COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 1.12.2010
COM(2010) 695 final

LIVRE VERT

sur l'avenir de la TVA

Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace

{SEC(2010) 1455 final}

TABLE DES MATIÈRES

1. Introduction 3

2. Pourquoi ouvrir un débat sur la TVA maintenant? 4

2.1. Complexité du système actuel 4

2.2. Amélioration du fonctionnement du marché unique 5

2.3. Maximaliser la perception des recettes et réduire la vulnérabilité du système à la fraude 5

2.4. Évolution de l'environnement technologique et économique 6

3. Questions à aborder 6

4. Traitement TVA des opérations transfrontalières au sein du marché unique 7

4.1. Mise en œuvre du régime définitif fondé sur l'imposition dans l'État membre d'origine 7

4.2. Autre possibilité: l'imposition dans l'État membre de destination 8

4.3. Variantes 10

5. Autres questions clés à examiner 11

5.1. Comment assurer la neutralité du système de TVA 11

5.2. Quel degré d'harmonisation le marché unique requiert-il? 14

5.3. Réduction de la «paperasserie» 17

5.4. Un système de TVA plus robuste 21

5.5. Une gestion efficace et moderne du système de TVA 23

5.6. Autres questions 24

6. Donnez votre avis 24

LIVRE VERT

sur l'avenir de la TVA

Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace

1. INTRODUCTION

La taxe sur la valeur ajoutée (ci-après «TVA» ou «taxe») a été introduite pour la première fois en Europe en 1954, en France. En 1967, les États membres de ce que l'on appelait alors la Communauté économique européenne ont convenu de remplacer leurs systèmes nationaux de taxes sur le chiffre d'affaires par un système commun de TVA. Depuis lors, la TVA a été introduite dans près de 140[1] pays à travers le monde.

En 2008, les recettes de la TVA représentaient 21,4% des recettes fiscales des États membres de l'Union européenne (cotisations sociales comprises), soit une hausse de 12 % par rapport à 1995[2]. Il s'agit donc d'une source de recettes considérable pour les budgets nationaux et, dans certains États membres, il s'agit même de la source principale. En 2008, les recettes de la TVA équivalaient en moyenne à 7,8 % du PIB des États membres, un chiffre en hausse de près de 13 % par rapport à 1995.

La crise économique et financière a mis les finances publiques à rude épreuve dans de nombreux États membres. Étant donné le recul marqué des recettes provenant des impôts directs et des taxes sur la propriété en raison de la récession, il est probable que la part des recettes de la TVA dans le total des recettes fiscales se soit encore accrue dans un grand nombre d'États membres.

Plusieurs États membres ont récemment relevé leurs taux de TVA ou envisagent de le faire, que ce soit en réponse à la nécessité d'assainir leurs finances née de la crise ou dans le contexte d'un basculement à plus long terme de la fiscalité directe vers la fiscalité indirecte. Ce basculement peut s'expliquer par l'efficacité relative des taxes à la consommation, cette dernière constituant une base plus large et plus stable que les bénéfices et les revenus. Cette base plus large permet l'application de taux plus bas, ce qui réduit les effets de distorsion de la fiscalité et se répercute favorablement sur la croissance et l'emploi.

De plus, compte tenu de l'incidence que le vieillissement de la population aura dans les années à venir sur les marchés du travail, les modes d'épargne et de consommation et les finances publiques, une adaptation des systèmes fiscaux s'imposera. Il est possible que le financement de l'État-providence doive reposer moins qu'aujourd'hui sur l'imposition du travail et des revenus du capital (épargne), ce qui plaide également en faveur d'un basculement vers la fiscalité indirecte.

---

1 OCDE, *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues*, p. 23.

2 *Taxation trends in the European Union*, édition 2010, annexe A, tableaux 7 et 8.

Après plus de quarante ans, l'heure est venue de porter un regard critique sur le système de TVA en vue d'en améliorer la compatibilité avec le marché unique, d'en renforcer l'efficacité et la robustesse économiques pour en faire une meilleure source de recettes et d'en accroître la contribution à d'autres politiques tout en réduisant les coûts liés au respect des règles et à la perception. À cet égard, la réforme du système de TVA peut jouer un rôle essentiel dans la réalisation de la stratégie «Europe 2020»[3] et dans le retour à la croissance, car elle peut redynamiser le marché unique et former le fondement d'un assainissement budgétaire intelligent dans les États membres. Toute amélioration de ce type passera par la mise en place d'un système de TVA global qui puisse être adapté en fonction de l'évolution de l'environnement économique et technologique et qui soit suffisamment solide pour résister aux attaques frauduleuses telles que celles qui ont été constatées ces dernières années.

Simplifié, le système de TVA permettrait également de réduire les coûts opérationnels pour les contribuables et les administrations fiscales, ce qui augmenterait le bénéfice net pour le Trésor.

Par ailleurs, le rôle primordial des entreprises dans la perception de la TVA doit être reconnu à sa juste valeur, car la TVA est une taxe sur la consommation, non sur les entreprises. Les coûts liés au respect des règles de la TVA représentent pour les entreprises de l'Union européenne (UE) une charge administrative considérable dont la réduction contribuerait fortement à accroître la compétitivité de ces dernières.

Tels sont les principaux défis que l'UE doit relever dans le domaine de la TVA. Qui plus est, elle devra le faire dans le cadre très particulier d'un marché intérieur garantissant la libre circulation des biens et des services entre les États membres, établi en 1993 avec l'abolition des contrôles fiscaux aux frontières internes de l'Union.

Le présent livre vert a pour objectif de lancer une vaste consultation des parties prenantes sur le fonctionnement du système de TVA actuel et sur la manière dont il conviendrait de le remodeler à l'avenir.

2. POURQUOI OUVRIR UN DEBAT SUR LA TVA MAINTENANT?

La manière dont on a procédé au cours des dix dernières années a consisté à simplifier et à moderniser le système de TVA par étapes successives. Cette méthode a donné de bons résultats, mais elle a atteint ses limites.

Un certain nombre d'éléments indiquent en outre qu'il est temps de mener une réflexion plus profonde.

2.1. Complexité du système actuel

La complexité des règles en matière de TVA se traduit par des lourdeurs administratives pour les entreprises. La gestion de la TVA représente près de 60% de la charge globale mesurée dans treize domaines prioritaires que la Commission a

[3] COM(2010) 2020 du 3.3.2010, «Europe 2020: une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive».

recensés dans le cadre de l'initiative «Mieux légiférer»[4]. Selon les entreprises, cette situation diminue l'attrait de l'Union européenne pour les investisseurs[5].

Certains éléments clés du système, comme les obligations, la déductibilité et les taux, sont notamment source de préoccupations. Celles-ci peuvent être particulièrement vives pour les PME, qui n'ont pas toujours les moyens de faire appel à des experts fiscaux pour les guider dans l'application de règles de TVA sans cesse plus complexes.

2.2. Amélioration du fonctionnement du marché unique

Le fait que les opérations nationales et intra-UE[6] restent traitées différemment aux fins de la TVA peut entraver l'amélioration du fonctionnement du marché unique. Cette situation est aggravée par l'existence, dans la législation relative à la TVA, de nombreuses options et dérogations pour les États membres, qui font que les règles appliquées varient à travers l'Union.

L'importance cruciale du renforcement, de l'approfondissement et de l'extension du marché unique est soulignée dans la communication de la Commission intitulée «Europe 2020: une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive». La modification des règles de la TVA «dans un sens favorable au marché unique» faisait partie des recommandations formulées dans un rapport présentant une stratégie globale pour relancer le marché unique[7], établi en mai 2010 par M. Mario Monti à la demande de M. José Manuel Barroso, président de la Commission.

L'*acte pour le marché unique* définit plusieurs initiatives, dont la mise en place d'un environnement juridique et fiscal favorable aux entreprises, afin de réduire les charges administratives et de promouvoir l'activité transfrontalière. La TVA constitue un élément essentiel à cet égard[8].

2.3. Maximaliser la perception des recettes et réduire la vulnérabilité du système à la fraude

Un système de TVA reposant sur une large base, de préférence avec un taux unique, constituerait à peu de chose près l'idéal d'une taxe à la consommation permettant de réduire au minimum les coûts de conformité. Toutefois, dans l'Union européenne, le taux normal ne couvre qu'environ deux tiers de la consommation totale, le tiers restant faisant l'objet de différentes exonérations ou de taux réduits[9]. Dans les États membres de l'Union qui sont également membres de l'OCDE, les recettes effectives

---

4 COM(2009) 544 du 22.10.2009, «Programme d'action pour la réduction des charges administratives dans l'UE. Plans sectoriels d'allègement et actions pour 2009», études relatives aux mesures: http://ec.europa.eu/ enterprise/policies/better-regulation/documents/ab_studies_2009_en.htm.

5 Note de synthèse de Businesseurope du 20 octobre 2009 relative à un partenariat pour un système de TVA juste et efficace.

6 Dans le présent document, nous utilisons le terme «intra-UE» car, depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, le terme «intracommunautaire» tel qu'il est communément utilisé et défini dans la directive TVA ne devrait plus être utilisé. La signification reste la même.

7 *Une nouvelle stratégie pour le marché unique: au service de l'économie et de la société européennes*, http://ec.europa.eu/bepa/pdf/monti_report_final_10_05_2010_fr.pdf.

8 COM(2010) 608 du 27.10.2010.

9 «Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union», Copenhagen Economics, 21.6.2007.

de la TVA représentent seulement 55% des recettes moyennes qui pourraient théoriquement être perçues si l'ensemble de la consommation finale était imposée au taux normal. D'autres pays de l'OCDE, comme le Japon, la Corée du Sud ou la Suisse, ont un système de TVA plus efficace, puisque ce chiffre s'y élève à environ 73%[10].

En 2008, les recettes de la TVA perçues par les États membres s'élevaient à un total de 862 milliards EUR. Selon une étude[11], l'écart de TVA dans l'Union européenne (différence entre les recettes effectives et celles que les États membres pourraient en théorie percevoir compte tenu de leurs économies respectives) se montait à 12% en 2006, ce chiffre étant supérieur à 20% dans certains États membres. Outre l'évasion fiscale et les pertes dues aux cas d'insolvabilité, l'écart de TVA est également imputable à la fraude résultant en partie des faiblesses intrinsèques du dispositif actuel, qui permet notamment l'achat de biens et de services transfrontaliers en exonération de TVA.

2.4. Évolution de l'environnement technologique et économique

Le système de TVA de l'Union européenne a évolué moins vite que l'environnement technologique et économique, marqué par la transformation rapide des modèles commerciaux, le recours accru aux nouvelles technologies, l'importance croissante des services – qui représentent aujourd'hui environ 70% de l'activité économique – et, plus généralement, la mondialisation de l'économie.

Toutefois, les évolutions technologiques peuvent également offrir de nouvelles possibilités en matière de perception de la taxe, afin de réduire les charges pour les entreprises et les pertes de TVA. Fondamentalement, le modèle de perception actuel n'a pas changé depuis l'introduction de la TVA.

3. QUESTIONS A ABORDER

Le débat relatif à l'avenir de la TVA a été scindé en deux grands volets.

Le premier concerne les principes en matière d'imposition des opérations intra-UE sur lesquels devrait reposer un système de TVA de l'UE totalement adapté au marché unique. Le deuxième couvre des questions sur lesquelles il convient de se pencher quelle que soit la solution retenue en matière d'imposition des opérations intra-UE.

Un document de travail des services de la Commission contient un examen plus approfondi et plus technique d'un certain nombre de sujets abordés dans le présent document; il est consultable à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm

---

10 OCDE, op.cit., p. 69.

11 Étude destinée à quantifier et analyser l'écart de TVA dans les pays de l'UE-25, réalisée par Reckon LLP à la demande de la Commission.

4. TRAITEMENT TVA DES OPERATIONS TRANSFRONTALIERES AU SEIN DU MARCHE UNIQUE

4.1. Mise en œuvre du régime définitif fondé sur l'imposition dans l'État membre d'origine

Dès l'adoption des premières dispositions législatives européennes en matière de TVA, les États membres ont pris l'engagement de mettre en place un système de TVA adapté aux réalités du marché unique et fonctionnant entre les États membres de la même manière qu'au sein d'un même pays.

La directive TVA[12] dispose que le régime actuel d'imposition des échanges entre les États membres est transitoire et qu'il 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.

Toutefois, une tentative, entreprise en 1987, d'honorer cet engagement sur la base des flux physiques de biens a échoué. Une autre proposition, présentée en 1996, fondée sur le lieu d'établissement du fournisseur ou du prestataire a connu un sort similaire.

Les raisons invoquées pour rejeter jusqu'ici l'imposition dans l'État membre d'origine sont les suivantes:

- Une forte harmonisation des taux de TVA est nécessaire pour que les différences de taux n'influencent pas le choix du lieu d'achat, non seulement en ce qui concerne les particuliers, mais aussi pour les entreprises, car, même si, pour elles, la taxe est déductible en fin de compte, le paiement de la TVA pèse sur leur trésorerie. On notera toutefois à cet égard qu'une certaine convergence des taux de TVA normaux a été observée au cours des dernières années.

- Un système de compensation est nécessaire pour que l'on puisse garantir que les recettes de la TVA reviennent à l'État membre de consommation. Les nouvelles technologies de l'information, qui n'existaient pas encore lors des discussions précédentes, permettraient aujourd'hui de surmonter cet obstacle.

- Les États membres dépendraient les uns des autres pour la perception d'une partie importante de leurs recettes provenant de la TVA.

En juin 2007, dans le cadre du débat sur la lutte contre la fraude à la TVA, le Conseil a invité la Commission à réfléchir une nouvelle fois à la mise en place d'un système de TVA reposant sur l'imposition au lieu de départ des biens.

Pour éviter l'écueil des différences de taux de TVA, la Commission a étudié un système dans lequel les livraisons intra-UE destinées aux assujettis seraient imposées au taux de 15 %, l'État membre de destination procédant soit à la perception, auprès de l'acquéreur, de la TVA complémentaire jusqu'à concurrence du taux applicable, soit au remboursement du trop-perçu de TVA.

---

[12] Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Toutefois, le Conseil n'a pas donné suite à la demande de la Commission, qui souhaitait obtenir un signal positif avant de se lancer dans une analyse plus détaillée de ce régime.

Entre-temps, les dernières directives concernant le lieu d'imposition de certaines opérations[13] se sont clairement éloignées du principe de l'imposition dans l'État membre d'origine, étant donné qu'elles font du lieu de consommation ou du lieu d'établissement du preneur ou de l'acquéreur le lieu d'imposition.

4.2. Autre possibilité: l'imposition dans l'État membre de destination

La principale caractéristique de l'imposition au lieu de destination réside dans le fait que les recettes de la TVA reviennent directement à l'État membre de consommation, selon les propres taux et exonérations de celui-ci, ce qui permet de contourner les principales objections à l'imposition au lieu d'origine.

Toutefois, dans un système de ce type, l'un des grands problèmes consiste à garantir un traitement cohérent des opérations intra-UE et des opérations nationales. Pour assurer cette égalité de traitement, on peut soit imposer les opérations intra-UE soit supprimer la perception effective de la taxe sur les opérations nationales au moyen d'un mécanisme généralisé d'autoliquidation (c'est-à-dire que l'assujetti bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services devient redevable de la TVA). Cela étant, on peut également se demander si les deux types d'opérations doivent vraiment être traités de la même manière et, dans la négative, dans quelle mesure un traitement différent est acceptable sans constituer un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur ou permettre des fraudes liées aux opérations transfrontalières.

4.2.1. Maintenir les principes du système actuel

Le système de TVA actuel opère une distinction entre, d'une part, les opérations réalisées entre assujettis (opérations d'entreprise à entreprise) et, d'autre part, les opérations effectuées en faveur du consommateur final (opérations d'entreprise à particulier).

Pour les opérations d'entreprise à entreprise, le principe général, tant pour les biens que pour les services, consiste à appliquer le taux et les conditions d'imposition de l'État membre de destination (là où les biens arrivent ou, dans le cas des services, où le preneur a établi le siège de son activité économique), le preneur ou l'acquéreur payant la TVA au Trésor. Du fait de ce système, les livraisons de biens et prestations de services sont traitées différemment selon qu'il s'agit d'opérations nationales ou d'opérations intra-UE. Cette distinction est source de complexité et de vulnérabilité à la fraude.

Les opérations d'entreprise à particulier sont normalement imposées dans l'État membre où s'effectue la vente de biens ou dans lequel le prestataire est établi. Toutefois, compte tenu du risque de distorsion de la concurrence, des modalités spéciales prévoient dans certains cas l'imposition au lieu de destination des livraisons

[13] Services fournis par voie électronique à partir de pays tiers à des particuliers établis dans l'UE (directive 2002/38/CE), fournitures d'électricité et de gaz naturel (directive 2003/92/CE) et prestations de services (2008/8/CE).

ou des prestations, ce qui impose de lourdes obligations aux fournisseurs ou prestataires (vente à distance de biens ou de certains services) ou aux acheteurs (achats effectués par des assujettis exonérés, surtout des petites entreprises, ou des entités juridiques non imposables et achats de moyens de transport neufs, par exemple).

Néanmoins, le système présente des avantages. Pour les États membres, il garantit un certain degré de liberté d'action et de souveraineté fiscale dans la gestion de la TVA. Pour les clients des opérations transfrontalières d'entreprise à entreprise, il ne semble pas poser de problèmes considérables en matière de TVA et il peut même présenter certains avantages, car la TVA ne doit pas être préfinancée.

La charge pèse principalement sur le fournisseur ou le prestataire qui, dans son État membre, doit justifier l'exonération (livraisons de biens) ou la non-imposition (pour les services) et est soumis à des obligations déclaratives supplémentaires et à des formalités de plus en plus sévères destinées à lutter contre la fraude: la «paperasserie» liée aux opérations transfrontalières ne fait que croître. De plus, les administrations fiscales peuvent contester l'exonération ou la non-imposition si des fraudes ont été constatées ailleurs dans la chaîne commerciale, et les entreprises respectueuses des règles peuvent éprouver des difficultés à se prémunir contre ce risque.

Le maintien des principes de base du système de TVA actuel supposerait un réexamen approfondi et une amélioration considérable de son application en ce qui concerne la sécurité juridique et les charges administratives liées aux opérations intra-UE.

4.2.2. Recours généralisé au mécanisme d'autoliquidation

L'application d'un mécanisme d'autoliquidation aux opérations nationales d'entreprise à entreprise permettrait d'assurer un traitement cohérent des opérations nationales et intra-UE. Ce mécanisme contribuerait en outre à remédier à la vulnérabilité intrinsèque à la fraude qui caractérise le système de TVA actuel. En revanche, il nécessiterait de soumettre les opérations nationales à davantage de contrôles et d'obligations déclaratives pour éviter que la fraude ne se déplace vers la vente au détail, étant donné qu'il impliquerait l'abandon du principe du «paiement fractionné», considéré comme l'un des grands avantages de la TVA.

La Commission a étudié ce système en 2008[14]. Elle est arrivée à la conclusion que le concept de l'autoliquidation ne doit pas être écarté, mais que ce dispositif ne pourrait être introduit sur une base facultative sans perturber le fonctionnement du marché unique. La Commission a exprimé à l'époque son souhait d'étudier la possibilité d'un projet pilote destiné à tester l'introduction d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé obligatoire. Si elle maintient sa position, elle a toutefois pleinement conscience des implications administratives et économiques d'un projet de ce type.

[14] COM(2008) 109 du 22.2.2008 et SEC(2008) 249 du 22.2.2008.

4.2.3. Imposition des livraisons de biens et prestations de services intra-UE

Pour assurer un traitement cohérent des opérations nationales et des opérations intra-UE, on pourrait imposer ces dernières au taux et aux conditions de l'État membre de destination.

Cette solution permettrait de rétablir le principe du paiement fractionné pour les opérations transfrontalières et de remédier à la vulnérabilité intrinsèque à la fraude qui caractérise le système actuel. En revanche, elle aurait pour conséquence une multiplication du nombre d'opérations dans lesquelles des assujettis deviennent redevables de la TVA dans un État membre où ils ne sont pas établis.

Aux fins de l'imposition des opérations intra-UE, le lieu de destination peut être défini de deux manières:

- soit le lieu d'arrivée des biens pour les livraisons de biens, ce qui signifie que la logique des mouvements physiques des biens serait maintenue, et le lieu d'établissement du preneur pour les prestations de services, comme c'est généralement la règle aujourd'hui;

- soit le lieu d'établissement du client, tant pour les livraisons de biens que pour les prestations de services.

Étant donné que la TVA due sur les opérations intra-UE reviendrait à l'État membre de destination, un système de guichet unique efficace serait nécessaire dans l'État membre d'origine pour que le fournisseur ou le prestataire puisse s'acquitter de ses obligations en matière de TVA dans les États membres autres que ceux où il est établi.

Cette modification du système aurait des conséquences pour les entreprises et les administrations fiscales. L'imposition des opérations intra-UE aurait des incidences sur la trésorerie des deux parties et nécessiterait une révision intégrale des obligations déclaratives. La Commission n'a pas encore réalisé d'analyse détaillée de ce régime, mais elle reste disposée à examiner ces possibilités plus en profondeur.

4.3. Variantes

La Commission sait que des régimes autres que ceux évoqués ci-dessus ont été examinés dans la sphère publique. Son intention n'est pas de les exclure de la discussion, mais dans la mesure où la plupart d'entre eux semblent n'être que des variantes des régimes présentés ici, il n'est pas nécessaire de les analyser dans le détail à ce stade.

Q1. Pensez-vous que le régime de TVA actuellement applicable aux échanges intra-UE est suffisamment adapté au marché unique ou constitue-t-il pour vous un obstacle à la maximalisation des avantages de ce marché?

Q2. En cas de réponse affirmative à la deuxième partie de la question précédente, quel serait selon vous le régime de TVA le plus approprié pour lesdites opérations? En particulier, pensez-vous que l'imposition dans l'État membre d'origine reste un objectif opportun et réalisable?

5. AUTRES QUESTIONS CLES A EXAMINER

La présente section couvre les grandes questions qu'il convient d'examiner, en plus du traitement des opérations intra-UE, pour mettre en place un système de TVA plus robuste, plus simple et plus efficace, au profit du marché unique. Ces questions concernent le système actuel.

5.1. Comment assurer la neutralité du système de TVA

5.1.1. Champ d'application de la TVA

En raison des règles applicables aux organismes publics, des activités similaires sont soumises à un traitement différent aux fins de la TVA selon le statut du fournisseur ou prestataire. La tendance, observée dans les États membres, à la privatisation et à la dérégulation d'activités traditionnellement réservées au secteur public a accentué ces différences. De nouvelles formes de coopération entre les autorités publiques et le secteur privé ont vu le jour (partenariats public-privé) pour la fourniture d'infrastructures ou de services publics stratégiques comme les routes, les chemins de fer, les écoles, les hôpitaux, les prisons ou le traitement de l'eau et des déchets.

Lorsque les organismes publics sont exonérés de la TVA ou exclus de son champ d'application, ils ont un intérêt à limiter l'externalisation pour éviter de payer une TVA qu'ils ne peuvent déduire. Ainsi, la TVA devient un facteur influençant les décisions en matière d'investissement et de dépenses.

La Commission a récemment lancé une étude relative à l'incidence socio-économique de la TVA sur les organismes publics et aux solutions envisageables. On pourrait par exemple inclure l'ensemble des activités de ces organismes dans le champ d'application de la TVA et dresser la liste des activités à exclure, ou alors clarifier et actualiser les conditions dans lesquelles un organisme public ne peut plus être considéré comme ne relevant pas du champ d'application de la TVA.

En ce qui concerne le traitement, aux fins de la TVA, des opérations réalisées par les holdings et liées notamment à la gestion d'actions et aux fonctions de trésorerie, la Cour de justice de l'Union européenne a fourni certaines lignes directrices limitées dont l'application pratique reste toutefois difficile. On pourrait envisager de clarifier la situation juridique dans la directive TVA.

Q3. Pensez-vous que les règles de TVA actuellement applicables aux autorités publiques et aux holdings sont acceptables, notamment au regard de la neutralité fiscale, et si non, pourquoi?

Q4. Quels autres problèmes avez-vous rencontrés en ce qui concerne le champ d'application de la TVA?

Q5. Comment remédier à ces problèmes?

5.1.2. Exonérations de la TVA

Les exonérations ne sont pas compatibles avec le principe d'une TVA reposant sur une assiette fiscale large. Beaucoup des exonérations actuelles ne sont peut-être plus pertinentes. Élargir l'assiette fiscale en réduisant le nombre de celles-ci permettrait de

renforcer l'efficacité et la neutralité de la taxe, tout en constituant une solution de rechange à l'augmentation des taux.

La directive TVA opère une distinction entre les exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général (par exemple pour des raisons sociales, éducatives ou culturelles) et les exonérations en faveur d'autres activités, notamment en raison de problèmes techniques liés à l'application de la taxe aux opérations sous-jacentes (services financiers ou jeux de hasard) ou d'une interférence avec d'autres taxes (opérations liées aux biens immobiliers).

Il est nécessaire de revoir ces exonérations, notamment en raison de l'évolution économique et technologique.

Cette démarche vaut également pour les exonérations que les États membres ont été autorisés à maintenir au motif qu'elles étaient déjà en vigueur au 1er janvier 1978 ou lors de leur adhésion. Ainsi, les services de transport de passagers peuvent continuer à être exonérés, en fonction du moyen de transport utilisé. D'autres dérogations permettent aux États membres de soumettre à la TVA des opérations qui en sont normalement exonérées. Toutes ces dérogations nuisent à l'objectif d'un système commun de TVA.

La proposition relative aux exonérations des services postaux et celle concernant les services financiers et les services d'assurance[15] sont toujours en discussion. Enfin, l'étude relative aux organismes publics (voir point 5.1.1, troisième paragraphe) couvrira également les exonérations d'intérêt général.

Q6. Quelles sont les exonérations actuelles de la TVA qui ne devraient pas être maintenues? Veuillez expliquer pourquoi, selon vous, elles posent un problème. Certaines exonérations devraient-elles être maintenues et, si oui, pourquoi?

Q7. Pensez-vous que le régime actuel d'imposition des transports de passagers crée des problèmes en ce qui concerne la neutralité de la taxe ou pour toute autre raison? La TVA devrait-elle s'appliquer aux transports de passagers quel que soit le moyen de transport utilisé?

Q8. Comment remédier à ces problèmes?

5.1.3. Déductions

Le droit à déduction de la TVA payée en amont est fondamental si l'on veut assurer la neutralité de la taxe pour les entreprises. L'étendue de la déductibilité de la TVA est certes le facteur essentiel, mais le moment auquel la déduction intervient et la manière dont elle se fait sont également importants.

Pour que le système soit neutre, il faut que la TVA due sur les biens et les services utilisés aux fins d'activités économiques taxées soit intégralement déductible. Il peut être difficile d'atteindre cet objectif, et donc d'assurer des conditions de concurrence égales pour l'ensemble des entreprises de l'Union européenne, lorsque les biens et les services sont utilisés à des fins diverses (activités taxées, opérations exonérées,

15 COM(2003) 234 du 5.5.2003 et COM (2007) 746 du 28.11.2007.

utilisation non professionnelle) et que la destination de ces biens et services évolue au cours de leur vie économique.

Les limitations du droit à déduction sont nécessaires lorsque les biens ou les services sont également utilisés à des fins non professionnelles (essentiellement pour l'usage privé de l'assujetti). Les limitations forfaitaires peuvent offrir une solution lorsqu'il est difficile, voire impossible, de déterminer le pourcentage des utilisations professionnelle et privée. Toutefois, elles doivent refléter la réalité économique et non constituer un moyen de générer des recettes supplémentaires.

Le droit à déduction naît lors de la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services, que l'acquéreur ou le preneur ait ou non payé les biens ou les services. Cette règle peut créer un avantage de trésorerie en particulier pour les «mauvais payeurs», alors que la charge est supportée par les fournisseurs ou prestataires, souvent des PME. Fonder le système de TVA sur les paiements (comptabilité de caisse), de sorte que la taxe deviendrait exigible et déductible lors du paiement de la livraison ou de la prestation, serait neutre pour toutes les parties du point de vue de la trésorerie. Ce système permettrait également de limiter les pertes de TVA dues à l'insolvabilité de l'acquéreur ou du preneur.

Généralement, la déduction de la TVA s'opère par compensation de la TVA déductible avec la TVA exigible. Lorsqu'il en ressort un solde positif en faveur de l'assujetti, les administrations fiscales ont plusieurs manières de procéder, car le remboursement comporte un certain risque de fraude. Ce dernier ne doit toutefois pas servir de justification à un report indu du droit à déduction.

De plus, les mécanismes de remboursement pour les entreprises établies dans un autre État membre compliquent et retardent la déduction effective de la taxe. Un système de guichet unique, qui permettrait à ces entreprises de compenser la TVA payée en amont dans un État membre avec la TVA qui y est due, pourrait constituer une solution.

Q9. Quels sont pour vous les principaux problèmes liés au droit à déduction?
Q10. Quelles modifications seraient selon vous souhaitables pour renforcer la neutralité et l'équité des règles en matière de déduction de la TVA en amont?

5.1.4. Services internationaux

L'importance croissante des services internationaux, conséquence de la mondialisation, de la déréglementation et de l'évolution des technologies de la communication, a des implications évidentes en matière de TVA. Il convient de définir des modes opératoires reconnus internationalement pour éviter la double imposition ou la non-imposition de ces services, et un travail considérable en la matière est actuellement en cours dans le cadre de l'OCDE.

Toutefois, au-delà de la nécessaire sécurité juridique quant à l'imposition dans le pays de consommation, certaines questions se posent en ce qui concerne la vérification de la bonne application de la TVA. C'est notamment le cas pour les services d'entreprise à particulier fournis par voie électronique, comme les logiciels ou la musique distribués en ligne, pour lesquels la perception de la TVA dépend tout

particulièrement de la volonté des prestataires établis en dehors de l'Union européenne de se conformer aux règles en vigueur. On peut se demander si cette situation est acceptable du point de vue de la neutralité et de la concurrence pour les prestataires de l'Union et, à long terme, pour les budgets des États membres.

L'une des pistes à explorer consiste à encourager la coopération internationale des autorités fiscales en matière de TVA. L'autre, moins séduisante à première vue, mais néanmoins à l'étude dans certaines juridictions non membres de l'Union européenne, comme le Canada, consiste à trouver des moyens de percevoir la TVA auprès des particuliers, par exemple en vérifiant les paiements en ligne.

La neutralité et la transparence du traitement des prestations de services au sein des groupes commerciaux internationaux sont aussi source de préoccupation, car celui-ci varie selon la structure choisie (succursale/siège ou société-mère/filiale) et non selon la nature du service.

Q11. Quels sont les principaux problèmes liés aux règles en matière de TVA actuellement applicables aux services internationaux, que ce soit au niveau de la concurrence et de la neutralité fiscale ou à tout autre égard?

Q12. Comment remédier à ces problèmes? Pensez-vous que davantage de coordination soit nécessaire au niveau international?

5.2. Quel degré d'harmonisation le marché unique requiert-il?

Toute révision du système de TVA exige de déterminer, d'une part, le degré d'harmonisation supplémentaire nécessaire à l'amélioration du fonctionnement du marché unique et à la réduction des coûts de conformité pour les entreprises et, d'autre part, la marge de manœuvre requise par les États membres compatible avec ces objectifs.

5.2.1. Le processus juridique

La base juridique pour l'harmonisation de la TVA[16] exige la prise de décision à l'unanimité, mais elle ne précise pas l'instrument juridique qui doit être utilisé à cet effet. Le recours à des directives du Conseil laisse aux États membres une certaine marge de manœuvre pour la transposition de la législation de l'UE relative à la TVA dans leur législation nationale, ce qui leur permet de tenir compte des particularités de leur ordre juridique. Il en résulte toutefois que cette législation est souvent incohérente entre les États membres. L'utilisation de règlements du Conseil au lieu de directives garantirait davantage d'harmonisation, ce qui permettrait notamment à l'Union d'éviter les cas de double imposition ou de non-imposition ou de définir les obligations en matière de TVA applicables aux entreprises non établies.

Les modalités d'application de la directive TVA adoptées par l'Union européenne requièrent également l'unanimité. Le recours à ce mécanisme (par voie de règlement du Conseil) pour clarifier les nouvelles modifications de la directive TVA rapidement avant leur entrée en vigueur s'est révélé inefficace. Par conséquent, les

[16] Article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

entreprises manquent souvent d'orientations quant à la manière d'appliquer les nouvelles règles.

Une solution consisterait à autoriser la Commission à adopter des décisions d'exécution avec l'accord de la majorité des États membres. La Commission a déjà fait par le passé une proposition en ce sens[17], qui aurait modifié le rôle du comité de la TVA, mais elle n'a pas été suivie par le Conseil.

On pourrait également remédier au problème, bien que de manière imparfaite, en prévoyant que la Commission fournisse, à titre informatif, des explications sur la manière dont il convient d'interpréter les modifications de la législation en matière de TVA.

La mauvaise transposition des modifications de la directive TVA est un problème qui, bien entendu, peut être traité par l'ouverture de procédures d'infractions. Cependant, ces procédures ne permettent pas toujours de répondre rapidement aux difficultés pratiques rencontrées par les entreprises. Une transposition des nouvelles règles bien avant leur entrée en vigueur permettrait d'éviter ces problèmes. On pourrait envisager, au niveau de l'Union, un processus de rationalisation et de coordination des procédures de transposition nationale.

Q13. Quelles sont, s'il y en a, les dispositions de la législation de l'Union en matière de TVA qui devraient être fixées dans un règlement du Conseil plutôt que dans une directive?

Q14. Estimez-vous que les modalités d'application devraient être établies par décision de la Commission?

Q15. Si cette solution n'est pas réalisable, des lignes directrices sur les nouvelles règles législatives de l'Union en matière de TVA pourraient-elles être utiles, même si elles ne sont pas contraignantes pour les États membres? La publication de lignes directrices de ce type présente-t-elle selon vous des inconvénients?

Q16. De manière plus générale, quelles sont les mesures qui permettraient d'améliorer le processus législatif, d'en renforcer la transparence et d'y associer plus étroitement les parties prenantes, de la phase initiale (rédaction de la proposition) à la phase finale (mise en œuvre nationale)?

5.2.2. Dérogations et capacité de l'Union européenne à réagir rapidement

Les États membres peuvent demander des dérogations individuelles destinées à simplifier la procédure de perception de la TVA ou à prévenir certaines formes de fraude ou d'évasion fiscales au moyen de mesures spécifiques temporaires et adaptées à une situation nationale particulière[18].

Il en résulte toutefois un patchwork de règles spécifiques et changeantes dans les États membres qui ajoute à la complexité du système de TVA, en particulier pour les

[17] COM(97) 325 du 25.6.1997.

[18] La liste des dérogations actuelles peut être consultée à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/ taxation/vat/key_documents/table_derogations/index_fr.htm.

entreprises actives dans plusieurs États membres, et compromet l'égalité de traitement des entreprises de l'Union européenne.

De plus, l'expérience récente en matière de fraude organisée a montré que la procédure d'octroi des dérogations n'est pas toujours assez flexible pour garantir une réaction rapide et appropriée. On pourrait à cet égard envisager de donner à la Commission davantage de pouvoirs pour octroyer, à très brève échéance, sur demande dûment justifiée d'un État membre, des dérogations temporaires destinées à préserver les intérêts de celui-ci et à lutter contre la fraude.

Q17. Les dérogations octroyées aux États membres vous ont-elles posé des difficultés? Si oui, veuillez préciser. Q18. Pensez-vous que la procédure actuelle d'octroi des dérogations individuelles est satisfaisante et, dans la négative, comment pourrait-on l'améliorer?

5.2.3. Taux de TVA

Le système de TVA «définitif» fondé sur l'imposition au lieu d'origine nécessiterait un degré d'harmonisation des taux plus élevé que le système actuel d'imposition au lieu de destination, qui offre aux États membres davantage de flexibilité tout en restant dans les limites fixées par les exigences du marché unique.

D'aucuns affirment que l'application d'un taux de TVA unique à l'ensemble des biens et services serait une solution idéale pour maximaliser l'efficacité économique[19]. Dans le même temps, nombreux sont ceux qui défendent le recours aux taux réduits en tant que moyens d'action, notamment dans les domaines sanitaire, culturel et environnemental, pour favoriser un accès plus équitable aux contenus éducatifs et culturels et encourager l'éco-innovation et une croissance économe en énergie fondée sur la connaissance[20].

L'hétérogénéité actuelle des taux normaux dans l'Union et les taux réduits appliqués par certains États membres ne semblent pas perturber le marché intérieur. Cette situation est principalement due aux mécanismes de correction (régimes particuliers pour les ventes à distance de biens ou services et pour les véhicules neufs, voir point 4.2.1) prévus par le système actuel mais qui en accroissent considérablement la complexité.

Les opérations transfrontalières portant sur des biens et des services soumis à un taux réduit engendrent cependant des coûts de conformité et sont source d'incertitude juridique pour les entreprises. Ce problème se pose tout particulièrement lorsqu'une entreprise est redevable de la TVA dans un État membre où elle n'est pas établie. On pourrait envisager de renforcer la transparence par la mise en place d'une base de données en ligne obligatoire contenant les biens et services soumis à un taux réduit.

---

19 Copenhagen Economics, op.cit.

20 Le rapport de synthèse des résultats de la consultation publique concernant le «réexamen de la situation existante sur les taux réduits de TVA», réalisée en 2008, est disponible, en anglais, à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/summary_report_consultation_vat_rates_en.pdf.

De plus, il subsiste des incohérences dans les taux de TVA appliqués à des biens ou services comparables. Ainsi, les États membres peuvent appliquer un taux réduit à certains biens culturels mais doivent appliquer le taux normal aux services en ligne concurrents de ces biens, comme les livres ou les journaux électroniques. Conformément à la «stratégie numérique pour l'Europe»[21], les défis de la convergence entre les environnements numériques et physiques doivent être pris en compte à l'occasion de tout réexamen de la politique générale, y compris en matière fiscale. Pour mettre un terme à cette discrimination, il existe deux solutions: maintenir le taux de TVA normal ou transposer dans l'environnement numérique les taux réduits existant pour les biens sur supports traditionnels.

Q19. Pensez-vous que la structure actuelle des taux entrave fortement le bon fonctionnement du marché unique (distorsion de la concurrence), qu'elle entraîne un traitement inégal de produits comparables, notamment des services en ligne par rapport aux produits et services portant sur un contenu similaire, ou qu'elle engendre des coûts de conformité importants pour les entreprises? Si oui, dans quelles situations?

Q20. Préféreriez-vous qu'il n'y ait pas de taux réduits (ou qu'il en existe simplement une liste très courte), ce qui pourrait permettre aux États membres d'appliquer un taux normal plus bas, ou seriez-vous favorable à la création d'une liste de taux réduits de TVA obligatoire et uniformément appliquée dans l'Union européenne, notamment pour répondre aux objectifs spécifiques définis en particulier dans la stratégie «Europe 2020»?

5.3. Réduction de la «paperasserie»

5.3.1. Programme d'action de la Commission destiné à réduire les charges administratives et à rationaliser les obligations en matière de TVA

À la suite de l'approbation en 2007, par le Conseil européen[22], du programme d'action de la Commission[23] destiné à réduire de 25% d'ici 2012 les charges administratives découlant de la législation de l'Union, la Commission a présenté en 2009 un plan[24] consacré, notamment, à la TVA.

Ce plan contient seize mesures telles que l'abolition de l'état récapitulatif annuel ou de la liste des acquisitions intra-UE et la réduction de la fréquence des déclarations de TVA. Il est soutenu par le groupe de haut niveau de parties prenantes indépendantes sur les charges administratives, présidé par Edmund Stoiber[25]. Six de ces mesures ont été soit adoptées soit proposées par la Commission.

En raison des nouvelles règles relatives au lieu des prestations de services, le groupe de haut niveau a recommandé, dans un avis récent, que des mesures supplémentaires soient prises afin de réduire les charges administratives.

---

21 Communication de la Commission, *Une stratégie numérique pour l'Europe*, COM(2010) 245 du 19.5.2010, p. 9.

22 Conclusions de la présidence du Conseil européen (7 et 8 mars 2007), p. 10.

23 COM(2007) 23 du 21.1.2007.

24 COM(2009) 544 du 22.10.2009 et annexe.

25 Avis adopté le 28 mai 2009. Voir: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/high-level-group/index_en.htm (en anglais).

La directive TVA établit un ensemble commun d'obligations et les États membres disposent d'une certaine marge de manœuvre dans la manière de les respecter. Il en résulte un patchwork d'obligations nationales en matière de TVA, notamment en ce qui concerne les déclarations de TVA, pour lesquelles le type et la quantité d'informations à fournir varient selon les États membres. Une déclaration de TVA standard à l'échelle de l'Union, disponible dans toutes les langues, que les entreprises pourraient choisir d'utiliser si elles le souhaitent mais que tous les États membres devraient accepter, pourrait constituer une manière de réduire les coûts de conformité.

Par ailleurs, les États membres peuvent imposer d'autres obligations, s'ils le jugent nécessaire, afin de garantir la perception correcte de la TVA et de prévenir la fraude fiscale, sans qu'aucune règle de l'Union n'exige l'évaluation ex ante de ces mesures. L'ampleur de ces obligations complémentaires et les coûts qui y sont liés sont présentés dans l'étude réalisée pour la DG Entreprises et industrie dans le cadre du programme «Mieux légiférer»[26].

Une approche plus uniforme dans ce domaine faciliterait certainement le développement d'outils informatiques permettant aux assujettis de s'acquitter de leurs obligations en matière de TVA dans toute l'Union, et elle réduirait les charges administratives des entreprises actives dans plus d'un État membre. Toutefois, la modification des pratiques actuelles des États membres aurait un coût tant pour les administrations fiscales que pour les entreprises, y compris celles qui ne doivent se conformer à ces obligations que dans un État membre.

Si une harmonisation intégrale n'est pas appropriée, il serait possible de limiter les différences entre les États membres en définissant, au niveau de l'Union européenne, une liste exhaustive d'obligations standardisées que les États membres pourraient imposer en matière de TVA. La définition préalable d'un ensemble d'obligations permettrait de faciliter leur traitement par les systèmes informatiques.

Q21. Quels sont les principaux problèmes que vous avez rencontrés en ce qui concerne les règles actuelles relatives aux obligations en matière de TVA?
Q22. Comment remédier à ces problèmes au niveau de l'Union européenne?
Q23. Quel est, en particulier, votre avis sur la faisabilité et la pertinence des mesures proposées, notamment dans le plan de réduction des charges administratives en matière de TVA (n° 6 à 15) et dans l'avis du groupe de haut niveau?

5.3.2. Petites entreprises

Dans la communication «Un "Small Business Act" pour l'Europe»[27], l'Union a adopté deux principes fondamentaux pour la prise en compte des besoins des PME: concevoir la réglementation conformément au principe «Think Small First» (priorité aux petites entreprises) et aider les PME à profiter davantage des potentialités que leur offre le marché unique. L'amélioration de l'environnement commercial des PME

[26] Voir http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/files/abst09_taxlaw_implicit.zip (en anglais).

[27] COM(2008) 394 du 25.6.2008.

relève également de l’une des initiatives phares de la stratégie «Europe 2020», à savoir «Une politique industrielle à l’ère de la mondialisation».

Le régime particulier des petites entreprises vise avant tout à diminuer la charge administrative liée à l'application des règles normales de la TVA: les entreprises dont le chiffre d’affaires annuel ne dépasse pas un certain seuil peuvent bénéficier d’une exonération de la TVA.

Toutefois, ce régime présente certaines faiblesses. Le cadre juridique, qui dépend dans une grande mesure du moment auquel les États membres ont adhéré à l’Union européenne, a créé des différences quant aux seuils applicables et à la marge de manœuvre laissée aux États membres pour la fixation de ces derniers. De plus, la méthode de calcul du seuil et le champ d'application du régime ne tiennent pas compte du marché unique. Ainsi, le régime ne concerne pas les livraisons de biens ou prestations de services effectuées dans d’autres États membres. Qui plus est, l'immatriculation à la TVA, la déclaration de TVA et le paiement de la TVA sont requis pour certaines acquisitions transfrontalières, notamment de services.

Les États membres peuvent recourir à d’autres régimes simplifiés en matière de prélèvement et de perception de la TVA, comme le régime forfaitaire, mais ceux-ci sont appliqués de manières différentes et limités aux activités nationales.

Tous ces régimes constituent une réponse parcellaire au fait que les coûts liés au respect des règles en matière de TVA sont proportionnellement plus élevés pour les petites entreprises que pour les grandes, en particulier lorsqu'elles mènent leurs activités économiques dans toute l'Union européenne.

La solution la plus évidente consisterait à mettre en place un régime applicable à l’échelle de l’Union, assorti d'un seuil commun et offrant davantage de possibilités en matière de réduction des coûts de conformité dans tout le marché unique, et, partant, propice à la croissance des PME.

Outre les régimes applicables aux petites entreprises, un régime particulier a été introduit dans les années 70 pour les agriculteurs éprouvant des difficultés à appliquer les règles normales. La raison d’être de ce régime doit être analysée, dès lors que les efforts destinés à aider les petites entreprises pourraient également répondre aux besoins de simplification exprimés par les agriculteurs.

Q24. Y a-t-il lieu de revoir le régime d’exonération actuel applicable aux petites entreprises, et, si oui, quels devraient être les principaux éléments de cette révision?

Q25. D’autres mesures de simplification devraient-elles être envisagées et, si oui, quelles devraient en être les principales caractéristiques?

Q26. Estimez-vous que les régimes applicables aux petites entreprises permettent de tenir suffisamment compte des besoins des petits agriculteurs?

5.3.3. Autres initiatives envisageables en matière de simplification

5.3.3.1. Système de guichet unique

Pour un fournisseur ou un prestataire effectuant des opérations d'entreprise à particulier soumises à la TVA dans un État membre autre que celui où il est établi, le respect des règles de cet autre État membre n'est pas toujours facile à assurer. Certains éléments indiquent que les entreprises évitent ces opérations à cause de ces difficultés. Dans d'autres cas, le fournisseur ou le prestataire ignore les règles applicables et facture la TVA dans l'État membre où il est établi plutôt que dans celui où l'opération a effectivement lieu.

Le système de guichet unique proposé par la Commission en 2004[28], toujours à l'examen au sein du Conseil, avait pour objectif de couvrir ces situations. Le concept qui la sous-tend reste d'actualité. Un système plus limité existe pour les services électroniques d'entreprise à particulier fournis par des prestataires établis en dehors de l'Union européenne. Celui-ci sera étendu en 2015 aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi qu'aux prestataires de l'Union.

Tant que la TVA sera fondée sur le principe de l'imposition au lieu de destination, le guichet unique restera souhaitable en tant que mesure de simplification permettant de favoriser le respect des règles et les échanges transfrontaliers. Les règles en matière de TVA font partie des principaux obstacles recensés dans la communication de la Commission sur le «commerce électronique transfrontalier entre entreprises et consommateurs dans l'Union européenne»[29]. Cette question est sans doute plus que jamais d'actualité, à l'heure où 60% des citoyens de l'Union utilisent régulièrement l'internet et 60% d'entre eux achètent des biens ou des services en ligne. Ce chiffre a doublé depuis 2004 (année où la proposition a été présentée pour la première fois) et ne pourra que croître avec l'importance accordée à la stratégie numérique[30].

Q27. Considérez-vous le guichet unique comme une mesure de simplification utile? Si oui, quelles devraient en être les caractéristiques?

5.3.3.2. Adaptation du système de TVA aux grandes entreprises et aux entreprises paneuropéennes

La structure juridique (société-mère/filiales ou siège/succursales) des entreprises réalisant des activités économiques dans différents États membres a une influence fondamentale sur le traitement de ces activités aux fins de la TVA. Par exemple, elle détermine les règles applicables aux opérations transfrontalières entre les différentes entités d'une société et le calcul de la TVA en amont déductible.

Les entreprises se plaignent du manque de règles claires et cohérentes adaptées aux structures d'entreprise existantes. Pour leur part, les autorités fiscales s'inquiètent des possibilités d'évasion de la TVA que présentent les structures d'entreprise complexes.

---

28 COM(2004) 728 du 29.10.2004.

29 COM(2009) 557 du 22.10.2009.

30 Op.cit.

Considérer les opérations entre sociétés apparentées ou les livraisons de biens entre succursales comme ne relevant pas du champ d'application de la TVA ou étendre la portée géographique des groupements TVA permettrait de réduire les coûts de conformité pour un grand nombre d'opérations intra-UE. Toutefois, il conviendrait de veiller à ce que cette évolution ne favorise pas indûment les grandes entreprises par rapport aux entreprises plus petites et à ce qu'elle n'offre pas de nouveaux moyens de fraude ou d'évasion fiscales.

Q28. Pensez-vous que les règles actuelles en matière de TVA créent des difficultés dans le cadre des opérations transfrontalières intraentreprises ou intragroupes? Si oui, comment y remédier?

5.3.3.3. Synergies avec d'autres dispositions législatives

Les efforts déployés en vue de faciliter les procédures douanières à l'importation doivent tenir compte de la TVA si l'on veut en maximaliser les avantages. La cohérence entre la législation en matière de TVA et les autres législations fiscales, notamment les droits d'accise, permettrait également de simplifier le respect des règles pour les entreprises.

Une consultation relative à la simplification des procédures de perception de la TVA dans le cadre du dédouanement centralisé a été lancée récemment, mais il existe d'autres domaines que l'on pourrait examiner.

Q29. Dans quels domaines de la législation en matière de TVA convient-il de promouvoir les synergies avec d'autres dispositions fiscales ou douanières?

5.4. Un système de TVA plus robuste

5.4.1. Revoir le mode de perception de la TVA

Le mode de perception de la TVA n'a quasiment pas évolué depuis l'introduction de la taxe dans l'Union européenne; il repose encore fondamentalement sur l'autoévaluation par le contribuable suivie par des contrôles ultérieurs de l'administration fiscale.

Dans le cadre du débat en cours sur la stratégie de lutte contre la fraude à la TVA, qui a remis en cause l'efficacité de ce mode de perception, la Commission a lancé, en 2009, une étude de faisabilité sur les manières d'améliorer et de simplifier la perception de la TVA en recourant aux technologies modernes et/ou à des intermédiaires financiers.

Les quatre modèles suivants ont été examinés de manière relativement approfondie:

- Le client donne ordre à sa banque de payer les biens ou les services, cette dernière scindant le paiement entre, d'une part, le montant imposable, qu'elle verse au fournisseur ou au prestataire et, d'autre part, le montant de la taxe, qu'elle transfère directement à l'administration fiscale. Ce modèle permettrait de supprimer la fraude tournante, mais il exigerait une modification fondamentale de la manière dont les entreprises et les administrations fiscales gèrent la TVA. La question des transactions en liquide ou par carte de crédit doit encore être approfondie.

- Toutes les données de facturation sont envoyées en temps réel à une base de données centrale pour le suivi de la TVA. Les autorités fiscales obtiendraient les informations bien plus rapidement qu'aujourd'hui et un certain nombre d'obligations en matière de TVA pourraient être supprimées. Le système serait plus efficace et moins lourd si la facturation électronique était utilisée pour toutes les opérations d'entreprise à entreprise.

- L'assujetti télécharge vers un entrepôt de données (*data warehouse*) TVA sécurisé, dans un format convenu, des données prédéfinies relatives aux opérations; cet entrepôt serait géré par l'assujetti et accessible aux autorités fiscales, directement ou très rapidement sur demande. Certains États membres ont suivi cette voie et cela n'a pas posé de problèmes majeurs. Toutefois, ce modèle n'empêche pas la fraude tournante, car si l'opérateur disparaît, son entrepôt de données TVA disparaîtra également. Il permet néanmoins de détecter plus tôt ces cas de fraude.

- La procédure et les contrôles internes mis en place par l'assujetti aux fins du respect de la réglementation en matière de TVA font l'objet d'une certification. Certains États membres ont suivi cette voie. Ce modèle permet de renforcer la confiance entre les autorités fiscales et les contribuables. Toutefois, la procédure de certification demande du temps et exige des autorités fiscales un investissement considérable en ressources humaines.

L'étude[31] montre que ces quatre modèles présentent tous un rapport coûts-avantages positif. Toutefois, les coûts d'investissement de départ diffèrent selon les modèles, ce qui a une incidence sur la vitesse à laquelle les administrations fiscales nationales tireront un bénéfice net de ces derniers. En outre, une combinaison des différents modèles pourrait également constituer une solution plus efficace.

Q30. Lequel de ces modèles vous paraît-il le plus prometteur et pourquoi? Auriez-vous d'autres propositions à formuler?

5.4.2. Protéger les opérateurs de bonne foi contre une éventuelle implication dans la fraude à la TVA

Plusieurs États membres ont introduit des mesures nationales destinées à limiter les pertes découlant des fraudes tournantes en essayant de récupérer la taxe auprès d'autres assujettis participant à la même chaîne d'opérations. La Cour de justice a confirmé que lorsque l'administration fiscale peut prouver que le client savait ou aurait dû savoir que son achat s'inscrivait dans le cadre d'une opération liée à une fraude à la TVA, elle peut lui refuser le droit à déduction.

L'administration doit prouver au cas par cas que cette condition est remplie. Il s'agit d'une procédure longue, coûteuse et compliquée. De plus, elle risque de placer les assujettis dans une position délicate, surtout s'ils font affaire avec un nouveau fournisseur ou prestataire. Ils doivent réaliser des contrôles supplémentaires sur la régularité de chaque fournisseur ou prestataire. Les opérateurs de bonne foi risquent

[31] http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm.

malgré tout de se voir contester le droit à déduction pour avoir, par inadvertance, fait affaire avec des fraudeurs.

Le premier modèle exposé au point 5.4.1 supprime la possibilité de fraude tournante grâce à un vaste système obligatoire de paiement scindé. Un système plus simple, facultatif, pourrait également être envisagé.

Dans ce système, le client pourrait se protéger contre les risques évoqués plus haut et éviter de devoir vérifier que ses fournisseurs ou prestataires respectent les règles. À cette fin, il paierait la TVA directement aux autorités fiscales et le montant net au fournisseur ou au prestataire.

Pour les autorités fiscales, cette manière de procéder garantirait la perception de la TVA sur des opérations jugées à risque par les opérateurs eux-mêmes. Elles obtiendraient également des informations supplémentaires et seraient alertées sur les nouvelles tendances en matière de fraude.

Toutefois, ce système facultatif pourrait avoir une incidence négative sur la relation entre le fournisseur ou le prestataire et son client et, partant, sur l'activité commerciale en général. Il pourrait également avoir des répercussions sur la trésorerie des fournisseurs ou des prestataires.

Q31. Quelle est votre opinion quant à la faisabilité et à la pertinence d'un système facultatif de paiement scindé?

5.5. Une gestion efficace et moderne du système de TVA

Compte tenu du rôle essentiel que jouent les assujettis dans le fonctionnement du système de TVA, l'efficacité de leur relation avec les autorités fiscales aura, pour les deux parties, une grande influence sur le coût de la gestion du système. Cette relation est déterminée non seulement par les obligations en matière de rapports, de paiements et de contrôle, mais aussi par la qualité, la fiabilité et l'accessibilité des informations fournies par les autorités fiscales.

Les questions d'administration fiscale relèvent avant tout de la responsabilité des États membres. Toutefois, elles ont une incidence sur le bon fonctionnement du marché unique, comme l'a rappelé la Cour des comptes dans son rapport[32] sur les ressources propres de l'Union européenne.

Dans sa communication de décembre 2008 intitulée «Une stratégie coordonnée pour améliorer la lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne»[33], la Commission a souligné la nécessité de se pencher sur ces questions. Elle a suggéré la mise en place d'une approche fondée sur le respect spontané des règles, l'analyse de risque et le suivi, en vue d'alléger à la fois la tâche des autorités fiscales et la charge

[32] Dans ses travaux d'audit relatifs au rapport annuel pour l'exercice 2008, la Cour des comptes européenne a estimé que la collecte de données en vue des rapports devrait devenir l'un des moyens d'assurer l'application uniforme de la directive TVA dans tous les États membres et l'égalité de traitement de tous les contribuables. Voir l'article 12 du règlement (CE) n° 1553/89.

[33] COM(2008) 807 du 1.12.2008.

administrative pesant sur les entreprises. Parmi les mesures envisageables figurent les suivantes:

– renforcer le dialogue entre les autorités fiscales et les autres parties prenantes, par exemple par la création d'une plateforme de discussion permettant aux autorités fiscales et aux représentants des entreprises au niveau de l'Union européenne d'échanger leurs points de vue;

– mettre en commun les meilleures pratiques observées dans les États membres, par exemple par l'élaboration de lignes directrices en matière de rationalisation des pratiques administratives et de suppression des charges inutiles pesant sur les entreprises;

– définir, en matière de respect spontané des règles, une politique de l'Union européenne adaptée au système de TVA de l'UE, par des accords spécifiques avec les parties prenantes. On pourrait ainsi développer l'idée de «partenariats» entre les administrations fiscales et les contribuables et celle d'un système de décisions anticipées sur le traitement fiscal de certaines opérations;

– prendre en compte les questions informatiques lors de la mise en œuvre des nouvelles règles en matière de TVA: définir un calendrier approprié et convenir d'une méthode de travail pour l'adaptation des systèmes informatiques, tant pour les entreprises que pour les autorités fiscales, faciliter le transfert automatique d'informations entre les contribuables et les autorités fiscales par une amélioration de l'interopérabilité et peut-être développer au niveau de l'Union des logiciels spécifiques qui seraient mis à la disposition de tous les États membres.

Q32. Soutenez-vous ces propositions destinées à améliorer la relation entre les opérateurs et les autorités fiscales? Avez-vous d'autres suggestions?

5.6. Autres questions

Le présent document aborde un certain nombre de sujets de discussion, mais il n'est pas exhaustif. L'objectif est d'ouvrir un débat aussi vaste que possible. D'autres questions peuvent donc être soulevées dans ce contexte.

Q33. Quelles questions autres que celles déjà abordées devraient être examinées dans le cadre de la réflexion sur l'avenir du système de TVA de l'Union européenne? Quelles solutions recommanderiez-vous?

6. DONNEZ VOTRE AVIS

L'objectif du présent livre vert est de susciter et d'encourager un débat public sur l'avenir du système de TVA de l'Union européenne, La Commission invite donc toutes les parties intéressées à transmettre, avant le 31 mai 2011, leurs contributions en réponse aux questions soulevées dans le présent livre vert, de préférence au format Word et par courrier électronique à l'adresse TAXUD-VAT-greenpaper@ec.europa.eu.

Il n'est pas nécessaire de répondre à toutes les questions contenues dans le présent document. Votre contribution peut ne porter que sur les questions qui présentent un

intérêt pour vous. Merci d'indiquer clairement le sujet que votre contribution concerne et, en particulier, le numéro de la question à laquelle vous répondez.

Si votre contribution porte sur toutes les questions soulevées dans le présent livre vert, nous aimerions savoir comment vous classeriez les différents éléments par ordre d'importance.

Les contributions reçues seront publiées sur l'internet. Il importe que vous preniez connaissance de la déclaration spécifique relative à la protection de la vie privée à l'adresse http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm, laquelle vous informera de la manière dont vos données à caractère personnel et votre contribution seront traitées.

Un rapport résumant les conclusions tirées des contributions sera également publié sur le même site web.

Sur la base des conclusions pouvant être tirées de ce débat, et comme annoncé dans son programme de travail pour 2011[34], la Commission présentera, fin 2011, une communication recensant les domaines prioritaires dans lesquels une action au niveau de l'Union européenne serait appropriée. Les initiatives adoptées à la suite de cette communication seront fondées sur des analyses d'impact approfondies.

[34] COM(2010) 623 du 27.10.2010, Programme de travail de la Commission pour 2011.