

La Commission européenne propose la réforme la plus radicale du système TVA de ces 25 dernières années

Proposition de réforme de la Directive TVA Lettre TVA n° 2017/10

Le 4 octobre 2017, la Commission européenne a présenté une proposition de modification de la directive TVA qui constitue la réforme la plus radicale du système TVA de ces 25 dernières années. Les modifications projetées visent à rendre le système TVA plus solide, plus simple, plus convivial et plus résistant à la fraude. La proposition prévoit pour l'essentiel une modification fondamentale du traitement TVA des échanges intracommunautaires de biens. La proposition prévoit également l'introduction d'un nouveau concept d'assujetti certifié, ainsi qu'un certain nombre de solutions rapides ('quick fixes').

Principe du pays de destination

La taxe sur valeur ajoutée est l'un des piliers du marché unique européen. Dans le cadre de la première directive TVA de 1967, les Etats membres s'étaient déjà mis d'accord pour réaliser un système TVA définitif, basé sur le principe de l'origine. La taxation dans l'Etat membre d'origine s'est toutefois avérée politiquement irréalisable. S'en est suivi un changement de cap, où la taxation a été confiée à l'Etat membre de destination, suivant le principe dit du pays de destination.

Concrètement, cela signifie l'abandon du mécanisme de livraison intracommunautaire exonérée dans l'Etat membre de départ et d'acquisition intracommunautaire taxée dans l'Etat membre d'arrivée.

Au lieu de cela, le fournisseur devra facturer au taux de TVA applicable dans l'Etat membre de destination, étant entendu que le report de perception de la taxe est d'application lorsque le preneur est considéré comme un 'assujetti certifié' (voir ci-après).

L'objectif de base est que le commerce transfrontalier au sein de l'UE devienne aussi simple et sûr que le commerce intérieur. En outre, la perception de la taxe dans le nouveau système devrait être plus simple et moins sujette à la fraude.

L'implémentation est prévue pour 2022.

La proposition de simplification du système TVA et l'introduction d'un système TVA définitif repose sur quatre principes fondamentaux :

- **La lutte contre la fraude**, dans la mesure où l'exonération de TVA pour livraisons intracommunautaires ne peut plus être invoquée abusivement.
- **Un guichet unique général**, suivant le modèle du 'Mini One Stop Shop' pour les services fournis par voie électronique, où la déclaration et le paiement de la TVA se font via un site portail en ligne de l'Etat membre du fournisseur ;
- **Une cohérence accrue**, grâce au principe du pays de destination. Ce principe implique que le fournisseur doit imputer et acquitter la TVA au taux applicable dans le pays de destination ;
- **Moins de formalités administratives**, du fait de la simplification des règles de facturation. Les entrepreneurs pourront établir leurs factures suivant les règles locales de leur propre Etat membre.

Dans l'attente de la réforme définitive, la Commission européenne a déjà proposé quatre solutions rapides ('quick fixes'). Trois des solutions rapides susmentionnées s'appliqueront exclusivement aux 'assujettis certifiés'.

Assujetti certifié

Toute entreprise peut introduire une demande auprès des autorités fiscales nationales en vue d'obtenir le statut d'assujetti certifié. Un 'assujetti certifié' peut être défini comme une entreprise considérée comme un assujetti fiable dans le monde entier et reconnue comme tel par les Etats membres. Une fois que l'assujetti possède ce statut, il pourra bénéficier de diverses procédures simplifiées qui ne s'appliquent pas aux autres assujettis.

Les critères d'octroi du statut d'assujetti certifié seront inspirés *mutatis mutandis* des critères à remplir pour obtenir une autorisation en qualité d'Opérateur Economique Agréé ('OEA'). Selon la FAQ de la Commission européenne, il s'agirait des critères suivants :

- payer ses impôts correctement et en temps utile,
- disposer de contrôles internes fiables et
- pouvoir fournir la preuve de sa solvabilité financière.

Dans le système TVA définitif qui entrera en vigueur en 2022, le fournisseur est le débiteur de la taxe, sauf si le preneur est un assujetti certifié. Dans ce cas, l'assujetti certifié doit reprendre la TVA dans sa déclaration à la TVA suivant le système du report de perception de la taxe.

Il sera possible de contrôler si le preneur a ou n'a pas le statut d'assujetti certifié via le site web VIES (système d'échange d'informations sur la TVA).

Solutions rapides

Dans l'attente de l'introduction du principe du pays de destination à partir de 2022, la Commission européenne propose déjà quatre solutions dites rapides, à savoir :

- arrangements de stock sous contrat de dépôt (call-off stock ou envoi en consignation) ;
- opérations en chaîne ;
- preuve de livraison intracommunautaire ;
- numéro d'identification à la TVA valable dans le chef du preneur comme condition matérielle supplémentaire en vue de l'exonération d'une livraison intracommunautaire.

Les trois premières mesures de simplification s'appliquent exclusivement aux assujettis certifiés.

Arrangements de stock sous contrat de dépôt

Un call-off stock est un stock envoyé par le fournisseur au preneur sans que la propriété des biens ne soit transférée. À l'heure actuelle, de nombreux Etats membres (dont la Belgique) prévoient déjà une mesure de simplification pour les call-off stocks.

La simplification consiste en ce que le fournisseur ne doit pas s'enregistrer à la TVA dans l'Etat membre du preneur. L'absence d'harmonisation au niveau européen est toutefois source d'insécurité juridique.

La mesure de simplification proposée a pour effet que les arrangements de stock sous contrat de dépôt doivent être considérés comme une livraison intracommunautaire exonérée dans l'Etat membre de départ et comme une acquisition intracommunautaire taxée dans l'Etat membre où se trouve le stock. Ce indépendamment du fait que le transfert de propriété effectif n'intervient qu'ultérieurement, au moment où le preneur prélève les biens du stock. A condition toutefois que l'opération ait lieu entre deux assujettis certifiés. Les parties devront également tenir un registre du stock de biens auquel ces règles sont d'application.

En ce qui concerne plus particulièrement la pratique belge, cela ne constitue pas une modification fondamentale par rapport aux mesures de simplification administrative

existantes, telles que prévues dans la circulaire n° 16 du 4 juillet 1994. On peut néanmoins s'attendre à ce que les formalités à respecter soient simplifiées.

Opérations en chaîne

Les opérations en chaîne sont des ventes successives entre plusieurs parties établies ou identifiées à la TVA dans différents Etats membres et où il n'y a qu'un seul transport intracommunautaire. En pareilles situations, il convient, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, d'imputer le transport à une seule livraison à laquelle l'exonération de TVA peut être appliquée (CJUE, 6 avril 2006, EMAG Handel Eder OHG, C-245/04, voir www.monKEY.be). Les autres livraisons sont considérées comme des livraisons locales qui sont en principe soumises à la TVA soit dans l'Etat membre de départ, soit dans l'Etat membre d'arrivée.

Ces opérations en chaîne donnent souvent lieu à des enregistrements à la TVA. Le respect des règles relatives aux opérations triangulaires simplifiées permet d'éviter un enregistrement à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée. A cet effet, il est toutefois requis que le transport puisse être imputé à la première opération de vente.

Il semblerait toutefois qu'il ne soit pas toujours aussi évident d'imputer ce transport à une seule livraison déterminée, surtout lorsque le transport est effectué par un fournisseur intermédiaire (intermédiaire B).

La Commission européenne propose à présent une simplification pour cette situation. Le transport pourra ainsi être imputé à la première opération de vente lorsque le fournisseur intermédiaire :

- est identifié à des fins de TVA dans un Etat membre autre que l'Etat membre de livraison ;
- a informé son fournisseur de l'Etat membre d'arrivée des biens.

Si les conditions susmentionnées ne sont pas remplies, le transport sera imputé à la livraison par le fournisseur intermédiaire à l'intervenant suivant dans la chaîne commerciale. Cette mesure de simplification ne peut être appliquée que si le fournisseur intermédiaire et l'assujetti qui lui a livré les biens, possèdent la qualité d'assujetti certifié. Pour les assujettis non enregistrés, le fournisseur devra prouver que le transport et l'exonération sont liés à une livraison déterminée. La Commission européenne répond ainsi à la demande des Etats membres de bénéficier d'une plus grande sécurité juridique dans la détermination de la livraison avec transport intracommunautaire.

Conformément à la pratique belge actuelle, seule une analyse approfondie des contrats et conditions générales de vente permet d'établir dans quelle relation le transport est effectué. Si cette analyse ne permet pas de l'établir, l'Administration de la TVA considère que le transport est lié à la première opération de vente, lorsque le vendeur intermédiaire communique un numéro de TVA de l'Etat membre d'établissement dudit vendeur ou de l'Etat membre d'arrivée des biens. Dans les autres cas, le transport est réputé être lié à l'opération de vente suivante. Ce scénario de type 'fall back', tel qu'appliqué par l'Administration de la TVA belge, se rapproche de la proposition de la Commission européenne.

Preuve de livraison dans l'Union

En vue de l'application de l'exonération de TVA aux livraisons intracommunautaires, il est crucial que le fournisseur prouve que les biens ont réellement été expédiés vers un autre Etat membre. Dans la pratique, cela pose souvent problème, surtout lorsque le transport est effectué par ou pour le compte de l'acheteur.

La Commission européenne entend simplifier l'administration de la preuve de ce transport par l'introduction d'une présomption simple.

Pour les opérations où une des parties a obtenu le statut d'assujetti certifié, la preuve du transport peut être fournie si le **fournisseur est en possession de deux pièces justificatives** non contradictoires (p. ex. accusé de réception signé, lettre de voiture [CMR](#) signée, factures du transporteur, documents d'assurance, document bancaire justifiant le paiement du transport, contrats, attestations, bon de commande avec mention de la destination, déclaration à la TVA du preneur, correspondance avec mention de la destination).

La liste complète de ces documents non contradictoires figure à l'article 45bis de la proposition de modification du règlement d'exécution n° 282/2011 (5 octobre 2017, (COM)2017/568). Si les biens sont expédiés par ou au nom du preneur, le preneur assujetti certifié doit mettre son fournisseur en la possession d'une déclaration écrite le certifiant, avec mention de l'Etat membre de destination.

L'Administration de la TVA belge accepte que la preuve de transport ou d'expédition d'un bien vers un autre Etat membre puisse être fournie par un ensemble de documents commerciaux usuels et concordants (p. ex. bons de commande, factures de transport, preuves de transport, preuves de paiement, contrats, etc.) qui prouvent que les conditions en vue de l'exonération sont remplies. Toute pièce justificative est admise, mais aucune pièce n'est suffisante ou indispensable en soi.

Dans la pratique belge aussi, l'administration de la preuve est souvent sujette à discussion avec l'Administration de la TVA. Un assouplissement a toutefois été apporté récemment. A titre de simplification, l'Administration de la TVA a en effet introduit un moyen de preuve alternatif pour les livraisons intracommunautaires, à savoir le 'document de destination' (Décision n° E.T. 129.460 du 1^{er} juillet 2016, voir www.monKEY.be).

Ce document de destination atteste que les biens sont en la possession de l'acheteur dans un autre Etat membre de l'UE que la Belgique et peut être utile en l'absence de documents de transport.

Numéro d'identification à la TVA valable du preneur

Il ressort d'une jurisprudence récente de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 20 octobre 2016, Plöckl, C-24/15 ; CJUE, 27 septembre 2012, VSTR, C-587/10, voir www.monKEY.be) que *l'exonération de TVA pour livraisons intracommunautaires ne peut être refusée pour non-respect d'une condition purement formelle, telle la non-indication du numéro de TVA du preneur.* Selon la Cour, l'exonération doit être accordée dès qu'il est satisfait aux conditions matérielles en vue de l'exonération.

Cette évolution n'a clairement pas été accueillie favorablement par tout le monde. D'où la proposition de reprendre la possession d'un numéro de TVA valable pour le preneur comme condition matérielle supplémentaire dans la directive TVA. **Outre la mention obligatoire du numéro de TVA du preneur, la mention correcte dans le relevé des opérations**

intracommunautaires devient également une condition matérielle dont le non-respect peut entraîner le refus de l'exonération de TVA.

L'Administration de la TVA belge s'est inclinée devant la jurisprudence susmentionnée, certes à des conditions strictes (voir E.T. 123.179 d.d. 27 août 2013, voir www.monKEY.be).

De manière générale, le fournisseur a tout de même intérêt à n'appliquer l'exonération de TVA que lorsque son preneur lui a communiqué un numéro de TVA étranger valable. Dans la pratique, l'adaptation de la directive TVA n'aura dès lors qu'un impact limité sur l'activité des assujettis.

Conclusion

L'implémentation prévue du principe du pays de destination combinée à un système de guichet unique est un réel bouleversement.

Les assujettis y verront une simplification bienvenue de leurs échanges commerciaux intracommunautaires, les règles actuelles étant souvent perçues comme excessivement complexes.

Les solutions rapides constituent également un pas dans la bonne direction. Bien que certaines solutions rapides aient déjà été intégrées dans une certaine mesure dans la pratique administrative belge actuelle, c'est surtout l'harmonisation au niveau européen qui permettra de lever les nombreux obstacles et l'insécurité juridique dans ce domaine.