'État membre d'établissement.

Les modalités selon lesquelles la TVA doit être appliquée lorsque les transactions liées aux jeux de hasard ou d'argent ne sont pas exonérées ont été arrêtées par la Cour de justice dans l'affaire C-38/93¹², où elle a dit pour droit que la base d'imposition correspondait aux recettes nettes de l'opération, et non au total des mises engagées. Cette interprétation était toutefois fondée sur les circonstances particulières de l'affaire. Dans d'autres circonstances¹³, la Cour a exprimé un point de vue différent sur certains jeux de hasard ou d'argent.

L'interprétation qu'il convient de donner à ces arrêts aux fins de leur application aux jeux de hasard ou d'argent et aux paris en ligne mériterait peut-être d'être clarifiée, notamment lorsqu'il apparaît que les différences de traitement d'un État membre à l'autre font peser une charge indue sur les opérateurs assujettis. Il y aura peut-être lieu d'approfondir la question, en particulier si les règles en vigueur concernant le

¹¹ Voir notamment les affaires jointes C-453/02 et C-462/02, Linneweber, et l'affaire C-283/95, Fischer.

¹² Affaire C-38/93, Glawe / Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst.

¹³ Affaire C-498/99, Town & County Factors Ltd / Commissioners of Customs & Excise.

lieu d'imposition des services en ligne fournis par un opérateur établi dans l'Union européenne sont modifiées.

3.8. Tenue et mise à disposition de registres

L'article 26 quater, titre B, point 9), de la 6^{ème} directive TVA, relatif à la tenue et à la mise à disposition de registres, tient compte du fait que les opérateurs non établis n'ont précisément pas d'établissement dans l'Union européenne. Les procédures de vérification et d'audit normalement appliquées pour contrôler le respect des obligations en matière de TVA ne sont plus pertinentes lorsqu'une entreprise opère à distance. En soi, cette distance est source de problèmes. La directive y remédie de façon assez simple, en exigeant uniquement que les opérateurs non établis tiennent un registre suffisamment détaillé à l'appui de leur déclaration de TVA. Ces registres doivent, sur demande, être mis à la disposition des administrations fiscales concernées par voie électronique et être conservés pendant dix ans.

Aucune difficulté liée à ces obligations n'a été signalée du côté des opérateurs concernés. Les administrations fiscales n'ont pas non plus fait état de problèmes relatifs à la vérification des déclarations de TVA soumises au titre du régime spécial. Une disposition similaire, énoncée à l'article 22 bis, autorise les administrations fiscales à contrôler les registres à distance. À cet égard, il convient peut-être de nuancer l'absence de problèmes signalés du côté des administrations fiscales par le fait que rien n'indique que cette disposition est déjà appliquée de manière systématique par les États membres.

4. CONCLUSIONS

Dans son suivi de la mise en œuvre pratique de la directive depuis 2003, la Commission a entretenu des contacts réguliers et approfondis tant avec les États membres qu'avec nombre des opérateurs concernés. Cette approche lui a permis de cerner toute source de préoccupation potentielle et d'en apprécier l'évolution sur la durée. Dans la plupart des cas, il s'est agi de questions d'importance relativement minime ou de questions qui trouveront ailleurs une solution. Si nécessaire, la Commission continuera à suivre ce deuxième type de questions, afin de s'assurer d'une issue satisfaisante.

Il apparaît toutefois clairement qu'une non-prorogation de la directive aurait un impact négatif majeur sur toutes les parties intéressées. L'expérience accumulée au cours des trois dernières années n'autorise pas d'autre conclusion. La prorogation proposée permettra d'aligner le régime spécial applicable aux opérateurs non établis sur le système, plus général, de guichet unique. Certaines des questions soulevées ci-dessus, par nature horizontales, seront traitées de manière plus adéquate dans un cadre plus large.

Dans sa préparation à la pleine mise en œuvre du système de guichet unique, la Commission continuera donc à tenir compte de l'expérience acquise par les administrations fiscales, aussi bien que par les opérateurs économiques, dans l'application du régime spécifique aux services électroniques.