Avis du Comité économique et social sur la «Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée»

(1999/C 116/04)

Le 22 décembre 1998, le Conseil a décidé, conformément à l'article 99 du Traité instituant la Communauté européenne, de consulter le Comité économique et social sur la proposition susmentionnée.

La section «Union économique et monétaire, cohésion économique et sociale», chargée de préparer les travaux du Comité en la matière, a élaboré son avis le 8 février 1999 (rapporteur : M. Walker).

Lors de sa 361e session plénière des 24 et 25 février 1999 (séance du 24 février), le Comité économique et social a adopté par 64 voix pour, 6 voix contre et 6 abstentions l'avis suivant.

1. **Introduction**

1.1. Le système actuel de TVA est construit de manière à ce que la recette fiscale soit directement collectée par l'État membre sur le territoire duquel la consommation des biens ou des services vendus est supposée avoir lieu. Afin d'assurer cette attribution directe de la taxe, des règles complexes ont été prévues pour déterminer le lieu où un type de livraison ou de prestation de services est réputé être consommé, et où il doit, par conséquent, être taxé.

1.2. Il résulte des mécanismes ainsi mis en place que des opérateurs déployant des activités économiques intracommunautaires se voient souvent confrontés à des obligations fiscales en matière d'enregistrement de déclaration et de paiement dans plusieurs États membres. Ces obligations sont souvent perçues comme une entrave à la libre circulation des biens et services, qui est un principe fondamental du Marché unique.

1.3. En vertu du principe énoncé à l'article 21 de la sixième directive TVA, l'opérateur effectuant des opérations imposables dans un pays déterminé est lui-même le redevable de la taxe envers les autorités de ce pays.

1.3.1. Deux exceptions importantes viennent tempérer ce principe général dans les échanges intracommunautaires : dans le cadre des opérations triangulaires[1], le destinataire des biens est obligatoirement le redevable de la taxe et dans le cadre de certains types de prestations de services (comptabilité, études, prestations d'avocat, prestations de transport intracommunautaire de biens, etc.), le redevable de la taxe est le preneur du service.

1.3.1.1. En dehors de ces exceptions, le redevable de principe est l'assujetti qui effectue l'opération imposable, qu'il soit établi ou non à l'intérieur du pays.

1.4. Toutefois, lorsque cet opérateur n'est pas établi dans l'État membre où il effectue des opérations imposables, l'article 21 précité offre la faculté aux États membres de prévoir que la taxe est due par une autre personne. Un représentant fiscal ou le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services peut notamment être désigné à cet effet.

1.4.1. Cette faculté offerte aux États répond à un double souci. Il s'agit d'une part de permettre à des assujettis non établis qui ne connaissent pas toujours la législation, la langue, la structure et les procédures administratives du pays concerné de déléguer à un tiers ou au destinataire des biens ou de la prestation de services les obligations découlant de la législation relative à la taxe sur la valeur ajoutée. D'autre part, il s'agit de permettre à l'État membre concerné d'obtenir des garanties afin que ces obligations soient effectivement remplies.

1.5. L'article 21 permet en outre aux États membres de prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la taxe.

1.6. Par conséquent, les principales caractéristiques de la législation actuelle en matière de détermination du redevable de la taxe sont d'une part son extrême complexité et d'autre part, du fait des multiples options laissées aux États membres, l'hétérogénéité de son application concrète.

1.7. La première source de difficulté a trait à l'identification du redevable pour chaque opération, ce dernier étant fonction à la fois du type d'opération effectué et de l'État membre dans lequel cette opération est effectuée.

1.7.1. La seconde source de difficultés concerne les obligations très diverses qui pèsent sur le représentant fiscal, lorsque l'État membre en impose la désignation. Dans certains États membres, ce représentant fiscal doit faire l'objet d'un agrément de l'administration, il lui est en outre parfois demandé de verser une caution. La notion même de représentant fiscal est entendue de façon très diverse d'un État membre à l'autre, les obligations concrètes qui en découlent étant différentes.

[1] On parle d'opération triangulaire dans le cas où une entreprise A établie dans un État membre A vend un bien à une entreprise B établie dans un État membre B, qui elle-même le vend à une entreprise C établie dans un État membre C, et lorsque ce bien est directement transporté de l'État membre A à l'État membre C. Dans ce cas et sous certaines conditions, l'entreprise B est dispensée de s'enregistrer à la TVA dans l'État membre C, l'entreprise C étant alors désignée comme le redevable de la taxe.

1.7.2. Enfin, le coût financier que représente pour un opérateur la désignation d'un représentant fiscal n'est pas négligeable. Ce dernier n'accepte en effet de prendre à sa charge les obligations et les responsabilités de l'assujetti qu'en échange d'une rémunération.

1.8. Ces difficultés ne sont certes pas nouvelles mais elles constituent désormais, dans le cadre du Marché unique, un obstacle important au développement du commerce intracommunautaire et elles pèsent particulièrement sur les petites et moyennes entreprises. En outre, depuis la suppression des contrôles aux frontières, la fréquence avec laquelle les États membres imposent la désignation d'un représentant fiscal a augmenté.

1.9. C'est pourquoi la Commission a indiqué, dans un document de travail du 14 mai 1997, les obligations TVA comme un secteur à examiner dans le cadre de la seconde phase de l'initiative SLIM (Simplifier la Législation relative au Marché Intérieur). En effet, la Commission a estimé qu'il y avait lieu de réfléchir dès à présent à des mesures de simplification qui allégeraient les charges des entreprises à court terme.

1.9.1. Les résultats des travaux menés sont repris dans le rapport de la Commission relatif à l'initiative SLIM, approuvé par le Conseil Marché Intérieur du 27 novembre 1997. Ce rapport recommande entre autres de modifier les règles en matière de représentation fiscale.

2. **Les propositions de la Commission**

2.1. La présente proposition de directive est conforme à l'idée selon laquelle il ne doit y avoir qu'un seul redevable par type d'opération, quel que soit l'État membre dans lequel cette opération a été effectuée.

2.1.1. Il est posé comme principe général que l'assujetti effectuant l'opération imposable doit être le redevable de la taxe, que cet assujetti soit établi ou non à l'intérieur de l'État membre dans lequel l'opération a lieu.

2.1.2. L'avantage principal que la Commission y voit réside dans la simplicité d'une législation communautaire plus harmonisée, compréhensible par tous les opérateurs, qui n'auront plus à se poser la question de la détermination du redevable. Il en résultera de surcroît une avancée importante dans la sens de la diminution des charges pesant sur les opérateurs et notamment sur les PME.

2.2. La suppression de la faculté de désigner le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services comme étant le redevable de la taxe répond au souci de ne pas développer ce système du «reverse charge», contraire au principe des paiements fractionnés.

2.2.1. Cependant, il existe trois exceptions à cette règle générale :

a) le destinataire d'une opération triangulaire visé à l'article 28 quarter titre E, paragraphe 3;

b) le preneur d'un service visé à l'article 9, paragraphe 2, point e);

c) le preneur, identifié à la TVA à l'intérieur du pays, d'un service visé à l'article 28 ter titres C, D, E et F.

Toutes ces personnes demeurent redevables de la taxe.

2.2.2. De même, la faculté laissée aux États membres de prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la taxe, n'est pas supprimée. Il est désormais seulement précisé que cette faculté ne doit pas se traduire par des dispositions désavantageant spécifiquement les assujettis non établis.

2.3. L'existence d'un cadre juridique défini par les directives 76/308/CEE et 77/799/CEE organisant l'assistance mutuelle entre les États membres ne justifie plus aujourd'hui l'existence de dispositions transférant l'ensemble des obligations de l'assujetti non établi vers un tiers (représentant fiscal). La Commission reconnaît que les États membres font aujourd'hui peu usage de ces mécanismes d'assistance. C'est pourquoi la Commission a déposé récemment une proposition visant à en améliorer considérablement le fonctionnement([1]). Le recouvrement d'une taxe due par un assujetti non établi s'en trouvera par conséquent facilité.

2.3.1. Les États membres conserveront la possibilité d'avoir recours à la désignation d'un représentant fiscal dans une série limitée de cas dûment justifiés. C'est pourquoi, vis-à-vis des assujettis non établis ressortissants de pays avec lesquels il n'existe pas d'accord prévoyant des procédures d'assistance mutuelle semblables à celles qui existent au sein de la Communauté et qui sont définies par les directives 76/308/CEE et 77/799/CEE, l'État membre conserve la possibilité d'imposer la désignation d'un représentant fiscal comme redevable de la taxe à la place de l'assujetti non établi. Cette possibilité ne se justifierait toutefois pas dans le cas où cet assujetti ne mène que des activités exonérées en vertu des articles 13 et 15 de la sixième directive, c'est-à-dire dans le cas où ne serait pas en jeu le recouvrement effectif d'une dette fiscale.

2.4. Le principe selon lequel l'assujetti non établi doit être le redevable de la taxe ne s'opposera bien évidemment pas à ce que ce dernier (tout comme d'ailleurs l'assujetti établi) puisse désigner un mandataire chargé d'accomplir à sa place les obligations prévues par l'article 22 de la sixième directive s'il n'est pas en mesure de le faire lui-même pour des raisons ayant trait aux barrières linguistiques, administratives ou organisationnelles. Dans un souci de transparence, il est prévu que le nom de ce mandataire soit obligatoirement communiqué à l'administration, ses actes vis-à-vis de cette dernière engageant la responsabilité de l'assujetti.

([1]) COM(1998) 364 final du 25.6.1998.

3. **Observations générales**

3.1. Avis après avis, le CES a toujours exprimé son soutien à l'initiative SLIM. Il réitère sa position et accueille donc favorablement la proposition de la Commission, puisque celle-ci est parfaitement dans la ligne des objectifs du projet SLIM.

3.2. Le Comité s'est également fréquemment inquiété du fait qu'en raison des différences d'application et de gestion de la TVA dans les divers États membres, le Marché unique se trouve en réalité segmenté en 15 zones fiscales différentes. Il a, en de nombreuses occasions, signalé que les différences de procédure, d'interprétation et d'application du système commun de TVA entre les États membres généraient davantage de difficultés pour les entreprises et constituaient une barrière plus sérieuse au commerce intracommunautaire que les variations des taux de TVA.

3.2.1. C'est pourquoi le Comité se félicite de toute nouvelle proposition, telle que la présente proposition, qui viserait à des améliorations, si minimes soient-elles, de la situation.

3.3. Ces mesures réduisent les frais de mise en conformité des entreprises et, en parvenant à un plus grand degré d'uniformité, créent un climat de plus grande certitude tant pour les opérateurs que pour les administrations des États membres. Elles contribuent donc au développement du Marché unique.

3.4. Le CES accepte la proposition selon laquelle l'assujetti qui effectue une transaction imposable devrait logiquement être tenu d'acquitter la taxe. Il estime que la meilleure solution consisterait à prévoir aussi peu d'exceptions que possibles à cette règle générale.

4. **Observations spécifiques**

4.1. Dans la directive proposée, le preneur des biens ou des services ne peut plus être désigné comme le redevable, excepté dans certaines circonstances spécifiques.

4.1.1. Le Comité ne voit aucune objection à l'idée d'un tel principe général mais prend acte du souci de la Commission de ne pas encourager le mécanisme de «reverse charge» et de l'importance qu'elle attache à «[rester] conforme au principe des paiements fractionnés».

4.1.2. Dans son avis sur «Un système commun de TVA - un programme pour le Marché unique»([1]), le Comité déclare qu'il «est d'avis que même si, en fin de compte, la décision est prise de conserver le système des paiements fractionnés, il conviendrait d'examiner d'autres solutions, et ce d'autant plus que certaines de ces solutions pourraient bien améliorer la trésorerie des PME». Le Comité réitère sa position.

4.1.3. Permettre que les transactions entre les opérateurs enregistrés puissent être effectuées hors TVA constituerait une bien meilleure mesure de simplification et ferait davantage pour réduire les coûts de mise en conformité des entreprises que n'importe quelle autre réforme envisageable. Le Comité est conscient qu'il resterait des problèmes significatifs à régler en concevant un système avec des garde-fous adéquats et reconnaît que de telles difficultés pourraient finalement se révéler insurmontables. Il considère cependant que cette dernière hypothèse n'est pas inéluctable et estime que toutes les solutions réalisables doivent être soigneusement envisagées avant de prendre une décision finale.

4.1.4. Il est vraisemblable que nombre des difficultés envisagées avec la suppression du principe des paiements fractionnés seraient réduites voire disparaîtraient si l'on effectuait un meilleur rapprochement des taux de TVA. Un tel rapprochement étant, en tout cas, une condition préliminaire essentiel au nouveau système commun de TVA basé sur la taxation dans le pays d'origine, il semble possible qu'un tel dispositif puisse être incorporé dans le nouveau système commun de TVA et le Comité invite expressément la Commission à explorer pleinement cette possibilité en temps voulu.

4.2. Le Comité accepte la nécessité de prévoir les exceptions que la Commission a choisi de retenir au principe général selon lequel le preneur des biens ou des services ne doit pas être le redevable, et est d'accord avec la Commission sur le fait que ces exceptions étant clairement définies et ayant valeur d'obligation pour les États membres, il est peu probable qu'elles s'opposent à l'application harmonisée de la législation.

4.3. Le Comité est d'avis que la vaste majorité des opérateurs qui effectuent des transactions imposables dans un pays dans lequel ils ne sont pas établis seront forcés de continuer à avoir recours à un agent pour remplir leurs obligations envers les autorités fiscales de ce pays, en raison de leur manque de connaissance de la langue, des règles douanières, des procédures, de la législation et de la structure administrative. C'est particulièrement vrai pour les PME.

4.3.1. L'agent mandaté devant généralement être ressortissant du pays dans lequel les transactions ont été effectuées, sa désignation continuera à représenter pour les opérateurs des coûts et des frais généraux supplémentaires mais le Comité accepte l'augure que cette charge sera moins importante que ce qu'elle n'est actuellement, où il faut désigner un représentant fiscal qui assume les responsabilités de l'opérateur.

4.4. Le Comité se félicite que les États membres n'aient plus la faculté de requérir la désignation d'un représentant fiscal, excepté dans un nombre limité de cas bien spécifiques, mais observe qu'ils auront encore la possibilité de prévoir qu'une personne autre que le redevable puisse être solidairement tenue d'acquitter la taxe. La seule restriction apportée consiste à déclarer que cela ne doit pas aboutir à la mise en place de dispositions qui désavantagent spécifiquement les assujettis non établis dans le pays.

([1]) JO C 296 du 29.9.1997, p. 51.

4.4.1. Le Comité s'interroge sur la nécessité de maintenir cette possibilité et espère que les États membres ne s'en serviront pas pour contrecarrer les effets de la directive proposée en stipulant que lorsqu'un opérateur désigne un agent, qu'il s'agisse d'une personne physique ou morale, pour agir en son nom et remplir ses obligations auprès des autorités fiscales, cet agent sera solidairement redevable de la taxe avec l'opérateur, que celui-ci soit établi ou non sur le territoire de cet État membre.

4.4.2. Le Comité estime également que la marge de manœuvre accordée aux États membres pour désigner une personne autre que le redevable comme étant solidairement tenue d'acquitter la taxe, est plutôt large et devrait être plus clairement délimitée.

4.5. Le Comité note avec satisfaction que la directive proposée ne vise pas à porter atteinte à la liberté qu'ont les États membres de désigner le redevable pour les importations.

5. **Conclusions**

5.1. Le CES accueille favorablement la directive proposée en ce qu'elle constitue une amélioration fondamentale de la situation existante et permettra de réduire les charges qui pèsent sur les entreprises du fait des coûts de mise en conformité, de faciliter le développement du Marché unique, de créer un climat de plus grande certitude pour les opérateurs et les administrations nationales, et d'ouvrir la voie à l'introduction d'un nouveau système commun de TVA.

5.2. Il éprouve cependant quelques inquiétudes quant au fait que les avantages retirés pourraient être contrecarrés ou annihilés si les États membres font usage de la faculté qui leur est offerte de désigner une personne autre que le redevable comme étant tenue solidairement d'acquitter la taxe; de telle sorte que cela devienne une obligation pour tous les opérateurs, qu'ils soient établis ou non dans le pays, qui ont désigné un agent pour agir en leur nom et remplir leurs obligations auprès des autorités fiscales. Le Comité espère que les États membres se dispenseront d'agir de la sorte.

5.3. S'il est favorable à la présente proposition, qu'il considère comme une amélioration par rapport à la situation actuelle, le Comité réitère la position qu'il a adoptée dans de nombreux avis précédents selon laquelle les modifications apportées au système de transition existant ne peuvent que traiter superficiellement les problèmes, qui ne seront complètement et définitivement résolus que par l'introduction d'un nouveau système définitif de TVA. Il exprime, une fois encore, ses inquiétudes quant au laps de temps nécessaire pour y parvenir et invite expressément les États membres à adopter une approche constructive et coopérative sur la réforme du système de TVA.

Bruxelles, le 24 février 1999.

La Présidente

du Comité économique et social

Beatrice RANGONI MACHIAVELLI