

L'Observateur de Bruxelles®



LA REVUE D'INFORMATION JURIDIQUE EUROPÉENNE DE LA DÉLÉGATION DES BARREAUX DE FRANCE

Avril 2011 - n° 84

Editorial

La fiscalité au service du marché unique

Algirdas ŠEMETA, Commissaire européen en charge des questions de Fiscalité, Union douanière, Lutte anti-fraude et Audit

Dossier spécial

Le droit fiscal européen

L'avenir de la Taxe sur la valeur ajoutée : principaux enjeux

Jean-Paul GAUZES, Député au Parlement européen et Nathalie VALLUS, Avocat au Barreau de Paris, Spécialiste en droit fiscal

Le contrôle de la fiscalité directe des Etats membres par l'Union européenne
Roberta GIAROLO et Alina AMBANA, Legal officers à la Direction générale « Fiscalité et Union douanière » de la Commission européenne

Les obstacles fiscaux à l'exercice des libertés de circulation par le citoyen européen

Emmanuelle BROUSSY, Référendaire à la Cour de justice de l'Union européenne

Le régime fiscal appliqué aux sociétés mères et à leurs filiales

Jean-Charles BÉCAS, Avocat au Barreau de Paris

Point sur...

Position des Barreaux français sur le Livre vert relatif au droit européen des contrats

La réforme des règles d'origine du système des préférences généralisées (SPG) : une réforme impossible...devenue réalité ?

Pierre-Jacques LARIBU, Robert USIR et Oksana ZHUKOVA, Fonctionnaires à la Direction générale « Fiscalité et Union douanière » de la Commission européenne

L'actualité du droit de l'Union européenne

Voir notamment : Proposition de refonte du règlement « Bruxelles I », Livre vert sur la libre circulation des documents publics et la reconnaissance des effets des actes d'état civil, Arrêts de la Cour sur l'accès à la profession d'avocat et la reconnaissance des qualifications professionnelles, Avis de la Cour sur la création d'une juridiction des brevets...

Distribué par





L'avenir de la TVA : principaux enjeux

Jean-Paul Gauzès*

Député au Parlement européen

Nathalie Valluis*

Avocat au Barreau de Paris, Spécialiste en droit fiscal

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

La taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA »), qui concerne particuliers et entreprises — elle s'applique de l'achat d'une baguette de pain au renouvellement d'un parc informatique — est l'impôt européen par excellence. Il fait en effet l'objet d'une harmonisation entre les Etats membres depuis plus de trente ans¹.

Les évolutions en la matière (application d'un taux réduit ou d'une exonération à certaines activités, simplification des mécanismes de facturation électronique, lutte contre la fraude...) se jouent quasi exclusivement au niveau européen.

Le Parlement européen a, en sa qualité de co-législateur, à connaître très régulièrement de modifications ou d'ajouts aux règles initiales.

Désormais toutefois, les mesures d'adaptation sont prises à titre temporaire (par exemple, très récemment, le maintien du taux normal minimal) dans l'attente des résultats de la consultation concernant une nouvelle stratégie en matière de TVA.

A cet égard, dans l'introduction du Livre vert, publié le 1^{er} décembre 2010², la Commission européenne estime que « 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 et d'en accroître la contribution à d'autres politiques tout en réduisant les coûts liés au respect des règles et à la perception ».

Le débat sur l'opportunité d'une refonte complète est ainsi ouvert et, quel qu'en soit le résultat, il devrait permettre de faire le point sur un certain nombre de

sujets sensibles tant pour les Etats (en 2008, les recettes de la TVA représentaient 21,4 % des recettes fiscales des Etats membres de l'Union européenne, cotisations sociales comprises³) que pour les entreprises et les consommateurs.

A travers l'exemple français, une revue des règles actuelles et de leur évolution récente met en évidence les principaux enjeux et trace les pistes de réflexion sur l'avenir de la TVA.

I. TERRITORIALITÉ DE LA TVA : RÉPARTIR L'IMPÔT ET ÉVITER LA FRAUDE SANS CRÉER DE COÛTS DISPROPORTIONNÉS POUR LES OPÉRATEURS

Dès lors qu'une opération concerne au moins deux pays, la question se pose de savoir à quel Etat il convient de verser la TVA. Prenons l'exemple d'un avocat belge qui rédigerait une consultation juridique pour un client français. En théorie, la TVA pourrait être perçue par :

- la Belgique, au motif que le prestataire est situé en Belgique ;
- la France, au motif que le client est situé en France.

S'il paraît évident qu'il convient d'éviter cette éventuelle double taxation par la définition de règles de territorialité communes, qui déterminent l'Etat membre ayant le droit d'imposer, le critère pertinent de répartition de l'impôt est quant à lui plus difficile à identifier (qui, de la Bel-

¹. Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, JO L 145 du 13 juin 1977, p. 1-40 ; abrogée par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11 décembre 2006, p. 1-118.

². Livre vert sur l'avenir de la TVA — Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, 1^{er} décembre 2010 (COM (2010) 695 final).

³. Chiffres figurant dans l'introduction du Livre vert précité.

gique ou de la France, est le plus légitime pour percevoir l'impôt dans l'exemple précité ?).

Par ailleurs, une fois le pays d'imposition déterminé, encore faut-il créer des mécanismes efficaces de perception de l'impôt. Si la TVA française est applicable, devra-t-elle être :

- collectée par l'avocat belge. Celui-ci fera alors figurer la TVA française sur sa facture (ce qui implique qu'il en maîtrise le taux) et devra remplir des obligations déclaratives et de paiement en France alors qu'il n'y est pas situé. Outre la charge administrative que cela fait peser sur l'opérateur économique, cette situation crée potentiellement un risque de perte de base taxable pour la France. L'autorité de l'administration fiscale française s'arrête en principe, en matière de contrôle et de sanctions, aux frontières françaises. Si la TVA n'est pas payée spontanément, son recouvrement sera difficile à mettre en œuvre ;
- collectée par le client français, par un mécanisme dit « d'autoliquidation ». Le client adressera à l'administration fiscale française une déclaration de TVA faisant apparaître d'une part, le montant de TVA collectée au titre de la prestation de conseil qu'il a reçue et, d'autre part, le montant de TVA qu'il a le droit de déduire au titre de cette prestation selon sa situation propre. Si le droit à déduction du client est de 100%, l'opération sera neutre pour lui (montant figurant en TVA collectée et TVA déductible au titre de la prestation juridique identique), si ce droit est partiel ou nul, la différence de TVA sera versée à l'Etat français.

La grille de décision paraît presque simple puisqu'elle se résume à deux questions : qui impose et comment cet Etat recouvre-t-il l'impôt ?

En pratique, pourtant, la combinaison des critères aboutit à des règles complexes, sources d'incertitudes et de coûts significatifs pour les entreprises, malgré les tentatives récentes de rationalisation (notamment avec la directive 2008/8/CE sur les règles de territorialité en matière de prestations de services⁴, transposée dans les Etats membres le 1^{er} janvier 2010).

Les règles de territorialité distinguent ainsi :

- les relations entre entreprises assujetties à la TVA (relations dites « B to B »), pour lesquelles le méca-

nisme d'autoliquidation a été très largement généralisé ;

- les relations avec des clients non assujettis (relations dites « B to C »), pour lesquelles le fournisseur demeure au cœur du mécanisme de collecte de la TVA ;
- les livraisons de biens, pour lesquelles le critère du flux physique (lieu de départ et lieu d'arrivée du bien) est déterminant pour établir l'Etat ayant le droit d'imposer ;
- les prestations de services, pour lesquelles le droit d'imposer dépend en général du lieu d'établissement du preneur dans les relations « B to B », du lieu d'établissement du prestataire dans les relations « B to C ».

Au sein des prestations de services sont distinguées :

- les prestations soumises au principe général indiqué ci-dessus ;
- les prestations pour lesquelles un principe dérogatoire détermine le droit d'imposer (par exemple localisation de la prestation), afin de limiter les risques de concurrence fiscale entre les Etats, les taux de TVA n'étant pas harmonisés.

Les entreprises assujetties à la TVA doivent ainsi développer des systèmes d'information relativement complexes et assurer la formation fiscale de leurs services internes pour s'assurer, notamment :

- qu'elles collectent et déclarent correctement la TVA. En France, l'absence de déclaration des opérations autoliquidées peut entraîner une pénalité égale à 5% des sommes non déclarées, alors même que le Trésor Public ne subit aucun préjudice (TVA collectée égale à la TVA déductible) ;
- qu'elles disposent de tous les documents nécessaires pour justifier le régime TVA qu'elles ont appliqué (documents de transport en cas de livraison de biens, numéro de TVA intracommunautaire de leurs clients, etc.). A défaut, elles risquent de subir des redressements parfois significatifs ;
- que les factures fournisseurs qu'elles reçoivent sont conformes aux obligations en matière de TVA. Une TVA facturée à tort, au regard des règles de territo-

⁴ Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, JO L 44 du 20 février 2008, p. 11–22.

rialité, par un fournisseur (par exemple TVA belge sur une prestation soumise à la TVA française et devant faire l'objet d'une autoliquidation en France) n'est pas récupérable dès lors que l'entreprise cliente est supposée connaître ces règles.

Ces contraintes peuvent être relativement lourdes, notamment pour :

- les PME, dont les moyens susceptibles d'être dédiés au respect de ces obligations sont souvent plus limités ;
- aux sociétés dont les activités sont complexes (multiplicité des flux transactionnels à analyser pour maîtriser les obligations en matière de TVA) ;
- aux sociétés ayant une activité internationale significative.

Mais les solutions alternatives restent à inventer.

II. DÉDUCTION DE LA TVA : ASSURER UNE VÉRITABLE NEUTRALITÉ DU SYSTÈME

La TVA est un impôt qui a vocation à peser sur le consommateur final. Les entreprises qui interviennent tout au long de la chaîne de production sont chargées de sa collecte et de son versement à l'Etat mais ne doivent en principe pas en supporter le coût. C'est le principe dit de « neutralité » de la TVA, qui s'appuie sur le mécanisme de déduction de la TVA par les opérateurs économiques.

Un opérateur ne peut cependant déduire effectivement la TVA qu'il paie à ses fournisseurs que pour autant qu'il collecte la TVA. Conformément à l'article 168 de la directive 2006/112/CE, repris à l'article 271 du Code général des impôts français (CGI), la TVA n'est déductible que si elle « a grevé les éléments du prix d'une opération imposable ».

De manière assez logique, les Etats ne remboursent aux opérateurs la TVA qu'ils supportent dans le cadre de leur exploitation que si cette exploitation permet de réaliser un chiffre d'affaires soumis à TVA.

Si les activités de l'entreprise sont hors du champ d'application ou exonérées de TVA, la TVA facturée par ses fournisseurs constitue pour elle une charge définitive. Seules les exonérations de TVA liées à l'application des règles de territorialité évoquées au point précédent dérogent,

pour ne pas entraver les échanges internationaux, à ce principe (la TVA d'amont demeure déductible même si le chiffre d'affaires est exonéré).

Or, les évolutions économiques, technologiques et juridiques récentes conduisent à s'interroger, au regard du principe de neutralité du système TVA, sur le maintien de certaines activités hors du champ d'application de la TVA ou sur leur exonération.

La Commission soulève notamment la question :

- des règles applicables aux organismes publics compte tenu de la tendance à la dérégulation et à la privatisation observée dans de nombreux Etats membres. Certaines activités traditionnellement réservées au secteur public, et non soumises à TVA, sont aujourd'hui également assurées par le secteur privé et soumises à TVA. Ces différences de régimes TVA peuvent conduire à des arbitrages fiscaux (limitation du recours des personnes publiques aux services extérieurs pour lesquels elles ne peuvent pas déduire la TVA) ou à des distorsions de concurrence (TVA sur les services postaux) qui n'existaient pas à l'origine ;
- des règles de TVA applicables aux sociétés holding sur lesquelles la Cour de Justice de l'Union européenne est régulièrement appelée à prendre position et qui deviennent difficilement lisibles pour les opérateurs ;
- des multiples exonérations de TVA qui sont désormais anciennes et dont la pertinence mériterait d'être analysée.

III. TAUX DE TVA : FAUT-IL SUPPRIMER LES TAUX RÉDUITS ET HARMONISER LE TAUX NORMAL ?

Actuellement, les Etats membres peuvent :

- soumettre certaines activités à un taux réduit de TVA, si cette option est ouverte par la directive ;
- décider du niveau du taux normal et du taux réduit applicable au niveau national.

Ces points constituent, pour les Etats, des questions stratégiques, comme le prouve le Conseil ECOFIN du 10 mars 2009, qui a admis, à la suite de la proposition de directive présentée par la Commission européenne et approuvée

par le Parlement européen, que le taux de TVA réduit puisse être, sur option de chaque Etat membre, étendu à de nouveaux services et produits, dont :

- la restauration ;
- la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni ;
- les services de soins à domicile tels que l'aide à domicile et les soins destinés aux enfants, aux personnes âgées, aux personnes malades ou handicapées ;
- les livres, sur tout type de support physique ;
- les petits services de réparation de bicyclettes, chaussures et articles en cuir, vêtement et linge de maison ;
- le lavage de vitres et le nettoyage de logements privés ;
- la coiffure.

Ces variations de taux sont cependant susceptibles d'entraîner des distorsions de concurrence et limitent, s'agissant du taux réduit, les ressources fiscales des Etats. La Commission ouvre, en conséquence, le débat sur l'harmonisation et l'hypothèse de l'application d'un taux unique dans toute l'Union.

IV. SIMPLIFIER LA GESTION DE LA TVA POUR LES OPÉRATEURS ÉCONOMIQUES

Si les règles de territorialité de la TVA constituent probablement l'exemple le plus frappant des contraintes admi-

nistratives mises à la charge des entreprises pour répondre à leurs obligations en matière de TVA, les questions d'assujettissement à la TVA (détermination des opérations hors du champ, exonérées et soumises à la TVA), la détermination des taux applicables et les règles en matière de facturation (mentions obligatoires, forme des factures, etc.) créent également une source d'incertitude juridique importante et entraînent des coûts significatifs (mise en place et évolution des systèmes d'information adaptés, honoraires de conseil, etc.).

A titre d'exemple, déterminer le traitement TVA d'une subvention ou d'une indemnité (hors du champ d'application ou soumise à TVA), ou de la vente d'un produit en chocolat (au taux normal ou au taux réduit, qui dépend, entre autres, de la taille et du poids du produit (bonbons) ou encore du pourcentage de chocolat entrant dans sa composition), nécessite une analyse fiscale fine liée, notamment, à la complexité de la réglementation, aux difficultés de mise en œuvre des critères jurisprudentiels et aux positions divergentes d'une administration fiscale à l'autre.

L'objectif serait alors de sécuriser les opérateurs et de limiter les risques de déperdition de masse imposable pour les Etats.

Comme le montrent ces quelques points, le champ de réflexion pour l'avenir est vaste et les solutions sont ouvertes. La consultation engagée donne l'occasion d'exprimer, d'ici le 31 mai 2011, date butoir fixée par la Commission pour transmettre les réponses aux questions soulevées dans son Livre vert, des opinions novatrices pour ce seul impôt véritablement européen.