Image not found or type unknown

Conférence sur la TVA dans les échanges internationaux

publié le **05/07/2012**, vu **4838 fois**, Auteur : TAJER

Les nouvelles règles de facturation, le futur de la TVA ainsi que les règles en matière de livraisons intracommunautaires font partie des sujets abordés lors de cette conférence organisée les 14 et 15 juin derniers sur le thème de la TVA à l'international.

05/07/12

1

Les 14 et 15 juin dernier, le cabinet Küffner Maunz Langer Zugmaier (kmlz), situé à Münich et spécialisé en TVA, a organisé une conférence sur la TVA intracommunautaire et internationale.

Parmi les douze intervenants qui se sont succédé durant ces deux journées, figuraient des opérateurs économiques, des représentants des administrations fiscales de différents Etats membres, des représentants de la Commission européenne et de l'OCDE ainsi que des universitaires [1] .

De nombreux sujets relatifs à la TVA ont été abordés durant ces deux jours. Les différentes interventions ont notamment permis de mettre en avant les problématiques rencontrées, les attentes des opérateurs et de faire le point sur les projets en cours concernant la mise en place d'un futur système de TVA plus simple, plus efficace et adapté au marché unique.

Nous résumons ci-après les sujets les plus notables traités lors de cette conférence.

Règles de facturation au 1-1-2013

2

La directive 2010/45/UE, adoptée le 13 juillet 2010, qui doit être transposée par les Etats membres au plus tard le 31 décembre 2012 pour une application à compter du 1er janvier 2013, modifie la directive TVA en ce qui concerne les règles de facturation.

3

Le *professeur Patrick Wille* a présenté les principales modifications apportées par la directive. Ces changements concernent notamment :

- les règles de *territorialité* : la directive prévoit désormais *expressément* que les règles applicables en matière de facturation sont celles de l'Etat membre dans lequel l'opération est située. Il n'en va autrement que si l'opération donne lieu à autoliquidation de la taxe par le client (et si le client n'établit pas lui-même la facture) ou si l'opération est située hors de l'Union européenne : les règles applicables dans ces deux situations sont alors celles de l'Etat d'établissement du fournisseur ou du prestataire ;

- la *date d'émission des factures* pour les livraisons intracommunautaires de biens ainsi que pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est autoliquidée par le preneur en application de l'article 196 de la directive TVA sera désormais fixée de manière uniforme pour tous les Etats membres. Pour ces opérations, la facture devra, en effet, être émise au plus tard le 15 du mois suivant celui du fait générateur. Pour les autres opérations, le délai d'émission des factures reste de la libre compétence des Etats membres ;

- le régime de *facturation simplifiée*. La facturation simplifiée s'applique, d'une part, lorsque le montant en cause n'est pas supérieur à 100 € (ou sa contre-valeur nationale), et d'autre part, lorsque la facture émise est un document ou message qui modifie la facture initiale et y fait expressément référence.

  Le professeur Wille a regretté que les règles sur ce point ne soient pas complètement harmonisées au niveau communautaire. L'article 226 ter de la directive TVA ne fixe en effet qu'un nombre minimum de mentions devant figurer sur une facture simplifiée. Ainsi, les factures simplifiées devront comprendre *au minimum* les mentions suivantes : date d'émission ; identification du fournisseur ou du prestataire ; identification du bien livré ou du service fourni ; montant de TVA à payer ou données permettant son calcul ; référence à la facture initiale et aux éléments modifiés s'il s'agit d'une facture rectificative.

  Chaque Etat membre étant libre d'exiger d'autres mentions que celles figurant à l'article 226 ter, les opérateurs devront donc rester vigilants quant aux mentions à porter sur leurs factures simplifiées en fonction des exigences de la législation de l'Etat concerné ;

- la possibilité de recourir à des *factures périodiques*. L'émission de factures périodiques doit être autorisée pour les opérations pour lesquelles la taxe est exigible au cours du même mois civil ;

- l'harmonisation des conditions de l'*autofacturation*.

4

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

M. Wille s’est ensuite appesanti sur le principe selon lequel les factures doivent refléter une fourniture de biens ou de services réelle. Ce principe figure dans le dizième considérant de la directive 2010/45/CE qui prévoit que les factures doivent correspondre aux livraisons de biens ou prestations de services réellement effectuées, et leur *authenticité*, leur*intégrité* et leur *lisibilité* doivent dès lors être assurées. Les contrôles de gestion peuvent être mis à profit pour établir des *pistes d’audit* fiables entre les factures et les livraisons de biens ou prestations de services, et permettre ainsi de garantir que toutes les factures (que celles-ci se présentent sur papier ou sous forme électronique) répondent à ces exigences.

5

Il appartient donc à chaque assujetti de s’assurer que les informations contenues dans la facture reflètent la réalité de l’opération réalisée. Les opérateurs sont libres de choisir comment assurer l’authenticité, l’intégrité et la lisibilité des factures.

Selon le professeur Wille, ce choix ne devrait pas être limité par les Etats membres. Lorsqu’un Etat membre fournit des orientations, il devrait être clair que celles-ci ne peuvent avoir pour effet de restreindre le choix des assujettis. De même, il doit être entendu que les trois méthodes présentées à l’article 233, 2 de la directive TVA (signature électronique avancée, système EDI, contrôles de gestion établissant une piste d’audit fiable, c’est-à-dire fournissant un lien fiable entre la facture et la fourniture du bien ou du service), ne constituent que des exemples de technologies permettant d’assurer l’authenticité de l’origine et l’intégrité du contenu d’une facture.

Futur de la TVA

6

Dans sa communication COM(2011)final du 6 décembre 2011 concernant l’évolution du système de TVA communautaire (voir BF 2/12 inf. 115), la Commission européenne a défini les caractérisques fondamentales du futur système de TVA pour l’Union européénne, caractéristiques qui devront constituer les objectifs à long terme pour les futurs travaux en matière de TVA et a dressé une liste des domaines d’action prioritaires pour les années à venir en vue de réaliser ces objectifs. *Donato Raponi*, chef d’unité TVA et autres taxes sur le chiffre d’affaires à la Commission européenne, a fait le point sur l’avancée de certains des travaux de la Commission.

Vers une simplification du système de TVA

7

A l’instar de l’harmonisation mise en place pour les règles de facturation, la Commission européenne a indiqué dans la communication précitée qu’elle souhaitait unifier les règles concernant d’autres obligations en matière de TVA afin d’éviter aux entreprises d’avoir à

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

adapter leurs spécifications et procédures informatiques en fonction des législations de chaque Etat membre. Dans cette optique, une *déclaration de TVA normalisée*, disponible dans toutes les langues et à usage facultatif, sera proposée à la fin 2013.

8

Il a été confirmé que le système du *guichet unique*, reste une priorité importante pour la Commission afin de réduire les charges administratives des entreprises, notamment celles effectuant des opérations dans plusieurs Etats membres.

Il est d'ores et déjà prévu qu'un système de mini-guichet unique pour les prestataires de l'Union européenne offrant aux consommateurs finaux dans l'Union européenne des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision, ainsi que des services par voie électronique, entrera en vigueur en 2015 (Directive 2008/8/CE art. 5 : TVA-III-7120 s.).

La Commission entend tout mettre en œuvre, avec la collaboration de tous les Etats membres, pour garantir, dans un premier temps, l'introduction sans heurts du mini-guichet unique en 2015 (notamment assurer la mise en œuvre de ces règles sans imposer une charge administrative disproportionnée, définir le lieu de consommation du service, préciser les obligations des opérateurs).

A partir de 2015, si ce système fonctionne bien, il devrait ouvrir la voie à une généralisation du guichet unique et la Commission envisagera alors un élargissement contrôlé de ce système au fil du temps.

9

Afin d'offrir aux entreprises des informations plus accessibles et de meilleure qualité au niveau de l'Union européenne, la Commission souhaite, avec l'aide des Etats membres, créer un *portail web de l'Union européenne sur la TVA*fournissant des informations précises, fiables et actualisées sur les modalités des régimes de TVA en vigueur dans les Etats membres.

Ce portail fournirait, en plusieurs langues des informations sur des questions telles que l'enregistrement, la facturation, les déclarations de TVA, les taux de TVA, les obligations spéciales et les restrictions du droit à déduction. Les entreprises elles-mêmes pourraient jouer un rôle dans le recensement des informations nécessaires.

Le Conseil de l'Union européenne a, sur ce point, demandé à la Commission de clarifier davantage le statut juridique des informations, ainsi que le contenu, la forme, les rôles et les responsabilités en liaison avec ce portail sur la TVA et a invité les Etats membres à collaborer à la conception de ce portail, lequel ne devrait pas imposer de charges administratives disproportionnées aux autorités nationales ni faire double emploi.

10

La Commission a aussi indiqué, dans cette communication, qu'elle veillerait à ce que davantage d'informations relatives à la législation de l'UE en matière de TVA soient mises à la disposition du public. Donato Raponi a confirmé qu'afin d'atteindre cet objectif, les *lignes directrices* arrêtées par le *comité de la TVA* sur la législation de l'Union européenne

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

seront ainsi publiées et consultables par les opérateurs. Cette mise à disposition devrait avoir lieu prochainement.

Vers un système de TVA plus efficace

11

La Commission a également prévu de supprimer progressivement l'« exonération » dont bénéficient les *organismes publics* dans un souci de neutralité et afin d'éviter les distorsions de concurrence.

La Commission entend ainsi faire une proposition de directive qui se concentrera sur les activités du secteur public caractérisées par une participation importante du secteur privé et un risque accru de distorsion de concurrence. Cette proposition devrait être présentée en 2014.

12

S'agissant de la structure des taux de la TVA, un examen de l'utilisation *des taux réduits* par les Etats membres est actuellement en cours. Cet examen se base sur trois critères :

- compatibilité avec le marché unique. Il serait ainsi envisagé de supprimer des taux réduits qui constituent un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur. Des taux réduits qui étaient justifiés hier peuvent entraîner des distorsions aujourd'hui parce que l'environnement économique, commercial et juridique a évolué depuis lors ;
- cohérence avec les autres politiques communautaires. Des taux réduits sur les produits et les services dont la consommation est découragée par d'autres politiques de l'Union européenne pourraient également être supprimés. Ce pourrait notamment être le cas des biens et services dommageables pour l'environnement (tels que les pesticides) ou la santé ;
- application du même taux de TVA pour les biens et services similaires.

Vers un système de TVA plus robuste et étanche à la fraude

13

Dans le domaine de la lutte contre la fraude, l'expérience récente concernant des mécanismes de fraude organisée, massive et soudaine dans le domaine de la TVA a montré que la procédure de modification de la législation ou d'octroi de dérogations aux Etats membres n'est pas toujours suffisamment souple pour assurer une réaction rapide et

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

appropriée.

La Commission doit à cet égard soumettre en juillet une proposition de *mécanisme de réaction* rapide pour faire face à la fraude. Ce texte pourrait ainsi permettre aux Etats membres de disposer d'une base juridique les autorisant à prendre des mesures nationales immédiates (par exemple, mise en place de mécanismes d'autoliquidation pour certains produits ou services), pouvant être temporaires, afin de *lutter contre* certaines *pratiques frauduleuses*.

14

Enfin, étant donné que les types de fraude à la TVA impliquent désormais des pays tiers, la Commission entend*renforcer* la *coopération avec* ces *pays tiers* en vue de l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité indirecte.

La Commission a ainsi mis en place un programme de travail afin de substituer aux accords bilatéraux conclus par les Etats membres avec certains pays tiers, des accords européens avec ces pays. La Commission entend ainsi demander un mandat de l'Union européenne pour conclure des accords avec ces pays.

Autres sujets abordés

Livraisons successives ne donnant lieu qu'à une unique expédition ou un unique transport

15

Deux arrêts rendus par la CJUE sur le sujet (CJUE 6-4-2006 aff. 245/04, Emag Handel Eder OHG et CJUE 16-12-2010 aff. 430/09, Euro Tyre Holding BV : TVA-IV-4615 s.) ont permis d'affirmer que lorsque deux livraisons successives portant sur les mêmes biens donnent lieu à une expédition ou un transport intracommunautaire unique, cette expédition ou ce transport ne peut être imputé qu'à une seule des deux livraisons (seule à pouvoir être exonérée en tant que livraison intracommunautaire). Revenant sur ces arrêts, *Stefan Maunz* nous a livré son analyse dans le cadre d'opérations en chaîne.

Le schéma est le suivant :

Image not found or type unknown

Seul le lieu de la livraison qui donne lieu à expédition ou à transport intracommunautaire est réputé se situer dans l'Etat membre de départ de cette expédition ou de ce transport (Directive TVA art. 32). Le lieu de la livraison qui ne donne pas lieu à expédition ou transport est réputé se situer soit dans l'Etat membre de départ, soit dans l'Etat membre d'arrivée de ladite expédition ou dudit transport, selon que cette livraison est la première ou la seconde

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

des deux livraisons successives (Directive TVA art. 31).

16

Comment déterminer l'opération à laquelle doit être imputé l'expédition ou le transport (la première livraison entre A et B ou la seconde entre B et C) ?

Pour cela, il convient, selon la CJUE, d'apprécier de manière globale toutes les circonstances particulières permettant de déterminer quelle livraison remplit l'ensemble des conditions afférentes à une livraison intracommunautaire.

Si A réalise le transport, ce transport est imputé à la livraison entre A et B qui sera alors exonérée en tant que livraison intracommunautaire. Si C réalise le transport, la livraison exonérée sera alors celle réalisée entre B et C.

17

Qu'en est-il si le transport est réalisé par B ?

Cette hypothèse est celle qui a donné lieu à l'arrêt Euro Tyre Holding précité. En l'espèce, « A » était établi aux Pays-Bas et avait vendu des marchandises à « B » établi en Belgique. A était informé que les marchandises seraient transportées en Belgique et a délivré à B des factures ne mentionnant pas la TVA. B a ensuite revendu les marchandises à C également établi en Belgique. Le transport à partir des entrepôts de A s'est effectué pour le compte et aux risques de B. Les marchandises ont été enlevées par B qui a fourni son numéro d'identification à la TVA et transportées directement en Belgique dans un camion mis à disposition à titre onéreux par C.

Dans cette affaire, la CJUE a tenu compte du fait que B avait manifesté son intention de transporter les marchandises dans un autre Etat membre et avait fourni son numéro d'identification à la TVA pour déterminer à quelle livraison le transport devait être imputé. En revanche, elle a considéré qu'était sans incidence le fait que C soit impliqué dans le transport et le fait que les marchandises ne soient pas transportées à l'adresse de B.

Il en résulte que B a le droit de choisir d'imputer le transport à l'une des deux livraisons dans lesquelles il est impliqué. Il convient donc de déterminer l'intention de B au moment de la livraison. Cette intention ne peut résulter que de la communication par B de son intention.

18

Qu'est-ce que cela signifie pour le fournisseur A ? En particulier, comment peut-il prouver que l'intention de B au moment de la livraison était de transporter ou de faire transporter les biens dans un autre Etat membre ?

La réponse à cette question n'est pas évidente. Une déclaration explicite de B indiquant qu'il a l'intention de transporter les marchandises dans un autre Etat membre devrait permettre à A de ne pas taxer sa livraison. D'autres documents peuvent-ils également servir à prouver que ces marchandises sont destinées à être transportées dans un autre Etat membre tels que la lettre de voiture CMR ou d'autres documents de transport ?

Le fait que B ait fourni à A son numéro d'identification à la TVA valide dans un autre Etat

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

membre peut également, selon la CJUE, être pris en compte.

Proposition de directive concernant les bons

19

La Commission européenne a présenté le 10 mai 2012 une proposition de directive visant à *harmoniser*, au sein de l'Union européenne, *les règles* applicables aux bons.

Donato Raponi nous a présenté cette proposition de directive que nous avons commentée au BF 7/12 inf. 702.

Ainsi, d'après cette proposition, constituerait un « bon », un instrument qui donne à son détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services, ou d'une ristourne ou d'un rabais dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et qui est assorti d'une obligation correspondante de garantir ce droit. L'émetteur s'engage ainsi à livrer les biens ou à fournir les services, à accorder une ristourne ou à octroyer un rabais.

Trois principales catégories de bons sont à distinguer :

- le « *bon à usage unique* » (BUU) qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens ou d'une prestation de services pour laquelle le lieu de la livraison ou de la prestation et le taux de TVA applicable sont connus au moment de l'émission du bon ;
- le « *bon à usages multiples* » (BUM) qui regroupe tous les bons, autres que les bons de réduction, qui ne constitue pas un bon à usage unique. Il donne à son détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services, mais ces biens ou services et l'Etat membre dans lequel ils sont destinés à être livrés ou fournis et imposés ne sont pas déterminés avec suffisamment de précision au moment de l'émission ;
- le « *bon de réduction* » qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une ristourne ou d'un rabais dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

Cette proposition devrait être discutée au Conseil très prochainement.

20

L'absence de règles spécifiques et communes dans la directive TVA pour le traitement des opérations dans lesquelles des bons sont utilisés a, en effet, obligé les Etats membres à mettre au point leurs propres solutions, inévitablement non coordonnées. Les incohérences qui en résultent dans l'imposition des opérations peuvent se traduire par des problèmes de double imposition ou de non-imposition, mais aussi contribuer à l'évasion fiscale et constituer des obstacles à

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

l’innovation des entreprises. Ces incohérences ont poussé la Commission à se saisir du problème.

La Commission a ainsi voulu apporter plus de clarté en la matière et a présenté cette proposition de directive qui, de l’aveu même de Donato Raponi, est une proposition perfectible mais qui a le mérite d’essayer de trouver une solution à ce problème. Cette proposition sera donc vraisemblablement, en tout état de cause, amendée avant l’entrée en vigueur de ces nouvelles règles prévue au 1er janvier 2015.

[1] Liste des intervenants : Docteur Stefan Maunz (klmz) ; Ferdinand Huschens (ministère fédéral allemand de la finance) ; Professeur Dr. Ben J.M Terra (université d’Amsterdam, université de Lund) ; Henk Wildeboer (Philips International BV) ; Professeur Dr. Joachim Englisch (université de Münich) ; Professeur Patrick Wille (Président du VAT forum cv ; Professeur à l’université) ; Donato Raponi (Chef d’unité TVA et autres taxes sur le chiffre d’affaires, Commission européenne) ; Georg Geberth (Siemens) ; Thorsten Lang (Hewlett-Packard) ; Chris Needham (General Electric) ; Piet Battiau (Chef de l’Unité Taxes à la consommation, OCDE) ; Mike Cunningham (HM Treasury).

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés