

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

COM(94) 471 final

Bruxelles, le 03.11.1994

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL ET AU PARLEMENT EUROPÉEN

**Système commun de taxe sur la valeur ajoutée:
modalités d'imposition des opérations effectuées
par des assujettis non établis**

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL ET AU PARLEMENT EUROPÉEN

**Système commun de taxe sur la valeur ajoutée:
modalités d'imposition des opérations effectuées
par des assujettis non établis**

1. Introduction

1. Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en vigueur depuis l'adoption de la 6^{ème} directive⁽¹⁾, a été modifié à compter du 1er janvier 1993 pour assurer la suppression des contrôles aux frontières intérieures de la Communauté. Avec la mise en place du régime transitoire de taxation des échanges entre les Etats membres⁽²⁾, les transactions intracommunautaires ont définitivement cessé d'être traitées comme des importations/exportations. Ce changement fondamental dans les modalités de la taxation des échanges intracommunautaires s'est inscrit dans les principes généraux retenus par la 6^{ème} directive en matière de lieu d'imposition des opérations.
2. Les critères permettant de déterminer la localisation des opérations imposables et, par voie de conséquence, le lieu où doivent s'effectuer les obligations déclaratives et le paiement de la taxe, ne prennent que rarement en compte le lieu d'établissement du fournisseur. Les opérateurs peuvent dès lors avoir à satisfaire à des obligations déclaratives dans des Etats membres sur le territoire desquels ils ne sont pas établis: ils doivent notamment s'y faire identifier à la TVA et y souscrire des déclarations périodiques. Dans de nombreux cas, ces obligations doivent être accomplies par l'intermédiaire d'un représentant fiscal, cette procédure étant ressentie par les opérateurs comme une difficulté majeure, entraînant des coûts considérables.
3. La diversité des modalités de taxation retenues par les Etats membres pour les opérations réalisées par des assujettis non établis n'a été dénoncée comme aboutissant à une grande complexité pour les opérateurs qu'à la veille de la mise en oeuvre du régime transitoire de TVA; ces difficultés ne sont cependant pas nouvelles et ne résultent pas des principes retenus pour la taxation des acquisitions intracommunautaires de biens.

(1) Directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, J.O. n° L 145, du 13.6.1977, p. 1, telle que modifiée en dernier lieu par la directive 94/5/CE du 14 février 1994, J.O. n° L 60 du 3.3.1994, p.16

(2) Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991, J.O. n° L 376 du 31.12.1991, p.1

4. En vue d'apporter des solutions à ces difficultés, la Commission s'est engagée, lors de l'adoption de la directive 92/111/CEE⁽¹⁾, à présenter au Conseil, sur base des informations qui lui seraient communiquées par les Etats membres, un rapport sur les modalités retenues pour la mise en oeuvre de la notion de représentant fiscal et, si nécessaire, des propositions en vue d'harmoniser les législations en cette matière. Les Etats membres, quant à eux, étaient tenus, jusqu'à la présentation de ce rapport et, le cas échéant de ces propositions, de prendre toutes les mesures nécessaires afin d'assurer une application correcte et simple des dispositions relatives à la désignation d'un représentant fiscal.
5. Les travaux préparatoires à l'élaboration de ce rapport ont rapidement confirmé que la représentation fiscale n'était qu'une facette du problème plus général de la détermination du redevable de la taxe, et que seule une étude détaillée de cette notion serait susceptible d'aboutir à des solutions permettant une véritable prise en compte des préoccupations des opérateurs.
6. A la lumière des dispositions communautaires en vigueur (6ème directive TVA: articles 21 et 22 sur le redevable de la taxe et ses obligations), l'analyse conduite a consisté à examiner les modalités d'imposition retenues dans les législations des Etats membres afin de mieux cerner l'origine et l'étendue des difficultés évoquées par les opérateurs et ainsi, de dégager les moyens de réponse les mieux adaptés.
7. Les résultats de ces travaux sont détaillés dans le rapport joint en annexe à la présente communication. En outre, la synthèse de l'analyse factuelle des législations nationales, préalable nécessaire à l'élaboration de ce rapport, est disponible sous forme d'un document de travail des services de la Commission (XXI/1803/94).

⁽¹⁾ Directive 92/111/CEE du 14 décembre 1992, J.O. n° L 384 du 30.12.1992, p.47

II. Les difficultés des opérateurs non établis

8. Les principales difficultés rencontrées par les assujettis lorsqu'ils réalisent des opérations dans un Etat membre sur le territoire duquel ils ne sont pas établis, concernent :
- la détermination de la personne redevable de la taxe. Une même catégorie d'opérations relève de dispositions qui diffèrent selon les Etats membres; de plus, pour les opérations réalisées à l'intérieur d'un même Etat membre, le redevable de la taxe varie suivant la nature des opérations;
 - la nature et l'étendue des obligations imposées à la personne redevable. Pour un même redevable, ces obligations diffèrent selon les Etats membres ou, dans un même Etat membre, selon la nature des opérations imposables réalisées;
 - la grande diversité dans l'acception de la notion de représentant fiscal, dont le rôle et les obligations varient considérablement d'un Etat membre à l'autre;
 - le poids et le coût de ces obligations, et ce particulièrement pour les petites et moyennes entreprises.
9. Ces difficultés résultent d'une large utilisation par les Etats membres des options qui leur sont offertes par la 6^{ème} directive pour la détermination du redevable de la taxe, sans toutefois que les choix ainsi opérés assurent aux assujettis non établis un traitement simple et cohérent de l'ensemble des opérations qu'ils réalisent.

III. Le cadre juridique communautaire

10. La construction des dispositions de la 6^{ème} directive repose sur les mécanismes suivants:
- une seule personne a la qualité de redevable de la taxe due sur une opération imposable donnée;
 - les obligations déclaratives associées à la réalisation de cette opération imposable sont à la charge de la seule personne qualifiée de redevable;

- l'obligation de paiement incombe, par principe, au redevable. Les Etats membres ont toutefois la faculté de prévoir qu'une autre personne peut être solidairement tenue, avec le redevable, au paiement de la taxe due: l'obligation alors à la charge de ce codébiteur solidaire se limite au seul paiement de la taxe due, les autres obligations restant exclusivement celles du redevable.
11. La personne redevable de la taxe est en principe l'assujetti qui effectue l'opération imposable, que cet assujetti soit ou non établi à l'intérieur du pays. Ce principe général ne connaît d'exceptions que pour les opérations réalisées par des assujettis non établis: en lieu et place de l'assujetti non établi, un représentant fiscal, ou le destinataire de l'opération (destinataire d'une livraison de biens ou le preneur d'une prestation de services), peut être redevable de la taxe.
 12. La 6ème directive énumère de manière limitative les cas et conditions dans lesquels le redevable de la taxe est le destinataire (transactions triangulaires, services immatériels, transports intracommunautaires de biens et services accessoires à ces transports, services des intermédiaires). Ces dérogations évitent aux opérateurs d'avoir à se faire identifier et à satisfaire à des obligations déclaratives dans des Etats membres sur le territoire desquels ils ne sont pas établis. De plus, ils ne sont pas confrontés au principal inconvénient de la désignation du destinataire en tant que redevable, à savoir l'obligation de recourir aux procédures de remboursement prévues par les 8ème⁽¹⁾ et 13ème⁽²⁾ directives. En effet, pour la réalisation de telles opérations, les assujettis n'effectuent, en règle générale, aucun achat grevé de taxe dans l'Etat membre où leurs opérations sont taxées.
 13. Pour toutes les autres opérations, la désignation d'une personne autre que l'assujetti non établi comme redevable, notamment l'obligation de nommer un représentant fiscal, résulte uniquement de l'exercice, par les Etats membres, d'une faculté ouverte par la 6ème directive.

(1) Directive 79/1072/CEE du 6 décembre 1979, J.O. n°L 331 du 27.12.1979, p.11

(2) Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986, J.O. n°L 326 du 26.11.1986, p.40

IV. Le malentendu sur la notion de redevable

14. Lorsque l'assujetti est lui-même le redevable de la taxe due sur les opérations imposables qu'il réalise, il lui appartient de s'acquitter des obligations de déclaration et de paiement associées à la réalisation de ces opérations. Ainsi, le contrôle de l'application correcte de la taxe est directement exercé auprès de la personne qui détient toutes les informations relatives au déroulement de cette opération. Le choix de nommer une personne autre que l'assujetti non établi comme redevable (représentant fiscal ou destinataire de l'opération) modifie considérablement non seulement la situation des opérateurs au regard de leurs obligations déclaratives, mais aussi les moyens de contrôle à disposition des administrations des Etats membres.
15. La désignation d'une personne autre que l'assujetti comme redevable de la taxe emporte, pour les opérateurs, les conséquences suivantes:
 - la qualité de redevable est totalement "transférée" de l'assujetti vers cette autre personne ;
 - les obligations de déclaration et de paiement de la taxe incombent uniquement à cette autre personne;
 - si une obligation de solidarité au paiement de la taxe due est prévue, cette obligation peut être imposée uniquement à une personne autre que l'assujetti qui réalise l'opération imposable.
16. En outre, le recours à une personne autre que l'assujetti non établi en tant que redevable de la taxe ne procure pas nécessairement aux administrations nationales la garantie escomptée en termes de contrôle et de recouvrement de la taxe. La désignation, par exemple, d'un représentant fiscal comme redevable de la taxe rencontre les limites suivantes suivantes :
 - le représentant fiscal est nécessairement tributaire des informations qui lui sont fournies par l'assujetti non établi. Etendre sa responsabilité à l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti non établi reste d'une efficacité très limitée en termes de contrôle, mais accroît considérablement le coût supporté par l'assujetti non établi: le représentant répercute financièrement sur son client le risque d'une éventuelle mise en jeu de sa responsabilité;

- de surcroît, la comptabilité détenue par le représentant fiscal, au titre des opérations effectuées par l'assujetti non établi, n'est qu'une comptabilité partielle qui n'apporte pas tous les renseignements nécessaires à l'exercice du contrôle. Les informations complémentaires ne sont disponibles qu'auprès de l'assujetti qui a réalisé l'opération;
- enfin le recours à un représentant fiscal enlevant à l'assujetti la qualité de redevable, l'administration se prive des moyens de coopération administrative en matière d'assistance au recouvrement.

V. La représentation fiscale: une réponse inadaptée

17. Les administrations fiscales justifient le recours à la représentation fiscale pour des raisons tenant à l'efficacité du contrôle et à la sécurité du recouvrement de la taxe. Elles estiment en effet que cette procédure leur donne des moyens, juridiques et pratiques, dont elles ne pourraient pas disposer si elles s'adressaient directement à l'opérateur non établi.
18. Or, le droit communautaire offre des instruments juridiques permettant précisément de répondre aux préoccupations exprimées par les Etats membres:
 - la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle dans le domaine des impôts directs et de la taxe sur la valeur ajoutée⁽¹⁾,
 - le règlement (CEE) n°218/92 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects⁽²⁾,
 - la directive 76/308/CEE relative à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances⁽³⁾.
19. Compte-tenu de l'importance qu'il convient d'attacher au recouvrement de la taxe, la Commission porte une attention toute particulière au bon fonctionnement de ces dispositions afin d'en assurer, voire d'en renforcer, l'efficacité.

(1) Directive du 19 décembre 1977, J.O. n° L 336 du 27.12.1977, p.15, modifiée en dernier lieu par les actes relatifs à l'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise aux Communautés européennes, J.O. n° L 302 du 15.11.1985, p.1

(2) Règlement du 27 janvier 1992, J.O. n° L 24 du 1er février 1992, p.1

(3) Directive du 15 mars 1976, J.O. n°L 73 du 19.3.1976, p.18, modifiée en dernier lieu par la directive 92/108/CEE, J.O. n°L 390 du 31.12.1992, p.124

20. Ces instruments communautaires de coopération administrative et d'assistance mutuelle entre les Etats membres offrent une réponse adaptée aux conditions particulières du contrôle et du recouvrement de la taxe due par un opérateur non établi. Ainsi, l'obligation imposée aux assujettis non établis de nommer un représentant fiscal ne se justifie donc pas de manière systématique. A contrario, la suppression de cette obligation n'affaiblit pas les possibilités du contrôle des opérations réalisées par un assujetti non établi.
21. Pour les opérateurs, la suppression de l'obligation de désigner un représentant fiscal comme redevable de la taxe en leur lieu et place permet de réduire le coût des opérations qu'ils réalisent dans des Etats membres sur le territoire desquels ils ne sont pas établis. La suppression de l'obligation de désigner un représentant fiscal en tant que redevable ne porte évidemment pas préjudice au possible recours à un mandataire fiscal, apportant aux assujettis non établis son expérience des structures et procédures administratives locales et leur évitant les problèmes linguistiques, mais qui n'est pas tenu, en son nom, vis à vis de l'administration, aux obligations de déclaration et de paiement de la taxe puisqu'il n'a pas la qualité de redevable.
22. En effet, les Etats membres permettent aux assujettis établis sur leur territoire d'avoir recours à un mandataire pour l'accomplissement de leurs obligations fiscales. Cette faculté doit être ouverte dans les mêmes conditions aux assujettis non établis. Ainsi, lorsqu'il réalise des opérations imposables dans un Etat membre où il n'est pas établi, l'assujetti peut choisir entre les solutions suivantes:
- soit il s'acquitte lui-même des obligations de déclaration et de paiement de la taxe due,
 - soit il confie l'accomplissement de ces obligations à un mandataire qui agit pour le compte de son mandant vis-à-vis de l'administration fiscale.

VI. Perspectives

23. Les difficultés auxquelles sont confrontés les opérateurs non établis trouvent essentiellement leur origine dans la diversité des dispositions retenues par les Etats membres quant à la détermination du redevable de la TVA. Cette diversité résulte notamment d'une large utilisation par les Etats membres des options qui leur sont offertes par la 6ème directive. Dans ce contexte, une application plus systématique du principe suivant lequel l'assujetti lui-même est le redevable de la taxe constitue, en tant que telle, un moyen de simplification.
24. Toute extension de la désignation du destinataire en tant que redevable, au delà des cas limitativement prévus par la directive (opérations triangulaires, prestations de services immatériels, transports intracommunautaires de biens et prestations accessoires à ces transports, services des intermédiaires), doit être écartée car elle aurait pour conséquences:
- d'obliger les assujettis à recourir aux procédures de remboursement pour l'exercice de leur droit à déduction,
 - de rompre le principe de neutralité de l'imposition, en appliquant la taxe de manière différente selon que le fournisseur est ou n'est pas établi dans l'Etat membre où la taxe est due: les mécanismes suivant lesquels la taxe est facturée par le fournisseur puis déduite par le client ne s'appliqueraient qu'aux opérations réalisées par un assujetti établi.
25. Le recours à un représentant fiscal, comme redevable à la place d'un assujetti non établi, n'est susceptible d'apporter de solution que dans la mesure où l'administration fiscale ne dispose pas d'autres moyens pour assurer le contrôle et le recouvrement de la TVA. Or, le cadre juridique communautaire en matière de coopération administrative et d'assistance mutuelle donne aux Etats membres les instruments nécessaires au contrôle et au recouvrement de la taxe. La Commission attire l'attention des Etats membres sur le fait que, par la désignation d'une personne autre que l'assujetti non établi en tant que redevable de la taxe, ils se privent de la possibilité d'utiliser les instruments juridiques communautaires en matières de coopération administrative et d'assistance mutuelle.

26. La Commission constate que des simplifications importantes résulteraient de la mise en oeuvre, par les Etats membres, des principes suivants:

- assurer qu'il n'existe qu'un seul redevable par opération imposable;
- appliquer le plus généralement possible le principe selon lequel la taxe est due par l'assujetti qui réalise l'opération imposable;
- en conséquence, renoncer à l'utilisation systématique de la faculté, offerte par l'article 21 de la 6ème directive, de désigner le représentant fiscal ou le destinataire comme le redevable de la taxe, en lieu et place de l'assujetti non établi;
- permettre aux assujettis non établis de recourir aux services d'un mandataire fiscal, dans les mêmes conditions que celles prévues pour les assujettis établis;
- enfin, assurer l'application la plus efficace possible des instruments juridiques communautaires de coopération administrative et d'assistance mutuelle.

Une application de ces principes par tous les Etats membres est à même de réduire la très grande disparité des modalités d'imposition des opérations effectuées par des assujettis non établis et de résoudre les principales difficultés auxquelles ils sont confrontés. Elle offre aussi aux Etats membres les garanties nécessaires en termes de recouvrement et de contrôle.

27. La Commission souligne cependant que les attentes des opérateurs vont au-delà de la seule question du redevable de la taxe: ils perçoivent la réalisation du marché intérieur comme devant assurer un traitement fiscal non différencié à l'ensemble des opérations qu'ils réalisent dans la Communauté. Cette attente ne peut toutefois pas être satisfaite, compte-tenu des principes actuellement retenus par le système commun de TVA quant à la localisation des opérations imposables. Seule une modification fondamentale de ces règles serait susceptible d'apporter une réponse complète aux problèmes aujourd'hui rencontrés par les opérateurs: cette question est au coeur des réflexions à mener dans le cadre de la préparation du régime définitif de TVA.

**RAPPORT DE LA COMMISSION
AU CONSEIL ET AU PARLEMENT EUROPÉEN**

**Système commun de taxe sur la valeur ajoutée:
modalités d'imposition des opérations effectuées
par des assujettis non établis**

INTRODUCTION

Le marché intérieur se confond avec la mise en oeuvre du principe de libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux à l'intérieur de la Communauté. Sa réalisation au 1er janvier 1993 nécessitait la suppression préalable des procédures administratives imposées jusqu'alors, pour des raisons essentiellement fiscales, à tout franchissement d'une frontière intérieure. En matière de TVA, l'adoption du régime transitoire de taxation des échanges entre les Etats membres a permis l'abolition définitive de ces contrôles et procédures, tout en maintenant pour une période transitoire des règles de taxation de ces opérations au taux et aux conditions de l'Etat membre de destination.

Pour les opérateurs économiques, la réalisation de cet espace sans frontières intérieures est perçue comme devant non seulement assurer aux échanges intracommunautaires un traitement fiscal équivalent à celui dont relève toute transaction intérieure à un même Etat membre, mais également comme devant rapprocher le traitement fiscal des opérations qu'ils effectuent en des points différents du territoire de la Communauté.

Si, pour leurs achats et leurs ventes intracommunautaires, les opérateurs ont mis à profit les opportunités offertes par la suppression des contrôles aux frontières intérieures, ils restent néanmoins confrontés à des difficultés pour les opérations imposables à la TVA qu'ils réalisent dans un Etat membre sur le territoire duquel ils ne sont pas établis. De natures différentes, ces difficultés ont pour origine commune la diversité des dispositions retenues par les Etats membres: régime de taxation applicable (taux d'imposition, conditions et cas d'exonération, régimes particuliers, etc...); nature et étendue des obligations déclaratives; personnes à qui incombent ces obligations; etc...

Ces difficultés ne sont pas nouvelles: elles ne résultent en effet pas du principe de taxation des acquisitions intracommunautaires de biens, mais sont la conséquence directe de la réalisation d'opérations de ventes imposables dans un Etat membre où le fournisseur n'est pas établi. La question de la déclaration et du paiement de la taxe due à raison d'opérations effectuées par des assujettis non établis existait bien avant le 1er janvier 1993. Les opérateurs ressentent néanmoins, de plus en plus vivement, la lourdeur des obligations et procédures liées à la réalisation d'opérations imposables dans un Etat membre où ils ne sont pas établis: leurs attentes en ce domaine sont à la hauteur des espoirs qu'ils avaient placés dans la réalisation du marché intérieur.

Ce n'est toutefois qu'au cours de l'année 1992 que la diversité des modalités de taxation des opérations effectuées par des assujettis non établis a été dénoncée comme aboutissant à une grande complexité pour les opérateurs. En particulier, les modalités de mise en oeuvre de la notion de représentation fiscale ont à cette occasion été décrites comme très onéreuses et particulièrement difficiles à appliquer, faute pour certains opérateurs, ou pour certaines opérations, de trouver une personne acceptant de les représenter fiscalement.

Ses propositions de modifications des dispositions de la 6ème directive⁽¹⁾, relatives au redevable de la taxe, n'ayant pas été retenues par le Conseil, la Commission s'est engagée, lors de l'adoption de la directive 92/111/CEE⁽²⁾ du Conseil du 14 décembre 1992, à étudier la notion de représentant fiscal et sa mise en oeuvre par les Etats membres. Il s'est rapidement confirmé que la représentation fiscale n'était qu'une facette du problème plus général de la détermination du redevable de la taxe, et que seule une étude détaillée de cette question générale était seule susceptible d'aboutir à une véritable prise en compte des préoccupations des opérateurs.

Pour répondre à son engagement, la Commission a procédé à l'élaboration du présent rapport qui comporte une analyse, en deux étapes, des dispositions relatives à l'imposition des opérations effectuées par des assujettis non établis:

- étude des dispositions communautaires relatives à la détermination du redevable et des obligations qui lui incombent (Titre I),

(1) Directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, J.O. n°L 145 du 13.6.1977, telle que modifiée en dernier lieu par la directive 94/5/CE du Conseil du 14 février 1994, J.O. n°L 60 du 3.3.1994

(2) J.O. n°L 384 du 30.12.1992

- identification des difficultés rencontrées par les opérateurs et présentation des moyens par lesquels peut être simplifié le traitement des opérations effectuées par des assujettis non établis (Titre II).

Il s'est avéré nécessaire, pour la préparation de ce rapport, d'analyser les législations des Etats membres. La synthèse de ces travaux est disponible sous forme d'un document de travail des services de la Commission.

Enfin, il faut noter que certaines questions ne sont pas abordées dans le cadre de ce rapport: ainsi, la notion TVA de lieu d'établissement d'un assujetti n'est pas évoquée, de même que les développements qui suivent ne concernent que le redevable de la taxe due en régime intérieur (articles 21.1 et 22 de la 6ème directive), et non le redevable de la taxe à l'importation (articles 21.2 et 23).

TITRE I. LE CADRE JURIDIQUE COMMUNAUTAIRE

(1) Lorsqu'ils réalisent des livraisons de biens ou des prestations de services imposables dans un Etat membre sur le territoire duquel ils ne sont pas établis, les opérateurs économiques sont confrontés à la question principale de savoir qui va devoir acquitter la TVA et accomplir les obligations déclaratives afférentes à ces opérations.

(2) Dans la 6ème directive TVA, cette question n'est pas abordée en tant que telle: elle est traitée dans le cadre général des dispositions relatives au lieu d'imposition des opérations, au redevable de la taxe et aux obligations déclaratives de celui-ci. C'est à l'analyse de ces dispositions, dans leur application au cas des assujettis qui réalisent des opérations imposables dans des Etats membres sur le territoire desquels ils ne sont pas établis, qu'est consacré le présent Titre.

(3) Cet "état des lieux" du cadre juridique communautaire dans lequel s'inscrit la question du redevable de la taxe, est en effet le préalable nécessaire pour identifier la nature et l'origine des difficultés rencontrées par les opérateurs comme par les administrations des Etats membres.

(4) L'assujetti qui effectue des opérations imposables dans un Etat membre sur le territoire duquel il n'est pas établi doit, dans cet Etat membre, satisfaire aux mêmes obligations, qu'il soit établi sur le territoire d'un seul autre Etat membre, qu'il dispose d'établissements dans plusieurs autres Etats membres ou qu'il n'ait aucun établissement dans la Communauté. Par souci de simplification, certains des exemples développés ci-dessous n'évoquent que le premier de ces trois cas. Ce choix de présentation ne limite cependant pas à cette seule situation la portée des conclusions dégagées.

(5) Par ailleurs, et qu'il soit ou non établi à l'intérieur de la Communauté, tout assujetti au sens de la 6ème directive peut être confronté aux dispositions en vigueur dans des territoires tiers au système commun de TVA, dès lors qu'il réalise des transactions imposables au sens des législations de ces territoires tiers. La seule référence ici faite à ces opérations effectuées en dehors de la Communauté⁽¹⁾ intervient au titre de l'étendue du droit à déduction dont peut bénéficier tout assujetti qui supporte une TVA à l'intérieur de la Communauté.

⁽¹⁾ La notion d'opérations est ici entendue au sens donné par la 6ème directive, à savoir des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

CHAPITRE 1.

OPÉRATIONS IMPOSABLES, REDEVABLE ET OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

(6) Pour cerner le problème du redevable de la taxe lorsque des opérations imposables sont effectuées par un assujetti non établi dans l'Etat membre où ces opérations doivent être imposées, il convient de tout d'abord déterminer:

- les cas dans lesquels des opérations effectuées par un assujetti sont imposables dans un Etat membre sur le territoire duquel cet assujetti n'est pas établi (Section 1);
- si tout assujetti qui réalise des opérations dans un Etat membre sur le territoire duquel il n'est pas établi est nécessairement redevable d'une taxe à raison de ces opérations quelles sont les conséquences, en termes d'obligations déclaratives, de la réalisation par un assujetti d'opérations imposables dans un Etat membre sur le territoire duquel il n'est pas établi, et, le cas échéant, comment sont réparties ces différentes obligations entre l'assujetti réalisant l'opération et le redevable de la taxe).(Section 2);
- dans quelle mesure la qualité de redevable a une incidence sur les modalités d'exercice, par l'assujetti, de son droit à déduction (Section 3).

Section 1. Opérations imposables et lieu des opérations imposables

Opérations imposables

(7) Le champ d'application de la TVA est défini à l'article 2 de la 6ème directive: outre les importations de biens, doivent être soumises à la taxe les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

(8) L'article 4 donne une définition très large de la notion d'assujetti. Ainsi, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante, une activité économique, quel que soit le lieu et quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Ce même article indique également que doit être considérée comme activité économique "toute activité de producteur, de commerçant, ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées".

(9) La question de la localisation des opérations est évoquée dans la définition même des concepts de base de la TVA. La seule lecture des articles 2 et 4 permet en effet d'identifier les trois conditions nécessaires à l'application de la taxe:

- l'activité déployée, à l'intérieur ou en dehors de la Communauté, doit être constitutive d'une activité économique conférant à l'opérateur concerné la qualité d'assujetti;
- seules les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux, dans le cadre de l'activité économique conférant la qualité d'assujetti, entrent dans le champ d'application "matériel" de la taxe;
- seules les opérations effectuées à l'intérieur de l'un des Etats membres constituent des opérations qui entrent dans le champ d'application "territorial" de la taxe.

(10) Ainsi, un assujetti n'est redevable d'une taxe sur les opérations qu'il effectue que dans la limite de la localisation de ces opérations.

(11) Ce sont les articles 8 et 9 de la directive qui déterminent les critères de localisation des opérations. La notion commune aux livraisons de biens et prestations de services est l'origine des biens fournis et des services rendus. Cette notion d'origine est toutefois définie de manière différente pour chacune des deux catégories d'opérations imposables.

Lieu d'imposition des livraisons de biens

(12) En ce qui concerne les livraisons de biens, le critère retenu par l'article 8 pour définir l'origine de l'opération est celui du lieu de situation des biens: le critère de la localisation TVA des livraisons de biens ne fait en aucun cas intervenir le lieu d'établissement du fournisseur.

Lieu d'imposition des prestations de services

(13) Pour les prestations de services, l'origine du service coïncide avec le lieu d'exécution de la prestation. C'est ainsi que le principe de localisation défini à l'article 9.1, retient le critère du lieu d'établissement du prestataire, défini comme "le lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue". Dès lors, si l'on s'en tient au principe, les cas dans lesquels un assujetti prestataire de services devrait appliquer la TVA dans un Etat membre où il ne serait pas établi, ne devraient être qu'exceptionnels.

(14) Cependant, le principe édicté au paragraphe 1 de l'article 9 souffre de nombreuses exceptions: lieu de situation d'un immeuble (article 9.2.a)), lieu du départ du transport (article 9.2.b)), lieu d'exécution matérielle (article 9.2.c)) ou lieu d'établissement du preneur (article 9.2.e)).

(15) La conséquence de toutes ces exceptions est de réduire la portée du principe de taxation au lieu d'établissement du prestataire, jusqu'à n'en faire qu'une application résiduelle, et de multiplier en conséquence les cas où un assujetti doit imposer ses prestations de services dans un Etat membre sur le territoire duquel il n'est pas établi.

Lieu d'imposition et lieu d'établissement

(16) Ainsi, la construction actuelle de la 6ème directive repose sur le principe de la localisation des livraisons de biens et des prestations de services au lieu d'origine des biens livrés et des services rendus. Or, l'acception aujourd'hui donnée à la notion de lieu d'origine ne se confond que de manière résiduelle avec le lieu d'établissement de cet assujetti. Indépendamment des autres raisons pour lesquelles elles ont été retenues par le Conseil (taxation au lieu de consommation/utilisation effective pour éviter les recours aux procédures de remboursement de la taxe, besoins du contrôle des opérations, principe retenu en matière d'attribution du produit de la taxe, etc...), ces dispositions ont pour finalité principale d'assurer que deux opérations, effectuées dans des conditions identiques, seront soumises aux conditions et au taux d'imposition d'un seul et même Etat membre, que le fournisseur soit ou non établi dans cet Etat membre: sont ainsi neutralisés les risques de distorsions de concurrence, entre les Etats membres comme entre les opérateurs, tenant soit aux écarts entre les taux de TVA appliqués, soit aux différences en matière d'appréciation des opérations et des dépenses ouvrant droit à déduction.

(17) Les mécanismes d'imposition retenus par le régime transitoire de taxation des échanges entre les Etats membres ne sont qu'une extension de ces règles visant à la neutralité des conditions d'imposition:

- la notion d'acquisition intracommunautaire de biens fait écho à la notion de livraison de biens à l'intérieur d'un Etat membre;
- le lieu d'imposition des acquisitions intracommunautaires de biens confère le pouvoir de taxation à l'Etat membre qui assurerait l'imposition du même "achat" effectué en régime intérieur;

- ces deux dispositions ne sont que des moyens, destinés à assurer la taxation au taux et aux conditions de l'Etat membre de consommation/utilisation des biens, conformément aux choix arrêtés par le Conseil. Elles trouvent à ce titre pleinement leurs effets dans le cas des acquisitions par des acheteurs qui n'ont pas droit à déduction, ou qui n'ont qu'un droit à déduction partielle, ainsi que dans le cas des acquisitions de biens d'investissement ou d'équipement;
- enfin, l'imposition des acquisitions intracommunautaires de biens au lieu d'arrivée du transport des biens ne constitue pas un lieu supplémentaire d'imposition. Dans le cas des acquisitions de biens destinés à la revente, le lieu d'arrivée du transport des biens acquis se confond nécessairement avec le lieu d'imposition de la livraison-revente des biens (cf § 12). Dans le cas des acquisitions de biens d'investissement, le lieu d'imposition de l'acquisition se confond avec le lieu de leur utilisation.

(18) Si le lieu d'imposition des opérations est indépendant du lieu d'établissement du fournisseur assujetti qui réalise ces opérations, la réalisation d'opérations imposables dans un Etat membre où l'assujetti n'est pas établi ne lui confère pas systématiquement la qualité de redevable de la taxe: les liens entre la nature de l'opération réalisée, la personne redevable de la taxe et les obligations associées à la réalisation d'opérations imposables sont examinés dans la Section suivante.

Section 2. Opérations imposables, taxe due et obligations déclaratives

Opérations imposables et personnes redevables de la taxe

(19) Un assujetti n'est redevable d'une taxe sur les opérations qu'il effectue que dans la limite de la localisation de ses opérations: c'est en effet en fonction du lieu d'imposition que se pose la question de savoir

- si l'assujetti est ou non établi dans l'Etat membre d'imposition,
- et, lorsque l'assujetti n'est pas établi dans l'Etat membre d'imposition, qui est le redevable de la taxe due au titre de ces opérations.

(20) Ainsi, la détermination du redevable de la taxe se fera de manière différente selon que l'opérateur qui effectue l'opération est ou non établi dans l'Etat membre d'imposition de son opération. Cette relation, entre le lieu d'établissement et la qualité éventuelle de redevable de l'opérateur assujetti, est présentée dans le schéma ci-dessous.

L'ASSUJETTI N'A ETABLI:

- NI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE,
- NI D'ETABLISSEMENT STABLE



CET ASSUJETTI EST CONSIDERE COMME ETABLI DANS LE PAYS OU EST SITUE SON DOMICILE OU SA RESIDENCE HABITUELLE



L'ASSUJETTI A ETABLI:

- LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE,
- MAIS PAS D'ETABLISSEMENT STABLE



CET ASSUJETTI N'EST ETABLI QUE DANS LE PAYS OU EST SITUE LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE



L'ASSUJETTI A ETABLI:

- LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE,
- ET DES ETABLISSEMENTS STABLES



CET ASSUJETTI EST ETABLI:

- DANS LE PAYS OU EST SITUE LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE
- DANS CHACUN DES PAYS OU SONT SITUES SES ETABLISSEMENTS STABLES



LORSQU'IL EFFECTUE DES OPERATIONS IMPOSABLES DANS UN ETAT MEMBRE:

- SUR LE TERRITOIRE DUQUEL IL EST ETABLI, L'ASSUJETTI SERA LE REDEVABLE
- SUR LE TERRITOIRE DUQUEL IL N'EST PAS ETABLI, L'ASSUJETTI EST EN PRINCIPE LE REDEVABLE, TOUTEFOIS UNE AUTRE PERSONNE PEUT ETRE DESIGNEE COMME LE REDEVABLE

(21) La qualité de personne redevable de la taxe est déterminée par l'article 21. Or cet article de la 6ème directive ouvre aux Etats membres un certain nombre de facultés, en fonction de la nature de l'opération réalisée par l'assujetti non établi: il résulte de la mise en oeuvre de ces facultés qu'un assujetti qui réalise des opérations dans un Etat membre à l'intérieur duquel il n'est pas établi n'est pas nécessairement le redevable de la taxe due dans cet Etat membre. Les redevables possibles, par catégories d'opérations réalisées par un assujetti non établi, sont présentées dans le schéma ci-dessous:

REDEVABLE	OPERATIONS
L'ASSUJETTI NON ETABLI	- livraisons de biens⁽¹⁾ - prestations de services autres que celles visées à l'article 21.1.b) - acquisitions intracommunautaires de biens
LE REPRESENTANT FISCAL DE L'ASSUJETTI NON ETABLI	- livraisons de biens - prestations de services autres que celles visées à l'article 21.1.b) - acquisitions intracommunautaires de biens
LE DESTINATAIRE DE L'OPERATION	- prestations de services visées à l'article 21.1.b) - livraisons de biens effectuées dans le cadre d'opérations triangulaires⁽¹⁾ - autres livraisons de biens - prestations de services autres que celles visées à l'article 21.1.b)

⁽¹⁾ sous réserve du dernier alinéa de l'article 21.1.a)

Opérations taxées, opérations exonérées et qualité de redevable de la taxe

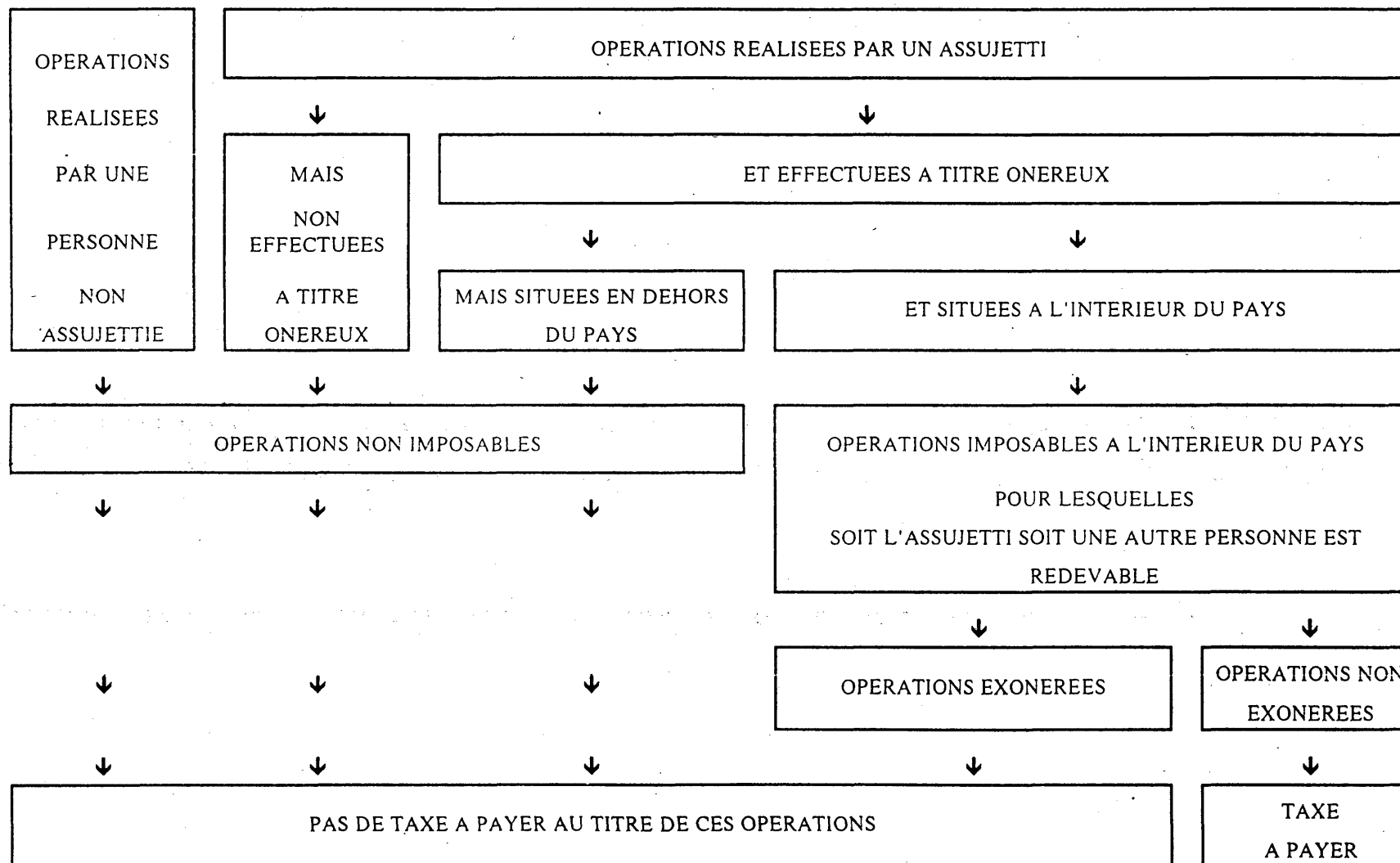
(22) Si l'article 2 de la 6ème directive définit très largement les opérations entrant dans le champ d'application de la taxe, seules certaines d'entre elles sont effectivement taxées, les autres bénéficiant d'exonérations prévues notamment aux articles 13 à 16 et à l'article 28 ^{quater}:

- pour les opérations non exonérées, il existe une taxe due dont le paiement va être recherché,
- pour les opérations exonérées, aucune taxe n'est due et donc aucun paiement ne sera recherché, dans la mesure où l'exonération est appliquée à juste titre.

(23) Néanmoins, qu'elle soit taxée ou exonérée, toute opération imposable associe nécessairement à sa réalisation une personne redevable, responsable:

- soit de la liquidation de la taxe due au titre des opérations non exonérées,
- soit de la justification des conditions de l'exonération éventuellement appliquée.

(24) Cette relation est présentée dans le schéma ci-dessous.



Opérations imposables, redevable et droit à déduction

(25) Tout assujetti qui effectue des opérations imposables a droit à déduction de la taxe grevant les dépenses qu'il engage pour leur réalisation, dans la mesure toutefois où ces opérations sont taxées ou sont exonérées en application des articles 15, 16 ou 28^{quater}. Ce droit à déduction intervient quel que soit le lieu d'établissement de l'assujetti, quelle que soit la localisation de ses opérations et quelle que soit la personne redevable (l'assujetti lui-même, un représentant fiscal de l'assujetti ou le destinataire).

(26) En revanche, les modalités selon lesquelles l'assujetti va exercer son droit à déduction dépendent du fait que cet assujetti est établi ou redevable d'une taxe dans l'Etat membre où doit être exercée la déduction:

- l'assujetti qui est établi ou redevable dans l'Etat membre où une TVA lui est facturée, peut récupérer ce montant de TVA par voie d'imputation directe sur ses déclarations périodiques de TVA,
- l'assujetti qui n'est ni établi ni redevable dans l'Etat membre où une TVA lui est facturée ne peut récupérer ce montant de TVA que par voie de demande de remboursement.

Opérations imposables et obligations déclaratives

(27) Si un assujetti n'a d'obligations déclaratives dans un Etat membre où il n'est pas établi que s'il y est redevable, cet assujetti reste, en tout état de cause, tenu à des obligations déclaratives dans son Etat membre d'établissement, pour toutes ses opérations imposables quel qu'en soit le lieu, quelle que soit la personne redevable: ces obligations lui permettent en effet d'exercer, au lieu de son établissement, son droit à déduction.

(28) Pour mieux cerner la question du lieu des obligations déclaratives, prenons l'exemple suivant:

- un assujetti A est établi dans l'Etat membre 1 (EM1) et non établi dans l'Etat membre 2 (EM2)
- un assujetti B est établi dans l'EM2
- l'assujetti A réalise une prestation de services imposable dans l'EM2 pour laquelle B est le preneur.

SITUATION 1

A est le redevable de la taxe en EM2 et la prestation n'est pas exonérée.

en tant que redevable de la taxe, A va devoir déclarer l'opération et liquider la TVA dans l'EM2. Il devra aussi déclarer dans l'EM1, qu'il fait des opérations imposables dans l'EM2.

SITUATION 2

A est le redevable de la taxe en EM2 et la prestation est exonérée.

A va devoir déclarer, dans l'EM2, qu'il fait une opération exonérée, sauf à être dispensé de toute déclaration en tant qu'assujetti ne réalisant que des opérations exonérées.

Il devra également déclarer dans l'EM1 qu'il a réalisé une opération imposable dans l'EM2.

SITUATION 3

B est le redevable de la taxe en EM2 et la prestation n'est pas exonérée.

B devra déclarer l'opération pour laquelle il est redevable, liquider la TVA et en payer le montant au Trésor. Pour ce faire, il va mentionner cette opération dans sa déclaration périodique et remplir toute autre obligation imposée par sa législation pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer. Il est ainsi redevable d'une obligation de paiement et d'obligations déclaratives.

A n'est tenu à aucune obligation déclarative dans l'EM2. Il devra cependant déclarer dans l'EM1 qu'il fait des opérations imposables dans l'EM2.

SITUATION 4

B est redevable de la taxe en EM2 et la prestation est exonérée.

Si B conserve une obligation de déclaration de l'opération, il ne doit pas acquitter de TVA dans la mesure où, l'opération étant exonérée, il n'y a pas de redevable au paiement (sauf à bénéficier d'une dispense de déclaration s'il ne réalise que des opérations exonérées).

A doit déclarer, dans l'EM1, qu'il fait des opérations imposables mais exonérées dans l'EM2.

(29) Cet exemple illustre la nécessité d'opérer une affectation des obligations déclaratives prévues à l'article 22. Cette affectation intervient:

- dans l'Etat membre d'imposition en fonction de la personne redevable,
- et selon les cas, entre l'Etat membre d'établissement de l'assujetti et l'Etat membre auprès duquel il est redevable sans y être établi.

Section 3. Opérations imposables et droit à déduction ou à remboursement

(30) La réalisation d'opérations imposables par un assujetti non établi justifie que l'on doive imposer des obligations déclaratives:

- aux assujettis établis dans un Etat membre, à raison des opérations qu'ils y effectuent,
- aux assujettis établis dans un Etat membre, à raison des opérations qu'ils réalisent en dehors de cet Etat membre, et ce qu'ils soient ou non eux-mêmes redevables de la taxe au titre de ces autres opérations,
- aux personnes redevables de la taxe dans un Etat membre, à raison d'opérations réalisées par un assujetti qui n'y est pas établi, et ce, que le redevable soit l'assujetti non établi ou une autre personne.

(31) On doit noter que des obligations déclaratives demeurent tant à la charge de l'assujetti qui réalise une opération pour laquelle une autre personne a été désignée comme redevable qu'à celle de l'assujetti qui réalise une opération exonérée sur laquelle aucune taxe n'est due. Elles sont imposées pour permettre de contrôler le montant des déductions à opérer par l'assujetti.

(32) En effet, les obligations déclaratives n'ont pas comme seul but de permettre la liquidation de la taxe due: elles permettent également à l'assujetti de constater le montant de ses déductions. Il convient à ce stade de préciser l'étendue ainsi que les modalités d'exercice du droit à déduction et, en particulier, celles relatives à la déduction de la taxe supportée par des assujettis réalisant des opérations dans des Etats membres où ils ne sont pas établis.

Ouverture du droit à déduction et obligations déclaratives

(33) L'étendue du droit à déduction est déterminée par l'article 17 de la 6ème directive, dans les points a) de ses paragraphes 2 et 3.

(34) Dans la rédaction retenue par la proposition de directive COM(94)58 final⁽¹⁾ du 2 mars 1994, l'article 17 § 2 précise que "Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

"a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]."

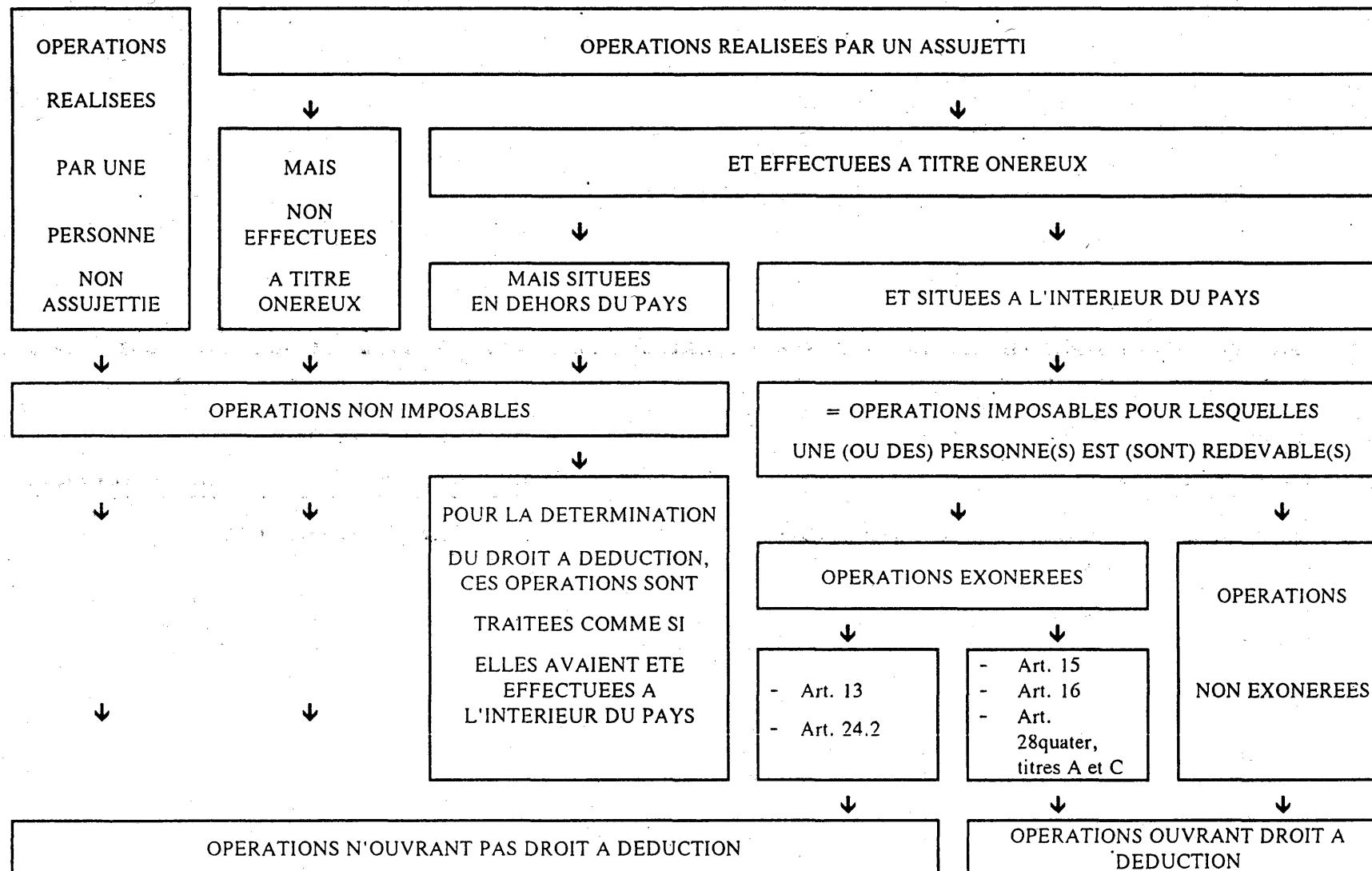
(35) L'article 17 § 3 quant à lui complète le dispositif et prévoit que "Les Etats membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

"a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4 paragraphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays;

[...]."

(36) Ces deux dispositions déterminent l'étendue du droit à déduction d'un assujetti ne réalisant que des opérations dans l'Etat membre dans lequel il est établi, mais visent également l'assujetti qui réalise des opérations à l'étranger, qu'il soit ou non le redevable de la taxe dans le pays où les opérations sont situées. Le schéma ci-dessous reprend ces différentes situations.

⁽¹⁾ JO n°C 107 du 15.04.1994, p. 7



(37) Ainsi, l'étendue du droit à déduction dépend:

- dans l'Etat membre où l'assujetti est établi: de ses opérations réalisées dans cet Etat membre, mais également des opérations qu'il réalise en dehors de cet Etat membre (autre Etat membre ou en dehors de la Communauté);
- dans l'Etat membre où l'assujetti non établi reçoit des livraisons de biens, des prestations de services, ou effectue des acquisitions intracommunautaires ou des importations: des opérations réalisées dans cet Etat membre, mais également des opérations qu'il réalise en dehors de cet Etat membre (autre Etat membre ou en dehors de la Communauté).

(38) On comprend dès lors la nécessité, pour assurer le contrôle de ce droit à déduction, d'imposer à l'assujetti de déclarer ses opérations imposables tant dans l'Etat membre où il est établi que dans un Etat membre dans lequel il n'est pas établi mais où il réalise des opérations imposables (la personne tenue à l'obligation dans ce dernier cas étant le redevable de la taxe), ainsi que, le cas échéant, les opérations que cet assujetti réalise en dehors de la Communauté.

(39) Prenons l'exemple suivant:

- un assujetti A est établi dans l'EM1 et non établi dans l'EM2
- A reçoit, dans l'EM1, des prestations de services imposables dans cet Etat membre et pour lesquelles la TVA de l'EM1 lui a régulièrement été facturée
- il reçoit également, dans l'EM2, des prestations de services imposables dans cet Etat membre et pour lesquelles la TVA de l'EM2 lui a régulièrement été facturée

SITUATION 1

A ne réalise pas d'opérations en dehors de l'EM1 et les services reçus dans l'EM2 sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées dans l'EM1. A pourra ainsi:

- déduire dans l'EM1 la taxe qui lui est facturée par un autre assujetti à l'intérieur du pays (article 17 § 2),
- obtenir de l'EM2 le remboursement de la taxe grevant les prestations de services qui lui sont fournies dans l'EM2, dans la mesure où il utilise ces services pour les besoins d'opérations effectuées dans l'EM1, mais qui ouvriraient droit à déduction dans l'EM2 si elles y étaient effectuées (article 17 § 3).

SITUATION 2

A réalise également des opérations imposables dans l'EM2 pour lesquelles il est lui-même le redevable de la taxe:

- si les services reçus dans l'EM1 sont utilisés uniquement pour les besoins de ses opérations réalisées dans l'EM1, A pourra déduire dans les mêmes conditions que dans la situation 1,
- si les services reçus dans l'EM1 sont utilisés conjointement pour les besoins de ses opérations imposables dans l'EM2 et dans l'EM1, A pourra également déduire l'intégralité de la TVA due ou acquittée dans l'EM1 (article 17 § 3),
- de même, A sera également fondé à déduire dans l'EM2 l'intégralité de la taxe qu'il y a supportée pour les biens et services qu'il utilise à la réalisation de ses opérations taxées dans l'EM2, mais également pour les biens et services qu'il utilise à la réalisation d'opérations effectuées en dehors de l'EM2 (en l'occurrence, l'EM1) mais qui lui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'EM2.

(40) En termes de déclaration permettant de contrôler l'étendue du droit à déduction, ces situations ont pour conséquence les obligations suivantes:

SITUATION 1

A doit déclarer dans l'EM1 ses opérations imposables localisées dans cet Etat membre pour le contrôle de ses déductions (article 17 § 2);

A doit déclarer que les opérations imposables effectuées dans l'EM1 seraient taxées dans l'EM2 si elles y étaient localisées (article 17 § 3).

SITUATION 2

A doit déclarer ses opérations imposables:

- dans l'EM1 pour acquitter la taxe et pour justifier la déduction de la taxe facturée dans cet Etat membre sur des livraisons de biens ou prestations de services utilisées pour ses opérations effectuées non seulement dans l'EM1 mais également dans l'EM2 (article 17 § 3). Cette obligation est maintenue alors même que A ne serait pas le redevable de la TVA sur les opérations qu'il réalise dans l'EM2;
- dans l'EM2 pour acquitter la taxe grevant ces opérations et justifier ses déductions de la TVA grevant les services acquis dans cet Etat membre (article 17 § 2). Si l'EM2 a prévu qu'une autre personne est le redevable de la taxe sur les opérations réalisées par A, c'est le redevable qui devra effectuer cette déclaration. A doit déclarer que les opérations imposables effectuées dans l'EM1 seraient taxées dans l'EM2 si elles y étaient localisées (article 17 § 3).

(41) L'article 17 § 3 point a) définit ainsi de manière identique l'étendue du droit à déduction que peuvent faire valoir des assujettis. S'ils ont une incidence sur les modalités d'exercice du droit à déduction, le lieu d'établissement et la qualité de redevable n'interviennent en effet aucunement sur la détermination du montant de la taxe déductible par un assujetti:

- un assujetti établi ou redevable dans un Etat membre peut déduire dans cet Etat membre, toute taxe due ou acquittée pour les biens ou les services qu'il reçoit à l'intérieur du pays, que ces biens et services soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées dans le pays, ou pour des opérations réalisées à l'étranger qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays,
- un assujetti qui n'est ni établi ni redevable dans l'Etat membre où il supporte une TVA, peut également obtenir, mais par voie de remboursement, la déduction de la taxe grevant des biens acquis et des services utilisés pour les besoins de ses opérations taxées à l'intérieur du pays mais auprès d'une autre personne, ou pour des opérations effectuées à l'étranger qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays.

Modalités d'exercice du droit à déduction

(42) Ce droit à déduction prévu à l'article 17 de la 6ème directive peut être exercé:

- soit par imputation directe sur la taxe exigible, la taxe exigible et la taxe déductible étant mentionnées dans les déclarations périodiques,
- soit par demande de remboursement dans les conditions fixées par les 8ème et 13ème directives.

(43) Pour les assujettis non établis, les dispositions communautaires prévoient explicitement les cas dans lesquels l'assujetti exerce son droit à déduction par voie de remboursement. Dans toutes les autres situations, la déduction s'opère par imputation.

(44) En effet, le paragraphe 4 de l'article 17 précise que:

"Le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visé au paragraphe 3 est effectué:

- en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays mais qui sont établis dans un autre Etat membre, selon les modalités d'application déterminées par la directive 79/1072/CEE(*),
- en faveur des assujettis qui ne sont pas établis sur le territoire de la Communauté, selon les modalités d'application déterminées par la directive 86/560/CEE(**).

Pour l'application des dispositions ci-dessus:

- a) les assujettis, visés à l'article 1^{er} de la directive 79/1072/CEE et qui n'ont effectué à l'intérieur du pays que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles le destinataire de ces opérations a été désigné comme le redevable de la taxe conformément à l'article 21.1.a), sont également considérés pour l'application de ladite directive comme des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays;
- b) les assujettis visés à l'article 1^{er} de la directive 86/560/CEE et qui n'ont effectué à l'intérieur du pays que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles le destinataire de ces opérations a été désigné comme le redevable de la taxe, conformément à l'article 21.1.a), sont également considérés pour l'application de ladite directive comme des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur de la Communauté;

[...]."

(45) En fait, si les modalités d'exercice du droit à déduction (par imputation ou par remboursement) dépendent de la qualité d'établi ou de non établi de l'assujetti, cette qualité n'est pas le seul critère mais constitue une condition minimale. Le mode d'exercice du droit à déduction varie aussi suivant que l'assujetti non établi est ou non redevable du paiement de la taxe.

(*) JO no. L 331 du 27.12.1979, p. 11

(**) JO no. L 326 du 21.11.1986, p. 40

(46) En effet, au sens de l'article 1^{er} des 8^{ème} et 13^{ème} directives, est considéré comme assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays "[...] l'assujetti visé à l'article 4 § 1 de la directive 77/388/CEE qui, au cours de la période visée à l'article 7 § 1 premier alinéa première et deuxième phrases, n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle, et qui, au cours de la même période, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans ce pays, à l'exception:

- a) des prestations de transport et prestations de services accessoires à ces prestations de transport, exonérées en vertu de l'article 14 § 1 sous i), de l'article 15 ou de l'article 16 § 1 sous B, C et D de la directive 77/388/CEE;
- b) des prestations de services dans le cas où la taxe est due uniquement par le preneur conformément à l'article 21.1.b) de la directive 77/388/CEE."

(47) Il résulte de la combinaison des articles premiers des 8^{ème} et 13^{ème} directives et de l'article 17 § 4 2^{ème} alinéa de la 6^{ème} directive, qu'un assujetti ne pourra se voir opposer la procédure de remboursement de la TVA qui lui est facturée dans un Etat membre, qu'à la double condition de ne pas être établi dans cet Etat membre et de n'y réaliser que des opérations ne permettant pas l'imputation de la taxe déductible (opérations pour lesquelles l'assujetti n'est pas le redevable; prestations de services qui seront taxées lors de l'importation; prestations de services exonérées à l'exportation et qui, à elles seules, ne justifient pas que l'assujetti soit soumis à l'obligation de souscrire des déclarations périodiques de TVA).

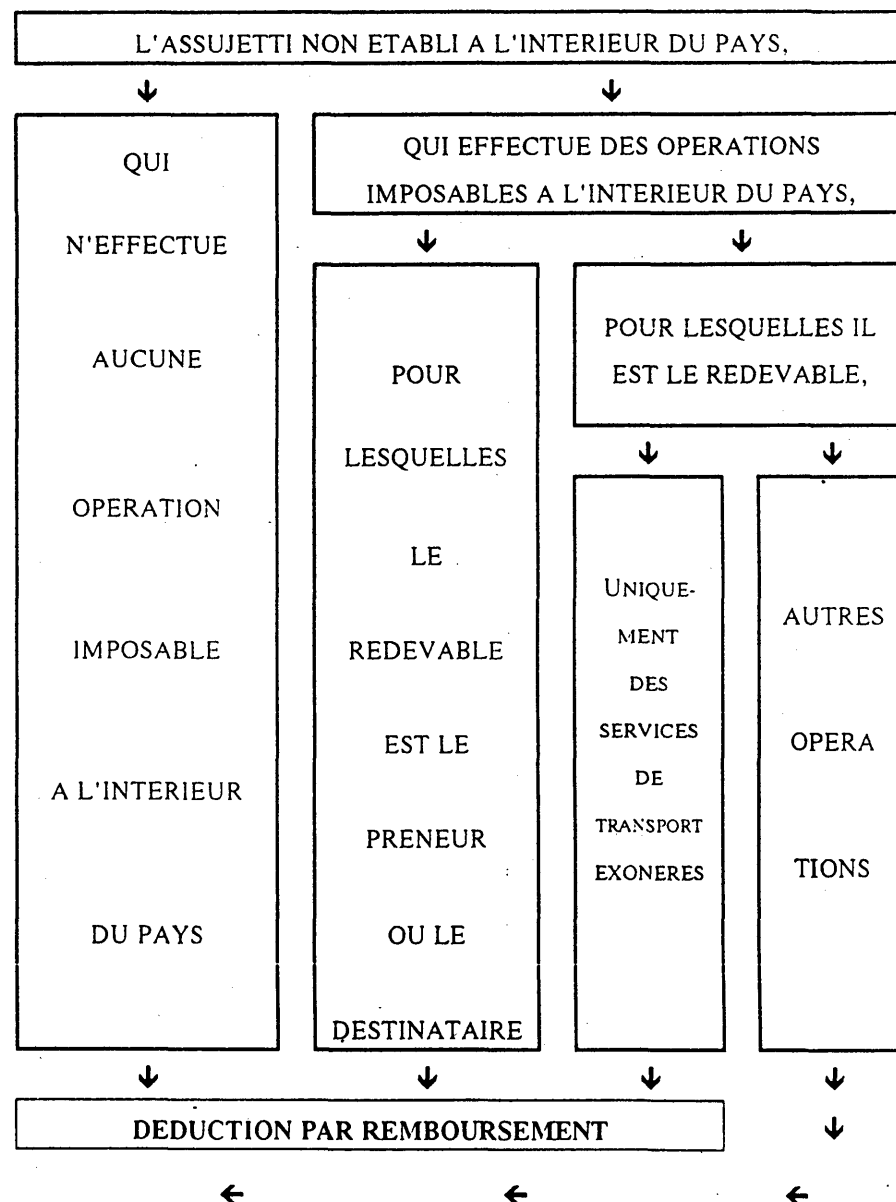
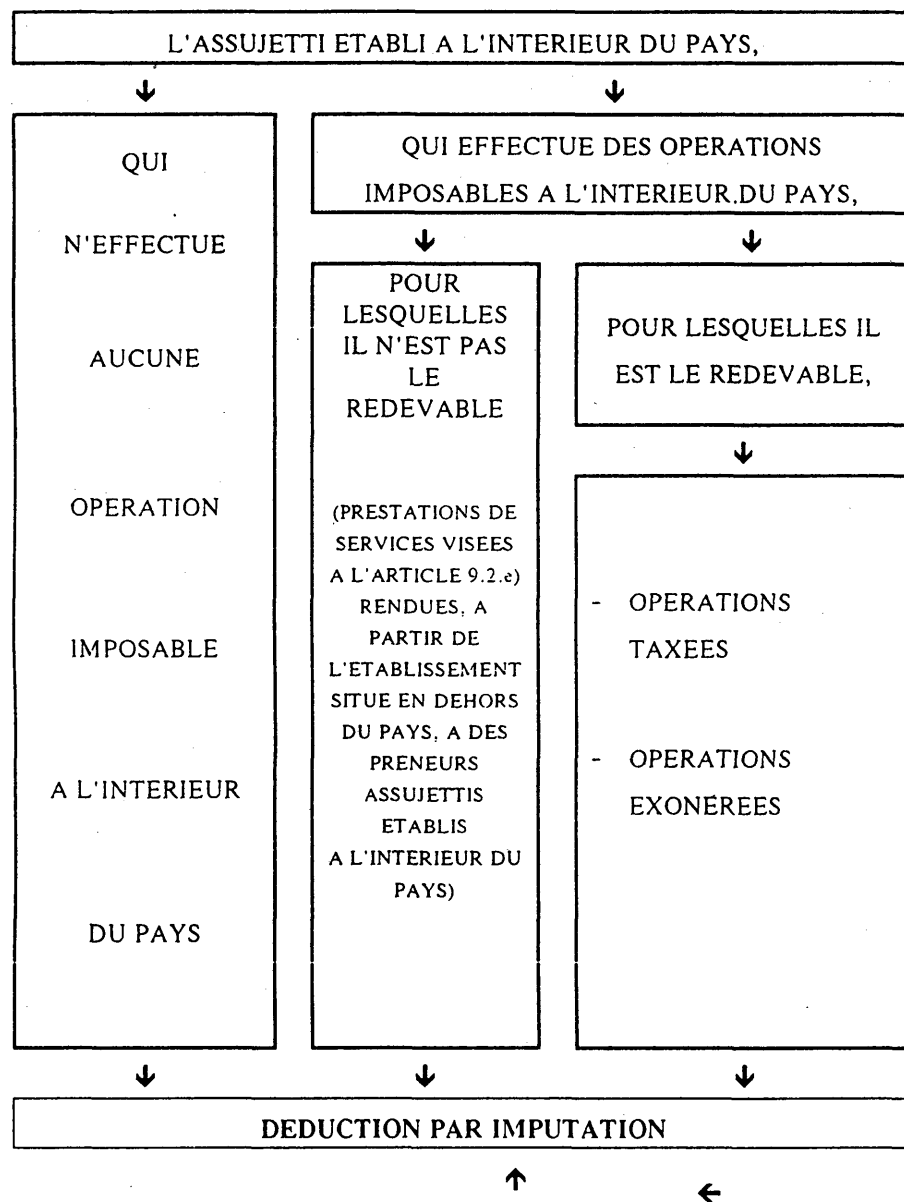
(48) Comme le prévoit l'article premier des 8^{ème} et 13^{ème} directives, la condition relative à la non réalisation d'opérations dans le pays doit se vérifier durant toute la période à laquelle se rapporte la demande de remboursement: l'article 7 § 1 de la 8^{ème} directive précise en effet que la TVA dont le remboursement est prévu doit concerner des achats de biens ou de services facturés ou des importations effectuées au cours d'une période qui n'est ni inférieure à trois mois, ni supérieure à une année civile. La demande peut, cependant, porter sur une période de moins de trois mois, lorsque cette période constitue le solde d'une année civile. La treizième directive (article 3 § 1) laisse aux Etats membres la faculté de fixer eux-mêmes la période de référence.

Conclusion

(49) On peut résumer comme suit les modalités d'exercice du droit à déduction:

- Assujetti établi à l'intérieur du pays = déduction par imputation.
- Assujetti non établi et redevable d'une taxe due à l'intérieur du pays à raison d'opérations localisées dans le pays = déduction par imputation.
- Assujetti non établi effectuant, à l'intérieur du pays, des opérations exonérées ouvrant droit à déduction = déduction par imputation.
- Assujetti non établi réalisant dans le pays des opérations autres que celles visées aux articles 1^{er} des 8^{ème} et 13^{ème} directives pour lesquelles le destinataire est le redevable en vertu de l'article 21.1.a) de la 6^{ème} directive = remboursement.
- Assujetti non établi réalisant des opérations visées aux articles 1^{er} des 8^{ème} et 13^{ème} directives = remboursement.

(50) On constate ainsi que les modalités d'exercice du droit à déduction (par imputation ou par remboursement) varient suivant que l'assujetti a ou non la qualité de redevable dans l'Etat membre à l'intérieur duquel il a supporté la taxe. Les différentes situations possibles sont présentées dans le schéma ci-dessous.



(51) Indépendamment des modalités selon lesquelles il pourra exercer son droit à déduction (par imputation sur la taxe dont il est redevable ou par demande de remboursement), tout assujetti est fondé à déduire la taxe qu'il a supportée sur ses achats de biens ou services, quel que soit l'Etat membre dans lequel cette taxe a été acquittée et quel que soit le lieu de réalisation de ses opérations qui lui ouvrent droit à déduction. Compte-tenu des dispositions définies à l'article 17, dans ses paragraphes 2, 3 et 4, un même assujetti peut faire valoir son droit à déduction dans chacun des Etats membres où il supporte une taxe déductible, que les biens ou services reçus soient ou non utilisés pour les besoins d'opérations imposables à l'intérieur des Etats membres concernés. Cette situation a parfois conduit les Etats membres à mettre en oeuvre des "mesures pratiques" qui tendent:

- soit à limiter le droit à déduction par imputation à la seule taxe supportée par un assujetti non établi pour les besoins des opérations qu'il effectue à l'intérieur du pays (sectorisation géographique du droit à déduction);
- soit à exiger, des assujettis non établis et non redevables à l'intérieur du pays, la présentation, selon la même formalisation que si les opérations avaient été effectuées à l'intérieur du pays, des documents comptables justifiant que ces opérations ouvrent bien droit à déduction, conformément à l'article 17.3.a),

alors même que le contrôle des assujettis établis à l'intérieur du pays est exercé dans des conditions plus souples, y compris le contrôle des déductions afférentes à des opérations effectuées en dehors du pays.

CHAPITRE 2.

REDEVABLES DE LA TAXE DUE EN RÉGIME INTERIEUR (ARTICLE 21)

(52) L'article 21 de la 6ème directive définit le redevable de la taxe comme la personne par qui la taxe est due et précise, par catégorie d'opérations imposables, quelles sont les personnes par qui la taxe peut-être due.

(53) La structure de l'article 21, en ce qui concerne la détermination du redevable, se décompose par opérations imposables de la manière suivante:

OPERATIONS	REDEVABLE DE PRINCIPE	OPERATIONS POUR LESQUELLES DES EXCEPTIONS SONT PREVUES
Livraisons de biens et prestations de services	l'assujetti qui effectue l'opération imposable	• prestations de services visées à l'article 21.1.b) effectuées par des <u>assujettis non établis</u> • livraisons de biens effectuées, dans le cadre d'opérations triangulaires⁽¹⁾, par un <u>assujetti non établi</u> • <i>autres livraisons de biens et autres prestations de services effectuées par des <u>assujettis non établis</u></i>
Acquisitions intracommunautaires de biens	la personne qui effectue l'acquisition intracommunautaire	• <i>acquisitions intracommunautaires effectuées par une <u>personne non établie</u></i>
Mention de la TVA sur une facture	la personne qui a mentionné la taxe	—

⁽¹⁾ sous réserve du dernier alinéa de l'article 21.1.a)

Italique = faculté laissée au choix des Etats membres

Section 1. Principe

(54) L'article 21 pose pour principe que c'est l'assujetti réalisant l'opération imposable qui est lui-même le redevable de la taxe. Ce n'est que dans le cas des assujettis non établis que sont prévues des dérogations à ce principe: dérogation commune à tous les Etats membres pour les opérations visées à l'article 21 point 1 sous b) ou sous d), dérogation laissée au choix des Etats membres pour les autres opérations que réalise un assujetti non établi.

(55) Aucune question ne se pose en effet, lorsque l'assujetti qui effectue l'opération est établi dans le pays. Dans ce cas, il est forcément le redevable de la taxe dans la mesure où, n'entrant ni dans le champ d'application du b), ni dans celui des dérogations et facultés prévues par les alinéas 2 et suivants du point a), il relève du principe énoncé par le 1^{er} alinéa de l'article 21.1.a).

Section 2. Dérogations et facultés

(56) L'article 21 ne prévoit d'exceptions au principe suivant lequel l'assujetti réalisant l'opération est lui-même redevable de la taxe que lorsque cet assujetti n'est pas établi dans le pays.

(57) Dans ce cadre, et pour chaque catégorie d'opérations réalisées par un assujetti, un certain nombre de dérogations obligatoires au principe ou de facultés accordées aux Etats membres sont prévues. Les différents cas concernés sont présentés dans le schéma ci-dessous:

OPERATIONS	REDEVABLE
Prestations de services visées à l'article 21.1.b)	le preneur du service
Livraisons de biens effectuées dans le cadre d'opérations triangulaires	le destinataire de la livraison ⁽¹⁾
Autres livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées à l'article 21.1.b)	l'assujetti non établi
	<i>le représentant fiscal de l'assujetti non établi</i>
	<i>le destinataire de l'opération</i>
Acquisitions intracommunautaires de biens	la personne qui effectue l'acquisition intracommunautaire de biens
	<i>le représentant fiscal de la personne non établie qui effectue l'acquisition</i>
Mention de la TVA sur une facture	la personne qui a mentionné la taxe

⁽¹⁾ sous réserve du dernier alinéa de l'art. 21.1.a)
Italique = faculté laissée au choix des Etats membres

Dérogation au redevable de principe

(58) Le principe selon lequel, sur les livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées à l'article 9.2.e) et à l'article 28^{ter} titres C, D et E, le redevable de la TVA est l'assujetti qui effectue l'opération, ne comporte qu'une exception.

(59) Il s'agit d'une disposition introduite à l'article 21.1.a) par la directive 92/111/CEE du 14 décembre 1992 et qui impose la nomination du destinataire en tant que redevable sur une livraison de biens subséquente à une acquisition intracommunautaire dans le cadre d'une opération triangulaire.

(60) Cette exception qui est la seule prévue de manière obligatoire par l'article 21, voit néanmoins sa portée pratique limitée par une faculté accordée aux Etats membres qui peuvent y déroger lorsque l'assujetti non établi a déjà un représentant fiscal dans le pays.

Facultés ouvertes aux Etats membres quant à la détermination du redevable de la taxe

(61) Comme il a déjà été précisé (cf § 54), ces facultés, qui ne peuvent s'appliquer que dans le cas où l'assujetti n'est pas établi, concernent les opérations suivantes:

- les livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées à l'article 21.1.b), pour lesquelles les Etats membres peuvent prévoir qu'une autre personne que l'assujetti réalisant l'opération peut être redevable de la taxe; à ce titre un représentant fiscal ou le destinataire de l'opération pourront notamment être considérés comme redevables;
- les acquisitions intracommunautaires de biens pour lesquelles l'article 21.1.d) prévoit une disposition semblable, tout en excluant dans ce cas évidemment la possibilité de nommer le destinataire comme redevable;
- la livraison subséquente à une acquisition intracommunautaire réalisée dans le cadre d'une opération triangulaire. Dans ce cas, une dérogation au principe selon lequel l'assujetti réalisant l'opération est le redevable impose aux Etats membres de prévoir que le destinataire est le redevable au paiement de la taxe. L'article 21.1.a) leur donne cependant la possibilité de prévoir que, dans le cas où l'assujetti réalisant l'opération a un représentant fiscal dans le pays, c'est le représentant fiscal et non le destinataire qui est redevable de la taxe sur la livraison.

Conclusions

(62) Les facultés accordées aux Etats membres dans la détermination de la personne redevable de la taxe sur les opérations réalisées par un assujetti non établi ne sont pas sans limites et, lorsqu'ils exercent l'une de ces facultés, les Etats membres doivent en tirer des conséquences conformes aux prescriptions de l'article 21, à savoir:

- le redevable est en principe l'assujetti qui effectue l'opération imposable. Ce principe qui se dégage de la lecture de l'article 21, ne comporte de dérogations que pour les assujettis non établis;
- un seul redevable par opération. Il est important de souligner qu'il ne peut y avoir qu'un redevable de la taxe par opération. En effet, si l'article 21 prévoit que la taxe peut être due par une autre personne que l'assujetti non établi, c'est en remplacement de celui-ci. En effet, il est difficilement concevable d'imaginer qu'une seule opération imposable puisse donner lieu à la création de deux dettes fiscales dans le chef de deux personnes différentes ou que deux personnes puissent satisfaire à une obligation de même nature. Ainsi, lorsqu'une personne autre que l'assujetti non établi est redevable d'une taxe à raison d'une opération imposable, c'est à la place de cet assujetti;
- si l'on excepte le cas des services visés à l'article 21.1.b), une seule dérogation obligatoire au principe. Il n'existe en effet qu'un seul cas où les Etats membres doivent déroger au principe: celui du redevable sur les livraisons de biens subséquentes à une acquisition intracommunautaire effectuée dans le cadre d'une opération triangulaire. En outre, la faculté accordée aux Etats membres de déroger au principe selon lequel le redevable est le destinataire, n'est valable que pour les cas où l'assujetti non établi a désigné un représentant fiscal dans le pays. Il est important de remarquer que l'usage de cette dérogation n'est pas permise en cas d'identification directe de l'assujetti dans le pays.

CHAPITRE 3.

SOLIDARITÉ AU PAIEMENT DE LA TAXE DUE

(63) Il n'existe pas, dans la 6ème directive, de principe général instaurant la solidarité au paiement de la taxe due sur une opération. La désignation d'une personne solidaire au paiement n'est qu'une faculté prévue par l'article 21, dont l'utilisation est laissée à l'appréciation des Etats membres.

(64) Il faut préciser, dès à présent, que seule la solidarité instituée en matière de TVA, sur la base juridique que constitue la 6ème directive, fait l'objet des développements qui suivent: ceux-ci ne concernent en aucune manière d'autres cas de mise en cause de la responsabilité solidaire de deux ou plusieurs personnes dans le cadre, par exemple, d'une procédure amiable ou contentieuse, d'ordre civil ou commercial.

(65) Si la notion de solidarité au paiement avec le redevable n'est pas définie par la 6ème directive, la lecture de l'article 21 permet cependant de faire certaines constatations.

(66) De manière générale, tout d'abord, les termes utilisés sont différents selon qu'ils se rapportent au redevable ou à la personne solidaire au paiement. Alors que la taxe est due par le premier, elle doit être acquittée par le second. Cette différence ne se limite pas à la terminologie: elle traduit la nature différente des obligations incombant respectivement au redevable et à la personne solidaire au paiement.

(67) Ensuite, la signification de la solidarité au paiement doit s'entendre comme une garantie de recouvrement de la taxe due par le redevable, et ce en cas de non paiement par le redevable. Dès lors, même si, une fois la procédure de recouvrement engagée, le redevable et la personne solidaire au paiement deviennent codébiteurs solidaires, chacun étant alors tenu à l'intégralité de la dette, il n'en demeure pas moins que ce n'est qu'à défaut de paiement par le redevable que sera mise en cause la responsabilité de la personne solidaire qui est, à ce titre, actionnée de manière "subsidaire".

(68) Enfin, l'interprétation de l'article 21 permet de déterminer le champ d'application et les effets de la mise en place d'une solidarité au paiement qui peut aboutir à la nécessité de procéder au recouvrement d'une somme due par un assujetti non établi. Dans ce cas, que la dette soit à la charge d'une personne solidaire au paiement ou à celle du redevable de la taxe, les Etats membres disposent d'un cadre communautaire d'assistance mutuelle au recouvrement.

Section 1. Champ d'application et effets de la solidarité

Personnes pouvant être solidaires au paiement

(69) L'article 21 prévoit, pour chaque catégorie d'opérations réalisées par un assujetti non établi, les personnes pouvant être solidaires au paiement de la taxe avec le redevable, et ce de la manière suivante:

OPERATIONS	REDEVABLE	PERSONNE POUVANT ETRE SOLIDAIRE AU PAIEMENT
Prestations de services visées à l'article 21.1.b)	le preneur du service	le prestataire
Livraison de biens effectuée dans le cadre d'opérations triangulaires	le destinataire de la livraisons ⁽¹⁾	une personne autre que l'assujetti qui effectue la livraisons
Autres livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées à l'article 21.1.b)	l'assujetti non établi	une personne autre que l'assujetti qui effectue l'opération
	le représentant fiscal de l'assujetti non établi	
	le destinataire de l'opération	
Acquisitions intracommunautaires de biens	la personne qui effectue l'acquisition	une personne autre que la personne qui effectue l'acquisition
	le représentant fiscal de la personne non établie qui effectue l'acquisition	
Mention de la TVA sur une facture	la personne qui a mentionné la taxe	—

(70) Ces dispositions permettent de préciser quelles sont les personnes pouvant être tenues au paiement de la taxe.

(71) Ainsi, pour les livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées aux articles 9.2 e) et 28^{ter} titres C, D et E, seule une personne autre que l'assujetti peut être solidairement tenue au paiement. Cette affirmation qui résulte explicitement de la rédaction de l'article 21.1.a) est valable de la même manière pour les acquisitions en vertu du d) de la même disposition.

⁽¹⁾ sous réserve du dernier alinéa de l'article 21.1.a)
Italique = faculté laissée aux Etats membres

(72) Il faut en tirer comme conséquence que, dès lors que le redevable n'est pas l'assujetti non établi, mais le représentant fiscal ou le destinataire, l'assujetti réalisant l'opération imposable ne peut plus être tenu au paiement de la taxe dans la mesure où:

- il n'est plus le redevable au sens de l'article 21,
- il ne peut être solidairement tenu d'acquitter la taxe.

(73) Le seul cas dans lequel l'assujetti réalisant l'opération peut encourir une responsabilité solidaire au paiement est explicitement prévu à l'article 21.1.b). En effet, lorsque le preneur est le redevable de la taxe sur une opération visée à l'article 9.2.e) ou à l'article 28^{ter} titres C, D ou E réalisée par un assujetti non établi, cette disposition donne aux Etats membres une base juridique pour prévoir la solidarité de l'assujetti non établi.

Cas d'application

(74) L'article 21, modifié par les directives 91/680/CEE⁽¹⁾ et 92/111/CEE⁽²⁾, pose la question du champ d'application de la solidarité au paiement de la taxe, et plus particulièrement la question de sa mise en oeuvre lorsque le fournisseur assujetti est établi à l'intérieur du pays.

(75) La faculté de prévoir qu'une personne peut être solidairement tenue au paiement est prévue par l'article 21 de la directive, pour chacune des catégories d'opérations identifiées par cet article (livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées à l'article 21.1.b), prestations de services visées aux articles 9.2.e) et 28^{ter} titres C, D et E, et acquisitions intracommunautaires).

(76) Dans sa rédaction antérieure au régime transitoire, et en ce qui concerne les livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées à l'article 9.2.e), l'article 21 pouvait s'interpréter comme limitant la solidarité au cas où l'assujetti effectuant l'opération imposable n'était pas établi dans le pays.

(77) En effet, la phrase permettant la mise en oeuvre de la solidarité, introduite par "les Etats membres peuvent également prévoir ...", venait directement après celle permettant, lorsque l'opération imposable est réalisée par un assujetti non établi, de prévoir que la taxe est due par une autre personne.

(1) JO n°L 376, du 31 décembre 1991, p. 1

(2) JO n°L 384, du 30 décembre 1992, p. 47

(78) Si, en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires, le texte de l'article 21.1.d) tel que modifié par la directive 91/680/CEE, reprend le même libellé, il n'en va pas de même pour la rédaction de l'article 21.1.a) (livraisons de biens et prestations de services autres que celles visées aux articles 9.2.e) et 28^{ter} titres C, D et E).

(79) En effet, le nouvel article 21.1.a) modifie non seulement la rédaction mais aussi la place de la phrase concernant la solidarité au paiement, qui apparaît maintenant sous forme d'un dernier alinéa autonome. En outre, le mot "également" a disparu dans la nouvelle rédaction, supprimant aussi le lien avec l'assujetti non établi qui existait dans la version précédente.

(80) Dans ces conditions, il est possible, en interprétant l'article 21.1.a) modifié, de soutenir que la solidarité peut être prévue même dans le cas où l'assujetti qui réalise l'opération est établi dans le pays.

(81) Si l'on accepte cette interprétation, on est en droit de se demander dès lors, si la rédaction du point d) concernant les acquisitions ne devrait pas être modifiée en conséquence et être alignée sur celle du point a). Cette question du champ d'application de la solidarité ne pourra être résolue qu'après un examen de la portée pratique de cette faculté et dans le cadre de l'évaluation des pistes de simplifications possibles.

Section 2. Portée pratique de la solidarité

Effet de la solidarité

(82) La mise en jeu de la responsabilité de la personne solidaire avec le redevable au paiement de la taxe due a pour conséquence la création d'un nouveau débiteur de la taxe. En ce qui concerne le paiement, celui-ci est placé sur un pied d'égalité avec le redevable, c'est-à-dire que le Trésor peut faire valoir ses droits de manière indifférente envers les deux codébiteurs solidaires, et ce pour le montant total de la créance. En pratique, et comme il a déjà été signalé, la responsabilité du codébiteur n'est mise en cause qu'en cas de défaillance du redevable de la taxe sur l'opération imposable.

(83) En effet, lorsque les Etats membres prévoient qu'une personne autre que l'assujetti qui effectue l'opération est redevable de la taxe:

- l'assujetti est déchargé de son obligation de paiement de la taxe due à raison de l'opération qu'il réalise, cette obligation étant transférée à l'autre personne, unique redevable,
- l'assujetti est aussi déchargé de toute obligation déclarative dans l'Etat membre où est localisée l'opération imposable, cette obligation étant aussi transférée à l'autre personne redevable.

(84) En revanche, lorsqu'il est prévu qu'une personne est solidaire au paiement:

- le redevable reste tenu aux obligations de paiement et de déclaration imposées à tout redevable,
- la personne solidaire doit, en cas de défaillance du redevable (non déclaration entraînant non-paiement ou simple défaut de paiement sur une opération déclarée) simplement acquitter la TVA sans devoir remplir d'obligation déclarative.

(85) La portée pratique de la solidarité dépend de l'utilisation qui est faite par les Etats membres des différentes facultés qui leur sont offertes quant à la détermination de la personne redevable de la taxe sur une opération réalisée par l'assujetti non établi. Ainsi, après avoir identifié, par catégorie de redevable, la personne pouvant être solidaire au paiement, il convient d'analyser les limites de l'efficacité pratique de cette notion.

Choix de la personne redevable et conséquences sur la solidarité au paiement

(86) Si l'on excepte le cas des opérations visées à l'article 21.1.b), la personne pouvant être solidaire au paiement varie suivant le choix opéré par les Etats membres quant à la détermination du redevable de la taxe grevant une opération taxable réalisée par un assujetti non établi.

(87) Lorsque le redevable est directement l'assujetti non établi, les personnes pouvant être solidaires au paiement sont:

- le destinataire,
- une autre personne.

(88) Cette autre personne est parfois, à tort, appelée représentant fiscal. En effet, ce terme est à la fois utilisé, selon les législations nationales pour désigner:

- soit la personne qui, au sens du 1^{er} alinéa de l'article 21.1.a), devient redevable de la taxe à la place de l'assujetti non établi et doit remplir toutes les obligations de déclaration et de paiement attachées à cette qualité;
- soit la personne solidaire au paiement de la taxe au sens de l'article 21.1.a) dernier alinéa et, à ce titre, seulement tenue à une obligation de paiement.

(89) Cette disposition, si elle permet aux Etats membres de prévoir que "d'autres personnes" peuvent être solidaires au paiement et de formaliser cette qualité de solidaire (acceptation explicite de son engagement par la personne solidaire, fourniture d'une garantie, etc...), leur impose cependant de tirer toutes les conséquences du fait qu'il ne s'agit pas d'un redevable mais d'un simple solidaire au paiement, à savoir:

- l'assujetti non établi reste le redevable de la taxe au sens de l'article 21 et doit remplir toutes les obligations de déclaration et de paiement qui en résultent,
- l'autre personne n'est qu'un codébiteur solidaire au paiement de la taxe.

(90) Lorsque le redevable de la taxe est le représentant fiscal de l'assujetti non établi, seul le destinataire ou une personne autre que l'assujetti peut être nommé solidaire au paiement.

(91) Lorsque le redevable est le destinataire:

- pour les opérations autres que celles visées à l'article 21.1.b), seule une personne autre que l'assujetti peut être solidaire au paiement, la solidarité de l'assujetti non établi et du représentant fiscal étant écartés pour des raisons évidentes;
- pour les prestations de services visées à l'article 21.1.b) (services relevant des articles 9.2.e) et 28^{ter} titres C, D et E), la personne pouvant être solidaire au paiement est l'assujetti non établi réalisant l'opération.

Effacité réelle de la solidarité

(92) Il apparaît en l'état actuel des textes que seul le destinataire ou une personne autre que l'assujetti peut être tenu au paiement de la taxe solidairement avec l'assujetti non établi. On peut, dès lors, se demander quelle est la portée pratique de la solidarité si elle ne peut être prévue que dans des cas résiduels. En outre, l'efficacité réelle de la responsabilité solidaire du destinataire se heurte aux conditions et limites de sa mise en oeuvre.

(93) En effet, avant de pouvoir efficacement mettre en cause la responsabilité solidaire au paiement du destinataire, encore faut-il établir l'existence d'une créance du Trésor à l'encontre d'un redevable. Ce n'est qu'après avoir constaté que ce dernier n'a pas rempli son obligation au paiement de la taxe, que le Trésor va se retourner vers le solidaire. C'est en ce sens que l'on peut considérer que la mise en cause de la responsabilité d'une personne solidaire n'est que subsidiaire: elle n'a vocation à s'appliquer qu'en cas de défaillance du redevable et après détection d'une anomalie ou irrégularité (facture sans mention de taxe, biens achetés sans facture...) généralement détectée lors d'un contrôle opéré chez le client de l'assujetti redevable.

(94) Alors même que le défaut de paiement du redevable a été constaté, on peut se demander dans quelle mesure la solidarité du destinataire peut être mise en oeuvre dans toutes les situations et en particulier lorsqu'il est de bonne foi.

(95) En effet, si dans les cas cités plus haut - facture "exonérée" de TVA à tort ou vente sans facture - il est possible de démontrer une collusion entre le vendeur et l'acheteur, il n'en va pas de même lorsque la TVA facturée à l'acheteur ou au preneur et régulièrement déduite par lui, n'est pas reversée au Trésor par le redevable. Dans ce cas, et sauf collusion entre le fournisseur et son client, il est particulièrement difficile de comprendre pourquoi le paiement de la taxe due devrait être recherché auprès du client, au seul motif que le fournisseur n'est pas établi à l'intérieur du pays: lorsque la même irrégularité est constatée dans le chef d'un assujetti établi à l'intérieur du pays, les Etats membres ne poursuivent en effet pas le recouvrement de la taxe auprès du client qui a légitimement exercé son droit à déduction.

(96) Il apparaît donc que la portée pratique de la solidarité telle qu'instaurée par l'article 21 pour les opérations autres que celles visées à l'article 21.1.b), est extrêmement limitée, non seulement en raison du caractère résiduel des cas dans lesquels elle peut être prévue, mais aussi en raison des obstacles pratiques que rencontre sa mise en oeuvre.

Section 3. L'assistance mutuelle au recouvrement

(97) Pour résoudre les difficultés inhérentes au fait de recouvrer une somme auprès d'une personne physique ou morale établie dans un autre Etat membre, qui ne s'acquitterait pas spontanément de sa dette fiscale, outre les accords bilatéraux ou multilatéraux qu'ils ont pu conclure, les Etats membres disposent de la directive 76/308/CEE⁽¹⁾ relative à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances. Le champ d'application de cette directive, initialement limité aux créances FEOGA ainsi qu'aux prélèvements agricoles et droits de douane, a été étendu à la TVA par la directive 79/1071/CEE⁽²⁾ et aux droits d'accises par la directive 92/108/CEE⁽³⁾. Les modalités pratiques d'application ont été fixées par une directive de la Commission (77/794/CEE⁽⁴⁾ modifiée par les directives 85/479/CEE et 86/489/CEE).

(98) La directive 76/308/CEE fixe les règles que doivent comporter les dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres en vue d'assurer, dans chaque Etat membre, le recouvrement des créances qui sont nées dans un autre Etat membre. Dans le cadre ici envisagé, ces créances peuvent être celles qu'un Etat membre oppose non seulement au redevable de la TVA mais également à la personne solidairement tenue au paiement avec le redevable.

(99) Il est à noter que les échanges d'information ou les actions légales intervenant sous couvert de la directive le sont toujours consécutivement à une demande émanant de l'autorité requérante. La directive prévoit en effet différentes étapes dans la mise en oeuvre de l'assistance mutuelle au recouvrement.

(1) JO n°L 73 du 19.3.1976, p. 18

(2) JO n°L 331 du 27.12.1979, p. 10

(3) JO n°L 390 du 31.12.1992, p. 124

(4) JO n°L 333 du 24.12.1977, p. 11

(100) Même si les informations dont dispose la Commission à ce sujet sont très limitées, les Etats membres ne semblent pas recourir fréquemment aux dispositions de la directive et/ou ne font pas nécessairement la distinction, dans les données qu'ils publient, entre les demandes qu'ils adressent ou reçoivent sur base des dispositions communautaires et celles qu'ils établissent ou reçoivent en leur qualité de signataires d'accords particuliers, multilatéraux ou bilatéraux.

(101) Pourtant, les entreprises ont, depuis longtemps déjà, développé des opérations sur le territoire d'Etats membres dans lesquels elles ne sont pas établies. A ce titre, il est pour le moins surprenant que les Etats membres aient fait porter leur souci de collecte et d'échange d'informations sur les opérations effectuées par des opérateurs, sinon établis à l'intérieur du pays, du moins déjà connus des autorités fiscales (livraisons intracommunautaires de biens effectuées à partir d'autres Etats membres pour des acheteurs identifiés à la TVA à l'intérieur du pays) sans manifester la même préoccupation quant au contrôle des opérations purement intérieures, mais réalisées par des assujettis non établis. Force est pourtant de constater, que les actions entreprises en matière de lutte contre la fraude s'avéreraient vaines si elles ne peuvent conduire au recouvrement effectif de la taxe due: la détection et la poursuite de la fraude n'ont en effet de pleine utilité que si elles aboutissent à la juste perception de la taxe due. Que la détection et la constatation d'une insuffisance de taxation résultent ou non d'une coopération administrative entre les Etats membres, toute taxe éludée doit être mise en recouvrement par le Trésor lésé, que l'insuffisance constatée porte sur des opérations subséquentes à des achats en régime intérieur, qu'elle porte sur la revente en régime intérieur de biens ou de services achetés auprès d'un autre Etat membre, ou qu'elle concerne le montant d'une taxe mentionnée comme déductible.

(102) Dans le cadre de cette analyse du redevable de la taxe due au titre d'opérations effectuées par des assujettis non établis, ces différents éléments suscitent l'interrogation suivante quant aux causes et aux effets: faut-il comprendre que les Etats membres n'ont pas recours à l'assistance mutuelle au recouvrement du fait que la personne qu'ils retiennent comme redevable est nécessairement établie à l'intérieur du pays, ou faut-il comprendre que c'est pour éviter les difficultés de la mise en oeuvre de l'assistance mutuelle au recouvrement, que les Etats membres ont systématiquement recherché comme redevable de la taxe une personne établie ou déjà prise en compte sur leur territoire?

(103) Quelle que soit la réponse, ou les réponses, qu'appelle cette question, l'objectif à poursuivre est d'assurer aux Etats membres les garanties nécessaires au recouvrement de toute taxe due, sans que les mesures prises à cette fin pénalisent les assujettis qui réalisent des opérations imposables dans des Etats membres où ils ne sont pas établis. La multiplicité des dispositions aujourd'hui opposées aux assujettis non établis répond sans doute à la préoccupation de garantir le recouvrement de la taxe, même si les mesures prises se révèlent dans la pratique peu efficaces, mais elle est bien loin de satisfaire à l'engagement pris par les Etats membres de prévoir des mesures d'application simple et immédiate.

(104) A cet égard, la mise en oeuvre des dispositions de la directive 76/308/CEE est pourtant particulièrement adaptée lorsque la créance est relative à une taxe due par un redevable assujetti non établi dans le pays, ou ayant quitté le territoire de l'Etat membre requérant, mais disposant d'un établissement sur le territoire d'un autre Etat membre.

(105) Il conviendra dès lors d'assurer la meilleure utilisation possible de cette directive et d'étudier les actions à entreprendre pour en améliorer l'efficacité.

CHAPITRE 4.

OBLIGATIONS DES REDEVABLES DE LA TAXE DUE EN RÉGIME INTERIEUR

(ARTICLE 22)

(106) Les obligations des redevables font l'objet du Titre XIII de la 6ème directive: obligations en régime intérieur (article 22) et obligations à l'importation (article 23).

(107) La question des obligations déclaratives est essentielle dans l'étude ici consacrée au redevable de la taxe due au titre d'opérations effectuées par un assujetti non établi compte tenu des nombreuses difficultés rencontrées par tous les opérateurs concernés (assujetti non établi, représentant fiscal, destinataire de l'opération) pour d'abord connaître les obligations qui leur incombent respectivement.

(108) Après l'examen de la question générale de savoir qui doit s'acquitter des obligations déclaratives et sur quelles opérations portent ces obligations (Section 1), il sera procédé à l'analyse du contenu des obligations à la charge d'un assujetti établi (Section 2), à l'analyse de ces obligations dans le cas d'un assujetti réalisant des opérations dans un Etat membre dans lequel il n'est pas établi, qu'il s'agisse des obligations à la charge de l'assujetti ou du redevable de la taxe due à raison de ces opérations (Section 3), ou qu'il s'agisse des obligations à la charge des personnes solidairement tenues avec le redevable au paiement de la taxe due (Section 4).

Section 1. Champ d'application de l'article 22

(109) La question qui se pose relativement au champ d'application de l'article 22 est de déterminer quelle personne sera tenue de remplir les obligations prévues par ce texte et quelles opérations doivent être déclarées.

Personnes tenues aux obligations déclaratives

(110) Les obligations comptables, déclaratives et de paiement de la taxe incombent par principe au redevable de la taxe (libellé du Titre XIII de la 6ème directive). En régime intérieur, les opérations imposables en application des dispositions de droit commun, sont toutes des opérations réalisées par des assujettis (article 2: livraisons de biens et prestations de services; article 28bis paragraphe 1: acquisitions intra-communautaires de biens). Par ailleurs, le redevable de principe de la taxe due sur ces opérations est l'assujetti qui réalise la transaction ou l'acquisition imposable (article 21). Ce n'est que par exception à ces règles de droit commun qu'une personne autre que l'assujetti peut être désignée comme redevable de la taxe, et ce n'est qu'en application de régimes particuliers que des personnes non assujetties peuvent réaliser des opérations imposables. La structure de l'article 22 reprend également cette construction (principe/cas particuliers).

(111) Les obligations de déclaration (paragraphe 1, 2, 4, 6), de facturation (paragraphe 3) et de paiement de la taxe nette due (paragraphe 5) incombent par principe à l'assujetti redevable.

(112) En visant "tout assujetti", l'article 22 paragraphes 1 à 6 reprend donc le principe dégagé par l'article 21 suivant lequel le redevable de la taxe sur une opération imposable est l'assujetti qui réalise cette opération (cf l'intitulé du titre XIII: obligations des redevables.)

(113) Cependant, les Etats membres peuvent déroger au principe selon lequel l'assujetti est le redevable de la taxe lorsqu'il n'est pas établi dans le pays. L'article 22 paragraphe 7 leur impose de tirer les conséquences des exceptions qu'ils ont prévues en termes de détermination du redevable, sur la personne qui doit satisfaire aux obligations déclaratives.

(114) Ces obligations, incombent aux personnes considérées, conformément à l'article 21, comme redevables de la taxe à la place d'un assujetti ou solidairement tenues de l'acquitter. De même, les paragraphes 10 et 11 étendent ces obligations aux personnes non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de biens. Dans les développements qui suivent, le cas des personnes non assujetties n'est pas examiné.

Champ d'application territorial

(115) L'article 22, et plus particulièrement son paragraphe 1, ne permet pas de directement déterminer le champ d'application territorial des obligations des assujettis. La question qui se pose, dès lors, est de déterminer si cet article limite les obligations aux opérations effectuées dans le pays ou, s'il s'applique à toutes opérations quel que soit leur lieu d'imposition.

(116) Le paragraphe 1, en visant non pas les opérations réalisées par l'assujetti mais son activité en qualité d'assujetti, pourrait, s'il était interprété strictement sans référence à son titre, avoir pour conséquence d'obliger tout assujetti au sens de l'article 4 à déclarer le commencement de son activité que celle-ci soit déployée dans le pays ou encore dans un autre Etat membre ou même dans un pays tiers.

(117) Compte tenu des principes d'imposition prévus par la 6ème directive, il faut subordonner les obligations au rattachement territorial des opérations imposables auxquelles elles se rapportent. Ainsi, l'article 22 impose des obligations dans l'Etat membre à l'intérieur duquel sont effectuées des opérations taxées (les obligations visées étant alors à la charge du redevable de la taxe qui peut être l'assujetti lui-même ou une autre personne) ou des opérations ouvrant droit à déduction.

Conclusions

(118) L'article 22 impose des obligations déclaratives:

- à l'assujetti qui réalise des opérations imposables pour lesquelles il est redevable de la taxe,
- à la personne désignée comme redevable de la taxe sur une opération réalisée par un assujetti non établi,

ces obligations étant limitées, pour un Etat membre donné, aux opérations imposables qui y sont situées ou à celles qui ouvrent droit à déduction dans cet Etat membre.

Section 2. Obligations des assujettis établis à l'intérieur du pays

(119) Dans la mesure où il est établi dans un Etat membre, l'assujetti qui réalise l'opération imposable est toujours le redevable de la taxe (cf § 55), c'est donc à cet assujetti qu'il incombe de remplir toutes les obligations imposées par l'article 22, à la fois pour ses opérations imposables localisées dans l'Etat membre d'établissement et pour celles localisées à l'étranger mais ouvrant droit à déduction dans l'Etat membre d'établissement.

(120) L'article 22 prévoit les obligations suivantes:

- déclaration de commencement, changement et cessation d'activité en qualité d'assujetti et déclaration de la réalisation d'acquisitions intracommunautaires (22.1.a) et b)): cette obligation est essentielle pour permettre à l'administration de connaître les opérateurs qui effectuent des opérations, ou des acquisitions intracommunautaires de biens, imposables sur leur territoire, mais aussi de connaître les assujettis qui cessent de réaliser des opérations leur ouvrant droit à déduction à l'intérieur du pays;
- identification par un numéro individuel des assujettis effectuant des opérations pour lesquelles l'obligation d'identification est prévue (22.1.c));
- tenue d'une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale (22.2 a)) et tenue de registres spécifiques (22.2 b)): matériaux utilisés pour un travail à façon, biens expédiés ou transportés pour les besoins d'un transfert non assimilé à une livraison/acquisition intracommunautaire;
- délivrance d'une facture comportant certaines mentions obligatoires, ou d'un document en tenant lieu, pour les opérations effectuées pour un autre assujetti ou une personne morale non assujettie ou même pour un particulier dans le cas des ventes à distance, ainsi que pour les acomptes versés avant l'accomplissement de l'opération (22.3);
- dépôt d'une déclaration périodique (22.4). Dans la déclaration doivent notamment figurer les données nécessaires pour constater:
 - le montant de la taxe exigible,
 - le montant des déductions à opérer,
 - et, le cas échéant, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

C'est à ce titre, qu'un assujetti devra éventuellement déclarer les opérations visées à l'article 17.3.a), c'est à dire les opérations réalisées à l'étranger mais ouvrant droit à déduction à l'intérieur du pays;

- paiement du montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration périodique (22.5);

- faculté des Etats membres de demander à l'assujetti de déposer une déclaration reprenant toutes les données des déclarations périodiques de l'année précédente (22.6 a));
- dépôt d'un état récapitulatif des acquéreurs identifiés auxquels l'assujetti a livré des biens dans le cadre d'une opération intracommunautaire (22.6 b));
- enfin, les Etats membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations jugées nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et de celles effectuées entre Etats membres par des assujettis (22.8).

(121) Les obligations rappelées ci-dessus constituent les obligations de principe: les Etats membres peuvent en effet dispenser de certaines obligations ou de toute obligation, certaines catégories d'assujettis et notamment les assujettis n'effectuant que des opérations exonérées (22.9).

Section 3. Cas des assujettis non établis

(122) La question de savoir quelle personne doit remplir les obligations édictées par l'article 22 ne se pose pas dans le cas où le redevable de la taxe est établi dans le pays. En effet, toutes les obligations des paragraphes 1 à 6 sont mises à sa charge.

(123) En revanche, lorsqu'en vertu de l'article 21 de la directive, les Etats membres prévoient que le redevable n'est pas l'assujetti qui réalise l'opération, il convient de préciser comment ces Etats membres répartissent les obligations déclaratives générales entre le redevable et l'assujetti non établi.

(124) L'article 22, dans ses paragraphes 1 à 6, ne prévoit d'obligation qu'à la charge de "tout assujetti". Le paragraphe 7 impose cependant aux Etats membres de prendre "les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21 paragraphe 1 points a) et b) sont considérées comme redevables de la taxe à la place d'un assujetti établi à l'étranger ou qui sont solidairement tenues de l'acquitter, remplissent les obligations de déclaration et de paiement susmentionnées."

(125) Une disposition de même nature est prévue à l'article 22.10 en ce qui concerne les personnes morales non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires et à l'article 22.11 pour les acquisitions de produits soumis à accises ou de moyens de transport neufs (acquisitions hors régime général).

Contenu des obligations mises à la charge du redevable

(126) Il est difficile à la lecture de l'article 22.7 de déterminer immédiatement l'étendue des obligations que les Etats membres peuvent imposer à la personne redevable de la taxe due sur une opération réalisée par un assujetti non établi.

(127) En effet, on peut se demander ce que l'expression "obligation de déclaration" recouvre et en particulier si la tenue de comptabilité ou la facturation peut entrer dans cette obligation.

(128) A la lecture du paragraphe 7 de l'article 22, il apparaît que l'interprétation littérale n'englobe pas les paragraphes 2 a) et 3 qui n'imposent pas d'obligations déclaratives au sens strict, même si, en pratique, le contrôle des opérations déclarées ne peut se faire sans que soient présentées les factures retraçant les opérations de ventes et d'achats et permettant de justifier le montant de la taxe exigible ou déductible.

(129) C'est pourquoi, l'hypothèse envisagée ici est que toutes les obligations de nature déclaratives ou assimilées (tenue d'une comptabilité ou établissement d'une facture) doivent être remplies par la personne redevable de la taxe à la place d'un assujetti non établi dans le pays.

Obligations respectives de l'assujetti non établi et du redevable et lieu de ces obligations

(130) Dans la mesure où ils utilisent les facultés offertes par l'article 21 en termes de détermination du redevable de la taxe, les Etats membres doivent en tirer les conséquences quant aux obligations des redevables édictées par l'article 22.

Obligations déclaratives dans l'Etat membre où sont localisées les opérations réalisées par un assujetti non établi

(131) Le redevable est tenu de déclarer et payer la taxe dans le pays où sont localisées les opérations imposables.

(132) Ce principe demeure, quelle que soit la qualité d'établi ou de non établi de l'assujetti effectuant l'opération. Ainsi, lorsque les Etats membres font usage des facultés prévues à l'article 21 et lorsqu'ils prévoient qu'une personne autre que l'assujetti réalisant l'opération est le redevable, c'est au redevable qu'incombent, dans le pays où les opérations sont réalisées, les obligations de déclaration et de paiement.

(133) En conséquence, dans la mesure où l'assujetti n'est plus redevable, il n'a plus à remplir ce type d'obligations dans le pays dans lequel il n'est pas établi, mais où il réalise des opérations imposables.

(134) Cependant, si l'assujetti non établi achète, dans l'Etat membre dans lequel il effectue des opérations pour lesquelles il n'est pas redevable, des biens ou des services pour les besoins des opérations imposables qu'il réalise dans l'Etat membre dans lequel il est établi, on peut se demander quelles sont les obligations déclaratives qui lui seront imposées pour justifier du bien fondé de son droit à remboursement. On doit se demander, en particulier, si l'Etat membre dans lequel la taxe est supportée peut, par exemple, exiger une comptabilité retraçant toutes les opérations, effectuées dans le pays d'établissement, pour la réalisation desquelles ont été engagées des dépenses grevées de TVA.

Obligations déclaratives dans l'Etat membre d'établissement

(135) L'assujetti qui réalise des opérations dans un Etat membre sur le territoire duquel il n'est pas établi reste tenu, dans son Etat membre d'établissement, de justifier du montant de ses droits à déduction, notamment en déclarant le montant de ses opérations réalisées à l'étranger et ouvrant droit à déduction en vertu de l'article 17.3.

Section 4. Obligations des personnes solidairement tenues à l'acquittement de la taxe due

(136) C'est toujours l'article 22.7 qui impose aux Etats membres de prendre les mesures nécessaires pour que les personnes solidaires à l'acquittement de la taxe due remplissent leurs obligations. L'analyse du paragraphe 7 de l'article aboutit à la conclusion que la personne solidaire au paiement doit remplir la seule obligation de paiement qui lui incombe étant donné sa qualité de codébiteur solidaire. Il n'est en effet pas envisageable d'imposer à un redevable et à une personne solidaire au paiement un contenu identique en termes d'obligations: s'il est légitime que le redevable de la taxe due sur une opération doive s'acquitter des obligations de déclaration et de paiement nécessaires pour liquider la taxe, il n'en va pas de même pour la personne simplement solidaire au paiement. De l'avis de la Commission, seule une obligation de paiement de la taxe peut être imposée à la personne solidaire avec le redevable: aucune déclaration spécifique ne peut être raisonnablement exigée d'une personne qui n'a pas toutes les données matérielles pour remplir une telle obligation et qui est recherchée uniquement pour assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

TITRE II. LES MOYENS DE REpondre AUX DIFFICULTES RENCONTREES PAR LES OPERATEURS

(137) La manière dont les Etats membres appliquent les articles 21 et 22 de la sixième directive est source d'une grande complexité pour les opérateurs économiques qui réalisent des opérations dans un Etat membre sur le territoire duquel ils ne sont pas établis. Il convient dès lors de dégager un certain nombre de conclusions et d'élaborer des pistes de simplification pour les opérateurs économiques, tout en garantissant aux Etats membres un contrôle efficace de ces opérations que réalisent les assujettis non établis.

CHAPITRE 1.

LES DIFFICULTES RENCONTREES PAR LES OPÉRATEURS

(138) Lorsqu'ils réalisent des opérations imposables dans un Etat membre sur le territoire duquel ils ne sont pas établis, les assujettis se trouvent confrontés non seulement au problème de la détermination du redevable, mais aussi aux conséquences en termes d'obligations déclaratives ou de modalités d'exercice du droit à déduction qui, pour une même catégorie d'opérations, varient considérablement d'un Etat membre à l'autre, y compris dans les cas où les Etats membres prévoient qu'une même personne est le redevable de la taxe.

Section 1. Détermination du redevable

(139) D'une manière générale, tout assujetti qui réalise pour la première fois une opération dans un Etat membre dans lequel il n'est pas établi, se trouve confronté au problème de la détermination du redevable de la taxe due à raison de cette opération.

(140) Etant donné, les différentes facultés offertes aux Etats membres par l'article 21 quant à la détermination du redevable de la taxe due sur une opération réalisée par un assujetti non établi, les opérateurs se trouvent devant des situations variables d'un Etat membre à l'autre.

(141) C'est ainsi qu'une entreprise, qui réalise une opération de même nature dans plusieurs Etats membres, devra mettre en place des procédures de gestion diverses selon la personne qui aura été désignée comme redevable par l'Etat membre.

(142) De surcroît, étant donné que la détermination du redevable varie en fonction de la nature de l'opération réalisée, cet assujetti sera à nouveau confronté à la question de savoir qui est le redevable de la taxe, à chaque fois qu'il réalisera des opérations de nature différente pour lesquelles une nouvelle catégorie de redevables peut être prévue.

(143) Ainsi la mise en oeuvre de l'article 21 par les Etats membres a pour conséquences que les opérateurs économiques ne se trouvent pas confrontés au problème de la détermination du redevable uniquement lorsqu'ils commencent des opérations imposables dans un Etat membre, mais à chaque fois qu'ils réalisent des opérations de nature différente dans ce même Etat membre. Cette complexité pour les opérateurs ne peut trouver de solution que dans une rationalisation des choix opérés au sein d'une même législation et plaide en faveur de mesures assurant l'unicité du redevable à l'intérieur d'un même Etat membre.

Section 2. Le redevable est l'assujetti non établi

(144) Dans les cas où l'assujetti non établi est directement le redevable, les opérateurs économiques estiment que les barrières linguistiques et l'absence de relais local obligatoire rendent difficiles, non seulement la collecte des informations préalables à la réalisation des opérations, mais aussi l'accomplissement des formalités nécessaires pour se faire connaître de l'administration et remplir ses obligations de déclaration et de paiement.

(145) En revanche, cette situation permet de réduire les coûts, dans la mesure où, l'assujetti non établi étant le seul responsable du paiement de la TVA, aucun intermédiaire ne répercute financièrement sur cet assujetti le coût de sa responsabilité.

(146) On notera, cependant, que la garantie demandée par certains Etats membres à l'assujetti non établi redevable directe de la taxe due, constitue une charge supplémentaire.

(147) Enfin, les opérateurs économiques peuvent dans tous les cas où ils sont eux-mêmes redevables de la taxe, déduire la TVA grevant les achats de biens et de services dans le pays, par imputation dans leur déclarations périodiques, ce qui constitue un avantage non négligeable en termes de trésorerie, et ce, même dans le cas où l'assujetti est en crédit d'impôt, puisque les remboursements "internes" interviennent en règle générale plus rapidement que les remboursements selon les 8ème et 13ème directives.

Section 3. Le redevable est le représentant fiscal

(148) Les principales difficultés rencontrées par les opérateurs tiennent d'une part, à la grande diversité des conditions et procédures de la nomination du représentant fiscal ainsi que, d'autre part, à l'étendue de la responsabilité du représentant fiscal.

(149) Lorsqu'ils imposent la nomination d'un représentant fiscal, les Etats membres prévoient des procédures très diverses. Ce manque d'harmonisation (documents à fournir, personnes à qui incombent les formalités de nomination du représentant fiscal, critères pour être représentant fiscal, etc...) aboutit à une méconnaissance des procédures à suivre et met les opérateurs concernés dans des situations inextricables, lorsqu'ils sont amenés à réaliser des opérations imposables dans plusieurs Etats membres à l'intérieur desquels ils ne sont pas établis.

(150) L'étendue de la responsabilité du représentant fiscal a pour conséquence principale, que celui-ci répercute financièrement sur son client le risque de voir sa responsabilité personnelle engagée sur des opérations dont l'assujetti non établi ne l'aurait pas averti.

(151) En outre, l'incidence financière de la représentation fiscale est encore accentuée par la répercussion sur l'assujetti non établi du coût de la garantie exigée par certaines administrations nationales de la part du représentant fiscal.

(152) Dans certaines situations, l'étendue de la responsabilité des représentants fiscaux est telle que les assujettis non établis, notamment les PME, ont beaucoup de difficultés à trouver des personnes acceptant de les représenter fiscalement. A cela s'ajoute, dans certains Etats membres, le fait que la désignation d'un représentant fiscal TVA est regardée comme constitutive d'un établissement stable en matière de fiscalité directe: de telles dispositions "découragent" toute participation des assujettis non établis à des transactions intérieures aux Etats membres concernés.

(153) Toutes ces difficultés, qui aboutissent parfois à ce que certains assujettis renoncent purement et simplement à réaliser des opérations dans d'autres Etats membres, ne parviennent pas à compenser les deux avantages principaux qu'offre la représentation fiscale, à savoir:

- avoir, dans l'Etat membre d'imposition de l'opération, un intermédiaire qui maîtrise la langue et connaît les procédures;
- pouvoir déduire par voie d'imputation sur les déclarations périodiques, plutôt que par voie de remboursement prévu par la 8ème ou la 13ème directive.

Section 4 Le redevable est le destinataire

(154) Les assujettis qui réalisent des opérations imposables dans un Etat membre dans lequel ils ne sont pas établis, reconnaissent qu'en ce qui concerne l'accomplissement des obligations déclaratives, la désignation du destinataire en tant que redevable de la taxe est la solution la plus simple. Ils sont en effet déchargés de toute obligation dans l'Etat membre de localisation des opérations, la déclaration et le paiement de la taxe étant effectués par le destinataire.

(155) Cependant, tous déplorent d'avoir dans ce cas à faire valoir leurs droits à déduction selon la procédure de remboursement prévue par la 8ème ou la 13ème directive. Etant donné les délais de remboursement, ils sont contraints au préfinancement de la taxe sur de longues périodes.

(156) En outre, il est fréquent qu'en pratique, les opérateurs soient obligés d'avoir recours à des conseillers locaux pour les assister dans la présentation de leurs demandes de remboursement de TVA: le duo "destinataire-remboursement" ne dispense pas toujours d'avoir recours à un mandataire local, qui doit être rémunéré pour le service rendu et cède fréquemment la place au trio "destinataire-représentant-remboursement".

(157) Enfin, il convient de souligner que la généralisation de la désignation systématique du destinataire, en tant que redevable de la taxe due sur les opérations effectuées par un assujetti non établi, entraîne une absence totale de préfinancement de la taxe entre le moment où elle est payée au fournisseur et celui où elle est déduite et, a pour conséquence une baisse relative du coût des achats effectués auprès d'un fournisseur non établi par rapport aux achats effectués en régime intérieur, et à ce titre dénature le principe même du paiement fractionné de la taxe.

CHAPITRE 2.

LES MOYENS D'UNE SIMPLIFICATION

(158) Les propositions de réflexions qui suivent s'inscrivent dans une double perspective: la recherche des moyens de simplification des modalités de taxation des opérations effectuées par des assujettis non établis et le renforcement de la coopération entre les Etats membres.

Modalités d'imposition

(159) Il s'agit tout d'abord, de répondre à l'engagement pris par la Commission, lors de l'adoption de la directive de simplification (92/111/CEE) en décembre 1992, de présenter au Conseil un rapport sur la représentation fiscale. Cet engagement est repris dans une déclaration au procès verbal de la session du Conseil du 14 décembre 1992 sous les termes suivants:

"Sur la base des informations qui lui seront communiquées par les Etats membres avant le 31 décembre 1992, la Commission présentera au Conseil avant la fin de février 1993, un rapport sur les modalités retenues par les Etats membres pour la mise en oeuvre de la notion de représentant fiscal et fera, si nécessaire, des propositions en vue d'harmoniser les législations des Etats membres en cette matière. Jusqu'à la présentation de ce rapport et, le cas échéant, de ces propositions de règles communautaires, les Etats membres prennent toutes les mesures nécessaires en vue d'assurer une application correcte et simple des dispositions relatives à la désignation d'un représentant fiscal prévues par la présente directive."

(160) Lors des négociations de la directive 92/111/CEE, la Commission avait proposé une réécriture complète des dispositions concernant le redevable de la taxe, car elles étaient apparues comme une des causes principales des difficultés rencontrées par les opérateurs dans l'accomplissement de leurs obligations dans un Etat membre où ils ne sont pas établis.

(161) Le Conseil n'a pas suivi la proposition par la Commission et a retenu de ne modifier l'article 21 que pour les besoins du traitement des opérations triangulaires, maintenant en l'état les autres dispositions en vigueur depuis l'adoption de la 6ème directive. La notion de représentation fiscale n'étant qu'une facette du plus vaste problème auquel sont confrontés les opérateurs quant à la détermination du redevable de la taxe, le présent rapport inscrit son analyse dans le cadre général prévu par l'article 21.

Coopération administrative et assistance mutuelle

(162) Il s'agit également d'inscrire ces propositions dans le cadre d'une coopération administrative renforcée. En effet, depuis le 1er janvier 1993 et conformément aux dispositions du règlement de coopération administrative dans le domaine de la fiscalité indirecte⁽¹⁾, un système commun d'échanges d'informations sur les transactions intracommunautaires entre les autorités compétentes des Etats membres a été mis en place. Ce système dénommé VIES (VAT Information Exchange System) offre différentes fonctions principalement aux administrations nationales mais également aux opérateurs qui peuvent ainsi obtenir confirmation de la validité du numéro d'identification d'une personne déterminée.

(163) La constitution d'un réseau de bureaux de liaison centraux, chargés de superviser les questions relevant de la coopération administrative, a favorisé le développement des communications des Etats membres en ce domaine. L'existence effective d'un point de contact unique permet d'éviter les difficultés liées à la répartition des compétences au sein des Etats membres - selon la localisation des assujettis, la nature de la requête, etc... - et assure une transmission et un traitement rapides des demandes d'assistance.

⁽¹⁾ Règlement du Conseil (CEE) 218/92 du 27 janvier 1992, JO n°L 24 du 1 février 1992, p.1

(164) De fait, les Etats membres ont exprimé dans diverses enceintes leur souhait d'aller au delà des dispositions du seul règlement et d'utiliser également et systématiquement les autres instruments juridiques actuellement disponibles en matière de coopération administrative ou d'assistance mutuelle. Ainsi la directive d'assistance mutuelle ⁽¹⁾ devrait être désormais invoquée plus fréquemment dans le domaine de la TVA. Elle offre, en effet, des possibilités d'échanges d'informations automatiques, spontanés ou sur demande. L'examen de ces différentes facultés est actuellement en cours au sein du Comité permanent de coopération administrative et les Etats membres ont réservé un accueil très positif à l'approche retenue par la Commission quant à la détermination "des besoins des utilisateurs".

(165) S'agissant de la directive d'assistance mutuelle au recouvrement⁽²⁾ les Etats membres ressentent également le besoin de donner un nouvel élan à son utilisation.

Les simplifications recherchées et leurs limites

(166) Il faut cependant, dès à présent, préciser que les objectifs de simplification ici poursuivis se heurtent aux principes de taxation en vigueur au cours de la période d'application du régime transitoire de TVA. En effet, les solutions qui peuvent dans ce cadre être apportées aux préoccupations des opérateurs sont nécessairement très partielles dans la mesure où, tout changement en profondeur se heurterait à certains principes essentiels du système actuel, et en particulier à la détermination du lieu des opérations imposables ainsi qu'à l'impossibilité, pour un assujetti, d'exercer son droit à déduction dans un Etat membre autre que celui de facturation de la taxe.

(167) Dans ce cadre, l'objectif est de tenter de pallier les principaux handicaps rencontrés par les assujettis lorsqu'ils réalisent des opérations dans un Etat membre à l'intérieur duquel ils ne sont pas établis:

- des obligations trop différentes selon les Etats membres;
- des obligations trop différentes lorsque les opérations réalisées à l'intérieur d'un même Etat membre relèvent de catégories de redevables de nature différente;
- des obligations trop lourdes ou trop coûteuses eu égard aux opérations réalisées, et ce particulièrement pour les petites et moyennes entreprises;

(1) Directive du Conseil 77/799/CEE du 19 décembre 1977, JO n°L 336 du 27 décembre 1977, p. 15

(2) Directive du Conseil 76/308/CEE

- des coûts de trésorerie importants en raison des délais de remboursement pratiqués par les Etats membres en cas de recours aux 8ème et 13ème directives.

(168) Comme il a été précisé (§ 138), les opérateurs sont confrontés à deux difficultés principales qui sont la détermination de la personne redevable de la taxe due sur une opération et, une fois le redevable identifié, la diversité et la lourdeur des obligations mises à leur charge.

(169) C'est pourquoi, pour répondre à leurs préoccupations, il convient:

- de définir un principe quant à la personne redevable de la taxe et ce quelque soit l'Etat membre dans lequel la taxe est due,
- d'alléger et d'harmoniser les différentes obligations et les procédures qui sont mises à la charge des assujettis dans les Etats membres dans lesquels ils ne sont pas établis.

(170) Ces orientations doivent bien entendu garantir aux Etats membres le recouvrement de la taxe qui leur revient et les moyens de contrôle et d'assistance mutuelle appropriée.

Section 1. Proposition d'un redevable de principe

(171) Le choix, quant à la détermination d'un redevable de principe, doit se faire entre certaines catégories de personnes prédéfinies. Il s'agit:

- de l'assujetti non établi,
- du destinataire,
- du représentant fiscal, qu'il s'agisse d'une représentation fiscale complète ou "allégée" comme celle qui a pu être mise en place dans certains Etats membres.

(172) Même si ce choix ne peut s'exercer indifféremment quelles que soient les opérations concernées, il doit cependant permettre:

- d'alléger le coût d'intervention d'un assujetti dans un Etat membre de non-établissement;
- de favoriser l'exercice du droit à déduction par imputation pour éviter le recours aux procédures de remboursement prévus par les 8ème et 13ème directives;

- de maintenir une égalité concurrentielle entre les opérations réalisées avec des assujettis établis et celles effectuées avec des assujetti non établis.

Opérations visés à l'article 21.1.a) à l'exception des opérations triangulaires

(173) Pour ces opérations, la solution à retenir serait de prévoir que l'assujetti non établi est lui-même le redevable de la taxe.

(174) En effet, cette solution est celle qui permet de répondre le plus efficacement aux attentes des opérateurs quant à la détermination d'un redevable de principe dans tous les Etats membres, pour la plus grande partie des opérations imposables, puisque seules les livraisons de biens effectuées dans le cadre d'une opération triangulaire et les prestations de services visées aux articles 9.2.e) et 28^{er} titres C, D et E s'en trouvent exclues. Les autres cas de redevables possibles sont à écarter pour les raisons suivantes.

(175) La nomination du destinataire en tant que redevable ne peut être généralisée dans la mesure où, d'une part, elle impose à l'assujetti non établi le recours aux procédures de remboursement prévues par les 8^{ème} et 13^{ème} directives pour exercer son droit à déduction; d'autre part, elle porte atteinte aux principes fondamentaux de la TVA (facturation par le fournisseur et déduction par l'acheteur), pour en faire une taxe à l'achat, mais uniquement lorsque le fournisseur du bien ou du service n'est pas établi dans le pays.

(176) La solution selon laquelle le redevable de principe serait le représentant fiscal n'est pas non plus une solution satisfaisante.

(177) Lorsqu'il s'agit de la représentation fiscale traditionnelle, la responsabilité du représentant au paiement de la taxe sur toutes les opérations réalisées par l'assujetti non établi à l'intérieur du pays accroît considérablement les coûts pour l'assujetti non établi. En effet, le représentant fiscal répercute financièrement l'éventuelle mise en cause de sa responsabilité. Dans certains cas, elle aboutit même à ce qu'un assujetti non établi ne trouve pas de personnes acceptant d'être représentant fiscal.

(178) En outre, les opérateurs sont confrontés, lorsqu'ils interviennent dans certains Etats membres, au fait que dès lors qu'ils ont un représentant fiscal dans le pays ils sont considérés comme établis. Cette qualité a des répercussions importantes non seulement pour l'application de la TVA, mais aussi en matière de fiscalité directe (obligations de tenue d'une comptabilité de l'établissement stable, détermination des profits, affectation des frais généraux, paiement de l'impôt local, etc....) Dans certains cas, les opérateurs préfèrent ne pas intervenir dans l'Etat membre concerné plutôt que de se trouver confronté à ce problème.

(179) Comme les opérateurs le soulignent (cf § 154), l'intérêt de la représentation fiscale réside dans le fait qu'elle constitue une solution satisfaisante pour permettre à l'assujetti non établi de remplir ses obligations déclaratives dans un Etat membre dans lequel il n'est pas établi.

(180) Mais la nomination d'un représentant fiscal en tant que redevable, et à ce titre entièrement responsable du paiement de la taxe sur toutes les opérations réalisées par un assujetti non établi, avec toutes les incidences financières qui en résultent, est disproportionnée par rapport au souci d'apporter une solution au problème pratique d'accomplissement matériel des obligations des assujettis.

Opérations visés à l'article 21.1.b) et opérations triangulaires

(181) Dès lors qu'un assujetti non établi ne réalise que des opérations relevant de l'article 21.1.b) ou des opérations triangulaires, le destinataire peut être retenu comme le redevable de principe, ceci pour éviter à l'assujetti de devoir se faire identifier à raison de la réalisation de ces seules catégories d'opérations.

(182) Cependant, ces exceptions au principe suivant lequel l'assujetti non établi lui-même est redevable de la taxe sur les opérations qu'il réalise, ne se justifient plus dès lors que cet assujetti est déjà redevable d'une taxe à l'intérieur du pays à raison de la réalisation d'une opération relevant de l'article 21.1.a).

(183) Dans ce cas l'unicité du redevable, qu'elle soit imposée par l'Etat membre concerné ou offerte sur option permet:

- d'éviter à l'assujetti réalisant plusieurs catégories d'opérations de se poser la question de la détermination du redevable en fonction de la nature de l'opération qu'il réalise,
- d'assurer une égalité de traitement entre les assujettis non établis et les assujettis établis.

(184) En outre, les assujettis souhaitent parfois, pour des raisons de politique commerciale notamment, être eux-mêmes le redevable de la taxe à raison d'opérations qu'ils réalisent pour lesquelles il est prévu que le destinataire est en principe le redevable.

(185) Certains opérateurs s'étaient en effet demandé, lors de la mise en place du nouveau régime intracommunautaire de TVA si, pour des questions tenant à leurs relations commerciales avec leurs clients, ils pourraient traiter des ventes à destination d'un assujetti identifié dans un autre Etat membre pour lesquelles ils prennent en charge le transport, non comme une livraison exonérée dans le pays de départ suivie d'une acquisition intracommunautaire par le client dans le pays d'arrivée des biens, mais comme un transfert imposable effectué par le vendeur suivi d'une livraison intérieure. Cette solution permet au vendeur d'être le redevable de la taxe en régime intérieur.

(186) Les opérateurs souhaitent pouvoir mettre en oeuvre cette solution pour ne pas imposer à leurs clients d'obligations de déclaration et de paiement relative à la TVA, grevant l'acquisition, ces derniers recevant une facture identique à celle adressée par un fournisseur en régime intérieur. Les conclusions dégagées sur ce point en Groupe de travail n° I ont entériné cette interprétation qui aboutit à permettre aux opérateurs la décomposition des livraisons intracommunautaires à destination d'assujettis identifiés en un transfert imposable suivi d'une livraison interne.

(187) De la même manière, un assujetti non établi réalisant par exemple des prestations visées à l'article 9.2.e) peut souhaiter, pour des raisons commerciales, être lui-même le redevable de la taxe et décharger son client de toute obligation afférente à la liquidation et au paiement de la taxe grevant ces opérations. C'est pourquoi une même attitude ouverte leur permettant, sur option, d'être le redevable de la taxe pourrait être adoptée.

Section 2. Les obligations des assujettis non établis

(188) Dans la mesure où l'assujetti non établi peut ou non être le redevable de la taxe selon la nature des opérations qu'il réalise, il convient de déterminer quelles solutions peuvent être proposées pour alléger les formalités qui lui incombent dans chacune de ces situations.

L'assujetti non établi est redevable de la TVA

(189) Une fois posé le principe selon lequel, pour toutes les opérations visées à l'article 21.1.a), à l'exception des livraisons de biens subséquentes à une acquisition intracommunautaire effectuées dans le cadre d'opérations triangulaires, c'est l'assujetti non établi qui est le redevable de la taxe, il reste à déterminer selon quelle procédure il va pouvoir s'acquitter matériellement des obligations mises à la charge des redevables par l'article 22.

(190) Comme indiqué précédemment (cf § 144), les opérateurs économiques non établis dans un Etat membre éprouvent des difficultés pratiques pour accomplir les formalités liées à la réalisation d'opérations imposables dans cet Etat membre en raison d'une méconnaissance des procédures, des barrières linguistiques et du manque de proximité. Ces inconvénients disparaissent cependant à chaque fois qu'un représentant fiscal est redevable de la taxe à la place de l'assujetti non établi, mais sont remplacées par des coûts élevés du fait de la répercussion financière sur l'assujetti non établi de l'étendue de la responsabilité de son représentant fiscal.

(191) Tout assujetti doit pouvoir confier l'exécution de ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA à un mandataire fiscal, à l'intérieur de l'Etat membre dans lequel il réalise des opérations imposables. Ce mandataire n'a pas la qualité de redevable de la taxe et, de ce fait, il n'est personnellement responsable vis à vis de l'administration, ni de l'accomplissement des obligations déclaratives ni du paiement de la taxe grevant les opérations imposables réalisées par son mandant.

(192) Dans le cas où il agit au nom et pour le compte d'un assujetti non établi, ce mandataire fiscal pourrait ainsi effectuer, toutes les obligations déclaratives afférentes aux opérations que celui-ci réalise dans l'Etat membre concerné et même éventuellement procéder au paiement de la TVA, toujours d'ordre et pour le compte de son mandant, tout comme cela se pratique, en régime intérieur, dans tous les Etats membres. Dans la mesure où le mandataire fiscal n'encourt aucune responsabilité directe vis à vis de l'administration fiscale, le coût de son intervention répercutée sur l'assujetti non établi se limite à l'exécution matérielle des obligations imposées au redevable d'une taxe à l'intérieur du pays. Dans ce cadre, la mise en cause de sa responsabilité ne pourrait se faire, en cas d'inexécution de sa mission, que sur la base du contrat de mandat conclu.

(193) De plus, pour aboutir à une véritable baisse du coût d'intervention d'un assujetti dans un Etat membre dans lequel il n'est pas établi, il conviendrait de supprimer tant la responsabilité solidaire au paiement du mandataire fiscal avec le redevable de la taxe, que l'exigence de fourniture de garanties pour les seules fins de la TVA, ces deux éléments ayant nécessairement des répercussions sur les conditions financières d'intervention des opérateurs économiques dans un Etat membre de non établissement.

(194) Dans ces conditions, il ne resterait, comme personne pouvant être solidaire au paiement de la taxe avec le redevable, que le destinataire des biens ou le preneur du service.

L'assujetti non établi n'est pas redevable de la TVA

(195) Lorsqu'un assujetti non établi ne réalise que des opérations relevant de l'article 21.1.b) ou des opérations triangulaires, le destinataire pouvant être le redevable de principe, l'assujetti non établi n'est pas redevable de la taxe sur ces opérations.

(196) Cette situation a deux conséquences:

- l'assujetti non établi est déchargé de toute obligation dans l'Etat membre où ses opérations imposables sont localisées, et ce, qu'il s'agisse des obligations de déclaration, de paiement, de facturation ou de tenue et conservation de comptabilité. En ce qui concerne plus particulièrement la facturation, il faut préciser que l'assujetti non redevable ne doit pas se préoccuper de l'indication des mentions relatives à la TVA (base d'imposition, taux, TVA exigible), cette indication incombant au destinataire.
- l'assujetti non établi qui n'est pas redevable de la taxe à l'intérieur du pays, n'a d'autre possibilité, pour exercer son droit à déduction, que de recourir aux procédures de remboursement prévues par les huitième et treizième directives. Cette situation, qui constitue un problème majeur pour les opérateurs, pourrait être améliorée, soit en accélérant les remboursements de taxe, soit en permettant à l'assujetti non établi, sur option, d'être lui-même le redevable de la taxe due à raison des opérations visées à l'article 21.1.b) ou des opérations triangulaires qu'il réalise.

(197) En outre, alors même que cette option ne serait pas offerte aux assujettis, on peut néanmoins se demander dans quelle mesure les dispositions de l'article 21.1.c) ne permettraient pas d'aboutir à ce même résultat.

(198) Cet article précise que "La TVA est due:

1) en régime intérieur:

- a) [...]
- b) [...]
- c) par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu;
- d) [...]"

(199) Ainsi, l'assujetti non établi, qui n'a en principe pas la qualité de redevable, pourrait acquérir cette qualité par le simple fait de mentionner la TVA sur la facture qu'il établit.

(200) La question qui se pose cependant, est de déterminer si l'assujetti est, dans ce cas, le redevable de la taxe due à raison de cette opération, déchargeant ainsi le destinataire de ses obligations en tant que redevable.

(201) Il est, en effet, difficile de déterminer si le point c) de l'article 21.1.a) a été rédigé afin de garantir le paiement d'une taxe qui est mentionnée sur une facture ou un document en tenant lieu dans la mesure où elle peut être déduite ou, s'il offre à chaque assujetti la possibilité d'être lui-même le redevable de la taxe grevant une quelconque opération et lui permettant ainsi de déclarer la taxe exigible et de déduire d'éventuelles taxes qu'il a supportées, par imputation.

Section 3 Sécurité des Etats membres quant aux moyens de contrôle et au recouvrement de la taxe

(202) Les solutions proposées pour répondre aux préoccupations des opérateurs qui ont été développées ci-dessus, ont pour conséquences, d'une part une utilisation non systématique du représentant fiscal en tant que responsable au paiement, et d'autre part, la suppression de la fourniture de garantie ou d'engagement solidaire exigés par certains Etats membres.

(203) Ces solutions sont justifiées par la nécessité de baisser les coûts d'intervention des assujettis dans des pays où ils ne sont pas établis.

(204) Ce résultat ne peut être atteint que dans la mesure où le coût de la garantie du recouvrement de la taxe n'est plus imposée aux opérateurs. Dans ce cas, il est indispensable, tant pour les Etats membres que pour la Communauté européenne, que le risque de non recouvrement soit minimisé par l'utilisation complète et efficace de la coopération administrative.

(205) Les choix exercés, quant au redevable de principe et aux obligations qui lui incombent, imposent aux Etats membres de faire une juste application des obligations édictées par l'article 22 de la sixième directive et, pour plus de sécurité, de prévoir une gestion administrative centralisée des assujettis non établis permettant d'appréhender et de contrôler l'intégralité des opérations imposables réalisées par un même assujetti.

(206) De la même manière, un contrôle efficace du droit à déduction doit être mis en place en raison de la multiplicité des lieux de déduction possibles.

(207) Il faut, en effet, pouvoir vérifier que les opérations réalisées en dehors d'un Etat membre ouvrent réellement droit à déduction de la taxe supportée dans cet Etat membre et qui grève des biens et services utilisés pour les opérations effectuées à l'étranger. L'unicité du lieu d'exercice du droit à déduction n'étant pas possible dans le cadre des principes actuels établis par la directive, le contrôle des déductions doit être recherché:

- lorsque la déduction est effectuée par imputation, par une meilleure connaissance des opérations effectuées par des assujettis dans des Etats membres dans lesquels ils ne sont pas établis et qui ouvrent un droit à déduction dans l'Etat membre d'établissement;
- lorsque la déduction est exercée par voie de remboursement, par la mise en place d'une procédure harmonisée permettant, dans le cadre de la huitième directive, de prendre en compte, pour les assujettis partiels ou pour les assujettis ayant une partie de leurs recettes hors champ, les limites du droit au remboursement.

(208) Enfin, le meilleur contrôle des opérations réalisées par des assujettis non établis et de leur droit à déduction doit s'accompagner d'une relance efficace de l'assistance mutuelle au recouvrement.

(209) Avec l'instauration du marché intérieur, la suppression des obligations spécifiquement imposées aux assujettis non établis (représentant fiscal responsable, garantie ou solidarité) se justifie pleinement.

(210) La disparition de l'avantage, réel ou supposé, de ces mesures, dont l'utilité pratique est souvent limitée (cf § 92) peut être avantageusement remplacée par un renforcement de l'assistance mutuelle au recouvrement. Les moyens nécessaires à cette relance existent d'ores et déjà:

- une base juridique constituée par la directive 76/308/CEE, dont on peut probablement améliorer l'efficacité;
- un climat de coopération administrative renforcée et efficace qui s'est développé pour la mise en oeuvre du régime transitoire de TVA.

(211) La volonté de chaque Etat membre de mettre en place les procédures d'assistance mutuelle pour les créances de TVA permettrait de mettre en oeuvre les mesures proposées pour faciliter les conditions dans lesquelles les assujettis réalisent des opérations dans un Etat membre dans lequel ils ne sont pas établis, tout en offrant aux Etats membres une sécurité de recouvrement au moins égale à celle dont ils disposent à l'égard d'assujettis établis.

CONCLUSION

(212) Comme il résulte des développements présentés dans ce rapport, les opérateurs économiques se trouvent confrontés, lorsqu'ils réalisent des opérations dans un Etat membre où ils ne sont pas établis à une grande complexité dans la détermination de leurs obligations. Cette situation résulte d'une application non harmonisée des dispositions concernant la détermination du redevable et des obligations qui lui incombent, dès lors qu'une opération imposable est réalisée par un assujetti non établi.

(213) La nécessité de prendre des mesures permettant de simplifier les conditions dans lesquelles les assujettis peuvent déployer leur activité dans des Etats membres dans lesquels ils ne sont pas établis, est aujourd'hui incontournable et s'impose à tous.

(214) Avec la présentation de ce rapport, la Commission répond à son engagement d'examiner les modalités relatives à la représentation fiscale. Elle a en outre élargi le champ de cette étude à l'ensemble de la notion de redevable de la taxe, en vue de mieux identifier l'origine et la nature des difficultés rencontrées par les opérateurs non établis, condition préalable nécessaire à la préparation de véritables simplifications.

(215) A titre de première conclusion, l'analyse des dispositions communautaires actuellement en vigueur, relatives à la définition du redevable et à la détermination de ses obligations (articles 21 et 22 de la 6ème directive) montre qu'elles offrent un cadre suffisamment large et souple pour que soient prises en comptes les préoccupations des opérateurs. Elles donnent par là même aux Etats membres les moyens d'amender leur législation pour aboutir à une moins grande complexité dans la détermination, tant du redevable de la taxe sur des opérations réalisées par des assujettis non établis que du contenu de leurs obligations, sans qu'il soit besoin de modifier la directive. A cet égard, une meilleure application des dispositions relatives aux assujettis non établis peut être rapidement atteinte si chaque législation appréhende les trois éléments suivants comme les facettes d'une même question:

- les notions de redevable et de personne solidaire au paiement,
- la définition des obligations respectives de l'assujetti, du redevable et de la personne solidaire au paiement,
- les dispositions relatives aux modalités du droit à déduction.

(216) Construites à partir de l'analyse des dispositions prévues par la 6ème directive et des modalités de leur mise en oeuvre, les propositions présentées dans ce rapport recherchent une meilleure harmonisation du redevable de la taxe et des obligations qui lui incombent. Par hypothèse, leur traduction pratique est toutefois subordonnée à la condition que les Etats membres adaptent ou aménagent l'utilisation qu'ils font aujourd'hui de certaines facultés ouvertes par la directive.

(217) La base de travail que constituent aujourd'hui les articles 21 et 22 de la 6ème directive permet de répondre à un grand nombre des préoccupations exprimées par les milieux économiques. De même, les dispositions actuellement en vigueur en matière de coopération administrative ou d'assistance mutuelle donnent les moyens de mieux assurer la sécurité du recouvrement lorsqu'intervient un opérateur d'un autre Etat membre. Cet exercice de simplification ou d'allègement des formalités et obligations à la charge des opérateurs non établis rencontre cependant nécessairement des limites, compte-tenu des principes d'imposition retenus par la 6ème directive en matière de lieu d'imposition et du fait de l'impossibilité actuelle de déduire dans un Etat membre la TVA facturée dans un autre Etat membre.

TABLE DES MATIERES

	PAGE
INTRODUCTION.....	1
TITRE I. LE CADRE JURIDIQUE COMMUNAUTAIRE.....	5
CHAPITRE 1 OPERATIONS IMPOSABLES, REDEVABLE ET OBLIGATIONS DECLARATIVES.....	7
Section 1. Opérations imposables et lieu des opérations imposables	7
Section 2. Opérations imposables, taxe due et obligations déclaratives	10
Section 3. Opérations imposables et droit à déduction ou à remboursement	17
CHAPITRE 2 REDEVABLES DE LA TAXE DUE EN REGIME INTERIEUR (ARTICLE 21).....	29
Section 1. Principe	30
Section 2. Dérogations et facultés.....	30
CHAPITRE 3 SOLIDARITE AU PAIEMENT DE LA TAXE DUE.....	34
Section 1. Champ d'application et effets de la solidarité	35
Section 2. Portée pratique de la solidarité	38
Section 3. L'assistance mutuelle au recouvrement.....	42
CHAPITRE 4 OBLIGATIONS DES REDEVABLES DE LA TAXE DUE EN REGIME INTERIEUR (ARTICLE 22).....	45
Section 1. Champ d'application de l'article 22.....	45
Section 2. Obligations des assujettis établis à l'intérieur du pays	47
Section 3. Cas des assujettis non établis.....	49
Section 4. Obligations des personnes solidairement tenues à l'acquittement de la taxe due	52
TITRE II. LES MOYENS DE REpondre AUX DIFFICULTES RENCONTREES PAR LES OPERATEURS.....	53
CHAPITRE 1 LES DIFFICULTES RENCONTREES PAR LES OPERATEURS.....	53
Section 1. Détermination du redevable	53
Section 2. Le redevable est l'assujetti non établi	54
Section 3. Le redevable est le représentant fiscal	55

Section 4	Le redevable est le destinataire	56
CHAPITRE 2 LES MOYENS D'UNE SIMPLIFICATION.....		57
Section 1.	Proposition d'un redevable de principe	60
Section 2.	Les obligations des assujettis non établis	63
Section 3	Sécurité des Etats membres quant aux moyens de contrôle et au recouvrement de la taxe.....	66
CONCLUSION		69

ISSN 0254-1491

COM(94) 471 final

DOCUMENTS

FR

09

N° de catalogue : CB-CO-94-513-FR-C

ISBN 92-77-81757-7
