COMMISSION
EUROPÉENNE

Bruxelles, le 10.2.2020
COM(2020) 47 final

RAPPORT DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL

évaluant les règles de facturation de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

{SWD(2020) 29 final}

1. Introduction

Sur la base de l'article 237 de la directive 2006/112/CE[1] (la directive TVA), la Commission soumet au Parlement européen et au Conseil, sur la base d'une étude économique indépendante, un rapport d'évaluation générale sur l'incidence des règles de facturation applicables à compter du 1er janvier 2013, notamment en ce qui concerne la mesure dans laquelle elles ont effectivement conduit à un allègement des charges administratives pour les entreprises. C'est dans ce cadre que la Commission a procédé à une évaluation des règles de facturation.

Une étude indépendante menée par le groupe de consultants Economisti Associati a étayé cette évaluation qui a donné lieu au rapport final publié en février 2019[2].

L'évaluation a porté sur les règles de facturation de la directive 2010/45/UE[3] du Conseil (Deuxième directive Facturation ou DDF) et en particulier sur la question de savoir si elles contribuaient aux quatre objectifs généraux fixés initialement, à savoir: i) l'allègement des charges administratives pesant sur les entreprises, ii) la diminution des fraudes à la TVA/l'incidence sur les activités de contrôle, iii) le bon fonctionnement du marché intérieur et iv) la promotion des PME.

L'évaluation a suivi les cinq critères d'évaluation des lignes directrices de la Commission pour une meilleure réglementation[4]: la pertinence, l'efficacité, l'efficience, la cohérence et la valeur ajoutée de l'Union.

2. Transposition et mise en œuvre de la directive

Afin d'établir un point de départ pour l'évaluation, le consultant a analysé la manière dont les États membres ont transposé et mis en œuvre la deuxième directive Facturation. Cette analyse visait à déterminer si les États membres avaient correctement transposé la directive et a évalué la mesure dans laquelle la directive a fait évoluer le cadre juridique national. Dans un souci de clarté, la synthèse de l'analyse présentée ci-dessous se divise en trois domaines thématiques.

---

1 Directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1).

2 Rapport sur l'évaluation des règles de facturation de la directive 2006/112/CE: https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search.

3 Directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation, JO L 189/1 du 22.7.2010.

4 Pour de plus amples informations, voir: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_fr.

2.1. Facturation électronique

La directive a introduit trois modifications majeures concernant le cadre juridique de l'UE relatif aux factures électroniques (e-factures): i) une nouvelle définition de la facture électronique, ii) le principe de neutralité technologique, et iii) le principe du traitement identique des factures papier et des factures électroniques. Ces modifications ont été introduites de manière uniforme dans l'ensemble de l'UE. Même lorsque les dispositions nationales sont légèrement différentes du texte de la directive, il ne semble pas y avoir de problèmes liés à une transposition incorrecte.

En ce qui concerne plus particulièrement *la définition de la facture électronique*, la grande majorité des États membres (24) ont introduit dans leur législation nationale une définition de la facture électronique qui reflète celle de la directive. Dans quatre États membres, soit la définition n'a pas été introduite, soit elle diffère quelque peu de celle qui figure dans la directive TVA. En ce qui concerne *le principe de neutralité technologique*, il a été transposé de manière uniforme et aucun État membre n'exige l'utilisation d'une technologie de facturation électronique définie. Bien que quatre États membres acceptent uniquement les solutions de facturation électronique explicitement mentionnées dans la législation nationale, les options prévues sont définies de manière suffisamment large pour garantir la liberté de choix des contribuables. Afin de garantir le principe du *traitement identique*, les exigences législatives relatives aux factures électroniques autres que celles qui existent pour les factures papier ont été supprimées dans tous les États membres[5].

2.2. Émission et contenu des factures

La DDF a introduit un certain nombre de modifications en ce qui concerne l'émission et le contenu des factures. La DDF a modifié trois régimes de facturation spécifiques: l'autofacturation, les factures simplifiées et les factures périodiques. La DDF a également introduit des modifications concernant les exigences de facturation applicables aux opérations transfrontalières en vue d'alléger les charges administratives et de renforcer l'harmonisation. Les principales modifications concernent les règles de facturation applicables, le délai d'émission des factures et le contenu des factures transfrontalières.

Dans l'ensemble, la directive présente un niveau de transposition très satisfaisant. Les exigences obligatoires de la DDF ont toutes été transposées dans les législations nationales. En outre, les États membres ont également introduit dans leurs législations nationales des modifications qui avaient un caractère optionnel pour les États membres. Enfin, les États membres ont mis en place des simplifications supplémentaires en introduisant d'autres modifications qui n'étaient pas vraiment prévues par la directive, mais qui ne la contredisaient pas.

Il convient de mentionner qu'en ce qui concerne l'émission et le contenu des factures, la législation nationale de certains États membres était déjà conforme à la DDF. Par conséquent, l'ampleur des modifications dépend de la manière dont la législation nationale antérieure a été

[5] Pour plus de détails sur la transposition des dispositions relatives à la facturation électronique, voir le chapitre 3.1.1. du document de travail des services de la Commission.

élaborée. Ainsi, l'incidence de la directive sur les différents cadres juridiques nationaux a été inégale. C'est pourquoi, aux fins de l'évaluation, ces dispositions ont été classées par ordre de priorité en fonction de l'ampleur des modifications juridiques (c'est-à-dire le nombre d'États membres dans lesquels elles ont donné lieu à une évolution du cadre juridique national) et de la perception qu'ont les professionnels de la TVA de l'incidence qu'elles ont pu avoir sur le comportement des entreprises. Ce classement par ordre de priorité a montré que les modifications concernant la juridiction applicable (article 219 *bis* de la directive TVA), les factures simplifiées (articles 220 *bis*, 226 *ter* et 238 de la directive TVA), le délai d'émission des factures (article 222 de la directive TVA) et l'autofacturation (article 224 de la directive TVA) ont été considérés comme importantes, tandis que les autres modifications apportées par la DDF ont été considérées comme ayant plutôt une incidence mineure[6].

2.3. Autres règles de facturation

La DDF a introduit une modification spécifique pour les PME, la comptabilité de caisse dite combinée pour certaines microentreprises. L'analyse de la transposition de la disposition relative à la comptabilité de caisse ne révèle aucune divergence entre les règles de l'UE et les cadres juridiques nationaux. D'autres modifications concernent les règles relatives à l'exigibilité de la TVA due sur les livraisons et sur les acquisitions intracommunautaires de biens et leur transposition a conduit à une approche harmonisée dans les États membres concernant cet aspect.

3. Principales incidences de la deuxième directive Facturation

3.1. L'allègement des charges administratives

Ce sont surtout les deux séries de dispositions suivantes de la DDF qui ont permis d'alléger les charges administratives pesant sur les entreprises: i) les exigences en matière de facturation électronique et ii) l'émission et le contenu des factures qui ont simplifié et harmonisé les exigences en matière de facturation.

En ce qui concerne la facturation électronique, le rôle positif de la DDF est reconnu. La DDF a clairement été l'un des facteurs qui ont favorisé le développement, depuis 2014, du recours à la facturation électronique par les entreprises de l'UE. Selon l'étude, l'incidence la plus importante de la DDF sur l'allègement des charges administratives est attribuable au recours accru aux factures électronique non structurées[7], en raison des simplifications qui ont encouragé les entreprises à passer des factures papier aux factures PDF[8]. La DDF ne faisait pas de distinction entre les factures électroniques structurées[9] et non structurées. En ne faisant pas de distinction entre ces deux formats de factures électroniques et en appliquant le principe

---

6 Voir la section 3.1.2. du document de travail des services de la Commission.

7 Les factures électroniques non structurées désignent les factures transmises par voie électronique sans format imposé ou spécifique, par exemple un courrier électronique avec une pièce jointe au format PDF ou une télécopie reçue au format électronique et non sur papier.

8 Portable Document Format, format de fichier permettant de saisir et d'envoyer des documents électroniques dans le format d'origine.

9 Les factures électroniques structurées désignent les factures émises, transmises et reçues dans un format électronique structuré permettant leur traitement automatique et électronique.

de neutralité technologique, la directive n'a pas directement encouragé l'utilisation de factures traitables automatiquement et n'a donc pas entraîné d'augmentation du recours aux factures électroniques structurées.

Sur le plan quantitatif[10], on estime que la directive a permis d'alléger les charges administratives des entreprises à hauteur de 1,04 milliard d'euros au cours de la période 2014-2017, dont environ 920 millions d'euros sont attribuables au recours à la facturation non structurée[11]. Ce sont les microentreprises[12] qui ont le plus profité de cette incidence de la directive, étant donné qu'elles ont adopté les factures électroniques non structurées, car elles ne disposaient pas des moyens nécessaires pour faire face aux exigences de la facturation électronique structurée.

En ce qui concerne la *révision de l'émission et du contenu des factures*, l'allègement des charges administratives a été jugé plutôt limité. La disposition qui a eu la plus grande incidence sur l'allègement des charges administratives est le régime de facturation simplifiée (en termes quantitatifs, évalué à environ 38 millions d'euros par an[13]).

3.2. L'incidence du marché intérieur

La DDF a contribué de manière positive au fonctionnement du marché intérieur, principalement grâce aux factures électroniques et à la facturation transfrontalière.

Premièrement, les données recueillies dans le cadre de l'étude indiquent que, si en 2014, un opérateur intracommunautaire sur quatre émettait des factures électroniques, ce nombre est passé à trois sur quatre en 2018. Cela signifie que la DDF a éliminé les obstacles qui compliquaient la facturation électronique transfrontalière et a par conséquent clairement contribué au recours accru aux factures électroniques pour les opérations transfrontalières.

Deuxièmement, la DDF a introduit quatre autres modifications importantes concernant les règles applicables aux factures transfrontalières: i) les nouvelles règles relatives aux régimes de facturation applicables (article 219 *bis*); ii) le délai uniforme pour l'émission des factures relatives aux opérations intracommunautaires (article 222); iii) les nouvelles règles relatives à la conversion des monnaies (articles 91 et 230); et iv) le contenu simplifié des factures pour les opérations transfrontalières soumises à l'autoliquidation (article 226 *bis*). En outre, les nouvelles règles relatives à l'autofacturation (article 224) ont également simplifié l'utilisation de ce régime pour les opérations transfrontalières. Ces modifications ont renforcé la sécurité juridique des règles de facturation applicables aux opérations intracommunautaires.

---

10 En ce qui concerne les calculs, veuillez consulter la section 5.2 et la section 6 du rapport final sur l'évaluation des règles de facturation de la directive 2006/112/CE.

11 Les autres économies sont attribuables aux factures simplifiées et au système de comptabilité de caisse.

12 Selon la recommandation de la Commission concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises [C(2003/1422)], une microentreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 10 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'euros.

13 Pour les calculs, voir la section 6.2.2. du rapport final sur l'évaluation des règles de facturation de la directive 2006/112/CE.

L'incidence sur le marché intérieur des autres dispositions de la DDF est considérée comme plus limitée, car elles n'ont pas eu aucune influence sur les processus de facturation et sont donc passées plutôt inaperçues pour les entreprises.

3.3. Le rôle de la directive concernant la promotion des PME

La plupart des mesures de la DDF sont de nature générale et s'appliquent aussi bien aux grandes entreprises qu'aux PME. Toutefois, la simplification et l'harmonisation du cadre réglementaire permettent d'alléger les charges administratives et les mesures peuvent donc être particulièrement bénéfiques pour les PME qui, par leur taille réduite, éprouvent généralement plus de difficultés à respecter leurs obligations fiscales que les grandes entreprises.

La DDF a eu une incidence positive sur les PME en raison du recours plus généralisé à la *facturation électronique non structurée*. Cette incidence positive a été plus importante pour les PME et les microentreprises que pour les grandes entreprises. Les PME ont bénéficié d'environ 55 % de l'allègement des charges administratives en raison du recours plus généralisé à la facturation électronique non structurée. L'écart en termes d'allègement des charges administratives, qui demeure significatif, est attribué aux grandes entreprises, car celles-ci émettent un nombre visiblement plus élevé de factures.

La DDF a également modifié deux régimes de facturation entièrement ou partiellement destinés aux PME, à savoir la comptabilité de caisse et les factures simplifiées, et a ainsi contribué à leur utilisation plus généralisée. Un certain nombre d'États membres ont introduit ou élargi le champ d'application du *régime de comptabilité de caisse* après les modifications introduites par la DDF. On estime que la DDF a permis à près de 60 000 microentreprises supplémentaires de bénéficier du régime de comptabilité de caisse. Dans l'ensemble, le recours à ce régime reste encore limité car le choix du régime de comptabilité de caisse nécessite de modifier le processus comptable, ce qui peut, dans certains cas, entraîner une augmentation des honoraires des conseillers. Les économies globales réalisées par le recours accru au système de comptabilité de caisse découlant de la DDF ont été estimées à 33 millions d'euros pour les dix États membres dans lesquels des modifications peuvent être attribuées à la DDF. L'importance de la comptabilité de caisse va toutefois bien au-delà du simple allègement des charges administratives. Elle a joué un rôle très important pour les microentreprises pendant la crise économique, lorsque les conditions économiques se sont détériorées et que les paiements sont devenus plus difficiles.

En ce qui concerne les factures simplifiées, en raison des modifications apportées par la DDF, le régime a été introduit dans un certain nombre d'États membres, tandis que d'autres États membres en ont élargi le champ d'application. Il a été estimé que *le régime de facturation simplifiée* était celui qui avait la plus grande incidence sur l'allègement des charges administratives, compte tenu de toutes les dispositions relatives à l'émission et au contenu des factures (voir la section 3.1 ci-dessus). Néanmoins, le recours aux factures simplifiées demeure en grande partie limité à des secteurs d'activité spécifiques, tels que l'hébergement, la restauration, le commerce de détail, les stations-service et les services de transport, et l'allègement des charges administratives n'est donc pas substantiel.

3.4. Lutte contre la fraude à la TVA

Dans l'ensemble, la directive visait également à soutenir les activités de contrôle fiscal, favorisant à terme une amélioration du respect des obligations en matière de TVA. À cette fin, la DDF a notamment modifié deux dispositions: i) le délai d'émission des factures pour les opérations intracommunautaires et ii) les règles relatives à l'exigibilité de la TVA due sur les livraisons et sur les acquisitions intracommunautaires. Toutefois, rien n'indique que la DDF ait eu une incidence significative sur le contrôle fiscal ou le respect des obligations en matière de TVA. Les avis exprimés par les autorités fiscales confirment que les effets de la DDF en matière de respect des obligations relatives à la TVA sont, s'ils existent, plutôt limités. Les autorités fiscales et les parties prenantes estiment que les règles de facturation dans le domaine du contrôle fiscal ne permettent pas de faire plus. Puisque les autorités fiscales n'ont pas facilement accès aux informations de facturation, elles privilégient actuellement les systèmes garantissant des déclarations en temps réel, ce qui permet d'améliorer l'analyse des risques et de cibler davantage les contrôles. Dans le même temps, il est rassurant de constater que la simplification et l'harmonisation des exigences en matière de facturation et de facturation électronique n'ont pas eu d'incidence négative sur les activités de contrôle fiscal.

4. Principales insuffisances de la directive

L'évaluation des règles de facturation a révélé une insuffisance de la DDF et quelques problèmes émergents qui sont exposés ci-après.

4.1. Le manque de clarté du système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable

Dans le contexte de la facturation électronique, la DDF a introduit le concept de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable comme moyen de prouver l'intégrité et l'authenticité de la facture électronique. Ce concept est perçu comme étant encore complexe, non interprété de manière uniforme par les autorités fiscales et mal appliqué par les opérateurs économiques de l'ensemble de l'UE. Les parties prenantes considèrent qu'il s'agit là d'une insuffisance de la DDF.

La DDF (article 233) établit le principe de la liberté des preuves pour que les opérateurs économiques prouvent l'intégrité et l'authenticité des factures électroniques. Toutefois, dans la pratique, les seules méthodes utilisées sont les suivantes: i) la signature électronique, ii) l'échange de données informatisé et iii) les contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable. Par conséquent, les contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable constituent la méthode par défaut pour prouver l'intégrité et l'authenticité des factures électroniques pour toutes les entreprises qui n'ont pas opté pour les signatures électroniques ou l'échange de données informatisé. Cela signifie que la plupart, sinon la totalité, des entreprises qui échangent des factures électroniques sous forme de fichiers PDF non signés devraient disposer d'un système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable. Toutefois, dans certains États membres, le respect de cette règle par les entreprises et

son application par les autorités fiscales étaient limités, voire inexistants. Dans l'ensemble, les parties prenantes estiment que la directive ne comporte pas de définition pratique du système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable. Certaines orientations ont été incluses dans le droit dérivé des États membres ainsi que dans les notes explicatives que la Commission européenne a élaborées. Malgré ces efforts, les opérateurs économiques considèrent que les orientations fournies concernant le système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable ne sont pas adéquates ni suffisamment claires. Cela génère des doutes concernant la manière dont cette option devrait être appliquée dans la pratique et sur son acceptation lors des contrôles fiscaux.

4.2. La complexité des règles d'archivage

Un autre aspect qu'il y a lieu d'évoquer concerne les règles d'archivage. La DDF ne comportait aucune disposition relative à l'archivage. Depuis les transpositions de la directive, la complexité et la fragmentation réglementaire des règles d'archivage ont augmenté de manière inégale. Cela tient au fait que certains États membres ont adopté des règles très détaillées sur l'archivage électronique des documents fiscaux qui s'appliquent évidemment aussi aux factures électroniques. Près de 40 % des parties prenantes considèrent que les règles nationales en matière d'archivage des factures électroniques sont fastidieuses et difficiles à respecter.

4.3. 4.3 Exigences nationales en matière de déclaration électronique

L'introduction par plusieurs États membres de l'obligation de soumettre des déclarations électroniques concernant certaines transactions nationales est une autre question qui est apparue après l'adoption de la DDF, mais qui ne découle pas de cette directive. Les États membres ont introduit ce type de déclaration afin de lutter contre les activités frauduleuses. D'après les parties prenantes, la multiplication de ces exigences nationales en matière de déclaration électronique risque de saper l'harmonisation et d'accroître les charges administratives.

5. Conclusions et pistes possibles pour l'avenir

L'évaluation de la directive est largement positive. En effet, la directive s'est montrée efficace pour soutenir la simplification et l'harmonisation des règles de facturation et de facturation électronique au sein de l'UE. La DDF a contribué au recours à la facturation électronique non structurée, à l'allègement des charges administratives pesant sur les entreprises, au renforcement de la sécurité juridique pour les opérateurs économiques et au bon fonctionnement du marché intérieur. Les dispositions de la DDF restent pertinentes et adaptées aux besoins des parties prenantes, à savoir des règles de facturation électronique plus claires, plus simples et plus harmonisées.

Dans certains domaines, tels que l'amélioration des activités de contrôle fiscal et la promotion des PME, les résultats ont été positifs, mais inférieurs à ce qu'ils auraient pu être.

L'évaluation a également constaté une insuffisante découlant de la DDF, à savoir le manque de clarté du système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable. En outre, d'autres problèmes ne découlant pas de la DDF mais imposés au niveau national, sont apparus, notamment des règles d'archivage complexes et des exigences nationales en matière de déclaration électronique.

En ce qui concerne le système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable, il serait nécessaire de fournir davantage de clarifications afin de remédier à l'insuffisance susmentionnée. Toutefois, on peut se demander si de telles clarifications peuvent être fournies dans le texte législatif. En effet, le système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable vise à englober de nombreux types de procédures opérationnelles différents et toute définition figurant dans la directive limiterait son champ d'application et risquerait de devenir obsolète en raison des progrès technologiques. En outre, les autorités fiscales semblent attacher moins d'importance aux règles strictes en matière d'intégrité et d'authenticité en raison de l'introduction d'exigences en matière de déclaration électronique. Enfin, il risquerait d'imposer une charge supplémentaire aux entreprises, en particulier aux PME. Par conséquent, on pourrait examiner s'il est plus facile de clarifier le système de contrôles des entreprises établissant une piste d'audit fiable au moyen des notes explicatives de la Commission et du partage de bonnes pratiques dans les États membres. Cela pourrait s'accompagner de quelques clarifications supplémentaires sur la définition juridique des factures électroniques.

En ce qui concerne les règles d'archivage, domaine que les entreprises considèrent comme étant complexe, il serait difficile d'intervenir au niveau de l'UE puisque ce sont les États membres qui définissent les exigences détaillées relatives à l'archivage des factures. Avec le développement des solutions numériques, la réflexion dans ce domaine pourrait par exemple se concentrer sur l'utilité de la création d'une norme relative à un service européen de stockage des factures en nuage.

En ce qui concerne le contrôle fiscal, selon les autorités fiscales et les parties prenantes, les règles de facturation actuelles sont bien adaptées aux besoins des activités de contrôle fiscal et les règles de facturation ne permettent pas d'améliorer beaucoup plus le contrôle fiscal. Une éventuelle modification de la directive TVA à cet effet ne présenterait que peu de valeur ajoutée. Au lieu de cela, de nombreuses autorités fiscales étudient actuellement la façon d'accéder aux données relatives aux opérations sans nécessiter un accès physique ou électronique aux factures, ce qui permettrait d'introduire des exigences en matière de déclarations électroniques efficaces et en temps réel.

Les éventuelles améliorations supplémentaires visant à promouvoir les PME devraient porter principalement sur la comptabilité de caisse. Toutefois, l'évaluation par les parties prenantes du système de comptabilité de caisse est globalement positive et aucun nouveau problème n'a été signalé.

En ce qui concerne l'allègement limité des charges administratives, il est principalement attribué au recours limité aux factures électroniques structurées. C'est le choix stratégique qui

a été fait dans le cadre de la DDF. Une méthode plus radicale consistant à considérer que seules les factures électroniques structurées constituent un document valable nécessiterait de modifier la législation existante.

En conclusion, les autorités fiscales et les parties prenantes estiment que les règles de facturation introduites par la DDF fonctionnent bien et aucun problème majeur n'a été constaté. Dans le cadre de la lutte contre la fraude et compte tenu de l'évolution technologique et des tendances récentes dans certains États membres en matière de facturation et de déclaration électroniques, la Commission étudiera avec les États membres s'il est possible de mettre davantage en avant le potentiel de la facturation électronique au niveau de l'UE. La Commission engagera également une réflexion sur les exigences en matière de déclaration électronique, notamment en ce qui concerne l'incidence sur le marché intérieur des différentes règles applicables dans les États membres.