

**PHILIPPE WACQUIER**

Conseiller Service juridique IEC

*L'objet du présent article est de faire le point sur l'actualité récente en matière de taxe sur la valeur ajoutée, tant en Belgique qu'en Europe, en sachant que la TVA représente, avec les droits en matière douanière, le seul système d'imposition organisé au niveau de la Communauté européenne.*

La TVA représente à elle seule, comme ressource propre, 44 % du budget européen.<sup>1</sup> Elle est une taxe unique à la consommation, acquittée par paiements fractionnés.

*La TVA devrait être un système simple, neutre et transparent.*

Chaque intermédiaire dans la chaîne économique perçoit la TVA sur le suivant à charge de payer cette taxe reçue à l'Etat sous déduction de la TVA payée au précédent, seul la taxe payée par le consommateur privé final devant en définitive revenir à l'Etat.

L'idée du système de la TVA est tellement simple, que sa compréhension et son application par les Etats

membres au sein de l'Union en a fait une des matières fiscales les plus techniques et qu'elle est devenue un impôt éminemment juridique.

Pour s'en rendre compte, il suffit de se pencher sur le recueil des arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes en cette matière.

Cependant, dans le cadre du Marché unique, la Commission et le Conseil tentent à coup de directives de simplifier et d'harmoniser le fonctionnement de la TVA au sein de l'Union.

Dans la présente contribution, l'auteur tâchera d'analyser et de comprendre les évolutions récentes et à venir dans une matière qui constitue la base du système d'imposition de la Communauté européenne et l'impôt - sans doute - le plus fréquemment réglé par chacun des consommateurs de cette Communauté.

### **L'application de la directive sur le redevable de la taxe et la généralisation du report de paiement de la taxe**

La directive 2000/65/CE du Conseil du 17 octobre 2000, modifiant la sixième directive TVA en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe, est entrée en vigueur le 1er janvier 2002. Cependant, la Belgique n'a, au jour

de la rédaction de cet article, toujours pas publié les modifications législatives relatives à l'application de cette directive.

En attendant la loi, l'Administration a pris une position pragmatique basée sur le "principe de tolérance". L'Administration "tolérera" que les nouvelles règles soient directement appliquées, bien que la loi ne soit pas encore adaptée et que normalement les anciennes règles demeurent d'application.<sup>2</sup>

L'application de la directive en droit belge amène des modifications substantielles au régime de représentation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001.

En effet, la directive 2000/65 prévoit l'interdiction pour les Etats membres d'obliger les assujettis établis dans la CEE de désigner un représentant responsable. Il s'agit d'un effet direct de la directive auquel l'Administration a tenté de répondre tant bien que mal en instaurant ce système de tolérance.

Un autre effet de l'application de cette directive sera l'extension en Belgique, prévue à l'article 21 de la sixième directive, du principe du report de la taxe sur le destinataire de la livraison de biens ou de services situé en Belgique.

A côté de l'ancien régime visé à l'article 51, § 2, 1° et 2°, le nouveau régime de report de perception

s'organise de manière indépendante par rapport à ce régime et les nouvelles règles n'interfèrent pas avec celui-ci.

La modification du système de report de perception a aussi des implications sur le système de représentation fiscale, celui-ci devenant facultatif pour les entreprises déjà établies dans un autre Etat membre.

Le retard pris dans la transposition législative de la directive du 17 octobre 2000 complique la détermination du traitement du redevable TVA et est susceptible de créer une confusion importante et parfois dommageable en matière de TVA.

Cependant, pour les assujettis étrangers, la conséquence de ces modifications sont la généralisation du système de paiement de la taxe et, par conséquent, l'autoliquidation par le client suivant les principes du "reverse charge". L'assujetti belge déclare la TVA à l'entrée et la déduit immédiatement par compensation.

Pour que ce système fonctionne, il faut que l'assujetti étranger n'ait pas d'établissement en Belgique et que l'entreprise belge soit tenue au dépôt de déclarations périodiques ou que la livraison soit faite en Belgique à un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable ou qui a un numéro individuel d'identification.

Si ces conditions ne sont pas remplies de la part de l'assujetti "belge", le prestataire de service ou le fournisseur étranger devra s'identifier à la TVA en Belgique, soit directement, soit en demandant l'agrément d'un représentant fiscal responsable, à conditions que cette possibilité soit ouverte pour les opérations projetées si elles étaient effectuées par une entreprise établie hors CEE.

Pour plus de détails et des exemples pratiques concernant cette nouvelle procédure et les incertitudes liées à l'absence d'un texte de loi, nous vous renvoyons à quelques articles récents.<sup>3</sup>

Cette nouvelle modification ne réalise pas encore une totale harmonisation au niveau européen, ceci étant dû entre autres au fait que la directive laisse le choix aux Etats quant au débiteur redevable de la taxe.

### La directive "Facturation", en route vers la facture européenne ?

La présidence européenne de la Belgique, qui s'est achevée au 31 décembre dernier, a permis d'arriver à un consensus et à une directive qui aura, dans les années qui viennent, une influence quotidienne dans la vie des entreprises européennes ; c'est l'accord politique au sein du Conseil sur la proposition de directive visant à *simplifier et moderniser les règles de facturation en matière de TVA*.<sup>4</sup>

Cette proposition de directive présentée par la Commission en juin 2000 fait partie de la nouvelle stratégie de la Commission en vue d'améliorer les opérations dans le système TVA.

En effet, la facture est la pièce essentielle du système TVA, puisque c'est elle qui constitue la preuve selon laquelle l'assujetti peut déduire la TVA qui lui a été imputée.

Actuellement, chaque Etat membre a ses propres règles concernant l'établissement des factures, les informations qu'elles doivent contenir et la forme qu'elles doivent revêtir pour voir leur validité reconnue par les autorités fiscales.

Au-delà de la mise sur pied de standards européens en matière de facturation, l'accord prévoit l'obligation pour les Etats membres de

reconnaître la validité des factures électroniques (sans support papier) et de permettre l'envoi entre pays de factures électroniques et le stockage électronique des données.

Ainsi, l'accord sur le projet de directive concerne :

- Une liste de dix mentions qui devront être présentes sur chaque facture ; quatre mentions additionnelles peuvent être imposées dans certaines circonstances.
- La possibilité d'accord simplifié pour les petites sociétés ou les factures d'un faible montant.
- L'obligation pour les administrations fiscales des Etats membres de reconnaître la validité des factures électroniques, sans système de notification ou d'autorisation, à la condition que l'authenticité d'origine et l'authenticité des données soient garanties par l'usage d'une signature électronique ou par l'utilisation du système EDI (Electronic Data Interchange). La signature électronique permet au destinataire de données électroniques de déterminer l'origine des données et de vérifier qu'elles n'ont pas été modifiées. EDI est un système sécurisé de transmission des données déjà utilisé par les entreprises (en Belgique, également système EDIVAT pour dépôt de déclarations TVA).
- La possibilité dans certaines circonstances de laisser faire les opérations de facturation par un tiers ou par le client.
- Libre choix de l'endroit et de la méthode de stockage et acceptation du stockage électronique, y compris le stockage électronique en ligne dans un Etat membre différent de celui où est située la firme.

La directive a été formellement adoptée après sa traduction dans les 11 langues de l'Union et devra être transposée dans le droit des différents Etats pour le 1er janvier 2004.

D'aucuns se plaindront de cette directive en ce qu'elle ne va pas assez loin dans l'uniformisation des standards. En effet, la combinaison des dix mentions obligatoires avec le système des exceptions nationales offre encore 19 variantes possibles entre Etats membres quant à l'application des mentions légalement requises pour la facturation. Ce qui ne va pas faciliter l'outsourcing en matière de facturation et multiplier les canevas possibles. De même, l'exigence d'une signature digitale avancée semble trop coûteuse et trop formaliste à certains, alourdissant ainsi l'ensemble.

Cependant, nous pensons au contraire qu'on peut être satisfait de cet accord qui fixe un premier canevas sur base duquel les autorités européennes, les autorités nationales, les entreprises et leurs conseillers pourront reprendre leur ouvrage afin d'améliorer et de rendre plus efficace ce subtil moyen de perception de l'impôt qu'est la TVA.

Pourtant, il serait utile que dans les deux années précédant la mise en œuvre de la directive, la Commission européenne établisse un certain nombre de garde-fous et de directives visant à une réelle harmonisation, au-delà du formalisme, *en veillant à ce que ne soient pas imposées des obligations autres que celle normalement nécessaire pour la perception correcte de l'impôt.*

En effet, l'ouverture à la facturation électronique soulève de nombreuses questions pour demain :

- quel mode de contrôle pour ces factures virtuelles ?

- l'Administration fiscale peut-elle avoir un accès direct (on-line) sur les sites de stockage de données. Si oui, à quelles conditions, à quel moment, quid de la protection du contribuable ?

Beaucoup de travail reste à faire pour arriver à une facture européenne, mais cette directive semble être un nouveau pas en avant dans la construction d'un véritable système harmonisé de taxe à la consommation.

### La directive "TVA et services électroniques"

Le Conseil européen du 12 février dernier a également accompli un pas vers un rééquilibrage des règles fiscales en matière de commerce électronique.

Ainsi, contrairement à la position attentiste des Etats-Unis relative à l'application de la taxe à la vente sur le commerce électronique, l'Union européenne a décidé d'harmoniser le système TVA en apport avec certains services électroniques et des services de radiodiffusion et de télédiffusion.<sup>5</sup>

Cette directive a pour objet de mettre l'ensemble des prestataires de services opérant sur Internet sur pied d'égalité.

Ainsi, actuellement, un fournisseur d'accès ou de service situé hors du territoire de la Communauté n'est pas tenu d'appliquer la TVA sur les services directs en ligne. Cela le place dans une position concurrentielle avantageuse par rapport aux prestataires établis dans la Communauté qui doivent eux appliquer la TVA sur leurs prestations à destination des consommateurs européens, mais aussi hors Communauté.

La nouvelle directive change la donne et décide que sera applicable la TVA du pays de résidence de l'acheteur pour les services électro-

niques, tandis que pour les livraisons hors CEE la TVA ne sera pas applicable.

Le changement pour les entrepreneurs européens est important, mais il l'est également pour les entrepreneurs hors Communauté qui devront appliquer la TVA sur leurs ventes en ligne, à charge pour eux de s'identifier dans un pays de la Communauté ou d'y désigner un représentant fiscal pour y acquitter leurs obligations en la matière.

L'identification à la TVA étant censée s'accomplir dans le pays où a lieu la première livraison.

Ceci ne change rien au phénomène des ventes physiques à distance où le régime européen de TVA reste identique.<sup>6</sup> Avec soit l'obligation pour le prestataire de se faire connaître à la TVA en Europe, soit par l'application du mécanisme du "reverse charge" par les assujettis normaux et l'obligation théorique pour le consommateur particulier de payer la TVA dans son pays.

Cette directive doit être transposée dans les droits nationaux des Etats membres pour le 1er janvier 2002.

### Réflexions diverses en guise de conclusion

La TVA est une taxe unique à la consommation, acquittée par paiements fractionnés.

La TVA devrait être un système simple, neutre et transparent.

Malgré le parcours parfois erratique et d'apparence peu cohérent du système, il est à noter que la Commission européenne, à force de travail assidu auprès des différentes présidences se succédant à la tête de l'Union européenne, tente de faire de la TVA un impôt neutre, transparent, dont la simplicité d'application devrait être la norme.

Les différents points abordés ci-dessus et leur apparente disparité semblent quand même avoir un point commun et un objectif unique : *faire de la TVA cet impôt unique à la consommation dans l'ensemble de la Communauté économique européenne, acquittée en paiements fractionnés par les divers intermédiaires de la chaîne économique.*

Les divers points abordés ci-dessus sont sous-tendus par cette logique simple, assénée par Stephen BILL, Chef d'unité à la DG TAXUD : *" la TVA est un système qui sert à collecter de l'impôt et ne doit (devrait) pas avoir d'autre objectif ".*

La TVA ne devrait donc pas servir en fonction des taux pleins ou réduits à favoriser l'emploi ou à favoriser tel secteur, les aides directes ayant démontré une bien plus grande efficacité en la matière.

C'est ainsi que dans une Europe qui se construit à 15 et bientôt à 25 pays, les dérogations et les arrangements nationaux permettant d'utiliser la TVA comme outil de régulation dans certains secteurs

*"La TVA doit servir à percevoir de l'impôt de manière transparente et équitable. Au moment de l'entrée dans l'ère électronique, il y a encore un long chemin à parcourir."*

devraient se voir réduits au maximum.

Sans cela, la TVA, quasi seul impôt communautaire, risque de devenir une tour de Babel où seuls des élus initiés à l'ensemble de ses arcanes pourraient avoir accès.

La TVA doit servir à percevoir de l'impôt, et elle doit le faire de manière transparente et équitable, en faisant peser une charge équivalente sur l'ensemble des biens et services fournis et délivrés sur le territoire de la CEE.

La TVA ne devrait pas pouvoir faire l'objet de spéculations, suivant qu'elle doive être ou non acquittée dans tel Etat membre, par tel prestataire de service.

A cet égard, la directive concernant la représentation fiscale et l'application extensive prévue en Belgique pourrait être constitutive de distorsions de concurrence dangereuses entre sociétés belges, sociétés étrangères directement identifiées et d'autres sociétés étrangères.

Ce système semble clairement instaurer un système de "reverse charge" qui donne un avantage à l'entreprise qui reçoit la livraison, en ce sens qu'elle ne doit pas avancer la TVA, mais peut l'autoliquider par le biais de sa déclaration périodique.

Un tel système met en péril le système de paiement fractionné de la TVA par chaque intermédiaire, mais a l'avantage d'éviter aux entreprises de passer par le système de remboursement intra-communautaire établi par la 8e directive, lequel présente de nombreux défauts.

L'avenir nous dira quelle réalité l'emportera.

Le système de la TVA, sans faire partie du coût de revient des entreprises européennes, puisqu'elle est en principe neutre, les grève de



coûts administratifs liés aux obligations en matière d'établissement de factures et aux obligations déclaratives.

La facture - nœud du système de la TVA - existerait sans celle-ci, à titre de document commercial entre entreprises.

L'important est d'en alléger la charge administrative et de faciliter les obligations déclaratives des entreprises au sein des Etats membres, ainsi que les systèmes de perception et de remboursement de la TVA.

En ce sens, la directive "facturation", quoique sujette à critique, va dans le bon sens.

Enfin, la directive "TVA et e-commerce", qui rétablit l'équilibre entre prestataires de services électroniques CEE et hors CEE, semble répondre aux impératifs de la mise sur pied de cet impôt européen sur la consommation et, à cet égard, on ne voit en effet pas au nom de quel principe le commerce électronique en serait dispensé. Cela induirait une distorsion de concurrence entre le commerce traditionnel et la bulle Internet.

Cependant, cette directive nous pose question quant à son application future et le récent renforcement par l'Administration belge des obligations en matière d'immatriculation TVA, et particulièrement l'obligation pour tout nouveau candidat assujetti de se soumettre à une entrevue préalable avec le fonctionnaire compétent de la TVA.

Si nous pouvons comprendre les espoirs de garanties quant à l'activité projetée que souhaite en retirer l'Administration, nous ne voyons pas en pratique la faisabilité pour un prestataire établi aux Etats-Unis qui vend des logiciels en ligne de se faire identifier à la TVA personnellement.

Au moment où l'on tente de réguler le commerce électronique et où l'Europe permet la facturation et le stockage des données de manière électronique, au moment où l'Administration de la TVA entre dans l'ère électronique au niveau des déclarations<sup>7</sup>, il semble que l'on pourrait prévoir des modes d'identification plus en rapport avec l'évolution des techniques, et ce sans devoir renoncer à un maximum de sécurité et de garanties juridiques quant à l'identification et le respect des obligations TVA d'un futur assujetti.

On le voit : le système de la TVA a encore un long chemin à parcourir pour arriver à l'idéal d'impôt équitable et transparent à la consommation, mais semble, à l'image d'une Europe en construction, un défi à relever pour les Administrations, les entreprises, les professionnels de la comptabilité et de la fiscalité, et le consommateur. ¶

### Notes

- <sup>1</sup> Groupe de travail de la Commission européenne DG XXI, groupe de travail harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, impôts indirects et commerce électronique, XXI/99/1201-FR-Final, p. 1.
- <sup>2</sup> E. BAUWENS et P. VANDENDRIESSCHE, "Régime transitoire pour les assujettis étrangers", in *Fiscologue*, n° 830, 25 janvier 2002.
- <sup>3</sup> Doc. parl., Projet de loi 1585 /003 ; E. RIVIERA et J.-F. MENNIG, "TVA : un nouveau régime de report de paiement programmé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002", in *Act. fisc.*, n° 40, 21 novembre 2001, pp. 9-16 ; L. TAINMONT, "Des précisions administratives bienvenues dans l'attente de la nouvelle loi prévue pour juin 2002", in *Act. fisc.*, n° 9, 6 mars 2002.
- <sup>4</sup> Directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001, modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée.
- <sup>5</sup> Amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain electronically supplied services and radio and television broadcastings services.
- <sup>6</sup> Ludivic DESAUTEZ, "L'Europe peaufine sa TVA Internet protectionniste", in *Journal du Net*, 13 février 2002, [www.journaldunet.com](http://www.journaldunet.com)
- <sup>7</sup> Voyez par ailleurs les articles de R.LASSAUX et le tableau synoptique sur les déclarations INTERVAT et EDIVAT, dans ce même numéro.