

**Ce rapport a été établi sous la seule responsabilité de son auteur.
Il n'engage pas le Conseil des prélèvements obligatoires.**

RAPPORT PARTICULIER N° 1

Le cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée

M. François-René BURNOD
Auditeur au Conseil d'Etat

Novembre 2022

Synthèse

I. Impôt européen harmonisé depuis les années 1970, la TVA connaissait déjà des évolutions annoncées par le rapport du CPO de 2015

A) Principe de la TVA

En vertu de l'article premier de la directive européenne du 28 novembre 2006, la TVA est un **impôt général sur la consommation**, dont la vocation est d'être exactement proportionnel au prix des biens et des services consommés par le consommateur final, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur.

Depuis son invention en France par Maurice Lauré dans les années 1950, le principe de la TVA n'a pas fondamentalement changé jusqu'à nos jours. Il appartient aux entreprises de collecter, sur chaque vente qu'elles réalisent, une taxe proportionnelle au prix du bien ou du service vendu. A échéances régulières (en principe chaque mois), **la taxe collectée doit être déclarée et versée au Trésor.**

En contrepartie, les entreprises disposent d'un **droit à déduction de la TVA amont** : elles peuvent récupérer le montant de la taxe qu'elles ont supportée lorsqu'elles ont acquis des biens et services auprès de leurs fournisseurs, pour les besoins de leur activité économique. La TVA déductible est déclarée au même moment que la TVA collectée et l'entreprise ne devra verser au Trésor que la différence entre les deux montants.

Comme le soulignait le rapport juridique qui accompagnait le dernier rapport du Conseil des prélèvements obligatoires consacré à la TVA en 2015, ces deux règles permettent d'assurer la neutralité économique de la TVA et limitent les risques de fraude. Elles en font un impôt adapté aux économies développées.

La TVA s'applique, en principe, de façon identique aux opérations réalisées entre assujettis (qui seront qualifiées dans ce rapport, d'opérations business-to-business, ou **BtoB**) et les opérations réalisées par un assujetti pour un non-assujetti (qualifiées d'opérations business-to consumer, ou **BtoC**). Cependant, le droit à déduction de la TVA amont est réservé aux seuls assujettis. Dès lors, l'application d'une même règle de TVA n'a pas les mêmes effets économiques selon qu'elle est appliquée aux opérations BtoB ou aux opérations BtoC. **L'exonération** d'une opération BtoC est plus favorable que celle d'une opération BtoB du fait de la perte des droits à déduction qui y est associée. De même **un taux réduit** appliqué à une opération BtoC est une mesure de faveur, là où il n'a aucun impact sur l'essentiel des opérations BtoB.

B) Un cadre juridique harmonisé au niveau européen

Depuis les années 1960, la TVA est un **impôt harmonisé au niveau européen** : venue remplacer des taxes cumulatives sur le chiffre d'affaires incompatibles avec l'unification du marché intérieur, elle permet aux Etats membres de recevoir des ressources importantes de fiscalité indirecte, tout en évitant les distorsions de concurrence. Un texte juridique européen, la **directive TVA du 28 novembre 2006**, fixe aujourd'hui le corpus de règles fondamentales régissant cet impôt, qu'il s'agisse de son champ d'application, de sa territorialité, de son assiette ou encore des règles relatives à son exigibilité ou à sa déduction. L'harmonisation des interprétations de ce texte entre chaque Etat membre est en principe garantie par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)

En France, les règles de la TVA prévues au titre II de la première partie du code général des impôts (CGI) s'inscrivent donc dans ce cadre européen. Toutefois, la directive TVA **confère à chaque Etat membre des marges de manœuvre significatives : détermination des taux réduits, calcul des droits à déduction, collecte de l'impôt, obligations déclaratives, sanctions fiscales.**

C) ... et déjà en évolution dès avant 2015

Le rapport particulier du Conseil des prélèvements obligatoires consacré en 2015 au cadre juridique de la TVA a permis de dresser le bilan des mutations significatives déjà engagées à cette date.

Parmi les évolutions survenues au niveau européen, **les règles de territorialité des services** avaient été transformées en profondeur par deux directives de 2002 et 2008 pour les adapter aux nouvelles technologies de l'information et de la communication. La **lutte contre la fraude transfrontalière à la TVA** constituait également une priorité : une directive de 2013 avait donné de nouveaux outils aux Etats pour lutter contre les circuits de fraude à la TVA, et un règlement de 2010 organisait l'échange d'informations entre Etats membres.

Au niveau français, plusieurs évolutions avaient permis de **clarifier le cadre juridique de la TVA** et d'assurer sa conformité avec la directive : le rapport de 2015 mentionne ainsi la réforme du calcul des droits à déduction ou la refonte du régime de la TVA immobilière. Les **modalités de déclaration et de collecte de la taxe** avaient été également ajustées : modification du régime simplifié d'imposition pour les petites entreprises, dépôt obligatoire de la déclaration TVA via Internet à compter du 1^{er} octobre 2014, régime de consolidation de paiement, et autoliquidation de la TVA à l'importation pour certaines grandes entreprises.

II. Deux facteurs expliquent de nouvelles dynamiques apparues depuis 2015 : l'abandon du "principe d'origine" et les mutations économiques entraînées par le numérique

A) L'abandon du "principe d'origine"

Une opération transfrontalière peut être taxée selon les règles du pays d'origine, c'est-à-dire du pays du vendeur du bien ou du prestataire du service. Elle peut être également taxée selon les règles du pays de destination, c'est-à-dire celles du pays du client.

Dans le régime européen de TVA issu de la "sixième directive" en 1977, les services étaient en général taxés au pays d'origine et les biens étaient taxés au pays de destination selon un mécanisme particulier : chaque transfert de bien fait naître une livraison intracommunautaire exonérée dans le pays de départ, et une acquisition intracommunautaire taxée dans le pays d'arrivée. Ce mécanisme était néanmoins présenté par les textes européens comme provisoire et devait céder la place à un système définitif fondé sur la taxation au pays d'origine.

Toutefois, **pour les services**, les deux directives de 2002 et 2008 ont consacré une victoire du principe de destination : pour les services BtoB, ainsi que pour certains services électroniques BtoC. Le principe d'origine ne concerne plus que des situations résiduelles. **Pour les biens**, après plusieurs tentatives infructueuses en 1996 et en 2010, la Commission européenne a pris acte en 2011 de l'abandon du projet de système définitif fondé sur la taxation au pays d'origine. Ce tournant explique les évolutions du système de TVA survenues depuis cette date :

- Plutôt qu'une refonte d'ampleur du système européen de TVA, la Commission a privilégié la multiplication de modifications ciblées de la directive susceptibles d'entraîner un consensus chez les Etats membres. Depuis 2015, la directive TVA a ainsi été **modifiée à 17 reprises** ;
- le principe de taxation au pays de destination ne comporte pas d'effets pervers en termes de concurrence fiscale entre Etats. Il permet donc l'assouplissement de l'encadrement européen des taux de TVA pratiqués par les Etats membres, réalisé par la directive du 5 avril 2022 ;
- la taxation au pays de destination a permis de tester un nouveau mode de déclaration et de collecte de la TVA, le guichet unique électronique (MOSS, OSS ou IOSS). Celui-ci offre de nouvelles possibilités conduisant la Commission européenne à afficher comme objectif la mise en place d'un "nouveau" régime définitif, inspiré des guichets uniques électroniques développés depuis les années 2000 : la **taxation au pays d'origine selon les règles du pays de destination**.

B) Quelle TVA à l'ère du numérique ?

Impôt inventé au XXe siècle, la TVA est fondée sur la collecte de la taxe par des entités juridiques stables au cours du temps, les entreprises ayant la qualité d'assujetti. Ces dernières mettent en œuvre de moyens matériels, en particulier pour le commerce ou la production de biens corporels.

Les entreprises disposaient de **comptabilités internes et de factures** papier qu'il leur appartenait de conserver en cas de contrôle de l'administration, pour justifier de la sincérité des **déclarations de TVA** qu'elles réalisaient à un rythme régulier. Or, la numérisation de l'économie et le développement de techniques de traitement des données rendent possible un décalage du contrôle *a posteriori* vers un contrôle *a priori* ou instantané (en temps réel) des transactions.

La TVA a été inventée à une période où les échanges internationaux étaient limités. Lorsqu'une entreprise était active dans un pays, il était normal de lui demander une **immatriculation à la TVA** et il était possible de contrôler le respect de ses obligations fiscales dès lors qu'elle y mobilisait des moyens matériels et humains. Les échanges de biens donnaient lieu à des **contrôles douaniers** suffisants pour lutter contre la fraude. Or, plusieurs évolutions du commerce international ont rendu nécessaire une adaptation du cadre existant : le développement de la fourniture transfrontalière de services (même non-électroniques), la complexification des chaînes logistiques portant sur les biens ou la croissance de ventes à distance de biens directement au consommateur final.

Enfin, de façon croissante, les opérations économiques sont réalisées par des personnes indépendantes, parfois coordonnées ou référencées sur des plateformes, mais sans que celles-ci ne revêtent d'un point de vue juridique la qualité d'employeur ou de donneur d'ordre. Elles peuvent également agir de façon entièrement indépendante, sans contrôle ni coordination d'une plateforme (Web 3.0).

III. Dans ce cadre, plusieurs tendances se dessinent

A) Derrière une grande stabilité des “frontières de la TVA”, deux nouveautés apparaissent en France : l’option souple pour la taxation et le régime de groupe TVA

Le rapport de 2015 du Conseil des prélèvements obligatoires signalait déjà que l’objectif de neutralité de la TVA était affecté par la non-imposition à la TVA de certaines activités. Les activités **hors du champ d’application** de la TVA ou **exonérées** n’ouvrent en effet pas droit à déduction de la TVA amont et peuvent être soumis à des impôts spécifiques, tels que la taxe sur les salaires (TS) en France. Le régime de ces opérations n’a pas réellement changé depuis l’entrée en vigueur du cadre européen harmonisé de la TVA en 1977.

Ainsi, les **activités menées par les personnes publiques** en tant qu’autorités publiques sont hors du champ d’application de la TVA. De même de nombreuses **activités d’intérêt général menées par des organismes sans but lucratif (OSBL)** sont exonérées. Envisagée par une communication de la Commission européenne en 2010, la réforme européenne du régime TVA applicable aux personnes publiques semble aujourd’hui au point mort. Toutefois, au niveau national, un réexamen du régime TVA des personnes publiques et des OSBL serait justifié au regard (i) des risques juridiques liés à l’existence de distorsions de concurrence de personnes publiques avec les personnes privées, (ii) de l’avantage que certaines personnes publiques ou OSBL trouveraient à être taxées à un taux réduit, notamment pour des activités culturelles ou sportives.

De même, les **services financiers** sont également, pour l’essentiel, exonérés en vertu de l’article 135 de la directive, dont les dispositions n’ont pas évolué depuis 1977, malgré les transformations considérables du secteur financier depuis cette date. Ainsi, les rémanences de TVA ont pris de l’ampleur avec l’augmentation de l’intensité technologique des activités financières. Toutefois, une proposition de la Commission européenne sur la taxation des services financiers, annoncée pour 2023, a été pour le moment repoussée. En effet, si une taxation de ce secteur est théoriquement envisageable, elle est toutefois peu praticable à l’heure actuelle, au regard du renchérissement du coût du crédit qu’elle impliquerait et de la faible appétence des acteurs financiers hors de France pour cette évolution.

En revanche, une modernisation des notions employées par la directive, non actualisées depuis 1977 malgré les transformations du secteur, est nécessaire. Face aux risques de concurrence fiscale liés notamment, mais pas exclusivement, à la sortie du Royaume-Uni de l’Union européenne, un travail pourrait être mené au niveau de l’OCDE sur l’harmonisation des règles applicables aux droits à déduction.

Enfin, de nouveaux outils prennent de l’ampleur :

- **Le régime d’option** : le système TVA français se caractérise par le fait que les activités financières y bénéficient, de longue date, d’un régime d’option pour la taxation. Depuis la loi de finances pour 2022 ayant suivi une voie ouverte par une décision du Conseil d’Etat, le droit d’option peut être exercé opération par opération. Or, le périmètre des opérations financières éligibles au régime d’option n’a pas été substantiellement modifié depuis les années 1970. Une mise à jour de cette liste serait donc opportune.
- **Le régime de groupe TVA** : contrairement à ses voisins, la France n’a jamais utilisé la faculté offerte par la directive TVA de créer un régime de groupe TVA ou d’assujetti unique, se limitant à prévoir un régime de consolidation des paiements réservé aux grandes entreprises. Suite à une décision de la CJUE ayant remis en cause le régime des groupements de moyens, la France a créé ce régime de groupe. Toutefois, la majorité des entreprises ne sont pas en mesure

d'adopter ce régime du fait de son impact sur la taxe sur les salaires (TS) dont elles deviennent redevables. Le rapport envisage ainsi d'autoriser les entreprises à constituer un "groupe TS" pour neutraliser cet effet.

B) La directive du 5 avril 2022 a modifié en profondeur le régime applicable aux taux réduits

Les articles 278-0 bis à 281 octies du CGI prévoient l'application de taux réduits à une centaine de catégories de biens et services, définies avec un degré de précision variable. Certains régimes présentent une complexité importante (chocolat, vente à emporter de produits alimentaires, bières sans alcool et panachés).

Par ailleurs, comme l'a révélé la jurisprudence de la CJUE, la détermination du taux réduit applicable aux **offres complexes ou composites** peut se révéler délicate. Plusieurs arrêts récents de la Cour ont rendu nécessaire une refonte des règles applicables en droit interne par la loi de finances pour 2021. Il peut en résulter la remise en cause de taux réduits, auparavant pratiqués sur la base d'une ventilation de **prestations indissociables et formant une opération unique**. Tel est par exemple le cas pour les offres de télévision en ligne proposant télévision, replay et VOD, rendant nécessaire une adaptation du périmètre du taux réduit appliqué uniquement aux services de télévision linéaire.

Le cadre juridique des taux réduits était très encadré depuis une directive de 1992. Hors clauses de gel de dispositions antérieures, les Etats ne pouvaient prévoir qu'un taux plein supérieur à 15% et deux taux réduits supérieurs à 5% appliqués aux seuls biens et services relevant de catégories énumérées par l'Annexe III de la directive.

Avec l'abandon du principe d'origine, le Conseil de l'Union européenne a admis un assouplissement de ce régime strict en adoptant la directive du 5 avril 2022. Cette dernière permet aux Etats membres de pratiquer, en plus des deux taux réduits, deux taux inférieurs à 5% dont une exonération avec droit à déduction. La liste de catégories de biens et services éligibles au taux réduit, fixée à l'Annexe III, est élargie. En contrepartie, la nouvelle directive prévoit un mécanisme de convergence des clauses de gel existantes et la mise en extinction de taux réduits applicables à certains biens nuisibles à l'environnement.

La directive du 5 avril 2022 offre de nouvelles possibilités, par exemple pour refondre la structure des taux réduits dans le domaine de l'alimentation, où il est désormais possible de pratiquer un taux réduit inférieur à 5%. En revanche, elle ne permet pas de prévoir une vraie TVA environnementale dans la mesure où les catégories de biens et services éligibles au taux réduit restent, dans ce domaine, trop limitatives.

De surcroît, les accises sont un meilleur outil que la TVA pour réorienter les processus productifs vers la transition écologique, dès lors que, contrairement aux accises, les taux de TVA n'ont aucun impact incitatif sur les transactions BtoB. En revanche, il pourrait être intéressant de prévoir une extension des catégories visées à l'Annexe III aux taux réduits de TVA pour les biens reconditionnés ou réparés.

C) En matière de territorialité des services, certaines réformes ponctuelles visant des régimes sectoriels seraient nécessaires

En matière de territorialité de services, le cadre issu des directives de 2002 et 2008 est fondé sur une distinction entre les services BtoB, taxables au lieu d'établissement du client (principe de destination), et les services BtoC, au lieu d'établissement du prestataire (principe d'origine). Pour certains services BtoC (notamment les services électroniques), c'est toutefois le lieu de résidence habituel du consommateur final qui est retenu. Enfin, pour d'autres services spécifiques (tels que

transport ou restauration) la directive retient le lieu de réalisation physique du service.

En BtoC, certains risques de perte de ressource fiscale sont à noter : (i) une possible concurrence fiscale sur les services non électroniques dont la réalisation à distance est néanmoins facilitée par l'émergence du numérique, (ii) un risque d'évitement des obligations déclaratives et fiscales par les personnes non-établies dans l'UE mais y réalisant des services électroniques. **En BtoB** en revanche, les risques d'effritement de la base fiscale des Etats sont faibles : les obligations des entreprises et les risques juridiques de redressement pesant sur elles sont importants, notamment en ce qui concerne la qualification de leur établissement stable.

Certaines prestations de services particulières méritent un traitement spécifique. Par exemple, la directive du 5 avril 2022 modifie le traitement des prestations événementielles à distance, dont le développement suite à l'épidémie de Covid-19 est significatif, pour que leur taxation soit déterminée par le lieu de résidence du consommateur. En revanche, deux autres catégories de service nécessitent une réponse rapide au niveau de l'UE :

- **Les prestations de transport** : si ces dernières sont taxées en principe au lieu de situation physique du voyageur, cette règle s'avère impraticable pour certains modes de transport (ex. avion). Elle est donc, en pratique, remplacée dans la plupart des Etats membres, dont la France, par une exonération avec droit à déduction dont la justification n'est pas établie. Il paraît envisageable de remplacer cette exonération par une taxation fondée (i) soit sur le lieu de départ ou d'arrivée des voyageurs (ii) soit sur la localisation physique des voyageurs le long du trajet, avec évaluation forfaitaire des distances parcourues.
- **Les prestations des agences de voyage** : ces dernières bénéficient d'un régime dérogatoire de taxation sur la marge bénéficiaire pour leur activité d'entremise. La règle de territorialité au lieu d'établissement du prestataire implique toutefois qu'une agence établie hors UE peut proposer des voyages dans l'Union en échappant à toute TVA. Le risque de concurrence fiscale (notamment en provenance du Royaume-Uni) implique de favoriser une taxation au lieu de résidence habituelle des clients.

D) Le régime des importations et des acquisitions/livraisons intra-communautaires ne peut évoluer sans une réforme plus profonde de ce cadre

Biens - importations de pays tiers. En matière de territorialité des biens, le cadre juridique des importations est en principe étroitement lié au cadre douanier. L'importateur, c'est-à-dire le destinataire réel des biens déclarés sur la déclaration en douane, est redevable de la TVA à l'importation calculée sur la base de la valeur en douane.

La directive du 5 décembre 2017 a supprimé la franchise de TVA applicable aux envois de faible valeur qui générait une distorsion de concurrence en faveur des vendeurs de pays tiers. Elle a également ajusté le cadre TVA aux enjeux du commerce électronique, là où cela était possible sans modification du cadre douanier, c'est-à-dire pour les envois d'une valeur inférieure à 150 euros, pour lesquels aucun droit de douane n'est appliqué. La vente à distance de ces biens en BtoC peut désormais donner lieu à une déclaration sur un guichet IOSS permettant une collecte anticipée de la TVA et une exonération à l'exportation. Elle crée un mécanisme neuf de redevabilité des plateformes pour ces biens d'une valeur inférieure à 150 euros.

Toutefois, dans le cadre juridique actuel, la collecte de la TVA à l'importation reste très sensible aux fraudes (sous-valorisation, dissimulation de la qualité du vendeur ...). Par ailleurs, certaines mesures nationales, telles que l'extension de la redevabilité des plateformes aux envois de plus de 150 euros par la France, rencontrent des difficultés pratiques d'application. Il est donc nécessaire d'envisager une évolution du cadre douanier dans lequel s'insère la TVA : pour cela, la collecte de

la TVA, dont le taux est largement supérieur à celui des droits de douane eux-mêmes, doit constituer une priorité.

En BtoB, le cadre juridique de la TVA à l'importation a été également transformé par la généralisation de l'autoliquidation de la TVA à l'importation. Celle-ci permet d'assurer la compétitivité des lieux de dédouanement français (tels que les ports ou aéroports) par rapport à la concurrence internationale. Elle présente toutefois de nouveaux défis : communication des informations entre administrations et avec les contribuables, risques de l'extension des fraudes carrousel aux importations de pays tiers, charge administrative pour les contribuables jusqu'ici exonérés ou au régime simplifié.

Biens - opérations intracommunautaires. Le cadre des opérations reste pour le moment figé sur le compromis de 1992. La traversée d'une frontière de l'UE donne lieu à deux opérations symétriques : dans le pays de départ, une **livraison intra-communautaire (LIC)** exonérée et ouvrant droit à déduction, et dans le pays d'arrivée, une **acquisition intra-communautaire (AIC)** intégralement taxée à la TVA.

La directive "Quick Fixes" du 4 décembre 2018 n'a modernisé que certains éléments subsidiaires de ce régime, en général en vue de renforcer les obligations déclaratives ou documentaires pesant sur les contribuables. Seul le régime des ventes à distances BtoC a été réellement simplifié par la création du guichet unique OSS qui permet de limiter l'insécurité juridique des prestataires.

Les chaînes logistiques étant de plus en plus intégrées au sein de l'UE, l'obligation d'immatriculation à la TVA des sociétés non établies dans chaque Etat membre où elles réalisent des opérations est source de complexité administrative. La Commission recherche une solution permettant de simplifier les opérations survenant dans une chaîne logistique dont la vocation est d'acheminer un bien vers le consommateur final (BtoBtoC), cette solution pouvant passer par une extension du guichet OSS. Cette proposition pourrait constituer la première étape d'une convergence vers le "nouveau système définitif" visé par la Commission, qui impliquerait une fusion des différents guichets uniques.

E) Les nouvelles technologies numériques constituent tant un défi qu'une opportunité pour la modernisation du système de TVA

D'une part, il appartient au système de TVA de tenir compte de plateformes de **l'économie "des petits boulots"** et de **l'économie "du partage"** (Airbnb, Uber, Leboncoin, etc.) qui ont pour caractéristique commune d'impliquer des fournisseurs de biens ou de services non-assujettis au regard de la TVA, car exerçant une activité occasionnelle. Coordonnés à travers une plateforme, ces acteurs sont susceptibles de faire concurrence à des entreprises de l'économie traditionnelle.

S'il était estimé que ce phénomène générerait une vraie distorsion économique, certains outils existant actuellement dans la directive pour taxer des opérateurs non-assujettis pourraient être mobilisés. Une réponse systémique nécessiterait d'inscrire dans la directive TVA une redevabilité des plateformes sur la TVA due au titre des opérations réalisées par ces fournisseurs. Cette solution nécessite toutefois des arbitrages plus précis, notamment le maintien des droits à déduction et de la franchise en base pour les fournisseurs de ces plateformes.

D'autre part, les obligations déclaratives des contribuables, issues du XXe siècle, doivent être profondément remaniées.

A l'heure actuelle, les contribuables doivent retracer leurs opérations de façon agrégée dans une **déclaration de TVA**, transmise à échéances régulières à l'administration fiscale, et sont responsables de la **conservation des factures** permettant un contrôle *a posteriori* de

l'administration. Cette logique sera modifiée avec la généralisation de la **facturation électronique** et du **e-reporting** : les assujettis seront tenus de faire parvenir, en temps réel, les données contenues sur les factures à l'administration fiscale. Cette réforme prévue à l'horizon 2024-2025 permettra un pré-remplissage des déclarations de TVA, mais aussi une lutte contre les schémas de fraude en BtoB.

Pour lutter contre les activités occultes réalisées sur Internet, le législateur européen et le législateur national ont prévu un renforcement des **obligations déclaratives des plateformes** (article 242 *bis* du CGI et directive DAC 7). Ces outils restent toutefois insuffisants dès lors qu'une part significative des activités économiques non déclarées s'effectue en-dehors de ces plateformes.

Enfin, la directive du 18 février 2020 crée une obligation de *reporting* d'un genre nouveau, pesant sur les **prestataires de service de paiement** : il leur appartiendra d'enregistrer les transactions transfrontalières impliquant un opérateur économique ou un client situé dans l'UE. A la condition que l'administration s'en empare, la transposition de cette directive pourrait offrir une réponse à plusieurs difficultés signalées ci-dessus : non-déclaration des services électroniques réalisés par des prestataires assujettis, déclarations en douane frauduleuses, activités économiques occultes prospérant dans l'UE du fait d'une mauvaise coopération des administrations fiscales.

Le rapprochement, dans une base unique au niveau européen (VIES 2.0), des informations issues des déclarations de TVA, de la facturation électronique et du *e-reporting*, des déclarations douanières et des déclarations des prestataires de service de paiement peut être envisagé à l'horizon 2028 et constituerait une étape majeure dans la lutte contre les schémas de fraude, notamment transfrontaliers.

Synthèse des propositions

Note : Une proposition est notée (FR) lorsqu'elle peut être mise en œuvre au niveau français; (UE) lorsqu'elle nécessite une modification du cadre européen et (OCDE) lorsqu'elle implique de négocier dans un cadre multilatéral.

I. La TVA en pratique : un impôt général sur la consommation à paiement fractionné

Proposition n°1 (FR) : Profiter de la recodification des dispositions fiscales relatives à la TVA dans le CIBS pour clarifier le régime des opérations hors champ et exonérées pour assurer sa conformité à la directive. Dans ce contexte, recenser avec les acteurs concernés (collectivités et OSBL) :

- les activités pour lesquelles des distorsions de concurrence avec des personnes privées taxées feraient peser un risque juridique sur la non-taxation pratiquée ;
- les activités (principalement culturelles et sportives) pour lesquelles l'application d'un taux réduit de TVA serait plus favorable qu'une non-taxation.

II. L'exonération des activités bancaires, financières et d'assurance constitue une spécificité forte du régime de TVA européen

2.1. Malgré la stabilité du cadre fixé par l'article 135 de la directive depuis 1977, on assiste à l'émergence de nouveaux enjeux

Proposition n°2 (OCDE) : Inscrire à l'agenda de l'OCDE une réflexion sur le régime des droits à déduction des prestataires de services financiers réalisant des opérations transfrontalières exonérées.

Proposition n°3 (FR) : Etudier, en lien avec les fédérations professionnelles concernées, une évolution du périmètre des opérations financières éligibles au droit d'option pour la TVA.

Proposition n°4 (UE) : Sans engager une réforme d'ampleur du régime d'exonération applicable aux opérations financières, moderniser les notions employées à l'article 135 de la directive pour tenir compte des évolutions du secteur.

2.2. La transposition du régime de groupe devrait aller au-delà de la compensation de la jurisprudence de la CJUE relative aux groupements de moyens

Proposition n°5 (FR) : Neutraliser l'impact TS de l'adoption du régime de groupe TVA, soit en excluant du champ de la TS les groupes industriels et commerciaux dont l'essentiel des opérations menées vis-à-vis de l'extérieur sont soumises à TVA (option 1), soit en introduisant la faculté, pour les sociétés ayant opté pour un groupe TVA, de se constituer également en groupe TS sur le même format, aux fins du calcul du coefficient d'assujettissement à la TS (option 2).

Proposition n°5 subsidiaire (FR) : Etendre le régime de consolidation de paiement à l'ensemble des entreprises.

III. L'encadrement des taux réduits au niveau européen a été modifié en profondeur par la directive du 5 avril 2022

3.1. Faisant l'objet d'un encadrement important en prévision de l'instauration d'un système définitif, les taux réduits en France continuaient d'être source de complexité

Proposition n°6 (FR) : Identifier les biens et services bénéficiant d'un taux réduit et proposés de façon courante au sein d'offres composites. Sur le modèle des offres de télévision, étudier, là où cela est possible, une adaptation du périmètre des taux réduits pour tenir compte des nouveaux modes de consommation.

3.2. La directive du 5 avril 2022, ayant substantiellement élargi les marges de manœuvre des Etats, offre la possibilité de réfléchir sur la structure des taux réduits

Proposition n°7 (FR) : Privilégier les accises comme outil principal de fiscalité incitative en matière d'impôts indirects.

Proposition n°8 (UE) : Porter au niveau européen une proposition de modification de l'Annexe III de la directive permettant aux Etats d'appliquer un taux réduit, soit à l'ensemble des biens qu'ils définissent dans le cadre de leur politique de soutien à l'économie circulaire (option 1), soit aux seuls biens d'occasion acquis auprès de non-assujettis (option 2).

IV. La territorialité de la TVA continue d'être à l'origine d'évolutions majeures du cadre juridique de cet impôt, tant sur les biens que sur les services

4.1. Le cadre juridique de la territorialité des prestations de service est susceptible de connaître quelques ajustements

Proposition n°9 (UE) : Sur la base d'une analyse plus approfondie des distorsions de concurrence introduites par les règles BtoC existantes, envisager :

- une extension du principe de destination à certains services BtoC aisément délocalisables
- un renforcement des outils de contrôle pesant sur les prestataires de services électroniques

Proposition n°10 (FR, UE) : Soutenir la mise en place d'une taxation des agences de voyage au lieu d'établissement des clients au niveau de l'UE. Envisager d'introduire cette mesure de façon anticipée en France en cas de blocage des négociations menées au niveau européen.

Proposition n°11 (FR, UE) : Evaluer les distorsions de concurrence qu'induirait, dans le secteur du transport de passagers, l'adoption d'une règle de taxation fondée sur le lieu de départ ou d'arrivée des voyageurs. Arbitrer, sur la base de cette évaluation, entre un régime de taxation au lieu du départ ou d'arrivée et un régime de taxation qui serait fondé sur une évaluation forfaitaire des distances parcourues.

4.2. Pour les importations de biens (vis-à-vis d'Etats tiers), des adaptations nécessaires à la montée du commerce électronique

Proposition n°12 (UE) : Soutenir une réforme du cadre douanier permettant de moderniser la collecte de la TVA à l'importation pour les envois d'une valeur supérieure à 150 euros, en permettant le recours au portail IOSS et en étendant au niveau de l'UE la responsabilité des plateformes à ces envois.

Proposition n°13 (UE) : Dans l'attente de cette évolution, mener des "quick fixes" tels que la transformation du IOSS, d'une simple déclaration agrégée de chiffre d'affaires, à un état récapitulatif de l'ensemble des envois, permettant l'attribution d'un **numéro unique** aux envois déclarés sur cette plateforme.

Proposition n°14 (FR) : Etudier, en lien avec les acteurs concernés, si le webservice 'Données ATVAI' est suffisant pour assurer le suivi du pré-remplissage ou si elles doivent être complétées par un accès aux données brutes des déclarations en douane, (i) soit sur un portail de l'administration douanière, (ii) soit à travers une obligation de transmission des données, sous format structuré, par les RDE en douane.

Proposition n°15 (FR) : Sous un seuil déterminé (fixé par référence à un nombre de transactions ou à un montant de TVA collecté), laisser la possibilité aux assujettis au RSI, en franchise de TVA ou exonérés de TVA d'auto-liquider en déclaration annuelle, pour les assujettis et les non-assujettis.

4.3. Pour les livraisons de biens intracommunautaires, la profonde modification du cadre BtoC contraste avec une stabilité du BtoB

Proposition n°16 (FR, UE) : Simplifier les formalités administratives de l'immatriculation en France et travailler à un standard commun des procédures d'immatriculation TVA au sein de l'UE (dématérialisation, socle de documents, exigences linguistiques) prenant la forme d'un document de droit souple, tel qu'un guide de bonnes pratiques.

Proposition n°17 (FR, UE) : Soutenir au niveau européen une proposition d'extension du guichet unique OSS aux opérations BtoBtoC. Attendre une évaluation plus approfondie des nouveaux outils de contrôle de l'administration (obligation des PSP, facturation électronique) pour envisager une intégration plus approfondie des guichets uniques.

V. La TVA à l'ère numérique doit s'appuyer sur de nouveaux instruments pour lutter contre la fraude, simplifier les obligations et limiter les distorsions de concurrence

Proposition n°18 (FR) : Evaluer si les obligations de conservation issues de l'article 286 *quinquies* du CGI sont suffisantes pour compenser la perte de données issue de la suppression de l'article 242 *bis*. Dans le cas inverse, rétablir l'obligation de *reporting* antérieurement prévue à cet article pour les données non couvertes par la directive DAC 7.

Proposition n° 19 (UE, FR) : Evaluer, d'un point de vue économique, la pertinence d'instaurer un mécanisme de redevabilité des plateformes sur les services et des biens proposés par des fournisseurs non-assujettis. A défaut d'un accord européen sur le sujet, envisager au niveau national, si besoin, une extension du champ d'application de la TVA à ces fournisseurs non-assujettis, sur le fondement de l'article 12 de la directive.

Proposition n°20 (FR) : Anticiper l'adaptation des techniques du contrôle fiscal (traitement et collecte de données) pour tenir compte du nouvel outil que constituent les obligations de *reporting* des PSP pour les opérations transfrontalières. Evaluer les risques de contournement des obligations déclaratives pesant sur les plateformes du fait de la transformation de l'économie numérique (Web 3.0). Sur cette base, envisager une extension des obligations de *reporting* aux transactions internes.

SOMMAIRE

Introduction	1
1. La TVA en pratique : un impôt général sur la consommation à paiement fractionné	5
1.1. La TVA est un impôt sur la consommation assorti d'un droit à déduction qui garantit sa neutralité le long de la chaîne économique	5
1.2. Si la TVA est un impôt à assiette en principe large, il existe des opérations hors champ ou exonérées entraînant une limitation du droit de déduction	11
2. L'exonération des activités bancaires, financières et d'assurance constitue une spécificité forte du régime de TVA européen	23
2.1. Malgré la stabilité du cadre fixé par l'article 135 de la directive depuis 1977, de nouveaux enjeux apparaissent.....	23
2.2. La transposition du régime de groupe devrait aller au-delà de la compensation de la jurisprudence de la CJUE relative aux groupements de moyens	28
3. L'encadrement des taux réduits au niveau européen a été modifié en profondeur par la directive du 5 avril 2022	34
3.1. Faisant l'objet d'un encadrement important en prévision de l'instauration d'un système définitif, les taux réduits en France continuaient d'être source de complexité.....	34
3.2. La directive du 5 avril 2022, ayant substantiellement élargi les marges de manœuvre des Etats, offre la possibilité de réfléchir sur la structure des taux réduits	43
4. La territorialité de la TVA continue d'être à l'origine d'évolutions majeures du cadre juridique de cet impôt, tant sur les biens que sur les services	53
4.1. Le cadre juridique de la territorialité des prestations de service est susceptible de connaître quelques ajustements	54
4.2. Pour les importations de biens (vis-à-vis d'Etats tiers), des adaptations nécessaires à la montée du commerce électronique	61
4.3. Pour les livraisons de biens intracommunautaires, la profonde modification du cadre BtoC contraste avec une stabilité du BtoB	71
5. La TVA à l'ère numérique doit s'appuyer sur de nouveaux instruments pour lutter contre la fraude, simplifier les obligations et limiter les distorsions de concurrence	79
5.1. Comment assurer la collecte de la TVA dans une économie de plateformes ?.....	79
5.2. Facturation électronique, transmission des données de paiement : aube d'une refonte profonde de la déclaration et de la collecte de la TVA?.....	87
Annexe n°1 : Liste des personnes auditionnées	95

Introduction

La TVA est un impôt national dont le cadre est largement harmonisé au niveau de l'Union européenne

Principe général. Le principe de la TVA n'a que peu évolué depuis son invention par Maurice Lauré (cf. rapport particulier n° 3) en 1954 : à chaque opération, les entreprises sont redevables de la TVA qu'elles facturent à leurs clients sur la totalité du prix de vente. En contrepartie, elles peuvent déduire la TVA amont - qui a grevé le coût des biens et services qu'elles utilisent. Le paiement de la TVA collectée pour le compte du Trésor et la déduction de la taxe amont s'effectuent sur un même document transmis à l'administration, **la déclaration de chiffre d'affaires**, et sont contrôlées à l'aide de pièces justificatives standardisées, **les factures**.

Visant à imposer la consommation finale, la TVA partage donc un objet identique avec les **taxes sur les ventes** appliquées à un seul stade du circuit économique, en général à la vente au consommateur final (comme la *sales tax* américaine). Toutefois, le paiement fractionné de la TVA facilite, en principe, la collecte de la taxe et la lutte contre la fraude. L'existence d'un droit à déduction distingue également la TVA des **taxes sur le chiffre d'affaires cumulatives** (ou à cascade) appliquées à chaque étape du circuit économique, qui sont source de distorsions économiques, puisque leur charge fiscale augmente avec le nombre d'opérations intermédiaires avant la vente au consommateur final.

Pourquoi une harmonisation de la TVA? L'existence du marché unique institué par le Traité de Rome supposait une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, afin que celles-ci ne faussent pas les conditions de concurrence et n'entravent pas la libre circulation des marchandises et des services¹. En pratique, seule la TVA était capable de contribuer efficacement à l'unification du marché intérieur et d'éviter les distorsions de concurrence². En effet, sa base d'imposition à l'importation est constituée du prix total du bien, quel que soit le nombre d'opérations antérieures intervenues. C'est dans ce contexte que la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires a jeté les bases de la généralisation de la TVA dans chaque Etat membre et de l'harmonisation de ses règles de fonctionnement.

¹ Selon la formulation du considérant 4 de la directive du 28 novembre 2006.

² Avant la TVA, dans les années 1960, tous les Etats de la CEE pratiquaient des taxes sur le chiffre d'affaires cumulatives. Les opérations transfrontalières étaient soumises à une taxe compensatoire dont le calcul se révélait problématique, puisque pour assurer une neutralité dans les conditions de concurrence, il aurait fallu évaluer le nombre de transactions successives auxquelles chaque produit et ses composants avaient été soumis (Guy Delorme, *De Rivoli à Bercy, souvenirs d'un inspecteur des finances*, Chapitre VIII, IV).

Ce processus d'harmonisation s'est poursuivi, aboutissant à la « sixième directive » 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, du 17 mai 1977, dont les règles ont été ensuite refondues dans **la directive TVA du 28 novembre 2006**³. Cette directive fixe aujourd'hui le corpus de règles fondamentales régissant cet impôt, qu'il s'agisse de son champ d'application, de sa territorialité, de son assiette, ou encore des règles relatives à son exigibilité ou à sa déduction.

Toutefois, comme on va le voir, **les marges de manœuvre des Etats** restent significatives : (i) liberté explicitement laissée par la directive aux Etats-membres pour déterminer certains paramètres ou mécanismes de l'impôt⁴, (ii) clauses de gel" de dispositions antérieures à l'harmonisation dans un certain nombre de domaines, (iii) domaines non couverts par la directive : traitement fiscal des opérations hors champ, obligations déclaratives et de *reporting* des contribuables, organisation des contrôles, sanctions fiscales.

Un Etat-membre peut-il créer une taxe ressemblant à la TVA?

Selon la CJUE, les caractéristiques fondamentales de la TVA sont au nombre de quatre : (i) l'application générale de la TVA aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, (ii) la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit, (iii) la perception de cette taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris à celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment, et (iv) la déduction de la TVA due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution, de telle sorte que cette taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de ladite taxe repose en définitive sur le consommateur (CJUE 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03).

Selon la CJUE, il résulte de l'article 401 de la directive TVA⁵ que les Etats membres ne peuvent créer ou conserver, à côté de la TVA, d'impôts assimilables à une taxe sur le chiffre d'affaires (CJUE 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, précité). Un Etat-membre ne peut donc introduire une taxe sur le chiffre d'affaires qu'à la condition qu'elle ne partage pas les caractéristiques fondamentales de la TVA.

Toutefois, la jurisprudence de la CJUE a apprécié cette condition avec souplesse. Ainsi, l'Italie pouvait créer un impôt local dont l'assiette est constituée, comme la Contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) française, par la valeur nette « ajoutée » au produit par le producteur, puisque cet impôt n'est pas conçu pour être répercuté sur le consommateur final d'une manière caractéristique de la TVA (CJCE 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, précité). De même, les Etats membres peuvent mettre en place une taxe sur les ventes, qui n'a pas la même incidence économique sur le consommateur final et sur les opérations intermédiaires (CJCE 11 octobre 2007, *KÖGÁZ e.a.*, C-283/06 et C-312/06).

Ces éléments expliquent pourquoi, à côté de la TVA, les Etats membres conservent et créent de nouvelles taxes sur le chiffre d'affaires qui ne partagent pas ses caractéristiques essentielles. En France, le Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), au BOI-TCA, recense ainsi plus d'une trentaine de taxes spéciales sur le chiffre d'affaires coexistant avec la TVA, qui vont de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles aux prélèvements sur les jeux et paris ou les taxes sur la publicité audiovisuelle.

³ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette directive reprend le contenu de la "sixième directive" ainsi que celui d'une vingtaine de directives additionnelles venues la compléter entre temps.

⁴ Parmi de multiples exemples, on pourrait mentionner les taux réduits, le calcul du prorata de déduction, le choix de prévoir un régime de l'assujetti unique ou un régime d'option pour la TVA.

⁵ L'article 33 de la sixième directive du 17 mai 1977, devenu l'article 401 de la directive TVA, permet aux Etats membres de collecter "tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires (...)".

La base légale de l'harmonisation européenne de la TVA est constituée aujourd'hui par l'article 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)⁶, qui prévoit que le Conseil de l'UE peut arrêter les dispositions « *touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence* ». Ces dispositions doivent être prises, comme souvent en matière fiscale, **à l'unanimité des Etats membres**.

La Commission a présenté, en 2020, une proposition de directive⁷ visant à permettre à la Commission d'adopter, par le recours à la procédure de comitologie dans certains domaines de la directive TVA, des mesures d'exécution visant à en définir les termes. La proposition de directive prévoit que la Commission serait assistée, dans cette nouvelle mission, d'un comité composé de l'ensemble des États membres. Toutefois, seules les autorités françaises et une minorité d'autres États membres ont accueilli favorablement cette proposition de directive au Conseil. Les autres États ont considéré que cette proposition au champ d'application trop large introduisait dans le processus législatif relatif à la TVA une possibilité d'adoption à la majorité qualifiée de mesures contraignantes pour les États membres.

La TVA en France. C'est sur la base de ces principes que les dispositions de la directive TVA sont transposées en droit français au titre II de la première partie du **code général des impôts (CGI)**, par les articles 256-0 à 298 *octodecies* de ce code. Les dispositions relatives au contrôle de l'impôt, au recouvrement et au contentieux - pour lesquelles la directive est en principe silencieuse et laisse aux Etats membres une entière marge de discrétion - sont contenues dans le **livre des procédures fiscales (LPF)**.

Le champ d'application territorial de la TVA est en principe celui de l'Union européenne. Cela explique que les départements d'outre-mer sont considérés comme des pays tiers : la directive TVA n'y est pas applicable et les opérations économiques réalisées avec ces territoires sont traitées comme des importations ou des exportations en-dehors de l'UE (cf. partie 4). De façon autonome, la France a décidé d'appliquer la TVA dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion dans les mêmes conditions que sur le territoire métropolitain, mais sur la base de taux distincts. En revanche, la TVA n'est provisoirement pas applicable dans les départements de la Guyane et de Mayotte (cf. art 294-1 du CGI). Dans les autres collectivités territoriales ultramarines la situation est diverse. La TVA n'est pas applicable à Saint-Barthélemy, Wallis et Futuna, Saint-Pierre-et-Miquelon et Saint-Martin. En Polynésie française les taux de TVA sont de 5 %, 13 % et 16 %. En Nouvelle-Calédonie la taxe générale sur la consommation (TGC) est une taxe de type TVA qui est appliquée sur les prix à la consommation des biens et des services depuis le 1^{er} octobre 2018. Elle est venue remplacer sept taxes indirectes par une seule taxe à quatre taux (3 %, 6 %, 11 % et 22 %).

⁶ Ancien article 99 du traité de Rome.

⁷ Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil « un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », COM (2020) 312 final, suivie d'une Proposition de directive de Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'attribution de compétences d'exécution à la Commission pour déterminer le sens des termes utilisés dans certaines dispositions de cette directive COM(2020) 749 final

Le transfert de la TVA vers le CIBS

Impôt aujourd'hui prévu dans le code général des impôts (CGI), la TVA devrait rejoindre le nouveau code des impositions sur les biens et services (CIBS), sur la base de travaux de recodification prévus pour le dernier trimestre 2022 et le 1^{er} semestre 2023 en ce qui concerne sa partie législative.

Le travail de recodification s'opère en principe à droit constant, mais pourra donner lieu à des ajustements rédactionnels visant à rendre le droit plus accessible et plus lisible (par exemple, en ce qui concerne l'article 256 B du CGI relatif au non-assujettissement de certaines opérations effectuées par les personnes morales de droit public, cf. infra) ou encore pourra se traduire par la suppression de dispositions dépourvues de fondement dans la directive TVA (par exemple, l'article 261 A du CGI).

Ce travail sera également l'occasion de revisiter la répartition des contenus entre partie législative et partie réglementaire du code (par exemple s'agissant des obligations déclaratives qui figurent essentiellement aujourd'hui dans la partie législative qui aurait vocation à rejoindre la partie réglementaire du CIBS, ou encore, à l'inverse de toute la réglementation de ce qui concerne les modalités d'exercice du droit à déduction qui figurent aujourd'hui aux articles 206 et suivants de l'annexe II au CGI qui pourraient rejoindre la partie législative du CIBS).

TVA et coopération multilatérale. La TVA est un impôt adopté largement hors de l'Union européenne, puisqu'au 1^{er} janvier 2016, 166 pays et territoires dans le monde avaient mis en œuvre un régime de TVA⁸. En tant qu'impôt indirect, la TVA n'entre pas dans le champ des **conventions fiscales** visant les impôts directs.

Dans ce contexte, une coopération sur la TVA au niveau multilatéral est d'autant plus essentielle. A cet égard, l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) constitue un forum pertinent de discussion : pour établir des principes directeurs⁹, échanger des bonnes pratiques face à de nouveaux défis fiscaux¹⁰, lutter contre la double imposition ou à l'inverse contre l'érosion de la base fiscale face à des phénomènes de concurrence fiscale¹¹.

⁸ Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE), Tendances des impôts sur la consommation 2016, Annexe I, p. 201.

⁹ OCDE 2017, Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS

¹⁰ OCDE 2021, L'impact de la croissance de l'économie du partage et à la demande sur la politique et l'administration de la TVA/TPS

¹¹ Comme on va le voir (cf. parties 2 et parties 4), ceux-ci concernent essentiellement les services.

1. La TVA en pratique : un impôt général sur la consommation à paiement fractionné

1.1. La TVA est un impôt sur la consommation assorti d'un droit à déduction qui garantit sa neutralité le long de la chaîne économique

1.1.1. La TVA est collectée à chaque étape du circuit économique par les entreprises, qui la déclarent et la versent au Trésor

Assiette de la TVA. À chaque opération intermédiaire dans le processus de production et de distribution, la TVA est exigible sur la **totalité du prix du bien ou du service vendu**, en lui appliquant le taux applicable à ce bien ou à ce service.

Sa neutralité est assurée par un droit à déduction accordé aux opérateurs assujettis. Ce droit leur permet de récupérer le montant de la **TVA amont** qu'ils ont payée pour acheter des biens et services à leurs fournisseurs, s'ils utilisent ces biens et services dans une opération qui sera à son tour soumise à la TVA.

Une taxe sur les taxes?

En vertu de l'article 267 du CGI, l'ensemble des impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature autres que la TVA sont intégrés à la base de calcul de la TVA. Ce mode de calcul, qualifié de "taxe sur la taxe", a suscité des critiques récentes d'acteurs économiques et de *think tanks*¹². Or, le CGI ne fait que reprendre l'article 78 de la directive TVA, qui tire les conséquences de la logique même du système de TVA.

Les accises sont prélevées parfois au stade de la consommation finale (BtoC), mais aussi souvent en amont dans le circuit économique, à l'occasion d'une transaction BtoB. Dans ce second cas, elles seront donc nécessairement répercutées en aval : elles viennent accroître le prix facturé à l'étape suivante et, au bout de la chaîne, au consommateur final. Il en va ainsi par exemple des produits pétroliers utilisés dans les procédés industriels. Or, le prix pratiqué en aval (dans lequel la taxe est intégrée, sans apparaître explicitement) constituera l'assiette de la TVA, sans qu'on puisse en extourner les accises amont : ces dernières finissent donc par être incluses dans la base de calcul de la TVA.

En d'autres termes, il n'est pas possible dans le système de TVA d'isoler dans une vente au consommateur final l'ensemble des accises prélevées en amont et ayant été répercutées sur le prix final. Il ne saurait pas non plus être pertinent d'exclure de l'assiette de la TVA les seules accises appliquées au stade de la vente au consommateur final (BtoC). L'intégration des autres taxes à la base de calcul de la TVA apparaît donc comme la solution la plus satisfaisante - d'autant que l'impact de cette intégration est par ailleurs aisément atténué en anticipant l'impact TVA dans la détermination des taux des autres taxes.

Collecte de la TVA. En principe, à l'occasion d'une opération soumise à TVA, la collecte de la TVA est confiée au vendeur. Dans ce cas, l'acheteur verse au vendeur un prix toutes taxes comprises (TTC), incluant la TVA. Cette TVA n'est pas acquise au vendeur : il a simplement pour charge de la collecter pour le compte du Trésor. D'un point de vue comptable, la TVA collectée par une entreprise est enregistrée de façon séparée dans un compte de classe 4, c'est-à-dire un compte de tiers : elle ne figure pas dans les produits et charges d'exploitation et ne transite pas par le compte de résultat¹³.

¹² Voir les notes d'analyse "TVA payées sur les taxes - Abolissons la double-peine fiscale !" (UFC Que Choisir, 2019) ou "Taxes sur les taxes : la double peine fiscale" (IFRAP, 2019). L'intégration de l'accise sur l'énergie (ex-TICPE) à la base de calcul de la TVA est notamment critiquée.

¹³ Plan comptable général, art. 944-40 et 944-41.

La transaction est retracée dans un document essentiel au fonctionnement du système de TVA, la facture, qui fait apparaître les prix hors taxe (HT) et TTC et la TVA collectée¹⁴. Le vendeur déclare à échéances régulières la TVA collectée en établissant une **déclaration de chiffre d'affaires (CA3 ou CA12)** : la TVA déclarée est alors reversée au Trésor.

Dans certains cas, la TVA est collectée non par le vendeur mais par le client assujetti à la TVA : on parle alors **d'autoliquidation** de la taxe. Le client se contente alors de verser un prix HT au vendeur. En revanche, il est chargé de faire figurer la TVA correspondante sur sa propre déclaration de chiffre d'affaires. Les articles 193 à 199 de la directive TVA imposent l'autoliquidation pour un certain nombre de transactions BtoB transfrontalières et laissent aux Etats membres des marges de manœuvre ciblées pour étendre ce système à d'autres transactions. Ainsi, en France, sur le fondement de ces marges de manœuvre, l'autoliquidation de la taxe est prévue : (i) lorsque le vendeur ou le prestataire de services est établi à l'étranger (UE ou hors UE)¹⁵, (ii) pour des opérations considérées, par expérience, comme vulnérables aux circuits de fraude carrousel¹⁶.

Déclaration et paiement de la TVA. En France, les modalités de déclaration et de versement dépendent du régime auquel est soumise l'entreprise. Si son chiffre d'affaires est supérieur à un certain seuil¹⁷, l'entreprise est au **régime normal** et doit réaliser une déclaration mensuelle de chiffre d'affaires et remplir un formulaire de déclaration CA3, dans laquelle elle fait apparaître la TVA collectée.

En-dessous de ce seuil, l'entreprise peut opter pour un **régime simplifié**¹⁸. Dans celui-ci, elle verse au Trésor deux acomptes prévisionnels en juillet et en décembre, calculés sur la base des montants déclarés l'année passée. Une fois l'exercice clos, l'entreprise doit déposer une déclaration de régularisation annuelle de TVA en remplissant un formulaire CA12, permettant de déterminer la TVA effectivement collectée.

Pour les deux régimes, depuis 2014, la déclaration se fait obligatoirement par voie électronique comme pour les autres impôts des entreprises. Le paiement est réalisé en même temps que la déclaration via un téléservice proposé sur le compte fiscal en ligne de l'entreprise. Depuis les années 2000, plusieurs **guichets uniques** (OSS, IOSS) permettent la déclaration et la collecte de la taxe dans diverses configurations transfrontalières concernant les biens ou les services (cf. infra).

¹⁴ S'agissant d'un document essentiel fonctionnement du système européen de TVA, les obligations des assujettis en matière d'émissions de factures et les mentions obligatoires devant figurer sur celles-ci sont précisées en détail aux articles 217 à 237 de la directive TVA.

¹⁵ Article 283 du CGI, pris sur le fondement de l'article 194 de la directive.

¹⁶ Sont notamment visés la livraison de déchets neufs d'industrie et matières de récupération, la livraison d'or d'investissement, le transfert de quotas d'émission de GES et autres certificats d'origine énergétique, les livraisons de gaz naturel et d'électricité, les services de communications électroniques ou encore les travaux immobiliers réalisés par une entreprise sous-traitante.

¹⁷ 818 000 € HT pour les ventes de biens et la fourniture de logements en location, 247 000 € HT pour les prestations de service

¹⁸ L'article 281 de la directive permet en effet aux Etats "qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la TVA" d'appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe.

Exigibilité de la TVA. Une opération économique n'étant pas toujours instantanée, il faut également déterminer le moment où la TVA est exigible, c'est-à-dire où l'opérateur chargé de la collecter doit la faire figurer sur sa déclaration et la verser au Trésor¹⁹. L'exigibilité de la TVA déclenche également la possibilité pour un opérateur aval d'exercer son droit à déduction : le 2 du I de l'article 271 du CGI prévoit que celui-ci prend naissance lorsque la taxe d'amont afférente à l'opération devient exigible chez le redevable de cette taxe.

Le principe de la directive du 28 novembre 2006 est que la TVA devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée (article 63). En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe est exigible au moment de l'encaissement (article 65).

Toutefois, l'article 66 de la directive laisse une large marge de manœuvre aux Etats, que la France a utilisée pour conserver une règle antérieure à la directive TVA, distinguant les livraisons de biens et les prestations de services. Pour les biens, l'exigibilité intervient en principe au moment du fait générateur, c'est-à-dire **au moment de la livraison** (CGI, art. 269 2 a)²⁰. Pour les services, l'exigibilité intervient en revanche à l'encaissement des acomptes et du prix.

Exigibilité dès l'acompte : le cas des biens

Plus de quarante ans après l'entrée en vigueur de la "sixième directive", un contentieux porté devant la cour administrative d'appel de Nantes (CAA de Nantes, 28 mai 2021, *SAS Technitoit*) a fait apparaître que ces règles spécifiques en droit français n'étaient pas entièrement conformes à la directive.

Celle-ci prévoit en effet explicitement qu'en cas de versements d'acomptes, la taxe est exigible au moment de l'encaissement (article 65). En cas de versements d'acomptes intervenant *avant une livraison de biens*, la TVA doit être immédiatement exigible. La non-conformité de la loi fiscale française étant favorable aux vendeurs chargés de la collecte de la taxe, elle n'avait jamais donné lieu à contentieux. Toutefois, elle a été soulevée par une société en situation d'acheteur aval, qui souhaitait exercer son droit à déduction sur les acomptes TTC qu'elle avait versés : ce droit à déduction lui avait été refusé au motif que la TVA n'était pas encore exigible chez le vendeur.

La loi de finances pour 2022 a donc tiré les conséquences de cette non-conformité en amendant la règle d'exigibilité de la TVA prévue par le a) du 2. de l'article 269 du CGI, pour les livraisons de biens : par exception, "*en cas de versement préalable d'un acompte, la taxe devient exigible au moment de son encaissement*".

Il s'agit d'une modification significative pour toutes les entreprises proposant le paiement d'un bien avant sa livraison. En effet, elles avaient la possibilité de traiter ce paiement anticipé comme un acompte : la facture était émise à la livraison du bien et leur déclaration de chiffre d'affaires ne faisait apparaître la TVA correspondante qu'à la date de livraison. Leurs processus informatiques et comptables devront être ajustés pour pouvoir déclarer la TVA collectée dès la commande du client, et pour gérer les conséquences des annulations survenant avant la livraison (permettant à l'entreprise de récupérer la TVA correspondante).

¹⁹ Il faut distinguer l'**exigibilité** du **fait générateur**, qui est le moment où la créance fiscale naît en faveur du Trésor. La date du fait générateur permet de savoir quelle règle fiscale est applicable, lorsque celle-ci est modifiée dans le temps. Elle fait également courir le délai de prescription et de reprise de l'administration (jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du CGI), par exemple pour établir un redressement suite à un contrôle fiscal. Le fait générateur est, en principe (sous exceptions, telles que pour le régime des produits pétroliers de l'article 298 du CGI), la livraison du bien ou du service : il coïncide donc avec l'exigibilité pour la livraison de biens, hors versements d'acomptes, mais pas pour les prestations de services.

²⁰ Même si elle n'a pas encore été payée : un opérateur peut donc se trouver en situation d' "avancer" une TVA au Trésor qu'il n'a pas encore collectée

Dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2023, il a été envisagé²¹ de repousser l'exigibilité de la TVA à la facturation pour les ventes à un non-assujetti (en BtoC). Toutefois, cette solution présente des difficultés juridiques substantielles²² et n'a finalement pas été retenue.

1.1.2. La collecte de la TVA est indissociable d'un droit à déduction des entreprises sur leurs consommations intermédiaires

Le principe du droit à déduction. Le droit des assujettis de déduire la TVA due ou acquittée en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA puisqu'il permet de cantonner la charge fiscale, à chaque maillon de la chaîne, à la "valeur ajoutée" réalisée par l'entreprise. Il existe un lien étroit entre le prélèvement de la taxe sur une opération et la déduction de la taxe amont, puisque seule la combinaison de ces deux opérations permet de faire de la TVA une taxe pesant *in fine*, de façon proportionnelle sur le consommateur et de rendre, en principe, la taxe neutre pour l'entrepreneur.

Les assujettis peuvent donc déduire la TVA qui a été collectée en amont sur les biens et services qu'ils ont acquis pour réaliser une activité économique soumise à la TVA : la CJUE y voit un principe fondamental du système commun de TVA permettant de garantir la neutralité de la charge fiscale que supportent toutes les activités économiques²³, ce qu'elle qualifie de "principe de neutralité"²⁴.

Principale exception au principe selon lequel la taxation en aval implique nécessairement la déduction en amont, l'article 176 de la directive prévoit que les Etats membres doivent convenir d'une liste commune de dépenses pour lesquelles le droit à déduction est par principe limité - faisant peser une forme de taxation implicite sur celles-ci. Toutefois, ce processus n'a jamais abouti au Conseil : un **système transitoire** survit sur ce point également, dans lequel les Etats peuvent continuer, sur la base de clauses de gel, à exclure du droit à déduction les dépenses prévues par leur législation au 1^{er} janvier 1979.

Ainsi, la France exclut-elle du droit à déduction la TVA grevant les acquisitions de véhicules conçus pour transporter des personnes, les dépenses de transport de personnes, ainsi que les dépenses d'hébergement et de logement des salariés et des dirigeants²⁵. Il s'agit d'une solution de simplicité administrative : les véhicules d'entreprise pouvant avoir un usage privé, leur droit à déduction ne serait que partiel, ce qui obligerait les entreprises à déterminer des coefficients d'assujettissement dont le calcul est loin d'être évident (cf. infra).

²¹ Amendement n°I-CF393 adopté par la commission des finances de l'Assemblée nationale.

²² L'article 66 de la directive permet en effet aux Etats membres de prévoir une telle règle "pour certaines catégories d'assujettis" mais non, comme ici, pour certaines catégories de clients (selon qu'ils sont ou non assujettis). Par ailleurs, comme on le verra, la détermination du statut d'assujetti de l'acheteur, pour distinguer entre une opération BtoC ou BtoB, n'est pas aisée.

²³ 7^{ème} considérant de la directive du 28 novembre 2006 et CJUE 22 octobre 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14.

²⁴ L'une des conséquences est que seule l'absence de *condition de fond* peut faire perdre le droit à déduction. Les exigences formelles posées par la directive ou les Etats membres sont nécessaires au bon fonctionnement du système, mais un manquement à celles-ci ne peut faire perdre le droit à déduction - il ne peut être sanctionné que par une amende (CJUE, 12 sept. 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy Romania SRL*, C-69/17 et CJUE, 19 octobre 2017, *Paper Consult*, C-101/16).

²⁵ 2° du 2. du IV de l'article 206 du CGI. En revanche, depuis la décision du 13 novembre 2000, *Ampafrance SA*, C-177/99, les dépenses de restauration bénéficient du droit à déduction, à la condition qu'elles soient engagées dans l'intérêt de son activité économique.

Essences et droit à déduction

Avant 2016, pour déterminer le droit à déduction dont disposait une entreprise sur les carburants qu'elle utilisait, il fallait distinguer les **essences** et les **gazoles** :

- les **essences** (supercarburants E5, E10 ou ARS et essence d'aviation) étaient exclues du droit à déduction ;
- les **gazoles et super-éthanol 85** étaient déductibles à 100% lorsqu'ils étaient employés dans un véhicule ouvrant droit à déduction (ex. poids lourds) ou à 80% dans un véhicule n'ouvrant pas droit à déduction (ex. véhicule de tourisme)

L'harmonisation de ces régimes était devenue nécessaire, notamment avec l'arrivée dans la flotte de véhicules professionnels (ex. taxis) de véhicules hybrides fonctionnant à l'essence. A compter d'un processus engagé par la loi de finances pour 2017 et ayant abouti en 2022, le droit à déduction sur l'essence a été progressivement ouvert, au 4 de l'article 298 du CGI, pour parvenir aux mêmes conditions de déduction que sur le gazole.

Enfin, **l'électricité** consommée par les véhicules électriques n'étant pas un carburant au sens de ces dispositions, elle n'est pas frappée par une mesure d'exclusion du droit à déduction. Or, on peut noter que l'article 273 septies B du CGI, créé par la loi de finances pour 1998, prévoit que la TVA sur l'électricité consommée par les véhicules professionnels est déductible lorsque ceux-ci fonctionnent exclusivement à l'énergie électrique. Cet article semble donc inutile en ce qui concerne les véhicules exclusivement électriques, mais paraît même contreproductif depuis l'entrée sur le marché des véhicules hybrides rechargeables, qui se verraient exclure du droit à déduction²⁶. Sa suppression à l'occasion de la recodification de la TVA dans le CIBS est donc souhaitable.

Le droit à déduction en pratique. Les entreprises ont connaissance de la TVA qui a grevé leurs achats puisqu'elle apparaît sur les factures qui leur sont délivrées par les vendeurs l'ayant collectée (cf. supra). En cas de contrôle, la conservation de la facture permet donc à l'acheteur de justifier vis-à-vis de l'administration la TVA dont la déduction a été pratiquée²⁷.

Le droit à déduction est en principe exercé, au moment de la déclaration de TVA, par **imputation** sur la taxe dont l'opérateur est redevable au titre de ses opérations en aval. L'entreprise réalise une seule déclaration de chiffre d'affaires : elle y renseigne la TVA collectée et la TVA déductible et ne devra verser au Trésor que la différence entre les deux montants. C'est la simultanéité du versement et de la déduction de la taxe, par le mécanisme de l'imputation sur une même déclaration, qui caractérise en 1954 la vraie innovation de la TVA²⁸.

Un assujetti chargé de collecter la taxe par **autoliquidation** se trouve donc collecter et déduire la même TVA simultanément sur une même déclaration²⁹. Cette opération donne lieu à un double jeu d'écritures : toutefois, celles-ci s'annulent pour aboutir à un résultat parfaitement neutre lorsque la société a le droit de déduire la totalité de sa TVA amont.

²⁶ En ceci, cet article serait également contraire à la directive, puisque le droit à déduction ne peut être limité que par une clause de gel. Il n'est donc pas applicable.

²⁷ Sauf dans les cas où le droit à déduction peut porter sur des opérations au titre desquelles la TVA a été auto-liquidée. Dans ce cas, l'assujetti est tenu d'effectuer une opération de déduction-collecte symétrique (cf. infra). Toutefois, la jurisprudence de la CJUE limite, dans ce cas, le rôle de la facture.

²⁸ Avant l'invention de la TVA en 1954, certains de ses ancêtres, et notamment la taxe sur les transactions de 1948, avaient déjà introduit l'idée d'un paiement fractionné permettant aux entreprises qui y étaient soumises de bénéficier d'un remboursement de la taxe supportée en amont. Toutefois, celui-ci intervenait avec un décalage d'un mois, nécessitant donc une avance de trésorerie et générant une complexité administrative (Denys Brunel, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, p. 55, Eyrolles)

²⁹ Raison pour laquelle un mécanisme d'autoliquidation est parfois qualifié de mécanisme de "collecte-déduction simultané"

Il est néanmoins utile à l'administration de pouvoir suivre les opérations auto-liquidées qui s'insèrent dans une chaîne de transactions soumises à TVA. C'est la raison pour laquelle le premier alinéa du 4. de l'article 1788 du CGI prévoit une amende fiscale égale à 5 % des sommes déduites lorsqu'une société omet de déclarer ces opérations croisées. Cette amende, dont la proportionnalité était contestée par la voie d'une QPC, a été déclarée en septembre 2022 conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel³⁰.

Remboursement des crédits de TVA. Une entreprise peut disposer de droits à déduction supérieurs à la TVA qu'elle collecte : c'est le cas lorsqu'elle vient de commencer son activité, lorsque son activité est déficitaire, lorsqu'elle est soumise à un taux réduit (cf. partie 3) ou encore lorsqu'elle est exportatrice (cf. partie 4). Sa déclaration de chiffre d'affaires fait donc apparaître un **crédit de TVA déductible**.

L'article 183 de la directive TVA accorde à ce sujet une marge de manœuvre aux Etats : lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent. En France, la demande de remboursement est en principe annuelle, mais elle peut être aussi trimestrielle (pour les entreprises au régime simplifié) ou mensuelle (entreprises au régime normal) : elle correspond donc aux échéances de dépôt de la déclaration de chiffre d'affaires, sur laquelle elle doit figurer. Elle doit être accompagnée d'un formulaire spécifique de demande de remboursement n° 3519-SD³¹.

Une fois la demande déposée, le remboursement intervient après traitement de la demande : le délai est plus court pour les grands opérateurs suivis par la Direction générale des entreprises (DGE), pour lesquels le portefeuille de clients est connu et stable. Il est, en moyenne, plus long pour les petites et moyennes entreprises suivies par les Directions départementales des finances publiques (DDFiP) : l'instruction des demandes peut en effet être plus approfondie pour vérifier que les intéressés ne sont pas des entreprises éphémères impliquées dans un circuit de fraude.

BtoB, BtoC : quelle différence ?

Certains impôts indirects, tels que les **taxes sur les ventes** (*sales tax*) fonctionnent sur la base d'un traitement différencié des opérations entre acteurs économiques, non taxés, et des ventes au consommateur final, taxés.

En revanche, la TVA s'applique, en principe, de façon identique, aux opérations réalisées entre assujettis (qui seront qualifiées dans ce rapport, d'opérations business-to-business, ou **BtoB**) et aux opérations réalisées par un assujetti pour un non-assujetti (qualifiées d'opérations business-to consumer, ou **BtoC**). Cependant, le droit à déduction de la TVA amont est réservé aux seuls assujettis. Dès lors, l'application d'une même règle de TVA (telle qu'une exonération ou un taux réduit) n'a pas les mêmes effets économiques selon qu'elle est appliquée aux opérations BtoB ou BtoC (cf. infra, parties 1, 2 et 3³²).

³⁰ CC 22 septembre 2022, *Société Igdal*, n° 2022-1009 QPC

³¹ Comme on le verra, les entreprises étrangères non établies en France peuvent également demander le remboursement de la TVA qu'elles supportent en France suivant des procédures de remboursement spécifiques prévues par la directive 2008/9 (entreprises établies dans l'Union européenne (UE)) et la 13^{ème} directive (entreprises non établies dans l'Union européenne).

³² L'exonération d'une opération BtoC est plus favorable que celle d'une opération BtoB du fait de la perte des droits à déduction qui y est associée. De même un taux réduit appliqué à une opération BtoC est une mesure de faveur, là où il n'a aucun impact sur l'essentiel des opérations BtoB.

Pour les opérations transfrontalières (cf. partie 4), de façon croissante depuis 2002, la directive TVA prévoit un traitement différencié des opérations BtoB et BtoC³³. En effet, un client assujéti est plus aisément en mesure de régler la TVA lui-même (de l'auto-liquider) en la faisant figurer sur sa déclaration de chiffre d'affaires. Par ailleurs la territorialité d'une opération BtoB n'a, en général, pas d'impact sur les recettes fiscales des Etats ni sur la répartition de l'assiette taxable entre ceux-ci³⁴.

Pour ces opérations internationales, les textes européens prévoient une modalité simplifiée³⁵ de détermination du statut de l'opération (BtoB ou BtoC) : toute personne communiquant un numéro d'identification à la TVA doit être considérée par le vendeur comme assujéti, même si elle mène des activités non-assujétiées. L'authenticité de ce numéro est vérifiable sur la base VIES mise à disposition par la Commission européenne.

Pour les opérations internes, il est tentant de distinguer entre opérations BtoB et BtoC : on retrouve ce souci dans les réflexions sur l'exigibilité de la TVA à l'acompte (cf. encadré supra) ou, surtout, dans la réforme de la facturation électronique (cf. partie 5). Toutefois, dans ces configurations purement internes, il est beaucoup plus complexe pour un opérateur de déterminer si son client a le statut d'assujéti³⁶, et donc le statut BtoB ou BtoC de l'opération.

1.2. Si la TVA est un impôt à assiette en principe large, il existe des opérations hors champ ou exonérées entraînant une limitation du droit de déduction

1.2.1. Certaines activités échappent à la TVA, soit parce qu'elles sortent de son champ d'application, soit parce qu'elles sont exonérées

Lorsqu'elle mène une activité hors du champ de la TVA ou une activité exonérée, une personne physique ou morale n'est pas tenue de collecter sur cette activité une TVA à reverser au Trésor. En revanche, elle perd, en partie ou en totalité, le droit de déduire la taxe qu'elle a supportée en amont.

Opérations hors champ. En premier lieu, en vertu du I de l'article 256 du code général des impôts, qui reprend les termes de l'article 2 de la directive du 28 novembre 2006, sont soumises à la TVA les seules livraisons de biens et les prestations de services « effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel ».

Derrière ce critère se trouve une certaine conception de ce que constituait, au milieu du XXe siècle, une activité économique : celle-ci est exercée par une personne stable et permanente, l'entreprise assujéti, qui est l'interlocuteur de l'administration fiscale pour la collecte de la taxe. Comme on va le voir, cette conception est fragilisée par la digitalisation de l'économie et l'expansion de plateformes grâce auxquelles un opérateur peut développer une activité économique (vente de biens ou prestations de services) sans investir dans les moyens d'exploitation caractérisant l'entrepreneur traditionnel.

³³ Ainsi pour les services, taxables en BtoB dans l'Etat du preneur et en BtoC (cas général) dans celui du prestataire; pour les biens où seules les ventes BtoC sont éligibles au régime des ventes à distance de biens importés et aux guichets uniques OSS et IOSS ; à l'inverse, à l'importation, seules les opérations BtoB donnent lieu, par dérogation, à l'autoliquidation par le client.

³⁴ Puisque la TVA qu'un Etat collecterait dans une opération BtoB peut être intégralement déduite par l'acheteur ou le preneur dans ce même Etat.

³⁵ Sur la base de l'article 18 du règlement 282/2011 d'exécution du Conseil du 15 mars 2011 Par souci de simplification, cette règle diverge donc du cadre général relatif à l'assujétissement à la TVA puisqu'en principe, une personne assujéti acquérant des services pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ne devrait pas être regardée comme assujéti : il y aurait dans ce cas-là bien une opération BtoC (CJUE 8 mars 2001, *Laszlo Bakcsi*, aff. C-415/98). Cette vérification est toutefois impossible par le vendeur.

³⁶ On peut ainsi penser au cas d'un entrepreneur individuel réglant l'achat de biens en caisse d'un supermarché. Aucune vérification de son statut d'assujéti n'est réalisée, ni réalisable.

Pour être taxable, une opération doit être réalisée :

- **à titre onéreux** : il doit y avoir un « lien direct » entre le service rendu (ou le bien livré) et la contre-valeur reçue. Il s'agit d'un critère très large qui est rempli quelle que soit la contrepartie (ex. troc³⁷) ou le but de l'activité (ex. que l'activité soit ou non lucrative) ;
- **par une personne exerçant une activité économique** : celle-ci doit être exercée à titre habituel et revêt un caractère de permanence. Un particulier rendant, de façon occasionnelle, des services sur une plateforme numérique n'est pas assujetti, ce qui n'est pas sans poser de difficultés (cf. infra, partie 5) ;
- **par une personne agissant de façon indépendante** : une personne peut participer à une activité économique, sans être l'assujetti chargé de la collecte et de la déduction de la taxe. C'est le cas des salariés, mais aussi des succursales à l'étranger³⁸ ;
- **par une personne agissant en tant qu'assujettie**, c'est-à-dire par une personne menant une activité distincte de la pure gestion de son patrimoine privé. Une personne (particulier ou personne morale) peut ainsi être assujettie au titre d'une de ses activités et non-assujettie au titre d'une autre. Elle disposera dans ce cas de droits à déduction *partiels* (cf. infra, partie 1.2).

Une entreprise peut-elle être non-assujettie lorsqu'elle gère son patrimoine privé?

On rencontre de nombreux cas dans lesquels une société privée se bornant à gérer son patrimoine privé au sens de la TVA n'exerce pas d'activité économique et se trouve donc non-assujettie. Ces situations ne sont pas sans poser de difficultés, notamment au regard des modalités d'exercice du droit à déduction. On peut ainsi penser aux situations suivantes :

- **Gestion d'un portefeuille de participation** : une entreprise n'est pas soumise à la TVA pour une activité purement patrimoniale de gestion de participations qui lui procure des dividendes (CJUE 29 avril 2004, EDM, C-77/01). Ainsi, une société holding ne mène une activité économique que si elle *s'immisce* dans la gestion de ses filiales (CJUE 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva*, C-108/elle).
- **Cession d'un élément du patrimoine privé** : la cession par une entreprise d'un élément de son patrimoine étranger à son activité (ex. CE 29 décembre 1995, *Sudfer*, n° 118757 : des lingots d'or détenus dans une banque) échappe en principe à la TVA. Il en va de même lorsqu'une entreprise cède un élément de son patrimoine immobilier étranger à son activité économique (voir IMM-10-10-10-10 n° 80 ou, pour un arrêt topique de la CJUE, 15 septembre 2011, *Słaby et Kuć*, C-180/10)³⁹.
- **Démembrement de propriété** : lorsque la propriété d'un immeuble est démembrée entre nue-propriété et usufruit, la nue-propriété doit être regardée comme n'étant pas affectée à une activité économique (BOI-TVA-IMM-10-30 du 17 mars 2021). Une société nu-propriétaire ne peut donc déduire la TVA grevant l'acquisition de l'immeuble. Or, l'usufruitier ne devrait pas non plus pouvoir prétendre à la déduction de cette TVA⁴⁰ : par mesure de tolérance, l'administration a toutefois récemment admis que l'usufruitier lui-même conserve le droit à déduction au titre de la taxe ayant grevé l'acquisition de la nue-propriété si le nu-propriétaire a, par ailleurs, la qualité d'assujetti et lui transfère le droit à déduction (Réponse ministérielle n° 17425, JOAN Q. 2 avril 2019).

³⁷ La jurisprudence de la CJUE offre de nombreux exemples d'opérations de troc soumises à TVA : voir par exemple CJCE 5 février 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80 (Association coopérative agricole ayant décidé de ne pas percevoir de droit de garde de la part de ses membres en contrepartie de l'entreposage des pommes de terre) ; CJCE 2 juin 1994, *Empire Stores Ltd*, C-33/93 (conventions de *bartering*, par lesquelles les parties s'accordent dès l'origine à échanger un bien ou service contre un autre, par ex. publicité)

³⁸ Sauf quand, comme on le verra, on fait intervenir un groupe TVA

³⁹ En revanche, il est douteux que la perception de loyers sur ces immeubles serait hors du champ d'application de la TVA. Si la perception de dividendes ou la cession d'un immeuble relèvent du simple exercice du droit de propriété, tel n'est pas le cas de la perception de loyers qui constitue la contrepartie d'un service rendu.

⁴⁰ Comme l'ont jugé les juges du fond : CAA Nantes, 10 décembre 2015, n° 14NT01017 ; CAA Bordeaux, 10 mars 2016, n° 14BX03561

Traitement spécifique des personnes publiques. Par ailleurs, la directive précise que les personnes publiques ne sont pas considérées comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'elles accomplissent en tant qu'autorités publiques⁴¹. Au-delà de leurs activités purement régaliennes, les Etats membres peuvent également considérer que les personnes publiques sont hors champ pour des opérations d'intérêt général, telles que la santé ou l'éducation qui, si elles étaient exercées par une personne privée, seraient exonérées par la directive (cf. infra). On peut déduire des dispositions de l'article 256 B du CGI que la France a fait usage de cette possibilité. Toutefois, dans l'ensemble, les règles prévues dans le CGI sur le non-assujettissement des personnes publiques manquent de lisibilité au regard des règles européennes⁴². De récents arrêts sur les **cantines scolaires** ou les **piscines municipales**⁴³ montrent la difficulté pour les collectivités territoriales notamment de déterminer le traitement TVA de services publics, même gérés *a priori* de façon non lucrative. Ces règles ont donc vocation à être réexaminées dans le cadre des travaux de recodification de la partie du CGI relative à la TVA au sein du code des impositions sur les biens et services (CIBS).

Opérations exonérées - Intérêt général (article 132). La directive du 28 novembre 2006 prévoit que diverses activités **dans le champ de la TVA** sont **exonérées en régime intérieur**⁴⁴. Il s'agit tout d'abord d'activités d'intérêt général énumérées à l'article 132 de la directive, parmi lesquelles l'hospitalisation et les soins médicaux, l'éducation de l'enfance et de la jeunesse, le sport ou l'éducation physique.

L'article 132 de la directive n'est pas sans subtilités, puisque les Etats membres disposent de marges de manœuvre hétérogènes selon les différents services d'intérêt général qui y sont visés. Ainsi, les Etats membres peuvent définir le périmètre de certains services d'intérêt général bénéficiant de l'exonération, comme les services culturels ou sportifs⁴⁵, mais pas d'autres, comme les services éducatifs ou de formation professionnelle. Pour certains services seulement, les Etats peuvent également exonérer les opérations qui leur sont **étroitement liées**⁴⁶.

⁴¹ Article 13 de la directive du 28 novembre 2006.

⁴² Il s'agirait notamment de clarifier (i) l'exercice de la marge de manœuvre nationale pour le non-assujettissement des personnes publiques (ii) le traitement d'éventuelles distorsions de concurrence

⁴³ Pour une cantine scolaire : CE 2021, *Commune de Sarlat-la-Canéda*, précité et pour une piscine municipale CE 28 mai 2021, *Commune de Castelnaudary*, n° 442378

⁴⁴ Il sera traité plus loin des nombreuses opérations qui sont exonérées, car elles relèvent de transactions transfrontalières (intracommunautaires ou exportations hors UE), en application du principe de taxation au lieu de destination. Comme on le verra, ces opérations n'excluent pas le droit à déduction.

⁴⁵ Comme l'indique le rapporteur général Hogan sur CJUE 7 novembre 2019, Finanzamt Kaufbeuren, C-488/18, "*Comme pour les services culturels, il existe, entre les États membres, une grande diversité tant de pratiques sportives que d'attitudes à l'égard des différents sports (...) tandis que certains sports sont profondément ancrés dans la vie culturelle et sportive de certains États membres – on pense ici aux courses de taureaux en Espagne, à la pétanque en France, au criquet au Royaume-Uni et au football gaélique et au hurling en Irlande –, ces sports sont également en grande partie inconnus et ne sont que rarement pratiqués dans l'Union, en dehors de l'État membre concerné.*"

⁴⁶ Comme l'indique l'avocat général Juliane Kokott dans ses conclusions sur CJUE 4 mars 2021, *Frenetikexito*, C-581/19, cette notion est distincte de celle de **prestations associées suivant le régime de la prestation principale** (en matière d'offres composites). L'objectif de l'exonération des prestations étroitement liées est de ne pas renchérir le coût du service d'intérêt général principal. Contrairement à des prestations accessoires non indépendantes, elles peuvent aussi effectivement être fournies par un autre assujetti que celui qui fournit la prestation exonérée proprement dite. L'identité du bénéficiaire de la prestation n'est pas non plus une condition de l'existence d'une opération étroitement liée.

Une activité est-elle exonérée? Quelques exemples.

Chirurgie esthétique. Les actes de chirurgie esthétique servent des finalités très différentes - on distingue les prestations de chirurgie reconstructrice ou réparatrice des simples actes purement esthétiques ou "de confort".

Pour la CJUE, seuls les actes poursuivant un but thérapeutique, c'est-à-dire dispensés dans le but "de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir" des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, nécessitent une telle intervention, peuvent bénéficier de l'exonération (CJUE 21 mars 2013, *Skatteverket c/ PFC Clinic AB*, C-91/12).

Le Conseil d'Etat en déduit que pour être éligibles à l'exonération, les actes de chirurgie esthétique doivent être inscrits sur la liste d'actes totalement ou partiellement pris en charge par l'assurance maladie, prévue à l'article L. 162-1-7 du code de la sécurité sociale (CE 5 juillet 2013, *SNCPRE et autres*, n° 363118). En revanche, l'exonération n'est pas subordonnée à la condition que ces actes fassent l'objet d'un remboursement effectif par la sécurité sociale (CE 8 novembre 2017, *Société Centre chirurgical des Princes*, n° 397560) : il faut en revanche qu'il soit établi, par tout moyen, qu'ils avaient bien une finalité thérapeutique.

Formation professionnelle. On a longtemps douté⁴⁷ de la conformité du régime TVA français relatif à la formation professionnelle : en France, l'application de l'exonération est conditionnée à une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente (a du 4° du 4 de l'article 261 du CGI). En pratique, une entreprise exerçant une activité de formation professionnelle exonérée par la directive peut y échapper, en ne sollicitant pas cet agrément - transformant *de facto* un régime d'exonération de droit en un régime d'option. En conséquence, le champ de la formation professionnelle en France est réparti entre un secteur taxé à destination des entreprises et un secteur non taxé à destination des personnes privées : les organismes de formation professionnelle se sont alignés sur le régime majoritaire de leurs acteurs (BtoB ou BtoC).

Un arrêt récent de la CJUE du 28 avril 2022, *Happy Education*, C-612/20, accorde toutefois du crédit à la thèse d'une conformité du régime français à la directive. En matière de formation professionnelle, l'article 132 prévoit en effet une exonération des organismes privés "*reconnus [par l'Etat membre concerné] comme ayant des fins comparables*" aux organismes publics : la CJUE juge que cette condition peut être vérifiée au travers d'une procédure d'agrément, telle qu'elle est mise en place en France.

Comme le permet l'article 133 de la directive, la France limite le bénéfice de certaines exonérations lorsqu'elles sont menées par des personnes privées : ces dernières doivent agir sans but lucratif et avoir une gestion désintéressée (organismes sans but lucratif ou OSBL)⁴⁸.

Activités menées en concurrence avec des opérateurs privés. En cas de distorsion de concurrence avec des personnes privées taxées, la directive TVA peut prévoir que sont taxées :

- **les activités hors champ (article 13)** menées par des personnes publiques, lorsque leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ;
- **certaines⁴⁹ activités exonérées d'intérêt général (article 134)** lorsque ces activités sont essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires aux personnes publiques ou privées qui les mènent, en concurrence avec des sociétés taxées.

⁴⁷ Cette question est connue de longue date (TA de Dijon 6 novembre 2001, *SARL AirBor*), mais n'a pas été en elle-même directement soumise au Conseil d'Etat ou à la CJUE.

⁴⁸ C'est ainsi à cette condition que sont exonérés les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus par un organisme à ses membres (a du 1° du 7 de l'article 261 du CGI).

⁴⁹ Cette règle s'applique seulement à une partie des activités d'intérêt général visées à l'article 132 de la directive. Sont toutefois concernés les principaux services : hospitalisation et soins médicaux, aide et sécurité sociale, éducation et formation professionnelle, sport et culture.

Une première difficulté naît de l'appréciation d'une **distorsion de concurrence favorable** à ces personnes. Pour les personnes privées exonérées, telles que les OSBL, le critère de non-concurrence avec des sociétés commerciales conditionne la non-taxation à l'ensemble des impôts commerciaux (IS, CET, TVA). Si ce critère est appliqué de longue date⁵⁰, son appréciation reste complexe.

En revanche, pour les personnes publiques hors champ, et notamment les collectivités locales, l'existence d'une concurrence avec des personnes privées est beaucoup plus rarement recherchée, puisqu'elle ne conditionne pas le placement hors du champ des autres impôts commerciaux, tels que l'IS ou la CET⁵¹. En revanche, l'article 13 de la directive et la jurisprudence de la CJUE imposent la taxation à la TVA d'une personne publique en concurrence directe avec des personnes privées⁵².

Une seconde difficulté se présente lorsque le placement hors champ ou l'exonération est **défavorable aux personnes concernées**. Cela peut notamment résulter de la perte du droit à déduction de la TVA amont⁵³ ou de l'assujettissement à la taxe sur les salaires (sur ces deux points, cf. infra, 1.2.2.).

Or, une incertitude juridique demeure sur les distorsions de concurrence en défaveur des personnes publiques résultant de leur non-assujettissement. Dans une récente décision CE 28 mai 2021, *Commune de Sarlat-la-Canéda*, n°441739 le Conseil d'Etat a jugé que cette distorsion n'avait pas de conséquence dans une transaction BtoC, dès lors que la perte du droit à déduction ne pénalisait pas un opérateur privé en aval⁵⁴.

Par ailleurs, les Etats disposent d'une marge de manœuvre pour fixer le périmètre de certaines exonérations de l'article 132, notamment pour les activités liées au sport ou à la culture. Les OSBL exonérées, voire les personnes publiques hors champ, peuvent avoir intérêt à demander à être soumises à la TVA, surtout s'il s'agit d'un taux réduit. Or, la France applique déjà un taux réduit sur un grand nombre d'activités culturelles. Quant aux activités liées à la fourniture d'installations sportives ou de cours de sport, elles sont soumises au taux plein. Toutefois, l'Annexe III de la directive (cf. infra, partie 3) permet aux Etats d'y pratiquer un taux réduit.

Dans certains cas de figure, il serait donc envisageable de soutenir les personnes publiques ou sans but lucratif en remplaçant un placement hors champ ou une exonération par un taux réduit⁵⁵. Cette évolution serait toutefois susceptible d'avoir un coût pour les finances publiques.

⁵⁰ La manière dont ce critère s'apprécie de façon concrète a été détaillée par la décision de Section du Conseil d'Etat CE 1er octobre 1999, *Association Jeune France*, n° 170289.

⁵¹ Depuis une décision du 20 juin 2012, *Commune de La Ciotat, communauté urbaine Marseille Provence Métropole*, n° 341410, les critères d'*Association Jeune France* ne sont plus appliqués aux personnes publiques : il appartient seulement à une personne publique de rechercher si le service qu'elle gère ne relève pas, eu égard à son objet ou aux conditions particulières dans lesquelles il est géré, d'une exploitation à caractère lucratif.

⁵² Comme le prévoit la CJUE dans son arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council*, C-288-07 que relevait le rapport du CPO de 2015, cette distorsion doit être évaluée par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier : il faut prendre en compte non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique.

⁵³ Une collectivité locale hors champ récupère la TVA ayant grevé ses dépenses d'investissement via un prélèvement sur recettes de l'Etat, le Fonds de compensation pour la TVA (FCTVA). En revanche, les dépenses de fonctionnement ne donnent lieu à aucune récupération de la TVA amont.

⁵⁴ CE 28 mai 2021, *Commune de Sarlat-la-Canéda*, n°441739

⁵⁵ Par exemple, du fait de la hausse du coût de l'énergie soumis à TVA, les **piscines municipales** sont soumises à des rémanences de TVA élevées sur leurs dépenses de fonctionnement, non récupérables par les collectivités concernées au titre du FCTVA. Remplacer cette exonération par un taux réduit sur ces activités leur serait avantageux.

Proposition n°1 (FR⁵⁶) : **Profiter de la recodification des dispositions fiscales relatives à la TVA dans le code des impositions sur les biens et services (CIBS) pour clarifier le régime des opérations hors champ et exonérées pour assurer sa conformité à la directive. Dans ce contexte, recenser avec les acteurs concernés (collectivités et organismes sans but lucratif ou OSBL) :**

- **les activités pour lesquelles des distorsions de concurrence avec des personnes privées taxées feraient peser un risque juridique sur la non-taxation pratiquée,**
- **les activités (principalement culturelles et sportives) pour lesquelles l'application d'un taux réduit de TVA serait plus favorable qu'une non-taxation.**

Autres opérations exonérées (article 135). Les exonérations prévues à l'article 135 de la directive servent une finalité différente de celles de l'article 132 et suivent, par conséquent, des règles distinctes.

Il s'agit d'activités économiques pour lesquelles la taxation à la TVA était peu pratiquée, jugée trop complexe ou pour lesquelles une harmonisation n'était pas possible. Sont notamment visées les **opérations bancaires, financières et d'assurance** (article 135, points a) à g)), et diverses opérations concernant **la vente ou la location de biens immobiliers** (livraisons de bâtiments ou de terrains non construits, hormis la livraison de bâtiments neufs ou de terrains à bâtir, qui sont taxables (article 135, points j) et k)), location de biens immobiliers (article 135, point i)).

Contrairement aux prestations d'intérêt général exonérées par l'article 132 qui sont en général fournies au consommateur final, les opérations de l'article 135 peuvent tantôt être réalisées entre assujettis (BtoB), tantôt avec un consommateur final (BtoC). Or, si l'exonération de TVA d'un opérateur situé au dernier maillon de la chaîne économique (BtoC) reste souvent favorable au consommateur malgré la rémanence de taxe, l'exonération d'une opération entre deux assujettis (BtoB) génère une situation de double imposition qui pénalise en principe le consommateur final⁵⁷.

Sans que cela constitue une règle générale, l'article 137 de la directive permet aux Etats membres d'accorder aux assujettis le droit d'opter pour la taxation pour certaines opérations de l'article 135. Un tel régime d'option est prévu en France pour la location de locaux nus (2° de l'article 260 du CGI) ou pour certaines opérations financières (articles 260 B et 260 C du CGI).

Par une décision du 9 septembre 2020, *SCI EMO*, n° 439143, le Conseil d'Etat a donné une nouvelle dimension au régime d'option : il doit permettre aux assujettis de décider, opération par opération, de leur taxation à la TVA. En pratique, cette souplesse devrait les conduire à appliquer la taxation aux opérations BtoB et l'exonération des opérations BtoC. Cette décision a, comme on le verra (cf. 2.), donné lieu à une modification substantielle du régime d'option pour la taxation des opérations financières par la loi de finances pour 2021.

Etre hors champ ou exonéré n'est pas équivalent. Il y a certes des similarités économiques entre ces notions. Ainsi qu'on l'a vu, les personnes publiques menant des activités d'intérêt général sont *hors champ* là où les opérateurs privés sont *exonérés*. Un particulier procédant à une cession immobilière à titre privé ou à une location ponctuelle de son appartement est *hors champ*, mais dans le cas général, la directive prévoit que ces opérations sont *exonérées*. La France s'y était laissée prendre : jusqu'à la réforme de la TVA immobilière en 2010, elle avait commis une erreur de transposition en excluant ces opérations du champ de la TVA au 2 du 7° de l'article 257 du CGI

⁵⁶ Une proposition est notée (FR) lorsqu'elle peut être mise en œuvre au niveau français; (UE) lorsqu'une évolution du cadre juridique européen est nécessaire, et (OCDE) lorsqu'une réflexion doit être menée dans un cadre multilatéral.

⁵⁷ Dans ce cas en effet, l'exonération a pour effet paradoxal que l'acheteur acquiert un bien ou un service pour un prix déjà grevé d'une TVA amont qui n'a pas pu être déduite par le vendeur. Pour les opérations qu'il réalise, l'acheteur est ensuite lui-même redevable de la TVA sur la totalité du prix, sans pouvoir lui-même exercer de droit à déduction. La base taxable de la TVA est supérieure à la valeur produite dans la chaîne économique.

Toutefois, une personne réalisant des opérations hors champ est considérée comme un consommateur final. Il peut ne pas disposer de numéro d'immatriculation à la TVA. Les biens et services qu'il acquiert sont donc issus d'opérations BtoC, et non d'opérations intermédiaires (BtoB), ce qui a des implications directes pour en déterminer la territorialité (cf. 4.1). A l'inverse, un assujetti, bien qu'exonéré, continue de réaliser des opérations en BtoB.

En second lieu, les États-membres disposent d'une liberté plus grande pour déterminer des droits à déduction pour les opérations hors champ⁵⁸. À l'inverse, et contrairement aux opérations exonérées, la CJUE est hésitante à admettre que les biens affectés à une opération hors champ puissent faire l'objet d'une régularisation positive⁵⁹. Enfin, certaines opérations exonérées ouvrent droit à déduction si elles sont réalisées au bénéfice d'un client non établi dans l'UE⁶⁰ - tel n'est en revanche jamais le cas d'opérations hors champ.

Il faut par ailleurs distinguer ces configurations des régimes spécifiques prévus par la directive dans lesquels l'absence de taxation de l'opération ne fait pas perdre le droit à déduction. Il en va ainsi des **taux zéro** (cf. infra), de l'**exonération à l'exportation** revêtant un caractère général, des **franchises à l'importation**, ou encore de la **dispense de TVA** pour les opérations de transmission universelle de patrimoine.

Quel traitement TVA des monnaies et actifs numériques ?

Les monnaies numériques (*coins*) sont des jetons numériques émis à partir de leur propre *blockchain* et conçus pour constituer un moyen d'échange numérique décentralisé et sécurisé. Certaines monnaies numériques, comme le bitcoin, permettent aux utilisateurs d'être rémunérés par le système en vérifiant la validité d'un ensemble de transactions : c'est le minage.

Dans une décision du 22 octobre 2015, *Skatteverket c/ David Hedqvist*, C-264/14, la CJUE juge qu'une société qui réalise, à titre habituel, des opérations d'échange de cryptomonnaies contre des monnaies ayant cours légal, fournit des prestations de service **assujetties à la TVA**. Comme les opérations sur devises réalisées par des opérateurs "traditionnels" (CJUE 14 juillet 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96), la contrepartie de cette prestation est la marge réalisée par la société sur les transactions qu'elle réalise.

Toutefois, la CJUE juge que les opérations d'échange de cryptomonnaies sont **exonérées** sur le fondement de l'article 135 de la directive, qui vise les opérations portant sur les devises - dont font partie les cryptomonnaies. Un tel opérateur ne peut exercer son droit à déduction que pour les opérations réalisées en faveur d'assujettis hors UE, ou si l'Etat dans lequel il est établi l'autorise à opter pour la taxation - ce qui n'est pas le cas de la France en vertu de l'article 260 C du CGI.

Quant à l'activité de **minage**, l'administration fiscale considère qu'elle n'est pas assujettie à la TVA, en l'absence de lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue. En effet, le mineur est rémunéré par le protocole *blockchain*, sans être uni par une relation juridique à ses utilisateurs, et sa rémunération présente un caractère aléatoire. Cette solution se retrouve dans les autres Etats membres : la directive fait donc obstacle à accorder un droit à déduction aux mineurs, notamment pour l'électricité qu'ils consomment et qui est soumise à la TVA.

⁵⁸ Celles-ci n'étant pas régies par les articles 173 et 174 de la directive. L'utilisation de cette marge de manœuvre par la France se traduit par la différence dans le calcul du coefficient d'assujettissement et de taxation prévus à l'article 206 de l'annexe II au CGI (cf. infra)

⁵⁹ Voir CJCE 11 juillet 1991, *Lennartz*, C-97/90. Si cet arrêt a été nuancé par CJUE 25 juillet 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, son principe n'a pas été remis en cause. Une **régularisation** est une opération par laquelle un contribuable doit tirer les conséquences du changement d'affectation d'un bien. Si un bien qui avait été affecté à une activité taxée (et avait donc donné lieu à déduction de TVA) est transféré à une activité non taxée, le contribuable doit rembourser la TVA qu'il a déduite : c'est une **régularisation négative**. S'il utilise pour une activité taxée un bien affecté à une activité exonérée, il a en revanche droit à une **régularisation positive** lui ouvrant droit à déduction de la TVA.

⁶⁰ Ainsi des opérations financières visées au c) de l'article 169 de la directive TVA - pour des raisons sur lesquelles il sera revenu plus bas.

Le traitement TVA de l'émission ou de l'échange de **jetons numériques** (*tokens*), fondés sur un *smart contract*, dépend de la nature de celui-ci : l'émission de *security tokens* conférant un droit de propriété sur des personnes morales est **hors du champ de la TVA** et les opérations sur ces *tokens* sont **exonérées** au titre du f de l'article 135 de la directive TVA. Les opérations sur les *utility tokens* qui donnent accès à un ou plusieurs biens ou services sont **taxables**, soit en tant que **titres représentatifs de marchandises, bons à usage unique**, ou **services électroniques**.

1.2.2. Les activités hors champ ou exonérées supportent malgré tout une charge fiscale

Des impositions "en miroir" (TS, TCAS, DMTO). Plusieurs impositions sont conçues pour frapper plus lourdement les activités concernées par les exclusions du champ d'application de la TVA ou les exonérations.

Les employeurs qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires sont soumis à la **taxe sur les salaires (TS)**⁶¹, sur la base d'un rapport d'assujettissement calculé, depuis 1993, de façon autonome des coefficients d'assujettissement et de taxation déterminant les droits à déduction de la TVA⁶². La TS concerne ainsi largement certains secteurs, parmi lesquels le secteur financier, bancaire et des assurances. La **taxe sur les conventions d'assurance (TCAS)** n'est pas non plus, sur le papier, liée à la TVA, mais frappe une activité, l'assurance, exonérée sans droit d'option autorisé par la directive au motif que les Etats membres devaient en prévoir une taxation autonome.

Par ailleurs, le régime des **droits de mutation à titre onéreux (DMTO)** est étroitement associé à celui de la TVA immobilière. En effet, si le régime de droit commun des DMTO conduit à appliquer une taxation à un taux global compris entre 5,09 et 6,40 %, certaines transactions sont soumises à un taux réduit de 0,715 % lorsque la vente est soumise obligatoirement à TVA sur le prix total⁶³.

Un droit à déduction de TVA amont limité. Un opérateur exerçant une activité non-assujettie ou exonérée n'est pas autorisé à déduire la TVA qu'il a supportée sur les biens et services qu'il utilise. Cette **rémanence de TVA** explique que des personnes publiques ou privées peuvent avoir intérêt à être taxées à la TVA, surtout s'il s'agit d'un taux réduit⁶⁴ ou que leurs clients peuvent eux-mêmes exercer un droit à déduction.

La limitation du droit à déduction passe par des traitements parfois complexes auxquels sont habitués les professionnels des secteurs concernés. Une entreprise doit calculer son **coefficient de déduction** qui correspond au pourcentage de la TVA supportée en amont qu'elle est autorisée à déduire. En vertu de l'article 209 de l'annexe II du CGI, il est calculé en multipliant trois éléments :

- le **coefficient d'assujettissement** qui correspond à la part des dépenses affectées à une activité dans le champ. Il vise à exclure du droit à déduction les dépenses concourant à la réalisation d'activités hors champ ;

⁶¹ Cet impôt frappait à l'origine tous les secteurs d'activité mais a été accusé de pénaliser le commerce extérieur. Son périmètre a été cantonné aux seules activités non taxées à la TVA par le général de Gaulle après mai 1968.

⁶² Jusqu'à l'arrêt SATAM du 22 juin 1993 (C-333/91) de la CJUE, les droits à déduction de la TVA étaient calculés à partir d'un *prorata* égal aux recettes soumises à TVA divisées par l'ensemble des recettes. Le coefficient d'assujettissement à la TS était égal à l'inverse de ce prorata. L'arrêt SATAM ayant mis en lumière la non-conformité de la règle du prorata au droit européen, celui-ci a été remplacé à terme par les coefficients d'assujettissement et de taxation ne partageant plus le même lien avec le coefficient d'assujettissement à la TS, lequel n'a pas évolué depuis.

⁶³ Il s'agit des ventes de terrains à bâtir par un assujetti à la TVA, lorsque l'acquisition initiale par le vendeur a ouvert un droit à déduction, ainsi que des cessions d'immeubles neufs.

⁶⁴ Voir, pour une commune souhaitant être assujettie à la TVA pour son activité de gestion d'une cantine scolaire (CE 28 mai 2021, *Commune de Sarlat-la-Canéda*, n° 441739) ou une piscine municipale (CE 28 mai 2021, *Commune de Castelnaudary*, n° 442378).

- le **coefficient de taxation** qui est un ratio forfaitaire destiné à réduire le droit à déduction d'un assujetti réalisant des activités exonérées. Il est calculé comme la part du chiffre d'affaires issu d'opérations exonérées dans le chiffre d'affaires total ;
- le **coefficient d'admission** qui vise à prendre en compte la part des dépenses pour lesquelles la déduction est refusée pour des raisons de politique publique (issues de clauses de gel, cf. supra).

Le coefficient d'assujettissement, un objet juridique non identifié. Comme on l'a vu, les opérateurs exerçant une partie de leur activité hors du champ de la TVA ne peuvent pas déduire la TVA amont portant sur des biens et services leur permettant de mener cette activité hors champ. Toutefois, la directive TVA est silencieuse sur la manière dont les Etats membres doivent limiter le droit à déduction dans ce cas⁶⁵.

Il s'agit en effet de configurations qui ne sont pas toujours économiquement significatives : **entrepreneurs individuels** utilisant les biens ou services qu'ils acquièrent partiellement pour leur consommation personnelle, **holdings mixtes** se livrant, pour une partie de leur portefeuille, à une gestion patrimoniale purement passive, **personnes publiques** dont une partie de l'activité est hors champ, car exercée dans le cadre de leurs compétences de puissance publique.

Dans un arrêt *SATAM* du 22 juin 1993 (C-333/91), la CJUE a censuré la loi fiscale française qui ne prévoyait alors qu'un prorata de déduction global fondé sur la part de chiffre d'affaires d'un assujetti soumis à TVA. La France a donc créé en 1994 le coefficient d'assujettissement : pour le calculer, il appartient à chaque assujetti partiel de déterminer, sous sa responsabilité, la proportion de ses dépenses grevées de TVA affectées aux activités dans le champ et hors champ de la TVA.

Depuis cette date, la CJUE a précisé sa jurisprudence : s'il est nécessaire pour les Etats de prévoir un coefficient d'assujettissement⁶⁶, ils disposent d'une marge de manœuvre importante pour déterminer comment ventiler les dépenses mixtes affectées aux dépenses hors champ ou dans le champ⁶⁷. Par sécurité, la France a fait le choix de maintenir à l'article 209 de l'annexe II du CGI un coefficient d'assujettissement fondé sur une ventilation des dépenses selon leur proportion effective d'utilisation aux activités dans le champ et aux activités hors champ.

La doctrine administrative⁶⁸ autorise, par dérogation, les assujettis à calculer leur coefficient d'assujettissement à partir d'un ratio forfaitaire, la quote-part des recettes dans le champ de la TVA dans les recettes totales de l'organisme. Pour appliquer ce ratio, similaire au coefficient de taxation (cf. infra), il faut toutefois que les assujettis aient obtenu l'accord de l'administration⁶⁹.

La Direction de la législation fiscale a indiqué au rapporteur que cette solution est pratiquée, par simplicité, par de nombreux organismes publics et collectivités locales, même si elle n'est pas toujours à leur avantage⁷⁰.

⁶⁵ Hormis un article très spécifique, le 168 *bis*, visant à régler le cas d'un bien immobilier faisant partie du patrimoine de l'entreprise d'un assujetti et utilisé par l'assujetti à la fois aux fins des activités de l'entreprise et pour son usage privé (usage dans le champ et hors champ).

⁶⁶ CJUE 8 mai 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, C-566/17

⁶⁷ CJUE 13 mars 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, C-437/06

⁶⁸ BOI-TVA-DED-20-10-10 n° 30 et 40

⁶⁹ Par définition, l'essentiel des activités hors champ ne produit pas de recettes (mais peut mobiliser des moyens) : dans un grand nombre de cas, ce ratio peut donc n'avoir aucun sens économique. La définition des "recettes" à prendre en compte ne relève d'aucune catégorie juridique stabilisée et peut inclure des dividendes, des subventions ou d'autres produits.

⁷⁰ L'avantage présenté par le choix de la quote-part forfaitaire pour le coefficient d'assujettissement est de faire l'économie d'une méthode d'affectation des biens ou services acquis par l'organisme entre activités taxables et activités non taxables (devant être justifiée auprès de l'administration). En revanche, d'un point de vue financier, l'organisme peut en sortir perdant, surtout s'il dispose d'activités taxables significatives.

Le coefficient de taxation, une variable à fort enjeu. Les opérateurs menant une activité exonérée et une activité taxée ne peuvent déduire que partiellement la TVA sur les biens et services qu'ils ont acquis. Contrairement au coefficient d'assujettissement, la directive TVA est bien plus prolixe sur le **coefficient (ou prorata) de taxation**. Les enjeux liés au calcul de ce prorata sont plus significatifs économiquement, puisqu'ils déterminent les droits à déduction des assujettis exonérés au titre de l'article 135 de la directive, c'est-à-dire les entreprises du **secteur financier et de l'immobilier**.

Lorsqu'un bien ou un service acquis par un assujetti est affecté de façon mixte à une activité exonérée et à une activité taxée, l'article 174 de la directive impose le calcul d'un prorata de déduction forfaitaire, et donc nécessairement approximatif⁷¹ : il s'agit de la part du chiffre d'affaires de l'assujetti issu d'opérations exonérées dans son chiffre d'affaires total⁷².

En vertu de l'article 173 de la directive, les Etats membres peuvent toutefois prendre des mesures de tempérament pour atténuer le caractère potentiellement approximatif de ce ratio :

- autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services : cette faculté est utilisée par certains Etats membres (comme le Royaume-Uni avant le Brexit) : elle permet une ventilation fine des dépenses selon leur utilisation effective. La France n'utilise toutefois pas cette marge de manœuvre⁷³.
- autoriser ou obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs. La France utilise cette seconde marge de manœuvre à l'article 209 de l'annexe II du CGI, en imposant une obligation de constitution de **secteurs distincts d'activité** pour le calcul de ces coefficients dans certaines configurations⁷⁴. La constitution de secteurs d'activité permet donc d'atténuer le caractère forfaitaire et approximatif du prorata de déduction⁷⁵.

Faut-il aligner le calcul des deux coefficients d'assujettissement et de taxation? Depuis l'arrêt *SATAM* rendu par la CJCE le 22 juin 1993 (C-333/91), les modalités de calcul du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation en France ont divergé : le premier dépend de l'affectation effective des dépenses aux activités hors champ et dans le champ; le second est calculé sous forme de prorata global, atténué par la seule sectorisation.

Par ailleurs, depuis cette date, le coefficient de déduction globale de la TVA est décorrélé du **rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires** (cf. supra). Ainsi, une entreprise peut être déducteur intégral⁷⁶ et pourtant payer la TS : c'est notamment le cas de sociétés holding du fait de la perception de dividendes provenant de filiales dans lesquelles elle s'immisce⁷⁷.

⁷¹ Comme la CJUE ne manque pas de le rappeler, beaucoup de méthodes sont susceptibles d'être plus précises (CJUE 6 mars 2008, *Nordania Finanz*, C-98/07).

⁷² Sous réserve de deux retraitements prévus au b de l'article 174 de la directive TVA et visant à exclure de ce prorata des produits étrangers à l'activité économique taxée : (i) les livraisons de biens d'investissement (ex. cession d'un immeuble) et (ii) les produits financiers accessoires (ex. intérêts passifs dégagés sur un compte en banque).

⁷³ En conséquence, une société ayant aménagé dans un immeuble un restaurant (taxé) et un casino (exonéré) ne peut donc pas déduire la TVA relative aux travaux en proportion des superficies respectives du restaurant et du casino, mais selon la proportion de chiffre d'affaires de chacune des deux activités, même si cette méthode est moins précise (CE 8 février 2019, *Société d'exploitation du casino de Salins-les-Bains*, n° 410807).

⁷⁴ Dans deux cas de figure : lorsque l'entreprise mène des "activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA" ou dans des cas spécifiques déterminés par décret en Conseil d'Etat (ex. chaque immeuble donné en location est un secteur particulier au regard de la TVA).

⁷⁵ Sans pour autant aboutir à ce que le droit à déduction de la TVA grevant une opération soit effectivement accordé, de façon fine, en fonction de sa proportion d'utilisation dans une activité ou non exonérée.

⁷⁶ Toutes ses transactions entrant dans le champ d'application de la TVA sont soumises à la taxe ou exonérées mais ouvrant droit à déduction

⁷⁷ Au sens de l'arrêt de la CJUE du 16 juillet 2015, *Larentia+Minerva*, C-108/14 et C-109/14

D'un point de vue théorique, une simplification de ces différentes règles applicables serait possible sur le fondement du c) ou du d) de l'article 173 de la directive TVA. Comme on l'a vu, celui-ci permet aux Etats d'autoriser (ou d'obliger) les assujettis partiellement exonérés à calculer leurs droits à déduction en tenant compte de l'affectation effective de leurs biens et services à chaque activité.

Une telle option (i) permettrait d'aligner le calcul du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation, sur un principe unique d'affectation réelle des dépenses aux opérations taxées et non taxées, ce qui est intellectuellement plus satisfaisant, (ii) peut avantager les opérateurs partiellement exonérés, et donc renforcer leur compétitivité sur un marché international : elle inspirait ainsi la pratique du Royaume-Uni avant le Brexit, qui accordait des règles de déduction souples, par voie de rescrit, aux principaux opérateurs économiques.

Elle nécessiterait toutefois, pour justifier les choix d'affectation retenus, de mobiliser des moyens plus importants chez les contribuables⁷⁸ mais aussi au sein de l'administration fiscale. Lorsque les méthodes d'affectation employées par chaque contribuable font l'objet de demandes de rescrits, cette option consomme des moyens plus importants de l'administration fiscale.

Autres opérations pour les déducteurs partiels. Enfin, la directive prévoit diverses règles visant à assurer la neutralité économique du coefficient de déduction. Tout d'abord, le changement d'affectation d'un bien entre activités taxables et activités non-taxables peut entraîner, dans certaines conditions, la **régularisation de la TVA déductible**, positive ou négative. Par ailleurs, la directive peut imposer aux assujettis qui réalisent des activités exonérées de soumettre à la TVA **une livraison à soi-même (LASM)**. Cette opération fictive interne à l'entreprise permet, lorsqu'elle réalise elle-même ou fait réaliser pour son compte un bien d'investissement, de la placer dans la même situation que celle qui aurait été la sienne si elle avait acquis le bien à un tiers. La base d'imposition de la livraison à soi-même inclut en principe l'ensemble des éléments constitutifs du prix de revient. La taxation de la livraison à soi-même lors de l'achèvement autorise l'assujetti à déduire la TVA grevant la construction au fur et à mesure de sa réalisation, mais la TVA afférente à la LASM n'ouvrira, le moment venu, pas droit à déduction si le bien d'investissement est affecté à une activité exonérée.

Livraisons à soi-même dans le secteur du logement social

Dans le cadre issu de la loi de finances pour 2015⁷⁹, toute personne construisant un immeuble et l'affectant à son usage personnel ou à une activité n'ouvrant pas intégralement droit à déduction doit constater une livraison à soi-même (LASM) et collecter la TVA correspondante.

L'activité des bailleurs sociaux est exonérée de TVA, comme l'est toute activité locative de droit commun. Sont également exonérés les opérateurs de dispositifs d'accession sociale à la propriété (ex. location-accession) ou des structures d'hébergement temporaire. Ces acteurs supportent une TVA sur leurs dépenses amont qu'ils ne peuvent en principe pas déduire.

Lorsqu'ils construisent des logements ou mènent des travaux immobiliers, la livraison à soi-même (ou certaines opérations d'acquisition) est soumise à un taux réduit de la TVA (le taux initialement fixé à 5,5%, est désormais de 10% pour les dispositifs hors PLAI, ANRU ou opérations d'acquisition-amélioration). Le coût de construction est ainsi *in fine* grevé d'une TVA au taux réduit (la taxe liquidée au titre de la LASM), quel que soit le taux appliqué par les fournisseurs en amont.

⁷⁸ Comment justifier la quote-part d'utilisation d'un bien, tel qu'un ordinateur ou un meuble de bureau, entre une activité taxable et non taxable?

⁷⁹ Avant cette date, une LASM devait être constatée, y compris pour les assujettis disposant d'un droit à déduction intégral. Dans ce cas, la TVA à collecter était auto-liquidée et donnait lieu à déduction simultanée.

Remplacer l'exonération applicable aux loyers du logement social par un taux réduit pourrait permettre d'aboutir à une simplification du cadre applicable et notamment de mettre fin à la complexité induite par la LASM. L'équilibre financier de l'opération pour les bailleurs et les locataires reste toutefois à déterminer.

Le régime de taxation sur marge. Dans la philosophie du système de TVA, les non-assujettis ont le statut de consommateur final au bout de la chaîne économique. Ils ne réalisent pas d'opérations économiques susceptibles de contribuer à la valeur de biens et services fournis par un assujetti.

Toutefois, dans certains secteurs, des professionnels assujettis se spécialisent dans l'achat de biens auprès de particuliers. Le prix de ces biens supporte en principe une TVA amont, mais leur acquisition auprès d'un particulier étant hors champ (cf. supra), cette transaction est susceptible de faire supporter ensuite la TVA une deuxième fois au bien qui, par hypothèse, avait été définitivement grevé de TVA lors de son acquisition par le particulier.

La directive ne propose pas d'aménagement général dans ce cas de figure. Néanmoins, elle prévoit divers régimes dérogatoires visant à taxer la seule marge bénéficiaire dans plusieurs secteurs particulièrement concernés par ce phénomène. Il s'agit :

- **Des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité** (articles 312 à 325 de la directive) : les assujettis-revendeurs de tels biens (antiquaires, marchands d'art, etc.) achetés à des personnes non redevables de la TVA, peuvent opter pour être taxés sur leur seule marge bénéficiaire.
- **Des livraisons de bâtiments ou de terrains à bâtir** (article 392 de la directive) : ce régime, qui est une simple faculté laissée aux Etats membres, leur permet de soumettre à une TVA sur marge les marchands de biens et promoteurs exerçant une activité d'achat-revente. La CJUE a toutefois dit pour droit que ce régime était soumis à des conditions restrictives⁸⁰ (CJUE 30 septembre 2021, *Icade Promotion*, C-299/20)

Enfin, un régime spécifique de TVA sur la marge est prévu pour les **agences de voyage** (articles 306 à 310 de la directive) : celles-ci sont imposées sur la seule marge représentée par la différence entre le prix global facturé et le prix facturé par les hôteliers, restaurateurs, entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les différentes prestations offertes au cours du voyage. Ce régime spécifique ne vise pas à remédier à un sujet de rémanence de TVA mais à un besoin de simplification administrative, afin d'éviter aux agences de voyage l'immatriculation et l'exercice du droit à déduction dans chaque Etat membre où elles opèrent (cf. chapitre 4).

Comme on le verra, les régimes de TVA sur marge sont soumis à des règles de territorialité dérogatoires, fondées sur le principe d'origine. Or, avec l'abandon du régime définitif et l'assouplissement de l'encadrement des taux, ces régimes sont suspectés d'entraîner une concurrence fiscale entre Etats. Ils constituent donc une problématique récurrente dans les propositions de réforme du cadre juridique de la TVA.

⁸⁰ Le prix du bien doit incorporer un montant de TVA qui a été acquitté en amont par le vendeur initial ; la qualification juridique entre le bien acheté et revendu doit être identique, l'interposition du marchand de bien se limitant à un achat-revente.

2. L'exonération des activités bancaires, financières et d'assurance constitue une spécificité forte du régime de TVA européen

2.1. Malgré la stabilité du cadre fixé par l'article 135 de la directive depuis 1977, de nouveaux enjeux apparaissent

2.1.1. Exonérés par la directive, les services financiers n'en restent pas moins au cœur d'une concurrence fiscale entre Etats

En vertu des points a) à g) de l'article 135 de la directive TVA, les Etats sont tenus d'accorder une exonération de TVA à une liste de services financiers, représentant une large part des activités de ce secteur⁸¹.

Ce traitement spécifique du secteur financier remonte à la "6e directive" de 1977, qui a harmonisé les pratiques antérieures des Etats membres, qui étaient d'une grande variété⁸². Il n'a pas été sur le fond modifiée depuis 1977, alors que le rôle de la finance dans l'économie des Etats membres a connu une transformation profonde depuis cette date, de même que la diversité des transactions susceptibles d'être concernées⁸³.

Le 5 mars 2008, la Commission a proposé un projet de réforme⁸⁴ qui n'a pas abouti. Il pourrait toutefois être relancé, puisque dans son programme de travail de 2020, la Commission a annoncé réfléchir à une proposition sur le sujet. Celle-ci a toutefois été reportée au plus tôt en 2023⁸⁵.

Principaux enjeux du débat sur l'exonération. Sur son principe, l'exonération continue de faire débat sous deux angles :

- **un angle lié au principe de neutralité** : le secteur financier supporte une TVA amont non déductible entraînant des rémanences qui ont pris de l'ampleur avec les évolutions technologiques récentes (par ex. investissements informatiques des opérateurs, soumis à TVA) et pesant notamment sur les opérations BtoB ;
- **un angle contributif** : la consommation de services financiers contribue-t-elle suffisamment au budget des Etats membres? La taxation des services financiers serait-elle opportune au regard du renchérissement des opérations financières auquel elle conduirait ?

Selon la CJUE, la finalité de l'exonération du crédit est essentiellement d'éviter les difficultés liées à la détermination de la base d'imposition et du montant de la TVA déductible et éviter une augmentation de coût du crédit à la consommation⁸⁶. La raison de l'exonération des opérations d'assurance - plus stricte, puisque tout droit d'option est interdit, tient au fait que ces opérations sont déjà grevées, dans de nombreux Etats membres, d'une taxe sur les assurances qui pèse également sur les consommateurs⁸⁷.

⁸¹ Mais pas tous : par exemple, des services de comptabilité, certains services d'analyse financière, des services de recouvrement de créances (crédit) ou de règlement de sinistres (assurance) ne sont par exemple pas couverts par l'exonération.

⁸² Certains Etats membres pratiquant pour certains une exonération presque totale (Allemagne), pour d'autres une exonération centrée sur le crédit (France), ou encore une taxation plus large associée à un taux réduit (Italie).

⁸³ Comme par exemple les instruments financiers à terme, cf. infra.

⁸⁴ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des services d'assurance et des services financiers, COM(2007) 747 final/2

⁸⁵ Potentiellement dans le cadre d'un paquet sur les ressources propres. Au lieu de ressusciter la taxe sur les transactions financières (TTF), la TVA financière pourrait être un substitut de ressource propre.

⁸⁶ CJUE 19 avril 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, point 24; CJUE 10 mars 2011, *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, point 21, et CJUE 12 juin 2014, *Granton Advertising*, C-461/12, point 30.

⁸⁷ CJUE 25 février 1999, CPP, C-349/96, point 23; CJUE 17 janvier 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, point 67.

Le CPO, dans un rapport de 2013, avait étudié les enjeux de l'application de la TVA au secteur financier et avait conclu que le maintien de l'exonération des services financiers se justifiait plus par des considérations d'opportunité que par les difficultés techniques que poserait la détermination de la base d'imposition⁸⁸. En 2022,-2023 dans un contexte d'augmentation des taux d'intérêt, il est peu probable que la Commission envisage de mettre fin à l'exonération des services financiers qui aurait notamment pour effet de renchérir le coût du crédit pour les opérations BtoC.

Concurrence fiscale entre Etats. Les évolutions des techniques et de la réglementation des services financiers et des marchés ont pour effet que ceux-ci peuvent être aisément réalisés de façon transfrontalière, par un prestataire établi dans un Etat à destination d'un client (assujéti ou non établi dans un autre Etat). Dans ce cadre, peut jouer une concurrence fiscale entre pays de l'UE ou avec des Etats tiers. Ses facteurs sont liés aux règles de territorialité de la TVA (couvertes plus en détail en partie 4).

- **En BtoC**, les services financiers sont taxables sur la base du principe d'origine, dans l'Etat du prestataire de services (article 45 de la directive). Dès lors, les Etats peuvent être engagés dans une concurrence fiscale directe portant sur les taux applicables aux services financiers BtoC non-exonérés - par exemple, les services de conseil et d'analyse financière fournis à des particuliers.
- **En BtoB**, les services financiers sont taxables, selon le principe de destination, dans l'Etat du preneur du service (article 44 de la directive). Dans ce cas, l'Etat du prestataire reste toutefois compétent pour déterminer les droits à déduction auquel il peut prétendre sur cette transaction. A ce titre, la directive prévoit des règles particulières pour les prestations vis-à-vis des Etats tiers (et donc, depuis le Brexit, du Royaume-Uni) et entre Etats membres.

Vis-à-vis des Etats tiers, l'article 169 de la directive TVA permet à un opérateur bancaire ou financier de déduire la TVA ayant grevé ses opérations financières, même exonérées, lorsque le client est établi en-dehors de l'UE⁸⁹.

Cette règle correspond à une nécessité économique : les prestataires financiers européens supportant une TVA dans l'UE sont en concurrence, pour les prestations qu'ils réalisent en dehors des frontières de l'UE, avec des acteurs locaux soumis à des systèmes fiscalité indirecte dans lesquels ils ne supportent pas de rémanence de TVA⁹⁰.

Par ailleurs, dans les Etats hors UE où une rémanence de TVA amont pèse sur les acteurs financiers (comme au Royaume-Uni depuis le Brexit), une règle d'exonération avec droit à déduction symétrique est appliquée pour favoriser l'exportation de services financiers⁹¹. Dès lors, par exemple, les prestataires financiers établis dans l'UE sont avantagés sur le marché britannique, et les prestataires britanniques le sont sur le marché européen. Si cette règle est équitable en théorie, en pratique, elle ne l'est pas nécessairement au regard de l'asymétrie des marchés respectifs⁹².

⁸⁸ *Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier* (24 janvier 2013)

⁸⁹ Il faut noter au passage qu'un tel opérateur doit alors calculer le chiffre d'affaires relatif à ses opérations internes et hors UE pour le besoin du calcul de son coefficient de déduction. Or, la détermination du "chiffre d'affaires" soumis à la TVA d'opérations traditionnellement exonérées, telles que le crédit ou le *trading* de devises, n'est pas sans poser de difficultés (CJUE 13 juillet 1998, *First national Bank of Chicago*, C-172/96).

⁹⁰ Hong Kong et les Etats-Unis n'ont pas de régime de TVA; le Japon, Singapour, l'Australie et la Suisse ont des régimes de TVA ou de taxe sur les produits et services (GST) qui semblent avoir pour conséquence de neutraliser les rémanences de TVA.

⁹¹ <https://www.gov.uk/government/publications/accounting-for-vat-on-goods-moving-between-great-britain-and-northern-ireland-from-1-january-2021/accounting-for-vat-on-services-between-the-uk-and-eu-member-states-from-1-january-2021>

⁹² En 2021, les services financiers exportés depuis le Royaume-Uni vers l'UE représentent 61.3 Md€, et les exportations de services financiers depuis l'UE vers le Royaume-Uni seulement 16,6 Md€. Par ailleurs, le Royaume-Uni a annoncé en 2020 un [réexamen de la fiscalité des fonds d'investissement](#) dans le cadre duquel les fédérations professionnelles ont proposé l'application d'un taux zéro sur la gestion des fonds d'investissement (The Investment Association, *Response to HMT Review of the UK Funds Regime Call for Input*, 20 April 2021).

Entre Etats de l'Union européenne, la tentation d'une concurrence fiscale n'est pas inexistante : il s'agit pour chaque Etat membre d'assurer, dans un marché unique toujours plus intégré, la compétitivité de sa place financière. Afin de parvenir à ce résultat, un Etat peut mobiliser trois leviers :

- le **calcul du prorata de déduction** : les articles 173 et 174 de la directive offrent aux Etats plusieurs possibilités pour déterminer la part de la TVA amont que peuvent déduire les assujettis réalisant des opérations taxées et non taxées. Le Royaume-Uni permettait ainsi de longue date aux opérateurs financiers de déterminer leur prorata en fonction de **la proportion d'affectation réelle des biens et services acquis**. Cette méthode, plus complexe, donnait lieu à un suivi détaillé par l'administration fiscale britannique et à des rescrits fiscaux favorables.
- la **neutralisation de rémanences de TVA amont** : certains pays, dont la France, faisaient usage du régime des groupements de moyens (article 132, point f) de la directive TVA) pour permettre aux opérateurs financiers d'échapper à une TVA amont non déductible : ce régime a été toutefois censuré par la CJUE en 2017 (cf. infra). Le régime de groupe TVA constitue une autre option permettant de réduire les rémanences de TVA amont : à compter de 2023, il viendra se substituer en France au régime des groupements de moyens.
- l'**option pour la taxation** permet également aux opérateurs de choisir d'être soumis à la TVA sur les opérations BtoB pour lesquelles cela peut constituer un avantage. A l'échelle de l'UE, la France se caractérise par un usage significatif de ce régime⁹³.

Enfin, le sujet de la compétitivité des services financiers français est indissociable de la **taxe sur les salaires** dont ces derniers sont redevables, lorsqu'ils ont été soumis à la TVA sur moins de 90% de leur chiffre d'affaires.

Dans l'ensemble, les enjeux soulevés par la concurrence fiscale sur les droits à déduction des prestataires financiers transfrontaliers ne peuvent trouver une réponse à un niveau seulement européen. Une partie importante du problème se situe en effet au niveau des pays tiers (cf. supra) qui accordent à leurs acteurs financiers des exonérations associées à un droit à déduction, soit de façon générale, soit pour les exportations de services financiers. Une telle réflexion pourrait trouver sa place dans une enceinte multilatérale telle que l'OCDE.

Proposition n°2 (OCDE) : Inscrire à l'agenda de l'OCDE une réflexion sur le régime des droits à déduction des prestataires de services financiers réalisant des opérations transfrontalières exonérées.

2.1.2. L'option pour la taxation à la TVA

L'option. L'article 137 de la directive TVA permet aux Etats d'accorder aux acteurs financiers le droit d'opter pour la taxation de la TVA pour leurs activités - à l'exception notable des opérations d'assurance et d'intermédiation ou de courtage en assurance, pour lesquels cette option reste exclue.

Avec l'Allemagne, la France se singularise au sein de l'UE par un recours significatif à cette disposition et ouvre un droit d'option large aux acteurs financiers en vertu de l'article 260 B du CGI. Certaines opérations en restent toutefois expressément exclues (article 260 C du CGI) et demeurent donc obligatoirement exonérées.

⁹³ Ainsi, une proposition envisagée depuis 2008 est la **généralisation du droit d'option**, qui reviendrait aux Etats d'accorder un tel droit aux opérateurs (principalement BtoB) souhaitant opter pour la taxation. Il est toutefois peu probable qu'une unanimité se dégage à ce stade sur une telle mesure de faveur pour le secteur financier qui ne serait pas accompagnée de contreparties.

Vers un régime d'option sélective. Dans le régime antérieur à 2022, l'option, exercée pour une durée minimale de cinq ans, s'appliquait obligatoirement de manière « globale » à toutes les opérations financières réalisées par l'assujetti et éligibles au régime d'option. Toutefois, tirant les conséquences de la décision CE 9 septembre 2020, *EMO*, n° 439143⁹⁴, la loi de finances pour 2022 a fait évoluer ce régime : l'option, hier globale, est dorénavant devenue « sélective » et peut être pratiquée opération par opération.

Ainsi, les sociétés de gestion peuvent désormais opter pour la TVA lorsque leurs clients sont assujettis (ex. fonds immobiliers pratiquant une activité locative) et y trouvent un bénéfice dès lors qu'ils peuvent déduire la TVA amont. La taxation à la TVA deviendra également un élément de négociation commerciale : les prestataires financiers pourront décider d'être soumis ou non à la TVA selon le pouvoir de négociation de leurs clients.

Le périmètre de l'option pour la taxation n'a pas été substantiellement modifié depuis 1979 : il est limité aux opérations précédemment soumises à la taxe sur les activités financières (TAF) existant avant la création de la TVA. Ainsi, la France n'autorise pas d'option pour la TVA pour les intérêts, agios et profits assimilés (4° et 5° de l'article 260 C du CGI) ou sur les opérations sur devises (11° du même article), alors que la directive ouvre cette possibilité. Le placement et la distribution ne sont pas non plus susceptibles de donner lieu à droit d'option. Dès lors que, depuis la loi de finances pour 2022, la signification économique du droit d'option a profondément changé, il paraît légitime de réinterroger le périmètre des opérations susceptibles d'entrer dans le champ du droit d'option.

Proposition n°3 (FR) : Etudier, en lien avec les fédérations professionnelles concernées, une évolution du périmètre des opérations financières éligibles au droit d'option pour la TVA.

Option et territorialité. Le régime d'option français est particulièrement favorable aux prestations bancaires et financières fournies par un prestataire français à un client au sein de l'UE. Ces prestations sont en général exonérées dans le pays du preneur en vertu des articles 135 et 137 de la directive. Or, la France a accordé en 2010 un rescrit fiscal⁹⁵ permettant aux prestataires français de ne pas perdre leur droit à déduction sur ces opérations étrangères exonérées, s'ils ont exercé l'option pour la taxation pour ses opérations françaises. Depuis le 22 juin 2022, la doctrine administrative⁹⁶ est encore plus avantageuse : puisque les assujettis peuvent appliquer l'option opération par opération, ils sont réputés l'avoir appliquée sur leurs opérations étrangères, même s'ils ne la pratiquent pas sur leurs opérations internes.

Cette tolérance de l'administration bénéficie aux sociétés de gestion françaises gérant de fonds étrangers (ex. luxembourgeois), qui peuvent donc mener une activité exonérée associée à un droit à déduction intégral. Elle semble toutefois en délicatesse avec la jurisprudence de la CJUE, faisant craindre de futurs contentieux⁹⁷.

⁹⁴ Le Conseil d'Etat a, en effet, considéré qu'il résultait de la jurisprudence de la CJUE qu'il appartenait à chaque État membre de préciser, dans son droit national, la portée du droit d'option et d'édicter les règles en vertu desquelles certains assujettis peuvent bénéficier de ce droit. Toutefois, ces dispositions ne confèrent pas aux États membres la faculté de subordonner à des conditions ou de restreindre de quelque manière que ce soit les exonérations prévues par le 1 de l'article 135, mais leur réservent simplement la faculté d'ouvrir, dans une mesure plus ou moins large, aux bénéficiaires de ces exonérations, la possibilité d'opter eux-mêmes pour la taxation, s'ils estiment que tel est leur intérêt.

⁹⁵ BOI-TVA-SECT-50-10-30-10, n° 160

⁹⁶ BOI-TVA-SECT-50-10-30-20, n° 90

⁹⁷ Voir ex. CJUE 24 janvier 2019, *Morgen Stanley*, C-165/17 et conclusions de Paolo Mengozzi : en principe, pour la Cour, lorsqu'un assujetti utilise des biens et services dans un Etat-membre pour la réalisation d'une opération dans un autre Etat-membre, le droit à déduction est conditionné à la double condition que les opérations sont effectivement taxées dans l'Etat où elles sont réalisées, et qu'elles l'auraient été également été dans l'Etat où les biens et services sont fournis.

2.1.3. Au niveau européen, une clarification de certaines notions s'impose.

Les dispositions de l'article 135 de la directive relative à l'exonération du secteur financier ayant été établies dans les années 1970, elles peuvent être difficiles à appliquer aux réalités du secteur financier d'aujourd'hui et donnent lieu à des divergences d'interprétation entre Etats membres.

La proposition que la Commission européenne avait formulée en 2008 aurait permis une clarification des notions sous la forme d'un règlement d'exécution⁹⁸. Elle s'insérait toutefois dans le cadre d'une réforme plus ambitieuse qui n'a pas recueilli l'adhésion des Etats membres. Le sujet des zones d'ombre de l'article 135 de la directive reste toujours d'actualité, comme l'illustre par exemple la question délicate du traitement fiscal des crypto-monnaies et crypto-actifs (cf. encadré *infra*).

Proposition n°4 (UE) : Sans engager une réforme d'ampleur du régime d'exonération applicable aux opérations financières, moderniser les notions employées à l'article 135 de la directive pour tenir compte des évolutions du secteur.

Quelques autres difficultés de définition

En l'absence de clarification des notions de l'article 135 de la directive sous forme de texte de droit dérivé, la jurisprudence de la CJUE travaille à éclaircir celles-ci.

Prestations spécifiques et essentielles à la gestion de FCP : si la gestion des fonds communs de placement (FCP) est exonérée, telle n'est pas nécessairement le cas des prestations fournies par des tiers à ces FCP, comme par exemple l'analyse financière. Celles-ci sont exonérées si elles forment un ensemble cohérent et sont spécifiques et essentielles à la gestion d'actifs (CJUE 2 juillet 2020, *Blackrock Investment Management*, C-231/19). Elle applique ainsi une jurisprudence nuancée à des prestations telles que la réalisation de tâches fiscales et à la mise à disposition d'un logiciel de gestion des risques (CJUE 17 juin 2021, *DBKAG*, C-59/20).

Intermédiaires en assurances : la directive prévoit une exonération tant pour les sociétés d'assurance que pour les intermédiaires ou courtiers. La CJUE a récemment resserré le champ de cette seconde exonération : de tels opérateurs doivent, d'une part, être en relation avec l'assureur et l'assuré et, d'autre part réaliser une activité recouvrant des aspects essentiels de la fonction d'intermédiaire d'assurance, telle que la prospection (CJUE 17 mars 2016, *Aspiro SA*, C-40/15). En revanche, l'activité consistant à régler des sinistres au nom et pour le compte d'un assureur n'est pas liée à la recherche de prospects ni à la mise en relation de ces derniers avec l'assureur en vue de la conclusion de contrats d'assurances.

De nombreuses zones d'ombre fondamentales demeurent.

La simple définition d'une **opération financière** n'est pas évidente lorsque sont en jeu des prestations croisées derrière lesquelles se cache un contrat de prêt. Ainsi, la CJUE a-t-elle récemment jugé que les opérations de *sale and lease back* (cession-bail) par lesquelles une entreprise cédait un immeuble à une banque qui le lui donnait ensuite en crédit-bail constituaient globalement des opérations financières non soumises à TVA (CJUE 27 mars 2019, *Mydibel*, C-201/18).

La notion d'**instruments financiers à terme (IFT)**, peu répandue dans les années 1970, n'est ainsi pas définie par la directive. Ces contrats engageant à vendre ou à acheter des valeurs spécifiques, à une date précise et à un prix déjà fixé portent sur des marchandises (ex. matières premières) et sont utilisés comme instruments de couverture. Si l'article 135 paragraphe 1 sous f), précise que sont exonérées les opérations sur titres à l'exception de titres représentatifs de marchandises, le statut des IFT reste incertain et fait l'objet de différences de traitement entre Etats membres.

⁹⁸ Sur le modèle du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 définissant un certain nombre de concepts de la directive (services de restauration, services électroniques, établissement stable, etc.).

On note également une double ambiguïté sur les **achats de créances** et les **contrats de sous-participation**. Dans ces opérations, un créancier cède à un tiers le droit de bénéficier des versements du débiteur⁹⁹. Ces opérations permettent au premier créancier d'obtenir immédiatement des liquidités et de couvrir son risque de crédit. Une première interrogation tient au **champ d'application** : la CJUE jugeait ainsi qu'un opérateur achetant des créances douteuses à un prix inférieur à leur valeur nominale n'effectuait pas une prestation de services « à titre onéreux » et n'entrait donc pas dans le champ d'application de la TVA (27 octobre 2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10); en revanche, la souscription de contrats de sous-participation, pourtant économiquement équivalente, entre bien dans le champ de la TVA (CJUE, 6 octobre 2022, *O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O S.A.*, C-250/21). Une seconde interrogation tient à l'**exonération** : la CJUE juge que ces opérations sont exonérées en tant qu'opérations de crédit (b du 1 de l'article 135 du CGI), alors qu'on pourrait y voir des opérations de couverture, donc d'assurance, exonérées à un autre titre (a du 1 de l'article 135)¹⁰⁰.

2.2. La transposition du régime de groupe devrait aller au-delà de la compensation de la jurisprudence de la CJUE relative aux groupements de moyens

2.2.1. Un régime de groupe d'abord destiné à venir en appui du secteur financier

La fin des groupements de moyens. En vertu de l'article 261 B du CGI, les personnes morales exerçant une activité exonérée pouvaient également, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération sur les services que leur rendaient leurs fournisseurs lorsque ceux-ci étaient constitués en **groupements de moyens**. Ces derniers pouvaient réaliser des prestations, sans payer de TVA, à destination de leurs membres (en nombre au moins égal à deux)¹⁰¹.

De nombreux acteurs dans le secteur de la banque et de l'assurance ou dans celui du logement social, disposant de coefficients de déduction faibles, avaient recours à ce régime qui leur permettait de ne pas supporter une TVA non déductible. En pratique, les entreprises de ce secteur constituaient des groupements de moyens sous la forme de groupements d'intérêt économique, parfois d'associations de moyens suivant le régime de la loi de 1901, parfois encore de simples groupements de fait régis par des dispositions conventionnelles.

En 2017, plusieurs décisions de la CJUE ont fait apparaître que ce régime, pourtant vieux de plus de quarante ans, n'était pas conforme à la directive. D'une part, elle a remis en cause une tolérance luxembourgeoise pour un groupement de moyens dont les membres affichaient un taux de déduction de 30-45% - faisant craindre une non-conformité similaire pour le régime français (CJUE 4 mai 2017, *Commission c/ Luxembourg*, C-274/15). Surtout, elle a écarté le principe même de l'existence de groupements de moyens au service d'activités exonérées au titre de l'article 135 : ce régime est réservé aux activités d'intérêt général visées à l'article 132 (CJUE 21 septembre 2017, *Aviva*, C-605/15; *DNB Banka*, C-326/15; *Commission contre RFA*, C-616/15)

⁹⁹ Dans le cas des contrats de sous-participation, le tiers ne devient pas propriétaire juridiquement de la créance mais se borne à bénéficier du produit des créances que le premier créancier s'engage à lui reverser.

¹⁰⁰ Ce qui n'est pas équivalent, par exemple concernant la marge de manœuvre dont disposent les Etats pour accorder à ces opérations un droit d'option.

¹⁰¹ Les membres du groupement devaient exercer une activité exonérée de TVA, mais une tolérance administrative regardait cette condition comme remplie dès lors que le coefficient de déduction de ces membres était inférieur à 20%

Plusieurs Etats, dont la France, ont porté l'idée d'une modification de la directive pour étendre explicitement le régime des groupements de moyens à l'ensemble des activités exonérées. Cette proposition n'a toutefois pas connu de succès¹⁰². Pour la Commission, elle ne peut faire l'objet d'une réforme isolée sans réflexion plus globale sur le régime des activités bancaires, financières et d'assurance.

Régime de groupe TVA et consolidation de paiement. Le régime de groupe TVA permet à plusieurs sociétés d'un même groupe économique de se constituer en assujetti unique. Seules sont prises en compte pour le calcul de la TVA et des droits à déduction les opérations réalisées avec l'extérieur : en revanche les prestations intra-groupe sont exclues du champ d'application de la TVA. L'article 11 de la directive permettant aux Etats membres d'instaurer un tel régime, il est pratiqué par 18 Etats membres, dont ne faisait pas partie la France.

Le **groupe TVA** est à distinguer du régime de **consolidation de paiement de la TVA** de sociétés du même groupe. Ce second régime a été créé par la France depuis le 1^{er} janvier 2013, en utilisant une dérogation issue de l'article 395 de la directive¹⁰³, et est ouvert aux seules grandes entreprises suivies par la Direction générale des entreprises (DGE). Il permet aux sociétés d'un même groupe de réaliser une déclaration conjointe et un paiement unique de la TVA, en additionnant la TVA collectée par les différentes filiales et en y imputant les crédits de TVA déductible dont certaines pourraient disposer. Il apporte aux groupes y ayant recours un avantage de trésorerie pour leurs filiales en situation nette créditrice de TVA¹⁰⁴.

Le groupe TVA constitue une étape supplémentaire, puisque les sociétés d'un même groupe sont traitées sous la forme d'un assujetti unique : les opérations intra-groupe sont hors champ de la TVA. Après consultation par la France du Comité de la TVA à Bruxelles, et conformément à l'article 11 de la directive, l'article 45 de la loi de finances pour 2021 **a créé un régime de groupe TVA** en France, à portée en principe générale et susceptible d'être adoptée par toutes les entreprises.

Une bonne nouvelle pour les groupes bancaires et d'assurance. Pour les opérateurs exonérés qui avaient recours aux groupements de moyens, le groupe TVA constitue un bon substitut, dès lors qu'il élimine la taxation à la TVA de la fourniture de services intra-groupe concourant à des opérations exonérées.

Il est vrai que le groupe TVA constitue par certains aspects une solution plus rigide que les groupements de moyens. La CJUE adopte ainsi une jurisprudence stricte limitant le groupe TVA aux personnes établies sur le territoire d'un même Etats-membre, ce qui implique de considérer qu'une société établie dans un Etat membre ayant constitué un groupe TVA et sa succursale dans un autre Etat membre, pourtant dépourvue de personnalité juridique, doivent être considérés comme assujettis distincts¹⁰⁵. En revanche, contrairement aux groupements de moyens, le groupe TVA n'exige pas de condition tenant à la nature de l'activité (services rendus à prix coûtant ou avec remboursement exact, concourant directement et exclusivement aux opérations exonérées) et offre donc plus de flexibilité aux entreprises sur ce point.

¹⁰² Ainsi, là où plusieurs Etats proposaient de l'inclure dans la directive Quick fixes du 25 mai 2018, cette possibilité a été écartée, car trop éloignée de l'objet initial de cette directive, qui concerne principalement le traitement d'opérations intracommunautaires sur les biens (régime des stocks sous contrat de dépôt, justification de l'exonération des livraisons intracommunautaires et traitement des opérations en chaîne - cf. infra, partie 4.3).

¹⁰³ Voir CJUE 22 mai 2008, *Amplifiscentifica Srl, Amplifin SpA*, C-162/07 sur un régime similaire existant en Italie.

¹⁰⁴ Dans un régime de consolidation de paiement, le crédit de TVA des sociétés en situation de position nette créditrice peut être immédiatement imputé sur la TVA collectée des sociétés redevables nettes de taxe. L'avantage est donc immédiat, là où les sociétés créditrices, prises isolément, devraient attendre un remboursement de taxe pendant plusieurs semaines.

¹⁰⁵ CJUE 17 septembre 2014, *Skandia American Corporation*, C-7/13 et CJUE 11 mars 2021, *Danske Bank A/S*, C-812/19

Dans l'ensemble, une adoption large de ce régime est anticipée pour les groupes bancaires et les sociétés d'assurance¹⁰⁶. En retour, la France a abrogé les commentaires administratifs protégeant les groupes ayant recours au régime des groupements de moyens et ayant continué à les utiliser entre 2017 et 2021.

2.2.2. Il serait opportun de faciliter l'adoption du groupe TVA par les autres secteurs en neutralisant son impact pour la redevabilité de la taxe sur les salaires (TS)

Un régime intéressant à étendre au reste de l'économie? Le régime de groupe TVA est également, en théorie, susceptible d'intéresser l'ensemble des sociétés, y compris la grande majorité d'entre elles qui ne l'utilisent pas pour faire face à un problème de rémanence.

En effet, même si son application requiert sans doute un niveau élevé d'harmonisation des pratiques comptables et des systèmes d'information de ses membres, le groupe TVA offre des possibilités de simplification importantes pour les sociétés dont l'ensemble de l'activité est soumise à TVA, et n'ayant donc pas de sujet de calcul des droits à déduction. Ces sociétés sont ainsi libérées des obligations fiscales de facturation et de déclaration des transactions intra-groupe, qui peuvent être lourdes, par exemple lorsqu'une centrale d'achat sert l'ensemble des filiales d'un même groupe. Le groupe TVA est également utile pour les groupes internationaux qui le pratiquent déjà largement dans l'UE à l'extérieur des frontières françaises.

C'est pour les entreprises exonérées partiellement que le groupe TVA entraîne un surcroît de complexité¹⁰⁷. Il est donc paradoxal de constater que, à la suite de la réforme introduite par la loi de finances pour 2021, seuls les redevables partiels (autrement dit les entreprises qui réalisent des activités, en tout ou partie, exonérées) auront recours au groupe TVA - alors qu'en principe, le régime de groupe est ouvert à toutes les entreprises¹⁰⁸.

Enfin, l'exercice de l'option pour le groupe TVA par des groupes mettant déjà en œuvre le régime de consolidation de paiement entraîne un coût limité pour les finances publiques. En effet, comme pour le mécanisme de consolidation de paiement, la TVA nette (après déduction) dont est redevable l'assujéti unique est égale à la somme des TVA nettes collectées par les sociétés du groupe¹⁰⁹. Par ailleurs, les modalités d'entrée et de sortie du groupe TVA ont été conçues pour assurer la neutralité pour les finances publiques dès sa constitution¹¹⁰.

¹⁰⁶ Les notifications des entreprises souhaitant opter pour le groupe TVA étaient attendues pour octobre 2022.

¹⁰⁷ L'intégration à un groupe TVA oblige, en effet, à des opérations complexes liées au principe de l'affectation des dépenses : celle-ci s'effectuant "aux bornes" il faut donc retracer si l'acquisition d'un bien ou d'un service "extérieur" par une société membre du groupe contribue, via les prestations intragroupe, *in fine* à des opérations taxables ou non réalisées par le groupe vis-à-vis de l'extérieur. Plusieurs personnes auditionnées par le rapporteur indiquent que les groupes français disposent de systèmes d'information hétérogènes ne permettant souvent pas de réaliser cette opération.

¹⁰⁸ Et a été explicitement présenté comme tel - voir la consultation par la France du comité de la TVA auprès de Commission européenne (19 octobre 2020, taxud.c.1(2020)6421312 - *Working paper* N° 1002) ou l'exposé des motifs de l'article 45 du projet de loi de finances pour 2021 présenté à l'Assemblée nationale.

¹⁰⁹ Comme la consolidation de paiement, le groupe TVA accorde aux entreprises un avantage de trésorerie lié aux délais de remboursement de crédits de TVA (dont les délais de traitement ont été toutefois réduits, notamment pour les entreprises relevant de la DGE).

¹¹⁰ L'entrée d'une société dans un groupe est placée sous le régime de la transmission universelle de patrimoine (article 257 bis du CGI) en franchise de TVA et les débits/crédits sont laissés en dehors du groupe, sans devoir procéder à une régularisation sur biens meubles/immeubles. A la sortie du groupe, il est procédé de même. Il ne devrait donc pas y avoir d'impact sur les finances publiques. C'est un choix du système français de groupe TVA : par comparaison, dans certains pays (Belgique/Pays-Bas), les sociétés sont invitées à régulariser la TVA sur la période restante à courir.

Un régime limité au secteur financier du fait de son impact TS. La taxe sur les salaires (TS) est un impôt conçu pour frapper les opérations non soumises à TVA. Cet impôt, dont l'assiette est constituée de l'ensemble des salaires versés par une société, n'est dû qu'à proportion d'un **rapport d'assujettissement à la TS** égal au rapport entre « *le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total* »¹¹¹.

Or, en pratique, la constitution d'un groupe TVA n'est pas neutre en matière de TS. En effet, les flux intra-groupe, placés hors champ de la TVA, sont également regardés comme non taxés pour les besoins de la TS, ce qui a pour effet d'augmenter le rapport d'assujettissement. En pratique, des entreprises réalisant exclusivement des activités soumises à TVA deviendraient redevables de la TS du seul fait de la constitution du groupe TVA. Leur charge de TS serait une fonction croissante de l'importance des transactions économiques réalisées entre les sociétés du groupe.

La solution en vigueur avait été préférée à une option alternative consistant à **neutraliser entièrement l'impact du groupe TVA en matière de TS**, en regardant si les opérations intra-groupe *auraient été taxées à la TVA* en l'absence de groupe TVA. Les opérations intra-groupe neutralisées pour les besoins de la TVA auraient continué à être prises en compte comme auparavant pour le calcul du coefficient d'assujettissement à la TS, selon le régime qui aurait été le leur en l'absence de l'option pour le régime de groupe. Cette option a été écartée, car elle avantageait les redevables partiels de la TVA, tels que les groupes financiers, qui auraient ainsi bénéficié d'un double avantage¹¹². Elle leur permettait en effet d'échapper, non seulement aux rémanences de TVA, mais également à la TS correspondant aux opérations auparavant réalisées par les groupements de moyens - alors qu'ils y étaient auparavant soumis¹¹³.

Toutefois, l'application de la TS dans le secteur financier n'est pas intellectuellement incompatible avec la généralisation du groupe TVA dans l'économie¹¹⁴. Sans remettre en cause le principe même de la TS ou de ses règles de calcul¹¹⁵, plusieurs options sont possibles.

- **La première option** actuellement à l'étude par la Direction de la législation fiscale (DLF) conduirait à exclure du champ de la TS les groupes industriels et commerciaux dont l'essentiel des opérations menées vis-à-vis de l'extérieur sont soumises à TVA. Cette solution implique toutefois de définir un seuil d'opérations taxables au-delà duquel un groupe est, par principe, placé hors champ. L'existence d'"effets de seuil" disproportionnés pourrait poser un risque d'inconstitutionnalité¹¹⁶.

¹¹¹ Notion prévue à l'article 231 du CGI. Le rapport d'assujettissement était le négatif de l'ancien prorata de déduction de la TVA, censuré par la CJUE dans son arrêt *SATAM* du 22 juin 1993 (C-333/91). C'est désormais une notion autonome qui ne se recoupe plus exactement avec le coefficient de déduction issu du produit des coefficients d'assujettissement et de taxation.

¹¹² Cette option était également peu opérationnelle, puisqu'elle nécessitait de continuer à se poser la question du traitement TVA purement hypothétique qui aurait été appliqué aux opérations intra-groupe, pour calculer le coefficient d'assujettissement à la TS.

¹¹³ La suppression du régime des groupements de moyens rendant en théorie passible de la TVA les prestations de services qui bénéficiaient jusqu'en 2022 de l'exonération de l'article 261 B du CGI.

¹¹⁴ Ainsi, le Danemark dispose d'une taxe sur les salaires pesant sur les secteurs exonérés de TVA, notamment le secteur financier (*le lønsumsafgift*) et dispose d'un régime de groupe TVA ancien et largement diffusé dans l'économie. Pour une étude du régime de groupe TVA danois, voir Karina Kim Egholm Elgaard, "The Danish VAT Grouping Scheme and its compatibility with the EU VAT Directive", 26 avril 2021, *Studi Tributari Europei*. Vol.10 (2020)

¹¹⁵ Si la réforme plus profonde de la TS pourrait être engagée, il n'appartient pas à ce rapport de se prononcer sur cette question. On rappellera toutefois, à titre illustratif, les conclusions du référé du 25 juin 2018 de la Cour des comptes consacré à la TS : ce référé indique que les règles de calcul de cet impôt sont anciennes, son barème incohérent, et qu'une réforme est nécessaire à court terme. Il souligne en particulier que la TS est un impôt présentant une circularité importante, puisqu'une grande partie de ses redevables sont des organismes financés sur fonds publics.

¹¹⁶ Si le Conseil constitutionnel juge que « l'effet de seuil », créé de part et d'autre d'une valeur qui décide de l'octroi d'un certain avantage fiscal ou social, ne constitue pas, en soi, une atteinte au principe d'égalité, c'est toutefois sous la

- **La seconde option**, proposée par le présent rapport, serait de permettre aux sociétés membres d'un groupe TVA de **constituer, sur le même périmètre, un groupe TS**, c'est-à-dire de calculer un coefficient d'assujettissement à la TS unique à l'échelle du groupe s'appliquant à l'ensemble des rémunérations versées par les sociétés qui en sont membres. Ce coefficient d'assujettissement à la TS ne tiendrait compte que des opérations réalisées par le groupe TVA (et TS) vis-à-vis de l'extérieur.

La constitution simultanée d'un groupe TVA et d'un groupe TS, sur le même périmètre, permettrait à un groupe de sociétés ne réalisant que des opérations taxables de se constituer en assujetti unique de façon fiscalement neutre pour le groupe et pour les finances publiques. L'impact fiscal sur une société ne réalisant que des activités exonérées vis-à-vis de l'extérieur, et ayant constitué un groupe TVA, est également nul. Par rapport au système actuel, cette option avantage, en revanche, les sociétés ayant, dans une proportion significative, des activités mixtes (taxables et non taxables) vis-à-vis de l'extérieur. Les anciens bénéficiaires du régime de groupements de moyens affichant des coefficients de déduction très faibles seraient donc peu gagnants.

Certaines subtilités dans le calcul des coefficients TS et TVA peuvent expliquer que la constitution d'un groupe TS désavantagerait suffisamment certains opérateurs¹¹⁷ pour les décourager de constituer un groupe TVA. Il est donc proposé de créer un mécanisme d'option "bloquée" pour un groupe TS : si un groupe TVA est constitué, l'option pour un groupe TS peut être exercée sur le même périmètre et pour la même durée. Cette solution permet, au passage, de recréer un lien entre TS et TVA, en partie relâché depuis l'arrêt *SATAM* (cf. supra) en ce qui concerne le calcul des coefficients de déduction et d'exonération.

Proposition n°5 (FR) : Neutraliser l'impact TS de l'adoption du régime de groupe TVA en adoptant l'une des deux solutions suivantes :

- **Option 1** : Exclure du champ de la TS les groupes industriels et commerciaux dont l'essentiel des opérations menées vis-à-vis de l'extérieur sont soumises à TVA, sur la base d'un seuil forfaitaire.
- **Option 2** : Introduire la faculté, pour les sociétés ayant opté pour un groupe TVA, de se constituer également en groupe TS sur le même format, pour le calcul du coefficient d'assujettissement à la TS.

A défaut d'accorder la possibilité à l'ensemble des groupes (y compris non financiers) d'opter pour le groupe TVA sans surcoût TS, il paraîtrait du moins opportun d'étendre le régime de consolidation de paiement à l'ensemble des groupes économiques et non aux seules grandes entreprises.

Il semble en effet que la limitation du régime de consolidation de paiement aux seuls assujettis relevant de la DGE s'expliquait par les difficultés que les services de la DGFIP rencontreraient pour faire le lien entre des membres ne relevant pas tous nécessairement de la même direction territoriale pour la souscription de leurs déclarations. Toutefois, dans un contexte de remontée des taux d'intérêt et de tensions sur la trésorerie des entreprises, il paraît inéquitable et source

réserve que celui-ci ne soit pas « disproportionné » (CC, décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017 relative à la loi de finances pour 2018, paragraphe 77). Pour un exemple d'inconstitutionnalité du barème d'un impôt dont il résultait un effet de seuil trop significatif, voir la décision CC n° 2015-498 QPC du 20 novembre 2015. Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé que la contribution additionnelle au taux de 45 %, à la charge de l'employeur, sur les rentes excédant huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale, au taux de 45 %, s'accompagnait d'effets de seuil excessifs.

¹¹⁷ Il s'agit par exemple de situations spécifiques dans lesquelles une société holding peut déduire intégralement la TVA, tout en étant redevable de la TS sur les dividendes qu'elle perçoit - l'intégration de cette holding avec une filiale réalisant des prestations intra-groupes, au sein d'un groupe TS+TVA, serait neutre du point de vue de la TVA mais générerait un surcroît de TS sur les rémunérations versées par la filiale.

de distorsions de concurrence de réserver l'avantage de trésorerie associé au régime de consolidation de paiement aux seules grandes entreprises.

Par ailleurs, si la dissémination géographique des membres d'un groupe - souscrivant leurs déclarations fiscales auprès d'une multitude de services des impôts des entreprises (SIE) différents - n'est pas un obstacle pour le régime de l'assujetti unique, ouvert en théorie du moins à toutes les entreprises, elle ne devrait pas non plus l'être pour celui de paiement consolidé de la TVA.

Proposition n°5 subsidiaire (FR) : Etendre le régime de consolidation de paiement à l'ensemble des entreprises.

3. L'encadrement des taux réduits au niveau européen a été modifié en profondeur par la directive du 5 avril 2022

3.1. Faisant l'objet d'un encadrement important en prévision de l'instauration d'un système définitif, les taux réduits en France continuaient d'être source de complexité

3.1.1. Un encadrement européen strict des taux réduits de TVA applicables

Fonctionnement des taux réduits. L'application d'un taux réduit de TVA à une opération ne limite aucunement le droit à déduction de la TVA amont. Dès lors, un taux de 0 % est plus favorable qu'une simple exonération et peut mettre son bénéficiaire en position de disposer de façon permanente d'un crédit de TVA remboursable. Les effets de l'application d'un taux réduit à une opération BtoB et BtoC sont distincts.

Un taux réduit sur une opération BtoB (suivi d'un taux plein appliqué à une opération BtoC en aval) a pour seul effet de modifier la répartition des obligations fiscales, représentées par la TVA collectée, le long du circuit économique¹¹⁸. Il ne modifie pas, sauf exception¹¹⁹, la charge fiscale pesant sur le consommateur final et génère donc une complexité inutile. C'est la raison pour laquelle les taux réduits doivent être en principe centrés sur les seuls biens et services relevant, en principe, d'opérations BtoC.

Pourquoi un encadrement européen des taux réduits? Depuis les années 1960, la Commission européenne estimait que le système commun de TVA devait évoluer vers un régime définitif **fondé sur le pays d'origine** qui aurait permis de transposer, à l'échelle de la Communauté, la règle générale en droit interne selon laquelle la TVA est collectée par le vendeur, et a proposé, de ce fait, un système plus étanche à la fraude. Le régime du pays d'origine était toutefois susceptible de générer une concurrence fiscale entre Etats membres, tentés de réduire les taux pratiqués ou d'introduire des taux réduits pour attirer l'activité économique : c'était ainsi le cas en matière de services BtoC fournis par voie électronique jusqu'à l'introduction du principe de taxation au pays de destination de ces services.

La directive de 1992¹²⁰, conçue comme une étape vers la généralisation de la règle du pays d'origine, a construit un régime fondé sur une clause de gel des taux réduits existants et un encadrement des *nouveaux* taux prévus à compter de cette date.

¹¹⁸ L'opérateur BtoB dont les achats sont soumis au taux de 20% et vendant au taux de 5,5% est avantagé : il déduit entièrement la TVA amont et bénéficie sans réserve du taux réduit sur ses ventes. L'opérateur BtoB ou BtoC aval achetant au taux réduit mais devant appliquer une TVA au taux plein sur ses ventes est désavantagé. Il ne peut déduire qu'une TVA de 5,5% mais devra soumettre ses opérations au taux de 20%. L'incidence fiscale réelle de la taxe entre ces opérateurs dépendra toutefois de la prise en compte de la fiscalité dans leur négociation commerciale.

¹¹⁹ Par exemple si l'opération BtoC aval est exonérée, le taux BtoB amont a une incidence. Par exemple, les hôpitaux réalisent une activité de soins exonérée en vertu de l'article 132 de la directive et ne peuvent donc pas déduire la TVA supportée en amont sur les biens et services qu'ils acquièrent. Un taux réduit BtoB réduit sur les médicaments et les matériels médicaux acquis par un hôpital limite la charge de TVA non récupérable et donc la rémanence de TVA.

¹²⁰ Directive n°92-77 du 19 octobre 1992 complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive CE 77/388.

Le régime antérieur à la directive d'avril 2022. En premier lieu, le principe de la directive de 1992 était de contraindre les Etats membres sur la structure et le nombre des taux qu'ils pouvaient pratiquer : la directive TVA n'admettait qu'un taux plein, d'au moins 15%, et deux taux réduits d'au moins 5%. Les Etats membres ne pouvaient prévoir de **taux majorés**, supérieurs au taux normal¹²¹. Sauf clause de gel, ils ne pouvaient accorder un **taux super-réduit**, c'est-à-dire inférieur à 5%, ni un taux 0%, équivalent à une exonération avec droit à déduction.

En second lieu, les deux taux réduits ne pouvaient être appliqués qu'à des biens et service compris dans une liste de catégories éligibles fixée à l'Annexe III de cette directive. Cette liste est complétée par divers cas spécifiques prévus aux articles 102, 103 et 122 du même texte.

Enfin, la directive TVA admettait que les Etats pratiquent des taux dérogatoires à ces deux règles, sur la base de clauses de gel de taux pratiqués avant 1992.

Les taux réduits en France. Les articles 278-0 bis à 281 octies du CGI prévoient l'application de taux réduits à une centaine de catégories de biens et services, définies avec un degré de précision variable. Il s'agit en principe de taux réduits de 5,5% ou de 10%, correspondant aux deux taux réduits permis par la directive¹²².

Comme le relevait le rapport du CPO de 2015, la France a, à ce titre, largement utilisé les possibilités offertes par la directive. Les seules catégories d'opérations fixées à l'Annexe III de la directive TVA pour lesquelles le législateur n'a pas fait le choix d'appliquer un taux réduit ou pour lesquelles le taux réduit ne s'appliquait qu'à un petit nombre d'opérations étaient les droits d'utilisation des installations sportives, les prestations funéraires hors du transport de corps¹²³, les petits services de réparation et les services de coiffure.

Toutefois, la France prévoit également :

- un taux réduit de 2,1% appliqué aux médicaments remboursés par la sécurité sociale, aux publications de presse, à la contribution à l'audiovisuel public (CAP) et aux 140 premières représentations théâtrales et aux ventes d'animaux vivants de boucherie¹²⁴. Il s'agit du maintien de taux réduits inférieurs à 5% antérieurs à 1992 sur la base de clauses de gel ;
- un taux réduit de 0% (exonération avec droit à déduction) sur les vaccins et les tests liés à l'épidémie de Covid-19, adopté dans le cadre de dispositions européennes *ad hoc*¹²⁵ ; une exonération avec droit à déduction (ayant un effet équivalent) sur la vente par les pêcheurs en mer des produits de leur pêche, sur la base de clauses de gel ;
- quatre taux de TVA (1,05%, 1,75%, 2,1% et 8,5%) dans les parties du territoire national ne faisant pas partie du territoire fiscal de l'Union européenne, comme la Guadeloupe, la Martinique et La Réunion. Ces territoires ne sont pas situés dans le champ d'application territorial de la directive TVA ;
- six taux de TVA (0,9%, 2,1%, 5,5%, 10%, 13% et 20%) en Corse. Comme le relevait le rapport du CPO de 2015, ces taux ne sont pas conformes au droit européen mais la France n'a pas fait l'objet à cette date d'une procédure de recours en manquement.

¹²¹ A compter l'entrée en vigueur de la directive de 1992, la France a supprimé les taux majorés prévus à l'article 281 bis et suivants du CGI sur le caviar, les films pornographiques ou d'incitation à la violence, les parfums et eaux de toilette, les perles et pierres précieuses non montées, etc.

¹²² Certains articles du CGI prévoient une liste de catégories de biens et services au taux de 5,5% (Articles 278-0 bis et 278-0 bis A), d'autres au taux de 10% (Article 278 bis, 278 quater, 278 septies, 279, 279-0 bis). D'autres articles prévoient une liste de biens dont certains sont taxés à 5,5%, et d'autres à 10% (278 sexies-0 A sur les biens immobiliers à vocation sociale, 278 sexies A sur les travaux immobiliers portant sur ces logements)

¹²³ De façon curieuse, le Bulletin officiel des finances publiques (BOI-TVA-LIQ-30-20-60, n° 160) continue à regarder le taux réduit applicable au portage de corps comme relevant de la catégorie "transport de voyageurs". Toutefois, si ce taux réduit est conforme à la directive, c'est évidemment parce qu'il est inclus dans la catégorie des prestations funéraires.

¹²⁴ Articles 281 quater, 281 sexies et 281 octies du CGI

¹²⁵ Directive 2020/2020 du Conseil du 7 décembre 2020

Une “victoire” française : la TVA sur le livre et la presse numérique

Le rapport du CPO de 2015 signalait deux contentieux opposant la Commission européenne et la France devant la CJUE, s’agissant de taux réduits pratiqués en France sur des services électroniques. Le législateur français avait en effet, à compter du 1^{er} janvier 2012, étendu le taux réduit du livre de 5,5% aux livres fournis par téléchargement et ayant, depuis le 1^{er} février 2014, élargi le champ du taux de 2,1% super-réduit sur la presse à l’ensemble des services de presse en ligne. Or, depuis une directive du 7 mai 2002, les services électroniques (dont font partie les livres et la presse en ligne) n’étaient en principe plus éligibles aux taux réduits.

Cette règle avait toutefois perdu une partie de sa logique sous-jacente du fait de la modification des règles de territorialité des services électroniques (cf. infra, partie 4) : les services électroniques BtoC sont, depuis la directive du 12 février 2008, taxés dans l’Etat du preneur sur la base du principe de destination (cf. infra, partie 4). Cette évolution met fin au risque de concurrence fiscale entre Etats sur la fourniture de services électroniques tels que les livres et la presse numérique et rend moins nécessaire un encadrement rigide des taux réduits.

La France a donc obtenu gain de cause : le 2 octobre 2018, le Conseil de l’Union européenne a adopté à l’unanimité une modification de la directive TVA pour étendre la possibilité d’appliquer un taux réduit de TVA aux livres, journaux et publications fournis par voie électronique.

3.1.2. Un système parfois complexe et qui n’est pas sans risque fiscal pour les assujettis

Taux réduits et insécurité juridique. Les articles 278-0 bis à 281 octies du CGI prévoient l’application de taux réduits à une centaine de catégories de biens et services distincts, définis avec un degré de précision variable. Or, si la TVA est un impôt pesant en principe sur le consommateur final, une erreur de taux révélée à l’occasion d’un contrôle mené *a posteriori* par l’administration vient exclusivement en réduction du résultat du producteur ou du distributeur.

Lorsqu’un opérateur facture une taxe à tort à un taux **supérieur au taux légal**, la taxe illégalement facturée est due par celui qui l’a facturée (3 de l’article 283 du CGI). Cette taxe n’est pas pour autant déductible par le destinataire¹²⁶. Lorsque la TVA collectée est **inférieure au taux légal**, l’opérateur chargé de la collecte de la taxe est soumis à des rappels de TVA, accompagnés d’intérêts de retard et, le cas échéant, de la pénalité de 40% pour manquement délibéré prévue à l’article 1729 du CGI.

Sur les **opérations BtoB**, lorsque la taxe a été facturée par erreur au titre d’une opération exonérée ou à un taux supérieur à celui dont était passible l’opération, l’émetteur de la facture peut délivrer à son client une facture rectificative (article 272 du CGI) qui réduit en principe sa dette fiscale. Dans des conclusions récentes lues le 7 septembre 2022, l’avocat général de la CJUE a rappelé et précisé les conditions auxquelles un assujetti peut obtenir cette réduction. La Cour a suivi ses conclusions¹²⁷.

¹²⁶ En application soit du a du 1 du II de l’article 271 du CGI qui interdit la déduction de la taxe que le fournisseur n’était pas légalement autorisé à faire figurer sur la facture (cas visé au 3 de l’article 283 du CGI), soit du 2 de l’article 272 du CGI (exclusion du droit à déduction de la taxe due en application des dispositions du 4 de l’article 283 du CGI), cf. BOI-TVA-DED-40-10-10, n° 60.

¹²⁷ CJUE 8 décembre 2022, *P GmbH*, C-378/21, conclusions Julianne Kokott, L’arrêt de la Cour a été publié le 13 janvier 2023 : « L’article 203 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016 doit être interprété en ce sens : « un assujetti, qui a fourni un service et qui a mentionné sur sa facture un montant de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) calculé sur la base d’un taux erroné, n’est pas redevable, en vertu de cette disposition, de la partie de la TVA facturée à tort s’il n’existe aucun risque de perte de recettes fiscales au motif que les bénéficiaires de ce service sont exclusivement des consommateurs finals ne bénéficiant pas d’un droit à déduction de la TVA payée en amont ».

En revanche, une entreprise ne peut pas en principe demander à son client de payer le complément de taxe dont elle a dû s'acquitter à la suite de l'application, de son fait, d'un taux erroné de TVA¹²⁸ : au demeurant, il faut que le client n'ait pas disparu. Sur les **opérations BtoC a fortiori**, des rappels de TVA faisant suite à un contrôle de l'administration restent à la charge de l'entreprise¹²⁹.

Taux réduits : pas toujours simple !

Le chocolat. En principe, le chocolat noir bénéficie du taux réduit de 5,5 %, là où le chocolat au lait et le chocolat blanc sont taxés à 20%. Toutefois, le chocolat de ménage au lait et les bonbons de chocolat sont taxés à 5,5%. La définition des bonbons de chocolat, issue du point 7 du A de l'annexe I d'un décret du 13 juillet 1976, n'a pas le mérite de la simplicité : il s'agit de produits "de la taille d'une bouchée" constitués soit de chocolat fourré, soit d'un seul chocolat ou d'une juxtaposition ou d'un mélange de chocolat (chocolat, chocolat au lait, chocolat de ménage au lait, chocolat blanc) et d'autres matières comestibles, pour autant que le chocolat ne représente pas moins de 25 % du poids total du produit.

Vente à emporter de produits alimentaires. Le taux de TVA sur la restauration est fixé à 10%, là où celui sur les produits alimentaires est en général de 5,5%. Par souci d'éviter des distorsions de concurrence, l'article 278-0 du CGI prévoit une taxation à 10 % des produits de nourriture préparée destinés à une consommation immédiate. Ainsi, les glaces vendues à l'unité (notamment en cornet, pot individuel ou sous forme d'esquimau) sont soumises au taux réduit de 10 %. Les glaces vendues conditionnées en vrac, en lot, paquet ou pot familial (c'est-à-dire dont la contenance est supérieure à 200 ml) sont taxées au taux réduit de 5,5 %.

Par tolérance administrative, les viennoiseries et pâtisseries sucrées, les sachets de chips, les yaourts vendus avec ou sans cuillères sont réputés être taxés à 5,5%. En revanche, tel n'est pas le cas des salades vendues avec des couverts, ou des produits alimentaires vendus au moyen de distributeurs automatiques.

Bières sans alcool et panachés. Le taux réduit s'applique en principe aux boissons dont le titre alcoométrique volumique n'excède pas 1,2 %. Toutefois, la condition est plus stricte pour les bières dont le titre ne doit pas dépasser 0,5%. Il en va ainsi des bières de malt, de gingembre et d'herbes, mais aussi des mélanges de bières et de boissons non alcooliques, tels que les panachés¹³⁰.

Le problème posé par la notion d'offres composites. Lorsqu'il s'agit de déterminer les règles TVA applicables à une livraison de biens ou à une prestation de service, il est souvent nécessaire de se demander à quel secteur ou catégorie ces biens ou services sont rattachés. Toutefois, dans la réalité économique, les biens ou services soumis à TVA sont souvent proposés sous forme d'**offres complexes ou composites** regroupant plusieurs opérations qui, si elles étaient dissociées, relèveraient de régimes distincts de TVA.

Depuis les années 1990¹³¹, la CJUE estime ainsi que lorsque plusieurs opérations sont économiquement indissociables, ou lorsque l'une constitue le simple accessoire d'une prestation principale, il n'y a pas lieu de dissocier ni de proratiser les règles TVA applicables, la dissociation apparaissant alors artificielle. A l'inverse, une offre donnant lieu à une facturation unique peut en réalité cacher plusieurs opérations séparées, qui suivront leur régime propre de TVA¹³². Le traitement des offres composites pose donc des questions très diverses :

¹²⁸ Cour de cassation, chambre commerciale, 21 juin 2011, n° 10-17975

¹²⁹ A supposer même que la société puisse invoquer le « droit à l'erreur » issu de la loi ESSOC devant l'administration, la TVA non facturée au consommateur final lui est en tout état de cause définitivement perdue.

¹³⁰ A la TVA s'ajoute un droit d'accise à taux réduit pour les bières dont le titre alcoométrique volumique acquis ne dépasse pas 2,8 % vol, pour les panachés ayant un titre alcoométrique volumique acquis entre 0,5 % et 2,8 % vol. et pour les bières (avec un titre alcoolique excédant 2,8 % vol) produites par les petites brasseries indépendantes dont la production annuelle est inférieure ou égale à 200 000 hectolitres. Il s'y ajoute également la taxe prémix de 11 € par décilitre d'alcool pur si ces boissons sont constituées par un mélange de boissons alcooliques (d'un taux alcoolique supérieur à 1,2 %vol et de boissons non alcooliques et présentent un taux de sucre (inverti) supérieur à 35 grammes par litre.

¹³¹ CJUE 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin*, C-308/9

¹³² CJUE 25 février 1999, *CPP*, C-349/96

- **Bénéfice d'une exonération.** Un club de sport, proposant un service d'accès à des installations sportives non exonérées, peut également proposer un service de suivi nutritionnel exonéré¹³³. Un contrat de bail unique peut prévoir la location d'un ponton, exonérée car portant sur un bien immeuble, et celle d'une péniche, non-exonérée car relevant d'un moyen de transport¹³⁴. Il peut être également difficile de déterminer si certaines offres proposées par des banques à leurs clients bénéficient de l'exonération prévue à l'article 135 de la directive lorsqu'elles comprennent des éléments *a priori* taxables, tels que des services de comptabilité ou de conseil¹³⁵.

Honoraires de dispensation : taxés ou exonérés?

Depuis 2015, les honoraires de dispensation rémunèrent la prestation de conseil qu'un pharmacien prodigue lors de la délivrance d'une prescription médicale. Le tarif s'élève à 0,82 € par boîte de médicament avec, le cas échéant, un supplément « ordonnance complexe ».

Les honoraires de dispensation rémunèrent une prestation de conseil du pharmacien, qui constituerait, prise isolément, une prestation de "soins à la personne" exonérée au titre du c) de l'article 132 de la directive¹³⁶. Toutefois, un faisceau d'indices¹³⁷ plaide pour regarder cette prestation comme accessoire à la vente du médicament, qui est taxable et soumise au taux réduit de 2,1%. Cette solution, qui est au demeurant favorable au secteur (puisqu'elle n'entraîne aucune limitation des droits à déduction), semble conforme à la pratique.

- **Territorialité.** La fourniture d'un logiciel préexistant et l'adaptation de ce logiciel de base peuvent relever de règles de territorialité différentes¹³⁸. Il en va de même d'une activité artistique et d'une prestation de sonorisation de cette activité¹³⁹. Dans le cadre issu de la directive de 2008, une offre proposant de façon conjointe un service BtoC électronique (taxable au lieu de destination) et non électronique (taxable au lieu d'établissement du prestataire), ou une offre proposant conjointement un bien physique et un service qui lui est associé¹⁴⁰, sont composées d'opérations qui, si elles étaient dissociées, relèveraient de règles de territorialité distinctes.
- **Exigibilité de la TVA.** Une prestation complexe peut combiner une livraison de bien et une prestation de service, dont le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sont distinctes¹⁴¹.
- **Bénéfice de régimes spécifiques.** Une offre touristique peut combiner l'organisation de circuits touristiques, éligibles au régime de la marge des agences de voyage, et des services

¹³³ CJUE 4 mars 2021, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, C-581/19

¹³⁴ CJUE 15 novembre 2012, *Leichenich*, C-532/11

¹³⁵ CJUE 19 juillet 2012, *Deutsche Bank AG*, C-44/11

¹³⁶ La CJUE indique en effet que sont exonérées à ce titre "les prestations effectuées en dehors d'organismes hospitaliers et dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins" (23 février 1988, *Commission C/ Royaume-Uni*, C-353/85; 6 novembre 2003, *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie*, C-45/01).

¹³⁷ On peut penser (i) au caractère modique de la rémunération; (ii) à la formule de calcul à la boîte, qui implique qu'aucun honoraire ne soit versé en l'absence d'achat (iii) à la circonstance que pour les médicaments non remboursables (dont le prix est libre), aucun honoraire de dispensation ne serait prévu, ce qui semble indiquer qu'il est inclus dans le prix.

¹³⁸ CJUE 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen*, C-41/04. La fourniture d'un logiciel est située dans l'UE, au lieu d'établissement du prestataire, mais son adaptation relève de prestations d'ingénieurs ou bureaux d'étude, que les Etats membres peuvent regarder comme taxables au lieu d'établissement du client hors UE.

¹³⁹ CJUE 26 septembre 1996, *Jürgen Dudda*, C-327/04. La prestation artistique est taxable au lieu matériel de son exécution, contrairement à la prestation de sonorisation.

¹⁴⁰ Voir par exemple CJUE 29 mars 2007, *Aktiebolaget*, C-111/05

¹⁴¹ Voir CJUE 11 février 2010, *Graphic Procédé*, n° C-88/09 pour une activité de reprographie prévoyant à la fois le traitement du document original fourni par le client et la livraison des documents imprimés.

d'hôtellerie, qui n'en font en principe pas partie¹⁴². En matière immobilière, lorsqu'une opération associe la livraison d'un terrain à bâtir et la démolition du bâtiment d'assiette, seule la première ouvre en principe droit au régime de TVA sur marge¹⁴³.

Offres composites et taux réduit. La CJUE avait témoigné sa réticence à appliquer la logique des opérations complexes au sujet des taux réduits. En effet, la directive TVA accorde une très grande marge de manœuvre aux Etats dans la détermination de ces taux. Dans une décision du 6 mai 2010, *Commission/France*, C-94/09, la CJUE avait semblé dessiner la règle selon laquelle les Etats pouvaient appliquer un taux réduit à un seul "aspect concret et spécifique" d'une catégorie de prestations telle que définie à l'Annexe III de la directive. Cela semblait impliquer que les Etats pouvaient distinguer des éléments d'une prestation complexe globale et les soumettre, à ce titre, à un taux distinct. Conformément à ce principe, lorsqu'un assujetti propose une offre composite, la règle française pour déterminer le taux applicable a longtemps été la **ventilation**. L'article 268 *bis* du CGI prévoyait ainsi l'obligation pour les assujettis de ventiler leur chiffre d'affaires en fonction du régime applicable à chacune des catégories d'opérations qu'ils réalisent.

Toutefois, dans une décision du 18 janvier 2018, *Stadion Amsterdam*, C-463/16 (taux applicable à une visite guidée d'un stade suivie d'une visite libre du musée du stade), la CJUE a jugé qu'en principe, un taux unique devait être appliqué à une prestation complexe. Dès lors, la ventilation ne trouverait à s'appliquer qu'en présence de **prestations indépendantes** au sein d'un même forfait - et non lorsqu'une offre est composée de **prestations indissociables** formant une opération unique ou lorsqu'une prestation peut être regardée comme **l'accessoire** d'une prestation **principale**.

A cet égard, la règle de ventilation posée par l'article 268 *bis* du CGI était source d'ambiguïté. On ne savait pas si elle était applicable aux seules offres indépendantes ou si elle permettait d'appliquer des taux différents aux différents éléments d'une opération unique¹⁴⁴. Or cette seconde interprétation était exposée à un risque de non-conformité au regard de la jurisprudence *Stadion Amsterdam*¹⁴⁵.

L'article 268 *bis* a donc été supprimé par la loi de finances pour 2021 qui a institué un nouvel article 257 *ter* CGI visant à reprendre, en matière de taux réduits, la jurisprudence de la CJUE relative aux opérations complexes. Cette évolution de la loi fiscale a fait craindre, chez certains acteurs économiques, une insécurité juridique sur les taux applicables aux prestations qu'ils réalisent. Diverses prises de position récentes de l'administration fiscale, allant du taux applicable aux corbeilles assemblées pour Noël¹⁴⁶ à celui des entrées dans les parcs zoologiques et botaniques¹⁴⁷, ont pu illustrer la complexité de ce régime.

Les règles fondamentales du régime des opérations complexes, désormais étendues aux taux réduits, ont été systématisées par la CJUE dans un arrêt du 4 mars 2021, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, C-581/19. Trois principaux cas de figure peuvent se présenter.

¹⁴² CJUE 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin*, C-308/96

¹⁴³ CJUE 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08

¹⁴⁴ Comme la doctrine administrative le laissait entendre : voir par exemple une doctrine publiée en 2012 (BOI-TVA-LIQ-30-30 n° 220) sur les formules ou menus applicables dans la restauration.

¹⁴⁵ Cette non-conformité est probable, sans être absolument certaine : dans *Stadion Amsterdam*, la CJUE n'a pas écarté la faculté qu'elle avait accordée aux Etats membres dans son arrêt du 6 mai 2010, d'exercer la marge de manœuvre conférée par la directive pour limiter explicitement les taux réduits qu'ils créent à un aspect concret et spécifique d'une opération. On ne sait donc pas si l'article 268 *bis* du CGI, à travers lequel la France imposait explicitement la ventilation en présence d'opérations complexes, était non-conforme à la directive.

¹⁴⁶ Réponse ministérielle Bergé, 16 novembre 2021, n° 38168

¹⁴⁷ BOI-TVA-LIC-30-20-50, n° 140, publié le 8 septembre 2021

Prestations indissociables formant une opération unique. Le système commun de TVA ne pourrait pas fonctionner si chaque prestation était artificiellement décomposable en éléments suivant des régimes TVA différents¹⁴⁸. Des actes qui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel doivent donc être soumis à des règles TVA uniques, en tant qu'une seule prestation.

Lorsque plusieurs éléments doivent être regardés comme la composante d'une unique prestation indissociable, cette dernière suit son régime propre en matière de TVA. En conséquence, une prestation globale peut ne pas bénéficier d'exonérations¹⁴⁹ ou de taux réduits¹⁵⁰ auxquels seraient éligibles certains de ses composants, pris isolément.

Le nouvel article 278-0 du CGI, créé par la loi de finances pour 2021, prévoit que lorsqu'une opération comprend des éléments formant une opération unique mais relevant de taux différents, le taux applicable à cette opération est le taux le plus élevé parmi les taux applicables à ces différents éléments. Cet article n'est toutefois pas entièrement conforme à la directive. En effet, le taux applicable à une opération unique complexe est le taux applicable à cette opération, *prise dans son ensemble*, c'est à dire **le taux normal** - à moins que son cas soit spécifiquement prévu dans le CGI¹⁵¹.

Prestations principales et accessoires. Le système commun de TVA prévoit également une solution pragmatique lorsqu'un bien ou un service n'est fourni que de façon *annexe* ou *accessoire* à une prestation *principale*. Dans ce cas, le régime de la prestation accessoire¹⁵² doit suivre celui de la prestation principale.

Par rapport à la prestation principale, la prestation accessoire ne joue en effet qu'un rôle secondaire : elle ne constitue pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier, dans les meilleures conditions, du service principal. Aligner le régime de la prestation accessoire sur la principale relève moins d'une nécessité pratique (puisque prestation principale et prestation accessoire sont dissociables) que d'une simplification pour les opérateurs devant réaliser des prestations mineures au service d'une prestation principale qui est celle recherchée par le client.

Le régime des prestations accessoires doit toutefois être circonscrit : il est admis par la CJUE pour autant que l'ampleur de la prestation accessoire soit effectivement négligeable¹⁵³ et qu'elle soit dénuée de répercussion sensible sur le prix global, ses coûts se limitant à une part marginale¹⁵⁴.

¹⁴⁸ On peut penser à une prestation de restauration qu'il serait illusoire de vouloir décomposer en plusieurs prestations de service (accueil, service à table) et une ou plusieurs livraisons de biens (entrée, plat, dessert).

¹⁴⁹ CJUE 19 juillet 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11

¹⁵⁰ CJUE 10 novembre 2016, *Pavĺína Bařtová*, C-432/15

¹⁵¹ Derrière son apparente rigueur, l'article 278-0 du CGI s'apparente en réalité souvent à une **mesure de faveur** : une opération unique composée d'un élément qui aurait été isolément soumis à un taux réduit de 5,5% et d'un autre soumis au taux de 10% ne constitue, prise dans son ensemble, **ni l'un ni l'autre** : elle doit être taxée à 20% et non à 10% (voir l'arrêt *Pavĺína Bařtová* précité).

¹⁵² Ainsi, en matière de taux, d'exonération ou de territorialité.

¹⁵³ CJUE 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04

¹⁵⁴ CJUE 13 octobre 2005, *ISt*, C-200/04

Enfin, la CJUE prévoit une réserve spécifique au régime des prestations accessoires : ces dernières ne peuvent pas bénéficier, par extension, du régime de la prestation principale qui serait issu d'une clause de gel¹⁵⁵. Depuis la loi de finances pour 2021, cette règle est transposée à l'article 278-0 A du CGI¹⁵⁶.

Opérations indépendantes dans un même forfait. Dans tous les autres cas, des biens et services proposés dans une offre composite doivent être regardés comme indépendants et suivre leur régime propre - même s'ils sont, en apparence, proposés ensemble pour un prix forfaitaire¹⁵⁷. Le principe reste alors, et parce que les éléments sont dissociables au regard des critères fixés par la CJUE, la ventilation d'une offre en ses différentes composantes pour déterminer le taux applicable à chacune.

Cette ventilation peut être toutefois difficile à effectuer, notamment dans le cas des offres Internet composées d'éléments dont la valeur subjective, pour le consommateur, est difficile à prouver, voire impossible à établir. Afin d'éviter les abus et donner une sécurité juridique aux opérateurs, plusieurs dispositions du CGI prévoyaient ainsi des règles méthodologiques afin de proratiser des offres couplées pour des services de télévision (b *octies* de l'art. 279), de presse en ligne (art. 298 *septies*), de livres en ligne (A de l'art. 278-0 bis) ou des abonnements de cinéma (G de l'art. 278-0 bis).

Depuis la loi de finances pour 2021, l'article 268 bis du CGI prévoit une méthode de calcul unique pour déterminer la base d'imposition lorsque plusieurs services indépendants, parmi lesquels au moins un service électronique, de télécommunication ou de télévision, sont proposés dans le cadre d'un abonnement forfaitaire. Il s'agit de traiter le cas des offres *triple play* (télévision, Internet, téléphonie). La base d'imposition d'un service proposé dans un tel abonnement correspond au supplément de prix payé par le client par rapport à un abonnement identique mais ne comprenant pas tout ou partie de ce service.

Cela permet d'isoler la base d'imposition d'une prestation comprise dans une offre composite et soumise à un taux réduit (taux particulier de 2,1 %, taux réduit de 5,5 % ou taux intermédiaire de 10 %). Il faut également comprendre que cette règle s'applique à une prestation exonérée (ex. un abonnement unique proposé à une PME comprenant un service financier et un service électronique).

Bilan. La fin de la ventilation actée par l'article 268 bis du CGI dans sa version issue de la loi de finances pour 2021 est assurée de modifier en profondeur le cadre juridique des taux réduits. L'analyse de l'opération complexe peut s'avérer d'autant plus difficile qu'elle doit être opérée en principe en tenant compte du point de vue du consommateur moyen.

¹⁵⁵ CJUE 6 juillet 2006, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd c/ Commissioners of Customs & Excise*, C-251/05. Le périmètre des opérations bénéficiant de clauses de gel est en effet entendu strictement et ne peut pas bénéficier d'une extension à d'éventuelles prestations qui seraient regardées comme accessoires.

¹⁵⁶ "Par dérogation aux I et II de l'article 257 ter, lorsque les éléments autres qu'accessoires d'une opération relèvent des taux particuliers prévus aux articles 281 quater à 281 nonies ou à l'article 298 septies, les éléments accessoires relèvent du taux qui leur est propre déterminé dans les conditions prévues à l'article 278-0"

¹⁵⁷ CJUE 25 février 1999, *Card Protection Plan*, C-349/96

Un exemple de difficultés : le taux réduit sur la télévision

En vertu du b *octies* de l'article 279 du CGI, sont soumis à un taux de TVA de 10% les services de télévision *linéaire*, c'est-à-dire proposant des programmes continus susceptibles d'être regardés au moment de leur diffusion. Toutefois, les chaînes de télévision proposent de façon croissante, dans le cadre d'un abonnement unique, des offres couplées à l'accès à une plateforme numérique pouvant offrir :

- **un service de replay** : celui-ci permet de voir en différé un programme télévisé après sa diffusion. Celui-ci est accessible sur Internet, pour les abonnés, et sur une durée courte proche de sa date de diffusion (quelques semaines) ;
- **des contenus en VOD** : il s'agit de contenus audiovisuels qui sont diffusés exclusivement sur une plateforme numérique (ex. accès à la plateforme Netflix également proposé aux abonnés). Ils sont diffusés sur une durée plus longue (plusieurs mois).

Du fait de son utilisation croissante par les spectateurs, relativement à l'accès au contenu linéaire, il est à craindre que le service de *replay* ne puisse plus être regardé comme une **prestation accessoire** de la télévision linéaire¹⁵⁸. Il ne pourrait donc plus bénéficier du taux de TVA de 10%.

Par ailleurs, il peut également être soutenu que les chaînes de télévision offrant un abonnement unique associant télévision linéaire et accès à une plateforme mêlant *replay* et VOD proposent désormais une **prestation indissociable** de fourniture de contenus numériques. Dans ce cas, la totalité de la prestation (y compris le service de fourniture de télévision linéaire) échapperait au taux de 10%.

Cet exemple illustre la difficulté de maintenir une distinction, en matière de taux réduits, entre **linéaire** (taux réduit) et **replay** (taux normal), face aux changements technologiques et aux transformations des modes de consommation.

Dès lors que cela est désormais permis par la directive du 5 avril 2022 (cf. infra), il pourrait être envisagé **d'aligner le taux réduit de la télévision linéaire et celui du replay**. En revanche, la directive ne permet pas d'étendre le taux réduit à l'accès aux contenus en VOD. Ce ne serait d'ailleurs pas opportun : la VOD constitue une prestation matériellement distincte du *replay*, proposée par des prestataires différents : le maintien du taux normal est légitime.

Proposition n° 6 (FR) : Identifier les biens et services bénéficiant d'un taux réduit et proposés de façon courante au sein d'offres composites. Sur le modèle des offres de télévision, étudier, là où cela est possible, une adaptation du périmètre des taux réduits pour tenir compte des nouveaux modes de consommation.

¹⁵⁸ Il est vrai que le TA de Montreuil, dans une décision du 29 décembre 2016, *Société Free*, n° 1509713 a relevé qu'il y avait prestation accessoire. Les conclusions du rapporteur public Sylvain Humbert sur cette décision (publiées à la RJF 04/17, n° 322) se fondent toutefois sur un rapport du CSA de 2015 qualifiant le *replay* de "complément" de la télévision linéaire - dont on peut s'interroger s'il reflète toujours les pratiques actuelles de consommation. Ces conclusions témoignent également d'une hésitation entre la qualification de **prestation indissociable** et celle de **prestation accessoire**. Or elles peuvent avoir des conséquences fiscales très différentes (cf. infra).

3.2. La directive du 5 avril 2022, ayant substantiellement élargi les marges de manœuvre des Etats, offre la possibilité de réfléchir sur la structure des taux réduits

3.2.1. A côté de dispositifs de franchise à l'importation, la crise sanitaire de Covid-19 a donné lieu à la création de taux à 0%

Franchises à l'importation. Dès le début de la pandémie de Covid-19, par une décision du 3 avril 2020, la Commission a utilisé le mécanisme des "franchises fiscales communautaires" pour exonérer de droits de douane et de la TVA les importations de dispositifs médicaux et d'équipements de protection en provenance de pays tiers.

En effet, la directive 2009/132/CE du Conseil du 19 octobre 2009, à laquelle renvoie sur ce point l'article 143 de la directive TVA, permet à la Commission de décréter une telle franchise pour les importations réalisées par des organismes d'État ou assimilés et destinées à être distribuées gratuitement à des victimes de catastrophes. Cette mesure de faveur, strictement limitée à l'importation de biens et services issus de pays tiers, ne concernait donc ni les acquisitions intracommunautaires, ni les livraisons par un assujetti en France.

Le 1er juillet 2022, sur un fondement similaire, la Commission a également adopté une décision autorisant les Etats membres à accorder une franchise de TVA à l'importation pour les denrées alimentaires, couvertures, tentes, générateurs électriques et autres équipements vitaux destinés aux Ukrainiens touchés par la guerre.

Taux réduits et taux zéro. En matière d'épidémie de Covid-19, cette franchise était toutefois insuffisante et susceptible d'entraîner des distorsions de concurrence. Une directive 2020/2020 du Conseil du 7 décembre 2020 a modifié la directive TVA en permettant aux Etats membres (i) d'appliquer un taux réduit ou d'accorder une exonération avec droit de déduction aux livraisons de tests et aux services qui leur sont étroitement liés (ii) d'accorder une exonération avec droit de déduction aux livraisons de vaccins.

Un développement des taux réduits sur la Covid-19 a été très important en France. C'est ainsi que :

- la seconde LFR pour 2020 (loi n° 2020-473 du 25 avril 2020) a instauré l'application du taux réduit de TVA de 5,5% pour la livraison, l'importation ou les acquisitions intracommunautaires de biens adaptés à la lutte contre la Covid-19 (équipements de protection et SHA) ;
- la loi du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, utilisant la marge de manœuvre ouverte par la directive du même mois, a instauré un taux de 0% (équivalent à une exonération avec droit de déduction) applicable aux vaccins et aux tests de dépistage Covid, prévu à l'article 278 ter du CGI.

Achats groupés. Il a donc fallu mettre en cohérence les franchises à l'importation et les taux réduits ou exonérations avec droit à déduction créés par les Etats. La directive 2021/1159 du 13 juillet 2021 a créé un mécanisme d'achats groupés de biens par la Commission ou un organisme de l'Union pour lutter contre la pandémie de Covid-19 : ceux-ci bénéficient à la fois d'une franchise à l'importation et d'une exonération avec droit à déduction, en aval, sur les opérations réalisées au sein de l'UE.

Ce dispositif est intéressant à noter, puisque la Commission a annoncé son intention de créer un mécanisme d'exonération de TVA pour les investissements groupés en matière de défense, qui pourrait s'en inspirer¹⁵⁹.

¹⁵⁹ <https://www.lesechos.fr/industrie-services/air-defense/defense-la-commission-europeenne-propose-une-exoneration-de-tva-sur-les-investissements-groupes-407974#:~:text=%C2%AB%20Le%20plus%20important%2C%20c',%C3%A0%20de%20l'acquisition%20conjointe>

Enfin, la directive du 5 avril 2022 a mis en cohérence les différents mécanismes créés au cours de la crise de la Covid : le régime de franchise à l'importation, celui des achats groupés de la Commission, et les exonérations avec droit à déduction créées pour certaines marchandises particulières. Elle a introduit un article 101 bis dans la directive TVA du 28 novembre 2006, en vertu duquel les Etats peuvent accorder une exonération avec droit à déduction aux mêmes catégories de biens qui bénéficient déjà de la franchise à l'importation, lorsqu'ils sont destinés à être distribués gratuitement aux victimes de catastrophes.

3.2.2. La directive du 5 avril 2022 a élargi les marges de manœuvre des Etats

Principe de la directive. Avec le triomphe du principe de destination et l'abandon du projet de transition vers un régime fondé sur le principe d'origine qui aurait caractérisé le régime définitif, le constat a été fait que les risques de concurrence fiscale et de distorsion de concurrence liés à la disparité des taux réduits se réduisaient. A compter de 2018, il a donc été admis qu'une souplesse plus grande pouvait être accordée aux Etats membres dans la détermination des taux de TVA.

La proposition initiale du 18 janvier 2018¹⁶⁰ de la Commission européenne consistait à renverser la logique issue de la directive de 1992. Il était en effet proposé d'ouvrir aux Etats la possibilité d'instaurer un taux réduit sur l'ensemble des biens et services, sauf sur une liste limitative d'opérations fixée par la directive. Les Etats membres ont rejeté cette liberté, estimant qu'un encadrement européen leur permettrait de résister aux groupes d'intérêt sectoriels.

Il avait été également proposé que l'ensemble des Etats membres respectent, pour l'ensemble des catégories de biens et services, un taux moyen pondéré de 12%. Toutefois, l'hétérogénéité des taux pratiqués entre Etats ne permettait pas d'établir un tel taux de référence. Par ailleurs, ce système était complexe, nécessitant un ajustement annuel et des données fines sur les recettes de TVA.

Des marges de manœuvre accrues. La directive (UE) 2022/542 du 5 avril 2022, adoptée à l'unanimité par les Etats membres, élargit les marges de manœuvre des Etats membres, tout en mettant progressivement en extinction les clauses de gel, accusées de créer des inégalités entre Etats membres.

Tout d'abord, elle met à jour la liste des catégories de biens et services éligibles au taux réduit prévues à l'Annexe III de la directive. Dans l'ensemble, elle étend les catégories éligibles aux taux réduits à trois politiques publiques : (i) la santé publique, avec les équipements médicaux et sanitaires, (ii) l'environnement, avec les transports, l'énergie, le recyclage et la réutilisation, (iii) la transformation digitale. Elle vise également à inclure dans la liste de droit commun divers taux particuliers pratiqués par certains Etats et antérieurement couverts par une clause de gel, donc inaccessibles à ceux des Etats membres qui n'en faisaient pas application avant 1991.

Dans un sens inverse, les taux réduits sur les combustibles fossiles, ainsi que sur les autres biens ayant une incidence similaire sur les émissions de gaz à effet de serre, tels que la tourbe et le bois de chauffage, devront cesser de s'appliquer au plus tard le 1^{er} janvier 2030. Les taux réduits applicables aux pesticides et aux engrais chimiques cessent de s'appliquer au plus tard le 1^{er} janvier 2032.

¹⁶⁰ https://taxation-customs.ec.europa.eu/proposal-vat-rates_fr

En second lieu, la nouvelle directive permet aux Etats membres de pratiquer, en plus du taux plein et des deux taux réduits supérieurs à 5%, un taux réduit inférieur à 5% et un taux zéro. L'annexe III de la directive est aménagée pour prévoir, en son sein, une liste plus réduite de biens et services auxquels peuvent s'appliquer ces nouveaux taux¹⁶¹.

Ces nouvelles marges de manœuvres sont limitées par un nouveau dispositif : les Etats membres ne pourront pas épuiser la liste de taux réduits de l'annexe III. **Ils devront se limiter à 24 items pour les taux réduits supérieurs à 5%, et à 7 items pour les taux super-réduits inférieurs à 5%**. Cette règle, non prévue dans le projet initial de la Commission, a été portée par plusieurs Etats membres, dont la France, pour limiter les demandes internes sectorielles d'élargissement des taux réduits.

		Taux super-réduit (0-5%)	Taux réduit (5-15%)	Taux normal (>15%)
Structure des taux	Avant 2022	Aucun (sauf clauses de gel)	Deux taux réduits	Un taux plein
	Après 2022	Un taux 0% et un taux entre 0% et 5%	Deux taux réduits	Un taux plein
Catégories de biens et services éligibles	Avant 2022	Clauses de gel	<ul style="list-style-type: none"> Liste de l'Annexe III Articles 102, 103, 122 Clauses de gel 	Aucune restriction
	Après 2022	<ul style="list-style-type: none"> Items 1) à 6) et 10) <i>quater</i> de l'Annexe III Autres items de l'Annexe III adoptés selon procédure spécifique 	<ul style="list-style-type: none"> Liste élargie de l'Annexe III Fin des taux réduits non écologiques (2030) et des autres clauses de gel (2032 ou 2042) 	Aucune restriction

Vers une réduction des clauses de gel. En contrepartie, la directive du 5 avril 2022 vise à réduire les disparités entre Etats résultant des clauses de gel. La convergence prend une forme différente pour les taux réduits non prévus par l'Annexe III et pour les taux inférieurs à 5% que pratiquent les Etats et qui, bien que prévus par cette Annexe, ne figurent pas parmi les catégories plus spécifiques éligibles à un taux super-réduit.

Les taux réduits issus de clauses de gel et non prévus à l'Annexe III de la directive devront être mis en extinction à l'horizon 2032. Après cette date, les Etats membres garderont la possibilité de leur appliquer, de façon dérogatoire, un taux réduit au moins égal à 12%. Le sujet des taux de TVA sur le logement reçoit un traitement particulier : la convergence vers un taux parking au moins égal à 12% est repoussée à 2042. Par exception, l'ensemble des Etats membres - et non seulement ceux d'entre eux pratiquant une clause de gel dans ce domaine avant 2022 - aura la possibilité d'opter pour ce taux parking.

En revanche, la directive offre plus de souplesse pour les taux super-réduits issus de clauses de gel correspondant à des catégories de biens ou services qui, bien que figurant sur la liste générale de l'Annexe III, ne sont pas spécifiquement éligibles aux nouveaux taux super-réduits. Non seulement les Etats membres les pratiquant pourront les conserver, mais les autres Etats membres pourront également les adopter. Depuis le mois de juillet 2022, les Etats membres ont notifié à la Commission la liste des clauses de gel actuellement pratiquées, permettant d'établir une liste de choix qui sera proposée aux autres Etats membres.

¹⁶¹ Les points 1) à 6) et 10 *quater*)

3.2.3. Si la directive du 5 avril 2022 ne permet pas de créer une véritable TVA environnementale, elle offre l'occasion de réfléchir à une clarification de la structure des taux réduits

Bilan des marges de manœuvre existantes. Si la directive offre de nouvelles possibilités aux Etats membres, celles-ci sont largement encadrées. Les Etats membres ne peuvent pas créer de taux supérieur au taux normal. Ils peuvent désormais recourir à quatre taux inférieurs au taux plein (dont un taux inférieur à 5,5% et un taux zéro) - pour les seuls biens et services fixés dans une Annexe III élargie, mais qui reste restrictive. La principale ouverture de la directive réside dans la capacité des Etats de prévoir des taux super-réduits ou des exonérations avec droit à déduction.

Sur les 32 items que comporte l'Annexe III à la directive du 5 avril 2022, la France en utilise actuellement vingt dont six pour lesquels un taux inférieur à 5 % est appliqué. Ainsi, le taux de 2,10 % s'applique aux animaux vivants de boucherie et de charcuterie vendus à des non-assujettis, aux médicaments remboursables et produits sanguins d'origine humaine, aux publications de presse et à la presse en ligne, ainsi qu'aux 140 premières représentations théâtrales. Le taux de 0 % s'applique aux ventes par les pêcheurs du produit de leur pêche ainsi qu'aux transports internationaux.

Le B. de l'article 278-0 *bis* du CGI prévoit un taux de 5,5% pour les abonnements de gaz naturel combustible distribué par réseaux. Le 3 *bis* de l'article 278 *bis* fixe quant à lui un taux de 10% pour le bois de chauffage et les produits assimilés. Conformément à la directive du 5 avril 2022, les taux réduits sur ces produits ont vocation à prendre fin au plus tard au 1^{er} janvier 2030.

Si la directive prévoit à cet égard, la possibilité pour les Etats de continuer à appliquer un taux intermédiaire spécial d'au moins 12%, aussi appelé taux "parking" la France n'envisage pas de faire usage de cette faculté. En effet, les États membres ne peuvent pas utiliser plus de deux taux réduits compris entre 5 et 15 %. **Or, la France, faisant déjà usage de deux taux réduits de 5,5% et de 10%, ne peut donc également prévoir un "taux parking".**

La nouvelle directive offre l'occasion d'une évolution du cadre national. La simplification des taux réduits applicables est un chantier déjà engagé par la direction de la législation fiscale (DLF). Ainsi, l'article 30 de la loi de finances pour 2022 comporte diverses mesures de simplification du régime des taux de TVA applicables aux denrées alimentaires ainsi qu'aux intrants des productions alimentaires et agricoles. Le taux réduit de 5,5 % s'appliquera désormais aux produits tout au long de la chaîne de production alimentaire, dès la sortie du cycle de production, agricole ou autre, et jusqu'à ce qu'il soit avéré, le cas échéant, qu'ils ne seraient plus destinés à l'alimentation humaine.

La directive du 5 avril 2022 offre toutefois l'occasion de réfléchir plus avant à la simplification et à la cohérence des taux réduits, dont l'existence doit permettre d'atteindre des objectifs de politique publique d'intérêt général.

Ainsi, **en matière de produits alimentaires**, les produits destinés à l'alimentation humaine sont en principe taxés au taux de 5,5%. Toutefois, certains produits de "luxe" ou de "confort" restent taxés au taux normal : il s'agit de produits de confiserie, de certains produits composés de chocolat, des margarines et graisses végétales et du caviar. Cette liste manque toutefois aujourd'hui de cohérence et, comme on l'a vu (ex. chocolat), donne lieu à des distinctions parfois complexes.

La directive du 5 avril 2022 offre aux Etats membres la possibilité d'appliquer un taux inférieur à 5% (ex. 2,1% ou 0%) sur les produits alimentaires. Une réforme d'ampleur des taux réduits dans l'alimentation permettrait d'instaurer des distinctions plus adaptées aux enjeux actuels de politiques publiques tels que la **redistribution** (taux réduits centrés sur des produits de première nécessité) ou la **santé publique** (lien entre taux réduit et qualité nutritionnelle des produits).

Proposition (FR) : Tirer profit de la directive du 5 avril 2022 pour simplifier le système des taux réduits existants et le réorienter vers des objectifs de politique publique plus clairement définis (ex. alimentation).

Les contraintes présentées par le principe de neutralité fiscale. Les États membres peuvent faire leur choix à l'intérieur d'une catégorie de produits éligibles au taux réduit en vertu de la directive, et appliquer de manière sélective ce taux réduit à certaines prestations seulement. Toutefois, cela doit se faire dans le respect du principe de neutralité fiscale. Ce principe s'oppose à ce que, du point de vue de la TVA, des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente.

Comme le relevait le rapport du CPO de 2015, la jurisprudence de la CJUE est *a priori* assez libérale. Elle autorise par exemple une différence de traitement TVA entre médicaments remboursés par la sécurité sociale et autres médicaments¹⁶², ou entre services de taxi et services de location de voiture avec chauffeur¹⁶³.

Toutefois, la CJUE maintient qu'on ne peut traiter différemment deux produits semblables pour le consommateur moyen, c'est-à-dire qui présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation. Elle a par exemple illustré cette règle dans une décision relative à une législation polonaise qui avait limité le taux réduit de TVA aux seules pâtisseries et viennoiseries fraîches dont la durée de conservation est inférieure à 45 jours¹⁶⁴.

Ainsi, il est possible d'appliquer des taux différents au train et à l'avion, ces modes de transport présentant des propriétés non analogues et ne répondant pas aux mêmes besoins auprès du consommateur final. De même, une taxation différente des produits alimentaires selon leur Nutriscore pourrait également être défendue, si elle est le corollaire d'un étiquetage obligatoire et qu'il est établi que le consommateur moyen consulte cet étiquetage pour décider quoi acheter, de telle sorte que deux produits identiques, avec un Nutriscore différent, ne soient pas semblables pour ce consommateur moyen.

Peut-on pratiquer un taux de TVA à 0% sur les premiers m3 d'eau consommés ?

Dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2023, un amendement adopté en commission des Finances à l'Assemblée nationale¹⁶⁵ vise à exonérer "Pour chaque année civile, les premiers 18,2 mètres cubes d'eau de consommation immédiate pour les personnes physiques, au prorata de leur durée d'abonnement sur la période de l'année civile en cours".

On sait que depuis le 5 avril européen, la directive TVA permet aux Etats membres de pratiquer un taux de 0% pour la distribution d'eau. Toutefois, la compatibilité de cette disposition avec le principe de neutralité issu de la directive TVA représente une question juridique intéressante.

¹⁶² CJCE, 3 mai 2001, *Commission c/ France*, aff. C-481/98

¹⁶³ CJUE, 27 février 2014, *Pro Med Logistik GmbH*, aff. C-454/12 et C-455/12

¹⁶⁴ CJUE 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, points 33 et 34

¹⁶⁵ Amendement n°I-CF1253

Dans une décision du 8 mai 2003, *Commission c/ France*, C-384/01, la CJUE a jugé que la France pouvait pratiquer un taux réduit sur les abonnements aux réseaux de gaz et d'électricité (donnant droit à une fourniture d'énergie minimale), et un taux normal pour les fournitures de gaz et d'électricité hors abonnement. Elle y a relevé que l'application sélective du taux réduit de la TVA à un seul aspect de la fourniture de gaz et d'électricité ne méconnaissait pas le principe de neutralité.

Cette jurisprudence s'explique toutefois par le fait qu'un abonnement et la fourniture d'énergie libre constituent des services différents. En revanche, la fourniture d'un mètre cube d'eau constitue *a priori* un service identique, quel que soit le nombre de mètres cubes consommés antérieurement. Une telle différence de traitement pourrait donc méconnaître le principe de neutralité de la TVA.

Admettre la possibilité d'un taux progressif au regard des quantités consommées pourrait poser question au regard du caractère proportionnel de la TVA, qui constitue l'une des caractéristiques fondamentales de cet impôt (CJUE 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03).

Les difficultés juridiques d'une "TVA environnementale". La proposition de moduler la TVA selon l'impact écologique des produits est régulièrement soutenue dans le débat public¹⁶⁶. Toutefois, avant la directive du 5 avril 2022, les possibilités offertes aux Etats membres de soutenir fiscalement des choix écologiques sous forme de taux réduits étaient limitées.

Dès avant l'entrée en vigueur de cette directive, les Etats pouvaient, dans certain cas, envisager des taux réduits de TVA ciblés sur des objectifs environnementaux. Ainsi, là où l'Annexe III de la directive prévoit des catégories générales de biens et services éligibles à un taux réduit, la France avait la possibilité de n'appliquer ce taux réduit qu'aux seuls biens et services vertueux pour l'environnement.

Par exemple, le point 10)a) de l'Annexe III de la directive permettait l'application d'un taux réduit à la rénovation des bâtiments. Sur cette base, la France prévoit un taux réduit pour les opérations de rénovation énergétique des logements. Le périmètre des dépenses éligibles était toutefois progressivement devenu illisible et son nettoyage a été réalisé par la loi de finances pour 2023¹⁶⁷. Par ailleurs, le point 5) de l'Annexe III permettait d'ouvrir un taux réduit aux prestations de transport. Sur cette base, la France a ouvert un taux réduit de 10% sur les seules prestations de transports collectifs¹⁶⁸.

La directive du 5 avril 2022 a étendu le périmètre des biens et services vertueux pour l'environnement susceptibles d'être soumis à un taux réduit : livraison de panneaux solaires (point 10 *quater*), prestations de services de réparation d'appareils ménagers, chaussures et articles en cuir, vêtements et linge de maison (point 19), fourniture de systèmes de chaleur à basse émission (point 22), livraison de bicyclettes, y compris électriques, et services de location de bicyclettes (point 25). Il s'agit de biens et services courant consommés par des particuliers¹⁶⁹, et qui concerneront pour l'essentiel des transactions BtoC.

¹⁶⁶ « La TVA environnementale va permettre d'aligner choix de consommation et convictions écologiques », Simon-Pierre Sengayrac et Nathan Stern, *Le Monde*, 12 avril 2022

¹⁶⁷ Jusqu'ici, l'article 278-0 bis A du CGI renvoyait aux dépenses éligibles au crédit d'impôt sur la transition écologique (CITE) au sens du 1 de l'article 200 quater du CGI dans une rédaction qui n'était toutefois plus en vigueur depuis 2018. Depuis la loi de finances pour 2023, l'article 278-0 bis A renvoie à un arrêté conjoint des ministres chargés du budget, du logement et de l'énergie qui préciserait, à compter de 2024 la nature et le contenu des prestations éligibles.

¹⁶⁸ Toutefois, le taux 0% pratiqué sur certaines prestations de transport international, et notamment aérien (exonération avec droit à déduction) entraîne un manque de cohérence global du système de taux sur les transports collectifs (cf. infra)

¹⁶⁹ Ainsi, pour les panneaux solaires, le champ du taux réduit est limité aux panneaux installés sur des logements privés, des bâtiments publics et autres utilisés pour des activités d'intérêt général et à proximité immédiate de ceux-ci.

Au-delà de ces taux réduits ponctuels dont l'adoption par la France est envisageable juridiquement, il est difficile de généraliser le principe de la TVA environnementale. Malgré l'assouplissement permis par la directive du 5 avril 2022, plusieurs arguments juridiques plaident en ce sens :

- **Les contraintes globales sur le système des taux réduits.** Malgré l'assouplissement permis par la directive "taux", seuls les biens et services visés à cette annexe peuvent bénéficier, lorsqu'ils sont vertueux d'un point de vue environnemental, d'un taux réduit incitatif. Par ailleurs, sauf dans des cas spécifiques¹⁷⁰, la limitation du nombre de taux de TVA à 5 (dont deux taux inférieurs à 5%) fait obstacle à l'introduction d'un système de bonus-malus écologique souple. L'impossibilité d'appliquer des taux de TVA supérieurs au taux normal (20%) limite également le caractère incitatif de la TVA environnementale. Enfin, les évolutions technologiques, scientifiques et réglementaires relatives aux questions ayant trait à l'environnement sont trop rapides pour pouvoir être prises en compte de manière appropriée et agile dans le domaine de la TVA dont toute évolution requiert des décisions à l'unanimité des Etats membres¹⁷¹;
- **Le risque juridique posé par le principe de neutralité de la TVA.** Si la jurisprudence de la CJUE n'est que peu développée à ce sujet, elle semble s'opposer à l'application de taux différents à des produits présentant des propriétés analogues et répondant aux mêmes besoins auprès du consommateur final (cf. supra). Il n'est toutefois pas certain que le caractère vertueux pour l'environnement d'un bien ou service constitue, aux yeux du consommateur final, une propriété spécifique justifiant à elle seule l'application d'un taux distinct¹⁷² ;
- **L'effet nul des taux réduits sur les opérations BtoB.** L'empreinte environnementale d'un produit dépend largement de celle de technologies et intrants entrant dans son processus de production, et donc des opérations BtoB aux différentes étapes antérieures du circuit économique. Or, la création de taux réduits sur l'acquisition en BtoB de biens ou services vertueux **n'a aucun effet incitatif sur les entreprises**. En effet, quel que soit le taux de TVA appliqué à cette opération, elle pourra être déduite par le client assujetti. Un taux réduit portant sur un bien destiné à la consommation intermédiaire des entreprises n'a donc aucun impact¹⁷³.

Pour une pleine application de la TVA environnementale, la seule option serait donc de conditionner les taux réduits appliqués en BtoC au caractère vertueux de technologies et intrants utilisés aux étapes antérieures du processus de production. Toutefois, cette option serait d'une grande complexité et d'une forte insécurité juridique pour les entreprises¹⁷⁴.

¹⁷⁰ En théorie, un produit éligible au taux réduit peut être taxé à un taux de 10%. S'il est vertueux, il peut se voir appliquer un bonus l'amenant à un second taux réduit (taux à 5,5%), voire, s'il est dans la liste prévue par la directive, à un taux super-réduit (2,1% ou 0%). A l'inverse, il peut être pénalisé par un malus le ramenant au taux plein de 20%.

¹⁷¹ Sauf à ouvrir la possibilité aux EM d'appliquer un taux réduit à ce qu'ils veulent dès lors que la décision est motivée, sur la base d'éléments objectifs, par un objectif environnemental. Mais même ainsi, il faudrait encadrer par un dispositif d'évaluation périodique de l'impact.

¹⁷² Une prestation de transport en VTC présente-t-elle des propriétés analogues lorsqu'est utilisé un véhicule à énergie fossile ou un véhicule électrique? Une location ou une nuitée hôtelière peut-elle être soumise à un taux de TVA dépendant de la performance énergétique du logement, alors qu'elle répond aux mêmes besoins auprès du consommateur final ?

¹⁷³ Ainsi, il est inutile de prévoir un taux réduit sur **la vente de turbines d'éoliennes** à un producteur d'électricité. Cette TVA est en tout état de cause déductible par le producteur. Seul compte en définitive le taux de TVA pratiqué au stade de la vente d'électricité au consommateur final. De même, des taux réduits portant sur des **batteries électriques** n'ont aucun effet incitatif si la vente du véhicule au consommateur reste soumise au taux plein. Un taux réduit sur **l'achat de véhicules électriques** ne permettra pas de soutenir le verdissement de la flotte des entreprises.

¹⁷⁴ Comment justifier qu'un service proposé à un client final a été produit en utilisant des biens eux-mêmes issus d'une technologie vertueuse?

Etude de cas : application du taux

60 dirigeants d'entreprise ont publié, le 8 octobre 2022, une tribune dans le Journal du Dimanche, plaidant pour l'instauration d'une "TVA verte". Sur les 54 entreprises dont le secteur d'activité a pu être identifié par le rapporteur :

- 15 (27,5%) proposent des produits ou services éligibles au taux réduit (alimentation, fleurs, restauration, traitement des déchets, transports, panneaux solaires, vélos, couches, protections hygiéniques) ; un taux réduit (entre 2,1% et 10%) est déjà appliqué par la France dans tous les cas sauf un seul (vélos). L'effet incitatif d'une composante "verte" de la TVA serait donc limité, d'autant que seuls certains de ces produits seraient éligibles à un taux super-réduit en vertu de l'Annexe III¹⁷⁵
- 24 (44,5%) proposent des produits ou services non éligibles (vêtements, mobilier, articles de mode, cosmétiques, etc.). Dans le cadre européen actuel, aucune TVA verte ne peut être appliquée. Parmi ces entreprises, seules 4 proposent à la vente des produits reconditionnés ou réparés achetés à des particuliers, qui sont concernés par la proposition d'extension du taux réduit (cf. infra) ;
- 8 (15%) sont des distributeurs, grossistes, épicerie bio qui vendent des produits éligibles et non éligibles ;
- 7 (13%) proposent des services BtoB (crédit, transport, logistique, labels, services aux entreprises) : appliquer un taux réduit à leur niveau n'est donc pas pertinent, ce qui ne leur retire pas un intérêt économique à réclamer un taux réduit pour leurs clients.

Ces éléments amènent à considérer que les **accises**¹⁷⁶ constituent un outil bien plus adapté de fiscalité environnementale généralisé à l'ensemble de l'économie. En effet, les contraintes européennes pesant sur ces prélèvements obligatoires dans le cadre du marché intérieur sont plus limitées. Leur caractère déplaçonné permet d'utiliser le levier fiscal avec plus d'amplitude. Enfin, quelle que soit l'étape du circuit de production (BtoB ou BtoC) à laquelle elles sont prélevées, les accises auront pour effet de produire l'incidence fiscale souhaitée sur le consommateur final. Elles permettent donc d'inciter, sans complexité inutile, le consommateur à faire le choix de produits ayant eu recours à des intrants et des technologies vertueuses pour l'environnement.

Proposition n°7 (FR) : Privilégier les accises comme outil principal de fiscalité incitative en matière d'impôts indirects.

Quel traitement des produits de seconde main? Les accises environnementales appliquées en amont du circuit économique ne constituent pas un outil adapté pour inciter en aval, et après une première consommation, au réemploi, à la réutilisation ou au recyclage des biens. Dans ce contexte, la TVA peut constituer un outil pertinent d'incitation à ces usages.

Quelques définitions

L'article L. 541-1-1 du code de l'environnement distingue les opérations de réemploi, de réutilisation et de recyclage :

- **Le réemploi** est une opération par laquelle un bien déjà utilisé, mais qui n'a pas le statut de déchet, fait l'objet d'un second usage, identique à celui pour lequel il avait été initialement conçu.
- **La réutilisation** permet le second usage d'un bien déjà au stade du déchet : la destination initiale du bien peut être détournée ou modifiée.

¹⁷⁵ Il s'agit des produits alimentaires (où un taux super-réduit est déjà appliqué), les protections hygiéniques et les services de transport. Cette liste pourrait toutefois être élargie en prenant en compte les taux super-réduits pratiqués ailleurs dans l'UE sous forme de clauses de gel et que la France aura la faculté de reprendre.

¹⁷⁶ La principale étant les accises sur l'énergie (ex-TICPE)

- **Le recyclage** est une opération de valorisation d'un déchet. Celui-ci est traité comme simple matière première et est retraité en substances, matières ou produits. Celles-ci sont utilisées, soit aux fins de leur fonction initiale, soit à d'autres fins.

Toutefois, la directive TVA n'offre aux Etats que des marges de manœuvre limitées pour appliquer un taux réduit à ces opérations. En effet, les Etats peuvent :

- concevoir un taux réduit visant les biens issus du recyclage ou du réemploi, mais ne peuvent l'appliquer qu'aux seules catégories de biens énumérées à l'Annexe III de la directive. Or, cette liste est très restrictive et son élargissement par la directive du 5 avril 2022 est resté limité¹⁷⁷.
- depuis la directive du 5 avril 2022, appliquer un taux réduit aux services de réparation d'appareils ménagers, chaussures et articles en cuir, vêtements et linge de maison. Toutefois, ce taux n'a d'incidence que pour des services directement rendus à des particuliers (BtoC). Une entreprise dans le secteur de l'économie circulaire ayant recours à ces prestations en BtoB, pour fournir à la vente des biens réparés ou réutilisés, n'en tire aucun avantage économique.
- appliquer un régime de TVA sur marge aux biens d'occasion (articles 311 et suivants de la directive). Toutefois, ce régime ne vise qu'à compenser les rémanences de TVA amont qui pénalisent le secteur à l'occasion de l'acquisition des biens auprès de particuliers. Le régime de la TVA sur marge n'exclut pas l'application d'un taux réduit pour les biens d'occasion¹⁷⁸ : toutefois, celui-ci reste limité aux catégories de biens et services visées par l'Annexe III de la directive.

Une extension de l'Annexe III serait nécessaire. Celle-ci permettrait de faire de la TVA un outil d'encouragement plus efficace pour l'économie circulaire. A ce titre, deux options sont possibles :

- **Option 1 : inclure dans l'Annexe III les biens issus du réemploi, de la réutilisation ou du recyclage**, selon la définition qu'en donnent les Etats membres dans le cadre de leur politique environnementale.

Cette première option donnerait une autonomie importante aux Etats membres dans la définition de biens éligibles au taux réduit. Il leur appartiendrait également de définir le seuil de composants réutilisés ou recyclés au delà duquel un bien peut être éligible au taux réduit¹⁷⁹. Il ne serait pas nécessaire que le bien ait fait, en amont du circuit économique, l'objet d'une première opération BtoC¹⁸⁰.

Cette option fait toutefois peser sur les Etats la charge d'instituer des systèmes de traçabilité permettant de s'assurer que le bien commercialisé au taux réduit a fait l'objet d'un réemploi; et s'il a fait l'objet d'une réutilisation ou d'un recyclage, que celles-ci l'ont été dans une proportion suffisante. En l'absence de capacités effectives de contrôle, les risques de fraude peuvent être significatifs.

- **Option 2 : inclure dans l'Annexe III les biens d'occasion éligibles au régime de TVA sur marge**, c'est-à-dire la revente de biens meubles corporels susceptibles de réemploi, en l'état ou après réparation¹⁸¹, acquis auprès de non-assujettis¹⁸².

¹⁷⁷ Les seules catégories pertinentes énumérées à l'Annexe III sont les suivantes : équipements médicaux ou à destination des handicapés (4°), livres (6°), vêtements et chaussures pour enfants (24°), bicyclettes (25°)

¹⁷⁸ Alors que l'article 98 bis de la directive interdit le cumul du régime de la TVA sur marge avec un taux réduit pour les objets d'art, de collection et d'antiquité.

¹⁷⁹ Ce seuil pourrait être défini en fonction de la valeur totale du bien, ou des composants non recyclés.

¹⁸⁰ Il pourrait s'agir du recyclage ou du réemploi d'un bien utilisé dans un processus industriel.

¹⁸¹ Tels que visés à l'article 311 de la directive

¹⁸² C'est-à-dire dans le cas visé au a) de l'article 314 de la directive.

Cette option présenterait l'intérêt de s'appuyer sur une notion déjà employée dans la directive et connue des administrations fiscales. Elle ne ferait donc pas peser sur les Etats membres la responsabilité de créer *ex nihilo* un dispositif.

En comparaison de l'option 1, cette option est plus restrictive. Elle exclut en effet les cas de réutilisation ou de recyclage (considérés comme trop complexes à mettre en œuvre ou à contrôler) et concentre le bénéfice du taux réduit sur le réemploi. Celui-ci est par ailleurs limité aux biens ayant fait l'objet d'une première transaction BtoC en amont de la chaîne économique, pouvant être justifiée par le vendeur.

Proposition n°8 (UE) : Porter au niveau européen une proposition de modification de l'Annexe III de la directive permettant aux Etats d'appliquer un taux réduit, soit à l'ensemble des biens qu'ils définissent dans le cadre de leur politique de soutien à l'économie circulaire (option 1), soit aux seuls biens d'occasion acquis auprès de non-assujettis (option 2).

4. La territorialité de la TVA continue d'être à l'origine d'évolutions majeures du cadre juridique de cet impôt, tant sur les biens que sur les services.

La réalisation d'une opération transfrontalière nécessite de déterminer sa **territorialité** : celle-ci permet de connaître quelles règles fiscales nationales sont applicables et auprès de quel Etat le(s) assujettis sont redevables de la TVA et peuvent exercer leur droit à déduction.

Des règles complexes. La territorialité des livraisons de biens et des prestations de services suit des règles distinctes pour les biens et les services.

Pour une prestation de service (section 4.1), la territorialité est généralement fondée sur le **siège** ou l'**établissement stable**¹⁸³, selon les cas celui du client ou du prestataire. Ainsi, depuis deux directives de 2002 et 2008, les prestations fournies en BtoB sont taxées au lieu d'établissement du client assujetti, selon le principe de destination. Les prestations de service en BtoC sont quant à elles taxées au lieu d'établissement du prestataire, selon le principe d'origine, sauf pour certaines catégories de services, notamment électroniques, taxés au **lieu de résidence habituel** du consommateur final. Enfin, certains services matériellement localisables (ex. transport, restauration) sont taxés au lieu de réalisation de la prestation.

Pour une livraison de biens, la territorialité est fondée sur le lieu de situation physique du bien vendu. Le lieu d'établissement de l'acheteur ou du vendeur n'a aucune incidence¹⁸⁴. En revanche, la traversée d'une frontière par un bien donne lieu à plusieurs opérations spécifiques.

- **Opérations réalisées entre un Etat de l'UE et un Etat tiers (section 4.2)**. Une **importation** (d'un Etat tiers), entraîne le paiement, par l'importateur, d'une TVA à l'importation¹⁸⁵, souvent directement auprès des services douaniers¹⁸⁶. A l'inverse, une **exportation** (vers un Etat tiers) permet d'obtenir le remboursement de la TVA supportée en amont.
- **Opérations réalisées entre pays de l'UE (section 4.3)**. Jusqu'à la directive de 1991, les Etats membres traitaient les opérations réalisées au sein de la Communauté comme celles réalisées avec des pays tiers. Désormais, la traversée d'une frontière de l'UE donne lieu à deux opérations symétriques : dans le pays de départ, une **livraison intra-communautaire (LIC)** exonérée et ouvrant droit à déduction; dans le pays d'arrivée, une **acquisition intra-communautaire (AIC)** intégralement taxée à la TVA.

¹⁸³ Pour simplifier la rédaction, cette notion sera qualifiée de "lieu d'établissement" dans la suite de ce rapport. Une analyse plus détaillée est présentée *infra* (Encadré : Incertitudes sur les établissements stables).

¹⁸⁴ La cession d'un bien localisé en France par une société établie en Allemagne à une société établie en Italie sera taxable en France.

¹⁸⁵ Sauf dans le cas du régime dérogatoire de vente à distance de biens importés créé par une directive de 2016 (IOSS), cf. *infra*.

¹⁸⁶ Mais pas exclusivement : ainsi en France depuis 2022, lorsque l'importateur est un assujetti, la TVA à l'importation est auto-liquidée par ce dernier qui la déclare et la reverse au Trésor mensuellement.

Obligations fiscales des sociétés non-établies

Pour une entreprise étrangère ne disposant d'aucun établissement stable en France, ses obligations fiscales dépendent de l'activité qu'elle y réalise. Quatre cas de figure peuvent se présenter :

- **Opération non taxée en France :** Une entreprise non établie réalisant un service BtoC électronique n'est redevable d'aucune TVA en France mais le sera, le cas échéant dans le pays dans lequel elle est établie.
- **Opération taxée en France mais TVA due par le client :** lorsqu'une entreprise non établie réalise une prestation de service pour un assujetti en France (BtoB), la TVA correspondante est due en France mais sera auto-liquidée par le client. L'entreprise étrangère n'a aucune obligation fiscale.
- **Opération taxée en France et TVA payable sur un guichet unique :** l'entreprise aura recours au guichet unique électronique **OSS UE ou OSS non UE** pour payer la TVA française si elle réalise un service BtoC électronique pour un client français ; au guichet **IOSS** pour certaines ventes à distance de biens importés à un consommateur final français ; au guichet **OSS UE** pour les ventes à distance intracommunautaires à un consommateur final français. Le recours au guichet unique est optionnel et constitue une alternative à l'immatriculation (cf. infra)
- **Opération taxée en France et nécessitant une immatriculation :** l'entreprise non établie est tenue de s'immatriculer et de réaliser des déclarations de TVA régulières en France lorsqu'elle exécute une prestation ponctuelle de services territorialement localisables (BtoB ou BtoC) ou une vente d'un bien localisé en France. Elle doit également s'immatriculer lorsqu'elle réalise une importation ou une livraison intracommunautaire mais a, pour certaines ventes à distance BtoC, la possibilité d'avoir recours au régime de l'OSS ou de l'IOSS.

Une entreprise non établie dans l'UE ou dans un pays ayant conclu un accord de coopération fiscale mais redevable de la TVA en France et soumise à immatriculation dans ce pays¹⁸⁷ doit le faire par l'intermédiaire d'un **représentant fiscal** (cf. infra).

La complexité des régimes de territorialité de la TVA est renforcée par les divergences d'interprétation entre Etats membres et l'absence d'instance ou de procédure contraignante en la matière¹⁸⁸. La Commission s'est également engagée, dans sa communication au Parlement et au Conseil en juillet 2020, à étudier toutes les options possibles et, si nécessaire, à présenter une proposition législative courant 2022/2023 concernant la mise en place d'un mécanisme de prévention et de règlement des différends en matière de TVA¹⁸⁹. À ce jour, aucune proposition n'a été formulée et les contours d'un tel instrument restent inconnus.

4.1. Le cadre juridique de la territorialité des prestations de service est susceptible de connaître quelques ajustements

4.1.1. Un cadre général marqué par deux directives de 2002 et 2008, au fonctionnement satisfaisant malgré quelques interrogations

Cadre général. Pour les prestations de service, la directive TVA pose plusieurs règles générales reposant sur une distinction fondamentale entre prestations de service entre assujettis et prestations de service réalisées pour un consommateur final.

- **En BtoB**, la TVA est normalement due par le **preneur** dans l'Etat où il est établi, avec autoliquidation par celui-ci (articles 44 et 196 de la directive TVA) dès lors que le prestataire n'est pas établi localement. Il s'agit donc d'une application du principe de destination.

¹⁸⁷ Cela recouvre les cas suivants : services territorialement localisables en France, ventes de biens internes, importations et livraisons intracommunautaires lorsqu'elle est responsable du transport.

¹⁸⁸ Le Comité de la TVA est une instance d'échange qui élabore des orientations qui ne sont pas toujours adoptées à l'unanimité, ce qui fait que tous les États membres ne s'y rallient pas nécessairement.

¹⁸⁹ Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil « un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance », COM (2020) 312 final. p.17

- **En BtoC** en revanche, la TVA est due par le **prestataire** dans l'Etat où il est établi (article 45 de la directive TVA). On retrouve donc dans cette règle un reliquat du principe d'origine. Toutefois, une réforme d'ampleur de la territorialité de services au cours des années 2000¹⁹⁰ a introduit le principe de destination pour un ensemble de services exposés à la concurrence fiscale entre Etats induite par le principe de destination : il s'agit des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, et les services électroniques. C'est le prestataire qui est redevable de la TVA dans l'Etat de résidence du consommateur¹⁹¹ : il déclare et règle la TVA sur un guichet unique électronique (OSS-UE ou OSS-non UE selon son lieu d'établissement).

Ces règles sont, dans leur principe, similaires pour les opérations intracommunautaires et vis-à-vis des pays tiers¹⁹².

Territorialité des crypto-actifs

Malgré l'exonération des opérations sur les **cryptomonnaies** posée par la décision CJUE 2du 2 octobre 2015, *Skatteverket c/ Hedqvist*, C-264/14, la territorialité de ces opérations n'est pas sans incidence en matière de TVA. En effet, en vertu du c) de l'article 169 de la directive, un opérateur peut déduire la TVA sur ses opérations financières exonérées au titre de l'article 135 de la directive lorsque le preneur est établi en dehors de l'UE. Il incombe donc à l'opérateur de calculer respectivement la marge réalisée dans les transactions avec des preneurs intra-UE, puis avec des preneurs issus d'Etats tiers afin de déterminer son prorata de déduction.

Le sujet de la territorialité est surtout prégnant pour les opérations sur les **jetons numériques**, (*tokens*) qualifiables en général de **services électroniques**, lorsque le jeton ne donne pas accès aux parts sociales d'une personne morale, ni à un bien ou un ensemble de biens dont le preneur disposerait comme un propriétaire¹⁹³. C'est en particulier le cas des **jetons non-fongibles** (NFT) accordant un droit moral sur un objet particulier. Lorsque l'émission ou le transfert d'un jeton s'assimile à une prestation de service électronique, celui-ci est **taxable dans l'Etat du preneur**.

Or, pour les cryptomonnaies comme pour les jetons numériques, l'anonymat des transactions sur les plateformes d'échange implique que le lieu d'établissement du preneur est inconnu. Pour les cryptomonnaies, cette absence d'information a pour seule conséquence de faire disparaître le droit à déduction des opérateurs. En revanche, pour les *tokens* et notamment les jetons non-fongibles, elle perturbe la collecte de la TVA en l'absence de toute information sur la territorialité du preneur : en pratique, la TVA sur ces opérations n'est donc en général pas collectée.

Cas spécifique des prestations de service matériellement localisables. Certains services dont l'exécution matérielle a lieu à un endroit donné aisément déterminable suivent une règle de territorialité particulière et sont taxés dans l'Etat dans lequel ils sont fournis. Il s'agit, pour l'essentiel, du droit d'accès à des manifestations culturelles, sportives ou de divertissement, des services de restauration, ainsi que des prestations de transport de personnes.

¹⁹⁰ Directive du 7 mai 2002 pour les prestations réalisées avec des Etats tiers et paquet TVA de février 2008 pour les prestations intra-UE.

¹⁹¹ Par exception à ce principe, une mesure de simplification pour les TPE permet aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et aux services électroniques de rester taxés au lieu d'établissement du prestataire s'ils sont en-dessous d'un certain seuil, sauf option contraire de sa part. Depuis la transposition de la directive du 5 décembre 2017 sur le commerce électronique par la France, ce seuil est harmonisé avec celui applicable pour les biens : la valeur totale des biens et prestations de service intracommunautaires fournis ne doit pas dépasser 10 000 €.

¹⁹² Deux principales différences sont à noter : (i) pour favoriser les exportations de services vis-à-vis des Etats tiers, la directive fixe une liste beaucoup plus large de services BtoC considérés comme non taxables dans l'UE lorsqu'ils sont fournis à des consommateurs non européens (alors qu'ils auraient été normalement taxés dans l'UE, au lieu d'établissement du prestataire) (ii) la directive accorde des marges de manœuvre très larges aux Etats pour adapter les règles de territorialité des services vis-à-vis des Etats tiers : il s'agit d'ajuster les règles aux conventions fiscales conclues par ces Etats.

¹⁹³ Comme l'administration le prévoit dans un rescrit consacré au régime des *tokens* (BOI-RES-TVA-000054)

Le sujet des **événements en ligne** (streaming, diffusion directe) pose des difficultés récurrentes, puisqu'il s'agit en principe du lieu de leur localisation physique. La CJUE a par exemple été confrontée à ce sujet dans son arrêt du 8 mai 2017, *LW Geelen*, C-568/17, portant sur des "shows" érotiques réalisés par des actrices aux Philippines mais travaillant pour une personne établie aux Pays-Bas - laquelle proposait l'accès à ces sessions à des clients établis dans ce pays.

Avec l'épidémie de Covid-19 et la dématérialisation d'événements (ex. conférences, congrès) jusqu'ici organisés "en présentiel", l'incertitude sur le lieu de taxation de ces événements s'est amplifiée. Or, la directive du 5 avril 2022 a ouvert la possibilité de taux réduits pour ces événements, entraînant de potentielles distorsions de concurrence. Cette même directive a donc également modifié la directive TVA pour introduire à compter de 2025 un principe de destination générale pour ces services, comme pour les services électroniques. Quel que soit le lieu de réalisation de l'événement, la prestation sera donc taxée au lieu de résidence du consommateur et devra, le cas échéant, être déclarée sur un guichet unique OSS ou MOSS.

Le traitement des **prestations de formation** soulève des incertitudes et divergences entre Etats membres. Il n'existe en effet pas de critères harmonisés permettant de distinguer les formations taxables au lieu de réalisation en tant que manifestations éducatives et scientifiques (conférences, séminaires) et les formations relevant du cadre général de la territorialité des prestations de service taxables, en BtoB, au lieu d'établissement du preneur, ou, en BtoC, à celui du prestataire¹⁹⁴.

Bilan du cadre général de la territorialité des services - BtoC. Les personnes auditionnées par le rapporteur s'accordent pour dresser un bilan positif du système issu du paquet TVA de février 2008. Toutefois, deux points d'attention sont à signaler.

- **L'existence d'un reliquat du principe d'origine en BtoC** : les services rendus à des non-assujettis (particuliers mais aussi, par exemple, administrations publiques) restent en principe taxables au pays d'établissement du prestataire¹⁹⁵. Or, la digitalisation de l'économie et le développement de nouvelles formes de travail (nomadisme, télétravail) facilitent la réalisation de services BtoC à distance taxables au pays d'origine¹⁹⁶. Tel est par exemple le cas de services juridiques proposés à des particuliers ou à des administrations, de services financiers non exonérés réalisés pour des investisseurs privés ou des fonds non assujettis, ou encore de cours particuliers non exonérés¹⁹⁷. Dans ces cas précis, le risque de concurrence fiscale entre Etats n'a pas disparu.
- **Pour les services électroniques, la difficulté de contrôler les opérateurs non-établis** : en l'absence de coopération fiscale internationale, l'obligation d'inscription sur le guichet unique MOSS peut rester purement théorique. Lorsqu'elle a lieu, le prestataire n'est pas tenu de disposer d'un représentant fiscal¹⁹⁸. En conséquence, des opérateurs non-établis proposant des services, notamment électroniques, peuvent aisément échapper aux obligations de déclaration

¹⁹⁴ Les autorités fiscales françaises estiment qu'une formation délivrée à plusieurs assujettis, qui n'excède pas 7 jours ouvrés consécutifs, constitue une manifestation relevant de l'article 53 de la directive TVA, tandis que le Danemark retient une durée de 10 jours. Une formation d'une durée de 8 jours fait donc l'objet d'une double imposition si elle est réalisée au Danemark pour un assujetti français et d'une non-imposition si elle est réalisée en France pour un assujetti danois.

¹⁹⁵ Hormis les exceptions visées plus haut que constituent (i) les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, et les services électroniques taxés au lieu de résidence du client (ii) les services localisables taxés au lieu de réalisation de la prestation.

¹⁹⁶ La définition des "services électroniques" taxables au pays du client en vertu de l'article 58 de la directive TVA est restrictive : toute prestation de service dans laquelle prestataire et client communiquent par voie électronique n'est pas un service électronique.

¹⁹⁷ C'est-à-dire ne relevant ni de l'éducation de l'enfance, ni de la formation professionnelle (ex. *lifestyle coaching*).

¹⁹⁸ Article 204 de la directive.

et de collecte de la TVA pesant sur eux au titre du MOSS et ne pas payer la TVA dont elles sont redevables. La directive du 18 février 2020, dont la transposition a été assurée par la loi de finances pour 2023¹⁹⁹, permettra de porter à la connaissance de l'administration fiscale l'existence de telles prestations, à travers un *reporting* des paiements réalisés par les consommateurs français à des assujettis non établis. Il pourrait être pertinent de doubler l'information dont l'administration disposera ainsi, par des règles permettant d'assurer un meilleur recouvrement de l'impôt, telle qu'une obligation de désigner un représentant fiscal pour ces opérateurs.

Proposition n°9 (UE) : Sur la base d'une analyse plus approfondie des distorsions de concurrence introduites par les règles BtoC existantes, envisager :

- une extension du principe de destination à certains services BtoC aisément délocalisables,
- un renforcement des obligations de représentation fiscale pesant sur les prestataires de services électroniques

Bilan du cadre général de la territorialité des services - BtoB. Pour les impôts directs (ex. IS), le transfert d'une partie des profits d'une société vers des Etats à fiscalité favorable conduit à une érosion de la base taxable et des recettes fiscales des Etats. En revanche, en matière de TVA, cet enjeu économique n'est transposable qu'aux prestations de service BtoC résiduelles taxables au lieu d'établissement du prestataire. La territorialité d'une opération de services en BtoB n'a, en principe, pas d'incidence sur les recettes fiscales des Etats. En effet, dans le cas général, la TVA collectée sur une telle opération peut être intégralement déduite²⁰⁰.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, la territorialité d'une opération BtoB est fondée sur le **siège ou l'établissement stable du preneur**. Toutefois, il reste nécessaire de déterminer l'établissement stable du prestataire pour connaître le redevable de la taxe. Ainsi, si le prestataire se trouve disposer d'un établissement stable dans le même Etat que le preneur, il sera redevable de la TVA²⁰¹ - alors que dans le cas inverse, la taxe est auto-liquidée par le preneur²⁰².

Or, l'identification du redevable de la TVA est déterminante en cas de redressement et de contentieux²⁰³ et peut donner lieu à l'application de pénalités et d'intérêts de retard. Cela explique la publication récente de travaux appelant à une clarification de la définition TVA de l'établissement stable²⁰⁴.

¹⁹⁹ Article 87 de la loi de finances pour 2023 créant un nouvel article 286 *sexies* du CGI.

²⁰⁰ Hormis dans les cas où le droit à déduction est limité : par exemple lorsque la prestation de service en BtoB concourt à la réalisation d'opérations hors champ ou exonérées.

²⁰¹ Sous réserve que le service soit réalisé par cet établissement stable (cf. article 192 *bis* de la directive)

²⁰² Moins que la territorialité de l'opération, c'est le redevable de la TVA (l'établissement stable du prestataire ou celui du preneur) qui était l'enjeu des affaires *Conversant, Dong Yang, ou Berlin Chemie* (cf. infra).

²⁰³ Ainsi, en France le paiement par une personne qui se croyait à tort redevable ne permet pas au redevable légal de se soustraire à son obligation en invoquant une double imposition (CE 4 avril 2018, *Sté P et O Ferrymasters-Ltd*, n° 399884)

²⁰⁴ *VAT Expert Group opinion on Fixed Establishments*, VEG Paper n° 108, 2 juin 2022

Incertitudes sur les établissements stables

Si les notions présentes aux articles 44 et 45 de la directive TVA ont été précisées par le règlement d'exécution n° 282/2011, plusieurs incertitudes demeurent.

La première incertitude tient au rôle respectif que jouent le **siège** et l'**établissement stable** du preneur. La CJUE continue d'invoquer le principe issu de sa décision *Berkholz* (CJCE, 4 juillet 1985, C-168/84) selon lequel la territorialité est fondée sur l'Etat siège comme lieu de rattachement prioritaire, l'établissement stable ne devant être pris en compte que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre.

Toutefois, comme le relève Laurent Cytermann dans ses conclusions sur CE 11 décembre 2020, *Ministre c/ Société Conversant International Ltd*, on ne sait pas si, lorsque la prestation de services est fournie depuis un établissement stable, le rattachement à cet établissement est toujours la solution la plus rationnelle et le critère du siège doit être écarté.

La seconde tient à la définition même d'un **établissement stable** : comme la CJUE a eu l'occasion de le rappeler, la notion d'établissement stable au sens de la TVA est différente de celle que manient les conventions fiscales en matière d'impôts directs²⁰⁵ (CJUE 23 mars 2006, *FCE Bank plc*, C-210/04). Les commentaires OCDE appellent également à distinguer ces notions²⁰⁶.

Depuis 2020, plusieurs décisions de la CJUE ont apporté des clarifications utiles sur la notion d'établissement stable au sens de la TVA²⁰⁷. Celle-ci est caractérisée par (i) un degré suffisant de permanence et (ii) des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services. En revanche, contrairement à l'IS, le critère de l'autonomie de l'établissement joue un rôle moindre²⁰⁸.

4.1.2. Des régimes sectoriels marqués par des difficultés profondes qui devront faire l'objet de réformes dans les années à venir

Difficulté pour les agences de voyage. En vertu des articles 306 à 310 de la directive TVA, les agences de voyage bénéficient d'un régime dérogatoire de taxation sur la marge bénéficiaire pour leur activité d'entremise. Celui-ci vise à alléger les agences proposant des voyages internationaux de l'obligation de s'identifier et de collecter la TVA dans chaque Etat.

Ce régime a été fragilisé par le développement de l'activité BtoB des agences de voyage (congrès, tourisme d'affaires) : le régime de la marge, applicable de plein droit, ne permet pas au preneur de déduire la TVA sur la totalité du prix. Des distorsions de concurrence peuvent donc apparaître avec des sociétés événementielles non déclarées comme agences de voyage et proposant un régime BtoB plus avantageux.

²⁰⁵ Là où le français utilise le terme unique d'"établissement stable", les textes en langue anglaise distinguent "*permanent establishment*" (conventions en matière d'impôts directs) et "*fixed establishment*" (TVA)

²⁰⁶ « *Le traitement en vertu de la TVA n'est pas en lui-même pertinent aux fins de l'interprétation et de l'application de la définition d'établissement stable dans la Convention* » (commentaires sur l'article 5, §5).

²⁰⁷ CJUE 7 mai 2020, *Dong Yang electronics*, C-547/18; CJUE 3 juin 2021, *Titanium Ltd* C-931/19; CJUE 7 avril 2022, *Berlin Chemie A. Menarini SRL*, C-333/20.

²⁰⁸ La définition de l'ES "preneur" figurant à l'article 11 §1 du Règlement implique une certaine autonomie **en tant que consommateur** : l'établissement stable doit recevoir et utiliser les services pour ses besoins propres. En revanche, la notion d'autonomie en matière d'IS relève de l'**activité exploitée par l'entreprise** (mobilisant des notions telles que l'exploitation d'un établissement, la réalisation d'opérations par l'intermédiaire d'un représentant dépendant, ou d'un cycle commercial complet).

La principale difficulté de ce régime réside toutefois dans la règle de territorialité au lieu d'établissement du prestataire²⁰⁹. Cette distorsion de concurrence est d'autant plus importante avec la digitalisation : une agence établie hors UE peut proposer des voyages dans l'Union sans pour autant y disposer d'un établissement stable. Elle échappe donc à toute taxation à la TVA lorsque son Etat d'établissement lui accorde un régime favorable. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2021, le Royaume-Uni accorde aux agences de voyage constituées et enregistrées à la TVA sur son territoire un taux dérogatoire²¹⁰ à 0% sur leur marge pour les prestations effectuées dans l'Union Européenne.

La réponse la plus aisée à cette difficulté est la **taxation au lieu d'établissement du client**, associée au maintien du régime de la marge. Comme les autres régimes de taxation BtoC au lieu du preneur (services électroniques), la déclaration et la collecte de la TVA par les agences non résidentes pourraient s'effectuer sur un guichet électronique MOSS.

Cette proposition présente toutefois des difficultés. D'une part, elle entraîne la non-taxation dans l'UE de l'ensemble des voyages proposés aux clients non-européens (américains ou asiatiques) qui constituent une part substantielle de l'activité du secteur. D'autre part, l'absence d'obligation de représentation fiscale pour les agences de voyage non établies rend théorique la possibilité de leur appliquer des contrôles et des redressements. Elle constitue toutefois une **mesure conservatoire sérieuse**, dans l'attente d'une évaluation plus approfondie des autres options que pourrait retenir le législateur européen.

La Commission envisage une réforme de ce régime à l'horizon 2024 dans le cadre d'un paquet sur l'économie du tourisme. Toutefois, certains Etats (Allemagne et Croatie) n'ont pas attendu pour instaurer une taxation au lieu d'établissement des clients pour les opérateurs non-communautaires. Ces décisions unilatérales reposent sur un raisonnement selon lequel la directive n'aurait pas entendu régler le régime TVA des opérateurs établis hors UE.

Proposition n° 10 (FR, UE) : Soutenir la mise en place d'une taxation des agences de voyage au lieu d'établissement des clients au niveau de l'UE. Envisager d'introduire cette mesure de façon anticipée en France en cas de blocage des négociations menées au niveau européen.

Prestations de transport de voyageurs. En principe, l'article 48 de la directive TVA pose une règle de territorialité simple : "*Le lieu des prestations de transport de passagers est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues*". Elle implique qu'un Etat doit taxer un trajet international, par exemple en train ou en avion, au prorata de la distance parcourue sur son territoire.

Toutefois, en l'absence de coordination des politiques fiscales entre Etats, ce régime est inapplicable d'un point de vue pratique, notamment pour le transport maritime et aérien²¹¹. Les Etats membres ont donc été hésitants à appliquer la règle issue de la directive et pratiquent donc des exonérations diverses sur la base de clauses de gel des dispositions applicables au 1^{er} janvier 1978, telles que permises par les articles 370 et 372 de la directive. Ainsi la France exonère-t-elle sur la base de clauses de gel :

- **pour le transport aérien**, les trajets effectués au-dessus du territoire national dès lors que le point de départ ou le point d'arrivée sont situés à l'étranger ou dans les collectivités d'Outre-mer. Seuls les trajets purement intérieurs (France-France) sont donc taxés : et la doctrine

²⁰⁹ La prestation de services unique d'un agent de voyages est taxable dans l'Etat où il dispose du siège de son activité économique ou d'un établissement stable.

²¹⁰ En revanche, les prestations effectuées au RU sont assujetties au taux standard de TVA (20%)

²¹¹ Notamment du fait des problématiques du transit ou du survol sans escale; se pose également la question du traitement des voyages pour leur segment situé hors des eaux territoriales des Etats.

administrative crée encore une tolérance pour les trajets intérieurs suivis d'un transit et d'un trajet international, même assuré par une compagnie différente : ces trajets sont également exonérés.

- **pour le transport maritime**, les trajets à destination ou en provenance de l'étranger ou des collectivités d'Outre-mer. Cette exonération ne concerne toutefois pas le transport international fluvial ou lacustre²¹²;
- **pour le transport ferroviaire**, les trajets comprenant 35 parcours différents entre grandes villes²¹³. Cette liste, issue d'une clause de gel, ne peut pas être modifiée ;
- **pour le transport routier**, sont seuls exonérés les transports de voyageurs de nationalité étrangère ou de voyageurs français qui résident en permanence à l'étranger, en provenance et à destination de l'étranger (transit)²¹⁴. Ces voyageurs doivent circuler en groupes d'au moins dix personnes.

Par ailleurs, certains Etats, parmi lesquels la France, refusent aux entreprises le droit à déduction de dépenses BtoB de transport de personnes (ex. voyages d'affaires) sur la base de clauses de gel²¹⁵. Une entreprise immatriculée en Allemagne et y réalisant des opérations économiques pourra déduire la TVA grevant un trajet situé en Allemagne ou en France²¹⁶ s'il a concouru à ces opérations. En revanche, aucune TVA ne pourra être déduite si le trajet (ni en Allemagne ni en France) concourt à des opérations taxées en France.

L'harmonisation et la simplification du régime applicable au transport international sont un préalable à toute réflexion sur la cohérence du régime des taux réduits dans le transport. Deux solutions semblent envisagées à ce stade par la Commission ²¹⁷ :

- **la taxation au lieu de départ ou de destination**²¹⁸ : cette option présente l'intérêt de la plus grande simplicité. Elle peut toutefois créer des distorsions de concurrence dans le transport routier et surtout aérien, à savoir : (i) en intra-UE, une concurrence entre Etats fondée sur les taux réduits (ii) surtout, une concurrence forte des Etats tiers ayant maintenu une exonération (ex. départs aériens de Bâle ou de Londres pour échapper à toute TVA)
- **un régime fondé sur les distances parcourues dans chaque Etat**, associé à des simplifications de calcul et de collecte de la taxe : ainsi, la faculté de déclarer et de payer la taxe sur un guichet unique permettrait de simplifier les formalités pour les assujettis.

Dans la seconde option, certaines difficultés pratiques devraient toutefois être résolues. Ainsi, dans le transport aérien, les trajets effectivement parcourus peuvent varier en fonction de facteurs météorologiques et de l'encombrement du ciel. Il est possible de mesurer objectivement *ex post* les distances effectivement parcourues en survol de chaque pays²¹⁹. Toutefois, cette mesure serait de peu d'utilité pour le calcul de la TVA qui doit être déterminé avant le trajet, afin d'être collectée au moment de la vente de billets. Dès lors, cette solution ne serait envisageable que si elle fonde le calcul de la taxe sur des **trajets fixes et des distances forfaitaires**, établis par exemple sur une base semestrielle ou annuelle.

²¹² Par exemple, les transports de personnes sur le lac Léman, le Rhin, le grand canal d'Alsace ou la Moselle canalisée

²¹³ Liste de 35 parcours comprenant, à côté de divers trajets comme Paris-Bruxelles ou Nice-Gênes, des connexions ferroviaires telles que Lourdes-Dublin et Lourdes-Cork.

²¹⁴ Il est à noter que l'interruption du transport routier ne fait pas obstacle à l'application de l'article 262, II-10° du CGI. Tel est le cas lorsque les voyageurs s'arrêtent dans une ou plusieurs villes françaises ou lorsque les voyageurs disposent, pendant la durée du transport en France, de journées libres.

²¹⁵ D'une autre nature et fondées, comme on l'a vu, sur l'article 176 de la directive.

²¹⁶ Dans le second cas, en faisant usage de la procédure de demande de remboursement sur guichet unique en ligne prévue par la directive 2008/9/CE (anciennement 8e directive).

²¹⁷ VAT Expert Group Paper n° 62, "VAT rules for passenger transport" (29 March 2017)

²¹⁸ Ces solutions sont équivalentes puisque les voyages internationaux prévoient, en principe, un aller et un retour

²¹⁹ En se fondant, par exemple, sur les données d'Eurocontrol.

Proposition n°11 (FR, UE) : Evaluer les distorsions de concurrence qu'induirait, dans le secteur du transport de passagers, l'adoption d'une règle de taxation fondée sur le lieu de départ ou d'arrivée des voyageurs. Arbitrer, sur la base de cette évaluation, entre un régime de taxation au lieu du départ ou d'arrivée et un régime de taxation qui serait fondé sur une évaluation forfaitaire des distances parcourues.

4.2. Pour les importations de biens (vis-à-vis d'Etats tiers), des adaptations nécessaires à la montée du commerce électronique

Cadre général. L'importation d'un bien correspond à la traversée d'une frontière douanière de l'Union européenne et concerne donc aussi bien les biens issus d'Etats tiers à l'Union que ceux des départements et régions d'Outre-mer. En principe, **la TVA et les droits de douane** sont dus à l'importation d'un bien, même en l'absence de transfert de propriété²²⁰. C'est ce qui explique que la collecte de la TVA à l'importation aux frontières de l'Union soit étroitement alignée sur celle des droits de douane et que son régime juridique soit marqué par l'application de règles issues du code des douanes de l'Union (CDU)²²¹.

La TVA et les droits de douane sont calculés sur la base d'une déclaration en douane, correspondant à un formulaire, le **document administratif unique (DAU)**²²². La déclaration en douane est déposée, soit par l'importateur agissant pour son propre compte²²³, soit par un **représentant en douane enregistré (RDE)** pouvant être l'opérateur postal ou le transporteur express chargés du transport du colis, ou tout autre RDE enregistré²²⁴. Cette notion est à distinguer entièrement du **représentant fiscal** auquel un importateur peut (ou doit) avoir parfois recours (cf. infra)²²⁵.

L'assiette de la TVA à l'importation et des droits de douane est calculée sur la base de la **valeur en douane**²²⁶. Celle-ci correspond au prix du bien ("valeur transactionnelle") auquel sont ajoutés certains frais liés à l'acheminement des biens et dont sont retirés certains frais encourus après l'importation des marchandises. Les envois d'une valeur inférieure à 150 euros bénéficient d'une **franchise de droits de douane**. En revanche, depuis la directive du 5 décembre 2017, la TVA est

²²⁰ Comme on le verra, l'importation peut être précédée d'une **vente à distance** (avant traversée de la frontière) ou d'une **vente interne** entre deux personnes distinctes, qui donne lieu à collecte de TVA, si cette vente est localisée en France. Il est important de considérer qu'il y a bien deux opérations distinctes (importation et vente) suivant leur régime propre en matière de TVA.

²²¹ Règlement [UE] no 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013

²²² Plusieurs modalités simplifiées de déclaration sont disponibles, correspondant aux services de déclaration en ligne suivants : Delta-G (fret traditionnel), Delta - X (fret express et colis postaux) et Delta-H7 (biens inférieurs à 150 euros). Plus globalement, le DAU s'effacera à compter de 2023 pour être remplacé par le service dématérialisé DELTA Import-Export.

²²³ Notamment pour les grandes entreprises disposant de services de dédouanement

²²⁴ Les modalités d'enregistrement et de suivi des RDE sont précisées par une circulaire du 23 mai 2022 du ministre de l'économie, des finances et de la relance.

²²⁵ Malgré l'ambiguïté du terme de "mandat de représentation", il faut bien distinguer le rôle du **représentant en douane (RDE)** et celui du **représentant fiscal** qu'impose l'article 289 A du CGI aux vendeurs réalisant des opérations imposées en France, lorsqu'ils sont établis dans un pays tiers n'ayant pas conclu de convention d'assistance au recouvrement des créances fiscales avec la France (BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10). Ce régime n'est pas limité aux importations de biens, et quand il est utilisé dans ce cadre, le représentant fiscal n'est en général pas le RDE : il s'agit de deux métiers différents.

²²⁶ Les méthodes de détermination de la valeur en douane sont définies aux articles 29 à 36 du règlement (CEE) n° 2913/92 du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire (CDC) et aux articles 141 à 181 bis du règlement (CEE) n° 2454/93 du 2 juillet 1993 fixant certaines dispositions d'application du code des douanes communautaire (DAC).

exigible **dès le premier euro** - sauf dans le cadre des envois de particulier à particulier (CtoC) dépourvus de tout caractère commercial, pour lesquels une franchise de 45 euros est maintenue.

Pour les envois de moins de 150 euros, la déclaration en douane ayant pour seul objet de déterminer la TVA, elle peut être réalisée sur un format électronique simplifié sur le service Delta-H7²²⁷. A l'inverse, pour les envois supérieurs à la franchise douanière, des droits de douane sont appliqués et sont inclus dans l'assiette de la TVA.

Redevable de la TVA à l'importation. En vertu du 3° du 1. du A de l'article 293 du CGI, le redevable de la TVA à l'importation est, en principe²²⁸, le **destinataire réel des biens** indiqué sur la déclaration d'importation²²⁹.

Cette notion ne coïncide pas nécessairement avec celle **d'importateur**, qui est la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est réalisée, et qui est à ce titre redevable des droits de douane. Tel est notamment le cas pour certains régimes douaniers spécifiques²³⁰. Depuis 2016²³¹, les services douaniers permettent donc de déclarer séparément le destinataire des marchandises redevable des droits de douane, c'est-à-dire l'importateur²³² (case 8 du DAU) et le redevable de la TVA à l'importation (case 44 du DAU).

On notera également que, depuis la généralisation de l'autoliquidation à l'importation (cf. infra) au 1^{er} janvier 2022, un nouvel article 293 A *quater* du CGI prévoit que les personnes qui déposent (ou pour le compte desquels est déposée) la déclaration d'importation peuvent opter pour être redevables de la TVA à l'importation, à la condition qu'elles réalisent une activité économique et soient donc assujetties par ailleurs à la TVA. Ces personnes pourront donc auto-liquider la TVA à l'importation sur leur déclaration de chiffre d'affaires (cf. infra).

Pour les acteurs économiques, lorsque l'importation résulte d'une vente transfrontalière, le destinataire réel, redevable de la TVA, est déterminé par les clauses du contrat de vente, sur la base d'une typologie standardisée au niveau international, les **Incoterms**²³³. Un contrat établi sur la base d'un incoterm DAP ("*Delivery at place*") implique que les droits de douane et la TVA sont payées par le destinataire. Un incoterm DDP ("*Delivered Duty Paid*") fait peser sur le vendeur la charge d'acquitter ces droits et taxes. Toutefois, malgré ces arrangements contractuels, ils doivent se plier aux règles fiscales françaises qui peuvent imposer que des personnes différentes soient redevables de la TVA et des droits de douane.

On voit donc que le régime de TVA à l'importation ne reposait pas à l'origine sur une distinction BtoB/BtoC : la redevabilité de la TVA était liée à la qualité de destinataire réel des biens. Toutefois, plusieurs évolutions au niveau européen et français ont fait diverger les régimes BtoB et BtoC.

²²⁷ A condition qu'il ne s'agisse pas de **marchandises soumises à restrictions ou à prohibitions**, ou de **marchandises soumises à accises** (auxquelles il faut ajouter les eaux de toilette et parfums qui restent visés à l'article 24 du règlement européen 1186/2009 réglant les franchises douanières).

²²⁸ Hormis les cas visés au 1° (visant selon nous principalement les biens expédiés depuis les DOM-TOM) et au 2° (livraisons via une plateforme, cf. infra)

²²⁹ L'article 201 de la directive TVA laisse aux Etats membres une entière liberté pour déterminer le redevable de la TVA à l'importation.

²³⁰ Par exemple, dans le cas d'une déclaration en douane de mise en libre pratique en sortie de perfectionnement actif (PA), l'importateur (redevable des droits de douane) est le titulaire du régime de perfectionnement actif, mais le destinataire des marchandises (redevable de la TVA à l'importation) pourrait être une autre personne, notamment s'il y a eu vente des marchandises lors de leur placement sous PA.

²³¹ Note aux opérateurs du 25 octobre 2016 sur le redevable de la TVA à l'importation

²³² Les anciennes déclarations souffraient de l'ambiguïté terminologique du terme de « destinataire » visé en case 8. Elle sera clarifiée à compter de la mise en ligne du service Delta Import-Export (2023). Les données à remplir distingueront bien « l'importateur » (droits de douane) et « le redevable de la TVA à l'importation ».

²³³ Norme internationale pour le négoce dont l'objectif premier est de fixer le transfert des risques en cas de transport, les Incoterms sont établis par la Chambre de commerce internationale (ICC), dont le siège est à Paris au palais d'Iéna. Il y a au total 11 Incoterms exprimés par une abréviation anglophone en trois lettres.

TVA et régimes douaniers

Si la TVA est exigible à l'**importation**, cette notion n'implique pas nécessairement qu'un bien soit taxé dès son entrée en France. En effet, lorsqu'un bien est placé sous l'un des **régimes douaniers communautaires**, l'article 291 du CGI prévoit que l'importation du bien (et donc le paiement de la TVA) est décalée jusqu'à un événement postérieur, la **mise en consommation du bien**.

Les principaux régimes douaniers sont les suivants :

- **Régime de base** : Il s'agit du régime en principe appliqué lorsqu'une personne fait entrer des marchandises dans l'Union européenne en vue de leur commercialisation. Celui-ci est décomposé en deux étapes : le règlement des droits de douane permet la **mise en libre pratique** et la circulation des biens dans l'Union. Le règlement de la TVA n'est imposé qu'à la **mise en consommation**.
- **Régime douanier 42** : ce régime particulier permet d'importer en exonération de TVA des biens qui font ensuite l'objet d'une livraison intracommunautaire (cf. infra). La TVA est auto-liquidée par l'acheteur final, au lieu de consommation effective.
- **Transit communautaire** : Le régime de transit permet à des marchandises originaires de pays tiers d'être acheminés du point d'entrée dans l'Union vers un bureau de douane pour y être dédouanés. Les droits de douane et la TVA ne seront prélevés qu'à la sortie du transit.
- **Régimes économiques** : ces régimes permettent la suspension des droits de douane et de la TVA pour des biens destinés à être stockés (**entrepôt douanier**), transformés et réexportés (**perfectionnement actif**), importés temporairement, comme des œuvres destinées à une exposition ou le véhicule personnel d'un touriste (**admission temporaire**).

4.2.1. Le cadre juridique des importations liées à une vente BtoC a été profondément transformé par la directive du 5 décembre 2017

Comment fonctionnaient les ventes à distance avant la réforme? Dans le cas d'une vente à distance vers un consommateur final en France, le redevable de la TVA ne pouvait être autre que le **destinataire réel des biens** sur la déclaration en douane. Celui-ci était déterminé en fonction des **Incoterms** du contrat de vente.

Le choix contractuel du redevable de la TVA a des conséquences directes : pour une vente DAP ("*Delivery at place*"), le RDE (opérateur postal ou expressiste) inscrit le client comme importateur et comme destinataire réel sur la déclaration d'importation. Dans ce cadre, qui régit l'immense majorité des ventes à distance, c'est donc le consommateur final qui est redevable de la TVA et des droits de douane et non le vendeur. La vente est considérée - fiction juridique - comme intervenant en-dehors du territoire de l'UE, et est suivie d'une importation dans l'UE par le consommateur²³⁴, représenté devant les autorités fiscales par le déclarant en douane.

Dans les cas, plus rares, d'une vente DDP ("*Delivered Duty Paid*"), le vendeur doit, en revanche, demander au RDE de l'inscrire comme redevable de la TVA sur la déclaration d'importation. Depuis 2022, ce choix implique qu'il exerce l'option 293 A *quater* du CGI, et qu'il soit donc un assujetti immatriculé à la TVA en France. Il pourra alors auto-liquider la TVA à l'importation sur sa déclaration de TVA (cf. infra).

²³⁴ Il s'agit donc d'un cas où le redevable de la TVA n'est pas un assujetti (au sens de la distinction BtoC/BtoB) et ne réalise pas de déclaration de chiffre d'affaires.

Réforme e-commerce - guichet unique IOSS. On sait que le développement des ventes à distance de biens issus de pays tiers a rendu nécessaire une transformation du cadre juridique des importations BtoC. Cette réforme a été menée par une directive du 5 décembre 2017²³⁵ transposée en France à compter du 1^{er} juillet 2021. Cette dernière forme, avec un règlement du même jour²³⁶, **le paquet e-commerce**, lequel a introduit plusieurs évolutions.

Tout d'abord, pour mettre fin à une distorsion de concurrence devenue significative dans le secteur, la directive du 5 décembre 2017 a supprimé la franchise existante pour les envois de moins de 22€ : la TVA est désormais due dès le premier euro. En France, cette évolution n'est pas aussi significative que dans d'autres Etats-membres : avant 2021, aucune franchise de TVA n'était en effet appliquée en France pour les biens importés dans le cadre d'une vente par correspondance²³⁷.

En second lieu, le paquet e-commerce a créé, à côté du régime traditionnel et sur option du vendeur, une procédure entièrement distincte de collecte de la TVA. Celle-ci est fondée sur un **guichet unique électronique, le IOSS (Import One-Stop-Shop)**. Le recours à ce guichet unique, cantonné aux opérations BtoC, est également limité à la condition qu'il s'agisse d'un envoi de moins de 150 euros. Ce seuil correspond en effet à celui de la franchise des droits de douane (cf. encadré supra).

En ayant recours à cette seconde procédure, le vendeur déclare l'opération sur le guichet unique et règle la TVA selon les règles du pays du consommateur final. Il indique son numéro IOSS sur le colis et le RDE procède à une nouvelle déclaration H7 permettant le suivi de l'opération, puisqu'aucun droit de douane n'est dû. La TVA relative à la vente ayant été réglée sur le portail IOSS, l'opération est exonérée de TVA à l'importation. Le recours à l'IOSS fait du vendeur hors UE le redevable de la TVA dès la vente. Il lui appartient de s'immatriculer à l'IOSS et, s'il n'est pas établi dans l'UE, d'avoir recours à un intermédiaire IOSS (cf. encadré infra).

Réforme e-commerce - redevabilité des plateformes - La directive du 5 décembre 2017 a également introduit un mécanisme inédit de redevabilité des plateformes facilitant la vente de biens en ligne (*marketplaces*)²³⁸. La plateforme, et non le vendeur, sera réputée effectuer elle-même la livraison au regard de la TVA pour les ventes à distance de biens de moins de 150 euros qui seront importés physiquement depuis un pays tiers vers l'Union européenne : on parle d'un modèle de fournisseur présumé ("*deemed supplier*"). Le destinataire effectif déclaré en douane reste le consommateur final, mais la plateforme doit être mentionnée dans un champ spécifique de la déclaration en douane (case 44).

En-dehors de cette substitution de la plateforme au vendeur, les règles de droit commun posées par la directive du 5 décembre 2017 s'appliquent de façon identique. Si la plateforme opte pour l'IOSS, elle paye la TVA française relative à la vente qu'elle est réputée avoir réalisée, via le guichet unique, et l'importation est par la suite exonérée en douane. Si la plateforme n'opte pas pour l'IOSS, elle est regardée comme ayant acquis le bien hors de l'UE pour le revendre au client français : la TVA à l'importation devrait donc être due selon les règles de droit commun par la personne désignée comme destinataire réel des biens.

²³⁵ Directive 2017/2455/UE du 5 décembre 2017

²³⁶ Règlement 2017/2454 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

²³⁷ 5° de l'article 50 octies de l'annexe IV au CGI, issu de l'article 1 d'un arrêté du 18 juin 2009

²³⁸ 3 critères sont fixés pour qu'une plateforme soit considérée comme "facilitant la transaction" : (i) fixer les conditions générales en vertu desquelles la livraison est effectuée, (ii) intervenir dans l'autorisation de la facturation à l'acquéreur et (iii) intervenir dans la commande ou dans la livraison des biens.

Extension de la redevabilité des plateformes propre à la France. En transposant le paquet commerce électronique au 1^{er} juillet 2021, la France a fait le choix d'inscrire à l'article 293 du CGI une règle selon laquelle la TVA à l'importation doit être acquittée dans tous les cas par la plateforme facilitant l'opération lorsque celle-ci intervient dans la transaction. Cette extension est bien plus significative : le consommateur n'étant plus, dans aucun cas, redevable de la TVA²³⁹.

Selon la valeur des envois, deux configurations peuvent se présenter : (i) sur les envois de moins de 150 euros, si la plateforme le souhaite, elle peut recourir à l'IOSS pour déclarer et payer la TVA relative à la vente, l'importation étant alors exonérée de TVA ; (ii) sur les envois de plus de 150 euros, le recours à l'IOSS est exclu. Depuis 2022, il appartient à la plateforme d'auto-liquider la TVA d'importation sur sa déclaration de chiffre d'affaires, conformément au régime applicable aux importations réalisées par des assujettis (cf. 4.2.3, infra)²⁴⁰. Il faut toutefois noter que pour les envois d'une valeur supérieure à 150 €, la plateforme se trouve en général collecter la TVA à la place du consommateur final (destinataire réel des biens) : il s'agit donc d'une TVA non déductible

Cette réforme menée au niveau français présente plus de difficultés pratiques que la redevabilité instaurée au niveau européen par la directive du 5 décembre 2017, laquelle ne concerne que les envois de moins de 150 euros. En effet, pour les envois d'une valeur supérieure à ce seuil, les plateformes ne peuvent pas avoir recours à l'IOSS et doivent, depuis 2022, auto-liquider la TVA à l'importation sur leur déclaration de chiffre d'affaires en France. Elles rencontrent, cependant des difficultés pratiques auprès du vendeur et/ou du RDE pour :

- **connaître le lieu du dédouanement** dans l'UE, conditionnant l'applicabilité de la réglementation française ;
- **être désignées sur la déclaration d'importation**, faute de quoi la transaction risque de subir une double taxation ;
- **déterminer les droits de douane** applicables pour calculer l'assiette de la TVA qu'il appartient de collecter²⁴¹.

Enfin, dans le cadre de la liberté de circulation du marché intérieur, la redevabilité des plateformes imposée de façon isolée par la France peut être contournée en choisissant un lieu de dédouanement hors France²⁴².

4.2.2. Le cadre juridique douanier existant risque d'être contourné par de nouveaux types de fraude

Une fragilité structurelle liée au régime de représentation fiscale. Les réformes de la TVA à l'importation (BtoB et BtoC) ainsi que les transformations des flux transfrontaliers expliquent que la sécurisation du recouvrement de la TVA repose, de manière croissante, sur les représentants fiscaux de sociétés non établies.

²³⁹ Mais il peut rester redevable des droits de douane pour les envois de plus de 150 euros.

²⁴⁰ Le processus est alors le suivant : le numéro de TVA intracommunautaire de la plateforme doit être renseigné sur la déclaration en douane comme celui du redevable de la TVA. Le dispositif d'autoliquidation s'applique alors : la plateforme ne paye pas de TVA à la douane, les données sont envoyées à la DGFIP qui réalise le pré-remplissage de la déclaration CA3 de la plateforme.

²⁴¹ Les envois étant d'une valeur supérieure à la franchise en douane de 150 euros, les droits de douane sont appliqués et sont à intégrer à l'assiette de la TVA.

²⁴² Ce risque de contournement ne vaut en effet que pour les envois d'une valeur supérieure à 150 euros. Pour les envois d'une valeur inférieure, l'article 221(4) du règlement d'exécution 2015/2447 du CDU impose qu'ils soient dédouanés dans l'Etat membre de consommation.

Représentants fiscaux et intermédiaires IOSS

La directive TVA prévoit deux mécanismes en principe distincts :

- **Le représentant fiscal "classique"** (article 204 de la directive TVA) : lorsque le redevable de la taxe est une entreprise qui n'est pas établie dans l'État membre dans lequel la TVA est due, celle-ci peut désigner un représentant fiscal en tant que redevable légal de la taxe. Cette faculté est une obligation pour les entreprises établies dans un Etat n'ayant pas conclu de convention d'assistance fiscale internationale.

Par exemple, devra désigner un représentant fiscal une société établie à l'étranger mais souhaitant être regardée comme destinataire réel des biens importés et auto-liquider la TVA correspondante dans l'UE. La croissance de la demande de représentants fiscaux est liée aux besoins logistiques de sociétés étrangères (ex. américaines ou asiatiques) souhaitant disposer de magasins avancés en Europe (ex. au plus près des usines).

- **L'intermédiaire IOSS** (articles 369 *quaterdecies* et suivants de la directive TVA) : pour déclarer une vente à distance de biens importés sur le guichet unique IOSS et se prévaloir du régime particulier correspondant, une entreprise non établie sur le territoire de l'UE doit être représentée par un intermédiaire établi dans l'UE.

Pour déclarer une opération sur le guichet IOSS, un opérateur doit donc avoir recours à un intermédiaire IOSS s'il est établi en dehors de l'UE, et si cette opération n'a pas été facilitée par une plateforme. Dès lors, là aussi, le développement du régime IOSS implique une augmentation des besoins d'intermédiaires IOSS.

En France, les conditions d'accréditation d'un représentant fiscal "classique" auprès de l'administration fiscale sont fixées à l'article 289 A du CGI. L'article 298 *sexdecies* H du CGI renvoie également à l'article 289 A pour les conditions d'accréditation des intermédiaires IOSS. Le régime des représentants fiscaux et des intermédiaires IOSS est donc identique, et les sociétés spécialisées dans ce secteur fournissent les deux services.

Il est apparu nécessaire de lutter contre les représentants fiscaux de complaisance : la DNEF a constaté l'apparition et la rapide montée en puissance de représentants fiscaux qui ont immatriculé en peu de temps des milliers de vendeurs asiatiques. Ces représentants fiscaux de complaisance, de création récente, ne sont dotés d'aucune surface financière, et le mécanisme de solidarité financière prévu à l'article 289 A du CGI aurait eu peu de chances d'être effectivement mis en œuvre.

La loi de finances pour 2022 a donc ajouté des conditions plus restrictives pour l'accréditation des représentants fiscaux : (i) l'absence d'infractions à la loi fiscale, (ii) l'existence d'organisation administrative et de moyens humains et matériels, et (iii) un mécanisme de garantie à hauteur de 25% des sommes nées de la représentation fiscale ou, si ces obligations ne peuvent pas être déterminées, à hauteur d'un montant fixé par arrêté.

L'absence de contrôle sur des fraudes. Malgré la réforme de la TVA sur le *e-commerce*, les ventes à distance de biens importés donnent lieu à deux types de fraude échappant à toute possibilité matérielle de contrôle :

- **La fraude à la sous-valorisation** : la valeur en douane déclarée par le vendeur est largement inférieure à la valeur effective du colis. Si le client a réglé le prix TTC de bonne foi, la TVA effectivement collectée l'est sur une base réduite.
- **La fraude liée à la dissimulation de la qualité du vendeur** : un colis est frauduleusement présenté comme un simple envoi de particulier à particulier (CtoC), permettant de bénéficier

d'une franchise de TVA de 45 €. Cette fraude peut être combinée avec la fraude à la sous-valorisation pour rester en-dessous du seuil de franchise.

Ces fraudes concernent tout autant l'évitement des droits de douane que de la TVA. La réponse à leur apporter n'est pas évidente, pour trois séries de raisons :

- L'absence de faculté matérielle, pour les autorités douanières, de contrôler systématiquement la valeur en douane des colis, au regard des volumes en jeu ;
- En cas de contrôle, le recouvrement de la TVA est en général effectué auprès du **consommateur final**, figurant comme destinataire réel des biens²⁴³, ou du **RDE**, lorsqu'il agit sur la base d'un mandat de représentation directe²⁴⁴. L'opérateur étranger, à l'origine de la fraude, n'est pas sanctionné ;
- La facilité, pour les fraudeurs, de basculer sur des points d'arrivée et de dédouanement situés ailleurs dans l'Union européenne, où les contrôles sur la valeur en douane sont relâchés.

4.2.3. Les possibilités d'aller plus loin dans la simplification du guichet unique IOSS sans une réforme parallèle du code douanier de l'UE sont limitées

Le bilan de la création du IOSS est perçu comme très positif, tant du point de vue de la simplification pour les entreprises que des recettes fiscales des Etats. A l'échelle de l'UE, 1 Md€ de TVA ont été collectés en 6 mois (juillet-décembre 2021) sur le IOSS pour les seuls envois de biens de faible valeur qui étaient soumis à la franchise de TVA.

Parmi les options envisageables, figurent :

- **de rendre obligatoire le recours au IOSS** (pour les flux BtoC < 150 euros) : cette solution permettrait un transfert intégral de la responsabilité de la TVA sur la vente à distance des biens importés, à la responsabilité du vendeur (ou, s'il est non établi, de son intermédiaire IOSS). De façon pratique, cette option impliquerait toutefois, dans le cadre actuel, de bloquer en douane les envois ne présentant pas un numéro IOSS ou un numéro TVA de l'acheteur²⁴⁵ ;

L'obligation de recourir au IOSS pourrait être limitée aux seules plateformes réputées effectuer elles-mêmes la livraison (fournisseur présumé ou *deemed supplier*). Si la plateforme n'est pas enregistrée à l'IOSS, elle pourra être sanctionnée par l'administration fiscale (et non par les Douanes) sous forme d'amendes ou de redressements.

- **d'étendre le recours au IOSS pour les envois de plus de 150 euros** : cette réforme présenterait un vrai intérêt pour les plateformes françaises²⁴⁶. Elle semble toutefois difficile au regard du cadre douanier.

En effet, les envois actuellement éligibles au IOSS (< 150 euros) ne sont pas soumis aux droits de douane ni aux mesures de politique commerciale (droits anti-dumping). Bénéficiant du régime simplifié H7 ils ne font l'objet d'aucune mesure de prohibition ou de restriction, de contrôle

²⁴³ Alors qu'il a réglé un prix présenté comme TTC. A la fraude fiscale s'ajoute dans ce cas une fraude à la consommation.

²⁴⁴ Alors que s'il s'agissait d'un opérateur postal, il n'avait pas la possibilité de vérifier lui-même le contenu du colis et donc sa valeur en douane.

²⁴⁵ On notera que l'absence de numéro TVA renseigné sur la déclaration en douane (case 44) caractérise une opération BtoC. En revanche, la présence d'un numéro TVA ne permet pas de différencier entre une opération BtoB et un opérateur BtoC. En effet, depuis la généralisation de l'autoliquidation de la TVA à l'importation, le vendeur (assujéti) peut opter pour se désigner redevable de la TVA à l'importation sur un flux BtoC et renseigner son numéro TVA sur la déclaration en douane.

²⁴⁶ Regardées comme fournisseur présumé ou *deemed supplier* également pour leurs envois > 150 euros en France : dans cette configuration, le recours au paiement de la TVA directement via l'IOSS les sécuriserait en leur permettant de bénéficier d'une exonération de la TVA à l'importation

sanitaire ou phytosanitaire. En revanche, aucune dérogation ne s'applique aux envois d'une valeur supérieure à 150 euros.

Si le plafond du IOSS venait à être relevé, il serait nécessaire de s'interroger sur la manière de concilier une collecte de la TVA en amont (déclarée sur un guichet unique) avec le respect de ces règles douanières. Pour ne prendre qu'un exemple, le calcul de la TVA à l'importation doit inclure les droits de douane dans la base d'imposition. La TVA déclarée sur le IOSS devrait donc intégrer les droits de douane qui ne seront acquittés qu'en aval²⁴⁷.

La pertinence de ces propositions est donc conditionnée à une modification parallèle des règles douanières. Dès lors, dans sa **proposition du 8 décembre 2022 pour une TVA à l'ère numérique**, la Commission européenne écarte ces options d'évolution du IOSS sur le court terme et se limite à proposer des ajustements (« quick fixes ») de ce guichet unique destinés à lutter contre la fraude et à limiter les erreurs.

Sur le moyen terme, le groupe des Sages de l'Union réfléchit à une modification du Code des douanes de l'Union²⁴⁸ et du cadre des régimes douaniers, des annonces pouvant survenir en 2023. Dans le cadre de cette réforme, les enjeux financiers de collecte de TVA à l'importation sont supérieurs aux enjeux strictement douaniers, puisque le taux normal de la TVA (20%) dépasse largement les droits de douane, lorsqu'ils existent (3-5%)²⁴⁹. La simplification du guichet IOSS et des règles applicables à la TVA doit donc constituer l'un des objectifs prioritaires dans la réforme à venir du cadre douanier.

Proposition n°12 (UE) : Soutenir une réforme du code douanier de l'Union permettant de moderniser la collecte de la TVA à l'importation pour les envois d'une valeur supérieure à 150 euros, en ouvrant la possibilité de recourir au portail IOSS et en étendant au niveau de l'UE la responsabilité des plateformes pour ces envois.

Régler le sujet de la fraude au numéro IOSS. Parmi les nouveaux types de fraude, on signale une montée des cas d'usurpation du numéro IOSS d'opérateurs enregistrés. En effet, en pratique, l'exonération de la TVA à l'importation est subordonnée à la simple mention du numéro IOSS sur le colis et sur le document douanier simplifié (H7) l'accompagnant²⁵⁰.

Or, si le numéro IOSS est une donnée en principe confidentielle, il est nécessairement communiqué en-dehors de l'entreprise (notamment au stade de la déclaration en douane, mais aussi, pour les plateformes, à l'ensemble de leurs vendeurs tiers). Il peut donc être usurpé par des tiers pour permettre une importation de colis dans l'UE en franchise de TVA. Lorsque l'administration constate un écart entre l'usage effectif du numéro et les déclarations IOSS, celui-ci ne conduit pas à un surcoût fiscal pour l'entreprise dont le numéro est l'objet de la fraude si elle a la capacité de justifier que ces flux ne lui ont pas bénéficié. Il s'agit alors d'une perte nette de ressource fiscale pour les Etats.

Pour répondre à cette fraude, il pourrait être envisagé que les envois déclarés sur le IOSS se voient attribuer un **numéro unique**. Celui-ci devrait être déclaré avec le numéro IOSS du vendeur pour bénéficier de l'exonération de TVA à l'importation : permettant à l'administration de vérifier si

²⁴⁷ Le calcul des droits de douane repose sur une nomenclature complexe par produits et par pays. Il faut de surcroît déterminer l'origine du produit (et non seulement le pays du vendeur) afin de déterminer le droit de douane applicable.

²⁴⁸ *Putting more Union in the European Customs. Ten proposals to make the EU Customs Union fit for a Geopolitical Europe.* Report by the Wise Persons Group on the Reform of the EU Customs Union, Mars 2022

²⁴⁹ Toutefois, les tarifs douaniers pratiqués peuvent être largement supérieurs lorsqu'ils incluent des droits anti-dumping. Par ailleurs, les contrôles douaniers ne se limitent pas à la vérification de la liquidation des droits de douane mais incluent des contrôles d'autre nature, par exemple sanitaires et phytosanitaires.

²⁵⁰ Des recoupements financiers **a posteriori** sont effectués entre les flux correspondant à un numéro IOSS aux frontières et la TVA déclarée et collectée sur le guichet unique. En cas d'écart, le vendeur IOSS (ou son intermédiaire IOSS s'il est non établi) peut se voir réclamer un complément de taxe.

c'est un colis au titre duquel la TVA a été payée. Cette proposition nécessiterait toutefois une évolution de la déclaration IOSS, actuellement agrégée par mois et par pays - pour permettre un *reporting* détaillé des ventes à distance, pouvant être confronté aux déclarations en douane.

Cette transformation du guichet IOSS en un état récapitulatif de l'ensemble des envois permettrait un meilleur recoupement avec les déclarations en douane, mais aussi avec d'autres éléments sur lesquels l'administration disposera d'un *reporting* pertinent. Tel est le cas des transactions réalisées par l'intermédiaire de prestataires de services de paiement français, sur lesquels l'administration disposera d'informations après la transposition de la directive du 18 février 2020 (cf. infra, partie 5).

Proposition n°13 (UE) : Faire évoluer le guichet IOSS, d'une simple déclaration agrégée de chiffre d'affaires, vers un état récapitulatif de l'ensemble des envois, permettant l'attribution d'un numéro unique aux envois déclarés sur ce guichet.

4.2.4. Plus stable, le cadre des importations BtoB est néanmoins marqué par la généralisation de l'autoliquidation

Principe général. Lorsqu'un bien est importé par une entreprise assujettie²⁵¹, l'article 211 de la directive TVA laisse aux Etats le choix entre deux modalités de prélèvement de la TVA à l'importation.

La première est le **paiement de la TVA au moment de l'importation**²⁵², directement auprès des services douaniers. C'est le régime développé jusqu'ici (4.2.1 et 4.2.2) qui conduit dans le cas général à ce que la TVA soit acquittée au moment du dépôt de la déclaration en douane. Dans la mesure où l'assujetti dispose d'un droit à déduction, la TVA peut être par la suite déduite à l'occasion du dépôt d'une déclaration de chiffre d'affaires, soit par imputation sur la taxe due par ailleurs, soit par le remboursement d'un crédit de TVA. Cette règle implique toutefois un décalage de trésorerie pour les entreprises importatrices qui doivent avancer la TVA à l'importation au Trésor.

La seconde est le **décalage du paiement au dépôt de la déclaration de TVA de l'assujetti**. Il s'agit de permettre aux assujettis d'auto-liquider la TVA à l'importation sur leur déclaration de chiffre d'affaires et de l'acquitter à ce moment. Les assujettis disposant en principe d'un droit à déduction de la TVA qu'ils supportent, cette opération donne lieu à un paiement-déduction simultané de la TVA et est donc neutre pour la trésorerie des entreprises. Ce mécanisme est proche de l'autoliquidation de la TVA par les assujettis réalisant des acquisitions intra-communautaires (cf. infra, 4.3.1).

Dès l'origine, la France avait retenu la première option (paiement de la TVA à l'importation et déduction sur la déclaration de chiffre d'affaires), alors qu'une majorité d'Etats de l'Union européenne optait pour la seconde²⁵³. Cela créait - du fait du décalage de trésorerie induit par le paiement de la TVA à l'importation - une incitation pour les assujettis français à opérer le dédouanement des biens importés dans d'autres Etats de l'UE au régime plus favorable.

²⁵¹ C'est-à-dire soit qu'un assujetti déplace une marchandise dans l'UE sans transfert de propriété, soit qu'il réalise une vente transfrontalière suivant l'incoterm DDP, soit qu'il réalise un achat transfrontalier suivant l'incoterm DAP.

²⁵² C'est-à-dire en France, en vertu de l'article 291 du CGI, l'entrée sur le territoire d'un bien ou sa mise à la consommation s'il est placé sous l'un des régimes douaniers communautaires (cf. supra).

²⁵³ Dès 2011, 16 Etats membres avaient déjà intégré dans leur législation le mécanisme de l'autoliquidation de la TVA à l'importation (Deloitte, *Expert study on the VAT aspects of centralised clearance in the EU*, 6 juillet 2011 n°TAXUD/2008/CC/94).

Toutefois, on a longtemps estimé que le risque principal de l'autoliquidation de la TVA à l'importation était **le développement de la fraude carrousel**²⁵⁴ - sur le même modèle que la fraude portant sur les opérations intracommunautaires. En effet, l'assujetti chargé d'auto-liquider la TVA peut la refacturer TTC à un autre assujetti interne (lequel pourra la déduire) et disparaître ou défaillir avant de reverser la TVA collectée au Trésor.

L'autoliquidation de la TVA à l'importation en France. Ce mécanisme été introduit pour la TVA à l'importation par la loi de finances rectificative pour 2014 : il était toutefois conditionné l'origine à un agrément de l'administration douanière réservé, pour l'essentiel, aux grandes entreprises²⁵⁵. Après plusieurs extensions, la loi de finances pour 2020 a finalement généralisé, à compter du 1^{er} janvier 2022, l'autoliquidation de la TVA acquittée à l'importation par les assujettis²⁵⁶.

Le dispositif d'autoliquidation à l'importation concerne donc, (i) les flux BtoB, (ii) les flux BtoC intermédiés par une plateforme en ligne, lorsque le régime IOSS n'est pas sollicité, (iii) les flux BtoC pour lesquels le vendeur opte pour être redevable de la TVA à l'importation.

Cette réforme a entraîné le transfert de la collecte de la TVA due à l'importation de la DGDDI vers la DGFIP. Elle s'est accompagnée de la mise en place d'un transfert automatique des données collectées par les services douaniers à l'importation à destination des services fiscaux, leur permettant de proposer aux entreprises un pré-remplissage de leur déclaration fiscale.

Les personnes auditionnées par le rapporteur s'accordent pour dresser un bilan positif de cette réforme, notamment s'agissant de la trésorerie des entreprises importatrices.

La première difficulté signalée concerne le **pré-remplissage des déclarations de chiffre d'affaires**, fondé sur les écritures des RDE. Ces données peuvent diverger de la comptabilité tenue par l'entreprise redevable de la TVA, notamment en cas d'erreur du RDE²⁵⁷. Pour remédier à cette difficulté, le service en ligne Données ATVAI met désormais à disposition des redevables ayant auto-liquidé la TVA à l'importation, certaines données douanières essentielles de leurs déclarations en douane²⁵⁸.

Plusieurs acteurs économiques auditionnés par le rapporteur ont signalé l'intérêt pour les assujettis de disposer des données brutes des déclarations en douane afin de faire le lien entre les données utilisées pour établir l'impôt et leur propre comptabilité. Sans faire perdre au portail Données ATVAI son intérêt, compte tenu des retraitements qui y sont effectués, aucun motif d'intérêt général ne s'oppose à ce que les données brutes puissent être mises à la disposition des entreprises.

²⁵⁴ Pour une analyse de ce mécanisme, voir Odile Courjon et Francis Wolf, "La TVA d'importation : vers l'ouverture d'une voie fiscale?", Revue de droit fiscal, n° 20, 16 mai 2013.

²⁵⁵ Pour bénéficier de ce régime, les entreprises devaient en effet procéder à une procédure de domiciliation unique (PDU) visant à simplifier les dédouanements réalisés sur plusieurs bureaux de douane et ne présentant d'intérêt que pour les grandes entreprises.

²⁵⁶ C'est-à-dire quand l'importateur a communiqué un numéro de TVA valide.

²⁵⁷ Parmi les principales sources de divergences signalées, l'erreur sur le numéro de TVA de l'importateur; ou la confusion entre l'importateur douanier (au sens du code des douanes de l'Union) et le redevable de la TVA à l'importation.

²⁵⁸ Tableau récapitulatif rassemblant par exemple le numéro EORI du déclarant en douane et certaines données physiques concernant les envois.

Proposition n° 14 (FR) : Etudier, en lien avec les acteurs concernés, si le webservice 'Données ATVAI' est suffisant pour assurer le suivi du pré-remplissage ou si elles doivent être complétées par un accès aux données brutes des déclarations en douane, (i) soit sur un portail de l'administration douanière, (ii) soit à travers une **obligation de transmission des données**, sous format structuré, par les RDE.

La seconde difficulté concerne la portée du mécanisme d'autoliquidation pour les **assujettis au régime simplifié d'imposition (RSI), en franchise de TVA ou exonérés de TVA**. En effet, les assujettis au RSI sont tenus d'opter pour le régime réel normal dès lors qu'ils réalisent des importations en France. Les assujettis en franchise de TVA doivent ponctuellement déclarer et payer la TVA à l'importation à l'appui d'une déclaration mensuelle ou trimestrielle. Il en va de même des assujettis exonérés²⁵⁹, tenus de réaliser une déclaration de chiffre d'affaires selon les modalités applicables au régime réel.

La raison de cette obligation n'a pas pu être identifiée par le rapporteur avec précision. Il est vrai que le pré-remplissage d'une déclaration annuelle peut présenter des difficultés techniques. Il n'est toutefois pas acceptable que le pré-remplissage de la CA3, présenté comme une simplification au service des opérateurs économiques, entraîne un alourdissement significatif de leurs obligations déclaratives, tel que la perte du bénéfice du RSI pour les PME.

Proposition n° 15 (FR) : Sous un seuil déterminé (fixé par référence à un nombre de transactions ou à un montant de TVA collecté), laisser la possibilité aux assujettis au RSI, en franchise de TVA ou exonérés de TVA d'auto-liquider en déclaration annuelle, pour les assujettis et les non-assujettis.

4.3. Pour les livraisons de biens intracommunautaires, la profonde modification du cadre BtoC contraste avec une stabilité du BtoB

4.3.1. Le "nouveau régime définitif" proposé par la Commission reste toujours en suspens

L'abandon de l'idée du "premier" régime définitif fondé sur le principe d'origine. Dès la première directive TVA de 1967²⁶⁰, le Conseil avait affiché un objectif d'évolution du système TVA vers un régime définitif fondé sur la règle du pays d'origine. Les propositions de la Commission en ce sens ont cependant échoué face à la difficulté de parvenir à (i) une harmonisation des taux et (ii) une clé de répartition des recettes fiscales entre Etats. Parmi de telles propositions, on peut noter :

- **en 1987** : une proposition de taxation au pays d'origine des biens accompagnée d'une redistribution des recettes en fonction du lieu de consommation effectif des biens tel que déclaré par les personnes taxables.
- **en 1996** : une proposition de taxation au pays d'établissement (unique) du vendeur, suivie d'une redistribution des recettes entre Etats membres fondée sur des données macroéconomiques

²⁵⁹ On peut penser à un médecin réalisant ponctuellement une importation de matériel médical. De surcroît, pour un tel assujetti, l'autoliquidation n'est pas une opération neutre puisqu'il ne dispose pas du droit de déduire la TVA relative à l'opération.

²⁶⁰ L'exposé des motifs de la première directive de 1967 se réfère explicitement à cet objectif, même s'il constate « qu'il n'est pas possible de prévoir dès maintenant de quelle façon et dans quel délai l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires peut aboutir à la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les Etats membres ». Pour un exposé du contexte, voir G. Delorme, *De Rivoli à Bercy, Souvenirs d'un inspecteur des finances*, Chapitre VIII, IV

Le système actuel, adopté en 1991, constitue une solution de compromis : il permet une abolition des frontières physiques du marché intérieur et des contrôles en douane. En revanche, il tire les conséquences de la non-harmonisation de la gestion et des règles TVA entre chaque Etat-membre. Conformément au principe de destination, lorsqu'un bien traverse une frontière, deux opérations symétriques interviennent : la détaxation de la TVA issue du pays de départ et l'application intégrale de la TVA du pays d'arrivée.

Dans un livre vert sur l'avenir de la TVA (2010)²⁶¹, la Commission estimait que trois possibilités de régime définitif étaient envisageables : (i) une taxation au pays d'origine avec mécanisme de redistribution macroéconomique, telle qu'envisagée en 1987 et 1996 ; (ii) une taxation au pays de destination avec autoliquidation ou (iii) une taxation au pays de destination avec paiement et déclaration dans un guichet unique (OSS).

Un "second" régime définitif fondé sur un guichet unique et le principe de destination. Dès 2011, la Commission affichait son intention d'abandonner la règle du pays d'origine et de fonder le régime définitif sur le principe de destination²⁶². Dans une communication du 4 octobre 2017²⁶³, la Commission européenne a présenté le modèle d'un tel régime définitif.

Celle-ci présente un plan de mise en place du régime définitif des transactions intracommunautaires en deux étapes : (i) le règlement du traitement TVA des livraisons intracommunautaires de biens en BtoB (ii) l'extension de ce système à l'ensemble des opérations économiques, y compris les services. Par exception, pour les PME et pour les opérateurs agréés, un système d'autoliquidation serait provisoirement mis en place.

Dans le système ainsi proposé, le vendeur réalisant une opération intracommunautaire déclare et paye la TVA sur un guichet unique selon les règles du pays d'arrivée. La TVA déclarée sur le guichet unique ouvrirait droit à déduction, dans le pays de destination, par l'acheteur en BtoB. Une telle réforme serait, en principe, neutre sur les recettes fiscales et sur leur répartition entre Etats membres. En effet, comme aujourd'hui, l'Etat de destination en BtoB disposerait du pouvoir de taxer. Enfin, cette réforme permettrait de supprimer l'exonération des livraisons intracommunautaires (et la taxation correspondante des acquisitions intra-communautaires²⁶⁴), regardée comme l'une des causes de l'exposition du système TVA à la fraude carousel.

Toutefois, cette proposition n'emporte pas la conviction de certaines administrations fiscales : l'existence d'un mécanisme de collecte de la TVA dans un autre Etat-membre sur un guichet unique a certes fait ses preuves (MOSS, OSS, IOSS). En revanche, c'est le droit à déduction associé à la TVA déclarée sur le guichet unique, corollaire en BtoB de la collecte de la TVA, qui suscite des réticences. La diversité des situations des Etats membres, en terme de contrôle et de lutte contre la fraude (matérialisée par un VAT gap très hétérogène à l'échelle de l'UE), est notamment vue comme source potentielle de pertes fiscales²⁶⁵. Le développement des guichets uniques sur les

²⁶¹ Livre vert sur l'avenir de la TVA - Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, COM (2010) 695 final, 1er décembre 2010

²⁶² Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, COM (2011) 851, 6 décembre 2011

²⁶³ On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to act, COM(2017) 566, 4 octobre 2017 - complété par des précisions techniques sous la forme d'une proposition de directive - Proposal for a Council directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States, COM(2018) 329, 25 mai 2018.

²⁶⁴ Pour mémoire, tout transfert de biens à travers une frontière interne de l'UE donne lieu à une livraison intracommunautaire (LIC) exonérée dans le pays de départ et une acquisition intra-communautaire (AIC) taxée dans le pays d'arrivée. C'est l'intervention de ces opérations symétriques qui permet d'appliquer la taxation du bien selon les règles du principe de destination.

²⁶⁵ Ainsi, pour une vente réalisée par un assujetti roumain à un assujetti allemand en BtoB, l'Allemagne devra automatiquement accorder la déduction au client, qu'elle n'est pas certaine de récupérer sous forme de TVA collectée par la Roumanie.

opérations BtoC (IOSS, OSS biens) ne trouve donc pas sa contrepartie en BtoB du fait du sujet des droits à déduction.

Remboursement de la TVA sur un guichet unique ?

L'article 171 de la directive TVA autorise les assujettis non établis dans un Etat membre à obtenir le remboursement de la TVA qui a grevé l'achat de leurs biens et services dans celui-ci. Une directive spécifique, la directive 2008/9/CE du 12 février 2008, prévoit les modalités de remboursement.

Ce système ne concerne pas le "régime général" des opérations sur les biens : lorsqu'un assujetti est établi à l'étranger, soit il réalise une acquisition intracommunautaire ou une exportation donnant lieu à exonération de la TVA à la frontière; soit il réalise une opération sur un bien dans l'Etat-membre de départ et il doit y être immatriculé - ce qui lui permet de déduire la TVA correspondante.

Il vise en revanche prioritairement les prestations de services transfrontaliers en BtoB (soumis à taxation au lieu du preneur conformément à l'article 44 de la directive TVA) ainsi que certaines situations très spécifiques sur les biens (ex. TVA supportée par un assujetti communautaire non établi en France lors de l'importation d'un bien revendu à un acquéreur qui auto-liquide la TVA en France).

Dans ces cas, les Etats membres doivent permettre le dépôt de demandes de remboursement de TVA sur un guichet unique spécifique selon des modalités harmonisées. Ils gardent en revanche la maîtrise de l'instruction des demandes de remboursement.

4.3.2. Un régime ayant fait l'objet de plusieurs réformes récentes

Cadre actuel - opérations BtoB. Comme on l'a vu, depuis 1991, la traversée d'une frontière interne dans l'UE entraîne deux opérations symétriques : (i) dans le pays de départ, une **livraison intra-communautaire (LIC)** exonérée et ouvrant droit à déduction (ii) dans le pays d'arrivée, une **acquisition intra-communautaire (AIC)** intégralement taxée à la TVA. Ces opérations interviennent pour les ventes BtoB donnant lieu à un transport physique du bien, mais aussi pour les simples transferts d'un bien par un même assujetti entre deux Etats de l'UE.

La LIC étant une opération par nature exposée à la fraude, son exonération est soumise à plusieurs conditions. Il doit y avoir expédition ou transport effectif à destination d'un autre Etat-membre. Par ailleurs, l'acquéreur doit être lui-même assujetti à la TVA (faute de quoi, le régime est celui d'une vente BtoC).

L'AIC permet la collecte de la TVA dans le pays d'arrivée. D'un point de vue économique, l'AIC est en général une opération économiquement neutre. En effet, la TVA est à cette occasion réglée par autoliquidation sur la déclaration du redevable. Or, celui-ci étant assujetti (BtoB), il peut en principe déduire simultanément cette TVA sur la même déclaration, dès lors qu'il utilise le bien acquis aux fins de la réalisation d'autres opérations taxables.

En plus des documents justificatifs qu'il leur appartient de conserver (factures, preuve du transport effectif), les assujettis réalisant une LIC ou une AIC doivent tenir les autorités fiscales informées de façon détaillée des mouvements transfrontaliers de marchandises qu'ils réalisent. Depuis 1993, cette obligation prenait la forme d'une **déclaration d'échange de biens (DEB)** détaillée. La loi de finances pour 2022 a substitué à la notion de DEB celle d'**états récapitulatifs** des transactions et des clients que les parties doivent transmettre à l'administration fiscale.

Des ajustements en BtoB permis par les mesures “quick fixes”. Prenant acte de du système définitif, la Commission européenne a introduit plusieurs modifications ponctuelles du régime des transactions intracommunautaires, entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2020²⁶⁶.

Les “quick fixes” adaptent les règles TVA applicables à certaines opérations BtoB complexes : clarification du régime des **livraisons en chaîne**²⁶⁷, dispense d’immatriculation du vendeur pour le transfert de **stocks sous contrat de dépôt**²⁶⁸.

Surtout, ils renforcent les obligations pesant sur les assujettis pour bénéficier de l’exonération de TVA sur les LIC, soumise comme on l’a vu à plusieurs conditions. Pour bénéficier de cette exonération, le vendeur devra vérifier la **validité du numéro d’identification à la TVA** de l’acquéreur sur la base VIES, mise à disposition par la Commission européenne. Une mention incorrecte de la LIC sur la DEB (depuis 2022, sur les états récapitulatifs) entraîne également la perte du droit à exonération. Enfin, la nature des documents justifiant l’expédition des biens est désormais précisément fixée par la directive, selon l’incoterm de la vente²⁶⁹.

Les Incoterms ou obligations du vendeur et de l’acheteur dans les transactions internationales

Les obligations du vendeur et de l’acheteur lors d’une transaction commerciale portent sur la répartition des frais de transport des marchandises (emballage, manutention, transport, droits de douane, assurances, etc.) ; le point de transfert des risques, c’est-à-dire l’étape à partir de laquelle l’acheteur sera responsable de la marchandise en cas de dommage ou d’avarie ; les documents et informations que le vendeur doit fournir à l’acheteur.

Les incoterms sont au nombre de 11 et sont répartis en 2 familles : les termes utilisables quel que soit le mode de transport (transport multimodal) ; les termes utilisables pour le transport par mer et par voies navigables intérieures.

Une incertitude demeure sur l’opérateur concerné par la LIC/AIC dans le cas d’une livraison avec transport, voire de ventes en chaîne ou d’opérations triangulaires. Le critère des incoterms, utilisé de façon systématique par certaines administrations fiscales (ex. Allemagne), ne l’est pas dans d’autres. Le manque de clarté sur les critères retenus peut entraîner une insécurité juridique²⁷⁰.

En BtoC, une modification substantielle du cadre juridique. Jusqu’à la transposition du paquet commerce électronique, la vente à distance de biens à des consommateurs dans un pays déterminé était, en principe, taxable au pays d’origine du vendeur. Ce dernier n’était soumis à une taxation dans le pays de destination (accompagnée d’une obligation d’immatriculation dans ce pays) que si la valeur annuelle totale des ventes dans ce pays y était supérieure à un seuil fixé par chaque Etat membre (entre €35,000 and €100,000). Cette règle était peu comprise et appliquée par un certain nombre de vendeurs qui déclaraient incorrectement (dans le mauvais pays) la TVA relative à ces opérations.

²⁶⁶ Directive 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 et deux règlements d’exécution (UE) 2018/1912 et 2018/1909, dont la transposition a été effectuée par la loi de finances pour 2020

²⁶⁷ Opérations faisant l’objet d’un seul transport intracommunautaire mais de plusieurs transferts de propriété

²⁶⁸ Expédition d’un Etat membre vers un autre des biens à destination d’un client déterminé auquel ils seront livrés. Dans ce cas, c’est la vente ultérieure à ce client qui est considérée comme une livraison/acquisition intracommunautaire : le vendeur peut donc ne pas s’immatriculer à la TVA.

²⁶⁹ Un vendeur disposant, logiquement, de preuves d’expédition plus substantielles lorsque le transport est effectué sous sa responsabilité (incoterm arrivée type DDP) que si cette responsabilité incombe à l’acheteur (incoterm départ type EXW).

²⁷⁰ Lorsque le transfert intervient sous la responsabilité du vendeur ou d’un tiers (opérations triangulaires), celui-ci est redevable de la TVA sur l’AIC et devrait donc en principe s’immatriculer dans le pays du vendeur pour l’auto-liquider.

Depuis le 1^{er} juillet 2021, ces règles ont évolué dans le sens d'une harmonisation du cadre juridique applicable et d'une généralisation de la taxation au pays de destination. Seules les entreprises dont la valeur annuelle des ventes à distance réalisées **dans l'ensemble des pays de l'UE** est inférieure à 10 000 € sont taxées dans le pays d'origine des biens.

Les assujettis réalisant des ventes à distance dans un ou plusieurs autres pays de l'UE peuvent désormais acquitter la TVA correspondante sur un guichet unique OSS.

En parallèle, l'administration fiscale a créé une procédure de régularisation, ouverte jusqu'en septembre 2022 auprès de la Direction des impôts des non-résidents (DINR), pour les entreprises ayant à tort, mais de bonne foi, omis de déclarer une TVA française sur les ventes à distance réalisées avant le 1^{er} juillet 2021²⁷¹.

Bilan des guichets uniques

Les guichets uniques permettant la déclaration et la collecte de la TVA due dans l'ensemble des pays de l'UE ont connu un développement progressif :

- **MOSS non-UE (2004)** : celui-ci était destiné aux seuls prestataires non établis dans l'UE réalisant, pour des consommateurs dans l'UE, certains services pour lesquels des règles de territorialité dérogatoires avaient été instituées (services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et services électroniques). Ce régime a connu un succès limité (11 immatriculations en France).
- **Création du MOSS UE (2008)** : un guichet unique similaire a été créé pour les mêmes services rendus par un prestataire établi dans l'UE à un consommateur situé dans un autre Etat membre. Le succès beaucoup plus large de ce guichet a emporté la conviction des Etats membres qu'un élargissement des guichets uniques était possible.
- **Création de l'OSS et du IOSS (2017)** : le régime des guichets uniques été étendu aux ventes à distance de biens importés (IOSS) ainsi qu'aux ventes à distance de biens intracommunautaires (OSS). Ce guichet est fusionné avec le MOSS UE utilisé en matière de services à compter du 1^{er} juillet 2021.

Désormais, trois guichets uniques existent :

- **l'OSS (UE)** pour les services transfrontaliers taxables dans le pays de destination, réalisés par une société établie dans l'UE et les ventes à distance de biens dans l'UE;
- **l'OSS non-UE** pour les mêmes services réalisés par une société établie hors UE,
- **l'IOSS** pour les ventes à distance de biens importés.

La Commission européenne a réalisé une étude sur 6 mois de la mise en œuvre du paquet TVA e-commerce qui dresse un constat de succès de la réforme à la fois quant aux nouvelles recettes de TVA collectées et au nombre important d'immatriculations d'opérateurs constaté aux différents guichets (OSS UE : 90 250, OSS non UE : 4638, IOSS : 8654).

La France a collecté pour 2021 via les guichets uniques 350 M€ de TVA (dont 63 M€ de TVA française et 284 M€ de TVA pour les autres États-membres). Dans le même temps, 2 Md€ de TVA française ont été collectée par l'ensemble des États membres (dont 1,5 Md€ pour le régime OSS-UE, 261 M€ pour le régime OSS-non UE et 283 M€ pour le régime IOSS²⁷²). 80% de ces recettes proviennent de 4 États membres (Irlande, Luxembourg, Allemagne et Pays-Bas).

²⁷¹ "Régularisation d'erreurs commises par les opérateurs non établis", Fiche à destination des entreprises, Direction des impôts des non-résidents, mai 2022

²⁷² Pour seulement 6 mois de fonctionnement des guichets IOSS et OSS sur les biens, créés à compter du 1^{er} juillet 2021.

4.3.3. De nouvelles simplifications sont envisageables mais restent conditionnées à un renforcement de la coopération administrative

La simplification de l'immatriculation TVA. L'enregistrement à la TVA relève d'une procédure séparée dans chaque Etat-membre. Les sociétés établies dans un Etat de l'UE mais réalisant des opérations dans un autre doivent en principe y solliciter un enregistrement et y obtenir un numéro d'immatriculation à la TVA. Ce principe a trouvé un allègement avec l'instauration des guichets uniques :

- pour les **prestations de services**, le guichet unique (ex. MOSS, devenu OSS) permet aux entreprises non établies de régler la TVA sans être immatriculées dans l'Etat du preneur ;
- pour les **livraisons de biens**, le recours au guichet unique (OSS) est réservé au seul régime particulier des ventes à distance BtoC.

Dans les autres cas de figure, l'enregistrement à la TVA dans chaque Etat d'opération reste imposé. Plusieurs études réalisées pour le compte de la Commission européenne²⁷³ dressent le bilan d'une complexité administrative pour les sociétés réalisant des opérations dans plusieurs des 27 Etats membres.

L'**immatriculation unique à la TVA** au sein de l'Union européenne²⁷⁴ impliquerait que chaque Etat-membre reconnaisse le numéro de TVA attribué par l'administration d'un autre Etat de l'UE. Cette proposition ne recueille toutefois pas les faveurs des Etats membres : dans un contexte de fraude transfrontalière persistante, les Etats estiment que l'immatriculation à la TVA leur offre un contrôle sur les opérations réalisées²⁷⁵. Il est donc nécessaire de renforcer les outils de lutte contre la fraude, notamment à travers la facturation électronique et le *e-reporting* transfrontaliers (cf. infra) pour que ce mécanisme soit acceptable par les Etats.

Au niveau français, **simplifier les démarches administratives** d'immatriculation à la TVA paraît en revanche à la fois souhaitable et possible. Comme le proposait un rapport de l'IGF rendu public²⁷⁶, cette simplification pourrait passer par (i) la dématérialisation de la procédure (demande par voie électronique, signature électronique, certification des mandats), (ii) la simplification des obligations de traduction pour les documents en langue anglaise et (iii) la réduction des délais de traitement.

La faculté de suspendre le numéro d'immatriculation à la TVA, envisagée dans le cadre de la loi de finances pour 2023, pourrait permettre d'alléger les contrôles *ex ante* liés à l'attribution d'un tel numéro, ne revêtant plus un caractère définitif.

Proposition n° 15 (FR, UE) : Simplifier les formalités administratives de l'immatriculation en France et travailler à un standard commun des procédures d'immatriculation TVA au sein de l'UE (dématérialisation, socle de documents, exigences linguistiques) prenant la forme d'un document de droit souple, tel qu'un guide de bonnes pratiques.

La simplification du régime applicable aux opérations BtoBtoC. Au sein du marché unique, il est courant qu'une société réalise une opération BtoBtoC, c'est-à-dire une opération ayant pour finalité une vente BtoC, mais prenant la forme d'un transfert physique des biens (AIC/LIC), suivi

²⁷³ DG TAXUD, Luchetta, G., Giannotti, E., Dale, S., et al., *VAT in the digital age : executive summary* (août 2022); VAT Expert group, *Single VAT Registration (SVR) - Transfer of own goods* (mai 2022)

²⁷⁴ Cf. par exemple *Single VAT ID Registration : Towards a Unified VAT Solution*, campagne lancée en 2021 par les fédérations Ecommerce Europe et EuroCommerce

²⁷⁵ Cette proposition rendrait par exemple caduque la faculté de suspendre le numéro d'immatriculation TVA, créée par la loi de finances pour 2023.

²⁷⁶ *Sécurisation du recouvrement de la TVA*, novembre 2019

d'une vente intérieure BtoC. Il en va ainsi, par exemple, d'un vendeur opérant sur une « *marketplace* » proposant un service logistique²⁷⁷ ou d'un opérateur disposant de stocks déplacés dans un pays à partir duquel il réalise des ventes *e-commerce*.

Dans sa **proposition sur la TVA à l'ère numérique (8 décembre 2022)**, la Commission européenne propose deux évolutions.

D'une part, la responsabilité de la collecte de la TVA pourrait être confiée aux plateformes facilitant la transaction, sur le modèle du régime applicable en matière d'importations. Les plateformes seraient ainsi considérées avoir acquis, transféré et revendu les biens (*deemed supplier*) et seraient soumises à un enregistrement dans chaque Etat membre.

D'autre part, le guichet OSS serait étendu pour permettre la collecte de la TVA sur les opérations BtoBtoC, qui ne nécessiteraient donc plus d'immatriculation dans le pays d'arrivée. En pratique, de telles opérations sont composées de deux "jambes" nécessitant un traitement spécifique :

- **le transfert par un opérateur de ses biens sans changement de propriété** : cette opération donne lieu en principe à une LIC et à une AIC nécessitant l'immatriculation à la TVA dans l'Etat d'arrivée. Dans cette configuration, plusieurs options permettant d'éliminer l'obligation d'immatriculation sont envisageables : (i) **la fin de la taxation à la traversée de la frontière**, associée à une obligation d'*e-reporting* afin de permettre le suivi du mouvement par l'administration fiscale constituerait une réforme profonde du régime des opérations intra-UE ; (ii) **la déclaration et le paiement de l'AIC sur un guichet unique** pour les entreprises non-établies pourrait constituer une alternative plus opportune. En effet, l'AIC est auto-liquidée et donne donc lieu à paiement-déduction simultanée de la TVA²⁷⁸
- **la vente subséquente de ce bien (BtoC)** : suite à une AIC, la vente subséquente du bien constitue une opération interne dans le pays de situation physique, nécessitant en principe une immatriculation à la TVA. Il s'agirait d'étendre le recours à l'OSS pour les opérations purement intérieures de livraison de biens lorsque le vendeur est non établi.

Aller plus loin dans le régime des sociétés non établies ? Il serait alors tentant²⁷⁹ de dépasser une réforme du cadre applicable aux opérations BtoBtoC pour étendre le régime simplifié proposé aux sociétés non-établies et réduire, d'autant, leurs obligations d'immatriculation à la TVA dans les Etats où elles réalisent des opérations.

- **en BtoC**, le recours au guichet OSS pourrait être autorisé pour l'ensemble des ventes locales BtoC et pas seulement pour celles qui rentrent dans le cadre d'une opération BtoBtoC (ex. pour une société non-établie achetant, sur place, un bien pour le revendre). En allant plus loin, le guichet OSS pourrait être fusionné avec le portail numérique créé par la 13^{ème} directive pour permettre aux entreprises non établies de solliciter la déduction de la TVA ayant grevé ces opérations ;
- **en BtoB**, il pourrait y avoir généralisation dans l'UE du principe de l'autoliquidation de la taxe par le client assujéti, lorsque le vendeur est non établi²⁸⁰.

²⁷⁷ Comme par exemple le service "Fullfillment by Amazon"

²⁷⁸ Il ne serait donc pas nécessaire d'ouvrir le guichet unique à l'exercice de droits à déduction/remboursement de crédits de TVA, ce qui semble constituer une ligne rouge de plusieurs Etats membres dans les négociations européennes.

²⁷⁹ Comme l'envisage par exemple le rapport précité rédigé pour le compte de la DG TAXUD, *VAT in the digital age : executive summary* (août 2022).

²⁸⁰ Dans le cadre actuel, il s'agit d'une simple faculté pour les Etats membres, permise par l'article 194 de la directive et que la France a déjà exercée à l'article 283, 1, alinéa 2 du CGI.

Ces différentes options, si elles devaient être toutes retenues, aboutiraient à un régime hybride fondé sur un guichet unique élargi qui se situerait à mi-chemin entre le régime actuel et le “nouveau” régime définitif proposé par la Commission.

En BtoC, la convergence serait totale. La seule différence avec le régime définitif concernerait en réalité les opérations BtoB : une société non établie pourrait avoir recours à l’OSS pour déclarer une AIC, mais non une vente BtoB, qui serait auto-liquidée par le client assujetti. Toutefois, la passerelle vers le régime définitif serait toute tracée : pour y parvenir, il suffirait de transformer l’autoliquidation du client BtoB en une déclaration TVA par le vendeur sur un guichet unique BtoB.

Les difficultés présentées par une réforme aussi aboutie résident toutefois dans le manque de coordination et de confiance des administrations fiscales européennes et le caractère encore embryonnaire des coopérations fiscales transfrontalières. Le renforcement des outils de contrôle nationaux et leur harmonisation (à travers la **facturation électronique**, le **e-reporting**, mais aussi le **reporting des transactions transfrontalières** réalisées par des prestataires de service de paiement, cf. infra) pourraient toutefois permettre d’envisager une telle transformation.

Proposition n°16 (FR, UE) : Soutenir au niveau européen une proposition d’extension du guichet unique OSS aux opérations BtoBtoC. Attendre une évaluation plus approfondie des nouveaux outils de contrôle de l’administration (obligation des PSP, facturation électronique) pour envisager une intégration plus approfondie des guichets uniques.

5. La TVA à l'ère numérique doit s'appuyer sur de nouveaux instruments pour lutter contre la fraude, simplifier les obligations et limiter les distorsions de concurrence

5.1. Comment assurer la collecte de la TVA dans une économie de plateformes ?

5.1.1. Les nouveaux défis du numérique : ubérisation, économie du partage, économie des "petits boulots"

Assujettis et non-assujettis. On a vu que le système commun de TVA repose sur une distinction fondamentale entre opérateurs assujettis, réalisant une activité économique à titre habituel et indépendant, et les personnes non-assujetties, qui si elles peuvent réaliser des opérations à titre onéreux, ne s'y livrent que de façon occasionnelle. Les personnes non-assujetties - en général, les particuliers - ne menant pas d'activité économique de manière indépendante²⁸¹, ne doivent pas collecter la TVA sur les opérations qu'elles réalisent.

La frontière entre les deux notions, reposant sur le caractère habituel de l'activité, est toutefois floue, ce qui expose les particuliers de bonne foi à une insécurité juridique, et les Etats à la fraude : (i) une personne peut dissimuler sa qualité d'assujetti et ne pas collecter la TVA, ce qui lui procure un avantage concurrentiel (ii) à l'inverse, une personne peut se présenter de façon illégitime comme assujettie et exercer en conséquence un droit à déduction indu.

En-dehors d'efforts de clarification de la notion d'assujetti pouvant se révéler complexes²⁸², la directive TVA offre aux Etats deux instruments pour répondre à ce problème, tous deux utilisés par la France :

- **la franchise en base** : les opérateurs réalisant un chiffre d'affaires en-dessous d'un certain seuil ne sont pas soumis à TVA mais perdent, en contrepartie, leur droit à déduction de la TVA amont²⁸³. Cet instrument, qui constitue une faculté pour les Etats en vertu des articles 282 et suivants de la directive, leur permet d'offrir une incitation pour les petits opérateurs à se déclarer comme assujettis. En France, la franchise en base est une simple faculté pour les opérateurs qui peuvent y renoncer s'ils y ont intérêt, en particulier au regard des droits à déduction ;
- **les exonérations ciblées** : ainsi, l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles (article 13 de la directive TVA, repris au 4° de l'article 261 D du CGI) permet d'éviter que de "faux assujettis", qui réalisent une acquisition immobilière neuve soumise à TVA, déduisent frauduleusement la TVA alors qu'ils ne réalisent pas d'activité économique.

Les défis du numérique. La digitalisation de l'économie vient partiellement remettre en cause les fondements du système commun de TVA, qui reposait depuis son invention au XXe siècle sur la collecte de la taxe par les entreprises classiques - opérateurs structurés, donneurs d'ordre menant une activité économique évidente, notamment du fait de la nécessaire mise en œuvre de moyens matériels, en particulier pour le commerce ou la production de biens corporels - et dont la qualité d'assujetti ne faisait pas de doute.

²⁸¹ Comme en dispose, en droit français, l'article 256 A du CGI

²⁸² Voir l'épineuse question des règles pour déterminer la qualité d'assujetti d'une personne à l'occasion d'une cession immobilière que le Bulletin officiel des finances publiques tente de démêler au BOI-IMM-10-10-10-10.

²⁸³ Article 283 de la directive et, en droit interne, article 293 E du CGI.

De façon croissante, les opérations économiques sont réalisées par des personnes indépendantes, parfois coordonnées ou référencées sur des plateformes, mais sans que celles-ci ne revêtent d'un point de vue juridique la qualité d'employeur ou de donneur d'ordre - un phénomène parfois qualifié **d'ubérisation**.

De ce fait, les plateformes proposent à des particuliers de réaliser de nouvelles formes d'activité économique. On assiste ainsi au développement de **l'économie des petits boulots ("gig economy")**, dans lesquels des individus se voient assigner des rôles de travailleurs à la tâche rémunérés par les usagers des plateformes. De plus, de nombreuses plateformes proposent aux particuliers, non assujettis à la TVA, de valoriser leur patrimoine personnel : c'est **l'économie du partage ("sharing economy")** qui conduit à estomper plus avant les catégories habituelles en matière de TVA.

Un cas particulier est également représenté par les plateformes **de l'économie de la seconde main, ou économie circulaire**. Celles-ci permettent à des particuliers de réaliser des ventes d'occasion dans des volumes économiquement significatifs, hors TVA (en principe appliquée, pour les biens d'occasion, au régime normal ou à la TVA sur marge).

Ces activités pouvaient précédemment exister²⁸⁴. Toutefois, l'intermédiation par des plateformes de mise en relation a facilité le développement de cette forme d'activité économique. Il y a dès lors un risque de **perte de ressources fiscales par les Etats**, liée à la démultiplication du nombre d'acteurs chargés de la collecte de la TVA, aux facilités que le caractère "invisible" de l'activité exercée offre pour la fraude et, lorsqu'elle est déclarée, à la non-taxation liée à la multiplication de franchises en base TVA²⁸⁵.

Ce phénomène est également la source de **distorsions économiques** créées par le système de TVA lui-même. Ainsi, dans certains secteurs, les acteurs traditionnels assujettis à la TVA sont pénalisés par la concurrence de prestataires non taxés opérant sur les plateformes²⁸⁶. L'impact de la TVA est également susceptible de décourager, dans certains secteurs économiques, l'apparition d'opérateurs économiques "classiques" agissant comme donneurs d'ordre de salariés non-indépendants, et chargés de la collecte de la TVA²⁸⁷.

Il y a enfin risque **d'insécurité juridique** pour des personnes, de bonne foi, n'estimant pas relever d'une activité économique alors qu'elles en exercent bien une et sont dès lors redevables de TVA. En cas de contrôle de l'administration, celles-ci seront seules responsables de reverser la TVA collectée. En effet, les contribuables considérés comme exerçant une activité occulte²⁸⁸ ou ayant fait l'objet d'une procédure de flagrance (article L. 16-0 B du LPF) sont exclus du régime de la franchise en base de TVA. Ils sont donc redevables de la TVA qu'ils auraient dû collecter dès le premier euro.

²⁸⁴ Le cas échéant, sans être déclarées (économie souterraine).

²⁸⁵ Du fait de la mécanique de la franchise en base, des prestataires indépendants en nombre N, coordonnés par une plateforme, réaliseront une activité non taxée au niveau de chacun d'entre eux, là où une entreprise composée de N employés serait naturellement chargée de collecter une TVA au taux normal.

²⁸⁶ Illustrée par la comparaison entre la fourniture de nuitées sur Airbnb par des non-assujettis et l'activité hôtelière classique, soumise à TVA au taux de 10%

²⁸⁷ Ainsi dans le secteur des taxis, où les compagnies de taxis ne sont aujourd'hui plus que rarement employeurs des chauffeurs. Si la TVA n'est pas le seul facteur explicatif, les compagnies trouvent ainsi un avantage fiscal à privilégier un modèle de chauffeurs indépendants sous franchise TVA, possédant leur véhicule.

²⁸⁸ C'est-à-dire n'ayant pas déclaré leur activité ni à un centre de formalité des entreprises, ni au greffe du tribunal de commerce, et qui n'ont pas souscrit de déclaration dans le délai légal.

Il faut également noter une difficulté dans le **traitement fiscal des redevances et commissions** versées par les fournisseurs aux plateformes en contrepartie de la facilitation de la transaction. Il ne fait pas de doute que cette prestation est soumise à TVA. Toutefois, selon que le fournisseur est ou non lui-même assujéti, elle peut constituer une opération BtoB ou une opération BtoC et par voie de conséquence relever de règles différentes²⁸⁹.

Responsabilité des plateformes - Typologie de l'OCDE

L'implication des plateformes dans le recouvrement de la TVA due par les fournisseurs peut être plus ou moins grande. L'OCDE distingue ainsi les possibilités suivantes²⁹⁰ :

- **Education/communication** : solution minimale, sous la forme d'une coopération entre la plateforme et l'administration fiscale pour communiquer les informations auprès des fournisseurs
- **Accord de coopération formel** : partage des informations, alerte à l'administration fiscale en cas de soupçon de fraude, réponse rapide aux notifications de l'administration lorsque les fournisseurs sont jugés en infraction. Sur une base volontaire.
- **Obligation de partage d'information** : la plateforme peut être tenue de fournir l'information soit sur demande, soit spontanément (par exemple en cas d'activité suspecte), ou encore de manière régulière. Cela peut venir en complément d'autres rôles (notamment pour compléter un régime de responsabilité conjointe et solidaire). Il est important que l'administration fiscale ait une bonne idée des données que les plateformes détiennent sur leurs fournisseurs sous-jacents et sur les activités qu'elles facilitent.
- **Responsabilité conjointe et solidaire** : soit la plateforme est tenue pour solidairement responsable des montants futurs de TVA qui ne seraient pas déclarés, une fois que l'administration fiscale a détecté ces infractions, qu'elle les a signalées à la plateforme numérique, et que cette dernière n'a pas pris les mesures appropriées (option 1), soit elle peut être tenue pour solidairement responsable des montants de TVA qu'un fournisseur n'a pas déclarés dans le passé, alors même qu'elle aurait pu raisonnablement s'y attendre (option 2). Il faut laisser des marges de flexibilité dans l'option 2 : ex. lorsqu'un fournisseur a dépassé un seuil d'enregistrement en volume d'activités sur une autre plateforme.
- **Rôle de collecte/retenue** : la plateforme agit en tant que prestataire de services tiers ou pour le compte du fournisseur pour calculer, collecter et acquitter la TVA due. Il s'agit d'une version allégée d'une responsabilité intégrale. Comme cette dernière, elle exige de disposer d'informations précises sur le fournisseur et la transaction (cf. infra)
- **Responsabilité intégrale** : ce régime peut ne s'appliquer que dans les cas où le fournisseur sous-jacent est considéré comme un assujéti à la TVA en vertu du droit national (option 1) ou quel que soit le statut du fournisseur sous-jacent aux fins de la TVA en vertu du droit national (option 2). Pour faire une déclaration correcte, la plateforme aura besoin d'informations essentielles sur le statut de ses fournisseurs, la valeur de la transaction, son traitement au regard de la TVA, les exonérations possibles, etc.

²⁸⁹ Par exemple, si cette transaction est regardée comme relevant d'un régime BtoB, la collecte de la TVA peut relever du fournisseur qui est tenu de l'auto-liquider, lorsque la plateforme n'est pas établie dans la juridiction ayant la compétence fiscale. Si la transaction est considérée comme une transaction entre une entreprise et un consommateur final (B2C), la plateforme peut être tenue de s'enregistrer à la TVA ou, dans l'UE, de la déclarer sur le guichet électronique dédié.

²⁹⁰ OCDE, *L'impact de la croissance de l'économie du partage et à la demande sur la politique et l'administration de la TVA/TPS*, 2021

5.1.2. La première difficulté est la lutte contre les activités occultes

Il arrive que certains opérateurs proposent des biens ou services dans le cadre d'une activité dont le caractère économique ne fait pas de doute. Ils profitent toutefois de diverses circonstances (la rapidité dans la fourniture de biens ou services; la multiplication du nombre d'acteurs indépendants et la coexistence, parmi eux, d'acteurs économiques et non économiques) pour ne pas s'immatriculer à la TVA et se présenter à l'administration comme de "faux particuliers".

Obligations déclaratives des plateformes. Afin de lutter contre cette fraude, l'article 242 *bis* du CGI issu de la loi de finances pour 2019 (entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019) a institué des obligations larges d'information et de *reporting* pesant sur les plateformes.

Celles-ci doivent transmettre chaque année à leurs utilisateurs et à l'administration fiscale un document récapitulatif des transactions réalisées. Pour chaque utilisateur, l'administration fiscale dispose ainsi : (i) de données d'identification, (ii) de son statut de particulier ou professionnel tel qu'indiqué à la plateforme, (iii) du nombre et du montant total brut des transactions réalisées (iv) et, si elles sont connues de l'opérateur, des coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés.

La directive dite "DAC 7"²⁹¹ a institué, au niveau européen, une obligation déclarative à la charge des opérateurs de plateforme et a étendu l'échange automatique d'informations entre administrations aux données ainsi collectées. Dès lors, l'article 134 de la loi de finances pour 2022 a allégé le mécanisme français de l'article 242 *bis* du CGI à compter du 1^{er} janvier 2023, pour transposer les dispositions de la directive DAC 7 aux articles 1649 *ter* A à 1649 *ter* E du CGI.

Toutefois, la directive DAC 7, qui a pour objet d'instituer un socle minimum de données pour la coopération administrative en matière d'impôts directs, n'est pas nécessairement adaptée aux besoins de l'administration fiscale liés spécifiquement au calcul de la TVA. A l'extinction du dispositif issu de l'article 242 *bis* du CGI, les plateformes n'auront plus à indiquer dans leur déclaration le lieu d'établissement de l'acquéreur des biens ou du preneur des prestations concernant les transactions réalisées entre entreprises (BtoB). Or, cette donnée permet d'identifier les opérateurs étrangers redevables de la TVA en France²⁹² et de reconstituer le montant de leurs opérations taxables.

En revanche, il est à noter que depuis le 1^{er} juillet 2021, l'article 286 *quinquies* du CGI²⁹³ prévoit que les plateformes sont tenues de conserver et de mettre à disposition de l'administration un registre permettant de reconstituer la TVA due sur les transactions BtoC qu'elles ont facilitées en tant qu'intermédiaires (prestations de services et livraisons de biens).

Proposition n° 18 (FR) : Evaluer si les obligations de conservation issues de l'article 286 *quinquies* du CGI sont suffisantes pour compenser la perte de données issue de la suppression de l'article 242 *bis*. Dans le cas inverse, rétablir l'obligation de *reporting* antérieurement prévue à cet article pour les données non couvertes par la directive DAC 7, relative aux impôts directs.

Solidarité de paiement de la TVA. Depuis le 1^{er} janvier 2020, un mécanisme prévu à l'article 293 A du CGI permet à l'administration d'engager la solidarité de paiement d'une plateforme si elle ne réagit pas à un signalement selon lequel un assujetti se serait soustrait à ses obligations en matière de TVA.

²⁹¹ Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal

²⁹² Ainsi, la TVA due sur une prestation de services BtoB est due dans l'Etat d'établissement du preneur : ici en l'espèce, la France.

²⁹³ Transposant l'article 242 a de la directive TVA

A compter du signalement effectué par l'administration, l'opérateur de plateforme dispose d'un délai d'un mois pour notifier à l'administration les mesures mises en œuvre. Il peut notamment prendre toutes les mesures permettant de suspendre l'activité de l'utilisateur (suspension de son compte d'utilisateur ou de ses boutiques ou dénominations commerciales rattachées). En cas d'inaction, l'administration peut mettre en œuvre une solidarité de paiement : la dette de TVA peut être recouvrée auprès de l'un ou l'autre débiteur (article 283-4 bis CGI).

Derrière les obligations des plateformes, des angles morts. Pour répondre aux défis du numérique, les obligations fiscales des plateformes ont été renforcées - leur imposant de venir à l'appui de l'administration dans la vérification de la situation fiscale de leurs utilisateurs. Toutefois, un même vendeur ou prestataire de services peut être actif sur de multiples sites ou plateformes, ce qui peut poser des difficultés pour la collecte et le recoupement de données par l'administration fiscale.

Par ailleurs, de nombreux opérateurs économiques sur Internet échappent à ces obligations : soit parce qu'ils n'ont pas la qualité de plateformes (ex. boutiques en ligne, sites de *dropshipping* ou non établies en France), soit parce qu'ils agissent en méconnaissance de leurs obligations fiscales (plateformes établies dans un autre Etat membre, voire en dehors de l'Union européenne). Avec le développement d'outils permettant la création presque instantanée d'un site *e-commerce*, ces difficultés sont susceptibles de s'intensifier à l'avenir.

5.1.3. La seconde difficulté concerne les distorsions de concurrence résultant de l'activité économique de personnes non-assujetties

Extension de l'assujettissement à certaines activités occasionnelles. Selon la Commission européenne, les réponses à la consultation publique organisée en 2022 sur le sujet montrent de façon très majoritaire (70% des réponses) que les règles TVA entraînent une distorsion de concurrence dans le secteur de l'hébergement et du transport. La non-taxation résulterait soit du statut du particulier fournisseur (non-assujetti ou en franchise), soit de l'insuffisance des contrôles. Ainsi, selon la Commission, 50-70% des hébergements touristiques à Barcelone seraient proposés sur des plateformes et réalisés hors TVA.

Si cette différence de taxation entre service réalisé par un particulier et service réalisé par un professionnel n'est pas nouvelle, la difficulté vient de la « professionnalisation » dans la qualité et la quantité de réalisation du service que permet l'usage des plateformes numérique par les particuliers, conduisant à s'interroger sur l'assujettissement à la TVA de ces derniers.

La directive offre déjà des outils aux Etats membres pour lutter contre ces distorsions :

- **l'article 12 permet aux Etats de regarder comme assujettis** les particuliers proposant des biens ou services sur les plateformes. Si cet article vise "notamment" les opérations immobilières²⁹⁴, il peut s'appliquer à l'ensemble des livraisons de biens ou prestations de services définissant le champ d'application de la TVA à l'article 9 de la directive. En utilisant la marge de manœuvre de l'article 12, un Etat pourrait regarder comme assujetti un fournisseur sous-jacent occasionnel opérant sur une plateforme.
- **l'article 28 pourrait permettre de justifier une redevabilité de certaines plateformes** : en vertu de cet article, lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. Ce régime, applicable dans tous les cas où la relation

²⁹⁴ La France fait un usage très limité de cette marge de manœuvre, en regardant comme assujettis les personnes non-assujetties réalisant des livraisons à soi-même de biens immobiliers (2° du 3. de l'article 257 du CGI).

juridique s'inscrit bien dans un schéma de commissionnaire, paraît applicable à certaines plateformes "faisant écran" entre le client et le prestataire et s'inscrivant dans un schéma de commissionnaire²⁹⁵. La jurisprudence de la CJUE sur l'article 28 de la directive est toutefois encore insuffisamment développée à ce stade²⁹⁶.

Une évolution de la directive est à prévoir. Il est néanmoins préférable d'inscrire, dans la directive, des outils conçus spécifiquement pour traiter du cas des plateformes et de l'économie numérique.

Dans le cadre de sa **proposition du 8 décembre 2022 pour une TVA à l'ère numérique**, la Commission trace la perspective d'une extension du champ d'application de la TVA à tous les services réalisés par des fournisseurs non assujettis sur de telles plateformes²⁹⁷. La responsabilité de la collecte de la TVA relative à de telles opérations serait attribuée à la plateforme. En revanche, la plateforme ne serait pas redevable de la TVA lorsque le prestataire est assujetti et lui communique un numéro d'identification à la TVA

Ce transfert de responsabilité pourrait concerner l'ensemble de l'économie, ou dans un premier temps les seuls **secteurs du transport et de l'hébergement**²⁹⁸. Il tirerait les conséquences de la logique même de l'économie du partage : ce n'est plus le particulier utilisateur de la plateforme qui rend le service mais la plateforme elle-même, en tant qu'assujettie à la TVA.

D'un point de vue théorique, cette réforme présenterait plusieurs avantages. D'une part, elle mettrait fin à la question du seuil d'activité au-delà duquel un prestataire est estimé réaliser une activité économique. La plateforme étant considérée fournir le service et appliquer la TVA (fournisseur présumé ou *deemed supplier*), toutes les prestations sont attirées dans le champ d'application de la TVA. D'autre part, cette réforme apporterait des garanties tant en ce qui concerne l'augmentation des recettes publiques que l'égalisation des conditions de concurrence entre opérateurs traditionnels et plateformes mobilisant les services de personnes non-assujetties²⁹⁹.

Une évaluation économique plus substantielle est toutefois nécessaire pour examiner si cette réforme constitue aujourd'hui une nécessité, au regard notamment des pertes de ressources fiscales et des distorsions de concurrence entraînées par le développement de l'économie du partage.

Difficultés et arbitrages à envisager. Le transfert de la responsabilité de la collecte de la TVA aux plateformes présente plusieurs difficultés qui justifieront des clarifications et des arbitrages :

²⁹⁵ Par exemple une plateforme faisant écran et permettant non seulement la mise en relation du prestataire et du client mais recevant également la réservation et le paiement et assurant la responsabilité de la garantie d'éventuels dommages auprès du prestataire ou du client.

²⁹⁶ La CJUE n'a jamais encore donné une telle interprétation de l'article 28 : pour des exemples d'application, on a des buralistes proposant à des clients des jeux d'argent pour le compte de sociétés de paris (CJUE 24 septembre 2010, *État belge contre Pierre Henfling*, C-464/10) ou un organisme de gestion collective de droits d'auteur d'œuvres musicales (CJUE 21 janvier 2021, *UCMR*, C-501/19). Par ailleurs, l'article 28 n'offre pas de marge de manœuvre pour les Etats, mais s'impose à eux. Si cette interprétation devait être retenue, l'ensemble des plateformes de services devraient être redevables de la TVA.

²⁹⁷ On notera que la Commission propose la création, à ce titre, d'un article 28 *bis* suivant l'article 28 précité et permettant de couvrir l'ensemble des plateformes facilitant une transaction.

²⁹⁸ Selon l'étude d'impact jointe par la Commission à la proposition de TVA à l'ère numérique (p. 20), le secteur du transport et de l'hébergement représente plus de la moitié de la valeur de l'économie des plateformes.

²⁹⁹ Selon la même étude d'impact, le prix d'un hébergement proposé sur une plateforme est de 8% à 17% moins cher que le prix d'une nuitée équivalente à l'hôtel dans la même région. Cet écart est du même ordre que l'écart de TVA résultant de la non-taxation de la fourniture de l'hébergement sur la plateforme.

- **le maintien de la franchise en base** : la plateforme doit-elle pouvoir se prévaloir, pour les services rendus par un fournisseur non-assujetti, de l'équivalent d'une franchise en base dont il aurait disposé s'il était assujetti? Le transfert de la TVA vers les plateformes n'implique pas de réponse nécessaire à cette question³⁰⁰.

Il paraît inéquitable de laisser coexister sur une même plateforme des fournisseurs assujettis qui continueraient à bénéficier de la franchise en base et des non-assujettis, dont les services donneraient lieu à taxation au niveau de la plateforme et qui n'en bénéficieraient pas. Dans ce cas, les plateformes pourraient trouver intérêt à conditionner le référencement d'un fournisseur, même non-assujetti, à une immatriculation à la TVA.

Il paraît dès lors opportun de proposer une solution unique : soit permettre à la plateforme de minorer la TVA par un retraitement correspondant à une franchise pour chaque fournisseur sous-jacent (**option 1**), soit retirer le bénéfice de la franchise pour l'ensemble des opérations réalisées par l'intermédiaire d'une plateforme (**option 2**³⁰¹).

- **la portée des droits à déduction** : doit-il y avoir droit à déduction de la TVA amont supportée par un prestataire référencé sur une plateforme³⁰² ? La solution retenue doit-elle être identique pour les fournisseurs assujettis et les non-assujettis ?

Il semble qu'un mécanisme de fournisseur présumé avec un champ d'application large devrait en tout état de cause permettre la préservation des droits à déduction des fournisseurs sous-jacents qui verraient leurs prestations soumises à la taxe entre les mains du fournisseur présumé. En effet, le droit à déduction de la taxe ayant grevé les éléments du prix d'une opération imposable est seul à même de garantir la neutralité de la TVA. C'est ce qui explique pourquoi les fournisseurs déjà assujettis resteraient redevables de la TVA séparément.

Toutefois, l'entrée dans le mécanisme de la TVA d'opérateurs non assujettis peut poser de nouvelles difficultés. Il pourrait ainsi se traduire par un afflux de demandes de remboursement de crédits de TVA dans des secteurs connus pour en générer (notamment parce qu'ils nécessitent d'importants investissements en début d'activité³⁰³). En présence de biens qui continueraient à être partiellement affectés à un usage privé, le calcul des coefficients d'assujettissement serait d'une grande complexité, et les capacités de contrôle de l'administration seraient inexistantes. L'extension du droit à déduction aux fournisseurs non assujettis serait donc peu opportune.

Un opérateur souhaitant disposer de droits à déduction devrait donc s'immatriculer à la TVA. L'existence d'un droit à déduction resterait conditionnée à l'existence d'une activité économique et non d'une activité seulement occasionnelle³⁰⁴.

³⁰⁰ A cet égard, il est intéressant de noter que la responsabilité des plateformes pour la vente de biens à distance s'est accompagnée d'un maintien de la franchise en base pour les vendeurs individuels.

³⁰¹ Cette option pragmatique tirerait les conséquences des transformations de l'économie et du développement des plateformes : si la franchise en base a du sens pour soutenir des PME/micro-entreprises en concurrence avec des entreprises plus grandes, elle perd une partie de sa rationalité économique lorsqu'une plateforme coordonne des opérateurs économiques bénéficiant chacun de la franchise en base et aboutissant à une disparition de la matière taxable.

³⁰² On parle par exemple de la TVA ayant grevé l'acquisition d'un bien immobilier mis en location, l'achat d'un véhicule ou encore de divers services (nettoyage, gardiennage, etc.)

³⁰³ Tel est le cas de l'hébergement de courte durée ou du transport de personnes.

³⁰⁴ C'est précisément cette option que la Commission a retenu dans sa proposition du 8 décembre 2022.

- **le nettoyage de dispositions nationales faisant obstacle à la redevabilité des plateformes** : comment faire en sorte que celles-ci puissent déterminer le statut TVA de la prestation réalisée par le fournisseur sous-jacent ?

Il serait ainsi nécessaire de revoir le périmètre de l'exonération prévue pour les locations touristiques, au moins telle qu'elle est pratiquée dans des Etats comme la France. On sait que si l'article 135 de la directive TVA exonère l'activité de location de biens immobiliers, sont exclues de cette exonération les opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, tels que définis dans la législation des Etats membres³⁰⁵. Au 4° de l'article 261 D du CGI, la France exclut donc de l'exonération les prestations hôtelières, ainsi que les prestations para-hôtelières : il s'agit des prestations d'hébergement associées à des services particuliers réalisés par l'hôte³⁰⁶.

Or, une plateforme ayant le statut de fournisseur présumé pourrait rencontrer des difficultés pour déterminer si ces services sont effectivement proposés, et donc appliquer ou non l'exonération de TVA. La Commission envisage donc d'harmoniser la définition des prestations para-hôtelières exclues de l'exonération de TVA en retenant, dans sa proposition du 8 décembre 2022, une **condition de durée** de 45 jours. Il reste à déterminer si ce critère est effectivement opérationnel et adapté aux réalités du marché locatif des Etats membres³⁰⁷. De l'avis du rapporteur, c'est plutôt le caractère reconductible du bail qui fait la différence entre l'hébergement para-hôtelier et l'hébergement classique, et qui pourrait être retenu comme critère (accompagné le cas échéant d'autres critères, tels que le caractère ou non meublé de la location).

- **le caractère atypique des transactions réalisées** : Que se passe-t-il lorsque les usagers prennent en charge une partie des coûts qui devraient normalement être assumés par le fournisseur (ex. pour les coûts du voyage, Blablacar) ou lorsqu'ils conviennent d'une compensation en nature (ex. échange de logements)?

Conformément à la jurisprudence de la CJUE applicable au troc (cf. supra, 1), de telles transactions constituent en principe deux opérations donnant lieu chacune à collecte de la TVA. Cela amènerait à faire supporter une double charge fiscale sur ces opérations.

- **l'extension éventuelle aux plateformes de ventes de biens** : la Commission ne semble pas envisager une extension du régime du fournisseur présumé aux plateformes dédiées à la vente de biens par des non-assujettis.

Dans cette configuration, les distorsions de concurrence sont moins fortes mais peuvent exister entre assujettis-revendeurs, soumis au régime de la marge, et non-assujettis, échappant à toute TVA.

On peut ainsi penser à une distorsion **dans le secteur du livre** (les livres d'occasion pouvant être vendus sur une *marketplace* par des particuliers ou dans des librairies spécialisées), **de la mode de seconde main** (où sont en concurrence des plateformes ouvertes aux non-assujettis telles que Vinted, avec des marques proposant la reprise de leur collection pour la vendre), ou

³⁰⁵ En vertu du a) du 2. de l'article 135 de la directive.

³⁰⁶ Il faut qu'au moins trois services sur les quatre suivants soient proposés : petit déjeuner, nettoyage régulier des locaux, fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle

³⁰⁷ Un bailleur doit facturer la TVA dès la signature du contrat et doit donc savoir si la mise à disposition est ou non taxée. Or, par exemple, en France, en zone tendue, les locataires disposent d'un délai de préavis réduit à un mois. En cas de rupture anticipée du bail, un bailleur pourrait donc se trouver en situation de devoir collecter une TVA non récupérable.

encore **des objets réparés ou reconditionnés** (proposés directement, soit par des particuliers, soit par des associations ou entreprises spécialisées soumises à TVA).

Depuis le 1^{er} juillet 2021, un mécanisme de redevabilité des biens vendus par les plateformes est déjà en place dans le cas des ventes à distance de biens importés (cf. 4, supra). La transposition de ce mécanisme aux situations purement internes ne présente donc pas *a priori* de difficultés juridiques majeures. Toutefois, elle nécessiterait en pratique une évolution du modèle de certaines plateformes³⁰⁸.

Proposition n° 19 (UE, FR) : Evaluer, d'un point de vue économique, la pertinence d'instaurer un mécanisme de redevabilité des plateformes sur les services et des biens proposés par des fournisseurs non-assujettis.

A défaut d'un accord européen sur le sujet, envisager au niveau national, si besoin, une extension du champ d'application de la TVA à ces fournisseurs non-assujettis, sur le fondement de l'article 12 de la directive.

5.2. Facturation électronique, transmission des données de paiement : aube d'une refonte profonde de la déclaration et de la collecte de la TVA?

Rappel des obligations pesant sur les contribuables. Dans le système de TVA tel qu'il nous a été légué par le XX^e siècle, les obligations des assujettis vis-à-vis de l'administration fiscale sont fondées sur **la déclaration de TVA**, la **facture** et, pour les opérations transfrontalières, **les états récapitulatifs**.

La **déclaration de TVA** (article 250 à 261 de la directive) est déposée à échéances régulières (mensuelles, trimestrielles ou annuelles). Elle doit contenir les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, mais les Etats membres disposent d'une flexibilité importante pour en déterminer le contenu exact. Par exemple, en France, la déclaration n° 3310 CA3 (assujettis au régime normal) permet de retracer mensuellement sur trois pages les éléments principaux agrégés nécessaires au calcul de la TVA à payer et de la TVA déductible. De même, les déclarations sur les guichets uniques OSS et IOSS doivent être souscrites à un rythme trimestriel (OSS) ou mensuel (IOSS) et permettent de renseigner des montants agrégés de TVA due dans chaque Etat membre de consommation.

La **facture** (articles 217 à 249 de la directive) permet de retracer les éléments principaux de chaque transaction à des fins de contrôle *ex post* de l'administration fiscale. Elle contient des mentions précises, détaillées à l'article 226 de la directive. Elle doit être stockée et être associée à une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale. En France, en vertu de l'article 289 du CGI, tout assujetti réalisant une opération au bénéfice d'un autre assujetti (BtoB) ou d'une personne morale non assujettie doit établir une facture, sauf si cette opération est exonérée en régime intérieur³⁰⁹.

Depuis 2005, le 3 du I de l'article 1737 du CGI prévoyait que la non-délivrance d'une facture donnait lieu à une amende fiscale égale à 50% de la transaction. Cette amende était réduite à 5% si l'assujetti établissait, dans un délai de 30 jours, avoir régulièrement comptabilisé l'opération.

³⁰⁸ On peut ainsi penser à des plateformes de ventes de biens d'occasion pour lequel le prix affiché n'est qu'indicatif et le montant peut être par la suite négocié de gré à gré à l'occasion de la livraison du bien (ex. Leboncoin).

³⁰⁹ Exonération au titre des articles 132 et 135 de la directive, c'est-à-dire, dans la numérotation du CGI, en application des articles 261 à 261 E

Dans une récente décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, *Société KF3 Plus*, le Conseil constitutionnel a censuré ces amendes non plafonnées : elles pouvaient donner lieu à une sanction manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté. La loi de finances pour 2022 en a tiré les conséquences. Le défaut de délivrance d'une facture et le fait de ne pas comptabiliser la transaction sont sanctionnés désormais par une amende fiscale égale à 50 % du montant de cette transaction, ou à 5 % si la transaction a été comptabilisée. Le montant de l'amende est cependant plafonné : il ne peut pas excéder 375 000 € par exercice si la transaction n'est pas comptabilisée ou 37 500 € lorsque la transaction l'a été.

Un exemple de difficulté à définir la facture : les notes de débit

La note de débit est un instrument juridique, par lequel l'acheteur demande au vendeur de bénéficier d'un avoir, largement utilisé dans le secteur du commerce ou de la grande distribution. En matière de TVA, elle ne correspond toutefois à aucune réalité juridique. Elle peut en effet correspondre à trois configurations différentes :

- **Une réduction de prix** : Dans ce cas, la note de débit résulte d'un rabais ou d'une ristourne, accordé après la vente, qui a pour effet de réduire le prix de la transaction initiale et la base finale d'imposition sur cette transaction (CJUE 15 octobre 2002, *Commission c/ RFA*, C-427/98). Elle ne constitue pas une facture : le vendeur doit émettre une **facture rectificative**, puisque la base d'imposition à la TVA figurant sur la facture initiale a changé. Cette dernière doit prendre la forme d'une note d'avoir (BOI-TVA-DECLA-30-20-20-20), qui est le symétrique de la note de débit. En l'absence de la facture rectificative constituée par la note d'avoir, le fournisseur doit collecter la TVA sur la totalité du prix, et l'acheteur BtoB peut déduire la totalité de celle-ci.
- **La rémunération d'une contre-prestation réalisée par l'acheteur** : cette prestation est soumise à facturation et à imposition séparée (BOI-TVA-DECLA-30-20-10, n°30). Il y a une vraie prestation de service rémunérée par une contre-valeur correspondant à un avoir (CJUE 24 février 2022, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20). Dans ce cas, la note de débit a le caractère d'une **vraie facture** : il y a prestations croisées donnant lieu à facturation de chaque côté.
- **Le remboursement de sommes dues par le vendeur mais payées par l'acheteur** : le vendeur figurait dès l'origine comme le client sur une facture émise par un tiers, mais son règlement a été pris en charge par l'acheteur pour le compte de son partenaire commercial. Il s'agit alors d'un simple transfert entre acheteur et vendeur, circulant par un compte de passage hors TVA (article 79 de la directive de 2006 et CJUE 1er juin 2006, *De Danske Bilimportører*, C-98/05). Il n'y a donc aucune nouvelle facture ni rectification.

Enfin, les **états récapitulatifs des clients** (articles 262 à 271 de la directive) constituent une catégorie un peu particulière d'obligation déclarative permettant l'exacte application de la TVA dans les transactions intracommunautaires en BtoB, qu'il s'agisse de biens (avant le 1^{er} janvier 2022, cette formalité était remplie par les déclarations d'échange de biens ou DEB) ou de services (précédemment la déclaration d'échange de services).

Ils sont en principe déposés à échéance mensuelle et permettent de renseigner la valeur des biens transférés ou livrés dans un autre Etat membre et des services réalisés **pour chaque acquéreur** (identifié par un numéro TVA). Cette obligation déclarative plus détaillée est la contrepartie du régime d'exonération des livraisons intra-communautaires (pour les biens) et de l'autoliquidation dans l'Etat membre du preneur assujetti (pour les services).

5.2.1. Facturation électronique et e-reporting

Facturation électronique et e-reporting. L'article 26 de la loi de finances rectificative pour 2022 prévoit la généralisation de la facturation électronique entre entreprises assujetties à la TVA (*e-invoicing*) et la transmission des données de transaction (*e-reporting*), sur la base d'un calendrier de mise en place entre 2024 et 2026. Le décret en Conseil d'Etat fixant les modalités d'application des obligations d'émission, de transmission et de réception des factures électroniques a été publié le 7 octobre 2022, accompagné d'un arrêté du ministre délégué chargé des comptes publics du même jour fixant les modalités de format et de transmission de ces données.

Ce chantier d'ampleur est susceptible de modifier en profondeur les obligations déclaratives des contribuables et les moyens de contrôle de l'administration. Il fait l'objet d'un examen détaillé dans le rapport n°2 du Conseil des prélèvements obligatoires consacré à la lutte contre la fraude. Il est toutefois utile de rappeler brièvement dans le présent rapport qu'il inclut deux volets :

- **la facturation électronique (*e-invoicing*)** s'applique aux transactions domestiques entre assujettis (BtoB) : ceux-ci sont soumis à l'obligation d'établir une facture électronique sur la base d'une norme harmonisée et de la transmettre, à son client (i) **soit via un portail public** qui en extrait au passage les données dont la transmission à l'administration fiscale devient obligatoire, (ii) **soit via une plateforme privée de dématérialisation** qui achemine la facture vers le client de l'émetteur et se charge de transmettre à la plateforme publique les données dont la transmission est obligatoire (schéma dit « en Y ») ;
- **la transmission automatique de données (*e-reporting*)** s'applique aux autres transactions domestiques (BtoC), ainsi qu'aux opérations transfrontalières. Les données relatives au statut du paiement des opérations devront également être transmises automatiquement à l'administration, dès lors que cet élément détermine l'exigibilité de la TVA³¹⁰.

L'article 218 de la directive TVA prévoyait la facture électronique comme une possibilité offerte aux contribuables³¹¹. L'article 232 précise que l'utilisation d'une facture électronique est soumise à l'acceptation du destinataire. En créant une obligation de facturation électronique³¹², la France devait donc, comme l'avait précédemment fait l'Italie, solliciter une dérogation à la directive TVA, ce qu'elle a fait en utilisant la procédure prévue à l'article 395. Cette mesure permet aux Etats membres de prendre, après avis favorable de la Commission, des mesures particulières dérogatoires afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

Le non-respect de ces obligations est sanctionné par un ensemble d'amendes forfaitaires plafonnées, pour une même entreprise, sur une base annuelle³¹³. Le non-respect des règles de facturation électronique n'entraînera pas, en revanche, la déchéance du droit à déduction, qui aurait demandé une dérogation à l'article 177 de la directive. Il paraissait, en effet, difficile de déroger au principe fondamental de neutralité de la TVA exigeant, selon ce qu'a jugé à de nombreuses reprises la CJUE³¹⁴, que la déduction de la TVA amont devait être accordée si les

³¹⁰ C'est-à-dire en 2021, pour les livraisons de services, et depuis 2022 (cf. supra) également pour les livraisons de biens.

³¹¹ Il précise que "pour les besoins de la présente directive, les États membres acceptent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous format électronique qui remplissent les conditions déterminées par le présent chapitre"

³¹² En revanche, le dispositif de e-reporting, ne relève pas du champ des dispositifs de la directive TVA mais constitue la mise en place nationale d'obligations de transmission d'éléments d'informations relatives à des opérations. Il pouvait donc être créé sans nécessiter de dérogation particulière.

³¹³ Celles-ci sont définies, pour la facturation électronique, à l'article 1737 du CGI, et pour la transmission automatique de données, à l'article 1788.

³¹⁴ Voir, en ce sens, arrêts CJUE du 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09; CJUE 1^{er} mars 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz*, C-280/10; ou CJUE 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14.

conditions matérielles (affectation des biens et services acquis à la réalisation d'opérations taxables) étaient satisfaites, même si certaines conditions formelles avaient été omises ou non respectées par les assujettis.

Typologie des obligations de *reporting*

La directive TVA laisse en principe les Etats membres libres de prévoir des obligations déclaratives plus détaillées ou plus fréquentes portant sur les transactions. Parmi les différentes pratiques des Etats membres, on distingue habituellement³¹⁵ :

- **les listes TVA (VAT listing)** : transmission à l'administration, en accompagnement de leur déclaration de TVA, d'une liste de transactions réalisées et de leurs clients ou fournisseurs ;
- **la transmission SAF-T (Standard audit file for tax reporting)** : transmission, à échéances régulières (mensuelles ou trimestrielles), d'un document sur un format structuré et selon une norme fixée par l'OCDE, qui reprend leurs données comptables détaillées ;
- **la transmission de données en temps réel (e-reporting)** : transmission en temps réel (fréquence journalière) des informations extraites des factures ou sur les opérations réalisées. Le contenu de ces informations et leur caractère agrégé au niveau journalier peuvent être d'une grande diversité ;
- **la facturation électronique (e-invoicing)** : transmission, en temps réel, du contenu de l'ensemble des factures émises par le contribuable, dans un format numérique structuré. Si cette mesure a pour effet d'encadrer les règles d'émission de factures entre assujettis, voire de créer une pré-validation des factures par l'administration (*clearing e-invoicing*), elle nécessite une dérogation à la directive TVA.

Un encadrement européen à venir des régimes nationaux de reporting. Des mécanismes de facturation électronique ou de transmission automatique de données se sont multipliés dans les différents Etats membres³¹⁶, sur la base de modalités distinctes. Une harmonisation des régimes nationaux est devenue nécessaire pour assurer le bon fonctionnement du marché unique³¹⁷.

Dans le cadre du paquet TVA à l'ère numérique de [année]³¹⁸, la Commission européenne envisage de proposer deux évolutions principales :

- **un système harmonisé pour les opérations intracommunautaires**, qui serait destiné à remplacer les états récapitulatifs mensuels ;

Dans ce cadre, une réflexion pourrait être menée sur un *reporting* plus détaillé des transactions correspondant aux déclarations effectuées sur le guichet unique à l'importation IOSS. Comme on l'a vu (cf. 3), ces guichets uniques donnent lieu à des déclarations agrégées par pays et par mois. Cette caractéristique limite la capacité de l'administration à contrôler par exemple l'usurpation du numéro IOSS (en l'absence de numéro individualisé d'envoi). Un *reporting* par transaction ou par envoi permettrait de faciliter les contrôles de l'administration douanière et de le confronter aux déclarations en douane.

³¹⁵ Typologie reprise de "VAT in the digital age, Volume 1 : Digital reporting requirements", Mars 2022 (précité)

³¹⁶ Voir par exemple Italie, Grèce, Espagne, Belgique ou Pologne, où de telles mesures ont été ou seront mises en place à une échéance proche.

³¹⁷ Un assujetti établi dans un Etat de l'UE est soumis aux obligations de facturation nationales spécifiques dans chaque Etat où il réalise des opérations.

³¹⁸ Préparé par plusieurs travaux : voir par exemple "E-invoicing and the need for EU standards and interoperability", VAT Expert group paper n° 106, 20 mai 2022 et "VAT in the digital age, Volume 1 : Digital reporting requirements", Mars 2022

- **une interopérabilité des standards pour les opérations domestiques.** Un assujetti réalisant des opérations dans plusieurs Etats membres doit pouvoir remplir ses obligations liées à la facturation électronique sur la base d'un seul format structuré.

L'une des préoccupations des entreprises françaises est que l'administration s'assure de mettre en place, dans le cadre de la réforme à venir, un dispositif qui ne sera pas bouleversé par celui que proposera la Commission européenne. Autrement dit, l'interopérabilité est un enjeu majeur, faute de quoi le coût de mise en place de la réforme en France pourrait être aggravé lors des adaptations ultérieures qu'imposera la réforme harmonisée au sein de l'Union européenne.

Pré-remplissage et avenir de la déclaration de TVA. Dès lors que chaque assujetti adresse à l'administration, sous forme automatisée, l'ensemble des éléments relatifs aux factures ou aux transactions réalisées, le pré-remplissage de la déclaration de TVA devient possible. En France, cette possibilité est étudiée par l'administration à compter de la généralisation de la facturation électronique³¹⁹.

Le pré-remplissage de la TVA à l'importation (cf. supra) sur la base des déclarations en douane a donné lieu en France à des difficultés de mise en œuvre. Les écarts constatés s'expliquent toutefois par la circonstance que les données préremplies sont issues de déclarations de tiers (RDE). Avec la facturation électronique et le *e-reporting* en revanche, le pré-remplissage serait issu des données mêmes des entreprises et ne ferait donc que tirer les conséquences des informations qu'elles ont transmis en temps réel.

Néanmoins, la déclaration de TVA ne pourra pas être pré-remplie dans son intégralité : il appartiendra toujours aux assujettis d'y renseigner leur coefficient de déduction. En France, celui-ci dépend en effet de la proportion d'affectation réelle des biens et services acquis aux opérations dans le champ et hors champ (coefficient d'assujettissement) et, plus généralement, à la sectorisation par type d'activité (notamment pour le calcul du coefficient de taxation). Ces éléments ne pourront être déduits des seules données de facture et de e-reporting.

5.2.2. Obligations déclaratives des prestataires de service de paiement

Impliquer les PSP dans la lutte contre la fraude. Les fraudes à la TVA à l'importation concernent, dans leur grande majorité, des opérations BtoC correspondant à des achats en ligne réalisés, par des consommateurs européens au travers de prestataires de service de paiement (PSP) établis dans l'Union européenne.

Plusieurs travaux³²⁰ avaient envisagé un régime de paiement scindé permettant la collecte de la TVA directement par la plateforme ou le PSP réalisant la transaction. Ce mécanisme présenterait l'avantage de collecter la TVA sur une base fiscale sécurisée. Pour mettre en place ce mécanisme au niveau national, la France aurait dû solliciter une autorisation auprès des services de la Commission, sur le fondement de l'article 395 de la directive³²¹.

³¹⁹ "Généralisation de la facturation électronique entre assujettis et transmission d'informations à l'administration fiscale : l'ordonnance a été publiée", Ministère de l'économie, des finances et de la relance, Communiqué de presse, 16 septembre 2021

³²⁰ Etudes réalisées par PwC (2010) et par Deloitte (2017) pour la Commission européenne

³²¹ Permettant aux États membres d'introduire des mesures particulières dérogatoires « afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ».

Les raisons de la non-adoption du paiement scindé par la France, présentées par un rapport de l'Inspection générale des finances rendu public³²², n'apparaissent pas clairement, puisqu'elles ne sont pertinentes qu'au regard des opérations internes et intracommunautaires³²³. Or, c'est pour les ventes à distance de biens importés que le paiement scindé aurait présenté l'avantage fiscal le plus significatif, en permettant de répondre aux fraudes liées aux importations ou aux LIC BtoC au cours desquelles le client, bancarisé dans l'UE, règle de bonne fois un montant TTC alors que la taxe n'est jamais collectée par le vendeur.

La principale difficulté du paiement scindé reste toutefois de donner au PSP un rôle dans le calcul du montant de TVA, alors que ce calcul peut se révéler en lui-même complexe³²⁴. Une obligation de *reporting* des PSP sur les transactions transfrontalières présente des avantages équivalents au paiement scindé pour le recouvrement de l'impôt, tout en échappant à la difficulté.

De nouvelles obligations sur les prestataires de service de paiement? La directive du 18 février 2020, dont la transposition par la France est prévue au 1^{er} janvier 2023, institue une nouvelle obligation de *reporting* pour les PSP qui permettra de combler un angle mort substantiel du contrôle fiscal.

Cette directive vise les PSP établis dans l'Union européenne et faisant déjà l'objet d'une régulation au titre de la directive sur les services de paiement³²⁵. Il appartiendra aux Etats membres de leur imposer d'enregistrer certaines informations sur les transactions et de les transmettre aux autorités fiscales. L'obligation de *reporting* est prévue pour les paiements réalisés par un payeur dans l'UE à destination d'un bénéficiaire situé dans un autre Etat de l'UE ou un Etat tiers. Elle a pour objet de renseigner l'administration fiscale sur les opérations transfrontalières (ventes de biens ou prestations de services) réalisées au bénéfice de consommateurs européens. Pour cibler les opérations réalisées par des assujettis, le *reporting* ne sera imposé qu'à la condition que le bénéficiaire réalise plus de 25 opérations dans l'année.

Dans les prochaines années, cette obligation permettra de compléter de façon substantielle les outils de contrôle à destination de l'administration fiscale et douanière. Trois types de fraude en particulier pourront être mieux traités :

- **les prestations de services électroniques** réalisées par des prestataires hors UE pour des clients européens et n'ayant pas été déclarés sur l'OSS (cf. supra, partie 4.1) ;
- **les importations de biens** donnant lieu à des fraudes à la valeur en douane ou à la dissimulation de la qualité du vendeur (cf. supra, partie 4.2) ;
- **les opérations intracommunautaires** (ventes de biens et prestations de service) ne passant pas par une plateforme et profitant du manque de coordination des contrôles transfrontaliers (cf. supra, partie 4.4).

³²² Rapport IGF, *Sécurisation du recouvrement de la TVA* (novembre 2019) – Claude Wendling et Florence Gomez

³²³ Le rapport évoquait (i) les nouvelles formes de fraude entraînées par l'augmentation des remboursements de crédits de TVA, (ii) la remise en cause du régime des débits, en rendant la TVA exigible au moment du paiement et non plus de la livraison, (iii) l'intérêt limité au regard de la mise en place de la facturation électronique obligatoire. Or, les ventes à distance de biens importés ne donnent pas lieu à remboursement de crédits de TVA et ne sont pas concernées par le régime des débits ni par la facturation électronique.

³²⁴ Ce qui impliquait de déterminer la base taxable (incluant d'éventuels droits de douane), le taux applicable, le bénéfice d'éventuelles exonérations et le statut (BtoB ou BtoC) de la transaction.

³²⁵ Directive (UE) 2015/2366 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2015 concernant les services de paiement dans le marché intérieur

Cette directive pourrait permettre de résoudre une bonne part des difficultés identifiées dans le présent rapport. L'intérêt de cet instrument serait renforcé par l'interconnexion envisagée par la Commission entre ces données et les données douanières (cf. partie 4.2) ainsi que par les avantages afférents au modèle européen harmonisé de facturation ou de *reporting* électronique transfrontalier (cf. partie 5.1).

Coopération administrative – vers une base VIES 2.0 ?

En matière de TVA, le cadre juridique de la coopération transfrontalière est issu d'un règlement de 2010³²⁶. Celui-ci donne un cadre juridique à l'échange automatique de données entre États membres.

Il s'agit de données résultant des obligations déclaratives existantes. Ainsi, chaque État membre est tenu de stocker pendant une période d'au moins 5 ans : (i) les informations contenues dans les états récapitulatifs, (ii) les données relatives aux numéros d'identification à la TVA, (iii) les informations relatives aux assujettis non établis. Ces informations sont ensuite partagées avec tous les États membres par le biais d'un système électronique, le système d'échange d'informations sur la TVA (VIES).

La directive imposant une collecte des données des PSP est accompagnée d'un règlement n° 2020/283 venant compléter le règlement de 2010 sur la coopération transfrontalière. Il prévoit que ces informations alimenteront un registre central de paiements électroniques (« CESOP ») géré par la Commission européenne, auquel auront accès les personnes habilitées par l'administration fiscale et les officiers Eurofisc. Ce registre CESOP devrait offrir des fonctionnalités permettant de détecter des anomalies et incohérences dans les données collectées auprès des PSP.

La prochaine étape pourrait être la fusion du registre CESOP et de la base VIES, laquelle serait également enrichie de données douanières ainsi que de données qui résulteraient d'un *e-reporting* automatique des transactions transfrontalières harmonisé au niveau européen, tel que proposé par la Commission européenne dans sa proposition de *TVA à l'ère numérique*.

A l'horizon 2028, les transactions transfrontalières pourraient donc faire l'objet de deux remontées de données pouvant être croisées dans la base CESOP : données des prestataires de service de paiement et *e-reporting* réalisé par les assujettis eux-mêmes.

La transmission automatique de données de PSP ne constitue toutefois pas l'horizon ultime de la fraude contre la TVA. On peut mentionner à cet égard la limitation de la qualité des données de paiements vers les États tiers ou la possibilité de contournement du reporting en ayant recours à des comptes bancaires **hors UE** ou à d'autres formes de paiement (ex. **cryptomonnaies**)³²⁷.

On peut également s'interroger sur la transposition *a minima* de ce texte par la France, qui ne prévoit pas d'étendre cette collecte de données aux transactions purement internes³²⁸. La France dispose en effet de l'entière faculté d'imposer aux PSP des obligations de *reporting* sur des situations purement internes. Cette obligation ne serait toutefois justifiée que si le développement du commerce en ligne et du Web 3.0 permettait à des opérateurs de contourner substantiellement les obligations de *reporting* pesant actuellement sur les plateformes.

³²⁶ Règlement (UE) no 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

³²⁷ François-René Burnod et Benoît Chatard, « CESOP : nouvelles obligations déclaratives des prestataires de services de paiement au service de la lutte contre la fraude à la TVA », *Droit fiscal*, Décembre 2022, n° 432

³²⁸ Dans le silence de la directive, la France dispose en effet de l'entière faculté d'imposer aux PSP des obligations de reporting sur des situations purement internes.

Proposition n° 20 (FR) : Anticiper l'adaptation des techniques du contrôle fiscal (traitement et collecte de données) pour tenir compte du nouvel outil que constituent les obligations de *reporting* des PSP pour les opérations transfrontalières. Evaluer les risques de contournement des autres obligations déclaratives existantes pesant sur les plateformes du fait de la transformation de l'économie numérique (Web 3.0). Sur cette base, envisager une extension des obligations de *reporting* aux transactions internes.

Annexe n°1 : Liste des personnes auditionnées

1. Membres du Conseil des prélèvements obligatoires

- **Patrick Lefas**, Président de chambre honoraire, vice-président du CPO
- **Pierre Collin**, Président de la 8e chambre de la Section du contentieux, Conseil d'Etat
- **Elisabeth Ashworth**, Associée, CMS Francis Lefebvre

2. Ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique

- **Christophe Poureau**, Directeur de la législation fiscale
- **Vincent Petit**, chef du bureau du droit commun de la TVA (D1), Direction de la législation fiscale (DLF)
- **Céline Frackowiak**, Directrice du projet facturation électronique, Direction générale des finances publiques (DGFIP)
- **Frédéric Iannucci**, Chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, Direction générale des finances publiques (DGFIP)

3. Autres administrations françaises

- **Bastien Lignereux**, Conseiller fiscalité, Représentation permanente de la France auprès de l'Union Européenne
- **Emilie Cariou**, Attachée fiscale à l'Ambassade de France au Royaume-Uni
- **Guillaume Vanderheyden**, sous-directeur "Commerce international" Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI); **Michel Baron**, chef de bureau "Politique de dédouanement", DGDDI; **Xavier Pascual** et **Ines Monteillet**, DGDDI
- **Gabriel Guyot** et **Antoine Lenormand**, Administrateurs de l'Assemblée nationale auprès de la Commission des finances

4. Commission européenne

- **Patrice Pillet**, Chef de l'unité Taxe sur la valeur ajoutée, DG TAXUD et **Pia Michelsen**, Chef de secteur politique et législation de la TVA, DG TAXUD

5. Représentants de fédérations professionnelles

- **Marie-Pascale Antoni**, Directeur des affaires fiscales, Mouvement des entreprises de France (Medef), **Tania Saulnier** et **François Gonord**, Medef
- **Jacques Davy**, Directeur des affaires juridiques et fiscales, Fédération du commerce à distance (FCD)
- **Hélène Vrignaud**, Directrice fiscalité et comptabilité, Association française de la gestion financière (AFG)
- **Damien Dreux**, Président de l'ordre des Experts-comptables; **Patrick Viault**, Directeur des études techniques juridiques, fiscales et sociales du Conseil national de l'Ordre des Experts-Comptables (CNOEC), **Olivia Condé** et **Patrick Feller**, CNOEC

- **François Tallon** Directeur adjoint en charge des affaires fiscales, France Assureurs et **Suzy Zozor**, France Assureurs
- **Eric Vacher**, Conseiller pour les affaires fiscales, Association française des marchés financiers (AMAFI)
- **Blandine Leporcq**, Directeur du département expertise fiscale, Fédération bancaire française (FBF)
- **Marie Audren**, Fédération des entreprises de la vente à distance (FEVAD)
- **Guillaume Beurdeley**, Entreprises du Voyage

6. Représentants d'entreprises

- **Olivier Rabaux**, Responsable des affaires fiscales, Fédération nationale du Crédit agricole
- **Mariane Beurtheret**, Directrice fiscale, Groupama; **Olivier Taillardat**, Directeur fiscal, Axa; **François Dutertre**, Directeur fiscal Allianz France; **Nathalie Lallemand**, directrice fiscale, Covea
- **Gaëlle Le Bon**, Directrice fiscale, FNAC Darty
- **Sophie Claessens**, Directrice politiques publiques UE, Amazon; **Julie Bronzi**, Senior manager TVA, Amazon; **Elise Beuriot**, Responsable des affaires publiques, Amazon France
- **Bernard Bacci**, Directeur fiscal, Vivendi
- **Bruno Pogam**, Directeur fiscal, DPD Group
- **Marc Bouzigues**, Expert TVA européenne, Stellantis
- **Frédéric Roch**, Directeur fiscal, Air France
- **Nathalie Dorléans**, Directrice fiscale, Renault et **Damien Lagarde**, expert TVA, Renault
- **Cyril Bray**, Managing director France, Avalara

7. Avocats fiscalistes

- **Amélie Retureau**, Associée, CMS Francis Lefebvre
- **Marie-Odile Duparc**, Counsel, CMS Francis Lefebvre
- **Odile Courjon**, Counsel, PDGB
- **Arnaud Moraine**, Associé, KPMG
- **Stéphane Chasseloup**, Associé, KPMG
- **Laurent Chetcuti**, Associé, KPMG
- **Karl-Heinz Haydl**, Directeur, PwC Allemagne
- **Thierry Vialaneix**, Senior Counsel, Baker McKenzie
- **Nathalie Habibou**, Associée, Arsène Taxand
- **Stephen Dale**, Hedeos Avocats

8. Universitaires

- **Alexandre Maitrot de la Motte**, Professeur des universités, Université Paris-Est Créteil
- **Yolande Sérandour**, Professeur des universités, Université de Rennes 1