COMMISSION
EUROPÉENNE

Bruxelles, le 22.6.2020
COM(2020) 243 final

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL

conformément à l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil

1. CONTEXTE GÉNÉRAL

En vertu de l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[1] (ci-après la «directive TVA»), le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à appliquer des mesures particulières dérogatoires aux dispositions de la directive afin de simplifier la procédure de perception de la TVA ou d'éviter certaines formes de fraude ou d'évasion fiscales. Étant donné que cette procédure prévoit des dérogations aux principes généraux de la TVA, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, les mesures nationales dérogatoires visées à l'article 395 de la directive TVA qui sont permises «afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales», sont d'interprétation stricte et doivent en outre être nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et affecter le moins possible les objectifs et principes de la directive TVA[2].

Par lettre enregistrée à la Commission le 17 décembre 2019, l'Italie a demandé l'autorisation d'appliquer une mesure dérogatoire à l'article 193 de la directive TVA. Conformément à l'article 395, paragraphe 2, de la directive TVA, la Commission a informé les autres États membres, par lettre du 5 mai 2020, de la demande introduite par l'Italie. Par lettre du 6 mai 2020, la Commission a informé l'Italie qu'elle disposait de toutes les données utiles pour apprécier la demande.

D'une manière générale, en vertu de l'article 193 de la directive TVA, l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services est désigné comme le redevable de la TVA envers les autorités fiscales. La dérogation demandée par l'Italie vise à ce que l'assujetti destinataire des livraisons ou prestations effectuées soit désigné comme le redevable de la taxe (mécanisme dit «d'autoliquidation»), dans le cas de tous les contrats concernant la mise à disposition atypique de personnel, à savoir la prestation de services effectuée au moyen de la passation de marchés, de la sous-traitance, de mandats confiés à des consortiums ou à d'autres entreprises associées, caractérisée par un emploi de la main-d'œuvre essentiellement dans les locaux professionnels du client et l'utilisation des biens d'équipement dont celui-ci est propriétaire, ou dont il est en tout état de cause responsable. L'objectif de la dérogation demandée est la lutte contre la fraude.

2. AUTOLIQUIDATION

Aux termes de l'article 193 de la directive TVA, la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services. L'objectif du mécanisme d'autoliquidation est de transférer la redevabilité de la taxe sur l'assujetti bénéficiaire des livraisons ou prestations. L'autoliquidation est souvent utilisée pour lutter contre la fraude

[1] JO L 347 du 11.12.2006, p. 1.
[2] Voir l'arrêt du 27 janvier 2011 dans l'affaire C-489/09, *Vandoorne*, EU:C:2011:33, point 27.

à la TVA qui a lieu dans des secteurs économiques ciblés, notamment par l'utilisation de structures avec «opérateurs défaillants».

On parle d'opérateur défaillant lorsqu'un opérateur vend des biens ou fournit des services, perçoit la TVA auprès de ses clients et disparaît ensuite sans que celle-ci ne soit reversée aux autorités fiscales. Puisqu'il fait du destinataire des biens ou services le redevable de la TVA, le mécanisme d'autoliquidation appliqué aux opérations intérieures permet d'éliminer la possibilité de ce type de fraude fiscale.

3. LA DEMANDE

L'Italie demande, en vertu de l'article 395 de la directive TVA, que le Conseil, statuant sur proposition de la Commission, l'autorise à appliquer une mesure particulière dérogatoire à l'article 193 de la directive TVA en ce qui concerne l'application du mécanisme d'autoliquidation aux prestations intérieures de services, y compris la mise à disposition atypique de personnel.

La demande porte donc sur la prestation de services, effectuée au moyen de la passation de marchés, de la sous-traitance, de mandats confiés à des consortiums ou à d'autres entreprises associées, caractérisée par un emploi de la main-d'œuvre essentiellement dans les locaux professionnels du client et une utilisation des biens d'équipement dont celui-ci est propriétaire, ou dont il est en tout état de cause responsable. Elle ne couvre pas les prestations de services auprès des administrations publiques et les dossiers de services intérimaires gérés par les *Agenzie per il lavoro* (agences pour l'emploi agréées), régies par le décret législatif nº 276 du 10 septembre 2003 et autorisées à exercer des activités d'intermédiation en matière d'emploi, de travail intérimaire, de recrutement et de reclassement.

L'Italie fait valoir que l'introduction de la mesure dérogatoire est nécessaire pour lutter contre la fraude dans le secteur de la mise à disposition atypique de personnel. Selon la demande, le mécanisme de fraude concerne plusieurs acteurs, notamment les fournisseurs de personnel, qui sont des sociétés coopératives de production et de travail, et les clients, généralement des entreprises ayant acquis une renommée et recrutant en sous-traitance la main-d'œuvre dont elles ont besoin. Entre ces parties se trouvent des consortiums qui agissent en qualité d'intermédiaires entre les fournisseurs/prestataires et les clients.

Les sociétés coopératives facturent les prestations de services effectuées (la mise à disposition de personnel) en percevant la TVA sur le coût total des services. Étant donné la nature des services fournis (essentiellement de la main-d'œuvre), ces entreprises ont pour principale dépense le versement des rémunérations à leurs employés, ce qui ne génère aucune TVA en amont. Le montant total de la TVA qu'elles acquittent en amont est donc extrêmement faible. En conséquence, ces sociétés ont généralement peu de TVA en amont déductible de leur TVA en aval. Elles devraient se trouver par conséquent en situation débitrice à l'égard du Trésor en ce qui concerne la TVA. Cependant, il a été observé que, dans la pratique, bon nombre de ces fournisseurs de personnel ne reversent

pas de TVA aux autorités fiscales. Dans certains cas, elles augmentent artificiellement leur TVA en amont afin de créer un crédit d'impôt au moyen d'opérations en amont inexistantes. Ce crédit d'impôt fictif est utilisé pour compenser[3] des dettes fiscales liées à la TVA, des cotisations de sécurité sociale et d'autres impôts que ces entreprises devraient payer à la source. Dans d'autres cas, elles sous-déclarent la TVA due ou s'abstiennent simplement de payer le montant de TVA dû.

Selon les estimations figurant dans la demande, une part de 30 % de la fraude est due à une TVA non acquittée par les entreprises qui effectuent la mise à disposition atypique de personnel, et seraient concernées par le mécanisme d'autoliquidation, et la part restante de 70 % est due à une TVA fictive en amont, utilisée abusivement pour payer, par le biais d'un mécanisme de compensation, des cotisations de sécurité sociale et des impôts retenus à la source applicables à la rémunération du personnel sous contrat.

En faisant du destinataire des services le redevable de la TVA, l'Italie souhaite lutter contre la fraude susmentionnée qui touche le secteur de la mise à disposition atypique de personnel.

Outre le mécanisme d'autoliquidation, l'Italie adoptera d'autres mesures antifraude pour d'autres taxes directes. Elle introduira notamment un mécanisme par lequel la dette fiscale serait imputable au client plutôt qu'à l'entreprise qui fournit le travailleur, semblable au mécanisme concernant les cotisations de sécurité sociale. Enfin, une mesure interdisant la compensation des crédits (crédits de TVA compris) pour le paiement de cotisations de sécurité sociale et d'impôts retenus à la source sera également mise en œuvre. Cette mesure empêchera que des crédits de TVA créés artificiellement soient utilisés pour le paiement des dettes liées aux cotisations de sécurité sociale et aux impôts retenus à la source.

4. LE POINT DE VUE DE LA COMMISSION

Lorsqu'elle est saisie d'une demande au titre de l'article 395 de la directive TVA, la Commission l'examine afin de s'assurer que les conditions élémentaires pour l'octroi d'une dérogation sont remplies, à savoir que la mesure particulière proposée simplifie les procédures pour les assujettis et/ou l'administration fiscale ou que la proposition permet d'éviter certains types de fraude ou d'évasion fiscales. Dans ce contexte, la Commission a toujours fait preuve de sélectivité et de prudence afin de garantir que les dérogations ne compromettent pas le fonctionnement du système général de TVA et qu'elles soient limitées, nécessaires et proportionnées.

Toute dérogation au système de paiement fractionné ne peut donc être envisagée qu'en dernier ressort et à titre de mesure d'urgence, et des garanties doivent être apportées en ce qui concerne la nécessité et la nature exceptionnelle de la dérogation accordée. Ces conditions ne semblent pas remplies dans le cas présent, pour les motifs exposés ci-après.

[3] La compensation des crédits d'impôt est régie par la législation nationale des États membres.

L'article 199, paragraphe 1, point b), de la directive TVA autorise les États membres à appliquer le mécanisme d'autoliquidation à la mise à disposition de personnel participant à des travaux de construction, une mesure que l'Italie a déjà mise en œuvre. La demande présentée par l'Italie à propos de la mise à disposition de personnel présente une portée beaucoup plus large, car il s'agirait d'une mesure transversale susceptible d'affecter de vastes secteurs de l'économie, qui s'appliquerait à différents stades de la production et de la distribution. Il convient de souligner que toute entreprise de n'importe quel secteur de l'économie pourrait être concernée par la mesure, en tant que bénéficiaire du service, chaque fois qu'elle décidera de recruter le personnel externe nécessaire à une tâche donnée. De plus, toute entreprise qui fournit du personnel dans le cadre de son activité devrait s'assurer qu'elle respecte les critères établis pour déterminer à quel moment une entreprise effectue une mise à disposition atypique de personnel et se trouve à ce titre soumise à l'application de l'autoliquidation. Il s'agit donc d'une mesure de nature générale qui ne semble pas suffisamment ciblée pour lutter contre une situation concrète de fraude.

Il est à noter que l'Italie a déjà bénéficié de deux mesures particulières de nature générale pour combattre la fraude à la TVA: le mécanisme de paiement fractionné[4] pour les livraisons de biens et les prestations de services destinées aux autorités publiques, aux entreprises contrôlées par les autorités publiques et aux entreprises cotées en bourse incluses dans l'indice *Financial Times Stock Exchange Milano Indice di Borsa* («FTSE MIB»), et la facturation électronique généralisée obligatoire[5]. L'octroi d'une mesure particulière supplémentaire comme celle qui est demandée éloignerait encore davantage le système italien de TVA du système commun de TVA établi par la directive, et serait une complication de plus pour les entreprises, en augmentant leur charge administrative et en allant ainsi au-delà de ce qui est nécessaire pour remédier à une situation de fraude spécifique. Quant aux fournisseurs/prestataires, ils devront vérifier en premier lieu si la société à laquelle ils fournissent le service est une entreprise relevant du champ d'application du mécanisme de paiement fractionné. Si ce n'est pas le cas, ils devront vérifier si la prestation qu'ils effectuent peut être qualifiée de mise à disposition atypique de personnel. Dans l'affirmative, ils devront appliquer le mécanisme d'autoliquidation; sinon, les modalités normales de TVA s'appliquent. Ils pourraient donc être confrontés à trois modes possibles de prélever la TVA sur leurs opérations quotidiennes, en augmentant le risque d'erreur, de contentieux et de sanctions. Quant aux destinataires du service, ils devront également vérifier si la prestation qu'ils reçoivent peut être qualifiée de mise à disposition atypique de personnel, susceptible de provoquer les mêmes problèmes en termes d'erreurs, de contentieux et de sanctions.

[4] Décision d'exécution (UE) 2017/784 du Conseil du 25 avril 2017 autorisant la République italienne à appliquer une mesure particulière dérogatoire aux articles 206 et 226 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant la décision d'exécution (UE) 2015/1401 (JO L 118 du 6.5.2017, p. 17).
[5] Décision d'exécution (UE) 2018/593 du Conseil du 16 avril 2018 autorisant l'Italie à introduire une mesure particulière dérogatoire aux articles 218 et 232 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 99 du 19.4.2018, p. 14).

De plus, selon la demande, la fraude que la mesure vise à supprimer comporte deux éléments. Une part d'environ 30 % de la fraude est due à une TVA non acquittée par les entreprises qui effectuent la mise à disposition atypique de personnel, tandis que la part restante de 70 % est due à une TVA fictive en amont, utilisée pour payer, par le biais d'un mécanisme de compensation, des cotisations de sécurité sociale et des impôts retenus à la source applicables à la rémunération du personnel sous contrat. Le mécanisme d'autoliquidation appliqué à la mise à disposition atypique de personnel ne viserait à remédier qu'à 30 % de la fraude totale, celle qui résulte de l'absence de paiement. Cela n'empêcherait toutefois pas les entreprises d'augmenter artificiellement leur TVA en amont afin de faire naître des crédits d'impôt indus pour le paiement de cotisations de sécurité sociale et d'impôts retenus à la source, laissant ainsi sans solution les 70 % restants de la fraude totale.

Selon les informations fournies par l'Italie, celle-ci prévoit un mécanisme pour les taxes directes, par lequel la dette fiscale serait imputable au client plutôt qu'à l'entreprise qui fournit le travailleur, à l'instar du mécanisme concernant les cotisations de sécurité sociale. En outre, une mesure interdisant la compensation des crédits (crédits de TVA compris) pour le paiement de cotisations de sécurité sociale et d'impôts retenus à la source sera également mise en œuvre. Comme de telles mesures peuvent remédier à la part la plus importante de fraude à la TVA liée à la mise à disposition atypique de personnel, l'introduction d'un mécanisme exceptionnel tel que l'autoliquidation devient plus difficile à justifier.

En ce qui concerne le premier élément de la fraude, la TVA non acquittée par les entreprises effectuant une mise à disposition atypique de personnel, il s'agit d'un problème pouvant être résolu par des mesures conventionnelles telles que des contrôles et des audits de routine. À cet égard, la facturation électronique généralisée obligatoire devrait constituer un outil extrêmement utile pour la détection précoce de cette fraude et pour y remédier.

La mesure demandée par l'Italie ne semble donc pas avoir une portée limitée, et être nécessaire et proportionnée pour remédier à la situation de fraude spécifique liée à la mise à disposition atypique de personnel. Il serait souhaitable d'analyser tout d'abord les résultats des mesures mises en œuvre en matière de fiscalité directe et de compensation des crédits, ainsi que le recours à la facturation électronique obligatoire et aux mesures de contrôle dans ce secteur.

5. CONCLUSION

Sur la base des considérations qui précèdent, la Commission s'oppose à la demande présentée par l'Italie.