

Jean Baeten  
Responsable du Département fiscal

## Les risques de dérapage européen en matière de TVA – Document de réflexion

**Pour les entreprises, la concrétisation du marché intérieur nécessite une véritable simplification et une uniformisation – voire même une profonde réforme - du régime européen de TVA. Bien que la matière soit gouvernée par des directives européennes, on constate en pratique de profondes divergences entre les Etats membres dans leur transposition, dans leur interprétation et dans les règles de déclaration, de contrôle et de recouvrement de la taxe. Ces divergences ont pour conséquence pratique que les entreprises restent confrontées à l'existence de 25 marchés nationaux. Par ailleurs, un certain nombre de propositions de directives visant à apporter des améliorations indispensables au régime de TVA sont actuellement bloquées au niveau du Conseil.**

**On constate en outre que l'absence d'Europe (principalement l'absence de volonté des administrations fiscales nationales de coopérer entre elles dans une dimension européenne) a fortement accru les risques de fraude fiscale. Si la lutte contre cette fraude est légitimement devenue une préoccupation essentielle des Etats membres, la manière utilisée pour la combattre n'est toutefois plus acceptable :**

- **le risque de fraude est de plus en plus mis à charge des entreprises (obligations de contrôle, formalités accrues, responsabilité solidaire pour le paiement de la TVA éludée, ...), et ce sans aucun concours ni assistance des administrations fiscales ;**
- **des pressions considérables sont exercées afin de « renationaliser » en partie le régime de TVA, essentiellement via des dérogations nationales qui pourraient avoir de lourdes conséquences financières pour les entreprises.**

**La présente note vise à donner un aperçu des problèmes rencontrés. Sa seule ambition est de susciter un débat – y compris pour une réforme fondamentale du système TVA - en vue duquel toute contribution sera la bienvenue ■**

Départements juridique  
et fiscal  
T + 32 2 515 08 63  
F + 32 2 515 09 85  
jb@vbo-feb.be

**FEB** asbl  
Rue Ravenstein 4  
B - 1000 Bruxelles  
T + 32 2 515 08 11  
F + 32 2 515 09 99  
info@vbo-feb.be  
**www.feb.be**  
Membre Unice



## 1 Un manque d'uniformisation et de simplification

### 1.1 Transposition des directives

Le système de TVA est régi par des directives à transposer par les Etats membres.

En pratique, les discussions au sein du Conseil aboutissent généralement à « détricoter » les propositions de directive de la Commission européenne, de manière à ce que, par le biais de multiples options laissées à la discrétion des Etats membres, ceux-ci soient autorisés à continuer d'appliquer leurs règles nationales existantes sans modification fondamentale.

Il en résulte le maintien de 25 législations nationales qui peuvent varier substantiellement entre elles et mener à un échec des efforts d'uniformisation. A titre d'exemple, il suffit de se référer à la directive sur la facturation électronique qui s'avère être un échec patent (la Belgique n'ayant en outre pas encore réussi en plus de 4 ans à en déterminer les règles d'application).

### 1.2 Interprétation des directives

En ce qui concerne l'interprétation des directives, on constate que les divergences entre Etats membres aboutissent à de nombreuses situations de double (non) imposition. Plutôt que d'y remédier par la voie d'un alignement sur les interprétations dominantes, les Etats membres privilégient généralement la voie des mesures nationales anti-abus, lesquelles créent ensuite une profonde insécurité juridique.

En Belgique, on signalera ainsi que la loi programme récemment adoptée par parlement introduira une nouvelle mesure générale anti-abus dans notre code TVA, calquée sur une récente décision de la Cour européenne de Justice condamnant les pratiques abusives<sup>1</sup>.

Au niveau européen, une réforme du statut du Comité TVA<sup>2</sup> autorise la Commission à faire désormais adopter par le Conseil des règlements ayant pour objectif de rendre obligatoires au sein de l'Union européenne certaines interprétations adoptées à l'unanimité par le Comité TVA. Un premier règlement a ainsi été adopté le 17 octobre 2005<sup>3</sup>.

Les entreprises n'étant pas associées aux travaux du Comité TVA, lesquels ne font en outre l'objet d'aucune publicité, il en résulte toutefois que tout le pouvoir d'interprétation est laissé à l'entière discrétion des administrations fiscales (et à leurs éventuels contraintes budgétaires).

<sup>1</sup> Arrêt du 21 février 2006 de la CJCE, affaire C-255/02 en cause Halifax

<sup>2</sup> Directive 2004/7/CE du 20 janvier 2004, J.O.C.E. n° L 27/44 du 30 janvier 2004

<sup>3</sup> Règlement n° 1777/2005 du 17 octobre 2005, J.O.C.E., n° L 288/1 du 29 octobre 2005



### 1.3 Simplification administrative pour les entreprises

Les entreprises sont aujourd'hui confrontées à l'obligation de respecter des règles de « compliance » qui divergent fortement d'un pays à l'autre, ce qui augmente substantiellement leur coût de compliance.

Deux propositions de la Commission européenne permettraient déjà de simplifier considérablement la vie des entreprises dans leurs activités transfrontalières :

- le mécanisme du guichet unique<sup>4</sup> : une entreprise qui effectue des transactions soumises à la TVA dans un pays où elle n'est pas encore établie pourrait remplir toutes ses obligations dans son état de résidence et auprès de son administration nationale par le biais d'une déclaration électronique uniformisée ;
- déduction transfrontalière de la TVA<sup>5</sup> : une entreprise supportant des coûts de TVA dans un pays où elle n'est pas établie (par exemple sur des frais de restaurant dans le cadre d'un voyage d'affaires), pourrait en demander le remboursement auprès de son administration fiscale nationale plutôt que de devoir subir une procédure complexe de remboursement dans le pays étranger concerné.

Ces deux propositions suscitent peu d'enthousiasme auprès des Etats membres dès lors qu'elles impliquent une plus grande coopération entre eux et donc un surcroît de travail. Les difficultés administratives liées à l'absence de possibilité de déduction transfrontalière de la TVA poussent également de nombreuses entreprises à renoncer purement et simplement à réclamer le remboursement de la TVA, ce qui a une incidence budgétaire positive pour les Etats membres concernés.

En pratique, ces deux propositions ont été globalisées dans un « paquet fiscal » qui fait actuellement l'objet d'un blocage au niveau du Conseil.

## 2 Amélioration du système de TVA

En exécution des stratégies élaborées par la Commission européenne en matière de TVA, lesquelles ont généralement un fort soutien du monde des entreprises, diverses autres propositions de directives ont été mises sur la table du Conseil. Elles ont toutes en commun d'y être toujours !

On signalera tout particulièrement une proposition de directive visant à définir le lieu de localisation des prestations de services dans les relations B2B et B2C<sup>6</sup>. Cette proposition généralise la localisation des services B2C au lieu de consommation et, pour les services B2B, vise à reporter sur le client assujetti l'obligation de déclarer et de payer la TVA, ce qui est une simplification administrative considérable.

<sup>4</sup> Proposition de directive du 29 octobre 2004 modifiant la directive 77/388/CE en vue de simplifier les obligations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée, COM (2004) 728 final

<sup>5</sup> idem

<sup>6</sup> Proposition modifiée de directive du 20 juillet 2005 portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, COM (2005) 334 final



Cette proposition est actuellement bloquée par l'Allemagne, le Luxembourg et le Portugal qui, ayant un faible taux de TVA, ont tout intérêt à maintenir des règles de localisation au lieu où est établi le fournisseur des services. Dans le cas de l'Allemagne, ceci vise tout particulièrement le leasing transfrontalier des véhicules (la Belgique connaît la même situation avec le Luxembourg). Dans le cas du Portugal, on peut citer l'exemple de Madère où sont de plus en plus concentrées les sociétés de Télécom opérant via Internet.

L'Allemagne, ayant récemment voté l'augmentation de son taux de TVA de 3% (de 16 à 19%), serait désormais disposée à revenir sur son blocage (puisque la cause de distorsion de concurrence qui lui était favorable a désormais disparu), mais pas sans avoir obtenu autre chose en échange (la dérogation nationale au régime de TVA évoquée à la section 3.3. ou une réforme de la 6<sup>ème</sup> directive).

En cas de déblocage de la proposition de directive, il est toutefois à craindre qu'elle s'accompagnera d'une augmentation substantielle des obligations administratives (les administrations souhaitant obtenir directement des assujettis les renseignements qu'elles ne s'échangent pas mutuellement), à commencer par l'extension du système VIES (ou VAT Information Exchange System) aux services.

### 3 Lutte contre la fraude fiscale

#### 3.1 Absence de coopération entre Etats membres

La Commission européenne a publié récemment une nouvelle communication sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale<sup>7</sup>. Elle y constate une fois de plus que le niveau d'utilisation par les Etats membres des mécanismes de coopération administrative, d'échanges de renseignements et d'assistance au recouvrement n'est absolument pas en proportion avec la dimension du commerce intracommunautaire. En pratique, les Etats membres continuent d'agir de manière fortement isolée et ne manifestent qu'un altruisme très modéré pour coopérer à la lutte contre une fraude concernant des taxes dues dans un autre Etat membre.

Cette absence de coopération se traduit par conséquent par des demandes des Etats membres visant à un renforcement substantiel des obligations déclaratives des entreprises, et ce uniquement afin de pallier aux carences d'informations entre administrations fiscales elles-mêmes sur les transactions communautaires.

La Commission invite dès lors très justement les Etats membres à balayer devant leur porte, plutôt que de faire droit à leur demande pour mettre encore plus d'obligations à charge des entreprises ou pour réformer une nouvelle fois le système européen de TVA dans une vision à trop court terme.

---

<sup>7</sup> Communication du 31 mai 2006 sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, COM (2006) 254 final



### 3.2 Transfert des risques sur les entreprises et leurs dirigeants

Sur la base des échanges d'informations sur leurs « best practices » respectives, les Etats membres ont tous introduit récemment au niveau national des mesures qui peuvent être fortement dommageables aux entreprises de bonne foi impliquées malgré elles dans un mécanisme de fraude fiscale.

La pratique de l'administration fiscale belge en matière de livraisons intracommunautaires a déjà été identifiée comme constituant un des risques majeurs auxquels une entreprise belge peut être confrontée. En cas d'enquête d'un fisc étranger, le fisc belge veillera avant tout à s'assurer que les conditions d'exemption de la TVA en Belgique étaient bien remplies et, à défaut (toutes les raisons étant bonnes), enrôlera dans le chef du fournisseur belge la TVA qui était normalement due par le client dans le pays étranger (ce qui a provoqué quelques faillites douloureuses).

Il en va de même d'une tendance à rejeter systématiquement des factures formellement non-conformes (la TVA a été payée, mais une mention est erronée sur la facture reçue), ce qui entraîne la perte du droit à déduction. Cette pratique donne lieu à de nombreux litiges devant la Cour européenne de Justice.

La loi programme récemment approuvée par le parlement contient deux nouvelles mesures directement inspirées de législations étrangères et/ou par la jurisprudence européenne à laquelle elles ont donné lieu :

- la responsabilité solidaire des dirigeants en cas de non paiement par la société de ses dettes en matière de TVA et de précompte professionnel ;
- la responsabilité solidaire du cocontractant TVA qui savait ou devait savoir que la TVA ne serait pas payée dans la chaîne des opérations (ce qui aboutit à lui faire acquitter deux fois la TVA)<sup>8</sup>.

Il convient de souligner que ce sont les entreprises qui sont en charge de tout le travail de déclaration et de collecte de la TVA pour le compte de l'Etat, et ce sans la moindre indemnisation pour les entreprises. A ces obligations s'ajoute de plus en plus souvent le transfert du coût du risque de fraude, et ce à chaque fois sans que l'administration fiscale ne se voie imposer la moindre obligation d'assistance aux entreprises (c'est l'administration seule qui dispose de tous les renseignements utiles sur les assujettis, des moyens de contrôle et d'investigation, de la possibilité de demander l'assistance des administrations étrangères, de la possibilité de consulter les bases de données européennes (« VIES »)).

En résumé, l'obligation de résultat pèse sur l'entreprise, mais les moyens sont entre les mains des administrations qui n'en usent pas suffisamment au niveau européen,

---

<sup>8</sup> Arrêt du 11 mai 2006 de la CJCE, affaire C-384/04 en cause Federation of Technological Industries. On constatera que si le gouvernement a souhaité adapter rapidement notre législation à cet arrêt, tel n'a pas encore été le cas pour les deux autres arrêts favorables aux assujettis et auxquels il est lié (arrêts rendus le 12 janvier 2006 (affaire C-354/03- en cause Optigen Ltd) et le 6 juillet 2006 (affaire C-439/04 en cause Kittel)).



à commencer lorsqu'il s'agit d'assister les entreprises dans leur travail gratuit (mais fort coûteux) de collecte de la TVA.

### **3.3 Réformes (nationales) du régime européen de TVA**

L'Allemagne, l'Autriche et la Grande-Bretagne ont introduit des demandes de dérogation au régime européen de TVA en vue de pouvoir appliquer de manière obligatoire un régime d'auto-liquidation (à savoir que le TVA est due et liquidée par le client) à tout ou partie des transactions entre assujettis opérées sur leur territoire national.

Les entreprises ne sont pas opposées à une telle évolution, mais elles craignent fortement qu'elle soit accompagnée de contraintes administratives telles que leur coût en sera prohibitif (l'Allemagne envisage une obligation de déclaration journalière de toutes les transactions).

Il semble se dégager une réaction unanime pour refuser qu'une telle réforme fondamentale soit réalisée par le biais d'une simple dérogation nationale basée sur l'article 27 de la 6<sup>ème</sup> directive. Il faut au contraire avoir une discussion d'ensemble dès lors qu'il s'agirait d'une réforme majeure du système TVA. A défaut, l'on se retrouverait rapidement avec 25 systèmes domestiques différents, ce qui signifierait de facto la fin du régime européen de TVA.

Ces conclusions sont heureusement partagées par la Commission européenne, puisqu'elle a publié une communication motivant sa décision de rejeter les demandes de dérogations introduites par l'Allemagne et par l'Autriche<sup>9</sup>.

Il est maintenant essentiel qu'une discussion publique soit entamée sans tarder sur une éventuelle réforme de la 6<sup>ème</sup> directive et que la Commission européenne organise une consultation publique préalablement à toute discussion.

## **4 TVA : le pire est-il arrivé ?**

Une proposition de directive visant à rationaliser les dérogations nationales octroyées sur la base de l'article 27 de la 6<sup>ème</sup> directive a été approuvée le 24 juillet dernier par le Conseil<sup>10</sup>. Elle contient en germes plusieurs dangers pour les entreprises :

- application du prix de revient comme base minimale de calcul de la TVA pour les transactions entre parties liées (implications budgétaires potentiellement très importantes pour les entreprises en matière d'avantages sociaux et d'avantages de toute nature). Cette évolution est en outre en totale contradiction avec l'arrêt rendu le 20 janvier 2005 par la Cour européenne de Justice<sup>11</sup> ;

<sup>9</sup> Communication du 19 juillet 2006 de la Commission au Conseil conformément à l'article 27, paragraphe 3, de la directive 77/388/CEE, COM (2006) 404 final

<sup>10</sup> Proposition de directive du 16 mars 2005 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations, COM (2005) 89 final

<sup>11</sup> Arrêt du 20 janvier 2005 de la CJCE, affaire C-412/03 en cause Scandic



- application des règles de prix de transfert à toutes les transactions intra-groupes. Les conséquences budgétaires éventuelles sont focalisées sur les assujettis mixtes ou partiels (notamment tout le secteur financier) ;
- un certain nombre de transactions sensibles en matière de fraude fiscale seront soumises au système d'auto liquidation (essentiellement dans le secteur de la construction).

Cette proposition permet aussi une « renationalisation » partielle du système européen de TVA, par une procédure non transparente, non sujette à publicité et non soumise à un débat parlementaire.

## 5 Perspectives futures

Comme déjà mentionné, la question se pose de savoir s'il ne faudrait pas remettre fondamentalement en cause un système dont il est maintenant bien établi qu'il ne fonctionne pas correctement au niveau des administrations fiscales (sauf à multiplier les obligations administratives pour les entreprises) et qu'il induit des risques de fraude qui sont de plus en plus systématiquement mis à charge des entreprises de bonne foi (sans la moindre assistance des administrations fiscales).

c'est pourquoi, il est essentiel qu'une discussion publique soit entamée sans plus tarder sur une éventuelle réforme de la 6<sup>ème</sup> directive TVA.

A ce sujet, la présente note ne visait qu'à donner un aperçu – nécessairement caricatural - des problèmes rencontrés. Sa seule ambition est en effet de susciter un nouveau débat – y compris pour une réforme fondamentale du système TVA - en vue duquel toute contribution sera la bienvenue ■