

Sécurisation du recouvrement de la TVA

NOVEMBRE 2019

Claude **WENDLING**
Florence **GOMEZ**

IGF

INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES



MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS

Inspection générale des finances

N° 2019-M-045-03

RAPPORT CONFIDENTIEL

SÉCURISATION DU RECOUVREMENT DE LA TVA

Établi par

FLORENCE GOMEZ
Inspectrice des finances

Avec la participation de
GUILLAUME MICHE DE MALLERAY
Assistant de mission

Sous la supervision de
CLAUDE WENDLING
Inspecteur général des finances

- NOVEMBRE 2019 -

SYNTHÈSE

Dans le contexte du projet de loi de finances (PLF) pour 2020, la mission a étudié plusieurs options visant à lutter contre la fraude à la TVA et à moderniser le recouvrement de cet impôt.

1/ Le paiement scindé serait à ce stade un moyen disproportionné de lutter contre la fraude à la TVA en France, au regard de la complexité de sa mise en place, de ses coûts et des réformes déjà en cours.

Le paiement scindé est un mécanisme qui attribue la responsabilité de la collecte de la TVA à des collecteurs jugés « sûrs », les établissements bancaires notamment, en lieu et place des entreprises. Ce système vise en particulier à empêcher les situations où des sociétés fictives disparaissent après avoir collecté la TVA sans la reverser au Trésor public (schémas dits de fraude « carrousel », ou *Missing Trader IntraCommunity Fraud* - MTIC).

Il existe deux modèles de paiement scindé, l'un par « retenue à la source » du montant de TVA au niveau du virement bancaire (la taxe étant directement renversée au Trésor public), l'autre par comptes bancaires bloqués (la taxe est versée sur un compte du fournisseur dédié à ces opérations). Seul le second système existe aujourd'hui en pratique dans l'Union européenne, en Italie (pour les marchés publics, les opérateurs publics collectent la TVA sur un compte dédié du Trésor) et en Pologne (sur une base facultative qui deviendra obligatoire à partir du 1^{er} novembre 2019, le versement s'effectuant sur des comptes bancaires dédiés, pour certaines transactions entre assujettis).

Le paiement scindé, quelle que soit l'option retenue, présente les inconvénients suivants :

- ◆ les recettes supplémentaires attendues sont très incertaines : (i) le paiement scindé ne supprimerait pas tous les schémas de fraude à la TVA, y compris carrousel ; (ii) de nouvelles fraudes risquent de se développer, par la hausse massive des remboursements de crédits de TVA – la plupart des entreprises devenant créditrices de TVA en ne la collectant plus – et par les transactions qui ne seraient pas incluses dans le périmètre du paiement scindé (celui-ci étant généralement ciblé) ; (iii) il n'existe pas de donnée fiable sur la fraude à la TVA pour chiffrer le gain à attendre de cette réforme ;
- ◆ les coûts de la réforme sont potentiellement très élevés : à la fois pour les entreprises (effets sur la trésorerie et adaptation des systèmes d'information), les administrations et les banques ; l'effet de trésorerie pour les entreprises représenterait entre 1,36 Mds€ et 3,44 Mds€ en France, selon les options étudiées par la Commission européenne en 2017, qui avait conclu à un bénéfice réduit par rapport aux coûts de la réforme ;
- ◆ s'il est techniquement possible, il est juridiquement difficile à mettre en place : le paiement scindé suppose dans tous les cas une dérogation à la directive TVA, dont l'obtention n'est pas garantie au regard des critères appliqués par la Commission européenne, et le paiement scindé « à la source » supposerait probablement une clarification de la réglementation SEPA qui est difficile à atteindre.

Dans un monde où tous les paiements seraient effectués par voie électronique, le paiement scindé « à la source » est probablement une solution moderne. Pour l'heure, il ne pourrait être envisagé que de manière partielle (certaines transactions, certains secteurs), ce qui renforcerait la coexistence de systèmes de collecte différents, et pourrait lui-même être à l'origine de nouveaux schémas de fraude.

En outre, l'intérêt du paiement scindé doit être évalué au regard de réformes déjà en cours. En particulier, l'intérêt du paiement scindé semble réduit, étant donné le projet de facturation électronique obligatoire inscrit dans le PLF 2020, effective à l'horizon 2023-2025, qui permet de lutter contre la fraude carrousel, de sous-déclaration et de crédits fictifs à la TVA. De plus, à l'échelle européenne, le réseau de coopération Eurofisc conduit le projet TNA (*Transaction Network Analysis*, pour détecter plus rapidement la fraude carrousel) et le projet CESOP (*Central Electronic System of Payment Information*, système de centralisation des informations de paiement à l'échelle européenne), qui permettent d'espérer une efficacité accrue du contrôle fiscal.

Enfin, à plus long terme, la mise en place espérée du régime définitif de TVA mettrait fin à la possibilité de la fraude carrousel, même si la proposition de la Commission visant un changement de régime en 2022 recueille aujourd'hui peu de soutien dans l'UE. La Commission engage par ailleurs des travaux sur l'application des techniques de *blockchain* au recouvrement de la TVA, qui suscitent un fort intérêt des chercheurs et des entreprises.

Par conséquent, le paiement scindé n'est pas, dans le cas de la France, un mécanisme proportionné à l'objectif poursuivi de lutte contre la fraude et il ne semble pas à ce stade opportun d'engager cette réforme. Cette question pourra toutefois être revisitée dans quelques années, à l'aune du résultat des réformes en cours. Ce délai aurait de plus l'avantage de permettre de tenir compte de l'expérience du Royaume-Uni, en pleine consultation sur l'opportunité du passage au paiement scindé de la TVA.

2/ La représentation fiscale constitue une garantie du recouvrement qui doit être maintenue mais adaptée face au développement du e-commerce, où la fraude à la TVA par les vendeurs étrangers est massive et conduit à une concurrence déloyale majeure.

La représentation fiscale est aujourd'hui une obligation pesant sur les entreprises étrangères établies dans des pays tiers hors UE et ne disposant pas de convention d'assistance fiscale avec la France en matière de TVA (les principaux partenaires de la France soumis à cette obligation étant les États-Unis, la Chine ou la Suisse).

L'obligation, instaurée en 1979, constitue une garantie pour le recouvrement, rendu très complexe voire impossible à l'étranger, en permettant à l'administration fiscale de disposer d'un intermédiaire pour accomplir les formalités et qui puisse être tenu solidairement responsable des sommes de TVA dues par l'entreprise représentée.

S'il n'existe aucune donnée sur le sujet, il semble qu'il existe aujourd'hui un nombre réduit de représentants fiscaux en France (une dizaine d'acteurs), opérant essentiellement pour le secteur traditionnel et de manière réduite pour le e-commerce, pour un nombre réduit de clients représentés (maximum 200 à 300 entreprises). Ces sociétés proposent généralement aussi des services de mandataire fiscal, la représentation *stricto sensu* ne représentant qu'une part parfois très minoritaire de leur activité (moins de 10 % dans certains cas).

Ce modèle traditionnel est aujourd'hui remis en cause par le développement du e-commerce, qui conduit à un afflux massif de sociétés étrangères redevables de la TVA en France (en 2019, la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) a ainsi vérifié l'immatriculation et estimé les ventes de 43 188 sociétés de e-commerce domiciliées en Chine, contre 6 619 en 2017 pour le même périmètre de contrôle).

Pour l'heure, cette tension entre la représentation « traditionnelle » et le développement du e-commerce s'est résolue en pratique par une fraude massive, et le non-respect généralisé de l'obligation de représentation fiscale et d'immatriculation à la TVA. Les contrôles de la DNEF ont mis en évidence que 98 % des sociétés opérant sur les places de marché contrôlées n'étaient pas immatriculées et ne payaient pas de TVA (enquête réalisée en 2017, vérifiée en mai 2019). Même si une petite part de ces sociétés peut ne pas être redevable de TVA, cette situation conduit à une concurrence déloyale majeure : les sociétés frauduleuses bénéficient d'un avantage de prix de 20 % par rapport à celles qui remplissent leurs obligations fiscales.

Synthèse

À la suite des contrôles de la DNEF et dans le contexte de la transposition de la directive TVA de 2017 qui prévoit de rendre les plateformes responsables puis redevables d'une large part des transactions en B2C, les places de marché sont plus vigilantes à l'égard du respect par les vendeurs de leurs obligations fiscales, ce qui rend la question de la représentation fiscale plus prégnante. Dans ce contexte, certains acteurs souhaitent une remise en cause de cette obligation, mais les arguments avancés sont de valeur inégale :

- ♦ l'obligation n'est pas rendue caduque par la transposition de la directive TVA de 2017 car la redevabilité de la plateforme ne garantira pas l'ensemble des transactions de e-commerce ;
- ♦ la responsabilité des représentants n'est pas inutile, ayant déjà été mise en jeu et l'étant encore pour des montants significatifs (redressements de 200 000 € et de 400 000 € en 2019) ;
- ♦ si les délais d'immatriculation peuvent parfois être longs, le passage par un représentant fiscal tend à les réduire nettement par sa connaissance des formalités ;
- ♦ si la formalité a un coût (1 000 à 3 000 € par an), il est négligeable au regard des services rendus et des enjeux commerciaux des sociétés ;
- ♦ si le Royaume-Uni et l'Allemagne ont des dispositifs plus souples en matière de représentation fiscale, le Royaume-Uni a réinstauré en 2016 l'obligation de représentation fiscale pour les sociétés étrangères identifiées comme risquées et renforcé la responsabilité des plateformes en cas de non-respect des obligations fiscales, notamment après avoir constaté une fraude massive dans le secteur du e-commerce.

En définitive, la représentation fiscale conserve son rôle de garantie du recouvrement et ne doit pas être supprimée. Face à la situation insatisfaisante constatée dans le secteur du e-commerce, elle doit néanmoins être adaptée et modernisée :

- ♦ la plateforme de e-commerce pourrait être le représentant fiscal de la société dont elle facilite la transaction, en limitant toutefois sa responsabilité financière au montant des transactions opérées sur sa plateforme, ce qui implique de revenir sur le principe d'unicité du représentant fiscal ; par ailleurs, comme au Royaume-Uni, la plateforme devrait être tenue responsable en cas de manquement à l'obligation d'immatriculation ;
- ♦ le suivi des entreprises étrangères pourrait être centralisé au niveau national, à la direction des impôts des non-résidents (DINR), pour garantir l'homogénéité des règles fiscales appliquées, le suivi des dossiers en contrôle fiscal et enfin une meilleure qualité de service, ce qui suppose d'engager des moyens humains et informatiques à la hauteur des besoins, appelés à croître très rapidement.

Par ailleurs, la mission a identifié plusieurs mesures pour simplifier les démarches d'immatriculation à la TVA, notamment pour les sociétés étrangères. Certaines sont déjà initiées mais doivent être accélérées : création d'un guichet unique, dématérialisation des échanges (notamment la signature électronique), et adaptation des règles de traduction.

Cela étant, la sécurisation du dispositif national doit s'accompagner d'une action au niveau européen pour lutter efficacement contre la fraude à la TVA, dont les causes sont à chercher souvent aux portes d'entrée de l'Union européenne. À cet égard, une prise de conscience et une mobilisation de nos partenaires sont nécessaires. L'ensemble des acteurs rencontrés par la mission s'accordent sur la nécessité d'harmoniser les règles de redevabilité de TVA entre États membres, la souplesse introduite dans certains régimes nationaux faisant échouer tous les efforts déployés au niveau national, en particulier dans l'articulation des formalités douanières et fiscales. Les mesures de la directive de 2017 (redevabilité des plateformes et extension du guichet unique) ne résoudront pas pour une large part les problèmes de fraude constatés. Enfin, la coopération fiscale entre États membres reste largement perfectible, même si les réalisations collectives progressent, à l'exemple du réseau Eurofisc, et des projets ambitieux lancés pour renforcer l'efficacité du contrôle fiscal.

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
1. LE PAIEMENT SCINDÉ SERAIT UN MOYEN DISPROPORTIONNÉ DE LUTTER CONTRE LA FRAUDE À LA TVA EN FRANCE, AU REGARD DE LA COMPLEXITÉ DE SA MISE EN PLACE, DE SES COÛTS ET DES RÉFORMES DÉJÀ EN COURS.....	2
1.1. En vigueur dans certains pays, le paiement scindé est censé permettre de lutter contre la fraude à la TVA, en particulier la fraude carrousel.....	2
1.1.1. <i>Le paiement scindé peut être appliqué soit à la source, au niveau du virement, soit en créant des comptes bancaires dédiés à la TVA</i>	<i>2</i>
1.1.2. <i>Si le paiement scindé peut théoriquement concerner toutes les transactions, il est généralement ciblé sur certains secteurs</i>	<i>3</i>
1.1.3. <i>Le paiement scindé est censé lutter contre la fraude carrousel et contre la fraude des transactions par paiement électronique</i>	<i>4</i>
1.1.4. <i>Expérimenté en Italie et en Pologne notamment, le paiement scindé a été l'objet de trois propositions parlementaires en France depuis 2015</i>	<i>5</i>
1.2. La faisabilité juridique et pratique du dispositif n'est pas assurée, au regard de la réglementation et par ses effets en matière de responsabilité	7
1.2.1. <i>La réforme requiert une dérogation à la directive TVA, non acquise, et sans doute une révision du cadre SEPA pour le modèle à la source</i>	<i>7</i>
1.2.2. <i>S'il est technologiquement faisable, le paiement scindé est facteur de complexité juridique et opérationnelle</i>	<i>10</i>
1.3. L'intérêt économique du dispositif est faible, les coûts potentiellement très élevés dépassant les gains à attendre, par ailleurs difficiles à estimer.....	13
1.3.1. <i>Les gains à attendre sont difficiles à évaluer et très incertains compte tenu de l'inefficacité du paiement scindé contre certaines fraudes.....</i>	<i>13</i>
1.3.2. <i>Les coûts de mise en place et de fonctionnement seraient élevés, et l'effet négatif de trésorerie pour les entreprises très déstabilisateur</i>	<i>17</i>
1.3.3. <i>L'intérêt du paiement scindé est réduit au regard d'autres réformes en cours, en particulier la facturation électronique obligatoire.....</i>	<i>19</i>
2. LA REPRÉSENTATION FISCALE CONSTITUE UNE GARANTIE DU RECOUVREMENT QUI DOIT ÊTRE MAINTENUE MAIS ADAPTÉE FACE AU DÉVELOPPEMENT DU E-COMMERCE, OÙ LA FRAUDE À LA TVA EST AUJOURD'HUI MASSIVE.....	25
2.1. Le rôle du représentant fiscal, conçu comme une garantie du recouvrement fiscal, est d'être redevable de la TVA pour le compte de sociétés étrangères	25
2.1.1. <i>Le recouvrement de créances à l'étranger est très complexe, et quasiment impossible dans les pays hors convention d'assistance fiscale</i>	<i>25</i>
2.1.2. <i>L'obligation de représentation fiscale a été restreinte en 2013 aux entreprises des pays hors UE et hors convention d'assistance fiscale.....</i>	<i>26</i>
2.1.3. <i>Le représentant fiscal doit être unique pour l'ensemble des obligations fiscales de l'entreprise étrangère, mais son accréditation repose sur un examen très réduit par l'administration fiscale.....</i>	<i>29</i>

Rapport

2.2. L'obligation de représentation fiscale a dans les faits une fonction prophylactique contre une fraude massive à la TVA dans le e-commerce.....	31
2.2.1. <i>S'il n'existe aucune donnée agrégée, la représentation fiscale semble se concentrer autour d'un nombre réduit d'acteurs du secteur traditionnel</i>	31
2.2.2. <i>L'obligation de recourir à un représentant fiscal n'est massivement pas respectée dans le e-commerce, 98 % des sociétés étrangères actives sur les plateformes n'étant pas immatriculées à la TVA en France</i>	33
2.2.3. <i>En l'absence de moyen de contrôle, et leur responsabilité étant mise en jeu, les représentants traditionnels refusent la plupart des sociétés de e-commerce</i>	36
2.2.4. <i>La sélectivité forte des représentants traditionnels conduit des acteurs opportunistes à proposer leurs services aux entreprises de e-commerce, sans pouvoir assumer la responsabilité financière associée</i>	37
2.3. La redevabilité des plateformes pour la TVA ne justifie pas la suppression de la représentation fiscale mais le renforcement des obligations nécessite de veiller à leur application à l'ensemble des plateformes	38
2.3.1. <i>La redevabilité des plateformes pour la TVA à partir de 2021 ne couvrira pas l'ensemble des situations</i>	38
2.3.2. <i>Une vigilance est nécessaire pour garantir que les obligations s'imposent aussi aux plateformes opérant depuis l'étranger</i>	42
2.4. Face au besoin de représentants fiscaux en e-commerce, certains aménagements, strictement encadrés, peuvent être envisagés	43
2.4.1. <i>L'accréditation des représentants fiscaux doit être renforcée</i>	43
2.4.2. <i>Le principe d'unicité devrait être aménagé pour permettre à la plateforme d'être représentant fiscal pour les seules transactions qu'elle facilite</i>	44
2.5. En outre, des améliorations en gestion sont nécessaires, notamment pour le délai de traitement des immatriculations à la TVA.....	46
2.5.1. <i>La gestion, assurée au niveau local par les SIE, gagnerait à être centralisée dans un guichet unique à la DINR</i>	46
2.5.2. <i>Les délais de traitement doivent être maîtrisés, une réponse avant six semaines apparaissant comme une cible raisonnable</i>	49
2.5.3. <i>La procédure d'immatriculation pourrait être modernisée et rendue plus accessible aux entreprises étrangères</i>	49
SYNTHÈSE DES PROPOSITIONS	52

INTRODUCTION

Dans le contexte du projet de loi de finances (PLF) pour 2020, la mission a étudié deux dispositions visant à sécuriser le recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

- ♦ le paiement scindé, qui désigne une réforme confiant la collecte de la TVA à des opérateurs jugés sûrs, notamment les établissements financiers, afin de lutter contre la fraude ; ce système est en vigueur dans certains pays et a été proposé à trois reprises en France, dernièrement par un rapport parlementaire de mars 2019¹ ;
- ♦ l'obligation de désigner un représentant fiscal, imposée aux entreprises étrangères établies dans des pays sans convention d'assistance fiscale avec la France, afin de garantir le recouvrement des créances de TVA, les sociétés devant déclarer et s'immatriculer par le biais de ce représentant, qui est responsable solidairement ; cette obligation est jugée contraignante par certaines plateformes de e-commerce, dont les places de marché sont de plus en plus utilisées par des sociétés étrangères.

Entre fin août et octobre 2019, la mission a conduit plus de quarante entretiens avec les acteurs concernés (cf. annexe II) et réalisé une étude de parangonnage sur ces deux aspects de la collecte de la TVA (cf. annexe III).

S'agissant du paiement scindé, la mission a effectué une analyse juridique et économique du dispositif pour évaluer l'opportunité de sa mise en place en France (cf. 1).

S'agissant de l'obligation de représentation fiscale, son évaluation se fonde sur les données du contrôle fiscal, un échantillon de situations fourni par les interlocuteurs (représentants fiscaux et services des impôts des entreprises notamment) et sur une analyse juridique des obligations des plateformes de e-commerce en matière de TVA à partir de 2021 (cf. 2).

¹ Rapport d'information n°1882 sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière, déposé le 28 mars 2019 par le comité d'évaluation et de contrôle des politiques publiques et présenté par les députés MM. Ugo Bernalicis et Jacques Maire.

1. Le paiement scindé serait un moyen disproportionné de lutter contre la fraude à la TVA en France, au regard de la complexité de sa mise en place, de ses coûts et des réformes déjà en cours

1.1. En vigueur dans certains pays, le paiement scindé est censé permettre de lutter contre la fraude à la TVA, en particulier la fraude carrousel

1.1.1. Le paiement scindé peut être appliqué soit à la source, au niveau du virement, soit en créant des comptes bancaires dédiés à la TVA

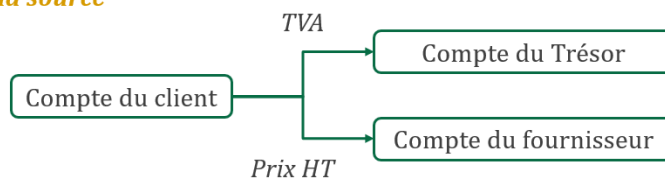
S'il n'existe pas de définition officielle, le paiement scindé, dans son principe, est un mécanisme de collecte de la TVA qui remet en cause le rôle de collecteur des entreprises et attribue de nouvelles responsabilités aux établissements bancaires, aux plateformes de commerce ou de paiement en ligne ou à des collecteurs jugés « sûrs ». Un tel système a pour principal objectif d'améliorer le recouvrement et de réduire la fraude en évitant que les vendeurs n'aient à leur disposition des montants devant être reversés à l'État.

Deux modèles principaux existent en théorie² (cf. graphique 1), même si le premier n'a pas à ce jour trouvé de traduction en pratique à l'étranger :

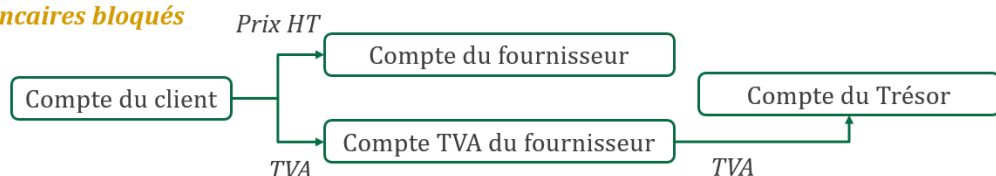
- ♦ **un modèle de « retenue à la source »**, dans lequel le paiement d'une transaction conduit immédiatement au versement de l'impôt auprès de l'administration : lorsqu'un opérateur règle une facture, sa banque scinde le paiement afin que le client ne reçoive que le montant hors taxes (HT) et que l'administration perçoive en temps réel la taxe ;
- ♦ **un modèle de comptes bancaires bloqués**, dans lequel le règlement d'un achat est divisé entre le prix HT, directement versé au vendeur, et le montant de la taxe, transféré sur un compte TVA bloqué appartenant au fournisseur³. Le compte TVA est bloqué car le vendeur peut utiliser les sommes à disposition seulement pour payer la TVA sur les achats réalisés auprès de ses propres fournisseurs.

Graphique 1 : Schémas des deux principaux modèles de paiement scindé

Retenue à la source



Comptes bancaires bloqués



Source : Mission.

² Damien Falco, *La fraude à la TVA*, Dalloz, 2019.

³ Dans l'étude réalisée par PwC pour la Commission européenne en 2010, trois possibilités étaient étudiées : un compte situé au niveau de la banque du fournisseur, au sein d'une chambre de compensation ou bien directement auprès de l'administration (Source : PwC, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, 2010, p.8).

Dans le second cas, plusieurs architectures de flux financiers sont possibles. En Pologne, le paiement scindé s'effectue en trois étapes : (i) le fournisseur émet une facture indiquant le montant de TVA à payer et le fait que la transaction est soumise au paiement scindé ; (ii) le client envoie un message à sa banque devant inclure le montant total de la facture, le montant de TVA, le numéro de facture et le numéro de TVA du fournisseur ; (iii) le paiement scindé est effectué *via* un unique transfert bancaire, par la banque, qui transfère le montant de TVA sur le compte bancaire TVA et le montant HT sur le compte courant de l'entreprise.

1.1.2. Si le paiement scindé peut théoriquement concerner toutes les transactions, il est généralement ciblé sur certains secteurs

Le principe du paiement scindé peut théoriquement être appliqué à l'ensemble des transactions pour lesquelles la TVA est due. En pratique, le paiement scindé, tel qu'il existe aujourd'hui à l'étranger, est généralement ciblé et ne concerne que quelques transactions ou quelques secteurs (cf. 1.1.4 pour la présentation par pays).

Le champ d'application du paiement scindé peut varier selon :

- ◆ **les transactions** : entre entreprises (B2B), entre entreprises et consommateurs (B2C), ou entre entreprises et administrations publiques (B2G) ;
- ◆ **les secteurs** : en ciblant les plus exposés au risque de fraude (cas en Pologne) ;
- ◆ **les montants financiers** : le système peut n'être appliqué qu'à partir d'un certain seuil financier, par exemple en Pologne à partir de 15 000 zloty (soit 3 500 €) ;
- ◆ **les modes de paiement** : les transferts électroniques de fonds (TEF), les paiements réalisés par cartes de paiement, et le numéraire (dans ce dernier cas, un système de déclaration des transactions dans un fichier informatique centralisé est requis⁴).

En 2017, une étude réalisée pour la Commission par le cabinet Deloitte⁵ a ainsi distingué sept options de paiement scindé, quatre en régime actuel de TVA et trois en régime définitif de TVA, allant d'un paiement scindé limité aux TEF en B2B, à un paiement scindé s'appliquant également au B2C, au B2G et aux paiements par carte bancaire et en numéraire.

Il convient de souligner que le paiement scindé, tel qu'il a été proposé en France et tel qu'il est expérimenté en Italie ou en Pologne, n'équivaut pas à un système d'autoliquidation, et ne remet pas en cause le principe de la TVA fractionnée tout au long de la chaîne de la valeur ajoutée. Il ne remplace pas les mécanismes d'autoliquidation existants. L'autoliquidation (*reverse charge mechanism*) concerne aujourd'hui les prestations de services en B2B, pour lesquelles le paiement de la TVA est effectué par le client ; ainsi que certains secteurs ou certaines transactions jugées particulièrement fraudogènes, pour lesquels les États membres peuvent obtenir des dérogations (par exemple en cas de sous-traitance dans le BTP en France).

⁴ Damien Falco, *La fraude à la TVA*, Dalloz, 2019

⁵ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par le cabinet Deloitte, décembre 2017.

1.1.3. Le paiement scindé est censé lutter contre la fraude carrousel et contre la fraude des transactions par paiement électronique

Le principe du paiement scindé consiste à exclure l'entreprise du schéma de collecte de la TVA (modèle « retenue à la source », ou modèle de collecte par d'autres acteurs comme les opérateurs publics en Italie) ou à limiter très étroitement l'intervention de l'entreprise dans cette collecte (modèle de comptes bancaires bloqués), et présente dès lors un intérêt en matière de lutte contre la fraude en particulier :

- ◆ les schémas de fraude « carrousel », où une entreprise fictive disparaît après avoir collecté la TVA, sans la reverser au Trésor (cf. encadré 1 et graphique 2) ;
- ◆ la fraude par non-déclaration ou non-paiement de la taxe alors que le paiement est effectué de manière électronique, en particulier la fraude dans le secteur du e-commerce (cf. 2.2.2 pour une présentation des enjeux financiers actuels de cette fraude).

Encadré 1 : Principes de la fraude transfrontalière

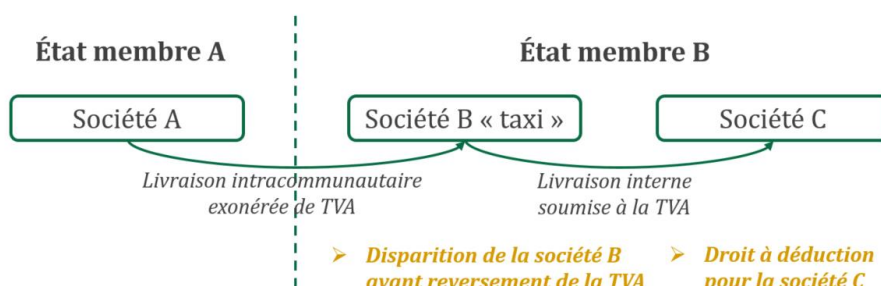
Le régime de taxation des échanges intracommunautaires mis en place en 1993 prévoit que les échanges entre assujettis sont taxables selon le principe de destination. Ainsi, un opérateur livrant un bien à destination d'un autre État membre de l'Union européenne effectue une livraison intracommunautaire exonérée de TVA. Cette exonération présente la particularité de permettre à l'opérateur de déduire la TVA qu'il a supportée sur l'acquisition de la marchandise. Les entreprises réalisant essentiellement des livraisons intracommunautaires se trouvent en situation de crédit de TVA permanent pouvant faire l'objet d'un remboursement. *A contrario*, l'acquéreur de la marchandise effectue une acquisition intracommunautaire. Cette opération doit faire l'objet d'une autoliquidation. Il s'agit d'un procédé permettant de déclarer le montant de TVA et de le déduire immédiatement. Ce système permet aux fraudeurs d'user du régime pour développer des montages frauduleux transfrontaliers.

Les principaux détournements résident dans les montages « carrousel » (*missing trader intra community fraud*, *MTIC fraud* en anglais) consistant, pour un opérateur, à réaliser une acquisition intracommunautaire donnant lieu à une autoliquidation suivie d'une revente interne taxable. Le montant perçu sur la revente n'est pas reversé à l'administration. En pratique, l'opérateur réitère ce mécanisme à de nombreuses reprises avant de disparaître.

Le paiement scindé, en confiant la collecte de la TVA à d'autres opérateurs que les entreprises (aux établissements bancaires notamment), pourrait être une solution mettant fin à ce type de fraude en empêchant les entreprises de disposer des montants de TVA au cours des échanges. Le régime définitif de TVA, quant à lui, mettrait fin à la décomposition des échanges de biens en deux opérations (vente exonérée et acquisition taxée) et considérerait des opérations uniques, taxées dans l'État de destination. Selon le rapport de la Commission de 2017, la fraude MTIC serait réduite de 83 % avec ce régime⁶.

Source : Mission (à partir de Damien Falco, La fraude à la TVA, 2019).

Graphique 2 : Schéma d'un montage de fraude carrousel « classique »



Source : Mission.

⁶ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par le cabinet Deloitte, décembre 2017.

En revanche, le paiement scindé ne constitue *a priori* pas une réponse à d'autres formes de fraude à la TVA, qui peuvent représenter des enjeux financiers aussi significatifs que la fraude carrousel (même si ce chiffrage n'est pas disponible, cf. 1.3.1) : la fraude par l'utilisation du numéraire et la non-déclaration à la TVA ; la fraude par la minoration de la valeur de la marchandise en douanes ; la fraude au régime douanier 42, qui permet à un importateur d'obtenir une exonération de la TVA lorsque les marchandises importées d'un pays situé hors de l'UE sont destinées à être transportées dans un autre État membre.

Le problème des sociétés éphémères reste le plus complexe à appréhender. Résoudre le problème de la fraude par la création de ces sociétés ne semble pouvoir être atteint qu'en retirant tout encaissement de TVA aux entreprises (paiement scindé « à la source ») ou en mettant en place le régime définitif de TVA initialement prévu en 1993, qui mettrait fin à l'exonération de TVA pour les livraisons intracommunautaires et garantirait l'effectivité du principe de taxation dans l'État de destination.

Il n'existe pas de chiffrage fiable de la fraude à la TVA, ni de chiffrage de la fraude carrousel (cf. 1.3.1). Les résultats du contrôle fiscal ne donnent qu'un indice très fragile des enjeux financiers, compte tenu du biais inhérent au ciblage des contrôles. Les droits rappelés pour des situations de fraude internationale à la TVA étaient en moyenne de 317,5 M€ pour un nombre de contrôles moyen de 2 931 entre 2014 et 2018, dont 20,0 M€ de fraude carrousel (contrôles sur pièces et contrôles fiscaux externes).

1.1.4. Expérimenté en Italie et en Pologne notamment, le paiement scindé a été l'objet de trois propositions parlementaires en France depuis 2015

1.1.4.1. À l'étranger, plusieurs pays ont mis en place des systèmes de paiement scindé, reposant tous sur un système de comptes « bloqués »

Au sein de l'Union européenne, deux pays ont recours au paiement scindé : l'Italie et la Pologne. Ailleurs, le paiement scindé est en vigueur dans plusieurs pays d'Amérique latine⁷, en Turquie et au Kenya, entre autres (cf. annexe III pour le détail de l'étude comparative).

Deux autres États membres de l'UE ont mis en place un paiement scindé mais l'ont abandonné. La Bulgarie a adopté ce système avant son adhésion, entre 2002 et 2007, mais le système mis en place s'est révélé non étanche à une nouvelle forme de fraude, fondée sur les assouplissements du régime de TVA introduits avec la réforme (cf. 1.3.1.4). La Roumanie a mis en place un paiement scindé obligatoire en 2018 mais a dû le retirer à la demande de la Commission européenne, qui jugeait le mécanisme disproportionné.

L'ensemble des paiements scindés en vigueur ou passé dans l'UE repose sur un système de comptes « bloqués » dédiés à la TVA, qu'il s'agisse de comptes hébergés par les banques (Pologne, Bulgarie) ou de comptes du Trésor appartenant aux opérateurs publics (Italie).

En Italie, depuis le 1^{er} janvier 2015, le paiement scindé est en vigueur pour les transactions en B2G à destination de l'État et des entités publiques, et, depuis une extension intervenue en 2017, des entreprises contrôlées par les autorités publiques.

⁷ Notamment au Venezuela, au Mexique, en Équateur, au Pérou, au Chili, au Panama et en Uruguay. Dans ces pays, le paiement scindé prend la forme d'une retenue de la TVA réalisée par des agents désignés par l'administration fiscale (agents qui collectent tout ou partie de la TVA, selon un taux de retenue pouvant être de 30 %, de 75 % ou de 100 % de la TVA totale).

Selon l'administration italienne, la réforme a généré 2,5 Mds€ de recettes supplémentaires de TVA en 2015, et 1,0 Md€ en 2016. L'extension du mécanisme aux entreprises cotées contrôlées par les autorités publiques devrait permettre de recouvrir 1,4 Mds€ supplémentaires selon les estimations. Pour les entreprises concernées, l'introduction du mécanisme de paiement scindé a eu pour principale conséquence un impact négatif sur leur trésorerie. L'administration fiscale cherche à réduire cet impact en réduisant le délai de remboursement des crédits de TVA pour ces entreprises, qui sont prioritaires sur les autres.

La Pologne est engagée depuis plusieurs années dans une vaste politique de lutte contre la fraude à la TVA, et a mis en place un paiement scindé facultatif en 2018, devant devenir obligatoire à partir du 1^{er} novembre 2019. L'obligation s'appliquera notamment aux transactions jusqu'ici soumises à l'autoliquidation (*reverse charge mechanism*), la Pologne ayant jugé que le recours à l'autoliquidation n'était pas suffisamment efficace et compromettait la logique économique de la TVA et du paiement fractionné⁸.

Le mécanisme de paiement scindé obligatoire s'appliquera ainsi à une liste de 152 biens et services (barres d'acier, téléphones mobiles, déchets, matières premières secondaires), pour les transactions entre assujettis (B2B), par virement bancaire électronique et au-delà d'un seuil de 3 500 €. **La Pologne a prévu que les comptes bancaires bloqués pour la TVA soient gratuits pour les entreprises**, ce qui a fait l'objet d'une adaptation de la réglementation négociée avec le secteur bancaire polonais.

Le Royaume-Uni est engagé dans un examen approfondi de la faisabilité du paiement scindé. Après une consultation en 2017, ayant conclu fin 2018 à la faisabilité technique mais aussi à la grande complexité de ce système (effets de trésorerie, risques de distorsions économiques et coûts de mise en place et de fonctionnement), un groupe de travail a été créé pour étudier plusieurs scénarii de mise en place d'un paiement scindé et élaborer une feuille de route pour la manière dont le paiement scindé pourrait être mis en œuvre⁹. **Le groupe analyse notamment depuis février 2019 les adaptations des infrastructures de paiement et des processus financiers qui seraient nécessaires à la réforme du paiement scindé.**

1.1.4.2. En France, le paiement scindé a été proposé à trois reprises depuis 2015, d'abord dans le cas du e-commerce, puis dans une perspective plus large en mars 2019

En France, le paiement scindé a été l'objet de plusieurs propositions parlementaires, même si l'administration fiscale avait elle-même étudié l'éventualité de cette réforme au cours des années 2000, dans la perspective d'une amélioration de la gestion de la trésorerie de l'État (le paiement scindé permettant à l'administration de collecter plus rapidement la TVA)¹⁰.

En 2015 et en 2018, le Sénat a été à l'origine d'une proposition de paiement scindé ciblant le cas de la fraude à la TVA en matière d'e-commerce. En septembre 2015, la commission des finances du Sénat a proposé la mise en œuvre d'un mécanisme de paiement scindé pour les biens et les services vendus à un particulier *via* internet, dans un rapport sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique¹¹ : « *à l'occasion de chaque transaction, la banque du client préleverait par défaut 20 % du montant payé, correspondant au taux normal de la TVA, et le reverserait automatiquement sur un compte du Trésor* ».

⁸ Entretien de la mission avec l'administration fiscale polonaise, le 10 octobre 2019.

⁹ *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), Alternative method of VAT collection, summary of responses*, 7 novembre 2018.

¹⁰ Entretien de la mission avec un ancien haut fonctionnaire de l'administration fiscale, octobre 2019. La note n'avait pas conclu à l'opportunité de mettre en place le paiement scindé, même pour une partie seulement de la TVA (sur le modèle des paiements scindés pratiqués en Amérique latine, où 75 % de la TVA par exemple est perçu).

¹¹ Rapport du Sénat n°691 déposé le 17 septembre 2015.

La proposition du Sénat concernait aussi bien les livraisons de biens que les prestations de services, et s'appliquait aux échanges intracommunautaires comme aux importations. Selon le rapport du Sénat, l'application d'un paiement scindé par les banques dans le cas du e-commerce serait facilitée par l'existence d'un identifiant spécifique pour les paiements par carte effectués sur Internet¹². Le système prévoyait la création d'un système d'information (« le Central ») ayant pour fonction de prévenir la banque du moment et du montant exact du prélèvement. Le Sénat soulignait que le recours aux banques sécurisait le dispositif car le choix de la banque du client (majoritairement une banque située en Europe, à la différence des banques des vendeurs) permettait à l'administration d'user de son droit de communication.

En juin 2018, la proposition a été reformulée au Sénat par voie d'amendement au projet de loi relatif à la lutte contre la fraude¹³, ayant pour objet de « permettre aux plateformes de prélever la TVA à la source et pour le compte du vendeur, au moment de la transaction ».

La proposition du rapport précité de mars 2019 des députés Ugo Bernalicis et Jacques Maire sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière envisage le paiement scindé dans un périmètre plus large. Le rapport fait référence au système de paiement scindé par « retenue à la source », en le décrivant comme une « *solution préventive* » consistant à associer les banques à la collecte de la TVA : « *d'un côté, elles verseraient au vendeur le prix hors taxe, et de l'autre côté elles verseraient directement la TVA à l'administration fiscale* ». Selon le rapport, ce système a été mis en place en Bulgarie, en Roumanie, en Pologne et en Italie, et le retour d'expérience en Italie a soulevé « *une seule difficulté* », celui de la trésorerie des entreprises, qui « *devra être étudié de près* ».

1.2. La faisabilité juridique et pratique du dispositif n'est pas assurée, au regard de la réglementation et par ses effets en matière de responsabilité

1.2.1. La réforme requiert une dérogation à la directive TVA, non acquise, et sans doute une révision du cadre SEPA pour le modèle à la source

1.2.1.1. La réglementation SEPA devrait sans doute être modifiée pour le modèle à la source

Le paiement scindé « à la source », en créant un flux financier distinct du paiement du prix HT pour une même transaction, créerait une situation actuellement non prévue par la réglementation de l'espace unique de paiement en euros (Single Euro Payments Area, SEPA). Cette question ne se pose pas pour le système par comptes bancaires bloqués, qui existe en Italie et en Pologne sans modification de la réglementation au niveau du SEPA.

Si la réglementation SEPA permet aujourd'hui de prélever des frais sur les virements (*cf. infra*, cas des commissions d'interchange et des commissions de schémas de cartes bancaires), il n'est pas certain que le paiement d'une taxe puisse être distingué par la banque sans que le consentement du payeur ne soit recueilli de manière distincte et dans le cadre d'un second virement dédié. Selon la fédération bancaire française (FBF), les règles de fonctionnement des « *schemes* » de virement SEPA définies par l'*European Payment Council* (EPC) prévoient qu'un « *ordre de paiement doit être véhiculé de bout en bout sans être altéré* »¹⁴.

¹² *Ibid.*, p.51.

¹³ Amendement n°385 au projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, en date du 25 juin 2018, présenté par M. Albéric de Montgolfier, rapporteur de la commission des finances du Sénat.

¹⁴ Formule employée par la FBF dans sa contribution commune avec la Fédération du e-commerce et de la vente à distance (FEVAD) au groupe de travail sur le recouvrement de l'impôt dans l'économie numérique de la commission des finances du Sénat (18 mai 2015).

La directive révisée des services de paiement (DSP2) de 2015¹⁵, entrée en vigueur le 13 janvier 2018, prévoit à son article 81-1 d'apporter une garantie pour les parties à la transaction en encadrant les cas où les prestataires de services de paiement (PSP) prélèvent des commissions lors de la transaction¹⁶. L'article 133-11 du code monétaire et financier, qui transpose cette règle, dispose que « *le ou les prestataires de services de paiement du payeur [...] ne peuvent prélever des frais sur le montant transféré.* »

Selon la FBF, ces dispositions ne sont pas compatibles avec un paiement scindé : le montant total de l'opération de paiement initiée par le payeur doit être transféré au bénéficiaire.

Il n'existe cependant pas d'interprétation officielle des dispositions de la DSP2 :

- ♦ **selon l'étude de la Commission en 2017, plusieurs interprétations sont possibles, et certaines ne sont pas incompatibles avec un système de paiement scindé**, même si elles impliquent des contraintes de gestion (expression d'un double consentement ou d'un consentement explicite du payeur pour le versement de la TVA)¹⁷ ;
- ♦ **la direction générale du Trésor et la Banque de France n'infirmement ni ne confirment à ce stade l'argumentaire de la FBF.**

Dans tous les cas, une modification de la réglementation SEPA est complexe. Les *rule books* ont une valeur communautaire et sont rendus obligatoires par le règlement (UE) n°260/2012 dit « SEPA »¹⁸. Toute modification des règles nécessite de passer par la procédure dite de « *change request* » de l'EPC, d'une durée de 24 mois minimum¹⁹. Par ailleurs, cette procédure demeure à la main de l'EPC, dont la gouvernance est constituée des banques et des fédérations bancaires européennes. En outre, la réglementation SEPA concerne un espace de 36 pays européens : outre les 28 États membres de l'UE, l'Islande, le Liechtenstein, la Norvège, la Suisse, Monaco, Saint Marin, et depuis le 1^{er} mars 2019 Andorre et le Vatican.

Enfin, il convient de souligner qu'un paiement scindé « à la source » aurait probablement plus de chances d'exister s'il était mis en place au niveau de l'espace européen et non seulement au niveau national, étant donné que les banques ont coopéré à la mise en place de la réglementation SEPA en particulier dans le but d'harmoniser leurs systèmes d'information au niveau européen, ce qui explique que des contraintes nationales spécifiques seraient particulièrement mal accueillies.

¹⁵ Directive (UE) 2015/2366 du 25 novembre 2015.

¹⁶ L'alinéa 1 prévoit : « *les États membres exigent du ou des prestataires de services de paiement du payeur, du ou des prestataires de services de paiement du bénéficiaire et des intermédiaires des prestataires de services de paiement qu'ils transfèrent le montant total de l'opération de paiement et s'abstiennent de prélever des frais sur le montant transféré* ». L'alinéa 2 prévoit la possibilité pour le bénéficiaire de convenir avec son prestataire de services de paiement que ce dernier prélève préalablement les frais qui lui sont dus. L'alinéa 3 prévoit enfin que « *si des frais autres que ceux visés au paragraphe 2 sont déduits du montant transféré, le prestataire de services de paiement du payeur veille à ce que le bénéficiaire reçoive le montant total de l'opération de paiement initiée par le payeur. Au cas où l'opération de paiement est initiée par ou via le bénéficiaire, son prestataire de services de paiement veille à ce que le bénéficiaire reçoive le montant total de l'opération de paiement.* »

¹⁷ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par le cabinet Deloitte, décembre 2017.

¹⁸ Selon la Banque de France et la direction générale du Trésor, cette obligation découle des articles 4.2 et 5 de la directive, relatifs à l'interopérabilité et aux exigences applicables aux opérations de virements et de prélèvements.

¹⁹ Appel à proposition de changements (environ 1 an), consultation publique ouverte à toutes les parties prenantes (3 mois), analyse par les experts de l'EPC (8 mois), publication des *rules books*.

À cet égard, les travaux engagés par la Commission européenne et l'Association Européenne des Banques dans la perspective d'une nouvelle version de la directive sur les services de paiement (DSP3), prenant en particulier en compte la problématique du paiement instantané, peuvent permettre d'assurer la compatibilité du cadre réglementaire avec un système de paiement scindé « à la source ». L'exemple de la DSP2 montre toutefois que la gestation d'une telle directive s'étale sur plusieurs années jusqu'à sa mise en œuvre effective dans les États membres²⁰.

1.2.1.2. Une dérogation à la directive TVA est nécessaire, mais non acquise

Le paiement scindé, quel que soit le modèle retenu (paiement à la source ou comptes bancaires) remet en cause les règles d'exigibilité de la TVA à l'importation et de la TVA intracommunautaire fixées par la directive TVA de 2006²¹ par au moins quatre aspects :

- ◆ **le redevable n'est plus le fournisseur**, alors que la directive TVA fixe comme principe que le redevable est le fournisseur, sauf en cas d'autoliquidation ;
- ◆ **la date d'exigibilité devient celle du paiement :**
 - pour la TVA à l'importation, ce n'est plus la date du dédouanement (article 70 : « *le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation de biens est effectuée* »);
 - pour la TVA intracommunautaire, ce n'est plus la date de la livraison (article 63 : « *le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée* »)²² ;
- ◆ **le régime des ventes à distance**, si l'option de paiement scindé retenue ne tient pas compte du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise effectuant la vente dans le cas d'une vente à distance (qui ne concerne que les échanges entre États membres)²³ ;
- ◆ **le régime du droit à déduction ou à récupération de la taxe** (titre X de la directive).

La directive TVA de 2006 prévoit à son article 395 la possibilité pour les États membres d'introduire des mesures particulières dérogatoires « *afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales* » (base juridique des dérogations pour les systèmes mis en place en Italie et en Pologne). L'autorisation est donnée par le Conseil statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, et « *les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant global des recettes fiscales de l'État membre perçues au stade de la consommation finale* ».

L'article 395 ne précise pas davantage les critères d'examen de la demande de dérogation et se limite à préciser les contraintes de délais (la procédure complète ne pouvant excéder huit mois entre la réception de la demande par la Commission et la proposition faite au Conseil).

L'obtention d'une dérogation à la directive TVA n'est pas une contrainte mineure, car elle ne permet d'envisager le paiement scindé que de manière temporaire, et car les critères appliqués par la Commission ne sont pas automatiques (proportionnalité).

²⁰ Pour la DSP2 : travaux préparatoires internes à la Commission démarrés en 2011, proposition de la Commission déposée en juillet 2013, adoption de la directive en novembre 2015 pour une date d'entrée en vigueur après transposition fixée à janvier 2018.

²¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

²² Pour les effets du paiement scindé sur le régime des débits, cf. 1.3.2.2.

²³ Dans l'état actuel du droit, chaque État membre fixe un montant annuel des ventes à distance effectuées par le fournisseur à destination de l'État membre où est établi l'acquéreur en-deçà duquel le lieu d'imposition des produits soumis au régime de la vente à distance est l'État de départ du bien ; au-delà, le lieu d'imposition est le pays d'importation (directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ; code général des impôts, articles 258 et suivants).

Les propositions de décision faites par la Commission à destination du Conseil et les décisions du Conseil (pour l'Italie²⁴, la Pologne²⁵ et la Roumanie²⁶) montrent que **le principal critère utilisé par la Commission est celui de la proportionnalité de la mesure**, apprécié en comparant le périmètre du paiement scindé avec l'existence d'une fraude fiscale particulière (en Italie, la dérogation est limitée dans le temps et concerne uniquement le secteur public, « *un secteur posant des problèmes considérables de fraude fiscale* »).

A contrario, la demande de dérogation faite par la Roumanie a été refusée en 2018 par la Commission car le mécanisme n'était pas proportionné à l'objectif de lutte contre la fraude.

Selon la Commission européenne, des échanges préalables à la demande de dérogation sont très favorables à un bon calibrage du dispositif et à son acceptation : ainsi, la Pologne a initié les discussions sur les moyens de renforcer la lutte contre la fraude à la TVA avec la Commission deux ans avant de s'engager dans une demande de dérogation ; tandis que la Roumanie n'a eu que de faibles échanges avec la Commission et n'a que marginalement tenu compte des adaptations qui lui ont été proposées. En outre, le fait que la Pologne ait d'abord eu recours à un système optionnel, qui s'est révélé infructueux, aurait également favorisé l'autorisation pour le système obligatoire²⁷.

En tout état de cause, la nécessité d'obtenir une dérogation à la directive TVA fait obstacle à une expérimentation sur un territoire donné du paiement scindé en France, outre le fait que cette expérimentation serait en pratique très complexe (les systèmes d'information bancaires ne pouvant souvent être segmentés par région, selon la FBF).

1.2.2. S'il est technologiquement faisable, le paiement scindé est facteur de complexité juridique et opérationnelle

Le paiement scindé « à la source », et *a fortiori* le paiement scindé par double compte bancaire, est technologiquement possible, comme cela a été confirmé à la mission par un opérateur de services de paiement. Le paiement scindé « à la source » s'appliquerait à cet égard mieux au B2C, dont la part de paiements électroniques est de 75 % en montant environ en France selon cet opérateur, alors que le B2B est encore très en retard dans le recours au paiement électronique, privilégiant souvent le chèque pour régler les factures.

Il est en effet possible de prélever sur un virement bancaire un montant en pourcentage de la transaction au moment où le virement est effectué. Cette faisabilité est corroborée par l'existence, aujourd'hui, de prélèvements de frais ou de commissions, réalisés par les opérateurs de services de paiement pour le compte des établissements bancaires : en particulier, la commission d'interchange (payée à la banque émettrice, plafonnée à 0,2 % ou à 0,3 % de la valeur de la transaction selon le type de carte de crédit utilisé), et la commission liée au schéma de carte bancaire utilisé (Visa, Bancomat, etc.), dont les services sont aussi rémunérés. **Il serait donc par exemple possible pour les acquéreurs de paramétrer le taux de TVA pertinent et de permettre un versement net (HT) au vendeur.**

La difficulté opérationnelle de cette situation proviendrait plutôt de l'afflux massif de virements de faible montant sur un unique compte du Trésor, posant dès lors la question de l'éventualité d'un groupement d'opérations et d'un versement agrégé des montants de TVA (par exemple à la fin de la journée, ou bien à la fin du mois).

²⁴ Décision d'exécution (UE) 2015/1401 du Conseil du 14 juillet 2015 ; décision d'exécution (UE) 2017/784 du Conseil du 25 avril 2017.

²⁵ Décision d'exécution (UE) 2019/310 du Conseil du 18 février 2019.

²⁶ Communication de la Commission au Conseil conformément à l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil, COM/2018/666, 8 novembre 2018.

²⁷ Entretien de la mission avec la Commission européenne, septembre 2019.

La première difficulté pratique du paiement scindé tient à la nécessité de définir un régime de responsabilité qui peut se révéler complexe, compte tenu de l'intervention d'un nouvel acteur dans la collecte de la TVA (établissements financiers), qui nécessite de déterminer la responsabilité dans la chaîne de paiement.

Dans le cas du e-commerce, cette question de la responsabilité se pose avec une acuité particulière pour l'exercice du droit de rétractation. Les retours de marchandises concernent en moyenne 12 % des transactions²⁸. Le Sénat avait identifié en 2015 cet obstacle et avait imaginé de permettre à la banque du client d'accéder directement au compte TVA de l'administration pour récupérer les sommes.

En outre, l'application du paiement scindé au e-commerce peut générer des effets de distorsion économique non négligeables entre la vente en magasin et la vente en ligne. Plusieurs des sites de e-commerce parmi les plus visités en France²⁹ assurent à la fois des ventes à distance, des ventes physiques et des commandes passées sur Internet et retirées en magasin, ou encore des ventes réservées sur Internet et payées et retirées en magasin : Fnac.com, Carrefour ou E.Leclerc par exemple. S'ajoute le cas complexe des modes d'achat « hybrides » (achat par réservation et paiement en ligne mais retrait en magasin ; achat par réservation en ligne mais paiement et retrait en magasin).

Encadré 2 : Le secteur du e-commerce en France

La France est le 2^{ème} marché e-commerce d'Europe, pour 92,6 Mds€ de chiffre d'affaires en B2C, après le Royaume-Uni (174,9 Mds€). En 2019, il existe 180 000 sites marchands en France. 0,9 % des sites réalisent plus de 10 M€ de chiffre d'affaires par an et totalisent 69,5 % du chiffre d'affaires du secteur, quand 77,2 % des sites réalisent moins de 100 000 € par an et représentent 2,2 % du secteur.

Le marché du e-commerce français se caractérise par une faible concentration. Il est le seul au monde, avec le Japon, à disposer d'un concurrent national face à Amazon : alors qu'Amazon peut représenter plus de la moitié du e-commerce dans d'autres pays européens, la part de marché d'Amazon en France est estimée autour de 20 % et celle de Cdiscount à 9 % (chiffres Kantar Worldpanel, confirmés par les plateformes). **Selon Foxintelligence, les nouveaux acteurs sont en croissance**, comme Aliexpress (Chine), Wish (États-Unis) ou Joom (Russie), 15 % des consommateurs français y ayant acheté au moins un article en 2018 contre 3 % en 2017. La part d'achats en ligne réalisée auprès d'entreprises hors UE est plus élevée en France (50 % des acheteurs) qu'au Royaume-Uni (49 %) ou en Allemagne (35 %).

Le développement du e-commerce est aujourd'hui surtout porté par les places de marché (mise en relation entre les clients et des vendeurs tiers), dont la part dans l'activité croît rapidement par rapport aux ventes en propre, moins rentables : pour Amazon, la place de marché, qui représentait 3 % de l'activité il y a 20 ans, en représente 58 % en 2018 ; pour Cdiscount, cette part est aujourd'hui comprise entre 30 et 40 %. Dans le cas d'Amazon, ce développement s'appuie sur la construction d'une offre de logistique et de services permettant de rendre accessible le e-commerce à de petits acteurs (référencement de produits, outils de traduction, outils de *pricing* des prix selon les taux de TVA, etc.).

Source : Mission (à partir des données de la FEVAD et des données Kantar Worldpanel notamment).

²⁸ Sénat, *Rapport d'information n°691 fait au nom de la commission des finances sur le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source*, 2015, p.53.

²⁹ Données de la FEVAD, baromètre du deuxième trimestre 2019 de l'audience du e-commerce en France.

Le deuxième type de difficultés pratiques posées par le paiement scindé relève de sa mise en œuvre opérationnelle au niveau des entreprises, en particulier :

- ◆ **les incertitudes qui peuvent exister sur le périmètre du paiement scindé**, si celui-ci ne concerne que certains secteurs : en Pologne, l'administration fiscale reconnaît que l'application du paiement scindé pourra être incertaine concernant certaines transactions, et prévoit d'établir un guide de règles auquel pourront se référer les entreprises, avant de demander un rescrit à l'administration concernant leur situation ;
- ◆ **selon les entreprises, une complexité supplémentaire dans les opérations de réconciliation entre les factures des clients et les comptes des fournisseurs**, les entreprises jugeant que le paiement scindé conduira à ne plus faire figurer la TVA appliquée de la même manière des deux côtés de la transaction ;
- ◆ **la gestion des contentieux qui seront probablement générés par l'application des nouvelles règles de collecte** : par exemple, si le client conteste le montant payé en considérant que la TVA a été mal appliquée par le fournisseur ; ces problèmes sont la conséquence opérationnelle du régime complexe de responsabilité que le paiement scindé supposerait de définir (cf. *supra*) ;
- ◆ **la gestion des factures rectificatives**, qui imposerait de rectifier également le montant de TVA versé entre-temps par la banque soit sur le compte bloqué soit au Trésor ;
- ◆ selon les entreprises, le paiement scindé conduirait à un doublement du nombre de virements, donc à un surcoût facturé par les banques. Ce coût serait élevé au regard des flux (une multinationale dans l'automobile opère ainsi 120 000 virements par mois auprès de ses fournisseurs en France, et collecte 320 M€ de TVA par mois au niveau de la *holding*) mais le cas polonais suggère que la banque pourrait ne comptabiliser qu'un virement pour deux flux (TVA sur le compte dédié, prix HT sur le compte principal).

Par ailleurs, du point de vue des transporteurs, le paiement scindé aurait des implications opérationnelles importantes sur leurs obligations statistiques (déclaration de TVA des colis d'une valeur supérieure à 22 €, qui serait remplacée par une transmission minimale d'information à la douane). S'agissant des droits de douane, le paiement scindé peut rendre plus complexe leur collecte, les droits de douane étant dus s'agissant des biens importés en provenance d'États tiers au-delà de 150 € et l'assiette de la TVA incluant ces droits. Il serait possible de percevoir la TVA en deux fois : au moment du paiement scindé « à la source » et par la suite pour la TVA manquante en fonction du calcul des droits de douane, cette seconde part de TVA étant alors recouvrée par les mêmes moyens que ceux utilisés actuellement. Cette solution serait toutefois une complexité supplémentaire pour les formalités à la frontière.

Enfin, le paiement scindé ne semble pas applicable s'agissant de l'octroi de mer externe, relatif à l'importation de biens dans les départements et régions d'outre-mer. L'octroi de mer, défini par la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004, modifiée par la loi n° 2015-762 du 29 juin 2015, est aujourd'hui perçu par les directions régionales ultra-marines de la douane au moment de l'importation du bien, même si celui-ci est exporté depuis la métropole. Les départements et régions d'outre-mer constituent des territoires douaniers distincts. Dans ce cadre, la TVA et l'octroi de mer sont perçus au même moment, sur la même assiette. Les taux de TVA appliqués diffèrent des taux métropolitains. Considérant la complexité du calcul de l'assiette de l'octroi de mer, qui est différente dans chaque département ou région d'outre-mer, il n'est pas envisageable d'intégrer l'octroi de mer au mécanisme de paiement scindé.

1.3. L'intérêt économique du dispositif est faible, les coûts potentiellement très élevés dépassant les gains à attendre, par ailleurs difficiles à estimer

Le paiement scindé a fait l'objet d'une étude de la Commission européenne en décembre 2017³⁰, qui conclut à une opportunité économique faible, les coûts de mise en place (98,4 à 117,0 Mds€³¹) dépassant les recettes à (40,7 à 80,7 Mds€) à l'échelle de l'UE, en fonction des options considérées (ici uniquement les options dans un régime actuel de TVA).

La mission reprend ici les principales composantes de l'analyse coûts-avantages réalisée en 2017 : recettes supplémentaires attendues, coûts de trésorerie pour les entreprises, coûts de mise en place et de fonctionnement (coûts administratifs).

1.3.1. Les gains à attendre sont difficiles à évaluer et très incertains compte tenu de l'inefficacité du paiement scindé contre certaines fraudes

1.3.1.1. Le montant de la fraude à la TVA est débattu, en raison de la fragilité des méthodes de chiffrage utilisées

Les gains à attendre de la lutte contre la fraude sont très incertains, d'abord en raison du manque de fiabilité du chiffrage de la fraude à la TVA. Pour calculer le montant de recettes de TVA faisant l'objet d'une fraude, deux méthodes principales existent, mais dont le périmètre diffère (la première méthode portant sur le manque à gagner de recettes en général, la seconde isolant uniquement la fraude fiscale)³² :

- ◆ **la méthode macroéconomique ou « indirecte », en calculant l'écart entre les recettes théoriques de TVA et les recettes encaissées** (utilisée par la Commission européenne et l'INSEE) ;
- ◆ **la méthode microéconomique ou « directe », en calculant le montant de fraude par extrapolation des résultats du contrôle fiscal** (contrôle fiscal externe).

La méthode macroéconomique permet de calculer un montant théorique de recettes de TVA en appliquant les taux de TVA théoriques aux données de la comptabilité nationale en montants hors taxe. La méthode présente plusieurs inconvénients :

- ◆ elle n'isole pas la fraude et inclut dans l'écart calculé les pertes par erreurs ou omissions, ni les services non recouvrés ;
- ◆ elle repose sur une méthode de calcul par base de comptes, qui prend une année comme année de référence, et considère les comportements frauduleux comme homogènes tout au long de la période, jusqu'à renouvellement de la base (le dernier renouvellement effectué par l'INSEE remontant à 2010, l'actualisation étant en cours pour 2018) ;
- ◆ la méthode est très sensible au degré d'intégration dans la comptabilité nationale de l'économie souterraine (les taux de TVA théoriques étant appliqués à un agrégat de production imputé non déclaré).

³⁰ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par le cabinet Deloitte, décembre 2017.

³¹ Inclus : les coûts initiaux de mise en place pour les entreprises, le coût lié à l'effet sur la trésorerie des entreprises, et le coût administratif de fonctionnement du système (pour les entreprises et pour les administrations publiques).

³² Délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF), « Estimations de la fraude : éclairage sur les méthodes »

Des chiffrages de la fraude en France fondés sur la même méthode (macroéconomique) différent de manière significative : pour une même année, en 2010, la Commission européenne évaluait ainsi cette fraude à 15,0 Mds€ et l'INSEE, en appliquant la même méthode, à 11,2 Mds€. L'évolution dans le temps de la fraude n'est pas non plus la même : selon l'INSEE, l'écart TVA aurait été réduit de 71 % depuis 2010 (où il était de 11,1 Mds€) ; selon la Commission, il n'aurait été réduit que de 50 % sur la même période (partant de 24,0 Mds€ en 2010). Selon l'INSEE, cet écart dans les mesures tient à l'utilisation par la Commission européenne de bases de données moins fines que celles de l'INSEE.

La méthode microéconomique est jugée plus fiable et précise que la méthode macroéconomique car elle cible la fraude et non l'écart de TVA en général, mais cette méthode suppose de disposer des informations et des données nécessaires à la correction des biais induits par le ciblage des contrôles (ciblage aujourd'hui accru dans la programmation des contrôles). L'absence de contrôles fiscaux aléatoires en France fait obstacle à une mesure sans biais du montant total de la fraude³³. De manière générale, le retard de la France en matière de chiffrage de la fraude fiscale a déjà été mis en évidence par le rapport du CPO de 2007³⁴.

En appliquant cette méthode, à partir des résultats des contrôles de la direction générale des impôts (DGI) et des unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF), **en 2007, le CPO avait estimé la fraude à la TVA entre 7,3 et 12,4 Mds€**, en précisant que cette estimation était une « *fourchette plutôt basse* ». En 2015, le CPO relevait également que la DGFIP avait chiffré la fraude en utilisant la méthode microéconomique, en 2008, entre 7,7 et 9,7 Mds€.

Tableau 1 : Chiffrages de l'écart de recettes en matière de TVA en France

Date	Organisme	Méthode	Périmètre	Mds€
2019	Commission européenne	Macroéconomique	Écart de TVA	12,0
2010	INSEE	Macroéconomique	Écart de TVA	11,2
2007	CPO	Microéconomique	Fraude	7,3 – 12,4
2008	DGFIP	Microéconomique	Fraude	7,7 – 9,7

Source : Mission.

En outre, à date, il n'existe pas de chiffrage de la fraude liée aux transactions transfrontalières, même si la Commission européenne évalue généralement ce montant à un tiers de la fraude totale de la TVA dans l'UE, soit 50 Mds€ sur 150 Mds€³⁵. La Commission a par ailleurs produit un document analysant les différentes méthodes d'estimation possibles pour la fraude MTIC³⁶, mais selon la Commission et selon l'INSEE, il n'existe pas à ce jour d'étude réalisée à l'appui de ces méthodes, ni à l'échelle de l'UE ni pour la France.

³³ Cette méthode par extrapolation de contrôles aléatoires est utilisée par d'autres administrations fiscales en UE, ou par d'autres organismes de recouvrement comme l'agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS).

³⁴ Rapport du CPO, « La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle », mars 2007 (première partie, chapitre III, II « Certains pays de l'OCDE sont plus avancés que la France en matière de chiffrage »).

³⁵ Des méthodologies de chiffrage sont proposées par la Commission européenne mais ne donnent pas lieu à la publication de statistiques relatives à l'écart correspondant, le *Missing Trader Intra Community (MTIC) Fraud Gap*.

³⁶ Rapport du groupe FISCALIS 2020, *The concept of Tax Gaps, MTIC Fraud Gap estimation methodologies*, novembre 2018.

Rapport

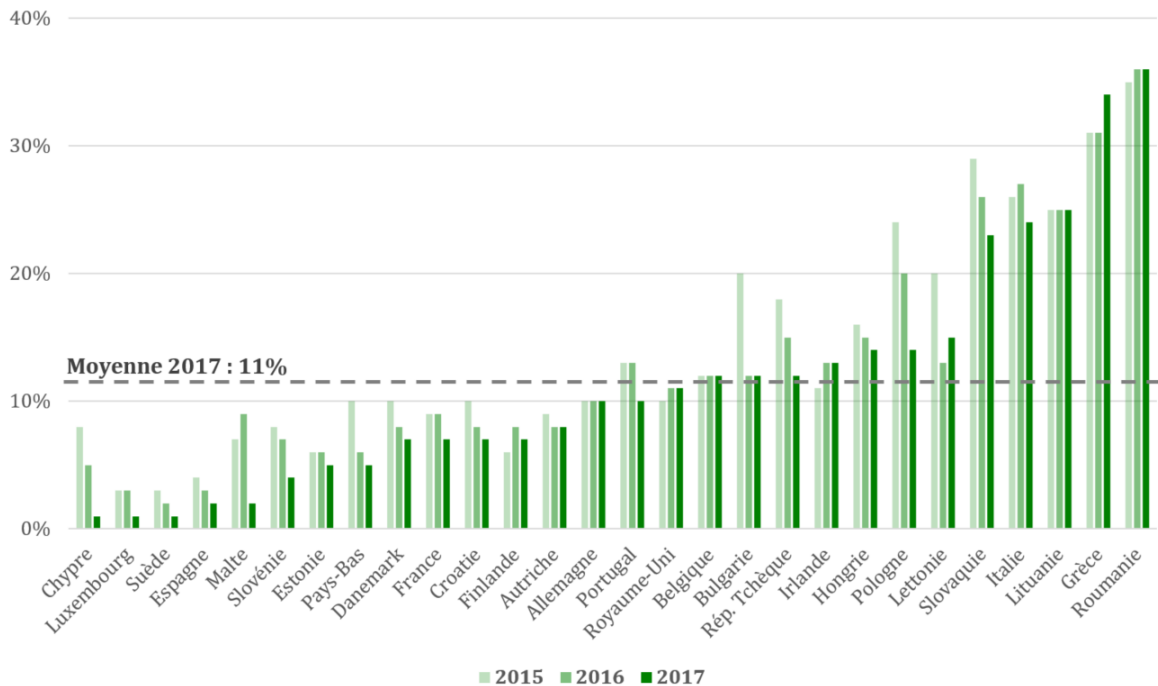
En septembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics a annoncé la création d'un observatoire pour évaluer la fraude fiscale, composé notamment de statisticiens et des représentants de la société civile³⁷. Finalement, l'observatoire n'a pas été constitué et **le Premier ministre a demandé à la Cour des comptes de procéder à une évaluation de la lutte contre la fraude aux prélèvements obligatoires**, par une lettre de mission en date du 9 mai 2019, notamment afin de présenter une méthode d'estimation et de réaliser un chiffrage fiable de la fraude à la TVA. À date du rapport, l'INSEE et la Cour des comptes n'avaient pas achevé leurs travaux.

1.3.1.2. L'écart TVA en France est sous la moyenne européenne et tend à diminuer, mais du fait de la révision des bases utilisées

Les écarts de TVA au sein de l'UE vont en 2017 de 1 % (Chypre, Luxembourg, Suède) à 36 % (Roumanie), selon les calculs de la Commission européenne, la moyenne se situant à 11 % d'écart (cf. graphique 3).

La France a un écart faible par rapport à ses partenaires européens, de 7 % en 2017, soit 12,0 Mds€ de recettes de TVA. Ce montant est en diminution depuis 2013, où il était de 10 % pour 16,1 Mds€, et devrait diminuer encore en 2018 (une première estimation de la Commission évalue l'écart à 5 %). Selon la Commission européenne, la révision à la baisse des estimations tient à une révision du montant total de taxe théoriquement due (*VAT Total Tax Liability*), par « l'inclusion d'informations plus détaillées sur la structure de consommation des ménages, transmises par les administrations françaises »³⁸.

Graphique 3 : Écarts de TVA par pays au sein de l'Union européenne (2015-2017)



Source : Commission européenne, VAT Gap Report, septembre 2019.

³⁷ Discours du ministre de l'action et des comptes publics, daté du 13 septembre 2018.

³⁸ Commission européenne, VAT Gap Report, septembre 2019.

1.3.1.3. Le paiement scindé ne répond pas à l'ensemble des situations de fraude visées, en particulier en cas d'usage de faux ou par absence de déclaration

Le paiement scindé, qu'il soit « à la source » ou par comptes bancaires bloqués, ne répond pas à l'ensemble des schémas de fraude à la TVA. En particulier, le principe du paiement scindé ne remet pas en cause la fraude au remboursement de crédit de TVA³⁹. Cette fraude implique la création de multiples entreprises en un temps très restreint. Ces sociétés, dirigées par un gérant fictif, bénéficient de l'interposition de multiples structures et de comptes souvent domiciliées au sein de « néo-banques », et appuient leur demande sur des factures confectionnées en série et bénéficient de remboursements en SIE (à l'échelle nationale, l'enjeu peut être de plusieurs millions d'euros)⁴⁰.

Le paiement scindé ne semble pas constituer une réponse pertinente à cette fraude, dès lors que le schéma employé repose sur (i) la présentation de fausses pièces d'identité ou de pièces usurpées pour immatriculer les sociétés et ouvrir des comptes bancaires et (ii) des fausses factures pour justifier les remboursements de crédit. Selon Tracfin, le paiement scindé ne peut être une réponse à cette fraude, car il n'est pas démontré que la banque, responsable de la collecte, soit davantage en mesure d'identifier ces faux dans le cadre d'un paiement scindé par rapport au schéma de collecte actuel.

Le paiement scindé ne répond pas non plus à la plupart des situations de fraude transfrontalière constatées dans le e-commerce, telles que synthétisées par les travaux du groupe Eurofiscalis dans le cadre du projet CESOP, et qui reposent généralement sur des absences de déclaration ou des déclarations faussées (cf. tableau 2).

Tableau 2 : Situations de fraude transfrontalière en e-commerce

	Fournitures de services transfrontalières	VAD de biens intra-communautaires	Importations de biens (vendeurs hors UE)
Non-immatriculation à la TVA	X	X	-
Non-déclaration/non-paiement de la TVA	X	X	X
Sous-déclaration	-	-	X
Description faussée de l'importation	-	-	X
Déclaration de TVA au mauvais endroit	-	X	-

Source : Groupe Eurofiscalis (projet CESOP).

Par ailleurs, le système de comptes bancaires bloqués semble moins efficace encore que le système « à la source » pour lutter contre la fraude carrousel. S'agissant du paiement scindé, l'ouverture d'un double compte bancaire ne répond pas *a priori* au problème de la fraude carrousel et MTIC, qui est le fait de sociétés éphémères et opérant de manière rapide, qui ne s'inscriront probablement pas dans le schéma prévu.

Le système de comptes bancaires bloqués ne répond pas non plus aux schémas de fraude à la TVA à l'importation⁴¹ impliquant des comptes bancaires étrangers. Dans un cas particulier signalé par Tracfin (cf. 2.2.2), faisant intervenir le schéma de représentation fiscale, la fraude ne serait pas résolue dans un système de paiement scindé, le fait que les sociétés étrangères ne sont pas bancarisées sur le territoire national empêchant le paiement scindé d'opérer comme moyen de lutte contre la fraude.

³⁹ En 2016, 42 % des contrôles sur pièces (CSP) des entreprises concernaient le remboursement de crédit de TVA, soit 122 024 contrôles sur 293 380 (Source : DGFiP).

⁴⁰ Informations transmises par Tracfin.

⁴¹ Le montant des droits et taxes redressés pour la TVA à l'import (hors produits pétroliers) était de 110,07 M€ en 2016 (Source : DGDDI).

1.3.1.4. Le paiement scindé fait courir le risque de créer de nouvelles formes de fraude, en cas d'exemptions et par l'augmentation des remboursements de crédits de TVA

Il existe un risque sérieux qu'un système de paiement scindé génère de nouvelles formes de fraude, au moins par deux canaux.

Une première « brèche » pour la fraude est liée au fait que le paiement scindé ne couvrira pas l'ensemble des transactions. En particulier, un système de paiement scindé par comptes bloqués est, dans son principe, moins étanche à la fraude que le système par « retenue à la source ». Si l'administration dispose avec ce système de la possibilité d'avoir un accès direct sur les comptes TVA et ainsi de surveiller les paiements tout au long de la chaîne commerciale, la fraude reste néanmoins possible en effectuant des ventes sans TVA sur le marché parallèle⁴².

Cet inconvénient a en particulier été observé dans le cas de la Bulgarie, où un schéma de fraude carrousel spécifique s'est développé, en dépit de l'existence des comptes bancaires bloqués. La société défaillante (le *missing trader*) avait la possibilité d'utiliser des exemptions et des seuils définis par la réglementation pour contourner le compte TVA et réaliser une fraude carrousel par le biais de deux opérations au lieu d'une (détail de la fraude dans l'annexe III)⁴³.

Enfin, le paiement scindé fait courir le risque d'un développement massif de la fraude aux remboursements de crédits de TVA, puisque la très grande majorité des entreprises deviendront créditrices. En 2016, les remboursements de crédits de TVA représentaient plus de 52 Mds€⁴⁴. Ce risque est accru dans le cas où les mécanismes de remboursement de crédits sont accélérés pour compenser les effets de trésorerie sur les entreprises, comme c'est le cas en Italie et dans d'autres pays ayant mis en place le paiement scindé (cf. *infra*).

1.3.2. Les coûts de mise en place et de fonctionnement seraient élevés, et l'effet négatif de trésorerie pour les entreprises très déstabilisateur

1.3.2.1. Le paiement scindé engendrerait des coûts d'adaptation des systèmes d'information et des coûts de fonctionnement récurrents

La collecte par paiement scindé de la TVA engendrerait des coûts de développement (adaptation des systèmes d'information) et de fonctionnement (gestion des opérations) importants, pour les opérateurs financiers, les entreprises et les administrations.

Au niveau des banques, ce surcoût est lié aux contraintes opérationnelles imposées par un système de double compte bancaire, ces comptes représentant à la fois des obligations en raison des conventions de compte particulières, des privilèges qui peuvent s'exercer sur ces comptes, notamment en cas de faillite, et des infrastructures sécurisées nécessaires pour permettre à des tiers d'avoir accès à des informations de paiement. Selon la FBF, le coût de création d'un compte bancaire est compris entre 100 et 150 € par compte en moyenne, notamment lié à la vérification de l'identité du détenteur du compte. En outre, 12 à 18 mois de temps d'étude et de réalisation sont nécessaires entre une obligation bancaire et le développement de l'outil correspondant.

⁴² PwC, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, 2010, p.131.

⁴³ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par le cabinet Deloitte, décembre 2017, p. 24.

⁴⁴ Document de politique transversale « Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », annexé au PLF 2019.

À cet égard, il convient de souligner que les établissements bancaires sont déjà engagés dans des adaptations complexes de leurs systèmes d'information pour tenir compte des exigences de la directive DSP2, en particulière en matière d'authentification forte des paiements réalisés en ligne (l'entrée en vigueur prévue en septembre 2019 ayant été reportée à mars 2021).

Dans le cas d'un paiement scindé « à la source », le coût proviendrait du service facturé par l'opérateur de paiement pour les vérifications et la transmission des informations nécessaires à la réalisation du fractionnement de la part de TVA à destination du Trésor, comme l'opérateur se rémunère aujourd'hui pour la réalisation des versements de commissions et de frais liés aux virements. Le coût facturé par l'opérateur tiendrait moins à la mise en place de systèmes d'information, ceux-ci étant déjà adaptés à ce type d'opérations, qu'à la gestion des relations avec les commerçants ou la gestion des contentieux qui seraient induits.

1.3.2.2. Des effets substantiels sur la trésorerie des entreprises et ayant de fortes répercussions sur le système de remboursements de crédits de TVA

Les effets du paiement scindé sur la trésorerie des entreprises sont différents selon que l'entreprise est soumise au régime des débits (livraisons de biens)⁴⁵ ou au régime des encaissements (prestations de service)⁴⁶. Dans le cas du régime des encaissements, l'exigibilité n'est pas modifiée. En revanche, **le paiement scindé, en rendant la TVA exigible au moment du paiement et non plus de la livraison, remet en cause le régime des débits** et ainsi la possibilité pour le client de déduire la TVA même si elle n'a pas encore été payée.

Selon les données fournies par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC), en 2019, sur un panel moyen de 445 000 entreprises, un mois de TVA collectée qui serait décaissée par avance représenterait 4 689 € par entreprise et, en tenant compte de l'incidence des crédits de TVA, le montant de l'avance serait de 3 618 € par entreprise en moyenne⁴⁷. Ce chiffre comporte bien entendu un biais lié à la composition de l'échantillon retenu (surtout des petites et moyennes entreprises - PME et de très petites entreprises - TPE), mais fournit une indication sur la trésorerie que représentent les encaissements TVA pour les entreprises ayant recours aux services d'experts-comptables.

Les effets de trésorerie ne sont pas seulement significatifs pour les PME et les TPE. Dans le cas des grandes entreprises, le paiement scindé remet en cause le système d'affacturage : la cession des créances n'est plus possible avec l'intervention d'un tiers dans le paiement ou l'exclusion de l'entreprise (situation décrite dans un retour d'expérience d'une multinationale française opérant en Pologne, dont l'affacturage en Belgique a cessé). Dans le cas des plateformes de e-commerce, comme vendeur, l'impact sur le fonds de roulement est également significatif.

Les effets de trésorerie peuvent être en partie compensés par un système de remboursement accéléré des crédits de TVA, comme en Italie, mais il est très fraudogène (cf. 1.3.1.4).

⁴⁵ L'exigibilité intervient lors de l'émission de la facture et non lors de l'encaissement. Exemple : un bien est livré le 23 janvier (date de la facture) mais le paiement n'intervient que le 10 février ; l'exigibilité intervient en janvier et l'opération doit être mentionnée sur la déclaration de TVA du mois de février. L'acheteur peut, quant à lui, déduire la taxe ayant grevé l'acquisition en février.

⁴⁶ Dans le régime des encaissements, la TVA est exigible au moment du paiement (acomptes ou principal).

⁴⁷ Informations transmises à la mission par le CSOEC, à partir d'informations collectées pour la période de janvier à septembre 2019.

Néanmoins, ces coûts pourraient être au moins en partie compensés par des gains en gestion :

- ♦ **pour les entreprises, en diminuant le coût de gestion de la TVA**, aujourd'hui élevé (déclarations mensuelles et récapitulatif annuel de TVA, demandes de remboursement de crédit de TVA notamment)⁴⁸ ;
- ♦ **pour l'administration fiscale**, si les effets sur la lutte contre la fraude sont significatifs et en particulier s'ils concernent les formes les plus complexes de fraude.

En 2017, l'étude réalisée par le cabinet Deloitte pour la Commission européenne avait chiffré l'effet négatif total sur la trésorerie des entreprises en France entre 1,36 Mds€ et 3,44 Mds€ et l'effet positif sur la trésorerie du Trésor entre 0,92 Mds€ et 2,33 Mds€, selon le périmètre de paiement scindé retenu, et s'agissant uniquement des options de paiement scindé en régime actuel de TVA (cf. tableau 3). Comme au niveau de l'UE, l'effet net en trésorerie est négatif, de 0,44 Mds€ à 1,11 Mds€.

Tableau 3 : Estimations par Deloitte des effets de trésorerie du paiement scindé (en Mds€)

	Option 1 (TFE, B2B)	Option 2 (+ autoliquidation)	Option 3 (+ B2C et B2G)	Option 4 (+cash et CB)
Entreprises	- 1,36	- 1,36	- 2,08	- 3,44
Trésor	0,92	0,92	1,41	2,33
Effet net	- 0,44	- 0,44	- 0,67	- 1,11

Source : Commission européenne, Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, étude réalisée par le cabinet Deloitte, décembre 2017. TFE : transferts de fonds électroniques.

L'étude de 2017 a également chiffré le coût administratif pour les entreprises du paiement scindé, évaluant qu'en moyenne au sein de l'UE, pour une augmentation du nombre de transactions de 20 %, l'option 1 et 2 (paiement scindé pour les transferts de fonds électroniques en B2B) représenteraient une hausse comprise entre 5 % et 7 % des coûts administratifs et l'option 3 une hausse de 17 % (en raison du rôle joué par les opérateurs publics, le B2G étant intégré dans le périmètre) et l'option 4 une hausse de 4 % des coûts⁴⁹.

1.3.3. L'intérêt du paiement scindé est réduit au regard d'autres réformes en cours, en particulier la facturation électronique obligatoire

L'intérêt économique du paiement scindé doit par ailleurs être évalué dans un contexte de réformes en cours ou à anticiper de la TVA : la facturation électronique obligatoire (1.3.3.1), la réforme de la collecte de la TVA dans le secteur du e-commerce (1.3.3.2), la perspective de la mise en place du régime définitif de TVA au sein de l'UE (1.3.3.3), et les réflexions sur le recours aux techniques de *blockchain* en matière de collecte de la TVA (1.3.3.5).

⁴⁸ Constat fait par exemple par l'ancien directeur en charge des impôts indirects (direction C) de la direction générale de la fiscalité et des douanes (TAXUD) de la Commission européenne, Manfred Bergmann (*Revue française de finances publiques*, n°128, 2014, « Le point de vue de la Commission européenne », p.23).

⁴⁹ Le cabinet Deloitte a retenu une méthode de chiffrage fondée sur le nombre d'obligations déclaratives auxquelles sont soumises les entreprises et sur le coût horaire de la réalisation de ces obligations. Le calcul au niveau agrégé de l'UE suit la formule : fréquence de déclaration (par obligation) × nombre d'entreprises × nombre d'États membres = nombre total de déclarations × coût de la déclaration = coût administratif total.

1.3.3.1. La facturation électronique obligatoire

L'efficacité du paiement scindé dans la lutte contre la fraude à la TVA est liée à un meilleur contrôle des transactions. Dans son rapport de 2010, le cabinet PwC relevait que le paiement scindé devait être concilié avec un système permettant de renforcer le contrôle des transactions, la meilleure solution étant la déclaration des transactions en temps réel⁵⁰. Dans cette perspective, certains travaux ont proposé de créer un système de déclaration exhaustive et instantanée des transactions pouvant aller jusqu'à faire précéder toute transaction d'une autorisation de l'administration fiscale⁵¹.

Un système de facturation électronique obligatoire, sans paiement scindé, permettrait en fait déjà de répondre à de nombreuses fraudes à la TVA (fraude carrousel, insuffisances déclaratives, crédits de TVA fictifs), par le renforcement de la traçabilité des transactions et par l'outil qu'il fournirait au contrôle fiscal.

La facturation électronique obligatoire entrera en vigueur à partir d'une date prévue entre 2023 et 2025⁵². Le PLF pour 2020 prévoit que le gouvernement remette au Parlement un rapport avant le 1^{er} septembre 2020, évaluant les effets organisationnels et techniques de la réforme, et déterminant l'une des deux options à retenir entre :

- ◆ l'échange électronique de données de facturation (*e-reporting*) : la facturation est électronique mais les entreprises doivent adresser à l'administration fiscale un certain nombre de données dans un document *ad hoc* ;
- ◆ la facturation électronique (*e-invoicing*) : la dématérialisation de la facture est complète, à l'appui d'une plateforme gérée par l'administration, qui peut l'utiliser pour requêter des informations, notamment dans le but de pré-remplir les déclarations des entreprises.

Au sein de l'UE, douze États membres au sein de l'UE collectent des données sur les transactions domestiques (cf. annexe III), plus souvent par *e-reporting* (Espagne, Portugal) plutôt que par *e-invoicing* (Italie). L'effet de la facturation électronique est difficile à évaluer en l'absence de recul suffisant sur les réformes. Néanmoins, **plusieurs États membres déclarent observer une amélioration du bilan des contrôles fiscaux menés, avec des recouvrements plus élevés alors même que le nombre de contrôles diminue⁵³**. Il ressort de l'étude réalisée par la Commission que les seuils constituent la principale porte d'entrée de la fraude. Par conséquent, un certain nombre d'États qui avaient des seuils permettant aux entreprises de ne pas identifier leur partenaire commercial les ont abaissés voire supprimés.

Par ailleurs, il convient de souligner que la décision de dérogation pour l'Italie en 2017 mentionne explicitement que la facturation électronique obligatoire rendra inutile le paiement scindé pour les transactions en B2G, une fois que le système de contrôle par recoupement utilisé par les autorités fiscales sera pleinement opérationnel⁵⁴.

⁵⁰ PwC, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, 2010, pp.16-17.

⁵¹ Damien Falco, *La fraude à la TVA*, 2019. La thèse étudie le système « DAGTVA » de Jean-François Clocheau : « Les assujettis ont notamment l'obligation d'utiliser un logiciel comptable permettant le transfert automatique de données relatives aux ventes, aux achats et aux ordres de paiement. Pareillement, l'administration fiscale doit disposer de centres de gestion. Ces derniers ont pour mission de gérer les bases de données et d'assurer le contrôle automatisé des déclarations transmises par les opérateurs. Enfin, les banques doivent être agréées. »

⁵² PLF pour 2020, art. 56 : « Le Gouvernement remet au Parlement avant le 1^{er} septembre 2020 un rapport sur les conditions de mise en œuvre, à compter du 1^{er} janvier 2023 et au plus tard le 1^{er} janvier 2025, de l'obligation de facturation électronique dans les relations interentreprises. Ce rapport identifie et évalue les solutions techniques, juridiques et opérationnelles les plus adaptées, notamment en matière de transmission des données à l'administration fiscale, en tenant compte des contraintes opérationnelles des parties prenantes. Il évalue, pour chacune des options examinées, les gains attendus en matière de recouvrement de la TVA et les bénéfices attendus pour les entreprises. »

⁵³ Commission européenne, *VAT listings – implementations in EU member states*, 1^{er} août 2018.

⁵⁴ Décision d'exécution (UE) 2017/784 du Conseil du 25 avril 2017, considérant 7.

De manière complémentaire avec la facturation électronique obligatoire, certains pays ont également recours à un système de loteries pour encourager l'émission de factures dans les transactions en B2C, en permettant aux consommateurs de remporter des lots sur présentation d'une facture tirée au sort (en vigueur au Portugal, en réflexion en Italie).

1.3.3.2. La réforme de la collecte de la TVA dans le e-commerce

L'article 53 du PLF 2020 transpose les dispositions de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 relatives au commerce électronique qui sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2021 et prévoit notamment **la redevabilité des plateformes pour la TVA sur les ventes à distance de biens qu'elles facilitent, sous certaines conditions** (cf. encadré 3). Les plateformes seront dans un premier temps tenues solidairement responsables du paiement de la TVA (à partir du 1^{er} janvier 2020) puis chargées d'acquitter la TVA à la place des entreprises utilisant la place de marché (à partir du 1^{er} janvier 2021).

La redevabilité des plateformes est justifiée économiquement par la structuration actuelle du marché du e-commerce, caractérisée par un grand nombre d'assujettis de petite taille très dispersés, dont la grande majorité opère par le biais de plateformes de grande envergure, beaucoup plus concentrés. Ce principe a notamment été adopté au niveau de l'organisation de coopération et de développements économiques (OCDE) lors du forum mondial sur la TVA de mars 2019⁵⁵. Le rôle de collecte confié aux plateformes est encore justifié par leur position et leur force de marché, qui les placent en situation de connaître l'ensemble des prix et des taux de TVA à appliquer pour les transactions qu'elles facilitent.

⁵⁵ OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*.

Encadré 3 : Mesures de la directive 2017/2455 en matière de e-commerce

Face au développement du commerce électronique et à l'intensification des ventes par des opérateurs non établis dans le pays de consommation, la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifie les règles de TVA régissant le commerce transfrontalier de biens au profit des particuliers.

Ce régime s'est avéré difficile à mettre en œuvre pour les entreprises, complexe à vérifier par les administrations fiscales et propice à l'optimisation fiscale compte tenu des différentiels de taux en vigueur entre les États membres, dans un contexte de fort développement des ventes en ligne.

La directive simplifie et fixe un unique seuil de chiffre d'affaires de 10 000 € au niveau de l'ensemble des États membres pour les ventes à distance (VAD) intracommunautaires de biens à partir duquel la taxation a lieu dans le pays du consommateur final. Afin de permettre aux assujettis de déclarer et payer la TVA sur ces opérations, le système du guichet unique de TVA existant depuis le 1^{er} janvier 2015 pour certaines prestations de services de (« mini-one-stop-shop » ou MOSS), qui permet aux entreprises de déclarer et payer dans un seul État membre la TVA due sur ces opérations dans l'ensemble des autres États membres, sera étendu aux ventes à distance intracommunautaires de biens et à l'ensemble des prestations de services pour lesquelles la TVA est due dans un autre État membre que celui où le prestataire est établi (OSS).

Par ailleurs, s'agissant des ventes de biens importés en provenance de pays tiers ou de territoires tiers à l'Union européenne, la directive (UE) 2017/2455 prévoit la création d'une nouvelle opération imposable pour les envois de faible valeur (moins de 150 €) en provenance de ces pays ou territoires tiers à l'UE (la vente à distance de biens importés) et la mise en place d'un guichet unique pour déclarer cette opération et être exonéré de la TVA due par ailleurs au titre de l'importation de ces biens.

En outre, la directive (UE) 2017/2455 prévoit que les interfaces électroniques seront redevables de la TVA lorsque celles-ci facilitent les ventes à distance de biens importés de moins de 150 € ou qu'elles facilitent les livraisons domestiques ou les ventes à distance intracommunautaires de biens réalisées par leur intermédiaire par un vendeur non établi dans l'Union européenne. Afin de rendre pleinement effectif le dispositif relatif à la redevabilité en matière de TVA des interfaces électroniques de vente en ligne et d'améliorer la collecte de la TVA à l'importation, il est également prévu de rendre redevable de la TVA à l'importation l'interface qui facilite des ventes de biens importés en provenance de pays tiers à destination de consommateurs situés en France, à la place de la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation (en règle générale, le client).

Un guichet électronique est également mis en place permettant de déclarer dans un seul État membre l'ensemble des ventes à distance de biens importés contenus dans des envois ne dépassant pas une valeur de 150 €, dont le lieu d'imposition est situé dans l'État membre de consommation (guichet « IOSS »). En contrepartie de l'utilisation de ce système déclaratif et de paiement, une exonération de la TVA due à l'importation est instituée.

À des fins de contrôle, les interfaces électroniques seront également astreintes à la tenue d'un registre qui devra être conservé dix ans afin de permettre aux États membres où ces livraisons et prestations sont imposables de vérifier que la TVA a été correctement acquittée.

Enfin, un régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation est mis en place au profit des personnes qui présentent les marchandises en douane pour les biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 € lorsque le régime particulier du guichet IOSS n'est pas utilisé.

Source : PLF 2020.

1.3.3.3. Les projets du réseau de coopération Eurofisc : le projet TNA et le projet CESOP

Dans le cadre d'Eurofisc, réseau d'échange d'informations fiscales et douanières de l'UE créé en 2010 et destiné à lutter contre les fraudes à la TVA, deux projets en cours sont censés permettre d'accroître significativement l'efficacité du contrôle fiscal : le projet *Transaction Network Analysis* (TNA) et le projet *Central Electronic System of Payments* (CESOP).

Le projet TNA est un outil de partage de données reposant sur une alimentation automatique d'Eurofisc par les données issues du *VAT Information Exchange System (VIES)*, alimenté par les déclarations d'échanges de biens et de services, **à partir duquel seront développés des algorithmes pour identifier des réseaux suspects** (algorithme de Louvain, analyse statistique) et éventuellement utilisés des outils de *machine learning* tel que l'outil *tensorflow* de Google. La première version de cet outil sera disponible à partir de la fin 2019.

Le projet CESOP⁵⁶ envisage la mise à disposition du réseau Eurofisc d'une base de données des paiements, constituée des informations communiquées par les fournisseurs de services de paiement au niveau européen. En pratique, les banques et les opérateurs (comme Paypal ou les opérateurs de carte bancaire) devront déclarer chaque trimestre les opérations. La banque de données sera conçue comme un outil d'analyse de risques, capable de nettoyer ses données, de les agréger (par exemple dans le cas où un bénéficiaire dispose de plusieurs comptes bancaires) et de les croiser avec d'autres banques de données européennes pour produire des rapports réguliers. **Selon la Commission, la plupart des États membres sont favorables à ce projet, soutenu par la France, et la présidence finlandaise espère une adoption des projets de texte en novembre 2019.**

1.3.3.4. La mise en place du régime définitif de TVA rendrait inutile le paiement scindé mais ne fait pas aujourd'hui l'objet d'un consensus au sein des États membres

Le régime définitif de TVA prévoit l'imposition dans le pays de destination des biens, c'est-à-dire l'application complète du principe de destination, alors que le système existant est fondé sur l'exonération des livraisons de biens dans l'État membre de départ. Dans ce système, les biens et les services seront donc immédiatement taxés à leur arrivée. Il met ainsi fin à la décomposition des échanges intracommunautaires de biens en deux opérations (vente exonérée et acquisition taxée) et donc à la possibilité de la fraude par schéma de carrousel ou MTIC. Selon la Commission en 2017, la fraude MTIC serait réduite de 83 % avec le régime définitif.

L'opportunité d'un paiement scindé pour lutter contre la fraude carrousel pourrait être nettement amoindrie dans la perspective de la mise en place du régime définitif de la TVA au sein de l'UE, selon les calculs du rapport de la Commission de 2017 (cf. *infra*).

La mise en place du régime définitif à l'horizon 2022 a été proposée par la Commission en octobre 2017⁵⁷ mais ne fait pas l'objet d'un consensus au sein de l'UE. En particulier, certains États membres comme l'Allemagne craignent l'utilisation qui pourrait être faite des données transmises aux autres États membres pour leur permettre de collecter la TVA due. Certains États membres, notamment l'Allemagne et la République tchèque, plaident pour un mécanisme d'autoliquidation généralisé (MALG). La Commission a publié en janvier 2017 une proposition de cadre aux dérogations permettant de mettre en place temporairement ce système pour lutter contre la fraude à la TVA⁵⁸.

Proposition n° 1 : Privilégier la recherche des pleins effets de réformes du contrôle fiscal, notamment par la facturation électronique obligatoire, plutôt que d'engager une réforme par le paiement scindé, à date disproportionnée et incertaine.

⁵⁶ COM/2018/813 ; proposition de règlement du Conseil modifiant le règlement (UE) n°904/2010 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative afin de lutter contre la fraude à la TVA.

⁵⁷ Proposition COM (2017) 569, 4 octobre 2017.

⁵⁸ Proposition COM (2016) 811, 21 décembre 2016.

1.3.3.5. Un éventuel recours à un mécanisme de blockchain pour la collecte de la TVA

Les techniques de *blockchain* pourraient trouver une application en matière de collecte de la TVA, bien que l'idée soit encore très prospective à date. Selon les travaux du chercheur Richard T. Ainsworth en 2016⁵⁹, la *blockchain* permettrait de réduire les coûts liés à la TVA et de lutter contre la fraude carrousel, en vérifiant la validité des transactions avant d'opérer le versement de la TVA (R. Ainsworth retient un exemple où la transaction est autorisée si elle recueille un consensus de 75 %).

Dans le modèle proposé, à chaque « nœud » de la chaîne, l'ensemble des informations de la facture sont nécessaires à l'authentification de la transaction (nom, adresse, numéro de TVA, prix, volumes) et une analyse de risques est conduite au niveau des données détenues par l'administration fiscale et exploitées par des mécanismes d'intelligence artificielle. Selon le chercheur, les anomalies sont ainsi détectées en temps réel, avec un mécanisme d'alerte à destination des autorités. Ce mécanisme nécessite cependant que les factures, « *qui sont le document de TVA le plus important* », soient authentifiées par une donnée biométrique (comme l'empreinte digitale).

En 2016, le Parlement européen recommandait aux États de s'intéresser à la technologie *blockchain* pour réduire l'écart de TVA dans l'UE⁶⁰. En 2018, la Commission européenne a mis en place un observatoire-forum européen de la *blockchain* pour examiner le potentiel économique de cette technologie. Dans ce cadre, l'application à la TVA a ainsi été abordée lors d'un groupe de réflexion de mai 2018, sur la base de l'expérience d'une start-up néerlandaise ayant mis au point une solution de marquage en temps réel de factures et de transmission à l'administration fiscale des données agrégées relatives aux factures⁶¹. La Commission envisage de poursuivre ces travaux en décembre 2019.

⁵⁹ Ainsworth R., Shact A., *Blockchain (distributed ledger technology) solves VAT fraud*, Boston University School of Law, working paper n.16-41, 2016.

⁶⁰ Parlement européen, *Rapport sur les monnaies virtuelles*, comité des affaires économiques et monétaires, mai 2016, p.9.

⁶¹ Selon la start-up Summitto, la technologie *blockchain* est intéressante pour plusieurs raisons : la cryptographie (la méthode de la *zero-knowledge proof*, protocole de *blockchain* qui permet d'authentifier une transaction sans transmettre d'information autre que celle de l'authenticité de la transaction), l'authentification en temps réel des factures et des données, l'architecture en réseau décentralisé, la transparence pour le payeur de la taxe (l'usage qui est fait par l'administration fiscale des données étant public). Summitto affirme que sa solution permet un débit de 700 transactions par seconde, ce qui couvrirait les besoins d'un pays comme les Pays-Bas.

2. La représentation fiscale constitue une garantie du recouvrement qui doit être maintenue mais adaptée face au développement du e-commerce, où la fraude à la TVA est aujourd'hui massive

2.1. Le rôle du représentant fiscal, conçu comme une garantie du recouvrement fiscal, est d'être redevable de la TVA pour le compte de sociétés étrangères

2.1.1. Le recouvrement de créances à l'étranger est très complexe, et quasiment impossible dans les pays hors convention d'assistance fiscale

L'obligation de représentation fiscale est un moyen pour l'administration fiscale française de s'assurer de l'identification d'un interlocuteur et d'un redevable connu pour recouvrer les sommes dues en matière de TVA par une entreprise étrangère. Le principe de l'obligation est de pouvoir s'appuyer sur un intermédiaire familier des procédures fiscales et responsable financièrement pour les obligations fiscales de l'entreprise étrangère, dont le recouvrement serait sinon très complexe voire impossible.

Il n'existe aujourd'hui aucun moyen efficace de recouvrer des créances de TVA en Chine, par exemple, en raison de l'absence de convention d'assistance internationale pour cet impôt (il existe une convention s'agissant de l'impôt sur le revenu, non ratifiée à ce jour). En effet, en l'absence de convention, la direction des créances spéciales du Trésor (DCST) intervient dans le domaine de l'amiable, par envoi de courriers *via* le réseau diplomatique (avec traduction des documents, procédure coûteuse selon la DGFIP), qui reviennent à l'expéditeur au motif que les documents ne sont pas compréhensibles ou que l'adresse est erronée.

Même dans les pays ayant des conventions d'assistance fiscale avec la France, le recouvrement forcé est complexe et peu efficace. Les entreprises étrangères qui ne sont pas soumises à l'obligation de représentation fiscale sont prises en charge par le service des impôts des entreprises étrangères (SIEE) de la direction des impôts des non-résidents (DINR). Cette situation est éclairante pour connaître l'état du recouvrement en l'absence de représentant fiscal.

Si le recouvrement spontané pour les entreprises non soumises à l'obligation est bon⁶², s'agissant des créances de TVA (en moyenne 93,66 % depuis 2015⁶³), le recouvrement forcé est très faible. Le taux de recouvrement forcé des créances de TVA (droits et pénalités), liées à des opérations de contrôle fiscal, est au maximum de 57,36 % (taux au 31 décembre 2018 de créances prises en charge en 2016)⁶⁴. La difficulté du recouvrement est accrue un an après la prise en charge des créances⁶⁵, le taux de recouvrement ne progressant que marginalement les années suivantes (pour les créances prises en charge en 2016, le taux était de 45,08 % au 31 décembre 2016).

Cette situation tient aux difficultés inhérentes à l'assistance internationale au recouvrement (AIR), procédure dont l'efficacité dépend directement du degré de coopération des États tiers ou qui se heurtent à des entreprises ayant organisé leur insolvabilité.

⁶² Le recouvrement spontané correspond aux paiements spontanés, sans action du service.

⁶³ Données de la DINR. Le taux est de 92,32 % en 2018 pour un montant de 2,1 Mds€ de créances.

⁶⁴ Données de la DINR. Les créances prises en charge en 2015 présentaient un taux de recouvrement de 48,62 % au 31 décembre 2018.

⁶⁵ S'agissant des créances prises en charge par la DCST, 92,2 % des dossiers ayant bénéficié d'un versement en 2017 avaient été adressés lors des 3 dernières années. Si les dossiers envoyés sous l'égide de la Directive ou de conventions bénéficient de recouvrement sur le long terme (dossier émis sur 14 années pour la Directive en 2017), les perspectives de recouvrement déjà minces sur l'amiable ne se concrétisent pas au-delà de 3 ans.

Selon la DGFIP, si l'entreprise a des stocks en France, il est possible de procéder à une saisie, mais nécessitant de saisir de manière coordonnée tous les entrepôts appartenant à la plateforme, en l'absence d'informations sur la localisation des stocks. Ces actions n'ont cependant pas d'effet sur le recouvrement, représentent un coût pour l'administration (séquestre) et jouent seulement un rôle dissuasif en perturbant l'activité de l'entreprise. La DINR a ainsi proposé que les actions en France puissent être plus efficaces, par exemple en saisissant les stocks et en les laissant sur place.

Les entreprises hors obligation décident fréquemment de recourir à un mandataire fiscal. Les entreprises non soumises à l'obligation ont la faculté de désigner un mandataire qui effectue à leur place tout ou partie des formalités en question selon les mêmes modalités que les entreprises établies au sein de l'UE. À la différence du représentant fiscal, ce mandataire agit exclusivement sous la responsabilité de l'assujetti mandant, qui reste seul redevable légal.

2.1.2. L'obligation de représentation fiscale a été restreinte en 2013 aux entreprises des pays hors UE et hors convention d'assistance fiscale

L'obligation de représentation fiscale pour la TVA est prévue par l'article 289 A du code général des impôts (CGI), créé par l'article 43 de la loi de finances pour 1978.

Les entreprises assujetties qui ne sont pas établies en France doivent désigner un représentant fiscal lorsqu'elles réalisent des opérations imposées à la TVA⁶⁶ ou exonérées (par exemple : acquisition intracommunautaire visée à l'article 262 ter-II du CGI ; livraison intracommunautaire visée à l'article 262 ter-I du CGI)⁶⁷. Les assujettis peuvent également être redevables au titre de certaines prestations de services situées en France, lorsque la TVA, due en principe par le preneur, n'est pas acquittée par ce dernier.

La représentation fiscale est obligatoire pour les entreprises étrangères qui sont établies dans un pays tiers situé en dehors de l'UE et n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010), ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt (règlement n°904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010) des créances fiscales. Sont considérées comme non établies dans l'UE les entreprises qui n'y ont ni le siège de leur activité, ni un établissement stable.

⁶⁶ CGI, art. 289 A-I : lorsqu'une personne établie hors de l'UE est redevable de la TVA ou doit accomplir des obligations déclaratives, elle est tenue de faire accréditer un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette personne et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe à sa place.

⁶⁷ BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10-20120912. Exemples : livraison d'un bien avec montage ou installation ; livraisons visées à l'article 258 B du CGI ; revente d'un bien acquis en France ; prestations mentionnées à l'article 259 C du CGI. Sont dispensés les assujettis qui réalisent uniquement des opérations mentionnées à l'art. 277 A I du CGI en suspension de paiement de la TVA, ou uniquement des livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid.

Rapport

La liste des pays dont les entreprises ne sont pas soumises à l'obligation sont fixés par un arrêté du 15 mai 2013⁶⁸. Cette liste a évolué depuis 2013 :

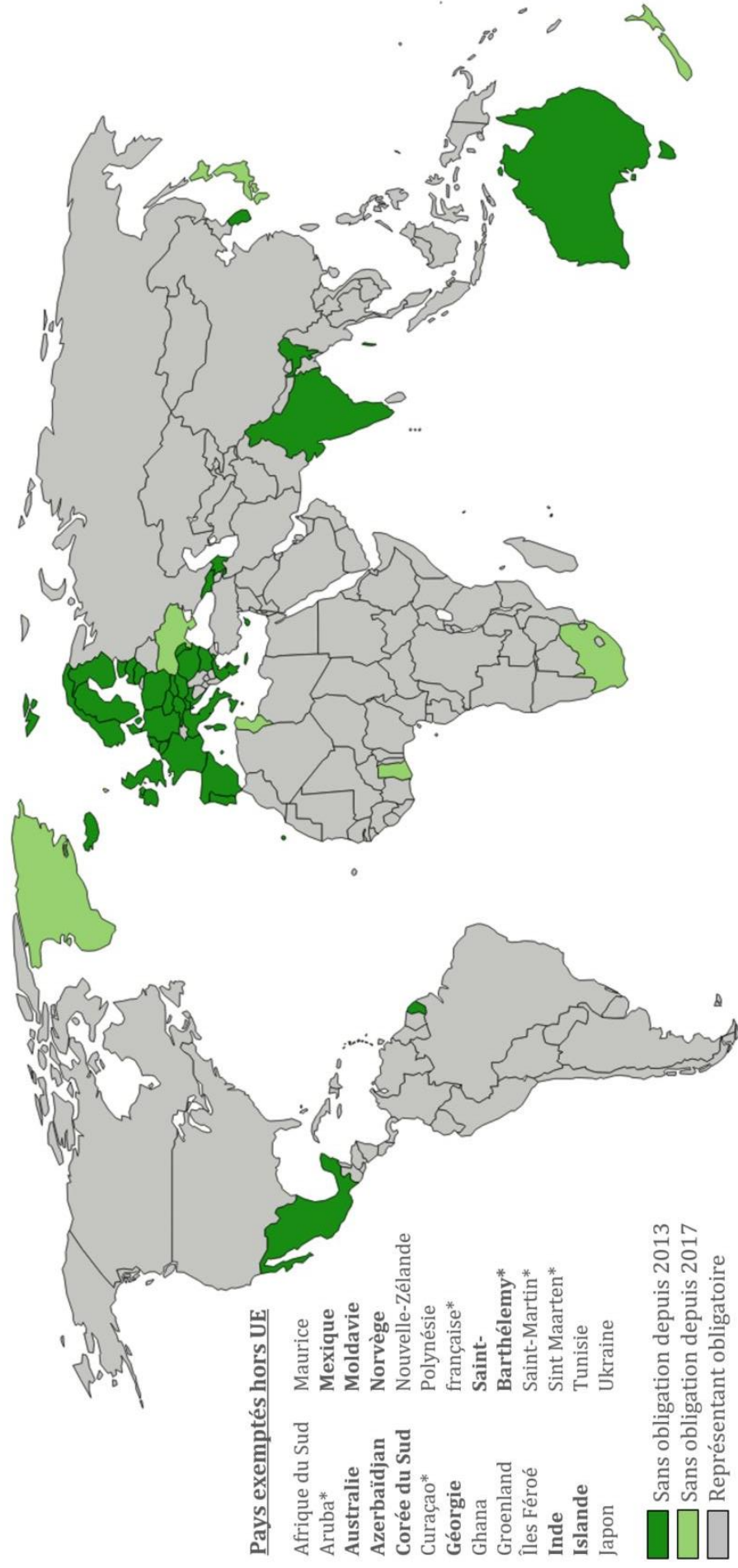
- ♦ avant 2013, l'ensemble des pays tiers étaient soumis à l'obligation ;
- ♦ depuis 2013, les États membres de l'UE et onze pays sont hors champ de l'obligation ;
- ♦ depuis 2017⁶⁹, quinze pays ont été ajoutés au champ hors obligation, et l'Argentine a été retirée de la liste, les entreprises dans ce pays étant de nouveau soumises à l'obligation.

En 2019, il existe ainsi 51 pays ou territoires pour lesquels l'obligation ne s'applique pas, dont les 27 pays tiers membres de l'UE (cf. Graphique 4). Les entreprises établies en Chine, aux États-Unis ou en Suisse, par exemple, sont donc soumises à l'obligation.

⁶⁸ Arrêté du 15 mai 2013 fixant la liste des pays non membres de l'Union européenne avec lesquels la France dispose d'un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 et par le règlement n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010.

⁶⁹ Arrêté du 28 février 2017 modifiant l'arrêté du 15 mai 2013 fixant la liste des pays non membres de l'Union européenne avec lesquels la France dispose d'un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 et par le règlement n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010.

Graphique 4 : Pays dont les entreprises ne sont pas soumises à l'obligation de représentant fiscal



*Source : Mission. * Pays ou territoires qui ne sont pas représentés sur la carte. En gras les noms des pays déjà présents dans la liste en 2013.*

2.1.3. Le représentant fiscal doit être unique pour l'ensemble des obligations fiscales de l'entreprise étrangère, mais son accréditation repose sur un examen très réduit par l'administration fiscale

L'assujetti ne peut désigner qu'un seul représentant pour l'ensemble des opérations qu'il réalise en France (principe d'unicité du représentant fiscal). Mais cet assujetti peut, lorsqu'il réalise des importations, charger un commissionnaire ou un transitaire d'accomplir les formalités de dédouanement, sans que la responsabilité de ce dernier puisse être engagée.

Toute latitude est laissée à l'assujetti étranger dans le choix de son représentant fiscal. Celui-ci doit être un assujetti à la TVA établi en France (filiale de l'entreprise étrangère, client ou fournisseur français, commissionnaire en douane agréé, commerçant, établissement bancaire réalisant des opérations imposables de plein droit ou sur option, entreprise spécialisée dans la représentation fiscale) dûment connu à ce titre de l'administration fiscale. En pratique, il doit être connu de l'administration fiscale comme redevable de la TVA et souscrire régulièrement des déclarations de chiffre d'affaires⁷⁰.

L'assujetti doit désigner le représentant préalablement à la réalisation des opérations situées en France. En principe, la désignation ne peut pas avoir d'effet rétroactif. Toutefois, la direction régionale ou départementale des finances publiques peut, dans des cas dûment justifiés, accepter une telle désignation, dès lors que, d'une part, l'assujetti établi hors de l'UE manifeste son intention de régulariser sa situation, d'autre part, que le représentant prend l'engagement exprès de représenter cet assujetti depuis le début de la période à régulariser.

Le représentant doit être accrédité par le service des impôts des entreprises (SIE) dont il relève mais cette procédure est très souple. La décision d'accréditation se fonde sur une appréciation de la moralité fiscale du représentant fiscal au jour de la demande d'accréditation, fonction de la ponctualité dont celui-ci fait preuve dans le respect de ses obligations déclaratives et pour le paiement de l'impôt. Elle ne tient pas compte de la surface financière des représentants (cf. *infra*).

Le représentant a les obligations suivantes :

- ◆ **les obligations comptables** : émission des factures, tenue de la comptabilité ;
- ◆ **les obligations déclaratives** : déclarations de chiffre d'affaires (indiquant les opérations imposables, y compris les acquisitions intracommunautaires, les opérations non imposables, les exportations, et la taxe déductible), déclaration d'échanges de biens ;
- ◆ **en cas d'opérations imposables, le représentant doit acquitter la taxe.** Le représentant fiscal est assimilé au redevable, et a ainsi droit au débat contradictoire en cas de contrôle fiscal sur la société qu'il représente.

Les représentants fiscaux rencontrés par la mission cartographient les flux et les opérations de leurs clients pour déterminer l'ensemble des obligations fiscales, réalisent les formalités déclaratives et procèdent à des contrôles pour s'assurer de la conformité des informations transmises. Ainsi, ils interviennent généralement de manière complémentaire au conseil fiscal (avocats ou cabinets, qui conseillent sur l'architecture des opérations) ou aux services de déclaration et de *compliance* sans responsabilité financière (experts-comptables, ou nouveaux services proposés par des sociétés de traitement automatisé comme Avalara).

S'agissant de l'immatriculation, elle peut être effectuée soit par l'entreprise étrangère soit par le représentant fiscal (cf. 2.5.3).

⁷⁰ BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10-20120912 n°80.

Encadré 4 : Le représentant en douane enregistré (RDE)

Pour accomplir les formalités de douanes, une entreprise a le choix entre le fait de confier cette mission à un prestataire externe (un représentant en douane enregistré, RDE), soit de les effectuer elle-même. Le représentant en douane dépose la déclaration en douane et paie les droits de douane et la TVA à l'importation associée. L'article 18 du code des douanes de l'union (CDU) prévoit que toute personne peut désigner un représentant en douane, qui peut être établi en France ou dans un autre État membre. En cas de contentieux, le représentant porte la responsabilité du recouvrement, notamment en cas de sous-déclaration des droits de douane pour le compte de l'UE et de la TVA pour le compte de la France. Nature d'une amende car prononcé par le juge donc non récupérable. Si une société déclare un entrepôt sous douanes (en étant agréée pour cela par la douane), elle peut reporter le paiement des droits de douane au moment de la sortie de l'entrepôt.

Source : Mission.

Il existe en outre un régime de la représentation ponctuelle⁷¹, applicable aux opérations visées par l'article 289 A-III du CGI :

- ◆ sortie des biens d'un régime douanier communautaire ou d'un régime suspensif ou d'entrepôt fiscal pour laquelle le paiement de la TVA n'est pas exigé, lorsque les biens font l'objet d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire ;
- ◆ importation de biens exonérée, lorsque les biens font l'objet d'une livraison intracommunautaire.

Le représentant fiscal accomplit les obligations déclaratives de l'opération pour le compte de la société, et est accrédité par le SIEE de la DINR. Par dérogation au régime commun de la représentation fiscale, plusieurs représentants ponctuels peuvent être désignés par un même assujetti (par exemple si l'assujetti réalise des importations en des lieux différents, port et aéroport). En pratique, le représentant fiscal détient un numéro de TVA spécifique pour ces opérations et toutes les opérations faites par des clients sont déclarées sous ce même numéro, selon un représentant fiscal. L'entreprise assujettie doit indiquer à ses partenaires commerciaux et faire mentionner sur la déclaration d'échanges de biens le numéro de TVA intracommunautaire de son représentant ponctuel.

Selon un représentant fiscal qui pratique ce régime, il constitue un atout pour les ports français, qui peuvent ainsi constituer des portes d'entrée intéressantes pour les entreprises important en UE (citant le cas des produits frais importés d'Israël dédouanés à Marseille et livrés dans plusieurs pays de l'UE depuis l'entrepôt).

L'avantage pour l'entreprise assujettie est d'éviter de devoir s'immatriculer et de s'identifier à la TVA tout en respectant ses obligations fiscales. Ce régime serait moins utilisé qu'auparavant et peu de représentants le pratiqueraient, mais pour des montants parfois élevés (le représentant cite un montant de 7 M€ par trimestre pour l'ensemble des clients concernés). Selon un représentant les services douaniers sont très vigilants et attentifs quant à l'utilisation de ce régime, en raison des risques de fraude associés, et exigent des pièces justificatives exhaustives pour les opérations concernées.

⁷¹ BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10-20120912, III « régime de la représentation ponctuelle ».

2.2. L'obligation de représentation fiscale a dans les faits une fonction prophylactique contre une fraude massive à la TVA dans le e-commerce

2.2.1. S'il n'existe aucune donnée agrégée, la représentation fiscale semble se concentrer autour d'un nombre réduit d'acteurs du secteur traditionnel

Aucune information agrégée n'est disponible sur le phénomène de représentation fiscale, ni sur les représentants fiscaux ni sur les entreprises représentées⁷². La mission appuie ses constats sur des échanges avec une dizaine de représentants fiscaux et avec trois SIE particulièrement concernés par la question, qui ont fourni des données chiffrées permettant de constituer un échantillon d'analyse.

Il existe aujourd'hui une dualité dans le paysage des représentants fiscaux en France :

- ◆ **des sociétés traditionnellement établies dans ce marché :**
 - **essentiellement une dizaine d'acteurs français environ**, dont le nombre de clients total varie entre 119 et 3 433 (dont 28 % en moyenne seulement sont soumis à l'obligation de représentation fiscale), positionnés dans le secteur traditionnel et pour une part réduite dans le secteur du e-commerce (cette part étant variable selon les représentants) ; il s'agit le plus souvent de cabinets spécialisés, dont l'activité peut être limitée en France ou bien multinationale (Europe, voire États-Unis), ainsi que quelques avocats (moins de cinq) ;
 - mais aussi certaines des grandes sociétés, notamment du *Big Four*, avec des centres de *compliance* basés à l'étranger ;
- ◆ **des sociétés nouvellement créées ayant des objectifs massifs d'immatriculation de sociétés de e-commerce**, qui peuvent représenter plusieurs milliers de sociétés, principalement voire exclusivement dans le secteur du e-commerce (cf. *infra*).

La mission n'a pu rencontrer que des représentants fiscaux de la première catégorie.

Ces sociétés pratiquent des honoraires généralement de 1 500 € par an pour des sociétés de petite taille, notamment en matière de e-commerce (où les tarifs peuvent être abaissés à 800 €), mais de 8 000 à 10 000 € dans le cas de sociétés industrielles de taille significative, selon certains représentants fiscaux. Le coût est dans tous les cas corrélé au volume d'affaires réalisé par la société, les représentants fiscaux facturant généralement leurs services selon un tarif horaire appliqué à chaque période déclarative. Selon certaines plateformes, ce coût est élevé pour les entreprises de petite taille.

Il est difficile aujourd'hui de connaître le profil des sociétés soumises à l'obligation de représentation fiscale (pays, taille, chiffre d'affaires, secteur). Les clients des représentants fiscaux sont surtout des PME qui connaissent mal leurs obligations fiscales, mais certaines grandes entreprises recourent aussi aux représentants fiscaux pour avoir une vision complète de leurs obligations fiscales en France ou en UE.

⁷² Les systèmes d'information de la DGFIP ne permettent pas ce recensement (le logiciel Gespro des SIE ne permet pas d'identifier les représentants fiscaux et retient un code d'activité qui ne renseigne pas sur le statut de représentant fiscal : conseil aux entreprises, activité juridique, etc.). Une méthode s'appuyant sur les données INSEE (en utilisant le code 3320 désignant les sociétés étrangères non immatriculées au registre du commerce et des sociétés) n'est pas non plus fiable, car l'extraction est incohérente avec la localisation en SIE des entreprises identifiées (en particulier, les entreprises implantées dans des pays qui étaient auparavant soumis à l'obligation, mais exonérés depuis, sont toujours gérées par les SIE locaux et non par la DINR si elles se sont immatriculées avant la suppression de l'obligation pour leur pays). Les services de la DGFIP ont demandé une évolution de leurs applications pour permettre ce suivi.

Graphique 5 : Situation des représentants fiscaux « traditionnels »

Clients en représentation fiscale (% total de clients)

Mini	Moyenne	Maxi
1 %	28 %	60 %

Sociétés en e-commerce (% sociétés représentées)

Mini	Moyenne	Maxi
15 %	47 %	100 %

Sommes totales de TVA acquittées

Mini	Moyenne	Maxi
1,2 M€	5,4 M€	19 M€

NB : chez un représentant, 95 % du total correspond à 4 clients

Principaux pays des sociétés représentées



Autres : EAU, Singapour, Allemagne, Royaume-Uni, Espagne, Andorre, Malte

Montant versé par client

Min 0 € Max 6,4 M€

Appliquez-vous des garanties bancaires pour la TVA ?

Oui 80 % **Non** 20 %

Votre responsabilité a-t-elle déjà été mise en jeu ?

Oui 60 % **Non** 40 %

Pratiquez-vous la représentation pour les plus-values immobilières ?

Oui 60 % **Non** 40 %

Tarifs annuels pratiqués

1 500 € en moyenne

de 800 à 8 000 € / plus faibles en e-commerce (< 1 500 €)

Source : Mission (à partir des réponses obtenues à un questionnaire adressé aux représentants fiscaux, 5 représentants fiscaux ont participé, soit 50 % environ des sociétés installées en France).

Rapport

Les montants de TVA déclarés et payés par les sociétés concernées par l'obligation vont de déclaration à zéro jusqu'à des sommes élevées par client, pour un maximum de 6,4 M€ pour un seul client. Un représentant fiscal signale que 95 % de la TVA collectée pour ses clients est concentrée sur quatre dossiers.

Les vendeurs chinois en e-commerce sont en grande majorité des traders chinois qui ne produisent pas la marchandise mais se fournissent en Chine, utilisent les services d'un transporteur pour exporter en Europe et délèguent ensuite la gestion du stock et la logistique aux plateformes de e-commerce. Leurs sociétés portent généralement des désignations sociales très similaires, complexes à distinguer, comme le montre par exemple un extrait d'une liste fournie par un SIE, dont les noms ont été partiellement tronqués par la mission (cf. tableau 4).

Tableau 4 : Exemples de sociétés étrangères de e-commerce

Dénomination sociale
PMDE SHENZHENSHIHONGWEISHIYEOUXIA [...]
PMDE SHENZHENSHIJARUIDAGUOJIHUOYUN [...]
STE SHENZHENSHIYIHAOKEJIYOUXIANG [...]
STE YANTAI QIUHAN WANGLUO YOUXIAN G [...]
AN BO(SHENZHEN)KE JI YOU XIAN [...]
AN HUI LI DING DIAN ZI KE JI YOU [...]
CHANGSHA DOUYOU DIANZI SHANGWU [...]
CHENGDU MILESI TECHNOLOGY [...]
CHONG QING SHI DAO NAN BA E-COMMERCE [...]
SHEN ZHEN SHI BAI YAO XIANG KE JI YOU [...]
SHENZHENSHI CHAOJINGSHIDAI KEJI YOUXI [...]
SHENZHENSHI YONGCHAO DIANZISHAN [...]
SHENZHENSHI CHAOJINGSHIDAI [...] YOUXIANGONGSI

Source : Mission (à partir d'une liste fournie par un SIE). Les dénominations ont été tronquées par endroits.

2.2.2. L'obligation de recourir à un représentant fiscal n'est massivement pas respectée dans le e-commerce, 98 % des sociétés étrangères actives sur les plateformes n'étant pas immatriculées à la TVA en France

Les services de la DGFIP, en particulier la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF), ont réalisé une étude sur les plateformes de e-commerce pour identifier les sociétés les plus risquées. La DNEF a ainsi récemment mis en évidence une fraude massive à la TVA en France sur les plateformes de e-commerce. Ces résultats n'ont pu être obtenus qu'à date très récente en raison des très grandes difficultés rencontrées par l'administration fiscale française dans l'exercice du droit de communication auprès des plateformes et dans les demandes d'assistances administratives auprès du Luxembourg, où est basée la principale plateforme de e-commerce pour le marché français (la filiale française n'étant responsable que de la logistique et ne pouvant fournir les informations). Le Luxembourg exigeait en particulier que l'administration française prouve que toutes les diligences avaient été effectuées pour obtenir les informations, notamment en sollicitant tous les autres États européens dans lesquels le vendeur était immatriculé, y compris lorsque cette requête ne pouvait manifestement pas aboutir (cas d'un vendeur asiatique immatriculé en Allemagne et au Royaume-Uni, États qui ne disposaient d'aucun recoupement utile sur les ventes réalisées en France).

Au 31 décembre 2017, 98 % des vendeurs étrangers actifs contrôlés sur les plateformes contrôlées n'étaient pas immatriculés à la TVA en France (seuls 538 vendeurs sont immatriculés sur un total de 24 459). La DNEF a renouvelé ce contrôle en mai 2019 et aboutit au même constat, mais avec un nombre de sociétés significativement accru (107 941 boutiques contrôlées contre 57 149 en 2017, dont 43 188 domiciliées en Chine contre 6 619 en 2017, soit 40 % du total).

Ce taux est particulièrement faible à deux égards :

- ◆ les vendeurs étrangers de l'UE vendant des biens sur le territoire français à des particuliers sont tenus de s'immatriculer en France dès que le montant des ventes dépasse 35 000 € HT ;
- ◆ cette obligation vaut dès la première vente, dès le premier euro, pour toutes les sociétés, européennes ou non, qui utilisent un service d'expédition comme celui proposé par certaines plateformes (ex : service proposé par Amazon sous le nom de « Expédié par Amazon »). En effet, lorsque le vendeur étranger dispose de marchandises prépositionnées en France, dans les entrepôts logistiques de la plateforme, la livraison au consommateur final français est une opération interne (départ de la livraison en France et livraison en France). Elle est donc imposable à la TVA en France, comme une opération domestique ordinaire.

Une plateforme a fait valoir que tous les vendeurs non immatriculés n'étaient pas soumis à l'obligation de s'immatriculer mais n'a pas été en mesure de fournir à la mission l'ensemble des données permettant de l'étayer (la répartition par strate de chiffre d'affaires des vendeurs et la part des vendeurs utilisant le service d'expédition par la plateforme étant considérées par la plateforme comme relevant du secret commercial). Même si la plateforme a assuré à la mission que les vendeurs réalisant moins de 35 000 € HT de ventes par an représentaient une part non négligeable de sociétés, ces sociétés peuvent souvent avoir recours à un service d'expédition proposé par la plateforme, qui les rendraient dans tous les cas imposables (cf. *supra*). En outre, la plateforme avance qu'elle opère un contrôle des vendeurs, mais indique dans le même temps que les obligations en matière de TVA ne sont devenues que récemment un critère de contrôle des sociétés (même si ce critère a été introduit plus tôt en Allemagne et au Royaume-Uni).

A contrario, en analysant la situation de 100 vendeurs sur la principale plateforme de e-commerce, la DNEF a mis en évidence que sur 100 boutiques contrôlées, 48 % utilisaient un service d'expédition de la plateforme et étaient donc soumises à l'obligation. Dans le cas des entreprises asiatiques, 82 % utilisent le service d'expédition. La fraude à l'immatriculation est par ailleurs plus élevée pour ces sociétés asiatiques, le taux de non immatriculation sur l'échantillon de 100 étant de 79 % contre 40 % pour les vendeurs non asiatiques.

S'agissant des enjeux financiers, il n'existe pas encore d'estimation du préjudice financier total subi par l'État, mais celle-ci sera possible à partir de 2020 compte tenu des nouvelles mesures de lutte contre la fraude (cf. *infra*). Néanmoins, les montants en jeu sont considérables à l'échelle des quelques sociétés contrôlées : la DNEF estime le chiffre d'affaires total non taxé en France à 285 M€ pour 43 vendeurs déjà contrôlés. Une des sociétés contrôlées, qui ne déclarait aucune TVA, a réalisé en 2017 un chiffre d'affaires de 30,3 M€ à elle seule, soit 6 M€ de TVA due au taux de 20 %.

Ces sociétés bénéficient ainsi d'un avantage de prix de 20 % par rapport aux sociétés qui remplissent leurs obligations fiscales en matière de TVA, créant une distorsion de concurrence majeure. Cette concurrence déloyale est directe car les sociétés frauduleuses bénéficient souvent de services de logistique et d'expédition leur permettant de livrer en 24 heures ou 48 heures en France, grâce au prépositionnement de leurs stocks dans des entrepôts français.

Cette situation nuit au développement des entreprises nationales par le biais du e-commerce. La DNEF relève ainsi sur les plateformes contrôlées que **le nombre de sociétés avec une adresse commerciale chinoise a été multiplié par plus de six entre 2017 et 2019, alors que le nombre de sociétés françaises n'a quasiment pas évolué.**

La DNEF a informé dès 2018 le parquet national financier que l'opération en cours révélait une fraude massive à la TVA dans le secteur des grandes plateformes. Depuis, au fur et à mesure de la conclusion des contrôles, les cas de fraudes les plus graves sont transmis nominativement au parquet. En outre, à partir de 2020, les recherches et les contrôles sur ces sociétés seront facilités par les dispositions inscrites dans la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude (obligation déclarative des plateformes).

Par ailleurs, la mission souligne que la présence d'un représentant fiscal ou la domiciliation de l'entreprise ne sont à date pas prises en compte dans les critères de programmation du contrôle fiscal (par requêtes d'analyse risque ou dans les indicateurs des modèles statistiques utilisés par la mission requêtes et valorisation, qui utilisent des méthodes d'apprentissage automatique pour définir les critères récurrents des sociétés assujetties à la TVA les plus risquées et définir des profils de fraudeurs⁷³). La mission considère que cette situation n'est pas satisfaisante au regard de la zone de risque constituée par ce public particulier, compte tenu de la variété des schémas de fraude qui semblent pouvoir exister par rapport à cette obligation⁷⁴ et, enfin, au regard de l'hétérogénéité de la fréquence des contrôles d'un représentant fiscal à l'autre. Un récent signalement de Tracfin confirme que la représentation fiscale peut constituer une zone de risque importante (cf. encadré 5).

Proposition n° 2 : Intégrer le critère de la domiciliation des entreprises et celui de l'obligation de représentation fiscale dans la programmation du contrôle fiscal.

Encadré 5 : Situation de fraude reposant sur un détournement du statut de représentant fiscal

M^{me} X est une ressortissante d'un pays asiatique. Elle dirige une SARL immatriculée en France, laquelle a pour objet premier la vente de produits de décoration. Par la suite, à la faveur d'une adjonction d'activité, la SARL s'est également spécialisée dans le conseil aux entreprises.

Au titre de cette activité de conseil, la SARL a domicilié 221 sociétés qui exercent dans le pays d'origine de M^{me} X une activité de vente en ligne sur le site d'une entreprise internationale de e-commerce. En leur nom, M^{me} X effectue l'ensemble des démarches administratives. Ces sociétés ne procèdent à aucune déclaration d'importation de TVA ou de TVA déductible mais proposent un service de livraison en moins de 24 heures, ce qui suppose un stockage des marchandises en France. Les investigations effectuées portent à considérer que les produits vendus, probablement entrés en contrebande, constituent des contrefaçons sans garanties de normes d'hygiène et de sécurité.

Des investigations complémentaires ont permis d'identifier plus de 1,1 M€ non déclarés qui parviennent sous forme groupée sur le compte de M^{me} X en provenance de six sources différentes localisées dans des pays de l'UE. M^{me} X est par ailleurs présidente de l'association estudiantine d'échanges entre la France et son pays d'origine, association domiciliée à la même adresse que sa SARL. Cette association pourrait être la tête du réseau constitué par l'ensemble de ces sociétés.

Source : Tracfin.

⁷³ Entretien de la mission avec la mission requêtes et valorisation (MRV) de la DGFIP, octobre 2019.

⁷⁴ Entre autres, selon un représentant fiscal, certaines sociétés désignent aujourd'hui plusieurs représentants fiscaux et demandent plusieurs remboursements de TVA.

2.2.3. En l'absence de moyen de contrôle, et leur responsabilité étant mise en jeu, les représentants traditionnels refusent la plupart des sociétés de e-commerce

Si certains représentants fiscaux traditionnels ont d'abord répondu favorablement à des demandes provenant de sociétés de e-commerce, ils refusent désormais en grande majorité les demandes qui leur sont adressées, en particulier des sociétés chinoises utilisant les places de marché des leaders du secteur. Selon eux, depuis 2017, **le flux de demandes n'a cessé d'augmenter**⁷⁵. Un représentant fiscal spécialisé dans le e-commerce a vu son nombre de sociétés représentées passer de 359 en 2018 à 1 017 en octobre 2019 (soit une hausse de 183 %) et les sommes acquittées de 3,1 M€ à 11,3 M€ (une hausse de +261 %).

Selon l'ensemble des interlocuteurs rencontrés par la mission, les sociétés étrangères concernées ne sont généralement pas informées de leurs obligations déclaratives et recherchent en priorité l'obtention d'un numéro d'immatriculation à la TVA pour pouvoir opérer sur une plateforme de e-commerce.

Les sociétés étrangères seraient également réticentes à communiquer les informations relatives à leurs activités soumises à la TVA, selon plusieurs représentants fiscaux ayant accepté dans un premier temps de proposer leurs services à ce type de clients.

Les refus des représentants fiscaux sont ainsi liés à deux constats :

- ◆ **les représentants ne disposent pas de moyen de vérification suffisant** pour s'assurer de l'exhaustivité et de l'authenticité des informations transmises par les sociétés dont elles assurent la représentation, en particulier dans le cas des sociétés de e-commerce ; en particulier, les représentants fiscaux ne disposent pas d'accès sur les plateformes pour télécharger les listings mensuels de ventes, n'ont pas de moyen de connaître l'intégralité des plateformes utilisées par les vendeurs et ne peuvent pas non plus avoir les justificatifs de transport en cas de livraisons intracommunautaires assurées par les plateformes elles-mêmes⁷⁶ ;
- ◆ **la responsabilité des représentants fiscaux est de fait mise en jeu (60 % des représentants interrogés ont connu cette situation) en cas de contrôle fiscal, y compris lorsque le représentant fiscal est de « bonne foi »** ; cette responsabilité a déjà pu être mise en jeu par le passé, dans un cas pour 150 000 €, dans d'autres pour de petites sommes⁷⁷, mais la responsabilité est encore davantage mise en jeu avec les sociétés de e-commerce, dans deux cas au moins à l'automne 2019 :
 - un redressement de 200 000 € s'agissant d'un représentant, alors que la société déclarait ne pas avoir de stock en France et procéder uniquement par envoi postal depuis la Chine, avec un volume inférieur au seuil de déclaration ;
 - un redressement de 400 000 € s'agissant d'un autre représentant, pour deux clients, dont l'apporteur d'affaires avait affirmé qu'ils étaient comptables de leurs sociétés et que l'intégralité des données seraient communiquées.

⁷⁵ Un représentant fiscal indique qu'en moyenne 100 demandes par semaine lui sont adressées.

⁷⁶ La majorité des représentants fiscaux rencontrés par la mission exercent cependant un examen approfondi de la situation de leurs clients en exigeant l'intégralité des factures d'achat déductible et en effectuant des tests de cohérence dans les informations transmises (détection de doubles entrées, tests de cohérence entre les adresses et les flux, entre autres).

⁷⁷ Selon un représentant fiscal, sa responsabilité a été mise en jeu plusieurs fois au cours des dernières années pour des créances de faible montant. De manière similaire, un SIE rencontré par la mission envisage de recourir à des avis à tiers détenteur (ATD) sur un représentant fiscal en raison de créances de montant réduit mais récurrentes s'agissant d'erreurs de versement de la part des établissements bancaires chinois de plusieurs sociétés immatriculées au SIE (selon le responsable du SIE, ces erreurs de versement viennent du fait que les banques prélèvent des frais sur le virement du montant de TVA dû).

En conséquence, plusieurs représentants fiscaux ont décidé de recourir à des garanties bancaires. Les plateformes comme les représentants rencontrés soulignent néanmoins que cette mesure ne suffit pas à couvrir le risque financier et qu'elle peut être difficile à obtenir des établissements bancaires. En outre, elle conduit à détourner les sociétés étrangères des acteurs qui exigent des garanties (la plupart des sociétés chinoises de e-commerce refusent le système de garanties selon les représentants fiscaux interrogés par la mission).

2.2.4. La sélectivité forte des représentants traditionnels conduit des acteurs opportunistes à proposer leurs services aux entreprises de e-commerce, sans pouvoir assumer la responsabilité financière associée

Face à la demande forte de sociétés de e-commerce de s'immatriculer en France, non satisfaite par les acteurs traditionnels en raison du risque financier, plusieurs acteurs « opportunistes » se sont développés sur ce marché :

- ♦ des sociétés établies en Europe offrant un service « low cost », avec un tarif annuel réduit mais n'acceptant pas pour autant un nombre massif de sociétés : ainsi, Amazon, qui avait proposé à plusieurs représentants français une collaboration, sans succès, a construit un partenariat avec deux représentants européens (mise en relation proposée par Amazon à certains de ses vendeurs) pratiquant des tarifs annuels de 400 € mais n'acceptant pas de représenter plus de quelques centaines de vendeurs ;
- ♦ des sociétés de très petite taille implantées en France et s'appuyant sur un *back office* en Chine, acceptant de représenter plusieurs milliers de sociétés et pratiquant également des tarifs très bas (500 € d'honoraires annuels), mais sans aucune garantie financière pour assurer leur responsabilité si elle devait être mise en jeu (cf. *infra*).

Certains représentants fiscaux ont également mentionné l'existence d'anciens collaborateurs ayant décidé de se mettre à leur compte pour offrir ces services aux sociétés de e-commerce.

En France, au moins un cas de représentant fiscal « opportuniste » a été identifié, qui présente des risques financiers potentiellement massifs. La société, constituée de deux agents, immatriculée en France au 1^{er} février 2019, a déjà fait immatriculer 1 400 sociétés auprès de son SIE et a demandé à ce dernier de permettre l'immatriculation de 20 000 sociétés au total.

Il est manifeste que la société, comme les représentants fiscaux traditionnels, n'est pas en mesure de contrôler les chiffres d'affaires déclarés par les clients. La société a déjà fait part au SIE de ses difficultés à obtenir communication des informations demandées auprès des entreprises qu'elle représente. Selon le SIE, la société ne sera pas en mesure de payer les droits de TVA et les pénalités en cas de contrôle, même si celle-ci affirme au SIE qu'elle recouvrira les créances directement en Chine en cas de fraude.

Le SIE concerné par ce représentant fiscal a décidé de mettre en place un suivi interne des défaillants TVA : en l'absence de système fiable de détection des défaillances en matière de TVA mis en place par le représentant fiscal dans un SIE, ce dernier a décidé de mettre en place un suivi mensuel à partir du tableau des défaillants, qu'il met à jour et transmet au représentant fiscal. Selon le SIE concerné, cette société n'a pas encore donné lieu à des difficultés de recouvrement et régularise « rapidement » les manquements constatés.

Cette situation représente une charge de travail conséquente pour le SIE concerné, où un contrôleur est affecté à temps plein à l'immatriculation et au suivi des sociétés étrangères, et où le responsable et son adjoint consacrent également « une part significative » de leur temps de travail au suivi de ces dossiers (dont des réunions hebdomadaires avec le représentant fiscal).

2.3. La redevabilité des plateformes pour la TVA ne justifie pas la suppression de la représentation fiscale mais le renforcement des obligations nécessite de veiller à leur application à l'ensemble des plateformes

2.3.1. La redevabilité des plateformes pour la TVA à partir de 2021 ne couvrira pas l'ensemble des situations

Avec la transposition de la directive TVA de 2017 (cf. *supra*, encadré 3), les plateformes seront dans un premier temps tenues solidairement responsables du paiement de la TVA (à partir du 1^{er} janvier 2020) puis chargées d'acquitter la TVA à la place des entreprises utilisant la place de marché (à partir du 1^{er} janvier 2021).

Dès 2016, face à la fraude en matière de e-commerce, le Royaume-Uni a eu recours au mécanisme de responsabilité des plateformes (*joint and several liability, JSL*) et l'a renforcé en 2018 : les plateformes ont ainsi l'obligation de vérifier que l'entreprise établie hors de l'Union européenne qui vend ses produits à des particuliers au Royaume-Uni dispose d'un numéro de TVA valide au Royaume-Uni. En l'absence de numéro de TVA valide, les plateformes ont l'obligation de supprimer le compte vendeur de l'entreprise. Si l'administration fiscale s'aperçoit que des vendeurs ne sont pas immatriculés ou qu'ils ne reversent pas la TVA, les plateformes disposent d'un délai de 30 jours pour supprimer le compte du vendeur ou de faire en sorte que ce dernier régularise sa situation. En l'absence de régularisation ou de fermeture du compte dans le délai imparti, l'administration fiscale peut réclamer la TVA non payée directement auprès des marketplaces.

Le régime de redevabilité de la TVA des plateformes applicable au 1^{er} janvier 2021 couvrira un grand nombre mais pas l'intégralité des situations possibles (cf. tableau 6). Seront notamment exclues de la redevabilité :

- ◆ les transactions en B2B, une part du e-commerce en forte croissance (150 Mds€ en 2017, + 50 % depuis 2015), à tout le moins quand elle est identifiable comme telle, la situation des professions libérales pouvant par exemple poser difficulté (cf. encadré 6) ;
- ◆ les transactions en B2C, pour les entreprises fournisseur établies en dehors de l'UE :
 - quand elles sont importées depuis un pays de l'UE (hors France) et à destination de la France, si le bien a une valeur supérieure à 150 € (cas n°3 du tableau 6) ;
 - quand elles sont importées en France à destination d'un autre État membre, quelle que soit la valeur du bien (cas n°5 et n°6 du tableau 6) ;
- ◆ les transactions en B2C, pour les entreprises fournisseur établies dans l'UE :
 - quand elles sont importées depuis un pays de l'UE (hors France) et à destination de la France avec une valeur supérieure à 150 € (cas n°19 du tableau 6) ;
 - quand elles sont importées en France à destination d'un autre État membre, si le bien a une valeur supérieur à 150 € (cas n°22 du tableau 6).

Si l'obligation de représentation fiscale devient donc redondante dans certains cas, elle n'est pas remise en cause dans plusieurs situations. La suppression de l'obligation ne semble donc ni nécessaire ni souhaitable, compte tenu du risque de fraude qui pourrait naître de cette situation (par contournement des conditions de redevabilité de la plateforme) et des complexités en gestion induites pour l'administration fiscale et pour les entreprises, dès lors qu'elles seraient soumises à des régimes différents au regard de l'obligation d'immatriculation.

Proposition n° 3 : Maintenir l'obligation de représentation fiscale.

Encadré 6 : Le B2B en e-commerce, un secteur en pleine croissance

Le secteur du B2B en e-commerce et plus particulièrement sous forme de places de marché est en forte croissance. En France, depuis 2015, les ventes en B2B *via* sites Internet ont augmenté de 50 % et représentent en 2017 150 Mds€. Les ventes électroniques représentent 19 % du chiffre d'affaires des entreprises (23 % dans le secteur de l'industrie, 19 % dans le commerce et 11 % dans les services).

Selon le cabinet Roland Berger, qui y consacre une étude annuelle depuis 2017, le secteur représentait à l'échelle mondiale 7 600 Mds€ de ventes en 2017, dont 80 % étaient localisées en Asie, la plateforme Alibaba ayant développé une stratégie très spécifique à ce secteur. L'Europe est encore en retard, avec 4 % seulement des ventes totales, notamment en raison de l'absence d'acteur « leader » du marché à date, mais pourrait, selon Roland Berger, atteindre les niveaux constatés aux États-Unis et en Asie très rapidement.

Il convient de souligner que les chiffres en France et en Europe peuvent sous-estimer pour une part le phénomène, compte tenu de l'absence d'identification par les plateformes des achats réalisés, par exemple, par les professions libérales (qui entrent pourtant en compte dans le champ du B2B).

Source : Mission (à partir des données de la FEVAD et du cabinet Roland Berger).

S'agissant des transactions en B2B, le risque de non-versement de la TVA est en partie diminué par le fait qu'en principe, la taxe est auto-liquidée par le destinataire des biens ou le preneur du service identifié à la TVA en France, lorsque le fournisseur ou le prestataire de biens n'est pas établi en France, selon l'article 283 du CGI (deuxième alinéa du 1 pour les livraisons de biens et 2 pour les prestations de services).

En définitive, la mission considère que les critiques adressées au dispositif de représentation fiscale par une plateforme ne justifient pas sa suppression (cf. tableau 5) mais plaident pour sa réforme, au regard de la situation insatisfaisante constatée dans le e-commerce (cf. *infra*).

Rapport

Tableau 5 : Synthèse et analyse des critiques adressées au dispositif de représentation fiscale

Inconvénients mis en avant	Analyses de la mission
La formalité a un coût élevé (1 000 à 3 000 €).	Ce coût est avéré, et confirmé par les représentants, mais semble négligeable au regard des services rendus et des enjeux commerciaux.
La formalité prend beaucoup de temps (jusqu'à 75 jours).	Les délais de traitement longs concernent la procédure d'immatriculation, formalité souvent concomitante avec la désignation du représentant. Ils sont plus courts en passant par un représentant (meilleure qualité du dossier).
L'obligation est contreproductive car elle peut dissuader les PME hors UE de s'enregistrer à la TVA en France et les encourage à expédier leurs produits par voie postale depuis un pays où l'enregistrement est plus aisé.	Cet effet dissuasif n'est pas constaté. 98 % des entreprises étrangères opérant sur les plateformes de e-commerce n'étaient pas immatriculées à la TVA en 2019.
L'obligation sera inutile dans le cas des produits vendus par l'intermédiaire de places de marché, qui pourront être tenues responsables du paiement de la TVA (au 1 ^{er} janvier 2020) et tenues de l'acquitter à la place des PME hors UE qui vendent sur la place de marché (au 1 ^{er} janvier 2021).	La plateforme sera redevable dans une majorité de cas de transactions B2C mais pas dans l'intégralité des cas (notamment en B2B ; ou en cas de colis importé d'un pays hors UE dans un autre État membre que la France et pour une valeur supérieure à 150 €). La coexistence d'un double régime pour le vendeur étranger ne semble pas souhaitable.
La procédure d'immatriculation n'est pas dématérialisée et les documents en langue étrangère ne sont généralement pas acceptés.	Ces contraintes sont avérées mais la France fait partie des pays avec de bonnes pratiques, selon plusieurs acteurs du e-commerce. Les améliorations apportées en 2019 doivent être approfondies.
L'engorgement des services chargés de l'immatriculation : sur un peu plus d'un millier de dossiers déposés par les vendeurs tiers début 2019, le délai a excédé 2 mois dans 40 % des cas.	Cet engorgement est semble-t-il spécifique à la DINR où l'afflux de dossiers a créé un retard exceptionnel dans le traitement des demandes.
Il n'y a pas d'obligation d'avoir un représentant fiscal au Royaume-Uni et en Allemagne.	Le régime de représentation est plus souple mais le Royaume-Uni a renforcé la responsabilité des plateformes et l'Allemagne demandé à toutes les sociétés étrangères de s'immatriculer.

Source : Mission (à partir d'éléments transmis par une plateforme au ministre de l'action et des comptes publics).

Tableau 6 : Situations de redevabilité des plateformes en matière de TVA en France (transactions de biens de B2C uniquement)

N°	Entrepri- seur	Pays de départ	État importation	État destination	Montant du bien	Régime déclaration	TVA importation	TVA VAD importés	TVA VAD intra/dom	Redevabilité plateforme
1	Non établie en UE	Hors UE	UE hors FR	France	< 150	IOSS	O (exonéré)	O	N	Oui
2	Non établie en UE	Hors UE	UE hors FR	France	< 150	non-IOSS	O	O	N	Oui
3	Non établie en UE	Hors UE	UE hors FR	France	+ de 150	IOSS impossible	O	O	N	Non
4	Non établie en UE	Hors UE	France	UE hors FR	< 150	IOSS	O (exonéré)	O	N	Oui
5	Non établie en UE	Hors UE	France	UE hors FR	< 150	non-IOSS	O	O	N	Non
6	Non établie en UE	Hors UE	France	UE hors FR	+ de 150	IOSS impossible	O	O	N	Non
7	Non établie en UE	Hors UE	France	France	< 150	IOSS	O (exonéré)	O	N	Oui
8	Non établie en UE	Hors UE	France	France	< 150	non-IOSS	O	O	N	Oui
9	Non établie en UE	Hors UE	UE hors FR	France	< 150	IOSS	O (exonéré)	O	N	Oui
10	Non établie en UE	Hors UE	France	France	+ de 150	IOSS impossible	O	N	N	Oui
11	Non établie en UE	UE hors FR	-	France	< 150	OSS UE possible	N	N	O	Oui
12	Non établie en UE	UE hors FR	-	France	+ de 150	OSS UE possible	N	N	O	Oui
13	Non établie en UE	France	-	UE hors FR	< 150	OSS UE possible	N	N	O	Oui
14	Non établie en UE	France	-	UE hors FR	+ de 150	OSS UE possible	N	N	O	Oui
15	Non établie en UE	France	-	France	< 150	OSS UE possible	N	N	O	Oui
16	Non établie en UE	France	-	France	+ de 150	OSS UE possible	N	N	O	Oui
17	Établie dans l'UE	Hors UE	UE hors FR	France	< 150	IOSS	O (exonéré)	O	N	Oui
18	Établie dans l'UE	Hors UE	UE hors FR	France	< 150	non-IOSS	O	O	N	Oui
19	Établie dans l'UE	Hors UE	UE hors FR	France	+ de 150	IOSS impossible	O	O	N	Non
20	Établie dans l'UE	Hors UE	France	UE hors FR	< 150	IOSS	O (exonéré)	O	N	Oui
21	Établie dans l'UE	Hors UE	France	UE hors FR	< 150	non-IOSS	O	O	N	Oui
22	Établie dans l'UE	Hors UE	France	UE hors FR	+ de 150	IOSS impossible	O	O	N	Non
23	Établie dans l'UE	Hors UE	France	France	< 150	IOSS	O (exonéré)	O	N	Oui
24	Établie dans l'UE	Hors UE	France	France	< 150	non-IOSS	O	O	N	Oui
25	Établie dans l'UE	Hors UE	France	France	+ de 150	IOSS impossible	O	N	N	Oui

Source : Mission. EMD : État membre de destination. « Non-IOSS » signifie que le recours à l'IOSS est juridiquement possible mais que l'opérateur n'y a pas recours, « IOSS impossible » signifie que l'opérateur ne peut pas recourir à ce guichet électronique. Les lignes 11 et 12 ne font pas figurer d'État importation car il s'agit de ventes à distance intra-communautaires pour lesquelles la marchandise est déjà stockée dans l'espace européen (par exemple une entreprise américaine vendant des marchandises via une plateforme à un consommateur français en prélevant dans un stock situé chez un prestataire allemand).

2.3.2. Une vigilance est nécessaire pour garantir que les obligations s'imposent aussi aux plateformes opérant depuis l'étranger

L'ensemble des acteurs du e-commerce et plusieurs représentants fiscaux rencontrés par la mission expriment la crainte que le renforcement des obligations fiscales (à tout le moins de leur effectivité) ne favorise les plateformes « non coopératives », généralement étrangères et sans entrepôt à date en Europe (cf. encadré 2). Pour les autorités françaises, cette question soulève un enjeu d'attractivité vis-à-vis des sociétés qui font le choix d'implanter des entrepôts en France.

D'une part, cette crainte ne semble pas fondée pour les plateformes qui disposent d'entrepôts en Europe, si l'on considère que cette implantation garantit la traçabilité pour l'administration d'importations en vue de livraisons intracommunautaires.

Néanmoins, d'autre part, le risque de distorsion de concurrence semble réel et déjà vérifié vis-à-vis de plateformes implantées à l'étranger et qui importeraient en Europe des biens pour des livraisons intracommunautaires, mais parviendraient à en dissimuler l'existence.

Les plateformes basées dans des pays hors UE et utilisant des services de paiement peu traçables (comme Paypal, implanté au Luxembourg et à Singapour, qui représente souvent jusqu'à 50 % des paiements des plateformes de e-commerce en dehors des grands acteurs, qui ont leur solution de paiement propre) **auraient recours à des mécanismes permettant d'éviter la constatation de livraisons intracommunautaires. Plusieurs interlocuteurs (représentants fiscaux comme plateformes) soulignent que la distorsion de concurrence avec les plateformes établies hors de France provient essentiellement de cette situation de fraude massive à la TVA à l'importation** : certaines plateformes expédieraient des marchandises en France sous des raisons sociales diverses et variées, abritées par la plateforme, mais par conséquent sous la franchise douanière, permettant d'éviter la TVA à l'importation. Un représentant fiscal signale en particulier les pratiques d'opérateurs en B2B qui importent très facilement des produits en France sans s'identifier à la TVA et en n'utilisant que l'identification douanière, le numéro EROI⁷⁸ (dont l'obtention est très facile et possible en moins de 2 heures), en les transférant à une société française, permettant d'échapper à toute traçabilité de ces importations une fois livrées en France, alors qu'elles sont en fait destinées à des livraisons intracommunautaires dans l'ensemble de l'UE.

Face à cette fraude, la « liste noire » prévue dans le PLF 2020 pour dénoncer les acteurs non coopératifs (système de name and shame) fournit une première réponse. Si cette solution n'empêche dans la pratique pas le consommateur d'utiliser les plateformes qui figureront dans la liste, le prix proposé n'est en effet pas le seul critère de décision d'achat. Selon une étude réalisée par l'institut Ifop en 2016, la livraison est le premier critère lors d'un achat en ligne : 62 % des réponses en font le critère le plus important, contre 37 % pour le prix, 19 % pour le produit, 14 % pour la sécurité et 10 % pour le site Internet. En outre, 84 % des acheteurs en ligne sont prêts à changer de site Internet afin de bénéficier d'une livraison plus adaptée à leurs besoins⁷⁹. La crédibilité et la fiabilité de la plateforme ne sont donc pas des critères négligeables, et les plateformes dont les entrepôts sont situés en Europe bénéficient à cet égard d'avantages commerciaux pour leurs clients (délais de livraison plus courts, retours facilités).

⁷⁸ *Economic Operator Registration and Identification.*

⁷⁹ Étude menée en avril 2016 par Ifop pour le groupe Star's service, auprès de 1 000 consommateurs français.

Une réponse plus coercitive serait de réviser la directive pour rendre le guichet OSS obligatoire au niveau européen et garantir que les règles de redevabilité de la TVA soient harmonisées au niveau de l'ensemble des États membres. Les plateformes, y compris les plus gros acteurs du marché, sont favorables à cette évolution. Selon elles, le guichet OSS n'est pas rendu attractif, comme il était censé l'être, par l'existence de « *fast tracks* » pour les plateformes qui l'adoptent, ce qui remet en cause l'efficacité du système et aggrave la distorsion de concurrence avec les plateformes ayant recours à des pratiques de contournement ou à des expéditions par la poste.

Proposition n° 4 : Soutenir au niveau européen la révision de la directive TVA pour rendre le guichet unique OSS obligatoire et garantir que les règles de redevabilité des plateformes sont harmonisées au niveau européen.

2.4. Face au besoin de représentants fiscaux en e-commerce, certains aménagements, strictement encadrés, peuvent être envisagés

2.4.1. L'accréditation des représentants fiscaux doit être renforcée

À la différence des représentants en matière de plus-value immobilière, les représentants fiscaux pour la TVA ne sont pas soumis à un examen de leur capacité financière au moment de l'accréditation. Dans la pratique, les représentants fiscaux traditionnels pour la TVA pratiquent souvent aussi la représentation fiscale pour les plus-values immobilières (60 % des représentants interrogés), mais l'existence de représentants fiscaux « opportunistes » est directement liée au fait que l'accréditation se borne à une vérification de la « moralité fiscale » du représentant (cf. *supra*), même si des retraits d'accréditation sont parfois possibles mais très marginaux à date⁸⁰.

Dès lors, il est nécessaire de renforcer la procédure d'accréditation du représentant fiscal pour la TVA, en introduisant des critères de solidité financière. En matière de représentation fiscale pour le prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents, l'accréditation du représentant fiscal « permet à l'administration de vérifier que le représentant fiscal [...] pourra remplir les obligations fiscales déclaratives et de paiement qu'il s'engage à accomplir »⁸¹. Dans cette procédure, les représentants fiscaux sont notamment tenus de fournir un montant de capital minimum significatif (un représentant fiscal a évoqué 800 000 € de capital exigé), de présenter les bilans des trois derniers exercices et de justifier les mouvements intervenus (l'administration procédant à un examen approfondi et interrogeant le représentant).

Sans se prononcer sur le contenu précis de ces critères, la mission recommande qu'ils soient proportionnés au volume d'activité du représentant fiscal, qui ferait l'objet d'un contrôle régulier. Dans le cas contraire, ces critères pourraient constituer une barrière à l'entrée trop importante pour le développement de la profession.

Proposition n° 5 : Introduire un critère de capacité financière des représentants fiscaux à faire face à leurs obligations dans la procédure d'accréditation, sur le modèle de ce qui existe en matière de représentation fiscale pour les plus-values immobilières.

⁸⁰ En 2019, au moins un retrait d'accréditation à un représentant fiscal a été effectué par un SIE, en raison de la défaillance déclarative du représentant fiscal. Ce retrait a conduit le représentant fiscal à se domicilier auprès d'un autre SIE qui, informé de la situation, a exigé plusieurs garanties avant de procéder à une nouvelle accréditation, pour sécuriser le recouvrement (en particulier la création d'un compte bancaire en euros en France dédié aux opérations de TVA).

⁸¹ BOI-RFPI-PVINR-30-20-20190419, § 110.

Un système de caution déposée auprès de l'administration fiscale pourrait également être envisagé, sur le modèle de ce qui est pratiqué en Belgique. En Belgique, l'accréditation du représentant fiscal nécessite l'obtention d'une preuve de solvabilité, afin de s'assurer que ce dernier dispose d'une capacité financière suffisante pour le paiement des taxes dues. Cette preuve de solvabilité est généralement délivrée sous la forme d'une garantie bancaire. Selon un représentant fiscal, l'administration fiscale belge prévoit systématiquement un entretien avec le représentant et détermine avec lui le montant de la caution, sur la base du chiffre d'affaires réalisé par les clients (montant qui peut être réévalué). Selon ce même représentant, la « réputation » du représentant peut influencer sur le montant de la garantie exigée.

La mission n'a pas retenu cette solution car elle ne semble pas constituer une réponse suffisante, à elle seule, au problème de l'offre de représentation fiscale proposée en matière de e-commerce. Mais cette mesure pourrait être envisagée par l'administration fiscale pour renforcer les garanties prises lors de l'accréditation du représentant fiscal.

2.4.2. Le principe d'unicité devrait être aménagé pour permettre à la plateforme d'être représentant fiscal pour les seules transactions qu'elle facilite

Les plateformes de e-commerce proposent parfois déjà des services en matière de TVA aux sociétés utilisant leur place de marché, proches d'un mandat fiscal, avec un service permettant d'établir les déclarations de chiffres d'affaires. Selon certains représentants fiscaux, néanmoins, ces déclarations préremplies ne sont aujourd'hui pas fiables, en particulier dans l'application des mécanismes d'autoliquidation et de certains taux.

Selon certaines plateformes, elles choisissent de ne pas être représentant fiscal à ce jour car elles pourraient être tenues responsables de transactions réalisées sur d'autres plateformes ou dans le secteur traditionnel, alors qu'elles n'ont pas de visibilité sur ces opérations.

Face à cette difficulté, plusieurs modifications du régime actuel ont été proposées à la mission par une plateforme, pour réduire la responsabilité du représentant fiscal (cf. tableau 7).

La mission exclut deux options proposées :

- ♦ **la création d'un statut d'agent domiciliataire**, car elle consisterait en fait à supprimer la responsabilité financière du représentant fiscal et donc la garantie du recouvrement *in fine* des créances de TVA ;
- ♦ **la création d'un seuil à partir duquel l'obligation de représentation serait applicable**, car cette solution est manifestement très fraudogène, d'une part par le mécanisme de seuil (aisément contournable), d'autre part en l'absence de données disponibles aujourd'hui sur le chiffre d'affaires des sociétés utilisant les plateformes.

Tableau 7 : Options de modification de la responsabilité du représentant en matière de TVA

Évolution proposée	Avantage	Inconvénient	Position de la mission
1° Statut d'agent domiciliataire (fin de la responsabilité)	Développement d'une offre car absence de risque financier	Aucune responsabilité financière, perte des moyens de recouvrement	Option exclue
2° Imposer l'obligation à partir d'un seuil (de 100 000 €)	Exonération de l'obligation pour les TPE	Risque de fraude élevé lié à l'existence du seuil	Option exclue
3° Plafonnement de la responsabilité	Développement d'une offre car limitation du risque financier	Absence de couverture du risque pour les plus gros cas de fraude	Option intéressante combinée à l'option 4
4° Responsabilité des places de marché	Position idoine des plateformes pour connaître leurs clients	Contraire au principe d'unicité de représentation fiscale	Option intéressante combinée à l'option 3

Source : Mission (à partir de propositions formulées par des plateformes de e-commerce).

Ces propositions intègrent également une unification des pratiques en matière de gestion des arriérés d'impôts, qui est une évolution en matière de gestion, que la mission considère intéressante et pertinente dans le contexte de la régularisation des sociétés qui ne respectent pas aujourd'hui leurs obligations de TVA. Cette question est abordée dans la perspective d'une unification du traitement des dossiers des entreprises étrangères (cf. *infra*).

La mission préconise de permettre que la place de marché soit représentant fiscal pour les entreprises dont elles facilitent les transactions, mais que la responsabilité de la plateforme ne puisse être engagée que dans la limite du montant des transactions qu'elle facilite. Cette évolution nécessite de mettre fin au principe d'unicité de représentation fiscale, les sociétés concernées pouvant avoir des opérations sur plusieurs plateformes de e-commerce à la fois et les plateformes n'ayant pas de vision complète des activités des sociétés, au-delà des opérations qu'elles facilitent.

Cette proposition est jugée réaliste et souhaitable par plusieurs acteurs rencontrés par la mission, à la fois du côté des plateformes et des représentants fiscaux. Certaines plateformes souhaitent pouvoir refuser d'être représentant fiscal de certaines sociétés : selon la mission, le régime envisagé ne remet pas en cause cette faculté, qui existe déjà pour les représentants.

Cette solution nécessite manifestement de modifier la rédaction de l'article 289 A du CGI.

Proposition n° 6 : Créer un régime de représentation fiscale spécifique au e-commerce en supprimant le principe d'unicité de représentation fiscale pour les vendeurs de e-commerce désignant les places de marché comme représentant fiscal, et en limitant dans ce cas la responsabilité du représentant au montant des transactions facilitées par sa plateforme.

Dans ce régime comme dans le régime de droit commun actuel de représentation fiscale, les plateformes sont libres de refuser d'être représentants de sociétés opérant sur leurs plateformes. Dès lors, il convient de maintenir un moyen de recouvrer les montants dus par les sociétés frauduleuses, en rendant les plateformes responsables lorsqu'elles n'ont pas mis en œuvre, sur sollicitation de l'administration et passé un certain délai, toutes les mesures nécessaires à la cessation de cette fraude (exclusion du vendeur de la plateforme notamment).

Ce moyen a été créé pour les transactions en B2C, sur le modèle de la réforme opérée en 2016 au Royaume-Uni : la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a créé un article 283 bis du CGI rendant les plateformes responsables solidaires si elles ne prennent pas les mesures nécessaires ou n'excluent pas l'opérateur de la plateforme, après un délai d'un mois (encadré 7). Il ne concerne néanmoins pas les transactions en B2B.

Encadré 7 : Responsabilité des plateformes en cas d'inaction vis-à-vis d'opérateurs frauduleux

« Lorsqu'il existe des présomptions qu'un assujetti, quel que soit son lieu d'établissement, son domicile ou sa résidence habituelle, qui effectue ou fournit à destination ou au profit de personnes non assujetties, par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne, des livraisons de biens ou des prestations de service dont le lieu d'imposition est situé en France en application des articles 258 à 259 D du présent code, se soustrait à ses obligations en matière de déclaration ou de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration peut signaler cet assujetti à l'opérateur de la plateforme en ligne, afin que celui-ci puisse prendre les mesures de nature à permettre à cet assujetti de régulariser sa situation. [...] »

« Si les présomptions persistent après un délai d'un mois à compter de la notification prévue au second alinéa du II ou, à défaut d'une telle notification, à compter du signalement prévu au premier alinéa du même II, l'administration peut mettre en demeure l'opérateur de plateforme en ligne de prendre des mesures supplémentaires ou, à défaut, d'exclure l'assujetti concerné de la plateforme en ligne. [...] »

« En l'absence de mise en œuvre des mesures ou de l'exclusion mentionnées au III après un délai d'un mois à compter de la notification prévue au second alinéa du III ou, à défaut d'une telle notification, à compter de la mise en demeure prévue au premier alinéa du même III, la taxe dont est redevable l'assujetti mentionné au II est solidairement due par l'opérateur de plateforme en ligne. »

Source : CGI, art. 283 bis.

La suppression du principe d'unicité de représentation fiscale, dès lors qu'elle est limitée aux cas où les entreprises n'opèrent qu'en matière de e-commerce et conditionnée au fait que le représentant fiscal est une plateforme de e-commerce, ne semble pas constituer un risque pour le recouvrement car le principe d'unicité ne s'applique aujourd'hui que pour des obligations qui ne concernent souvent pas les sociétés de e-commerce (prélèvement à la source, taxes énergétiques, taxe sur les jeux en ligne).

Une solution alternative consisterait à permettre aux représentants fiscaux d'exercer un droit de communication auprès des plateformes sur lesquelles opèrent les sociétés qu'ils représentent mais cette solution ne semble pas viable pour au moins deux raisons : compte tenu de la confidentialité des informations commerciales des plateformes, et parce que cette solution ne permettrait pas de résoudre la situation de non-déclaration par la société de transactions effectuées sur certaines plateformes (cf. la situation où un représentant fiscal a vu sa responsabilité mise en jeu pour des transactions opérées sur des plateformes de e-commerce alors que la société déclarait ne procéder que par envoi postal).

2.5. En outre, des améliorations en gestion sont nécessaires, notamment pour le délai de traitement des immatriculations à la TVA

2.5.1. La gestion, assurée au niveau local par les SIE, gagnerait à être centralisée dans un guichet unique à la DINR

La gestion actuelle des entreprises étrangères en matière de TVA prévoit aujourd'hui :

- ♦ une gestion en SIE pour les entreprises soumises à l'obligation de représentant fiscal ;
- ♦ une gestion par le SIEE de la DINR pour les entreprises étrangères qui ne sont pas soumises à l'obligation de représentation fiscale.

Toutefois, le SIEE de la DINR gère également depuis 2019 les entreprises soumises à l'obligation de représentant fiscal en matière de TVA, dès lors qu'elles sont soumises au prélèvement à la source (PAS), en raison du principe d'unicité du représentant fiscal⁸². Par ailleurs, la DINR est amenée à prendre en charge des entreprises soumises à l'obligation mais ne l'ayant pas respecté, à la suite d'un contrôle fiscal : par défaut, les entreprises sont prises en charge par la DINR pour rattacher le contrôle fiscal à un poste comptable⁸³.

En outre, les entreprises étrangères établies dans des pays qui ne sont plus soumis à l'obligation depuis 2013 ou depuis 2017 mais qui avaient désigné un représentant fiscal et s'étaient immatriculées à la TVA avant ce changement de régime continuent de déposer leurs déclarations auprès du SIE du lieu d'imposition de leur ancien représentant fiscal⁸⁴. Cette règle s'applique aux assujettis, qu'ils désignent ou non un mandataire et que leur mandataire ait été précédemment leur représentant fiscal ou non et quelle que soit l'adresse à laquelle le dossier fiscal de ce mandataire est pris en compte.

⁸² Environ 650 entreprises avec représentant fiscal et redevables de PAS ont été transférées à la DINR, auxquelles s'ajoutent 330 entreprises immatriculées par la DINR depuis l'entrée en vigueur de la réforme.

⁸³ Le mandat du représentant fiscal dans le contexte du contrôle fiscal n'est pas celui d'un représentant fiscal « normal » et se limite à l'échange dans le cadre du contrôle. Selon la DINR, les entreprises soumises à l'obligation prennent généralement un représentant qui remplit cette mission en totalité, comme dans le régime « normal ».

⁸⁴ Note 2013-04-7255 du 11 juillet 2013 relative à la suppression de l'obligation de désigner un représentant fiscal pour les assujettis établis dans un pays tiers de l'UE (DGFIP/GF-2A) ; note 2017-04-6984 du 21 juillet 2017 relative à l'actualisation de la liste des pays concernés par la dispense de désignation d'un représentant fiscal en matière de TVA (DGFIP/GF-2A).

Au niveau des SIE, le nombre de représentants fiscaux pris en charge semble limité : les trois SIE rencontrés par la mission, signalés comme particulièrement concernés par la question, ne géraient respectivement qu'un à deux représentants fiscaux.

Ces représentants fiscaux peuvent toutefois représenter une charge conséquente, dès lors qu'ils représentent nombre important d'entreprises :

- ♦ dans un des SIE rencontrés, un représentant fiscal a en charge 1 800 sociétés chinoises et a pour objectif de gérer 20 000 sociétés au total ;
- ♦ dans un autre SIE, la société envisage de faire rapatrier 16 000 dossiers de sociétés.

Dans l'un des SIE, le responsable a un rendez-vous hebdomadaire avec le gérant de la société, lors duquel ce dernier apporte l'ensemble des dossiers de déclarations d'entreprises et régularise les situations. **Il semble donc peu opérationnel pour l'avenir de faire dépendre la charge de travail par SIE du hasard de la répartition géographique des représentants fiscaux (par ailleurs mobiles) et du volume de leur portefeuille.**

Par ailleurs, l'architecture informatique fait aujourd'hui obstacle à la gestion décentralisée des dossiers des entreprises étrangères : les avis de situation au répertoire SIRENE (AVISIR) servant à l'immatriculation sont versés dans les systèmes d'information de la DINR et non des SIE, l'adresse située à l'étranger entraînant une réorientation automatique vers la DINR. À ce jour, cette erreur est corrigée manuellement par les agents en SIE, habilités exceptionnellement pour accéder au système de la DINR, mais face à un afflux de dossiers de sociétés, cette situation ne serait plus soutenable. Une évolution de l'application dédiée sera déployée en décembre 2019, qui permettra de router les créations avec représentant fiscal aux SIE territoriaux.

La création d'un guichet unique et l'unification de la gestion des représentants fiscaux au niveau du SIEE de la DINR pourrait permettre d'atteindre un double objectif :

- ♦ **renforcer la professionnalisation du traitement** de ces dossiers complexes, qui sont le plus souvent réduits en volume par SIE, en unifiant les pratiques ;
- ♦ **éviter le comportement déjà observé d'assujettis qui changent de représentant fiscal et donc de SIE de rattachement**, faculté qui n'est nullement encadrée par le droit actuel et peut donc s'exercer à plusieurs reprises et à un rythme rapide. Cette mobilité empêche le suivi des dossiers, en particulier en cas de contrôle fiscal⁸⁵.

S'agissant de l'homogénéisation des pratiques, il ressort en particulier que le traitement des arriérés gagnerait à être uniformisé, depuis que les services de la DGFIP ne délivrent plus de numéro d'immatriculation *a posteriori* (créant un stock de créances dues par les sociétés qui ont opéré sans respecter l'obligation de représentation fiscale et ne régularisent leur situation que dans un second temps). À date, certains SIE choisissent d'accorder des remises des montants dus aux sociétés concernées, mais ces règles ne font pas l'objet d'une instruction de l'administration centrale et d'un traitement homogène sur le territoire national.

⁸⁵ La DNEF mentionne le cas récurrent de sociétés qui commencent à régulariser leur situation en prenant un représentant fiscal mais qui se rattache ainsi à des SIE sans pouvoir être « retrouvées » par requête dans les systèmes d'information de la DGFIP, peu adaptés aux dénominations des sociétés asiatiques de e-commerce (dénominations longues, de plus de 40 caractères en moyenne, très similaires, et correspondant à des transcriptions phonétiques du chinois).

En revanche, l'unification de la gestion au niveau de la DINR peut générer quelques complexités s'agissant d'autres impositions, comme la taxe annuelle de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France, y compris par les entités étrangères⁸⁶. Cette taxe peut représenter un volume non négligeable de dossiers dans certains territoires, où elle est prise en charge par une cellule dédiée au niveau de la direction départementale⁸⁷.

Proposition n° 7 : Unifier la gestion des représentants fiscaux au niveau de la DINR, en veillant à adapter les outils informatiques et à doter la DINR de moyens suffisants pour assurer cette mission et élever la qualité du service rendu.

Proposition n° 8 : Établir dès maintenant au niveau national un cadre de gestion des arriérés, face à l'ampleur probable du phénomène.

En 2017, lors de la création de la DINR, issue de la scission de l'ancienne direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG), la possibilité avait été envisagée de rattacher l'ensemble des entreprises étrangères, avec ou sans représentation fiscale, à la DINR, mais le projet a été abandonné en raison des nombreuses adaptations des SI nécessaires⁸⁸.

Les moyens dédiés à la création de ce guichet unique devront être évalués en tenant compte de la dynamique forte des demandes d'immatriculation, adressées par les sociétés asiatiques notamment. Un représentant fiscal implanté en région parisienne a évoqué un nombre de 100 demandes de sociétés asiatiques en e-commerce par semaine. Depuis 2014, le nombre d'entreprises prises en compte au titre de la TVA au SIEE de la DINR a fortement augmenté, passant de 19 805 en 2014 à 24 095 en 2018, soit une augmentation de 22 %.

En outre, cette réforme ne doit pas être envisagée comme un seul transfert de charge mais dans la perspective d'une amélioration de la qualité du service rendu, sur deux aspects au moins :

- ◆ **l'amélioration des délais de traitement d'immatriculation, qui est impérative compte tenu de l'afflux à anticiper de demandes et de l'enjeu d'attractivité qui est lié à cette formalité pour les entreprises étrangères ;**
- ◆ **l'amélioration des canaux de communication**, plusieurs représentants fiscaux ayant aujourd'hui des relations régulières et de qualité avec les responsables des SIE dont ils dépendent et faisant valoir que la DINR est moins disponible et joignable pour échanger sur les cas problématiques (même si l'organisation d'une réunion annuelle par la DINR est saluée comme un temps d'échange très utile).

Le SIEE de la DINR gère 37 000 entreprises (chiffre de septembre 2019) pour 40 agents, en cumulant :

- ◆ des activités qui existent en SIE territoriaux : gestion du PAS, remboursement de crédits de TVA ;
- ◆ mais aussi des activités différentes de celles de SIE territoriaux : activité de guichet MOSS et activité de centre des formalités.

Outre les moyens humains, l'adaptation des SI sera nécessaire à cette réforme, la DINR n'étant en outre pas dotée du logiciel SIRIUS Pro qui lui permettrait de couvrir les risques et d'affiner la programmation du contrôle de la TVA (l'outil, conçu pour les entreprises établies en France, est fondé sur la redevabilité de la société au regard cumulativement de l'impôt sur les sociétés et de la TVA).

⁸⁶ CGI, art. 990 D, 990 E, 990 F et 990 G.

⁸⁷ Cas de la direction départementale des finances publiques des Alpes-maritimes.

⁸⁸ Entretien de la mission avec la DINR.

2.5.2. Les délais de traitement doivent être maîtrisés, une réponse avant six semaines apparaissant comme une cible raisonnable

Le délai de traitement des demandes d'immatriculation à la TVA doit concilier deux objectifs :

- ◆ un délai qui reste raisonnable pour la poursuite de l'activité économique de l'entreprise ;
- ◆ un délai suffisant pour permettre de sécuriser le processus de recouvrement de la TVA dès le début de la chaîne (et prévenir le risque d'usurpation d'identité ou de sociétés fictives sollicitant des remboursements de TVA indus).

Selon certaines plateformes, sur un millier de dossiers déposés par des vendeurs tiers de la plateforme début 2019, le délai de traitement avait excédé deux mois dans 40 % des cas.

Dans les SIE, les délais vont de 2 semaines à 4 mois dans certains cas, mais sont en moyenne de 2 à 6 semaines pour les dossiers soumis par des représentants fiscaux. Au niveau de la DINR, en revanche, les délais ont fortement augmenté en 2018 face à la forte augmentation du nombre d'immatriculations observée depuis cette période (cf. tableau 8). Cet afflux aurait conduit à un allongement des délais allant jusqu'à 2 mois voire 2 mois et demi, selon la DINR et plusieurs représentants fiscaux. Selon une grande entreprise multinationale française, la réactivation du numéro de TVA d'une filiale en Espagne auprès de la DINR a nécessité 3 mois. Selon la DINR, ce sont en particulier les échanges avec les entreprises, nécessaires lorsque le dossier n'est pas complet, qui allongent le temps de traitement.

Tableau 8 : Nombre d'immatriculations à la TVA enregistrées à la DINR

	2016	2017	2018	Au 01/08/2019
Immatriculations	2 973	2 974	4 548	3 367

Source : DINR.

2.5.3. La procédure d'immatriculation pourrait être modernisée et rendue plus accessible aux entreprises étrangères

2.5.3.1. La démarche actuelle d'immatriculation

Le numéro de TVA intracommunautaire est aujourd'hui délivré lors de l'immatriculation ou de la déclaration d'activité d'une entreprise auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) et est attribué gratuitement par le SIE après obtention du numéro SIREN⁸⁹. Les SIE (dont le SIEE de la DINR) sont CFE pour la création des entreprises étrangères.

Concernant les entreprises soumises à l'obligation de représentation fiscale, l'immatriculation peut être effectuée soit par le représentant fiscal soit par la société elle-même. L'ensemble des situations évoquées par les représentants fiscaux et par les SIE à la mission correspondait au premier cas de figure (démarche effectuée par le représentant).

⁸⁹ Selon l'article 286 ter du CGI, un numéro individuel d'identification est attribué à (i) tous les assujettis redevables de la TVA ; (ii) aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) pour lesquels la taxe est due soit sur option, soit par dépassement du seuil de 10 000 € pour leurs acquisitions intracommunautaires ; (iii) tout assujetti qui effectue en France des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ses opérations qui relèvent des activités économiques visées au 5^{ème} alinéa de l'article 256-A du CGI et qui sont effectuées hors de France.

La demande d'immatriculation s'appuie sur le formulaire EE0, formulaire disponible uniquement en français, qui a été unifié pour les obligations sociales et fiscales (dans le contexte de la réforme du PAS). Le formulaire doit être envoyé accompagné de la lettre de désignation du représentant fiscal. En revanche, aucune lettre de la banque n'est exigée au stade de l'immatriculation, contrairement à l'affirmation de certaines plateformes. Cette pièce n'est nécessaire qu'en cas de demande de remboursement de TVA, et constitue une garantie pour la société que ses droits à crédit de TVA ne soient pas usurpés.

Les dossiers analysés par la mission comprennent les pièces justificatives suivantes : la certification de la traduction des documents originaux, une copie de la pièce d'identité du gérant de la société, la licence d'affaire valant immatriculation dans le pays d'origine.

Au sein d'un SIE, la démarche d'immatriculation nécessite les étapes suivantes :

- ◆ la saisie par le SIE de la déclaration EE0 dans l'application ATENE ;
- ◆ la validation de la création de l'entreprise par l'INSEE ;
- ◆ la validation de l'AVISIR par le SIE dans E-Contacts⁹⁰ ;
- ◆ l'envoi au représentant fiscal de la lettre comportant le numéro de TVA.

Selon la DINR, outre ces étapes, le service spécialisé du SIEE en charge de la procédure d'immatriculation procède aux étapes de vérification suivantes⁹¹ :

- ◆ contrôle formel et des pièces justificatives nécessaires au dossier ;
- ◆ examen du circuit commercial de l'entreprise pour vérifier que celle-ci a des activités soumises à la TVA ;
- ◆ vérification de l'absence de présence territoriale en France ;
- ◆ à date plus récente, vérification que le lieu de domiciliation correspond à un lieu d'activité, afin de prévenir les situations de fraude où l'entreprise non implantée en UE se domicilie dans un autre État membre (le plus souvent au Royaume-Uni) et ne prend pas de représentant fiscal.

2.5.3.2. Malgré des améliorations récentes, la procédure d'immatriculation reste peu accessible pour les entreprises étrangères

Les acteurs du e-commerce rencontrés suggèrent que la procédure d'immatriculation à la TVA pourrait être davantage dématérialisée et les documents en langue étrangère davantage acceptés, en mettant notamment en avant les pratiques du Royaume-Uni (procédure intégralement dématérialisée) et de l'Allemagne (pas de courrier original de la banque requis en matière de coordonnées bancaires), même si la France n'est pas le pays le moins « facilitateur » des démarches au sein de l'UE selon ces mêmes interlocuteurs (cf. annexe III).

La DGFIP a déjà mis en place des mesures de simplification :

- ◆ l'échange par voie électronique en cas d'incomplétude de la demande ;
- ◆ le fait d'accepter les statuts en traduction libre et non en traduction certifiée conforme (dès lors que le document est rédigé dans la langue d'un des États membres de l'UE) ;
- ◆ l'envoi par courriel du numéro intracommunautaire.

⁹⁰ Actuellement, les AVISIR figurent dans l'application E-contacts du SIEE de la DINR, ce qui contraint la DGFIP à prévoir des habilitations dans les SIE compétents territorialement en matière de représentation fiscale pour intervenir dans l'application E-Contacts du SIEE pour y valider les AVISIR.

⁹¹ Entretien avec la mission.

Rapport

En premier lieu, la dématérialisation complète de la procédure pourrait être recherchée mais soulève certains obstacles juridiques, s'agissant de :

- ♦ la signature du formulaire (la signature originale est aujourd'hui requise) ;
- ♦ la certification des mandats déposés (par le mandataire et par la société).

Par ailleurs, l'étape de saisie des informations dans le logiciel ATENE pourrait être utilement supprimée en cas de mise en place d'un guichet unique dématérialisé pour les entreprises étrangères, dont les informations seraient transmises directement à l'INSEE pour contrôle, avant d'être communiquées à la DGFIP quand la création de l'entreprise est validée.

Proposition n° 9 : Dématérialiser davantage la procédure d'immatriculation à la TVA (demande par voie électronique, signature électronique, certification des mandats), en préservant la qualité du contrôle de l'identité de la société.

En deuxième lieu, une simplification des démarches pourrait être encore engagée :

- ♦ la traduction en anglais du formulaire EE0 ;
- ♦ la certification des traductions ne constituant pas aujourd'hui une garantie réelle (les SIE ne sont pas en mesure de vérifier la valeur de la certification), il pourrait être envisagé d'accepter des documents en anglais, dont la traduction serait certifiée par un organisme reconnu et non par un individu (les certifications pour les traductions vers l'anglais étant vraisemblablement davantage développées que les traductions vers le français).

Proposition n° 10 : Réexaminer les règles de traduction applicables à la procédure d'immatriculation à la TVA.

Ces obstacles pourraient être levés dans la perspective de la mise en place du guichet unique électronique (GUE) prévu par la loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises (PACTE), qui remplacera les sept réseaux de centres de formalités des entreprises (CFE) au plus tard le 1^{er} janvier 2021. Le GUE doit permettre l'accès à un site Internet complet pour effectuer l'ensemble des formalités, et le suivi de l'état d'avancement du dossier. Une mission interministérielle, créée par un décret du 3 juillet 2019, est chargée d'exercer la maîtrise d'ouvrage stratégique de ce chantier et de celui du registre général dématérialisé des entreprises.

Proposition n° 11 : Cibler les entreprises étrangères dans le projet de guichet unique dématérialisé conduit par la DGE.

SYNTHÈSE DES PROPOSITIONS

Proposition n° 1 : Privilégier la recherche des pleins effets de réformes du contrôle fiscal, notamment par la facturation électronique obligatoire, plutôt que d'engager une réforme par le paiement scindé, à date disproportionnée et incertaine.

Proposition n° 2 : Intégrer le critère de la domiciliation des entreprises et celui de l'obligation de représentation fiscale dans la programmation du contrôle fiscal.

Proposition n° 3 : Maintenir l'obligation de représentation fiscale.

Proposition n° 4 : Soutenir au niveau européen la révision de la directive TVA pour rendre le guichet unique OSS obligatoire et garantir que les règles de redevabilité des plateformes sont harmonisées au niveau européen.

Proposition n° 5 : Introduire un critère de capacité financière des représentants fiscaux à faire face à leurs obligations dans la procédure d'accréditation, sur le modèle de ce qui existe en matière de représentation fiscale pour les plus-values immobilières.

Proposition n° 6 : Créer un régime de représentation fiscale spécifique au e-commerce en supprimant le principe d'unicité de représentation fiscale pour les vendeurs de e-commerce désignant les places de marché comme représentant fiscal, et en limitant dans ce cas la responsabilité du représentant au montant des transactions facilitées par sa plateforme.

Proposition n° 7 : Unifier la gestion des représentants fiscaux au niveau de la DINR, en veillant à adapter les outils informatiques et à doter la DINR de moyens suffisants pour assurer cette mission et élever la qualité du service rendu.

Proposition n° 8 : Établir dès maintenant au niveau national un cadre de gestion des arriérés, face à l'ampleur probable du phénomène.

Proposition n° 9 : Dématérialiser davantage la procédure d'immatriculation à la TVA (demande par voie électronique, signature électronique, certification des mandats), en préservant la qualité du contrôle de l'identité de la société.

Proposition n° 10 : Réexaminer les règles de traduction applicables à la procédure d'immatriculation à la TVA.

Proposition n° 11 : Cibler les entreprises étrangères dans le projet de guichet unique dématérialisé conduit par la DGE.

Rapport

À Paris, le 13 novembre 2019,

L'inspectrice des finances,

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'G' followed by a horizontal line and some smaller, less distinct strokes.

Florence Gomez

Avec la participation de
Guillaume Miche de Malleray
Assistant de mission

Sous la supervision de
l'inspecteur général des finances,

A handwritten signature in black ink, featuring a prominent vertical stroke that is crossed by several horizontal and diagonal strokes, creating a complex, abstract shape.

Claude Wendling

ANNEXES

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE I : LETTRE DE MISSION

ANNEXE II : LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES

ANNEXE III : PARANGONNAGE

ANNEXE I

Lettre de mission

LE MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS

Nos Réf. : MEFI-D19-05783

Paris, le 08 JUL. 2019

Madame Marie-Christine LEPETIT,
Chef du service de l'Inspection générale des finances

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constitue le premier prélèvement obligatoire après les cotisations sociales et la première ressource de l'État. Sa recette nette s'élève à 171,3 milliards d'euros en 2018 et à 157 Md€ après transfert à la sécurité sociale et aux régions. Le recouvrement et la lutte contre la fraude à la TVA constituent donc un axe majeur de la politique du Gouvernement en matière de lutte contre la fraude aux prélèvements obligatoires, le manque à gagner en TVA pour la France étant estimé à environ 20 Md€ par an par la Commission européenne. Un tel enjeu financier requiert du Gouvernement une attention permanente.

Dans ce contexte, le récent rapport d'information parlementaire sur l'évaluation de la lutte contre la délinquance financière présenté par MM. les députés Bernalicis et Maire mentionne le « paiement scindé » comme un moyen de lutte contre la fraude à la TVA.

Ce système fait actuellement l'objet d'expérimentations ciblées dans plusieurs États-membres (Grande-Bretagne, Italie, Roumanie et Pologne), selon des champs d'application, des modalités différentes et principalement pour les transactions interentreprises. Dans une formule très aboutie, un tel système pourrait revenir in fine à confier la collecte de la TVA aux établissements bancaires ou aux clients. En tout état de cause, la TVA serait reversée plus tôt à l'administration.

Cependant, si un tel système présente des potentialités intéressantes en matière de collecte et de lutte contre la fraude à la TVA, sa mise en place constitue néanmoins une remise en cause structurelle de l'organisation actuelle de la collecte et, à ce titre, est susceptible de générer un coût administratif et technologique élevé pour les acteurs, qu'il s'agisse des entreprises, des banques ou de l'administration.

En outre, ce mécanisme de collecte devrait nécessairement être compatible avec le cadre juridique communautaire propre à la TVA, le fort degré d'harmonisation de cette taxe offrant des marges de manœuvre très limitées aux États membres.

Par ailleurs, le recouvrement de la TVA s'appuie aujourd'hui sur un dispositif d'immatriculation et de représentation fiscale pour les transactions opérées par des revendeurs étrangers non établis en France. Ce représentant fiscal est chargé d'établir les dépôts déclaratifs pour le compte de son représenté, et in fine est solidairement responsable du paiement de la TVA.

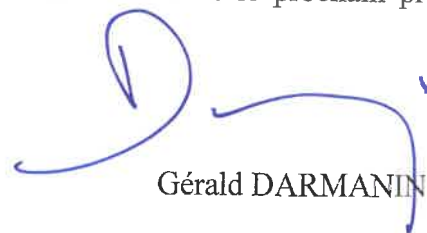
Sont dispensés de représentation fiscale les entreprises de l'Union Européenne et celles établies dans un État ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt. À ce jour, 51 États en sont donc exemptés.

Les plateformes de vente en ligne expriment le souhait récurrent de supprimer ce dispositif pour faciliter l'immatriculation à la TVA des entreprises étrangères qui vendent en France par leur intermédiaire, et plus généralement de simplifier et dématérialiser les démarches d'immatriculation pour les vendeurs établis à l'étranger. La DGFIP estime que la représentation fiscale sécurise le recouvrement de la TVA pour les opérateurs non établis. Ce jugement devra être confirmé ou infirmé au regard d'éléments étayés sur la fiabilité des déclarations déposées par les représentants fiscaux et sur la fréquence de mise en œuvre de leur responsabilité solidaire.

Dans ces conditions, il vous est demandé de conduire une mission comprenant :

- un parangonnage des bonnes pratiques en matière d'immatriculation à la TVA et de représentation fiscale en Europe, et des différents systèmes déjà mis en place en matière de paiement scindé ;
- une évaluation de la faisabilité juridique du mécanisme du paiement scindé et de la suppression ou de l'assouplissement du mécanisme de représentation fiscale, notamment au regard du droit communautaire régissant la TVA ;
- une évaluation de l'opportunité et de la faisabilité de dématérialiser et simplifier les démarches d'immatriculation à la TVA en France ;
- une évaluation de l'impact sur la fraude et sur le recouvrement de la TVA de ces dispositifs de paiement scindé et de représentation fiscale ;
- une évaluation du coût opérationnel de la mise en place d'un système de paiement scindé, notamment les coûts et délais prévisibles en termes de développement et de mise en production des outils informatiques ;
- une évaluation de l'impact pour les entreprises, notamment en matière de charges administratives et de trésorerie, des dispositifs de paiement scindé et de représentation fiscale.

La mission consultera les administrations, notamment la DGFIP et la DLF, ainsi que les organisations professionnelles concernées. Une remise du rapport est attendue sous trois mois, afin que le Gouvernement puisse, le cas échéant, présenter un texte dans le prochain projet loi de finances.



Gérald DARMANIN

ANNEXE II

Liste des personnes rencontrées

SOMMAIRE

1. ADMINISTRATION FRANÇAISE.....	1
1.1. Cabinet du Premier ministre	1
1.2. Cabinet du ministre de l'action et des comptes publics	1
1.3. Direction générale des finances publiques (DGFIP)	1
1.3.1. Direction de la législation fiscale (DLF).....	1
1.3.2. Service de la gestion fiscale (GF)	1
1.3.3. Service du contrôle fiscal (CF)	1
1.3.4. Service juridique de la fiscalité (JF)	1
1.3.5. Direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF).....	2
1.3.6. Direction des impôts des non-résidents (DINR)	2
1.3.7. Direction des créances spéciales du Trésor (DCST).....	2
1.3.8. Direction régionale des finances publiques (DRFiP) d'Île-de-France.....	2
1.3.9. Direction départementale des finances publiques (DDFiP) de Saône-et-Loire.....	2
1.3.10. Direction départementale des finances publiques (DDFiP) des Alpes-Maritimes	2
1.4. Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI)	3
1.5. Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers (Tracfin)	3
1.6. Direction générale du Trésor (DGT)	3
1.6.1. Service du financement de l'économie (SFE).....	3
1.6.2. Service économique régional (SER) de Sofia	3
1.6.3. Service économique régional (SER) de Lisbonne.....	3
1.7. Direction générale des entreprises (DGE)	3
1.8. Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE).....	3
2. ORGANISATIONS INTERNATIONALES ET ADMINISTRATIONS ÉTRANGÈRES.....	4
2.1. Commission européenne	4
2.2. Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).....	4
2.3. Administration polonaise	4
3. ENTREPRISES ET REPRÉSENTANTS SECTORIELS.....	4
3.1. Fédération bancaire française (FBF)	4
3.2. Fédération du e-commerce et de la vente à distance (FEVAD).....	4
3.3. Ecommerce Europe	4
3.4. Mouvement des entreprises de France (MEDEF)	5
3.5. Confédération des petites et moyennes entreprises (CPME)	5
3.6. Amazon.....	5
3.7. Groupe Casino (Cdiscount)	5
3.8. Ebay	5
3.9. Worldline.....	5
3.10. Groupe GeoPost	5
4. REPRÉSENTANTS FISCAUX	6

Annexe II

5. AUTRES	6
5.1. Banque de France.....	6
5.2. Cour des comptes.....	6
5.3. Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC).....	6
5.4. Cabinets de conseil.....	6
5.5. Personnalités qualifiées	6

1. Administration française

1.1. Cabinet du Premier ministre

M. Laurent Martel, conseiller fiscalité et prélèvements obligatoires

1.2. Cabinet du ministre de l'action et des comptes publics

M. Florian Colas, directeur adjoint

M. Sinclair Besombes, conseiller chargé de la fiscalité et des relations parlementaires

1.3. Direction générale des finances publiques (DGFIP)

1.3.1. Direction de la législation fiscale (DLF)

M. Martin Klam, sous-directeur D

M. Vincent Petit, chef du bureau D1

M^{me} Alexia Carraz, adjointe au chef du bureau D1

M. Olivier Alinat, rédacteur au bureau D1

1.3.2. Service de la gestion fiscale (GF)

M^{me} Véronique Rigal, sous-directrice des professionnels et de l'action en recouvrement

M^{me} Maï-Caroline Bullier, chef du bureau GF-2A

M^{me} Stéphanie Boccou, adjointe à la chef du bureau GF-2A

M^{me} Marianne Bloquet, responsable des impôts professionnels au bureau GF-2A

1.3.3. Service du contrôle fiscal (CF)

M. Jean-Philippe Espic, chef du bureau CF-1C

M^{me} Carine Kokar, adjointe au chef du bureau CF-1C

1.3.4. Service juridique de la fiscalité (JF)

M. Edouard Marcus, chef du service

M. Bruno Coudert, chef du bureau JF-2C

M^{me} Sandrine Dallapicola, chef de section

1.3.5. Direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF)

M. Philippe-Emmanuel de Beer, directeur

M^{me} Sylvie Perroudou-Ragot, adjointe au directeur

M. Arnaud Ragel, adjoint au chef de la 6^{ème} division

M. Renaud Rodenas, adjoint au chef de la 2^{ème} division

M. Matthieu Thomas, membre du groupe de travail européen sur le TNA

1.3.6. Direction des impôts des non-résidents (DINR)

M^{me} Agnès Arcier, directrice

M. Serge Desclaux, responsable du pôle gestion fiscale

M^{me} Emmanuelle Mouard, responsable de la division fiscalité des professionnels et du recouvrement forcé

1.3.7. Direction des créances spéciales du Trésor (DCST)

M. Jean-François Colantoni, directeur

M. Fabien Delame, adjoint du directeur

M^{me} Dominique Masson-Gervaise, responsable du pôle d'assistance au recouvrement complexe

M^{me} Anne Hertgen Honwana, Responsable du service du recouvrement international

1.3.8. Direction régionale des finances publiques (DRFiP) d'Île-de-France

M. Thierry Dufant, responsable du pôle gestion

M. Florent Barrois, responsable du département des professionnels et du recouvrement

M. Michel Chaix, chef du service des impôts des entreprises (SIE) de Paris 17^{ème} Ternes

M. Philippe Jacomo, adjoint au chef du SIE Paris 17^{ème} Ternes

M. Clément Tanguy, contrôleur des finances publiques

1.3.9. Direction départementale des finances publiques (DDFiP) de Saône-et-Loire

M. Denis Savonnet, responsable du pôle gestion fiscale de la DDFiP de Saône-et-Loire

M. Pascal Giraud, responsable du SIE de Mâcon

M. Jean-François Sixdenier, adjoint du responsable du SIE de Mâcon

1.3.10. Direction départementale des finances publiques (DDFiP) des Alpes-Maritimes

M. Patrice Roisnel, directeur adjoint du pôle fiscal de la DDFiP des Alpes-Maritimes

M. Bernard Nivaggioni, responsable de la division assiette de la DDFiP des Alpes-Maritimes

M. Rémy Carrier, responsable du SIE de Valbonne

1.4. Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI)

M. Gil Lorenzo, sous-directeur des affaires juridiques et de la lutte contre la fraude
M^{me} Sophie Bernert, chef du bureau de la politique des contrôles
M. Xavier Burgueno, adjoint au chef du bureau de la politique des contrôles
M^{me} Sylvie Vincent, inspection des services

1.5. Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers (Tracfin)

M. Jean-Christophe Cabotte, chef du département de l'analyse, du renseignement et de l'information
M. Julien Amode
M. Stéphane Demessemacker

1.6. Direction générale du Trésor (DGT)

1.6.1. Service du financement de l'économie (SFE)

M. Clément Robert, adjoint au chef du bureau BANCFIN4 (services bancaires et moyens de paiement)

1.6.2. Service économique régional (SER) de Sofia

M^{me} Florence Dobelle, chef du SER

1.6.3. Service économique régional (SER) de Lisbonne

M. Stanislas Godefroy, chef du SER

1.7. Direction générale des entreprises (DGE)

M. Christian Zaragoci, chef du bureau de la simplification et de la coordination juridiques
M. Arnaud Boyer, adjoint au chef du bureau des services de l'économie immatérielle
M. Antoine Jourdan, chargé de mission auprès du chef du service de l'économie numérique
M^{me} Valérie Michaut, chargée de mission

1.8. Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE)

M. Guillaume Houriez, chef du département des comptes nationaux
M^{me} Lorraine Aeberhardt, chef de la division synthèse générale des comptes

2. Organisations internationales et administrations étrangères

2.1. Commission européenne

M. Ludwig de Winter, chef d'unité, direction générale de la fiscalité et des douanes (TAXUD)

M^{me} Elzbieta Olkuska, direction TAXUD, unité C1

M. Agustin Miguez Perez, direction TAXUD, unité C1

M. Cristian Largeanu, direction TAXUD, unité C4

M. Damiano Del Balso, expert, direction TAXUD, unité C4

2.2. Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

M. Stéphane Buydens, conseiller politique TVA, centre de politique et d'administration fiscales

2.3. Administration polonaise

M. Bartłomiej Kołodziej, vice-directeur du département TVA du ministère des finances

3. Entreprises et représentants sectoriels

3.1. Fédération bancaire française (FBF)

M^{me} Marie-Anne Barbat-Layani, directrice générale

M. Benoît de La Chapelle Bizot, directeur général délégué

M^{me} Blandine Leporcq, directrice affaires fiscales

M. Jérôme Raguénès, directeur numérique, systèmes et moyens de paiement

3.2. Fédération du e-commerce et de la vente à distance (FEVAD)

M. Marc Lolivier, délégué général

M^{me} Marie Audren, responsable affaires publiques

3.3. Ecommerce Europe

M. Alan Rhode, conseiller fiscal

M^{me} Patrycja Sass-Staniszevska, présidente de la fédération polonaise de e-commerce

M^{me} Marta Kasztelan, responsable des affaires fiscales

3.4. Mouvement des entreprises de France (MEDEF)

M^{me} Christine Lepage, responsable du pôle économie,

M^{me} Marie-Pascale Antoni, directrice des affaires fiscales

M^{me} Tania Saulnier, directrice de mission à la direction des affaires fiscales

3.5. Confédération des petites et moyennes entreprises (CPME)

M. Gérard Orsini, président de la commission fiscale

M^{me} Jennifer Bastard, juriste fiscaliste

3.6. Amazon

M. Yohann Bénard, directeur de la stratégie

M^{me} Elise Beuriot, responsable du développement de la place de marché

M^{me} Julie Bronzi, fiscaliste

M. Mohan Prasannakumar, responsable de la place de marché

3.7. Groupe Casino (Cdiscount)

M. Guillaume Appéré, directeur du plan et des investissements du groupe Casino

M. Gaël Beineix, directeur fiscal du groupe Casino

M^{me} Cécile Barateau, directrice adjointe des relations extérieures

3.8. Ebay

M^{me} Charlotte Cheynard, responsable affaires institutionnelles France et Espagne

M. Alasdair McGowan, responsable affaires institutionnelles Royaume-Uni

3.9. Worldline

M. Gilles Grapinet, directeur général de Worldline

3.10. Groupe GeoPost

M. Bruno Pogam, directeur fiscal du groupe GeoPost

4. Représentants fiscaux

M. Michaël Boulanger, président-directeur général de RM Boulanger
M. Wouter Baes, directeur d'AVATS (All VAT Services)
M. Emmanuel Cotessat, avocat
M. Didier Delangue, directeur d'ASD Group
M. Loris Robert, consultant, ASD Group
M. Cyrille Konter, directeur général délégué de TEVEA International
M^{me} Corinne Maure, directrice de La Représentation fiscale
M^{me} Eliane Rakotonoel, directrice générale d'Elitax

5. Autres

5.1. Banque de France

M. Alexandre Gautier, adjoint au secrétaire général
M. Christophe Arnaud, directeur des services juridiques
M. Jean-Luc Duras, adjoint au directeur financier et du contrôle de gestion

5.2. Cour des comptes

M. Olivier Vazeille, conseiller référendaire
M. Florian Bosser, auditeur

5.3. Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC)

M. Daniel Allimant, vice-président du CSOEC
M. Bruno Delmotte, directeur de cabinet du président
M. Bruno Jotrau, président de la commission fiscale
M. Patrick Viault, directeur des études fiscales

5.4. Cabinets de conseil

M. Johan Van der Paal, partner chez Deloitte Belgique

5.5. Personnalités qualifiées

M. Marc Wolf, ancien sous-directeur de la fiscalité des transactions à la DLF
M. Guy de Cordes, avocat

ANNEXE III

Parangonnage

SOMMAIRE

1. PAIEMENT SCINDÉ	1
1.1. Synthèse.....	1
1.2. Au début des années 2000, la Bulgarie a expérimenté un mécanisme de paiement scindé mais l'a abandonné au moment de son entrée dans l'UE.....	2
1.2.1. <i>À la suite de l'adoption de la TVA dans son dispositif fiscal en 1994, la Bulgarie a eu principalement recours à trois mécanismes de lutte contre la fraude à la TVA</i>	<i>2</i>
1.2.2. <i>La Bulgarie a mis en place entre 2003 et 2004 un mécanisme de paiement scindé, censé lutter contre la fraude à la TVA, qui assouplit les précédents dispositifs.....</i>	<i>2</i>
1.2.3. <i>Le mécanisme de paiement scindé mis en place s'est révélé non étanche à une forme de fraude fondée sur la protection accordée à l'entreprise obtenant un crédit de TVA.....</i>	<i>3</i>
1.2.4. <i>Entraînant une multiplication de la fraude à la TVA d'un facteur compris entre deux et quatre, le mécanisme de paiement scindé est définitivement abandonné en 2007.....</i>	<i>4</i>
1.3. Au sein de l'UE, l'Italie est actuellement le seul pays à utiliser un mécanisme de paiement scindé obligatoire grâce à une dérogation qui arrivera à échéance le 30 avril 2020	5
1.3.1. <i>Au sein de l'UE, l'Italie est confrontée au montant de fraude à la TVA le plus élevé en valeur absolue</i>	<i>5</i>
1.3.2. <i>Préalable indispensable à la mise en place d'un mécanisme de paiement scindé obligatoire, l'Italie a reçu en 2015 une dérogation à la directive TVA, prorogée en 2017.....</i>	<i>6</i>
1.3.3. <i>Le mécanisme de paiement scindé italien confie la collecte de la TVA à des acteurs dont la fiabilité est jugée plus importante par l'administration</i>	<i>7</i>
1.3.4. <i>Le mécanisme de paiement scindé italien repose sur l'utilisation d'un système de facturation électronique pour les transactions avec les autorités publiques.....</i>	<i>9</i>
1.3.5. <i>Si les coûts pour les entreprises sont restés limités, la réforme a été accompagnée par des mécanismes de compensation de TVA</i>	<i>10</i>
1.3.6. <i>Le mécanisme de paiement scindé aurait permis une recette supplémentaire totale de TVA de 3,5 Mds € pour 2015-2016.....</i>	<i>11</i>
1.3.7. <i>Le mécanisme de paiement scindé est conçu comme une solution transitoire avant que le système de facturation électronique ne soit totalement opérationnel</i>	<i>11</i>
1.4. À partir de novembre 2019, la Pologne deviendra le second État de l'UE à utiliser un mécanisme de paiement scindé obligatoire.....	12
1.4.1. <i>La Pologne se classe parmi les sept pays confrontés au plus haut niveau de fraude à la TVA au sein de l'UE</i>	<i>12</i>
1.4.2. <i>Ayant un écart de TVA parmi les plus élevés en UE, la Pologne a engagé de nombreuses mesures de lutte contre la fraude à la TVA à partir de décembre 2016</i>	<i>13</i>
1.4.3. <i>Parmi les mesures mises en place, la Pologne a introduit un mécanisme de paiement scindé facultatif le 1^{er} juillet 2018</i>	<i>13</i>

Annexe III

1.4.4.	<i>La Pologne a obtenu une dérogation à la directive TVA lui permettant d'introduire un mécanisme de paiement scindé obligatoire à compter du 1^{er} mars 2019 jusqu'au 28 février 2022, mais dont l'entrée en vigueur a été reportée au 1^{er} novembre 2019.....</i>	14
1.4.5.	<i>La Pologne a choisi d'appliquer un mécanisme de paiement scindé qui repose sur un unique ordre bancaire</i>	15
1.4.6.	<i>La Pologne a choisi d'appliquer le mécanisme de paiement scindé à des secteurs ciblés et de faire peser le coût associé aux banques.....</i>	17
1.5.	<i>La Roumanie a mis en place un mécanisme de paiement scindé obligatoire mais a dû le retirer après une demande de la Commission européenne en novembre 2018.....</i>	18
1.5.1.	<i>Au sein de l'Union européenne, la Roumanie est actuellement confrontée au plus important taux de fraude à la TVA</i>	18
1.5.2.	<i>Afin de lutter contre la fraude à la TVA, la Roumanie a introduit en janvier 2018 un mécanisme de paiement scindé obligatoire pour des entreprises connaissant des difficultés financières.....</i>	18
1.5.3.	<i>La Commission a considéré que le mécanisme de paiement scindé roumain n'était pas proportionné aux objectifs poursuivis.....</i>	21
1.5.4.	<i>La Roumanie a dû retirer l'obligation de paiement scindé pour les entreprises connaissant des difficultés financières.....</i>	21
1.6.	<i>Le Royaume-Uni a réalisé en 2017 une consultation sur le mécanisme de paiement scindé qui conclut à la faisabilité technique mais aussi à la grande complexité de ce système</i>	22
1.6.1.	<i>Le Royaume-Uni connaît un taux de fraude à la TVA similaire à la moyenne des pays membres de l'UE.....</i>	22
1.6.2.	<i>Le Royaume-Uni a lancé en mars 2017 une consultation afin de recueillir des avis sur l'introduction d'un mécanisme de paiement scindé et institué en 2019 un groupe de travail chargé d'établir une feuille de route</i>	22
1.6.3.	<i>La consultation conclut à la faisabilité technique et à la grande complexité d'un paiement fractionné de la TVA</i>	23
1.6.4.	<i>En réponse à ces conclusions, un groupe de travail a été mis en place afin de réfléchir à la mise en œuvre du mécanisme de paiement scindé.....</i>	23
1.7.	<i>En Amérique latine, le paiement scindé prend principalement la forme d'une retenue de la TVA et présente in fine peu de points communs avec les expériences au sein de l'UE.....</i>	24
1.7.1.	<i>Le concept de paiement scindé recouvre des réalités diverses au sein des pays d'Amérique latine.....</i>	24
1.7.2.	<i>En Amérique latine, le paiement scindé prend principalement la forme d'une retenue de la TVA.....</i>	24
1.7.3.	<i>En Amérique latine, le paiement scindé repose sur le choix des agents chargés de retenir la TVA ou scinder le paiement.....</i>	25
1.7.4.	<i>Argentine.....</i>	26
1.8.	<i>Facturation électronique.....</i>	26
1.8.1.	<i>Définition et objectifs.....</i>	26
1.8.2.	<i>Les données collectées diffèrent selon les États membres</i>	26
1.8.3.	<i>Les effets de la facturation électronique.....</i>	30
1.8.4.	<i>Certains pays mettent en place de manière complémentaire un système de loteries pour encourager la facturation électronique dans le B2C.....</i>	30

2. REPRÉSENTATION FISCALE.....	32
2.1. Le Conseil a introduit en 1977 la possibilité pour les États membres de faire recouvrer la TVA des assujettis établis à l'étranger par un représentant fiscal	32
2.2. Plus des deux tiers des États membres ont choisi de rendre la représentation fiscale obligatoire pour les assujettis établis à l'étranger, et le représentant fiscal solidairement responsable de la TVA.....	32
2.3. L'Allemagne et le Royaume-Uni n'obligent pas les entreprises non établies à désigner un représentant fiscal.....	34
2.3.1. <i>Allemagne.....</i>	34
2.3.2. <i>Royaume-Uni</i>	36
2.4. Face aux nouveaux risques fiscaux liés à l'utilisation des plateformes de commerce en ligne, les États membres ont renforcé leurs exigences vis-à-vis des plateformes et utilisent plus souvent le dispositif de représentation fiscale	36
2.4.1. <i>En Allemagne, le gouvernement a accru les obligations déclaratives des représentants fiscaux.....</i>	36
2.4.2. <i>Au Royaume-Uni, l'administration peut désormais exiger que les entreprises nomment un représentant fiscal en cas de risque de non-recouvrement.....</i>	37
3. IMMATRICULATION À LA TVA.....	37
3.1. Le dispositif d'immatriculation à la TVA n'est pas uniforme au sein de l'UE.....	37
3.1.1. <i>Le seuil minimum d'immatriculation à la TVA pour le régime particulier des ventes à distances varie entre 35 000 € et 100 000 € au sein de l'UE.</i>	37
3.1.2. <i>La durée de traitement d'une demande d'immatriculation à la TVA oscille entre quelques jours et plusieurs mois au sein de l'UE.....</i>	38
3.1.3. <i>Les États tendent ces dernières années à simplifier les règles qui régissent l'immatriculation à la TVA en matière de traduction et de certification des documents.....</i>	39
3.2. Les États membres cherchent à simplifier l'immatriculation à la TVA au travers d'une dématérialisation et de mesures spécifiques.....	41
3.2.1. <i>Les États membres cherchent à simplifier l'immatriculation à la TVA en dématérialisant la procédure</i>	41
3.2.2. <i>Les États cherchent à simplifier l'immatriculation à la TVA avec des mesures spécifiques</i>	41
3.3. Les États membres cherchent à renforcer les contrôles afin de lutter contre une recrudescence des fraudes dans le secteur du commerce en ligne.....	42
3.3.1. <i>L'Allemagne a renforcé les exigences qui incombent aux vendeurs non-résidents des plateformes de commerce en ligne.....</i>	42
3.3.2. <i>Au Royaume-Uni, le gouvernement a pris une série de mesures afin de lutter contre une recrudescence des fraudes dans le secteur du commerce en ligne</i>	42

1. Paiement scindé

1.1. Synthèse

Au sein de l'Union européenne (UE), quatre pays ont fait l'expérience d'un mécanisme de paiement scindé obligatoire : la Bulgarie, l'Italie, la Pologne et la Roumanie ; seuls l'Italie et la Pologne ont toujours ce mécanisme en vigueur. La République tchèque et l'Estonie disposent quant à elles d'un mécanisme de paiement scindé, mais facultatif pour les entreprises. Au Royaume-Uni, le paiement scindé est envisagé et en cours d'expertise depuis 2018. Ailleurs, à l'étranger, le paiement scindé est en vigueur dans plusieurs pays d'Amérique latine, en Turquie et au Kenya, entre autres.

L'expérimentation du mécanisme de paiement scindé n'a pour le moment reposé que sur le système de comptes bancaires bloqués dédiés à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Au sein de l'UE, le mécanisme de paiement scindé reposant sur un système de comptes bancaires dédiés à la TVA suppose une dérogation à la directive TVA de 2006. Si le Conseil a autorisé l'Italie et la Pologne à expérimenter un mécanisme de paiement scindé obligatoire, il a rappelé que les dérogations étaient nécessairement limitées dans le temps^{1,2}. Dans sa décision d'exécution (UE) 2017/784 du 25 avril 2017, le Conseil considère qu'à partir du moment où un système de facturation électronique est pleinement opérationnel, il n'est plus nécessaire de déroger à la directive TVA de 2006.

Les expérimentations d'un mécanisme de paiement scindé se sont jusqu'à présent déroulées dans des pays confrontés à des niveaux de fraude élevés. Le mécanisme de paiement scindé est mis en place en même temps qu'une série de mesures visant à lutter contre la fraude, de sorte qu'il est difficile d'identifier l'impact du mécanisme en tant que tel.

L'annexe suivante s'attache à décrire :

- ◆ les expériences de paiement scindé obligatoire au sein de l'UE, c'est-à-dire en Bulgarie, Italie, Pologne et Roumanie (1.2 ; 1.3 ; 1.4 ; 1.5) ;
- ◆ la réflexion actuelle au sein du Royaume-Uni quant à l'opportunité de mettre en place ou non un mécanisme de paiement scindé (1.6) ;
- ◆ la diversité des expériences de paiement scindé en Amérique latine, qui présentent *in fine* peu de points communs avec les exemples européens (1.7) ;
- ◆ un état des lieux de la facturation électronique au sein de l'UE (1.8).

Tableau 1 : Les mécanismes de paiement scindé au sein de l'UE

Pays	Transactions	Seuil de transaction	Assujettis concernés	Secteurs	Titulaire du compte TVA	Transfert bancaire
Bulgarie	B2B	> 2 500 €	Immatriculés TVA	Tous	Fournisseur	2
Italie	B2G / B2B	Aucun	Résidents	Tous	Trésor	2
Pologne	B2B	> 3 500 €	Immatriculés TVA	152 biens et services	Fournisseur	1
Roumanie	B2B	Aucun	Immatriculés TVA	Tous ³	Fournisseur	2

Source : Mission. Le nombre de transferts bancaires correspond au nombre d'opérations nécessaires pour scinder le paiement.

¹ Décision d'exécution (UE) 2017/784 du Conseil du 25 avril 2017.

² Décision d'exécution (UE) 2019/310 du Conseil du 18 février 2019.

³ Le paiement scindé roumain cible non pas certains secteurs d'activité mais les entreprises en difficulté financière.

1.2. Au début des années 2000, la Bulgarie a expérimenté un mécanisme de paiement scindé mais l'a abandonné au moment de son entrée dans l'UE

1.2.1. À la suite de l'adoption de la TVA dans son dispositif fiscal en 1994, la Bulgarie a eu principalement recours à trois mécanismes de lutte contre la fraude à la TVA

La Bulgarie introduit la taxe sur la valeur ajoutée dans son dispositif fiscal en 1994 et commence à expérimenter les politiques de lutte contre la fraude liée au remboursement de la TVA à partir de 1997. Avant cette date, le délai de remboursement du crédit de TVA était trop long pour que ces politiques puissent être sérieusement envisagées⁴ ; d'autant plus que le pays connaît en 1997 un épisode d'hyperinflation sur fond de crise du système bancaire et monétaire⁵.

Comme la plupart des régimes fiscaux modernes, la législation fiscale bulgare s'est dotée dans le contexte de la préparation à l'adhésion à l'Union européenne de **trois outils constituant autant d'obstacles à la fraude** au remboursement du crédit de TVA :

- ♦ **un délai préalable au remboursement du crédit de TVA** : plutôt que d'être immédiatement remboursé, le crédit de TVA est déduit des dettes fiscales pendant trois exercices comptables. Passé seulement ce délai, si le compte TVA est resté créditeur, l'administration fiscale doit rembourser l'entreprise dans un délai de 45 jours. Afin de réduire les contraintes de liquidité des entreprises exportatrices, ces dernières sont prioritaires et bénéficient d'un délai de remboursement de 30 jours ;
- ♦ **un contrôle fiscal obligatoire pour les transactions en numéraire** : pour se faire rembourser un crédit de TVA qui découle de transactions en numéraire, l'entreprise doit subir au préalable un contrôle fiscal, durant lequel le délai précédemment cité est suspendu ;
- ♦ **le principe de responsabilité solidaire** : l'article 109 du code général des impôts bulgare (code en vigueur depuis 2000) dispose que l'administration peut refuser tout remboursement dès lors qu'une des entreprises participant à la chaîne associée de transactions ne s'est pas acquittée du paiement de TVA⁶.

1.2.2. La Bulgarie a mis en place entre 2003 et 2004 un mécanisme de paiement scindé, censé lutter contre la fraude à la TVA, qui assouplit les précédents dispositifs

La Bulgarie a mis en place en 2002, de manière optionnelle, puis en 2003, de manière obligatoire, un mécanisme de paiement scindé qui repose sur un système de comptes bancaires bloqués.

La mise en place de ce mécanisme comporte un double objectif :

- ♦ lutter plus efficacement contre la fraude ;
- ♦ réduire l'impact de l'introduction des comptes bancaires bloqués sur la trésorerie des entreprises⁷.

⁴ Konstantin Pashev, *Fighting VAT Fraud: the Bulgarian Experience*, 2006.

⁵ IMF, *Annual Report of the Executive Board*, 1997.

⁶ Konstantin Pashev, *Fighting VAT Fraud: the Bulgarian Experience*, 2006.

⁷ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par Deloitte, décembre 2017.

Annexe III

Le dispositif oblige toutes les entreprises inscrites au registre de la TVA à ouvrir un compte bancaire TVA, alimenté directement par l'acheteur (le paiement de la TVA sur le compte TVA du fournisseur devant être effectué en même temps que le paiement de la livraison), et dont les montants ne peuvent être utilisés que pour payer la TVA ou reverser la TVA nette à l'administration fiscale. Tout montant de TVA supérieur à 500 € (ce qui correspond à 20 % de TVA sur le montant maximum autorisé pour un paiement en numéraire) suppose un règlement sur le compte bancaire TVA du fournisseur. Selon des informations issues de la presse bulgare, seules les personnes inscrites/enregistrées conformément à la loi sur la TVA pouvaient avoir un tel compte. Ce dernier ne pouvait être ouvert qu'après autorisation spéciale de l'administration fiscale.

En retour, les entreprises qui se conforment au nouveau système de paiement bénéficient d'un assouplissement des précédents dispositifs :

- ♦ **une réduction du délai préalable au remboursement de crédit de TVA garantie en cas de contrôle fiscal** : les entreprises qui règlent plus de 80% de leur TVA à partir du compte bancaire TVA bénéficient du droit à être remboursée dans un délai de 45 jours à compter du dépôt de la déclaration de TVA. Ce délai n'est pas remis en cas de contrôle fiscal ;
- ♦ **une dérogation au principe de responsabilité solidaire** : si l'entreprise qui réclame un remboursement de TVA a approvisionné le compte bancaire TVA du fournisseur à la fin de l'exercice comptable, l'administration fiscale se retrouve dans l'incapacité de refuser ce remboursement, quand bien même il y aurait une entreprise dans la chaîne des transactions qui ne se serait pas acquitté du paiement de la TVA due à l'administration fiscale.

Tableau 2 : Caractéristiques du paiement scindé bulgare

Transactions	Seuil de transaction	Assujettis concernés	Secteurs	Titulaire du compte TVA	Transfert bancaire
B2B	> 2 500 €	Immatriculés TVA	Tous	Fournisseur	2

Source : Mission.

1.2.3. Le mécanisme de paiement scindé mis en place s'est révélé non étanche à une forme de fraude fondée sur la protection accordée à l'entreprise obtenant un crédit de TVA

Le mécanisme de paiement scindé mis en place n'a pas été suffisamment étanche à la fraude et a permis l'émergence d'un nouveau schéma de fraude carrousel.

Selon certains travaux de recherche repris par la Commission européenne dans son étude de 2017⁸, un mécanisme de fraude carrousel « en X » arrive à prospérer dans un mécanisme de paiement scindé reposant sur des comptes bancaires TVA obligatoires.

La fraude « en X » repose au minimum sur deux chaînes transactionnelles avec au centre du dispositif une société écran créée pour l'occasion. La société écran aussi appelée « taxi » disparaît sans régler le montant de TVA due à l'administration fiscale, et ce après avoir vidé son compte bancaire TVA. Le « taxi » tourne à son avantage les seuils en vigueur et la dérogation au principe de responsabilité solidaire.

⁸Konstantin Pashev, un professeur spécialisé dans l'administration publique, a publié le seul article conséquent sur le sujet.

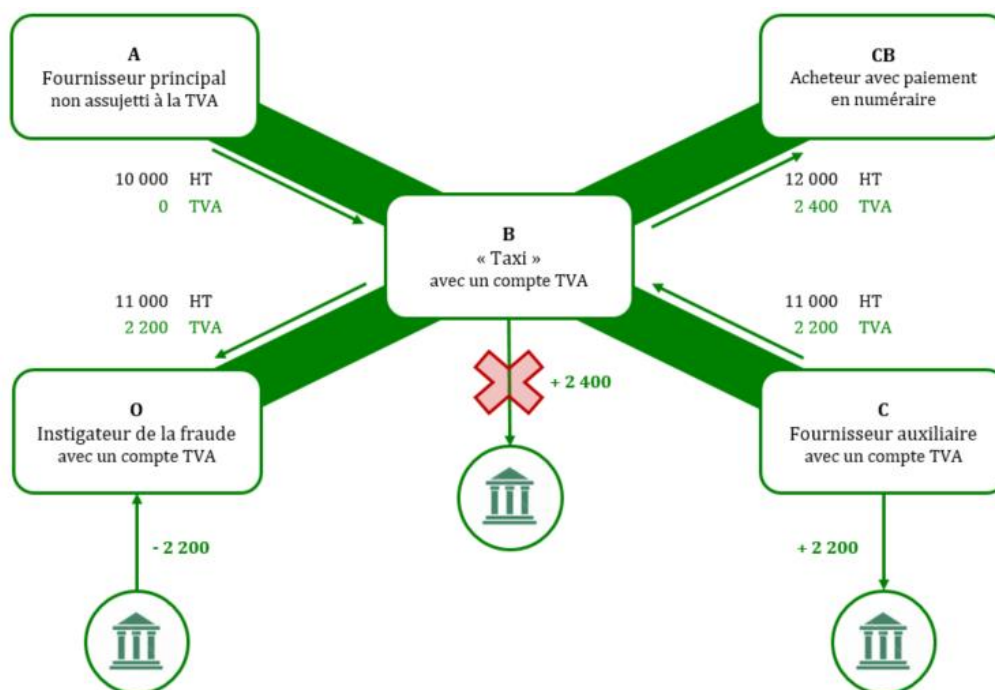
Annexe III

La fraude en X se déroule en deux étapes, qui correspondent aux deux chaînes transactionnelles (cf. Graphique 1) :

- ♦ une première chaîne transactionnelle s'établit entre le fournisseur principal A, la société éphémère (taxi) B et l'instigateur de la fraude O. La transaction entre A et B est exemptée de TVA car A n'est pas immatriculé à la TVA. Ensuite, B revend le bien à O après avoir ajouté une marge de 10 % et la TVA associée. L'entreprise O règle la TVA en approvisionnant le compte bloqué de B, ainsi B ne peut disparaître avec la TVA due à l'administration fiscale : c'est l'objectif même d'un système de comptes bloqués de TVA. Enfin, **l'entreprise O obtient un remboursement rapide de son crédit de TVA généré par la transaction avec B car elle respecte les réglementations en vigueur ;**
- ♦ la seconde chaîne transactionnelle s'établit entre un fournisseur auxiliaire C, le taxi B et un acheteur (CB) qui règle en numéraire. La transaction entre C et B permet à ce dernier de vider son compte bloqué de TVA. Enfin, le taxi B se débarrasse du bien acquis en le vendant à CB avec une marge de 10 % et disparaît avant d'avoir réglé la TVA due à l'administration fiscale.

Pour résumer, les deux chaînes transactionnelles ont permis au taxi de récupérer en numéraire deux plus-values sur les ventes associées ainsi que la TVA sur la dernière vente. L'instigateur de la fraude O va récupérer la TVA de la dernière transaction, sans pouvoir être inquiété du remboursement de TVA découlant de la transaction avec le taxi.

Graphique 1 : Schéma de la fraude en X



Source : Mission (à partir du rapport Deloitte de 2017 pour la Commission européenne).

1.2.4. Entraînant une multiplication de la fraude à la TVA d'un facteur compris entre deux et quatre, le mécanisme de paiement scindé est définitivement abandonné en 2007

D'après l'administration fiscale bulgare, la fraude à la TVA représentait sur la période 2000-2004 un montant annuel moyen de 280-300 M BGN (lev bulgare) soit 10 à 12 % du montant de TVA collecté. Toujours d'après ses estimations, la fraude sur la période 2004-2007 était deux à quatre fois plus importante, i.e. entre 600 et 1 200 M BGN soit 20 à 45 % du montant de TVA collecté.

En résumé, le système mis en place n'a donc pas permis de lutter efficacement contre la fraude à la TVA pour trois raisons :

- ♦ le décalage entre le seuil d'utilisation du compte TVA et le plafond autorisé pour les paiements en numéraire ;
- ♦ le caractère inconditionnel du remboursement accéléré, même en cas de contrôle fiscal ;
- ♦ la complète levée du principe de responsabilité solidaire

Par ailleurs, le système mis en place supposait un coût trop élevé pour les petites et moyennes entreprises⁹. **Le mécanisme de paiement scindé bulgare reposant sur un système de comptes bloqués a donc été définitivement abandonné le 1^{er} janvier 2007, à date de l'adhésion effective à l'UE.**

L'expérience bulgare permet de montrer qu'un mécanisme de paiement scindé reposant sur un système de comptes bancaires TVA bloqués peut être mis à mal à partir du moment où des transactions échappent à son périmètre (notamment les transactions en numéraire) et où des acteurs mal intentionnés tournent à leur avantage les seuils légaux et exemptions. L'abrogation du principe de responsabilité solidaire a empêché les autorités de limiter les effets de la fraude, puisqu'un potentiel instigateur était à l'abri de toute poursuite dès lors que son paiement de TVA s'effectuait à plus de 80 % sur le compte bancaire TVA bloqué de ses fournisseurs.

Contactée en octobre 2019 dans le cadre de la mission, l'administration fiscale bulgare a indiqué qu'elle observait les développements actuels en Italie et Pologne mais n'envisageait pas de renouveler l'expérience à court terme, sauf texte législatif de l'Union européenne en ce sens.

1.3. Au sein de l'UE, l'Italie est actuellement le seul pays à utiliser un mécanisme de paiement scindé obligatoire grâce à une dérogation qui arrivera à échéance le 30 avril 2020

1.3.1. Au sein de l'UE, l'Italie est confrontée au montant de fraude à la TVA le plus élevé en valeur absolue

L'Italie est un des pays de l'UE les plus confrontés à la fraude fiscale, en particulier à la fraude à la TVA. D'après une étude du cabinet *The Tax Research* publiée en janvier 2019, l'Italie est au sein de l'Union européenne le pays connaissant le plus haut niveau de fraude fiscale (toutes impositions comprises) avec un montant estimé à 190 Mds €¹⁰.

Selon les derniers chiffres de la Commission européenne, l'Italie est le pays européen connaissant le plus haut niveau de fraude à la TVA parmi les 28 États membres en valeur absolue avec un montant estimé à 40 Mds € en 2013 et 34 Mds € en 2017. En valeur relative, l'Italie connaît des taux de fraude à la TVA en moyenne plus de deux fois supérieurs aux taux moyens des 28 États membres de l'Union : 26 % (vs. 13 %) en 2015, 27 % (vs. 12 %) en 2016, 24 % (vs. 11 %) en 2017¹¹.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Tax Research UK, *The European Tax Gap*, janvier 2019.

¹¹ Commission européenne, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, septembre 2019.

Tableau 3 : La fraude à la TVA en Italie

	2015	2016	2017
Fraude à la TVA (M€)	36 167	37 044	33 629
<i>Rang associé</i>	<i>1/28</i>	<i>1/28</i>	<i>1/28</i>
Fraude à la TVA (%)	26	27	24
<i>Rang associé</i>	<i>3/28</i>	<i>2/28</i>	<i>4/28</i>

Source : Commission européenne, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, septembre 2019.

1.3.2. Préalable indispensable à la mise en place d'un mécanisme de paiement scindé obligatoire, l'Italie a reçu en 2015 une dérogation à la directive TVA, prorogée en 2017

1.3.2.1. Afin de lutter contre la fraude à la TVA, l'Italie a reçu en 2015 une dérogation à la directive TVA lui permettant d'introduire un mécanisme de paiement scindé jusqu'au 31 décembre 2017

L'article 395 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée décrit le cadre permettant au Conseil d'autoriser un État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires afin « d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ».

Le 24 novembre 2014, par lettre enregistrée à la Commission, l'Italie a demandé l'autorisation d'introduire une mesure particulière dérogatoire aux articles 206 et 226 de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les modalités de paiement et de facturation de la TVA. L'Italie a sollicité la mesure dérogatoire afin d'empêcher que la TVA due sur les livraisons de biens et services destinées aux autorités publiques soit payée au fournisseur/prestataire et d'exiger qu'elle soit versée sur un compte bancaire séparé.

La dérogation à l'article 206 autorise l'Italie à prévoir que la TVA due sur les livraisons de biens et prestations de services à destination des autorités publiques peut être acquittée séparément par le destinataire. La dérogation à l'article 226 autorise l'Italie à prévoir que les factures établies en dérogation de l'article 206 comportent une mention spéciale indiquant que le système de paiement scindé de la TVA est appliqué.

Le 14 juillet 2015, conformément à l'article 395 de la directive TVA de 2006, le Conseil des ministres (ECOFIN) a accordé à l'Italie une dérogation des articles 206 et 226 de la directive pour une période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017¹².

1.3.2.2. L'Italie a obtenu en 2017 une extension du champ d'application du mécanisme ainsi qu'une prorogation de la dérogation jusqu'au 30 avril 2020

Par lettre enregistrée à la Commission le 16 février 2017, l'Italie a demandé de proroger l'autorisation qu'elle avait obtenue d'exiger que la TVA due sur les livraisons de biens et services destinées aux autorités publiques soit versée par ces dernières sur un compte bancaire des autorités fiscales séparé et bloqué.

¹² Décision d'exécution (UE) 2015/1401 du Conseil du 14 juillet 2015.

La prorogation de la dérogation répond à un besoin d'évaluation du dispositif. L'Italie avait mis en place des mesures de contrôle supplémentaires pour permettre aux autorités fiscales de vérifier par recoupement les différentes opérations déclarées par les intervenants et pour assurer le suivi des versements de TVA effectués sur les comptes bloqués de l'État. Toutefois, ces mesures de contrôle étaient encore en phase de démarrage au début de l'année 2017. L'Italie avait besoin de temps supplémentaire pour évaluer avec quelle efficacité ces mesures incitaient les contribuables à respecter leurs obligations fiscales. En conséquence, elle a demandé la prorogation de la dérogation¹³.

L'extension du champ d'application fait quant à elle suite à une détection de fraude spécifique. L'Italie avait décelé que les livraisons de biens et prestations de services à d'autres entités contrôlées par les autorités publiques centrales et locales et à plusieurs entreprises cotées en bourse incluses dans l'indice FTSE MIB (indice boursier italien composé des 40 plus grandes capitalisations boursières) faisaient l'objet de fraude. Ainsi l'Italie a demandé d'élargir la dérogation à ces entreprises.

Le 25 avril 2017, le Conseil des ministres (ECOFIN) a décidé d'abroger la décision d'exécution (UE) 2015/1401 à compter du 1^{er} juillet 2017 et d'accorder à l'Italie une nouvelle dérogation aux articles 206 et 226 pour une période allant du 1^{er} juillet 2017 au 30 juin 2020.

Depuis le 1^{er} juillet 2017, la TVA doit être versée par le bénéficiaire sur un compte bancaire séparé et bloqué de l'administration fiscale lorsqu'elle est due sur les livraisons de biens et prestations de services destinées aux entités suivantes :

- ◆ les autorités publiques ;
- ◆ les entreprises contrôlées par les autorités publiques au sens de l'article 2359 du code civil italien (*codice civile*) ;
- ◆ les entreprises cotées en bourse incluses dans l'indice FTSE MIB dont la liste sera révisée chaque année si nécessaire et publiée au Journal officiel italien (*Gazzetta ufficiale*) après le 28 avril 2017¹⁴.

1.3.3. Le mécanisme de paiement scindé italien confie la collecte de la TVA à des acteurs dont la fiabilité est jugée plus importante par l'administration

Par son caractère *ex-ante*, le système de paiement scindé cherche à simplifier la collecte de la TVA et éliminer l'évasion fiscale. Le cœur du système repose sur l'identification de clients présentant un degré de fiabilité fiscale supérieur à celui de leurs fournisseurs¹⁵.

Les fournisseurs restent redevables de la TVA :

- ◆ le fournisseur doit émettre la facture, cette dernière doit indiquer le montant de TVA ;
- ◆ la mention « paiement scindé » doit être indiquée sur la facture ;
- ◆ les factures doivent être enregistrées dans les comptes fournisseurs.

Les autorités publiques scindent le paiement de la facture :

- ◆ la base d'imposition doit être payée aux fournisseurs ;
- ◆ la TVA doit être versée sur un compte bancaire séparé et bloqué du Trésor.

¹³ Décision d'exécution (UE) 2017/784 du Conseil du 25 avril 2017.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Présentation de l'Italie à la cinquième réunion du Forum mondial de l'OCDE sur la TVA, 20-22 mars 2019

Annexe III

En cas de non-respect des règles du système de paiement scindé, le fournisseur encourt une sanction administrative comprise entre 1 000 € et 8 000 € s'il n'émet pas la facture. L'autorité publique en cas de retard ou d'absence de paiement, s'expose quant à elle à une pénalité s'élevant à 30 % du montant de TVA due.

En Italie, le système de paiement scindé concernait initialement les fournitures de biens et services à destination des autorités publiques avant de s'étendre à d'autres entreprises. Le système de paiement scindé italien reposait sur l'idée suivante : la conformité fiscale des autorités publiques est supérieure à celle des entreprises.

Tableau 4 : Caractéristiques du paiement scindé italien

Transactions	Seuil de transaction	Assujettis concernés	Secteurs	Titulaire du compte TVA	Transfert bancaire
B2G / B2B	Aucun	Résidents	Tous	Trésor	2

Source : Mission.

Depuis son origine, le mécanisme de paiement scindé italien comporte des exemptions pour certaines transactions à destination des autorités publiques :

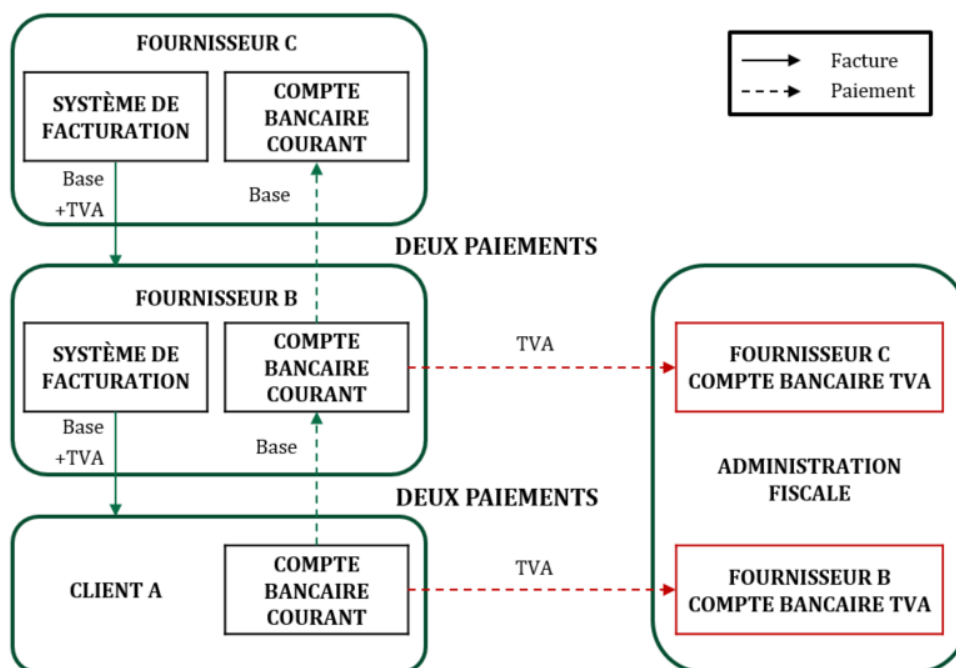
- ◆ les transactions qui ne comportent pas d'obligation de paiement de la TVA (e.g. les biens et services exemptés de TVA, les biens et service en dehors du champ d'application de la TVA et certains biens et services certifiés par un bon de commande ou un récépissé) ;
- ◆ les fournitures de biens et prestations de services soumises au mécanisme d'autoliquidation ;
- ◆ la fourniture de certains services consultatifs et professionnels (e.g. les services fournis par les avocats et les ingénieurs).

Les clients soumis au mécanisme de paiement scindé (y compris les autorités publiques dans un cadre commercial) doivent enregistrer leurs factures concernées dans leurs registres de TVA. À partir du moment où la TVA est collectée et due, l'enregistrement doit être réalisé avant le 15 du mois suivant. Par conséquent, la TVA payée via le mécanisme de paiement scindé est le reliquat de la compensation entre le montant de TVA due et le montant de TVA déductible résultant des achats réalisés durant le même mois de référence.

Les autorités publiques qui réalisent des achats dans un cadre institutionnel (i.e. des activités qui ne rentrent pas dans le champ d'application de la TVA) ne peuvent pas utiliser ces crédits de TVA pour compenser de possibles débits de TVA qui découlent de transactions réalisées dans un cadre commercial. Les montants de TVA correspondants doivent être transférés à un compte de la banque centrale italienne (ou d'une autre institution de crédit) sur une base ponctuelle (à l'émission de chaque facture), journalière ou mensuelle.

En résumé, le mécanisme de paiement scindé italien repose sur deux paiements pour chaque transaction et des comptes bloqués TVA détenus par le Trésor italien (cf. graphique 2).

Graphique 2 : Fonctionnement du paiement scindé italien



Source : Mission (à partir d'une présentation de TEVEA International).

1.3.4. Le mécanisme de paiement scindé italien repose sur l'utilisation d'un système de facturation électronique pour les transactions avec les autorités publiques

Le fonctionnement du mécanisme de paiement scindé est étroitement lié à la facturation électronique pour les transactions avec les autorités publiques. Les autorités publiques sont toutes enregistrées au SDI (*Sistema di Interscambio*), un système IT administré par l'administration fiscale italienne, qui est utilisé pour envoyer et recevoir toutes les factures à destination des autorités publiques, traiter les erreurs et demandes de renseignement associées. Les autorités publiques y sont rattachées par un code unique, qui est renseigné dans la facture du fournisseur dans laquelle ce dernier précise que la transaction est soumise à un paiement scindé.

Les autorités publiques ont dû adapter leurs systèmes informatiques afin que leurs départements et services puissent chacun se connecter au SDI. Depuis ce dernier, les autorités publiques téléchargent et enregistrent de manière régulière les factures qui les concernent, puis s'assurent que le paiement scindé est appliqué correctement par les fournisseurs. Lorsque le paiement est exigible, le paiement de la TVA est réalisé comme décrit ci-dessus.

Par ailleurs, **les autorités publiques ont l'obligation de communiquer chaque mois à l'administration fiscale italienne tous leurs paiements de factures électroniques** (à des fins de réconciliation). Les autorités publiques publient chaque trimestre la liste des paiements réalisés durant la période.

Les autorités publiques ont supporté des coûts ponctuels pour former leur personnel aux tâches et obligations résultant de l'application du mécanisme paiement scindé qui se situaient aux alentours de 500 € (module d'apprentissage en ligne). Les coûts informatiques se sont révélés négligeables pour l'administration fiscale, surtout par comparaison avec les coûts de mise en place du système de facturation électronique¹⁶.

¹⁶ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par Deloitte, décembre 2017.

Annexe III

Pour les entreprises concernées, l'introduction du mécanisme de paiement scindé a eu pour principale conséquence un impact négatif sur leur trésorerie. L'administration fiscale cherche à réduire cet impact en réduisant le délai de remboursement des crédits de TVA pour ces entreprises, qui sont prioritaires sur les autres.

1.3.5. Si les coûts pour les entreprises sont restés limités, la réforme a été accompagnée par des mécanismes de compensation de TVA

L'introduction du mécanisme de paiement scindé a obligé les fournisseurs de biens et services d'adapter leur système IT de facturation (comme la facturation électronique aux organismes publics a été introduite séparément), mais n'a pas affecté leurs procédures habituelles de facturation.

À partir du 1^{er} janvier 2017 les fournisseurs en question avaient l'obligation de communiquer électroniquement, sur une base trimestrielle, les données de toutes leurs factures.

Les principales difficultés ont été rencontrées lors des cinq premiers mois suivant l'introduction du mécanisme de paiement scindé, lorsque le champ d'application de la provision n'était pas encore circonscrit et que les systèmes internes et les procédures devaient encore s'adapter.

L'introduction du mécanisme de paiement scindé a conduit les fournisseurs et prestataires des autorités publiques à supporter des coûts ponctuels qui comprenaient la mise à jour de leurs logiciels informatiques et la formation de leur personnel. Les entreprises entendues par Deloitte dans le cadre de l'étude réalisée pour la Commission en 2017 n'ont pas considéré ces coûts particulièrement élevés, et ont indiqué qu'ils se situaient aux alentours de 1 200 € pour les très petites entreprises et entre 15 000 € et 20 000 € pour les plus grandes.

En revanche, **l'introduction du mécanisme de paiement scindé a eu un impact non négligeable sur le comportement des entreprises en matière de demande de remboursement de TVA**, avec une utilisation accrue des mécanismes de compensation.

La TVA peut être compensée soit verticalement (i.e. avec un autre débit de TVA) soit horizontalement (i.e. avec d'autres types de taxes, incluant les cotisations sociales des salariés). Le montant ouvert à la compensation verticale de la TVA ne comporte aucune limite tandis que le montant ouvert à la compensation horizontale comporte un seuil annuel maximal de 700 000 € ainsi que des obligations spécifiques qui dépendent du montant de tva réclamé (cf. tableau 5).

Tableau 5 : La compensation horizontale du crédit de TVA

Crédit de TVA	Période	Obligations	Coûts externes
Crédit de TVA inférieur à 5 000 €	Crédit annuel	◆ Pas de déclaration préalable ◆ Utilisation immédiate	Aucun coût spécifique
	Crédit infra-annuel	◆ Déclaration préalable ◆ Utilisation immédiate	Entre 40 et 50 € chacune
Crédit de TVA supérieur à 5 000 €	Crédit annuel	◆ Déclaration préalable avec un certificat de conformité ◆ Utilisable à compter du 10 du mois suivant ◆ Procédure en ligne uniquement ◆ Formulaire F24 envoyé 10 jours après la déclaration préalable	De 400 à 500 €, plus 1 à 2 % du montant du crédit de TVA
	Crédit infra-annuel	◆ Déclaration préalable avec un certificat de conformité ◆ Utilisable à compter du 10 du mois suivant ◆ Procédure en ligne uniquement ◆ Formulaire F24 envoyé 10 jours après la déclaration préalable	Entre 400 et 500 € chacune

Source : Commission européenne, 2017.

Les mécanismes de compensation sont avantageux pour les entreprises, car ils permettent de réduire l'impact sur la trésorerie de chaque période comptable. Le crédit de TVA peut être utilisé pour réduire les dépenses liées aux autres obligations fiscales¹⁷.

1.3.6. Le mécanisme de paiement scindé aurait permis une recette supplémentaire totale de TVA de 3,5 Mds € pour 2015-2016

L'administration fiscale et le ministère de l'économie estimaient au départ que l'introduction du mécanisme de paiement scindé permettrait de récupérer 988 M € de recettes¹⁸. Les rentrées fiscales ont été en réalité bien supérieures à ces estimations. L'augmentation des recettes de TVA imputable au mécanisme de paiement scindé s'élève, selon les autorités italiennes, à 2 456 M € pour 2015 et 1 028 M € pour 2016. L'administration fiscale prévoit avec l'extension du mécanisme de paiement scindé aux entreprises du FTSE MIB des recettes supplémentaires aux alentours de 1,4 Mds €¹⁹, cette extension devant concerner 3 500 autorités publiques et 150 000 fournisseurs supplémentaires²⁰. Les divers chiffrages sur les effets du mécanisme sur les recettes publiques doivent toutefois être pris avec prudence, compte tenu des incertitudes multiples sur les composantes de l'évolution des recettes de TVA.

Les principales conséquences pour les autorités publiques ont été les suivantes :

- ♦ une amélioration de la trésorerie car elles bénéficient temporairement du montant de TVA collecté avant transmission au compte bancaire TVA de la banque centrale italienne ;
- ♦ une augmentation de la charge administrative, particulièrement pour les plus petites autorités publiques (e.g. les petites municipalités) liée par exemple à la rectification manuelle des erreurs.

Par exemple, selon l'administration italienne, une municipalité de taille moyenne (environ 40 000 habitants) reçoit et traite 12 000 factures par an. Le traitement d'une facture dure en moyenne 2 à 5 minutes mais les obligations restantes associées (e.g. téléchargement des factures à partir du SDI, communication mensuelle des factures, contrôles supplémentaires, etc.) requièrent plus de la moitié d'un ETP.

1.3.7. Le mécanisme de paiement scindé est conçu comme une solution transitoire avant que le système de facturation électronique ne soit totalement opérationnel

Dans le rapport qu'elle avait présenté en juin 2016 conformément à la décision d'exécution (UE) 2015/1401, l'Italie a justifié une prorogation de la dérogation jusqu'au 30 avril 2020. **Comme la première, la dérogation du 27 avril 2017 n'a pas vocation à être renouvelée mais l'administration italienne est dans l'optique de demander à nouveau une prorogation**²¹.

¹⁷ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par Deloitte, décembre 2017.

¹⁸ Damien Falco, *La fraude à la TVA*, Dalloz, 2019.

¹⁹ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par Deloitte, décembre 2017.

²⁰ *Ibid.*

²¹ Entretien de la mission avec la DNEF, octobre 2019.

En 2014, l'Italie a rendu la facturation électronique obligatoire pour les livraisons de biens et prestations de services destinées aux autorités publiques. Cette obligation devrait permettre à l'avenir un contrôle adéquat du secteur concerné, lorsqu'une politique de contrôle appropriée aura été définie et mise en œuvre sur la base des données disponibles par voie électronique.

Depuis le 1^{er} janvier 2017, des mesures de contrôle supplémentaires sont applicables en Italie : le système comptable facultatif (appelé « facturation électronique ») et la notification obligatoire aux autorités fiscales des factures émises et reçues, qui s'applique à la fois aux entreprises pour lesquelles la dérogation est demandée et à leurs fournisseurs et prestataires. Ces mesures sont destinées à permettre aux autorités fiscales italiennes de vérifier par recoupement les différentes opérations déclarées par les intervenants et d'assurer le suivi des versements de TVA effectués²².

En septembre 2019, le gouvernement italien a annoncé de nouvelles mesures de lutte contre la fraude fiscale. Ce dernier travaille notamment sur deux pistes visant à encourager la lutte contre la fraude fiscale :

- ◆ une réduction d'impôt pour les Italiens payant majoritairement avec la carte bancaire ;
- ◆ la mise en place d'une loterie nationale : à partir de 2020, les citoyens italiens auront intérêt à demander un reçu avec la mise en place de la loterie *scontrini* : chaque reçu électronique représentera un ticket pour cette loterie nationale²³.

Dans sa décision d'exécution (UE) 2017/784 du 25 avril 2017, le Conseil rappelle que l'Italie a assuré qu'elle ne demanderait pas le renouvellement de la dérogation. Le Conseil considère qu'à partir du moment où « *ce système* (sous-entendu ici de facturation électronique) *sera pleinement opérationnel, il ne devrait plus être nécessaire de déroger à la directive 2006/112/CE* ».

1.4. À partir de novembre 2019, la Pologne deviendra le second État de l'UE à utiliser un mécanisme de paiement scindé obligatoire

1.4.1. La Pologne se classe parmi les sept pays confrontés au plus haut niveau de fraude à la TVA au sein de l'UE

La Pologne est un des pays européens les plus confrontés à la fraude fiscale, et en particulier à la fraude à la TVA. D'après une étude du cabinet *The Tax Research* publiée en janvier 2019, la Pologne est le sixième pays européen connaissant le plus haut niveau de fraude fiscale (toutes impositions comprises) avec un montant estimé à 35 Mds €²⁴.

Selon les derniers chiffres de la Commission européenne, la Pologne se classe parmi les sept pays confrontés au plus haut niveau de fraude à la TVA au sein de l'Union européenne en valeur absolue avec un montant estimé à 10 Mds € en 2013 et 6 Mds € en 2017. En valeur relative, la Pologne connaissait un taux de fraude à la TVA en 2013 de 27 % proche du double de la moyenne des États membres ; en 2017, ce taux a diminué jusqu'à 14 % et se situe désormais seulement trois points au-dessus du taux moyen²⁵.

²² Décision d'exécution (UE) 2017/784 du Conseil du 25 avril 2017.

²³ Ministère de l'économie et des finances italien, *Documento Programmatico Di Bilancio 2020*.

²⁴ Tax Research UK, *The European Tax Gap*, janvier 2019.

²⁵ Commission européenne, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, septembre 2019.

Tableau 6 : La fraude à la TVA en Pologne

	2015	2016	2017
Fraude à la TVA (M €)	9 555	7 761	5 764
<i>Rang associé</i>	5/28	5/28	7/28
Fraude à la TVA (%)	24	20	14
<i>Rang associé</i>	6/28	5/28	7/28

Source : Commission européenne, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, septembre 2019.

1.4.2. Ayant un écart de TVA parmi les plus élevés en UE, la Pologne a engagé de nombreuses mesures de lutte contre la fraude à la TVA à partir de décembre 2016

Face à l'ampleur du manque à gagner en matière de TVA tel que rappelé ci-dessus, les autorités polonaises ont engagé depuis décembre 2016 une série de réformes destinées à rendre étanche le système fiscal en matière de TVA, avec notamment :

- ♦ l'instauration en 2018 d'un système de téléformation (ICT – STIR) permettant de faciliter la transmission des données bancaires et plus particulièrement l'identification immédiate du compte bancaire utilisé par un fraudeur ;
- ♦ la mise en place d'un unique dossier d'audit type (JPK VAT) : instauré progressivement dès juillet 2016, tous les assujettis ont désormais l'obligation depuis janvier 2018 de transmettre chaque mois à l'administration fiscale polonaise par voie électronique les données relatives aux ventes et achats ;
- ♦ un durcissement des règles avec une limitation des assujettis autorisés à s'acquitter de la TVA sur une base trimestrielle ou avec l'obligation de remplir en ligne des formulaires pour différentes demandes relatives à la TVA ;
- ♦ un renforcement en 2017 des sanctions avec la réinstauration d'une pénalité s'élevant à 30 % du montant de TVA en cas de sous-évaluation, à 100 % en cas de fraude ;
- ♦ l'extension en 2016 du champ d'application du mécanisme d'autoliquidation et du principe de responsabilité solidaire, qui avait été introduits respectivement en 2011 et 2013 ;
- ♦ et enfin, la mise en place d'un mécanisme de paiement scindé optionnel à partir de juillet 2018²⁶.

Les autorités polonaises estiment que l'ensemble de ces mesures destinées à rendre le système fiscal étanche ont permis de récolter 385 M PLN (zloty polonais) en 2017 et prévoient pour 2018 un rendement supplémentaire de 3 Mds PLN²⁷.

1.4.3. Parmi les mesures mises en place, la Pologne a introduit un mécanisme de paiement scindé facultatif le 1^{er} juillet 2018

La Pologne a estimé que cette mesure était justifiée pour des domaines particulièrement exposés à la fraude à la TVA, tels que l'acier, la ferraille, l'électronique, l'or, les métaux non ferreux, les combustibles et les matières plastiques. Ces domaines sont généralement soumis au mécanisme d'autoliquidation et à la responsabilité solidaire du fournisseur et de l'acquéreur²⁸.

²⁶ Présentation du ministère de l'économie et des finances polonais, 13-14 juin 2019.

²⁷ Rapport d'assistance technique du Fonds monétaire international (FMI) n°18/357, décembre 2018.

²⁸ *Ibid.*

Annexe III

L'adhésion volontaire à ce mécanisme permettait aux assujettis de bénéficier de plusieurs avantages :

- ◆ un remboursement plus rapide des crédits de TVA (sous 25 jours au lieu de 60) ;
- ◆ une protection contre la responsabilité solidaire du fournisseur et de l'acquéreur ;
- ◆ une protection contre les pénalités de TVA (qui s'élèvent entre 30 et 100 % du montant de TVA en cas de sous-estimation) ;
- ◆ une protection contre une augmentation des intérêts découlant d'arriérés ;
- ◆ une réduction de la TVA exigible (le contribuable en cas de paiement avant la date d'échéance peut se voir accorder une remise)²⁹.

Sur les six derniers mois de l'année 2018, environ 25 % des assujettis ont adopté ce mécanisme de paiement scindé (environ 400 000 sur les 1,6 M) mais le montant de TVA collecté par ce biais ne correspond qu'à 9 % du montant total perçu³⁰.

1.4.4. La Pologne a obtenu une dérogation à la directive TVA lui permettant d'introduire un mécanisme de paiement scindé obligatoire à compter du 1^{er} mars 2019 jusqu'au 28 février 2022, mais dont l'entrée en vigueur a été reportée au 1^{er} novembre 2019

La Pologne estime que l'ensemble des mesures prises jusqu'à présent pour lutter contre la fraude à la TVA reste insuffisant³¹. Le 15 mai 2018, la Pologne a demandé l'autorisation d'introduire une mesure particulière dérogeant à l'article 226 de la directive 2006/112/CE en vue d'introduire un mécanisme de paiement scindé.

Le 18 février 2019, conformément à l'article 395 de la directive TVA de 2006, le Conseil des ministres (ECOFIN) a accordé à la Pologne une dérogation de l'article 226 de la présente directive pour une période allant du 1^{er} mars 2019 au 28 février 2022.

En raison de difficultés dans la préparation de l'introduction du mécanisme de paiement scindé, la Pologne a décidé de reporter la date de mise en place du mécanisme au 1^{er} novembre 2019. Ce report s'explique par les retours des entreprises qui ne s'estiment pas encore prêtes pour changer de système³².

²⁹ Présentation du ministère de l'économie et des finances polonaise.

³⁰ Alicja Kwiatkowski, « Poland Dives Deeper Into VAT Split Payments – Mandatory From September 2019 », mai 2019

³¹ Décision d'exécution (UE) 2019/310 du Conseil du 18 février 2019.

³² Avalara, « Poland delays VAT split payments till Nov 2019 », 21 juillet 2019.

1.4.5. La Pologne a choisi d'appliquer un mécanisme de paiement scindé qui repose sur un unique ordre bancaire

Le système de paiement scindé polonais se subdivise en trois étapes (cf. graphique 3) :

Première étape : Le fournisseur émet une facture indiquant le montant de TVA à payer, et que ce dernier doit être réglé *via* le système de paiement scindé.

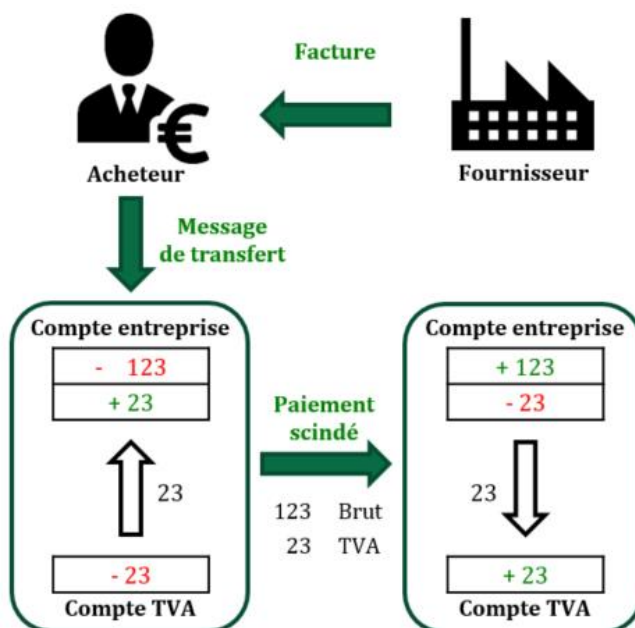
Deuxième étape : Le client envoie un message à sa banque qui doit inclure au minimum les informations suivantes :

- ◆ le montant total de la facture ;
- ◆ le montant de TVA ;
- ◆ le numéro de facture ;
- ◆ le numéro de TVA du fournisseur.

Troisième étape : Le paiement scindé est effectué via un unique transfert bancaire. Le paiement est scindé automatiquement par la banque :

- ◆ le montant de TVA est transféré sur le compte bancaire TVA ;
- ◆ le montant net de TVA est transféré sur le compte courant de l'entreprise.

Graphique 3 : Les étapes du paiement scindé polonais



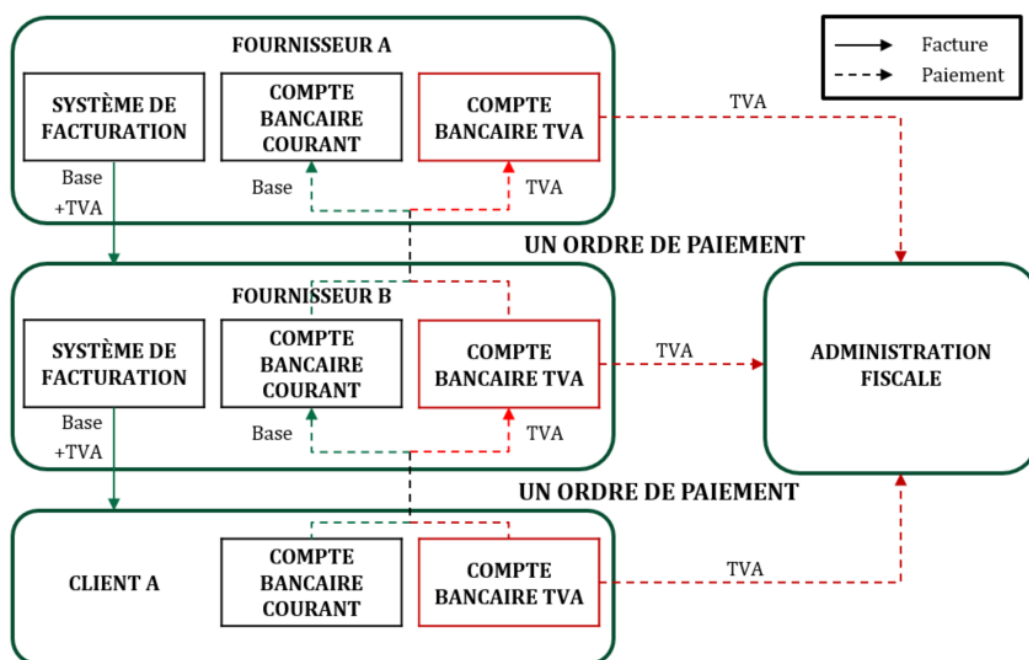
Source : Mission.

Le mécanisme de paiement scindé polonais est le premier à ne reposer que sur l'émission d'un unique ordre de paiement bancaire (cf. graphique 4).

Les comptes bloqués de TVA sont en réalité des sous comptes de comptes bancaires courants, et donc détenus par les entreprises³³.

³³ Entretien de la mission avec la fédération de e-commerce polonaise, octobre 2019.

Graphique 4 : Fonctionnement du paiement scindé polonais



Source : Mission (à partir d'une présentation de TEVEA International).

Encadré 1 : Retour d'expérience d'un acteur de la grande distribution internationale

S'agissant du paiement scindé mis en œuvre obligatoirement en Pologne (applicable en novembre, limité à certains biens, pour les seules transactions B to B, au-dessus d'un certain montant), les contraintes ci-après ont d'ores et déjà été identifiées :

- ◆ difficulté de sélectionner et d'identifier les biens concernés au niveau des achats de marchandises ;
- ◆ le paiement scindé ne permet plus d'effectuer un seul paiement pour plusieurs factures (nécessité de payer facture par facture) ;
- ◆ concernant les factures émises, travail d'identification des biens soumis au paiement scindé ;
- ◆ au niveau des magasins, difficulté à mettre en œuvre le paiement scindé (le paiement est d'abord effectué en caisse, sans que puisse être identifiée la nécessité de le soumettre au paiement scindé, la facture n'étant réclamée par le client professionnel que dans un second temps).

Source : Retour du MEDEF à la suite d'un entretien de la mission, octobre 2019.

Encadré 2 : Retour d'expérience d'un constructeur automobile

S'agissant de la mise en œuvre de régime de paiement scindé facultatif dans le groupe, pas de difficultés significatives mais les impacts, notamment IT, sont significatifs en ce qui concerne l'introduction du régime obligatoire à compter du mois de novembre prochain.

Les études actuellement en cours sur l'implantation de ce dispositif font également apparaître des difficultés pour identifier les biens concernés.

L'une des difficultés identifiées hormis l'aspect IT au regard de l'organisation actuelle est celle relative à l'obligation pour les entreprises disposant d'une identification à la TVA locale d'ouvrir un compte dans une banque polonaise.

Source : Retour du MEDEF à la suite d'un entretien de la mission, octobre 2019.

1.4.6. La Pologne a choisi d'appliquer le mécanisme de paiement scindé à des secteurs ciblés et de faire peser le coût associé aux banques

Le mécanisme de paiement scindé s'applique aux transactions B2B et concerne une liste de 152 biens et services, pour lesquels s'appliquait auparavant le mécanisme d'autoliquidation (e.g. livraison de barres d'acier, téléphones mobiles, les déchets, les matières premières secondaires) ou le principe de responsabilité solidaire (e.g. les livraisons de carburant, tuyaux en acier)³⁴. L'administration fiscale polonaise estime en effet que l'application du mécanisme d'autoliquidation a constitué une mesure de sauvegarde prise en urgence mais qu'elle compromet le principe même de la TVA³⁵, alors que le paiement scindé est plus respectueux de ce même principe. Enfin, le mécanisme de paiement scindé s'applique à des biens qui n'entrent pas dans les deux catégories précédentes comme les pièces et accessoires pour les véhicules automobiles, le charbon et ses produits dérivés ou les téléviseurs.

L'obligation de paiement scindé ne s'applique que pour les transactions supérieures à 15 000 PLN soit environ 3 500 €.

Pour les transactions entrant dans le cadre du mécanisme de paiement scindé, le paiement des remboursements de TVA s'effectuera dans un délai de 25 jours, au lieu de 60.

La mesure s'applique à tous les fournisseurs, y compris les fournisseurs non établis en Pologne. Par conséquent, les fournisseurs non-résidents en Pologne doivent détenir et donc ouvrir un compte bancaire géré conformément au droit bancaire polonais.

Qu'ils soient établis en Pologne ou non, les fournisseurs ne supportent pas de frais d'ouverture et de gestion du compte TVA, puisque la banque ne prélève pas de commission ni de frais pour le compte³⁶.

La Pologne a en effet confirmé que les fournisseurs ne supporteront aucun coût supplémentaire lié à l'obligation d'ouvrir un compte bancaire en Pologne, étant donné que ces fournisseurs pourront ouvrir et détenir un compte bancaire pour les paiements de TVA en Pologne sans frais³⁷.

Tableau 7 : Caractéristiques du paiement scindé polonais

Transaction	Seuil de transaction	Assujettis concernés	Secteurs	Titulaire du compte TVA	Transfert bancaire
B2B	> 3 500 €	Immatriculés TVA	152 biens et services	Fournisseur	1

Source : Mission.

³⁴ Décision d'exécution (UE) 2019/310 du Conseil du 18 février 2019.

³⁵ Entretien de la mission avec l'administration fiscale polonaise, octobre 2019.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

1.5. La Roumanie a mis en place un mécanisme de paiement scindé obligatoire mais a dû le retirer après une demande de la Commission européenne en novembre 2018

1.5.1. Au sein de l'Union européenne, la Roumanie est actuellement confrontée au plus important taux de fraude à la TVA

D'après une étude du cabinet *The Tax Research* publiée en janvier 2019, la Roumanie est le douzième pays européen connaissant le plus haut niveau de fraude fiscale (toutes impositions comprises) avec un montant estimé à 16 Mds €³⁸.

Selon les derniers chiffres de la Commission européenne, la Roumanie se classe parmi les sept pays confrontés au plus haut niveau de fraude à la TVA au sein de l'Union européenne en valeur absolue avec un montant estimé à 7 Mds € en 2013 et 6 Mds € en 2017. En valeur relative, la Roumanie connaît depuis 2013 le taux de fraude à la TVA le plus élevé au sein de l'Union européenne. Tandis que le taux moyen des 28 États membres a diminué de 2013 à 2017, le taux de fraude à la TVA roumain est quant à lui resté stable jusqu'à devenir en 2017 plus de trois fois supérieur au taux moyen avec 38 % (vs. 15 % en 2013) et 36 % (vs. 11 %) en 2017.³⁹

Tableau 8 : La fraude à la TVA en Roumanie

	2015	2016	2017
Fraude à la TVA (M €)	6 890	6 201	6 413
<i>Rang associé</i>	6/28	7/28	6/28
Fraude à la TVA (%)	35	36	36
<i>Rang associé</i>	1/28	1/28	1/28

Source : Commission européenne, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, septembre 2019.

1.5.2. Afin de lutter contre la fraude à la TVA, la Roumanie a introduit en janvier 2018 un mécanisme de paiement scindé obligatoire pour des entreprises connaissant des difficultés financières

Selon la Roumanie, l'introduction d'un mécanisme de paiement scindé est nécessaire afin d'améliorer la perception de la TVA et de lutter contre la fraude à la TVA, en renforçant le respect volontaire des obligations de paiement de la TVA par les assujettis. La Roumanie considère que l'application du paiement scindé de la TVA permettra de mettre un terme à la fraude par laquelle certains agents économiques ne versent pas aux autorités fiscales la TVA perçue auprès des acquéreurs⁴⁰.

La Roumanie a introduit dans sa législation au 1^{er} janvier 2018, le mécanisme de paiement scindé de la TVA pour les livraisons de biens et les prestations de services entre les assujettis TVA. Ce mécanisme contraint le bénéficiaire d'une livraison de biens ou de prestations de services à régler la facture au moyen de deux virements séparés sur deux comptes bancaires distincts du fournisseur (mais ouverts auprès de la même banque) : d'une part sur le compte professionnel, le règlement du montant net de la facture, et d'autre part, sur un compte bancaire spécial, le montant de la TVA afférente à la facture.

³⁸ Tax Research UK, *The European Tax Gap*, janvier 2019.

³⁹ Commission européenne, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, septembre 2019.

⁴⁰ Communication de la Commission au Conseil conformément à l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil COM/2018/666 final

Annexe III

Ce mécanisme optionnel est obligatoire pour les assujettis et les institutions publiques connaissant des difficultés financières, c'est-à-dire dans le cas où :

- ♦ ils connaissent des arriérés de TVA à certains seuils déterminés : le mécanisme de paiement scindé s'applique si les arriérés d'impôts sont supérieurs à 15 000 RON (leu roumain) (environ 3 200 €) pour les gros contribuables, à 10 000 RON (environ 2 150 €) pour les contribuables moyens, à 5 000 RON (environ 1 080 €) pour les autres contribuables ;
- ♦ ils connaissent une procédure d'insolvabilité : le mécanisme de paiement scindé s'applique si le retard de paiement excède 60 jours ouvrables à compter de la date d'échéance⁴¹.

Le mécanisme de paiement scindé s'applique aux opérations inter-entreprises (B2B) mais ne s'applique pas aux assujettis relevant de la franchise pour les PME.

En outre, dans le cadre du système de paiement scindé roumain, l'acquéreur est tenu de vérifier le registre des assujettis auxquels s'applique le paiement scindé et d'agir en conséquence, c'est-à-dire de fractionner le montant net et le montant de la TVA. Dans le même temps, la notification relative à l'inscription dans le registre est envoyée par les autorités fiscales au fournisseur mais pas aux acquéreurs. La Roumanie estime qu'il n'est pas nécessaire que le fournisseur informe l'acquéreur de la nécessité d'appliquer le mécanisme de paiement scindé en ajoutant une mention appropriée sur la facture⁴².

Si l'acquéreur n'applique pas le mécanisme de paiement scindé et paie la TVA sur un autre compte que le compte TVA du fournisseur, une pénalité équivalente par jour à 0,06 % du montant erronément payé est appliquée à l'acquéreur, si l'erreur n'est pas corrigée dans un délai de 30 jours ouvrables. Toutefois, c'est le fournisseur (et non l'acquéreur) qui peut rectifier la situation et transférer la somme en question à partir de son compte principal sur son compte TVA et en informer son acquéreur, ce qui permet d'éviter l'application de toute sanction à l'acquéreur. La Roumanie a précisé qu'un tel transfert par le fournisseur est simplement une possibilité, et non une obligation, étant donné que la responsabilité du paiement de la TVA sur le compte TVA correct incombe toujours à l'acquéreur⁴³.

Tableau 9 : Caractéristiques du paiement scindé roumain

Transactions	Seuil de transaction	Assujettis concernés	Secteurs	Titulaire du compte TVA	Transfert bancaire
B2B	Aucun	Immatriculés TVA	Tous ⁴⁴	Fournisseur	2

Source : Mission.

Le mécanisme de paiement scindé roumain repose sur l'émission de deux paiements pour chaque transaction et la détention des comptes bloqués TVA par les entreprises (cf. graphique 5).

⁴¹ Ibid.

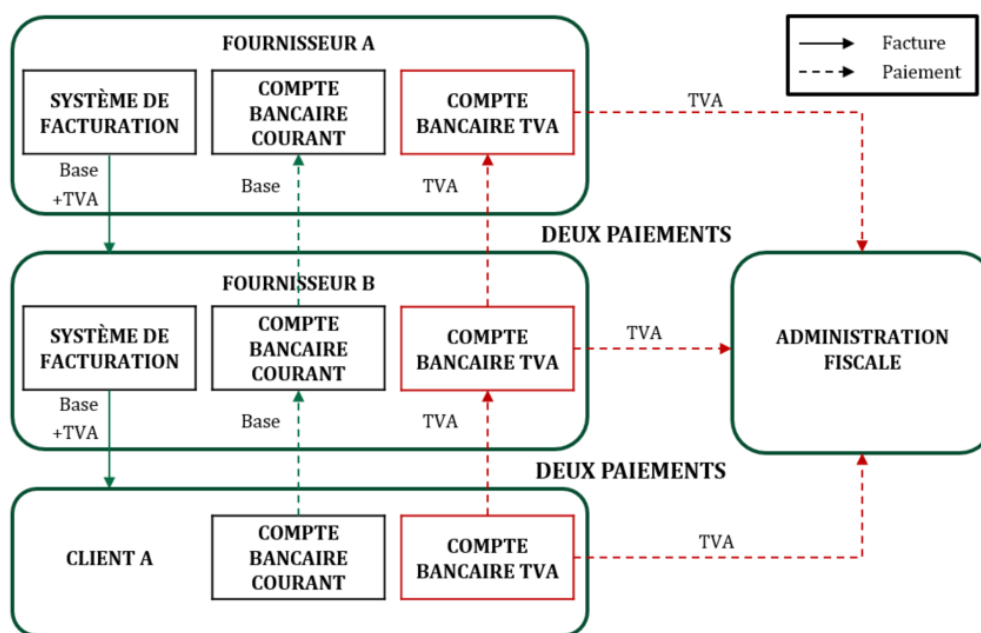
⁴² Ibid.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Le paiement scindé roumain cible non pas certains secteurs d'activité mais les entreprises en difficulté financière.

Annexe III

Graphique 5 : Fonctionnement du paiement scindé roumain



Source : Mission (à partir d'une présentation TEVEA International).

Encadré 3 : Retour d'expérience d'un constructeur automobile

Le client paie la TVA à l'entreprise sur un compte dédié qui ne peut faire l'objet de transactions.

Toutes les transactions donnent lieu à un dédoublement des comptes bancaires, à la fois côté client et côté fournisseur. Les comptes bancaires dédiés au paiement de la TVA sont gratuits.

Des développements informatiques importants ont été nécessaires.

Élément de simplification administrative : la Roumanie a accepté que plusieurs factures à même échéance puissent faire l'objet d'un seul virement (pas un virement = une facture).

Impact collatéral constaté dans les relations clients – fournisseurs : les fournisseurs posent de nombreuses questions sur les factures, ils ont des difficultés à apparier les montants de TVA collectée avec les factures correspondantes.

Or, les pièces de factures sont standardisées, elles ne permettent pas d'inclure des détails additionnels.

Le projet de mise en place dans la filiale roumaine s'est avéré tolérable compte tenu de la volumétrie. Mais un tel projet sur la maison mère en France ne serait clairement pas de même nature, notamment du fait de la volumétrie.

Éléments de volumétrie au niveau de la maison mère en France :

- montants en jeu pour la facturation par quinzaine, en tant que clients français et non français : 2 Mds € ;
- 9 000 fournisseurs actifs.

Source : Retour du MEDEF à la suite d'un entretien de la mission, octobre 2019.

1.5.3. La Commission a considéré que le mécanisme de paiement scindé roumain n'était pas proportionné aux objectifs poursuivis

La Commission a considéré que le mécanisme de paiement scindé roumain n'était pas proportionné aux objectifs poursuivis, à savoir ceux d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude fiscale :

- ◆ la détermination de seuils à un niveau fixe pour les trois catégories ne permet pas d'assurer l'égalité de traitement entre assujettis d'une même catégorie. En revanche, un seuil lié à un pourcentage du chiffre d'affaires pourrait constituer un meilleur critère ;
- ◆ la charge que le système de paiement scindé roumain fait peser sur l'acquéreur est injustifiable et disproportionnée. Si l'obligation faite à l'acquéreur de consulter le registre des assujettis relevant du mécanisme de paiement scindé de la TVA est maintenue, le fournisseur devrait au moins être tenu d'informer l'acquéreur de l'obligation d'appliquer le mécanisme de paiement scindé en ajoutant une mention sur la facture. Toutefois, par lettre du 17 mai 2018, la Roumanie a informé la Commission qu'elle estime superflue l'inclusion sur la facture d'une référence à l'application du mécanisme de paiement scindé ;
- ◆ la pénalité infligée à l'acquéreur en cas de non-application du paiement scindé est disproportionnée dans le cas où le fournisseur reste redevable de la TVA et devrait plutôt être appliquée au fournisseur.

La Commission a informé la Roumanie que l'obligation pour les opérateurs non établis d'ouvrir un compte bancaire auprès d'un établissement financier roumain ne serait pas compatible avec l'article 56 du TFUE sur la libre circulation de biens et services. La Commission a suggéré que la Roumanie pourrait en revanche contraindre ses opérateurs à ouvrir un compte auprès du Trésor, mais cette possibilité doit également s'appliquer aux monnaies étrangères. Dans sa réponse, la Roumanie a réaffirmé qu'il n'est pas possible de procéder à des paiements en monnaie étrangère au moyen d'un compte du Trésor⁴⁵.

1.5.4. La Roumanie a dû retirer l'obligation de paiement scindé pour les entreprises connaissant des difficultés financières

La Roumanie a commencé à appliquer le mécanisme de paiement scindé le 1^{er} janvier 2018, sans attendre la réponse de la Commission à sa demande du 28 novembre 2017.

La Commission a demandé à la Roumanie de répondre à ses préoccupations sur la proportionnalité de son système de paiement scindé. Toutefois, la Roumanie n'a pas réagi positivement aux demandes de la Commission.

Le 8 novembre 2018, la Commission a demandé à la Roumanie de mettre fin au mécanisme de paiement scindé qu'elle appliquait.

À la suite à la demande de la Commission, la Roumanie a retiré l'obligation de mettre en place le mécanisme de la TVA scindée lorsque des entreprises connaissent des difficultés financières.

⁴⁵ *Ibid.*

1.6. Le Royaume-Uni a réalisé en 2017 une consultation sur le mécanisme de paiement scindé qui conclut à la faisabilité technique mais aussi à la grande complexité de ce système

1.6.1. Le Royaume-Uni connaît un taux de fraude à la TVA similaire à la moyenne des pays membres de l'UE

D'après une étude du cabinet *The Tax Research* publiée en janvier 2019, le Royaume-Uni est au sein de l'Union européenne le quatrième pays connaissant le plus haut niveau de fraude fiscale (toutes impositions comprises) avec un montant estimé à 88 Mds €⁴⁶.

Selon les derniers chiffres de la Commission européenne, le Royaume Uni est le pays européen connaissant le troisième plus haut niveau de fraude à la TVA parmi les 28 États membres en valeur absolue avec un montant estimé à 18 Mds € en 2013 et 19 Mds € en 2017. En valeur relative, le Royaume-Uni connaît des taux de fraude à la TVA similaires au taux moyen des 28 États membres de l'Union : 10 % (vs. 13 %) en 2015, 11 % (vs. 12 %) en 2016, 11 % (vs. 11 %) en 2017⁴⁷.

Tableau 10 : La fraude à la TVA au Royaume-Uni

	2015	2016	2017
Fraude à la TVA (M€)	20 680	19 880	19 199
Rang associé	3/28	3/28	3/28
Fraude à la TVA (%)	10	11	11
Rang associé	11/28	15/28	16/28

Source : Commission européenne, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, septembre 2019.

Entre autres, le Royaume-Uni a identifié en 2016 une perte annuelle de TVA estimée entre 1,0 et 1,5 Mds £ provenant des plateformes de commerce en ligne.

L'administration fiscale britannique considère que le non-respect des exigences en matière de TVA de la part des fournisseurs non-résidents qui utilisent les plateformes de commerce en ligne entraîne un manque à gagner de TVA estimé entre 1,0 et 1,5 Mds £ en 2015-2016⁴⁸. Afin de réduire le manque à gagner, le gouvernement britannique a annoncé de nouvelles mesures dans son budget 2016 visant à renforcer les pouvoirs de l'administration fiscale, notamment en matière de représentation fiscale et de redevabilité des plateformes de commerce en ligne (cf. 2.4.2 et 3.3.2).

1.6.2. Le Royaume-Uni a lancé en mars 2017 une consultation afin de recueillir des avis sur l'introduction d'un mécanisme de paiement scindé et institué en 2019 un groupe de travail chargé d'établir une feuille de route

Prenant en considération l'évolution du commerce et le recours de plus en plus fréquent aux canaux numériques, le gouvernement britannique s'est engagé à rechercher de nouvelles solutions permettant de s'assurer du paiement de la TVA par les opérateurs exerçant des activités transfrontalières.

⁴⁶ Tax Research UK, *The European Tax Gap*, janvier 2019.

⁴⁷ Commission européenne, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, septembre 2019.

⁴⁸ HMRC, *Alternative method of VAT collection – Call for evidence*, 20 mars 2017.

Les services fiscaux britanniques (*Her Majesty's Revenue and Customs*, HMRC) ont lancé en mars 2017 une consultation afin de recueillir des avis sur les propositions relatives à l'introduction d'un mécanisme de paiement scindé de la TVA. Un rapport publié le 7 novembre 2018 présente les réponses et l'action future du gouvernement.

1.6.3. La consultation conclut à la faisabilité technique et à la grande complexité d'un paiement fractionné de la TVA

Le premier point que la consultation a permis de dégager est le suivant : la mise en œuvre d'un système de paiement scindé est technologiquement possible. Néanmoins, de nombreux défis ont été soulignés :

- ◆ le fractionnement du paiement et le respect des règles actuelles du Royaume-Uni en matière de TVA seront complexes ;
- ◆ pour qu'un mécanisme de paiement scindé fonctionne, il doit être simple pour les entreprises, d'une part, de développer la technologie et d'autre part d'appliquer les règles ;
- ◆ la question de la trésorerie a été soulevée comme une question importante, en particulier pour les petites et moyennes entreprises ;
- ◆ tous les types de paiement doivent être pris en compte afin d'éviter de provoquer des distorsions involontaires du comportement des consommateurs ;
- ◆ plusieurs points ont été soulevés en ce qui concerne les coûts : coût du développement de la technologie, coût de mise en œuvre et de maintenance du mécanisme de paiement scindé⁴⁹.

1.6.4. En réponse à ces conclusions, un groupe de travail a été mis en place afin de réfléchir à la mise en œuvre du mécanisme de paiement scindé

En réponse à ces remarques un groupe de travail auquel participent des experts de HMRC, du Trésor britannique et de l'industrie a été mis en place. Son mandat est de réfléchir à la mise en œuvre du mécanisme de paiement scindé de la TVA.

Les objectifs de ce groupe sont les suivants :

- ◆ étudier comment le paiement fractionné pourrait fonctionner dans différents scénarios, en particulier pour les nouveaux types de paiement en évolution ;
- ◆ déterminer les possibilités de mettre à l'essai le concept dans le cadre d'un projet pilote ;
- ◆ étudier les mesures à court et moyen terme qui pourraient faciliter la mise en œuvre potentielle à plus long terme d'un système de paiement scindé ; par exemple, comment les données peuvent être utilisées pour le fractionnement ;
- ◆ élaborer une feuille de route sur la façon dont le paiement scindé pourrait être mis en œuvre ;
- ◆ examiner les meilleures options en matière d'application de la loi⁵⁰.

⁴⁹ HMRC, *Alternative method of VAT collection – Summary of responses*, 7 novembre 2018

⁵⁰ *Ibid.*

1.7. En Amérique latine, le paiement scindé prend principalement la forme d'une retenue de la TVA et présente *in fine* peu de points communs avec les expériences au sein de l'UE

1.7.1. Le concept de paiement scindé recouvre des réalités diverses au sein des pays d'Amérique latine

En Amérique latine, le système de paiement scindé a été introduit dans différents pays, à savoir : le Venezuela, le Mexique, l'Équateur, le Pérou, le Chili, le Panama et l'Uruguay. La diversité des expériences de paiement scindé en Amérique latine présente *in fine* peu de point communs avec les expériences au sein de l'UE.

Il existe un problème de terminologie lorsqu'on se penche sur les mécanismes de paiement scindé instaurés en Amérique latine : le terme de « retenue de la TVA » est souvent utilisé à la place du terme de « paiement scindé ». Il est important de noter que les termes « paiement scindé », « retenue de la TVA » et même « autoliquidation » ne recouvrent pas le même mécanisme, et qu'ils ne sont pas utilisés de la même manière au sein des différents pays d'Amérique latine.

Il existe néanmoins des mécanismes de paiement scindé en Amérique latine dans la mesure où la principale caractéristique du mécanisme, à savoir : un paiement direct de la TVA à l'administration fiscale, s'observe dans ces pays. En Amérique latine, le paiement scindé prend principalement la forme d'une retenue de TVA, c'est-à-dire l'obligation pour certains agents de prélever une partie de la TVA due sur la transaction et de la payer directement à l'administration fiscale.

Au sein des diverses expériences, trois situations peuvent être distinguées selon l'identité de l'agent ayant pour mission de scinder le paiement :

- ◆ un intermédiaire, autre que le vendeur et l'acheteur, scinde le paiement durant le transfert entre l'acheteur et le vendeur ;
- ◆ le vendeur scinde lui-même le paiement. Il convient de noter qu'avec les régimes actuels, ce scénario ne protège pas de la fraude carrousel car le fournisseur récupère la TVA et peut toujours disparaître avec ;
- ◆ l'acheteur scinde manuellement le paiement⁵¹.

1.7.2. En Amérique latine, le paiement scindé prend principalement la forme d'une retenue de la TVA

En Amérique latine, le paiement scindé repose sur la retenue de la TVA par le fournisseur au moment du paiement. La solution la plus simple en théorie serait de transférer directement l'intégralité du montant de TVA à l'administration, sans passer par le fournisseur. En pratique, seule une partie de la TVA est retenue et transmise directement à l'administration fiscale par le fournisseur. Le taux de TVA retenue varie selon les pays et les caractéristiques de leurs mécanismes de paiement scindé. Par exemple, en Équateur des taux de 30 %, 70 % et 100 % s'appliquent sur le montant de TVA tandis qu'au Salvador un unique taux de retenue de 1% s'applique mais cette fois-ci sur le montant hors TVA.

⁵¹ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par Deloitte, décembre 2017.

Tableau 11 : Taux de retenue de TVA en Amérique latine

Pays	Taux de retenue de TVA
Venezuela	75 %, 100 % de la TVA
Équateur	30 %, 75 %, 100 % de la TVA
Salvador	1 % du montant taxable

Source : Commission européenne, 2017.

Selon les taux choisis, les systèmes de paiement ont des impacts très différents sur la trésorerie des entreprises. Le système de paiement scindé présente l'avantage pour les entreprises, d'après les administrations fiscales, de permettre des remboursements de TVA plus rapides.

1.7.3. En Amérique latine, le paiement scindé repose sur le choix des agents chargés de retenir la TVA ou scinder le paiement

En Amérique latine, le paiement scindé repose sur des agents, nommés par l'administration fiscale et chargés de retenir et scinder le paiement de la TVA. Les situations varient de façon importante selon les pays.

1.7.3.1. Équateur

L'Équateur a adopté en 1997 un système de retenue de la TVA dans lequel cinq sortes d'agents peuvent se charger de scinder une partie ou l'intégralité de la TVA du paiement et de transmettre instantanément le montant prélevé à l'administration fiscale. Cette obligation est aussi bien valable pour les transactions B2B et B2C :

- ◆ les entités publiques, avec une définition large comme en Italie ;
- ◆ les contribuables (particuliers ou entreprises) désignés par l'administration fiscale ;
- ◆ les fournisseurs de cartes de crédit et de débit ;
- ◆ les compagnies d'assurance ;
- ◆ enfin, des contribuables ayant un statut particulier⁵².

Les établissements chargés de retenir la TVA des entreprises et des particuliers prélèvent :

- ◆ 30 % de la TVA sur les achats de biens taxés à 12 % ;
- ◆ 70 % de la TVA sur les acquisitions de services taxés à 12%,
- ◆ 100 % de la TVA pour les services réalisés par des prestataires professionnels.

Pour des transactions entre deux « contribuables spéciaux », la TVA est retenue à un taux de :

- ◆ 10 % pour l'achat de biens ;
- ◆ 20 % pour l'achat de services.

1.7.3.2. Salvador

Au Salvador, seules les grands contribuables, avec le statut de « *Grandes Contribuyentes* » ont l'obligation de retenir la TVA. Lorsque les grands contribuables achètent un bien ou une prestation de service de la part d'entreprises n'ayant pas ce statut, elles doivent retenir 1 % du montant hors TVA⁵³.

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid.

1.7.3.3. Guatemala

Au Guatemala, les exportateurs doivent opérer une retenue de la TVA mais contrairement aux autres pays d'Amérique latine, le Guatemala autorise les autres entreprises à réclamer le statut d'entreprises retenant la TVA.

Par ailleurs, il existe au Guatemala un seuil fixé à 300 \$ en dessous duquel il n'est pas nécessaire de retenir la TVA. Pour le secteur public, ce seuil s'élève à 3 600 \$⁵⁴.

1.7.4. Argentine

En Argentine, il existe différentes taux de retenue selon la nature de la transaction. Par exemple, différents taux sont appliqués aux biens et services, d'autres pour les services publics et les télécommunications. Les paiements réalisés par carte bancaire sont également sujet à des taux de retenue. Les petites entreprises ne sont pas soumises à l'obligation de retenue de la TVA.

1.8. Facturation électronique

1.8.1. Définition et objectifs

Les mécanismes de facturation électronique ou équivalent (« *VAT listings* ») imposent aux entreprises de soumettre régulièrement à l'administration fiscale, souvent en plus des déclarations de TVA, des données sur les factures reçues et envoyées. Ces informations permettent aux administrations fiscales d'analyser plus en détail les déclarations de TVA et d'identifier les fournisseurs et les clients d'une entreprise en particulier.

La facturation électronique comporte deux objectifs :

- ♦ lutter contre la fraude à la TVA en octroyant à l'administration fiscale un moyen qui facilite la détection des fraudeurs et des chaînes transactionnelles frauduleuses ;
- ♦ accroître le respect des règles en introduisant un système déclaratif où chaque entreprise ainsi que ses partenaires commerciaux identifient leurs clients, leurs fournisseurs et le montant des transactions associées.

1.8.2. Les données collectées diffèrent selon les États membres

Il y a actuellement au moins douze États membres au sein de l'UE qui collectent des données sur les transactions domestiques⁵⁵ (les données collectées par le groupe Eurofisc, utilisées par la mission, ne sont cependant pas exhaustives et ne mentionnent par exemple pas le cas portugais, décrit ci-dessous). La facturation électronique est une mesure nationale : chaque pays choisit quelles données doivent être déclarées de sorte que la facturation électronique est un concept hétéroclite au sein de l'UE.

Le niveau de détail exigé diffère également selon les pays. La majorité des États membres demande aux entreprises une déclaration facture par facture tandis que d'autres comme la Roumanie demandent aux entreprises d'agréger les factures par partenaire commercial (cf. tableau 12).

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ Les États membres qui collectent des données sur les transactions domestiques seulement en lien avec le mécanisme d'autoliquidation domestique n'entrent pas dans le champ de définition.

Annexe III

Puisque l'objectif final de la facture électronique est de permettre aux administrations fiscales de recouper les données transmises par les acheteurs et les vendeurs, tous les États membres demandent aux entreprises d'identifier le partenaire commercial de leurs transactions (numéro de TVA, numéro de société) (cf. tableau 13).

Si la Belgique et l'Espagne demandent une déclaration annuelle, la plupart des États membres ont aligné la fréquence de la facture électronique sur celle de la déclaration TVA, ce qui permet de remplir les deux formulaires de façon simultanée.

Les États membres qui appliquent des seuils demandent que seul soit déclaré le total des transactions qui tombent sous le seuil en question. Ainsi, il n'est pas possible d'identifier les partenaires commerciaux de ces transactions sans contacter l'entreprise. Cette disposition laisse ainsi potentiellement une porte ouverte pour la fraude dans la mesure où il est possible de gonfler les montants déclarés. Certains pays n'appliquent pas de seuil, c'est le cas de la Bulgarie, l'Italie, la Lituanie, la Pologne et la Roumanie.

Encadré 4 : Le cas espagnol

Le nouveau système de déclaration immédiate d'informations à l'Agence fiscale espagnole est entré en vigueur le 1er juillet 2017, affectant plus de 62 000 entreprises. Cette nouvelle obligation implique l'adaptation du système interne de ces entreprises à la déclaration électronique des livres de TVA, pratiquement en temps réel.

Les entreprises concernées sont :

- les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 6 M € ;
- les entreprises appartenant à des groupes de sociétés à des fins de TVA en Espagne ;
- les entreprises inscrites au régime de remboursement mensuel (REDEME) ;
- enfin, les entreprises ayant rejoint volontairement ce système.

L'appartenance à ce système oblige les entreprises concernées d'envoyer au site internet de l'AEAT les livres suivants :

- le livre des factures émises ;
- le livre des factures reçues ;
- le livre des opérations intracommunautaires ;
- le livre des biens d'investissements.

Source : Mission.

Annexe III

Tableau 12 : Nature des transactions à déclarer pour la facturation électronique

	Belgique	Bulgarie	Espagne	Estonie	Hongrie	Italie	Lettonie	Lituanie	Pologne	République tchèque	Roumanie	Slovaquie
Ventes	Ventes domestiques B2B à des entreprises immatriculées à la TVA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Ventes domestiques B2B à des entreprises non immatriculées à la TVA	-	X	X	-	-	-	X	X	X	X	X
	Ventes domestiques B2C	-	X	-	-	X	-	X	X	X	X	X
	Informations sur les exportations	-	X	-	-	X	-	-	X	-	-	-
Achats	Achats domestiques B2B	-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Achats domestiques B2B à des entreprises non immatriculées à la TVA	-	X	-	-	-	-	-	X	-	X	X
	Acquisitions intra-communautaires	-	X	-	-	X	X	X	X	-	-	X
	Informations sur les importations	-	X	-	-	X	X	X	X	-	-	-
Niveau de détail	Ventilation selon les factures émises	-	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X
	Ventilation selon les partenaires	X	-	X	-	-	X	-	-	-	X	X

Source : Commission européenne DG TAXUD, VAT listings – implementations in EU member states, 1^{er} août 2018.

Annexe III

Tableau 13 : Les informations à déclarer sur la facture électronique

	Bulgarie	Espagne	Estonie	Hongrie	Italie	Lettonie	Lituanie	Pologne	République tchèque	Slovaquie
Ventes	Date de facturation	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Numéro de facture	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Contenu de la facture	X	X	-	-	-	-	-	-	-
	Type de transaction	X	X	-	-	X	X	X	X	X
	Taux imposable	X	X	X	-	X	X	X	X	X
	Montant HTVA	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Montant total	X	X	X	-	-	X	-	-	-
	Montant de la TVA	X	X	-	X	X	X	X	X	X
	Nom du partenaire commercial	X	X	X	X	X	X	X	-	-
	Adresse du partenaire commercial	-	-	-	X	-	-	X	-	-
	Numéro de société du partenaire commercial	-	-	X	-	-	X	-	-	-
	Numéro TVA du partenaire commercial	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Achats	Date de facturation	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Numéro de facture	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Type de transaction	X	X	-	-	-	-	-	-	-
	Taux imposable	X	X	-	-	X	X	X	X	X
	Montant HTVA	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Montant total	X	X	X	-	-	X	-	-	-
	Montant de la TVA	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Nom du partenaire commercial	X	X	X	-	X	X	X	-	-
	Adresse du partenaire commercial	-	-	-	-	X	-	X	-	-
	Numéro de société du partenaire commercial	-	-	-	-	-	X	-	-	-
	Numéro TVA du partenaire commercial	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Source : Commission européenne DG TAXUD, VAT listings – implementations in EU member states, 1^{er} août 2018.

1.8.3. Les effets de la facturation électronique

L'impact positif de la facturation électronique s'avère difficile à chiffrer car l'analyse des retombées n'a souvent débuté que quelques années après la mise en place du système. Par ailleurs, la facturation électronique a souvent été introduite au sein d'une série de mesures visant à lutter contre la fraude de sorte qu'il est difficile d'isoler sa contribution propre. Plusieurs États membres déclarent néanmoins observer une amélioration du rendement des contrôles fiscaux menés, avec des recouvrements plus importants alors même que le nombre de contrôles diminue. La vision plus complète des chaînes transactionnelles a permis aux administrations fiscales de réduire le temps nécessaire pour traiter les demandes de remboursement. **La facturation électronique semble avoir un effet préventif considérable dans la mesure où les entreprises prennent conscience du fait que les données qu'elles ont déclarées seront recoupées avec celles de leurs partenaires commerciaux.** Par ailleurs, certaines administrations publient des indicateurs selon les secteurs, favorisant la comparaison et ainsi une possible prévention⁵⁶.

Afin de réduire les coûts de conformité pour les entreprises, les systèmes mis en place ne requièrent pas la déclaration de données supplémentaires, comparé aux données déjà transmises pour les déclarations de TVA. **La facturation électronique a eu un impact considérable sur les administrations fiscales.** Par exemple, **l'approche du contrôle fiscal s'en est trouvée profondément changée dans la mesure où la connaissance préalable des chaînes transactionnelles permet au contrôleur fiscal d'être bien mieux préparé.** Le temps consacré à la collecte de données est réduit permettant ainsi des contrôles mieux ciblés, plus rapides et avec des redressements plus élevés. L'utilisation du traitement des données a permis d'automatiser certains processus et ainsi de libérer des ressources humaines. Enfin, un certain nombre d'administrations fiscales renvoient les données aux entreprises leur donnant ainsi la possibilité de corriger des possibles erreurs permettant, ce qui permet de réduire les contacts entre l'administration fiscale et les entreprises concernées⁵⁷.

Le principal enseignement des retours d'expérience réside dans le fait que les seuils constituent la porte d'entrée de la fraude. C'est pour cette raison qu'un certain nombre d'États membres qui avaient des seuils permettant aux entreprises de ne pas identifier leur partenaire commercial ont abaissé leurs seuils voire les ont supprimés.

1.8.4. Certains pays mettent en place de manière complémentaire un système de loteries pour encourager la facturation électronique dans le B2C

Non étudié dans le rapport du groupe Eurofisc, le cas portugais est intéressant car il présente un outil complémentaire à la facturation électronique pour en encourager la diffusion, en particulier dans le secteur du B2C.

⁵⁶ Commission européenne DG TAXUD, *VAT listings – implementations in EU member states*, 1er août 2018.

⁵⁷ *Ibid.*

Annexe III

En effet, en 2014, pour renforcer l'incitation à demander une facture avec NIF4, le gouvernement portugais a introduit une nouvelle mesure : un tirage au sort hebdomadaire intitulé « *facture de la chance* », inspiré de pratiques existantes dans certains pays d'Amérique latine, notamment au Brésil. En 2014 et 2015, les tirages au sort hebdomadaires permettaient de gagner une Audi A4 et les tirages au sort extraordinaires (généralement en juin et décembre), une Audi A6. Au total, 55 véhicules haut de gamme ont ainsi été tirés au sort en 2015. Entré en fonction fin 2015, le gouvernement actuel a décidé de maintenir cette mesure mais a changé la nature du prix. Les véhicules ont ainsi été remplacés par des bons du trésor (de, respectivement, 35.000 € pour les tirages hebdomadaires et 50.000 € pour les tirages exceptionnels). Ce changement était, selon le gouvernement, une manière d'inciter les Portugais à faire des économies puisqu'ils ne peuvent vendre ces bons qu'au bout d'un an. Les incitations fiscales et les tirages au sort mis en place par le gouvernement portugais remportent un certain succès puisque le nombre de factures émises n'ont cessé d'augmenter au cours des dernières années : + 7,5 % en 2014 ; + 9,8 % en 2015. Même si la progression ralentit depuis 2016, 5,7 milliards de factures ont été émises et communiquées à l'AT en 2017. Les factures associées à un NIF ont, pour leur part, enregistré une hausse encore plus importante : + 31,7 % en 2014 ; + 52 % en 2015 ; + 13,6 % en 2016 et + 7,2 % en 2017.

Encadré 5 : La facturation électronique obligatoire

En 2008, la Direcção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI) a lancé un projet de déclaration électronique de factures, de documents de transport et de mouvements comptables au format XML appelé SAF-T. Cependant, l'expansion réelle a commencé en 2013 avec un changement législatif pour que les entreprises migrent vers le système électronique SAFT-PT. Dès lors, toutes les entreprises portugaises ont dû progressivement adapter leur ERP et créer des canaux de communication automatiques avec la DGCI.

La structure des données a été définie dans la directive n° 302/2016 du 2 décembre 2016, qui comprend les informations requises dans chacun des fichiers obligatoires.

La facture électronique, qui comporte également la déclaration électronique de TVA, est entrée en vigueur de manière obligatoire au mois d'avril 2014. La déclaration électronique de TVA doit être faite avant le 25 de chaque mois. Les autorités obligent à générer de manière séquentielle les factures et les bons de livraison. Elles obligent également à passer par un processus de cryptage où la signature électronique, les données de la facture précédente et les systèmes de contrôle du processus de génération de fichiers sont mis en œuvre.

Les contribuables soumis à la TVA ont l'obligation de communiquer aux autorités fiscales et douanières du Portugal (AT) les documents de transport, préalablement au mouvement des marchandises. Pour ce processus, la solution EDICOM automatise l'envoi des données en temps réel à l'administration fiscale au travers de Webservice. Cette dernière émet le code d'autorisation. La solution reçoit automatiquement le code et l'intègre dans le document de transport. Ce code permet le mouvement des marchandises.

Source : Mission (à partir des informations transmises par le service économique régional de Lisbonne).

2. Représentation fiscale

Pour réaliser ce parangonnage, la mission s'est appuyée sur :

- ◆ les documents disponibles de la Commission européenne ;
- ◆ un questionnaire envoyé aux attachés douaniers⁵⁸ ;
- ◆ les données du cabinet Eurofiscalis⁵⁹ ;
- ◆ des entretiens avec des représentants du secteur.

2.1. Le Conseil a introduit en 1977 la possibilité pour les États membres de faire recouvrer la TVA des assujettis établis à l'étranger par un représentant fiscal

L'article 21 de la sixième directive 77/388/CEE, du Conseil du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membre relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires a introduit la possibilité pour les États membres de faire recouvrer la TVA par un représentant fiscal et de rendre ce dernier solidairement responsable. *« Lorsque l'opération imposable est effectuée par un assujetti établi à l'étranger, les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que la taxe est due par une autre personne. Un représentant fiscal ou le destinataire de l'opération imposable peuvent notamment être désignés à cet effet. Les États membres peuvent également prévoir qu'une personne, autre que l'assujetti, est solidairement tenue d'acquitter la taxe. »*

La sixième directive laisse une marge de manœuvre conséquente en matière de représentation fiscale aux États membres qui ont la possibilité ou non de transposer le dispositif dans leurs textes de loi respectifs. Dans le cas positif, chaque État membre garde encore la possibilité ;

- ◆ de décider du caractère obligatoire ou optionnel du dispositif ;
- ◆ de dessiner les contours du statut de représentant fiscal et notamment de sa possible responsabilité solidaire.

Le cadre législatif dans lequel s'inscrit le dispositif n'ayant pas évolué depuis⁶⁰, la représentation fiscale n'est donc pas un dispositif uniforme entre les États membres. Au contraire, sous le même terme, elle recouvre parfois des réalités bien différentes.

2.2. Plus des deux tiers des États membres ont choisi de rendre la représentation fiscale obligatoire pour les assujettis établis à l'étranger, et le représentant fiscal solidairement responsable de la TVA

Vingt des vingt-huit États membres rendent actuellement la représentation fiscale obligatoire pour les assujettis établis à l'étranger. Les huit États membres à ne pas rendre la représentation fiscale obligatoire pour les assujettis établis à l'étranger sont les États suivants : Allemagne, Irlande, Lettonie, Luxembourg, Malte, République-Tchèque, Royaume-Uni et Slovaquie.

⁵⁸ La mission s'est appuyée sur un questionnaire transmis au réseau des attachés douaniers de l'UE, et a pu obtenir 11 réponses (Allemagne, Belgique, Bulgarie, Espagne, Luxembourg, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Royaume-Uni, Roumanie), les autres pays n'étant soit pas couverts par le réseau (10 pays : Autriche, Croatie, Estonie, Hongrie, Italie, Lettonie, Lituanie, Malte, Slovaquie, Slovénie) ou n'ayant pas permis une réponse dans le calendrier de la mission (4 pays : Chypre, Danemark, Grèce, Irlande).

⁵⁹ La mission s'est appuyée sur les fiches pays disponibles sur le site du cabinet de représentation fiscale Eurofiscalis.

⁶⁰ Treizième directive 86/560/CE du Conseil du 17 novembre 1986.

Annexe III

Le dispositif de représentation fiscale n'est pas uniforme au sein de l'UE et les exigences qui recouvrent le mécanisme sont plus ou moins contraignantes entre les pays, notamment en matière de :

- ♦ garantie financière : certains États exigent qu'un représentant fiscal dispose d'un minimum d'avoirs financiers et/ou d'immobilisations corporelles ;
- ♦ contraintes statutaires : dans certains États, comme en Estonie, toute personne morale établie dans le pays ou toute filiale de personnes morales étrangères immatriculée au registre de commerce peut jouer le rôle de représentant fiscal, tandis que d'autres États sont plus contraignants et réclament par exemple une existence préalable sur le territoire de plusieurs années, comme en Bulgarie.

Tableau 14 : La représentation fiscale pour les entreprises non établies au sein de l'UE

Pays	Obligation	Responsabilité solidaire	Garantie bancaire
Allemagne	-	X	-
Autriche	X	X	-
Belgique	X	X	-
Bulgarie	X	X	X
Chypre	X	X	-
Croatie	X	X	N.D.
Danemark	X	X	-
Espagne	X	X	-
Estonie	X	X	X
Finlande	X	X	X
France	X	X	-
Grèce	X	X	-
Hongrie	X	X	X
Irlande	-	-	-
Italie	X	X	-
Lettonie	-	-	-
Lituanie	X	X	-
Luxembourg	-	-	X
Malte	-	-	-
Pays-Bas	X	X	X
Pologne	X	X	-
Portugal	X	X	-
République-Tchèque	-	-	-
Roumanie	X	X	-
Royaume-Uni	-	-	-
Slovaquie	-	-	-
Slovénie	X	X	-
Suède	X	X	X

Source : Mission (à partir des données de la Commission).

2.3. L'Allemagne et le Royaume-Uni n'obligent pas les entreprises non établies à désigner un représentant fiscal

2.3.1. Allemagne

2.3.1.1. Le recours à un représentant fiscal en Allemagne n'est pas obligatoire

Le recours à un représentant fiscal en Allemagne n'est pas obligatoire. Un représentant fiscal intervient uniquement lorsque l'opérateur représenté n'effectue en Allemagne que des opérations non imposables et ne peut procéder à aucune déduction de la taxe acquittée en amont. L'opérateur représenté ne doit avoir ni domicile, ni siège, ni direction, ni filiale en Allemagne ou dans les zones visées à l'article 1, paragraphe 3, de la loi sur la TVA (*Umsatzsteuergesetz* – UStG).

Le représentant fiscal intervient notamment dans le cas :

- ◆ d'importations exonérées qui sont immédiatement suivies d'une livraison intracommunautaire ;
- ◆ d'un transport transfrontalier exonéré, dans la mesure où l'opérateur ne reçoit pas de biens ou de services ouvrant droit à déduction.

2.3.1.2. Les règles de désignation

Les règles qui régissent la désignation d'un représentant fiscal sont établies dans les articles 22 bis à 22 sixies de l'UStG. Peuvent être représentant fiscal, uniquement :

- ◆ les membres de professions habilitées à dispenser des conseils en matière fiscale ;
- ◆ les commissionnaires de transport qui fournissent des services d'assistance en matière de droits et taxes à l'importation ou en ce qui concerne l'application des accises sur les marchandises dans le cadre de leur circulation d'un État membre de l'Union européenne à l'autre ;
- ◆ tout autre opérateur commercial qui fournit une aide en matière de droits et taxes à l'importation.

Ces commissionnaires et autres opérateurs commerciaux ne peuvent en principe agir en tant que représentant fiscal que s'ils sont établis en République fédérale d'Allemagne et ne sont pas de petits opérateurs au sens de l'article 19 de l'UStG.

Il n'est pas nécessaire de constituer une garantie bancaire en Allemagne, dans la mesure où le champ d'application de la représentation fiscale est limité aux opérateurs qui n'ont aucune obligation de paiement vis-à-vis des autorités fiscales allemandes ou qui ne peuvent pas solliciter de remboursement auprès de ces dernières.

2.3.1.3. Les droits et les obligations

Le représentant fiscal doit remplir, comme si elles étaient siennes, les obligations en matière de TVA de tous les opérateurs étrangers qu'il représente, auprès du bureau des impôts dont il relève en matière de taxation sur le chiffre d'affaires, en utilisant le numéro d'identification fiscale qui lui a été spécialement attribué aux fins de cette représentation. Il dispose des mêmes droits et obligations que l'opérateur qu'il représente et peut, par exemple, présenter en son nom les demandes nécessaires en Allemagne. En détail, la procédure est expliquée ci-après :

La personne désignée comme représentant fiscal doit disposer d'une procuration délivrée par l'opérateur qu'elle représente avant la réalisation de toute opération exonérée. Si cette procuration est établie dans une langue autre que l'allemand, une traduction certifiée conforme peut être exigée par les autorités fiscales, lorsque cela se justifie.

Le représentant fiscal doit demander un numéro d'identification fiscale et un numéro d'identification TVA spéciaux. Le numéro d'identification fiscale spécial est attribué par le bureau des impôts dont dépend le représentant fiscal en matière de taxation sur le chiffre d'affaires, tandis que le numéro d'identification TVA est attribué par le *Bundeszentralamt für Steuern*. Ce numéro d'identification spécial TVA couvre tous les opérateurs étrangers au nom desquels le représentant agit.

Le représentant fiscal doit satisfaire aux obligations comptables générales. La contrepartie convenue pour les opérations exonérées doit être prise en compte séparément pour chaque opérateur représenté. Les noms et adresses de ces opérateurs doivent également être clairement identifiables dans le compte.

Le représentant fiscal doit présenter une déclaration de TVA pour chaque année civile, sous son numéro d'identification fiscale spécial. Celle-ci doit inclure toutes les assiettes d'imposition de l'ensemble des opérateurs représentés. Il n'est pas nécessaire de fournir des listes individuelles. Le délai de dépôt de cette déclaration est fixé par les dispositions fiscales générales. Le représentant fiscal doit présenter des états récapitulatifs au *Bundeszentralamt für Steuern* au plus tard le dixième jour suivant la fin de chaque trimestre. Ces états doivent inclure les assiettes d'imposition de tous les opérateurs représentés.

Les factures délivrées pour des opérations effectuées par un opérateur ayant désigné un représentant fiscal peuvent être émises par l'opérateur ou par son représentant fiscal. Dans les deux cas, elles doivent comporter les informations complémentaires suivantes :

- ◆ référence au fait qu'un représentant fiscal a été désigné ;
- ◆ nom et adresse du représentant fiscal ;
- ◆ numéro d'identification TVA spécial du représentant fiscal.

L'opérateur ne peut pas désigner de représentant fiscal lorsqu'il effectue, en Allemagne, des opérations exonérées et des opérations imposables. Il en va de même lorsqu'il effectue des livraisons de biens ou autres prestations imposables pour lesquelles le destinataire est redevable de la TVA. La représentation fiscale est également exclue si, au cours de la même période, l'opérateur a présenté une demande licite de remboursement de la TVA ou a effectué des acquisitions intracommunautaires dans le cadre d'opérations triangulaires soumises à imposition. C'est également le cas lorsque l'opérateur effectue en Allemagne, dans le cadre d'opérations triangulaires intracommunautaires, des livraisons pour lesquelles le destinataire final est redevable de la TVA.

2.3.2. Royaume-Uni

La loi britannique sur la TVA (*VAT Act*) de 1994 précise que le recours à un représentant fiscal au Royaume-Uni n'est pas obligatoire.

L'article 49 de la loi sur la TVA (*VAT Act*) de 1994 établit les responsabilités d'un représentant fiscal :

- ♦ les déclarations de TVA doivent être remises à temps, en une seule fois, et ne doivent pas comporter des remboursements en attente ;
- ♦ les registres doivent être en permanence disponibles pour l'administration fiscale.

Le représentant fiscal est solidairement responsable des dettes et impayés de l'entreprise non établie au Royaume-Uni qu'il représente. Bien que le contrat de représentation soit un accord commercial entre deux parties, les services fiscaux britanniques (*Her Majesty's Revenue and Customs*, HMRC).se réservent le droit de refuser tout contrat limitant la responsabilité solidaire du représentant fiscal.

Un représentant fiscal peut représenter plusieurs entreprises mais une entreprise ne peut avoir qu'un unique représentant fiscal.

2.4. Face aux nouveaux risques fiscaux liés à l'utilisation des plateformes de commerce en ligne, les États membres ont renforcé leurs exigences vis-à-vis des plateformes et utilisent plus souvent le dispositif de représentation fiscale

Les administrations fiscales des États membres de l'UE cherchent à recouvrer le manque à gagner de TVA découlant du non-respect des exigences en matière de TVA de la part des fournisseurs non-résidents qui utilisent les plateformes de commerce en ligne.

Les pays ayant obligé les entreprises non résidentes à désigner un représentant fiscal solidairement responsable commencent à utiliser ce dispositif pour recouvrer les impayés de TVA.

Les pays n'ayant pas obligé les entreprises non résidentes à désigner un représentant fiscal cherchent à renforcer leur législation afin de lutter contre la fraude à la TVA.

2.4.1. En Allemagne, le gouvernement a accru les obligations déclaratives des représentants fiscaux

Le 31 juillet 2019, le gouvernement fédéral a passé plusieurs amendements au sein de la loi de la TVA allemande (UStG), et notamment sur les articles définissant les contours de la représentation fiscale en Allemagne.

Les représentants fiscaux ont désormais l'obligation de :

- ♦ **transmettre des déclarations préalables de TVA chaque trimestre**, en plus de la déclaration annuelle ;
- ♦ **joindre à la déclaration annuelle de TVA une annexe** récapitulant l'ensemble des entreprises représentées ainsi que leurs assiettes fiscales respectives.

En plus de la mise en place de nouvelles obligations pour les représentants fiscaux, l'administration fiscale a renforcé ses exigences en matière d'immatriculation à la TVA (cf. 3.3.2).

2.4.2. Au Royaume-Uni, l'administration peut désormais exiger que les entreprises nomment un représentant fiscal en cas de risque de non-recouvrement

Depuis septembre 2016, l'administration fiscale britannique a la possibilité de :

- ♦ **demander à une entreprise non-résidente de désigner un représentant fiscal au Royaume-Uni** si elle estime qu'il y a un risque de non-recouvrement de la TVA (notamment si aucun accord d'assistance administrative n'a été signé avec le pays dans lequel le demandeur réside) ;
- ♦ **rendre les plateformes de commerce en ligne redevables** (principe de responsabilité solidaire) de la TVA des fournisseurs non-résidents qui ne respectent pas les règles britanniques en matière de TVA. L'administration fiscale a déjà utilisé avec succès ces dispositions fortement dissuasives : à la suite des envois de notification de responsabilité solidaire, les fournisseurs non-résidents qui ne respectent pas les règles en matière de TVA sont retirés de la plateforme qui les héberge⁶¹.

3. Immatriculation à la TVA

Pour réaliser ce parangonnage, la mission s'est appuyée sur :

- ♦ les documents disponibles de la Commission européenne ;
- ♦ un questionnaire envoyé aux attachés douaniers⁶² ;
- ♦ les données du cabinet Eurofiscalis⁶³ ;
- ♦ des entretiens avec des représentants du secteur.

3.1. Le dispositif d'immatriculation à la TVA n'est pas uniforme au sein de l'UE

3.1.1. Le seuil minimum d'immatriculation à la TVA pour le régime particulier des ventes à distances varie entre 35 000 € et 100 000 € au sein de l'UE

L'article 34 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée exempte de TVA les entreprises dont le montant global hors TVA des livraisons effectuées ne dépasse pas la somme de 100 000 € au cours d'une même année civile.

Le même article introduit la possibilité pour un État membre de limiter le seuil à 35 000 € ou à sa contre-valeur en monnaie nationale dans le cas où cet État membre craint que le seuil de 100 000 € ne conduise à de sérieuses distorsions de concurrence.

Selon les derniers chiffres de la Commission européenne (avril 2018), seuls trois États membres ont conservé un seuil minimal à 100 000 €, à savoir : l'Allemagne, le Luxembourg et les Pays-Bas. Le Royaume-Uni a fixé son seuil minimal à 70 000 £ (environ 80 000 €). La République tchèque a abaissé le seuil minimal à 45 000 € et les vingt-trois autres États ont abaissé le seuil minimal à 35 000 € ou à sa contre-valeur en monnaie nationale.

⁶¹ HMRC, *Alternative method of VAT collection – Call for evidence*, 20 mars 2017.

⁶² La mission s'est appuyée sur un questionnaire transmis au réseau des attachés douaniers de l'UE, et a pu obtenir 11 réponses (Allemagne, Belgique, Bulgarie, Espagne, Luxembourg, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Royaume-Uni, Roumanie), les autres pays n'étant soit pas couverts par le réseau (10 pays : Autriche, Croatie, Estonie, Hongrie, Italie, Lettonie, Lituanie, Malte, Slovaquie, Slovénie) ou n'ayant pas permis une réponse dans le calendrier de la mission (4 pays : Chypre, Danemark, Grèce, Irlande).

⁶³ La mission s'est appuyée sur les fiches pays disponible sur le site du cabinet de représentation fiscale Eurofiscalis.

Tableau 15 : Seuil d'immatriculation à la TVA pour le régime particulier des ventes à distances

Pays	Devise	Seuil	Équivalent (EUR) ⁶⁴
Allemagne	EUR	100 000	-
Autriche	EUR	35 000	-
Belgique	EUR	35 000	-
Bulgarie	BGN	70 000	35 791
Chypre	EUR	35 000	-
Croatie	HRK	270 000	36 291
Danemark	DKK	280 000	37 595
Espagne	EUR	35 000	-
Estonie	EUR	35 000	-
Finlande	EUR	35 000	-
France	EUR	35 000	-
Grèce	EUR	35 000	-
Hongrie	EUR	35 000	-
Irlande	EUR	35 000	-
Italie	EUR	35 000	-
Lettonie	EUR	35 000	-
Lituanie	EUR	35 000	-
Luxembourg	EUR	100 000	-
Malte	EUR	35 000	-
Pays-Bas	EUR	100 000	-
Pologne	EUR	160 000	37 859
Portugal	EUR	35 000	-
République-Tchèque	CZK	1 140 000	44 873
Roumanie	RON	118 000	25 305
Royaume-Uni	GBP	70 000	80 197
Slovaquie	EUR	35 000	-
Slovénie	EUR	35 000	-
Suède	SEK	320 000	31 390

Source : Commission européenne (avril 2018).

3.1.2. La durée de traitement d'une demande d'immatriculation à la TVA oscille entre quelques jours et plusieurs mois au sein de l'UE

Les données relatives au délai de traitement pour les demandes d'immatriculation à la TVA sont rares. Les réponses aux questionnaires envoyés aux attachés douaniers ne recourent pas forcément les informations affichées sur les sites internet des cabinets proposant des services d'immatriculation à la TVA (en particulier, le cabinet Eurofiscalis) ainsi que les estimations données lors des entretiens menés par la mission.

Le délai de traitement pour les demandes d'immatriculation à la TVA ne dépasse généralement pas deux mois. Les administrations les plus rapides délivrent un numéro de TVA en quelques jours, mais la norme au sein de l'UE semble se situer autour de 4 à 6 semaines (cf. tableau 16).

Les délais de traitement les plus rapides pour les demandes d'immatriculation à la TVA résultent d'une dématérialisation de la procédure qu'une minorité d'États proposent actuellement, notamment le Royaume-Uni.

⁶⁴ Le taux de change utilisé est celui de la date d'accession à l'Union européenne.

Tableau 16 : Délai pour l'immatriculation à la TVA

Pays	Attachés douaniers	Cabinet Eurofiscalis	Entretiens
Allemagne	Rapidement	3 à 4 semaines	N.D.
Belgique	N.D.	2 à 4 semaines	N.D.
Bulgarie	7 jours	N.D.	N.D.
Espagne	Inférieur à 3 mois	N.D.	N.D.
Grèce	N.D.	3 à 4 semaines	N.D.
Italie	N.D.	3 à 4 semaines	N.D.
Luxembourg	N.D.	3 à 6 semaines	N.D.
Pologne	Immédiatement	3 à 4 semaines	N.D.
République-Tchèque	16 jours	3 à 6 semaines	N.D.
Royaume-Uni	15 jours	4 à 8 semaines	2-3 jours

Source : Mission.

3.1.3. Les États tendent ces dernières années à simplifier les règles qui régissent l'immatriculation à la TVA en matière de traduction et de certification des documents

La durée de traitement d'immatriculation à la TVA dépend du degré de dématérialisation de la procédure mais également des documents demandés et des exigences rattachées en matière de traduction et de certification.

L'Allemagne et le Royaume-Uni apparaissent d'après le retour des professionnels comme des pays où la demande d'immatriculation est simple et rapide tandis que les pays d'Europe de l'Est apparaissent comme les pays où l'immatriculation à la TVA est la plus compliquée et la plus longue.

Les Pays-Bas ont mis en place un système dématérialisé pour les petites entreprises, avec des formulaires de déclaration de TVA pré-remplis pour faciliter la procédure.

Encadré 6 : L'immatriculation à la TVA au Portugal

Pour s'immatriculer à la TVA au Portugal, une entreprise doit disposer d'un numéro d'identification de personne juridique (que l'Autoridade Tributaria e Aduaneira – Agence Fiscale et Douanière – considère comme numéro d'identification fiscale) attribué par le Ministère de la Justice (Registre National de Personnes Juridiques).

Lorsqu'il s'agit d'une entité non résidente, un document officiel émis par les autorités du pays de résidence et attestant que l'entité dispose effectivement d'un siège dans ce pays doit être présenté.

Dans les cas où il existe un représentant, celui-ci doit disposer d'une procuration sur laquelle doivent figurer les pouvoirs de représentation. Cette représentation implique une obligation pour le représentant d'être enregistré aux effets de la TVA (validation effectuée par le système au moment de l'enregistrement).

Lorsqu'il s'agit d'une personne physique, celle-ci devra avoir un numéro d'identification fiscale attribué par l'AT (Agence Fiscale).

L'administration portugaise demande aux entreprises d'apporter un original ou une copie certifiée pour les pièces suivantes :

- la pièce d'identité du représentant légal ;
- le certificat d'enregistrement à la TVA dans le pays d'origine (pour les assujettis européens) ;
- les statuts ;
- les coordonnées bancaires (original uniquement) ;
- le pouvoir.

Source : Mission (à partir des questionnaires envoyés aux attachés douaniers et aux données du cabinet Eurofiscalis).

Annexe III

Tableau 17 : Les documents exigés lors d'une immatriculation à la TVA

	Registre du commerce	Statuts	Pièce d'identité	Preuve d'activité	Formulaire d'enregistrement des sociétés non établies	Déclaration de commencement d'activité	Certificat de domicile	Pouvoir
Allemagne	X	X	X	X	X	-	-	-
Belgique	X	-	-	X	X	X	X	-
France	X	X	X	X	X	-	-	X
Italie	X	X	X	X	X	-	-	-
Luxembourg	X	X	X		X	-	-	-
Pologne	X	X	X	X	X	-	-	-
Portugal	X	X	X	X	N.D.	N.D.	N.D.	X
République-Tchèque	X	X	X	X	X	-	-	-

Source : Mission (à partir des questionnaires envoyés aux attachés douaniers et aux données du cabinet Eurofiscalis).

3.2. Les États membres cherchent à simplifier l'immatriculation à la TVA au travers d'une dématérialisation et de mesures spécifiques

3.2.1. Les États membres cherchent à simplifier l'immatriculation à la TVA en dématérialisant la procédure

Une tendance à la dématérialisation des procédures d'immatriculation à la TVA s'observe au sein de l'UE. Cette évolution est concomitante de la mise en place par les administrations fiscales de systèmes d'information *ad hoc* permettant de recueillir et de traiter un grand nombre de données simultanément.

Par exemple, les Pays-Bas ont mis en place un programme appelé « Bookkeeping, Tax Declaration and Payment in One » permettant aux petites entreprises de réaliser leurs déclarations et paiement via une seule plateforme dédiée.

3.2.2. Les États cherchent à simplifier l'immatriculation à la TVA avec des mesures spécifiques

Certains États membres ont mis en place des dispositions particulières afin de faciliter les procédures d'immatriculation à la TVA, et notamment pour les vendeurs qui utilisent les plateformes de commerce en ligne.

En Espagne, depuis quelques années, la procédure de demande du numéro d'identification fiscal (NIF) peut s'effectuer à l'étranger au travers des agences consulaires espagnoles. Cette nouvelle disposition permet aux entreprises non établies en Espagne d'avoir un interlocuteur dans leur pays de résidence afin de faciliter leurs démarches. Pour l'administration espagnole, cette disposition permet de mieux répartir les demandes et d'échanger plus facilement avec les entreprises concernées⁶⁵.

En Pologne, des efforts significatifs ont été réalisés en vue de faciliter les démarches en matière de TVA, qui peuvent être effectuées dans un bureau de l'administration fiscale polonaise (*Krajowa Administracja Skarbowa* – KAS), par voie postale ou en ligne. Il existe des procédures TVA simplifiées, notamment pour les transporteurs établis dans un autre État membre qui transportent occasionnellement des passagers sur des trajets polonais. L'enregistrement à la TVA s'effectue via un document VAT-R à déposer au plus tard la veille de la première vente auprès de l'autorité fiscale territorialement compétente en fonction du lieu de résidence ou de principale activité. Si l'entreprise est enregistrée sur le système polonais CEDIG, le document VAT-R peut être envoyé en ligne (*e-Deklaracje*) ou à défaut téléchargé pour être déposé dans un service local des impôts.

⁶⁵ Réponse au questionnaire envoyé à l'attaché fiscal espagnol, octobre 2019.

3.3. Les États membres cherchent à renforcer les contrôles afin de lutter contre une recrudescence des fraudes dans le secteur du commerce en ligne

3.3.1. L'Allemagne a renforcé les exigences qui incombent aux vendeurs non-résidents des plateformes de commerce en ligne

À la suite d'un rapport de la Cour des Comptes allemande⁶⁶ qui dénonçait les risques fiscaux liés au e-commerce en provenance de pays tiers, le gouvernement allemand a promulgué une loi le 1er janvier 2019 pour lutter contre la fraude à la TVA sur Internet⁶⁷. La loi met en place un dispositif visant à **s'assurer que les vendeurs non européens qui utilisent les plateformes de commerce en ligne soient bien immatriculés à la TVA**, quand bien même ils ne dépasseraient pas le seuil de 100 000 €. L'administration fiscale allemande demande aux vendeurs non-européens (à compter du 1^{er} mars 2019) et européens (à compter du 1^{er} octobre 2019) qui utilisent les plateformes de commerce en ligne de remplir un nouveau certificat de TVA (UST 1 TI) permettant de prouver qu'ils ont bien rempli leurs obligations, le cas échéant, d'acquittement de leur TVA.

L'évolution des enregistrements de commerçants des pays d'Asie est massive. En 2017, seuls 432 commerçants de Chine, Hong-Kong, Macao et Taïwan étaient enregistrés sur les plateformes de commerce en ligne. Leur nombre est passé à 7 500 fin 2018⁶⁸, puis à 15 000 en septembre 2019⁶⁹. Cette loi votée en décembre 2018 en Allemagne permettrait une perception de TVA supplémentaire de 500 M € de TVA⁷⁰. « *La pression était déjà sur le feu avant l'entrée en vigueur de la loi le 1er janvier* », a déclaré le ministre des Finances de Hesse, Thomas Schäfer (CDU), à l'agence de presse allemande de Wiesbaden. Entre-temps, quelques 24 500 détaillants en ligne basés en Chine, à Hong Kong et à Taïwan se sont inscrits à des fins fiscales auprès de l'administration fiscale responsable de Berlin-Neukölln. C'est presque 57 fois plus de détaillants en ligne qu'au début du débat initié par la Hesse et le Bade-Wurtemberg en 2017.

Les inscriptions d'entreprises de pays étrangers sont réparties par pays entre différents centres fiscaux en Allemagne. Le centre fiscal de Berlin-Neukölln est compétent pour l'enregistrement des entreprises d'Asie.

3.3.2. Au Royaume-Uni, le gouvernement a pris une série de mesures afin de lutter contre une recrudescence des fraudes dans le secteur du commerce en ligne

Afin de faire face aux évolutions du commerce ces dernières années, et notamment au développement croissant de la vente en ligne, le gouvernement britannique a récemment pris une série de mesures qui ont pour vocation de renforcer les contrôles afin de lutter contre une recrudescence des fraudes dans le secteur du e-commerce. Le HMRC veille cependant à ce que ces mesures plus contraignantes pénalisent le moins possible les entreprises du secteur, c'est pourquoi celles-ci visent principalement les intermédiaires de la vente en ligne, c'est-à-dire les centres de réexpédition et les plateformes de e-commerce.

⁶⁶ Bundesrechnungshof, *Enforcing VAT on e-commerce – Goods sold online by non-EU based internet traders*, 6 mars 2018

⁶⁷ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/JStG-2018/3-Verkuendetes-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

⁶⁸ Finanzamt Berlin.

⁶⁹ Handelsblatt.

⁷⁰ Handelsblatt.

Annexe III

Depuis le 1^{er} avril 2019, les entreprises intervenant dans l'expédition de marchandises ont l'obligation d'envoyer une demande à l'administration fiscale pour être inscrites sur une liste dédiée (*Fulfilment House Due Diligence Scheme registered business list*⁷¹). Plus précisément, les entreprises ont l'obligation de s'enregistrer auprès de l'administration fiscale à partir du moment où ils abritent dans des entrepôts des marchandises :

- ◆ importées depuis un pays étranger hors UE ;
- ◆ détenues par une entreprise établie en dehors de l'UE ;
- ◆ proposées pour la première fois à la vente sur le territoire britannique⁷².

Une fois leur nom accepté sur la liste (étape indispensable pour continuer leur activité liée au stockage de marchandises appartenant à des entreprises non-résidentes), les entreprises doivent :

- ◆ tenir à disposition de l'administration fiscale un certain nombre d'informations sur les entreprises non-résidentes dont elles hébergent des marchandises (nom, contact, immatriculation TVA, quantités stockées, pays de livraison, formulaires à leurs envoyer précisant leurs obligations fiscales) ;
- ◆ réaliser certaines vérifications (validité du numéro d'immatriculation TVA et les exemptions de TVA)⁷³.

En parallèle, le HMRC a publié le texte d'un accord de coopération entre l'administration et les plateformes de e-commerce, invitant ces dernières à être signataires. La convention prévoit le libre échange d'informations entre HMRC et les plateformes afin de promouvoir le respect des règles relatives à la TVA par les utilisateurs de ces plateformes. L'accord s'accompagne d'un ensemble d'obligations légales pour les plateformes en ligne et d'un ensemble de pouvoirs juridiques pour HMRC. Plusieurs plateformes ont signé cet accord notamment Amazon et Ebay.

⁷¹ <https://www.gov.uk/government/publications/fulfilment-house-due-diligence-scheme-registered-businesses-list>

⁷² Partie 3 de la loi de finance britannique 2017 (n°2).

⁷³ *Ibid.*