

## TERRITORIALITE DES PRESTATIONS DE SERVICES. EXIGIBILITE. REDEVABLE. OBLIGATIONS.

### [Instruction 3 A 1 10 du 4 janvier 2010](#)

[ARTICLE 102 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.](#)

### RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES DU SENAT SUR LE PAQUET TVA

#### Article 102 Loi de finances pour 2010

Transposition de trois directives relatives à la territorialité des prestations de services soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et au remboursement aux assujettis communautaires par un autre Etat membre (Paquet TVA)

**Commentaire : le présent article vise à transposer trois directives relatives à la territorialité des prestations de services soumises à la TVA ainsi qu'au remboursement aux assujettis communautaires par un autre Etat membre.**

I. LE DROIT EXISTANT .....	2
A. LES RÈGLES ACTUELLES DE TERRITORIALITÉ DES PRESTATIONS DE SERVICES EN MATIÈRE DE TVA : LE PRINCIPE GÉNÉRAL .....	2
B. LES DÉROGATIONS AU PRINCIPE GÉNÉRAL.....	2
1. Les dérogations applicables aux services rendus à des non-assujettis.....	2
2. Les dérogations applicables aux services rendus entre assujettis.....	3
II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ.....	4
A. L'AMÉNAGEMENT DES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE LA TVA APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRESTATION DE SERVICES PAR DEUX NOUVEAUX PRINCIPES GÉNÉRAUX DE TAXATION .....	4
1. Les limites apportées au principe général de taxation au lieu d'établissement du prestataire .....	4
2. La définition de la notion d'assujetti.....	5
B. LES RÈGLES APPLICABLES AUX PRESTATIONS DE SERVICES « MATÉRIELLEMENT LOCALISABLES.....	5
1. Les dérogations supprimées .....	5
2. Les dérogations maintenues, précisées ou aménagées.....	5
C. LES RÈGLES APPLICABLES AUX PRESTATIONS DE SERVICES « IMMATÉRIELLES » .....	8
D. L'EXTENSION DU MÉCANISME D'AUTO-LIQUIDATION.....	8
1. L'extension du mécanisme d'auto-liquidation .....	8

2. Le corollaire : l'extension des moyens de contrôle.....	9
E. L'EXTENSION DU SYSTÈME DU « GUICHET UNIQUE » .....	10
F. LA SIMPLIFICATION DU MÉCANISME DE REMBOURSEMENT AUX ASSUJETTIS ÉTABLIS DANS UN ÉTAT MEMBRE DIFFÉRENT DE CELUI DU REMBOURSEMENT.....	10
III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES .....	11
A. UNE ADAPTATION NÉCESSAIRE QUI N'ABOUTIT PAS ENCORE À UN RÉGIME PLEINEMENT SATISFAISANT .....	11
B. UNE ÉVOLUTION NÉCESSAIRE POUR TENIR COMPTE DE L'IMPORTANCE CROISSANTE DES FLUX IMMATÉRIELS TRANSFRONTALIERS .....	11

## I. LE DROIT EXISTANT

### A. LES RÈGLES ACTUELLES DE TERRITORIALITÉ DES PRESTATIONS DE SERVICES EN MATIÈRE DE TVA : LE PRINCIPE GÉNÉRAL

En application de l'article 259 du code général des impôts (CGI), « *le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, de son domicile ou de sa résidence habituelle* ». Ainsi, c'est le lieu d'établissement du prestataire qui entraîne l'application de la TVA. En d'autres termes, **lorsqu'un prestataire de services est établi hors de France, c'est la TVA du pays d'établissement qui est applicable, même si la prestation de services est rendue en France.**

### B. LES DÉROGATIONS AU PRINCIPE GÉNÉRAL

#### 1. Les dérogations applicables aux services rendus à des non-assujettis

L'article 259 A du CGI dispose que, par dérogation aux dispositions de l'article 259 précité, **le lieu des prestations suivantes (« matériellement localisables ») est réputé se situer en France pour :**

- la **location des moyens de transport** : la prestation est taxée en France lorsque le prestataire y est établi et que le bien est utilisé en France ou dans un autre Etat membre ou lorsque le prestataire est établi hors de l'Union européenne (UE) et que le bien est utilisé en France ;
- les **services se rattachant à un immeuble** : la prestation est taxée en France lorsque l'immeuble est situé en France ;
- les prestations de transport intracommunautaire de biens meubles corporels et prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui : les prestations sont taxées en France lorsque le lieu de départ s'y trouve ;
- les prestations de transport, autres que les transports de biens meubles corporels : elles sont taxées en France pour la distance qui y est parcourue ;
- les **prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives**, récréatives et les prestations accessoires ainsi que leur organisation, les **opérations d'hébergement** et les **ventes à consommer sur place**, les prestations accessoires aux transports autres que les transports intracommunautaires de biens meubles corporels et les prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, et les travaux et expertises

portant sur des biens meubles corporels : ces prestations sont taxées en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées.

En outre, l'article 259 C du CGI permet de **taxer en France les prestations immatérielles autres que les services électroniques** telles que, notamment, les prestations de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision, les opérations bancaires et financières, d'assurance et de réassurance et de location de biens meubles corporels autres que des moyens de transport, qui sont rendues par des prestataires établis hors de l'UE à des non-assujettis établis en France lorsque ces services sont utilisés en France.

Enfin, les **locations par contrat de crédit-bail de biens meubles corporels** qui sont utilisés en France, par un prestataire communautaire, sont, en application du même article 259 C, taxables en France lorsque ces locations sont considérées comme des livraisons de biens dans l'Etat d'établissement du prestataire et que le client non-assujetti est établi en France.

## 2. Les dérogations applicables aux services rendus entre assujettis

*a) Lorsque l'assujetti preneur du service dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France*

Les dérogations au principe général de taxation au lieu d'établissement du prestataire fixées par l'article 259 A précité sont les suivantes :

- les **prestations de transport intracommunautaire de biens meubles corporels** et les prestations des intermédiaires qui, intervenant dans ces prestations, agissent au nom et pour le compte d'autrui (3° de l'article 259 A) ;

- les **travaux et expertises sur les biens meubles corporels** lorsque ces services sont matériellement exécutés dans un autre Etat membre et si le bien est expédié ou transporté hors de celui-ci (4° du même article) ;

- les prestations accessoires aux transports intracommunautaires de biens meubles corporels et les prestations des intermédiaires qui, intervenant dans ces prestations, agissent au nom et pour le compte d'autrui (5° du même article) ;

- les prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et interviennent dans les services autres que ceux visés au 3° et au 5° de l'article 259 A précédemment cité et de l'article 259 B (services immatériels).

*b) Lorsque l'assujetti preneur du service est établi en France*

En application de l'article 259 B précité, le lieu des prestations immatérielles est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et que le preneur est un assujetti à la TVA qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle.

*c) Sans que la qualité du preneur n'ait d'incidence*

Plusieurs des dérogations applicables aux prestations de services rendues à des non-assujettis le sont également lorsqu'elles sont rendues à des assujettis :

- la **location des moyens de transport** : la prestation est taxée en France lorsque le prestataire y est établi et que le bien est utilisé en France ou dans un autre Etat membre ou lorsque le prestataire est établi hors de l'UE et que le bien est utilisé en France ;
- les **services se rattachant à un immeuble** : la prestation est taxée en France lorsque l'immeuble est situé en France ;
- les prestations de transport, autres que les transports de biens meubles corporels : elles sont taxées en France pour la distance qui y est parcourue ;
- les **prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives**, récréatives et les prestations accessoires ainsi que leur organisation, les opérations d'hébergement et les ventes à consommer sur place, les prestations accessoires aux transports autres que les transports intracommunautaires de biens meubles corporels et les prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et les travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels : ces prestations sont taxées en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées.

## II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article a pour objet de transposer en droit français les **directives 2008/8/CE du 12 février 2008 et 2008/117/CE du 16 décembre 2008**, modifiant la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ainsi que la **directive 2008/9/CE du 12 février 2008** définissant les modalités de remboursement de la TVA en faveur des assujettis établis dans un autre Etat membre.

### A. L'AMÉNAGEMENT DES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE LA TVA APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRESTATION DE SERVICES PAR DEUX NOUVEAUX PRINCIPES GÉNÉRAUX DE TAXATION

#### 1. Les limites apportées au principe général de taxation au lieu d'établissement du prestataire

La directive 2008/8/CE pose le **principe de la taxation à la TVA au lieu de consommation effective des prestations de services**.

Ainsi, les alinéas 6 à 15 du présent article proposent une nouvelle rédaction de l'article 259 précité disposant que les prestations de services seront taxées en France :

- **lorsque le preneur est un assujetti** ayant en France le siège de son activité économique, un établissement stable pour lequel les services sont rendus, ou à défaut, s'il a en France son domicile ou sa résidence habituelle ;
- **lorsque le preneur est non-assujetti** et que le prestataire est établi en France, c'est-à-dire qu'il y a le siège de son activité économique, un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont effectués ou à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

Au total, **seront taxées en France les prestations rendues à un preneur assujetti établi en France et celles rendues à un preneur non assujetti par un prestataire établi en France**.

**Le principe général de taxation au lieu d'établissement du prestataire se limitera donc au cas d'un preneur non-assujetti.**

## 2. La définition de la notion d'assujetti

Par ailleurs, les alinéas 2 à 5 du présent article insèrent dans le CGI un nouvel article 259-0 définissant la **notion d'assujetti pour l'application des règles de territorialité en matière de TVA sur les prestations de services**.

Seront désormais considérés comme assujettis :

- pour tous les services qui lui sont fournis, **un assujetti**, même s'il exerce des activités ou réalise des opérations qui ne sont pas considérées comme des livraisons de biens ou des prestations de services imposables (assujetti partiel) ;
- une **personne morale non assujettie** qui est identifiée à la TVA.

### *B. LES RÈGLES APPLICABLES AUX PRESTATIONS DE SERVICES « MATÉRIELLEMENT LOCALISABLES »*

Les alinéas 6 à 38 du présent article proposent une nouvelle rédaction de l'article 259 A du CGI relatif à l'imposition en France des prestations de services « matériellement localisables ».

#### 1. Les dérogations supprimées

Actuellement, en application du 1° bis de l'article 259 A précité, et contrairement aux règles applicables aux locations de moyens de transport, les prestations de service réalisées en vertu d'un contrat de **crédit-bail** sont taxées en France lorsque :

- le prestataire est établi dans un autre Etat membre où l'opération de crédit-bail est assimilée à une livraison ;
- lorsque le preneur est établi en France.

**Cette dérogation n'est pas reprise dans la nouvelle rédaction de l'article 259 A précité en raison de sa non-conformité avec le droit communautaire.**

#### 2. Les dérogations maintenues, précisées ou aménagées

##### *a) Les prestations se rattachant à un immeuble*

Aux termes de l'alinéa 20 du présent article, les **prestations de services se rattachant à un immeuble** situé en France ainsi que les opérations d'hébergement seront imposées en France, comme l'article 259 A précité le dispose déjà actuellement.

L'alinéa 20 du présent article **complète** cependant les dispositions de celui-ci en définissant la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire (camps de vacances, camping...) ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux mobiliers.

##### *b) Les ventes à consommer sur place*

En application de l'alinéa 27 du présent article, les ventes à consommer sur place demeureront **imposables à la TVA en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées**.

De même, **les ventes à consommer sur place exécutées matériellement à bord de navires, d'aéronefs, ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur l'UE** seront taxées en France, à la condition que le lieu de départ du transport soit situé en France. Les alinéas 28 à 32 précisent les modalités d'application de cette disposition.

*c) Les prestations de transport intracommunautaires de biens*

Alors que l'application du principe général de la nouvelle rédaction de l'article 259 du CGI imposerait l'application de la TVA au lieu d'établissement du prestataire, **les prestations de transport intracommunautaires de biens effectuées pour des personnes non assujetties** seront, comme actuellement, imposables en France, à la condition toutefois que le lieu de départ du transport soit en France (alinéa 21 du présent article).

En outre, les alinéas 22 et 23 définissent respectivement le « *transport intracommunautaire de biens* », le « *lieu de départ* » et le « *lieu d'arrivée* ».

S'agissant des **transports intracommunautaires de biens effectués pour des personnes assujetties**, le principe général de taxation au lieu d'établissement du preneur s'appliquera. Par conséquent, dans le cas d'un preneur assujetti établi en France, la TVA française s'appliquera.

Enfin, dans la rédaction actuelle du 3° de l'article 259 A, les **intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui** et interviennent dans la fourniture d'une prestation de transport intracommunautaire de biens se voient appliquer la même règle de territorialité que la prestation de transport elle-même. Le présent article supprime cette disposition, mais la règle est reprise et généralisée à l'ensemble des intermédiaires par l'alinéa 36 du présent article (cf. *infra*). La situation de ce type d'intermédiaire n'évoluera donc pas.

*d) Les prestations de services culturelles, sportives et scientifiques, artistiques et éducatives*

Les alinéas 25 et 26 du présent article disposent que les prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités seront taxées en France lorsqu'elle y seront matériellement exécutées ou exercées. Ces dispositions reprennent largement celles du 4° de l'article 259 A sous une rédaction différente, incluant les prestations de services accessoires à ces activités.

**A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 cependant, les règles de territorialité applicables aux prestations susmentionnées évolueront :**

- les alinéas 83 à 86 du présent article restreignent la règle de territorialité précitée aux seules prestations fournies à une personne non assujettie ;

- en outre, en application des alinéas 87 et 88, seuls les droits d'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les prestations accessoires à cet accès, seront taxées en France, lorsque ces manifestations ont effectivement lieu en France.

*e) Les prestations d'intermédiaires*

En application l'alinéa 36 du présent article, une prestation de services fournie par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui à un non-assujetti sera **taxée en France lorsque l'opération principale y sera située.**

Seront ainsi rassemblées en un seul alinéa de l'article 259 A des dispositions figurant actuellement aux 3°, 5° et 6° de celui-ci ainsi qu'au 8° de l'article 259 B.

Enfin, ne seront **pas modifiées** les règles actuellement applicables :

- aux **agences de voyages**. Aux termes des alinéas 37 et 38 du présent article, les prestations uniques des agences de voyages établies en France seront taxables en France ;

- aux **transports de passagers**, qui seront réputées se situer en France pour la distance parcourue en France (alinéa 24) ;

- aux prestations de transport de biens effectuées par des personnes non-assujetties autres que des transports intracommunautaires de biens, lesquelles resteront taxées en France (alinéa 24) ;

- aux prestations accessoires de transport (chargement, déchargement, manutention...) ainsi qu'aux expertises et aux travaux portant sur des biens meubles corporels matériellement exécutées en France au profit d'un non assujetti (alinéas 33 à 35).

### **3. La location de moyens de transport**

En matière de territorialité des locations de moyens de transport, l'article 259 A du CGI dispose actuellement que celles-ci sont taxées en France lorsque le prestataire est établi en France et le bien utilisé en France ou dans un autre Etat membre et lorsque le prestataire est établi hors de l'UE et le bien utilisé en France. Par conséquent, les moyens de transport utilisés en France et loués auprès d'un assujetti établi dans un autre Etat membre sont taxés dans celui-ci. En outre, l'article 259 A ne fait aucune distinction entre les locations de courte et de longue durée, au contraire du présent article.

#### *a) La location de courte durée*

Les alinéas 18 et 19 dérogent au principe de taxation au lieu d'établissement du prestataire en disposant que les locations de courte durée de moyens de transport seront **taxées en France lorsque le moyen de transport est mis à la disposition du preneur (assujetti ou non assujetti) en France**.

**Par conséquent, il sera ainsi mis fin à l'avantage concurrentiel dont bénéficient les prestataires établis dans certains Etats membres à la fiscalité plus avantageuse.**

#### *b) La location de longue durée*

**Le principe reste celui d'une taxation dans le lieu d'établissement du prestataire.**

Toutefois, ce principe connaît une exception : **les locations de longue durée de moyens de transport fournies à des non-assujettis établis hors de l'UE par un assujetti établi lui aussi hors de l'UE et utilisés en France seront taxées en France** en application de l'alinéa 47 du présent article. Le critère de l'utilisation en France du moyen de transport prime, dans ce cas précis, celui du lieu d'établissement tant du preneur que du prestataire.

En outre, **à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, les règles de territorialité applicables aux locations de longue durée évolueront dans le même sens que celles désormais applicables aux locations de courte durée**, sauf pour les locations de longue durée de bateaux de plaisance. En effet, les alinéas 89 à 95 du présent article compléteront à cette date l'article 259

A en disposant que seront taxées en France « *les locations, autres que celles de courte durée, consentie à une personne non-assujettie, lorsque cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle en France* ».

## C. LES RÈGLES APPLICABLES AUX PRESTATIONS DE SERVICES « IMMATÉRIELLES »

L'article 259 B précité dispose actuellement que, par dérogation à l'article 259 précité, le lieu des prestations « immatérielles » ainsi que les locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport est situé en France lorsque le prestataire est établi hors de France mais que le preneur est un assujetti à la TVA établi en France.

Dès lors que les prestations de services rendues à un assujetti seront désormais, par principe, imposables au lieu d'établissement du preneur assujetti, le premier alinéa de l'article est inutile et, par conséquent, supprimé par l'alinéa 41. Il se bornera désormais à énoncer que **les prestations susmentionnées sont réputées ne pas se situer en France « lorsqu'elles sont fournies à une personne non assujettie qui n'est pas établie ou n'a pas son domicile ni sa résidence habituelle dans un Etat membre »**, reprenant ainsi les dispositions du dernier alinéa de l'article 259 B supprimé par l'alinéa 42.

Quant aux alinéas 45 à 48, ils proposent une nouvelle rédaction de l'article 259 C du CGI. Les prestations de services autres que celles mentionnées aux articles 259 A, soit les **prestations « matériellement localisables »**, et 259 D, soit les **services fournis par voie électronique, c'est-à-dire en pratique les prestations « immatérielles »**, seront **taxées en France lorsqu'elles seront fournies à un non-assujetti établi dans un Etat membre par un assujetti établi hors de l'UE, dès lors que l'utilisation ou l'exploitation effective de ces services s'effectuent en France.**

**C'est donc, comme aujourd'hui, l'exploitation ou de l'utilisation effective de ces services en France qui entraînera l'application de la TVA française. Cependant, ce ne sont plus seulement les preneurs non-assujettis établis en France qui y seront redevables de la TVA, mais également ceux établis dans un autre Etat membre de l'UE.**

Enfin, en application des alinéas 101 et 102 du présent article, **à compter de 2015**, les prestations de télécommunications, des services de radiodiffusion et de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique seront taxés en France lorsqu'ils seront effectués en faveur de preneurs non-assujettis établis en France, que le prestataire soit ou non établi dans l'UE. Il sera ainsi **mis fin à l'avantage concurrentiel dont bénéficient actuellement les Etats qui appliquent le taux de TVA le plus bas.**

Par coordination, il convient d'adapter les modalités d'imposition de ces prestataires *via* un élargissement du « guichet unique » (cf. *infra*).

## D. L'EXTENSION DU MÉCANISME D'AUTO-LIQUIDATION

### 1. L'extension du mécanisme d'auto-liquidation

Les alinéas 57 à 61 du présent article aménagent l'article 283 du CGI dans le sens d'une extension du mécanisme d'auto-liquidation **s'agissant des prestations rendues à un assujetti par un assujetti non établi en France**, par cohérence avec le nouveau principal général d'imposition au lieu d'établissement du preneur assujetti.

Dès lors, **c'est le preneur assujetti qui devra liquider et acquitter la TVA.**

Par ailleurs, en application des alinéas 52 et 53, **la taxe sera exigible lors du fait générateur, ou lors de l'encaissement des acomptes.**

Le preneur devra, en outre, en application des alinéas 62 et 63, être identifié à la TVA en France

De plus, afin de **lutter contre les montages de type « carrousel TVA » facilités par le mécanisme d'auto-liquidation**, l'alinéa 61 du présent article applique aux prestations de services les dispositions actuellement prévues par le 4 *bis* de l'article 283 pour les livraisons de biens. Ainsi, l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une prestation de services et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la TVA due sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services ne serait pas reversée de manière frauduleuse sera **solidairement tenu**, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe.

## 2. Le corollaire : l'extension des moyens de contrôle

Afin de lutter contre la fraude à la TVA, dont le montant est estimé par la Commission européenne à **100 milliards d'euros par an**, les directives 2008/8/CE et 2008/117/CE facilitent le **croisement d'informations entre les Etats-membres** qui pourront plus aisément contrôler la réalité des opérations intracommunautaires déclarées par le prestataire et le preneur.

Le présent article alourdira les formalités administratives pesant sur les assujettis. L'article 289 B du CGI dispose que tout assujetti identifié à la TVA qui se livre à des opérations de **livraison intracommunautaire de biens** doit déposer un état récapitulatif des clients livrés. Les alinéas 68 et 69 appliquent cette même obligation aux assujettis s'agissant des services pour lesquels le preneur est redevable de la TVA dans un autre Etat membre.

Cet **état récapitulatif relatif aux prestations de services** comportera, aux termes des alinéas 70 à 75 :

- le numéro d'identification sous lequel l'assujetti a effectué ces prestations de services ;
- le numéro par lequel chaque client est identifié à la TVA dans l'Etat membre où les services lui ont été fournis ;
- pour chaque preneur, le montant total des prestations de services effectuées par l'assujetti, ces montants devant être déclarés au titre du mois au cours duquel la taxe est devenue exigible dans l'autre Etat membre ;
- le montant des régularisations effectuées en application du I de l'article 272, ces montants devant être déclarés au titre du mois au cours duquel la régularisation est notifiée au preneur.

En application des alinéas 80 et 81 du présent article, ce nouvel état récapitulatif **pourra être souscrit par voie électronique**. Toutefois, les assujettis bénéficiant du régime de franchise en base de TVA pourront le déposer sur support papier.

Les dispositions de l'article 1788 A du CGI, qui **sanctionnent** le défaut de production dans les délais de la déclaration d'échanges de biens entre Etats-membres et les omissions ou inexactitudes relevées celle-ci, s'appliqueront également à ce nouvel état récapitulatif (alinéa 82).

Enfin, les alinéas 129 à 133 du présent article aménagent l'article 467 du code des douanes, relatif à la déclaration statistique périodique d'échange de biens entre Etats-membres, par coordination avec les nouvelles dispositions de l'article 289 B créant un état récapitulatif relatif aux prestations de services.

#### E. L'EXTENSION DU SYSTÈME DU « GUICHET UNIQUE »

En matière de prestations de services fournies par voie électronique à des personnes non-assujetties établies dans l'UE par des assujettis établis hors de celle-ci, l'article 298 *sexdecies* F du CGI permet à ces derniers de s'identifier, de déclarer et de s'acquitter de la TVA auprès d'un seul Etat membre, *via* un « guichet unique ». **A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015**, en application des alinéas 101 à 112 du présent article, **le bénéfice de ce « guichet unique » sera étendu aux prestations de télécommunications ainsi qu'aux services de radiodiffusion et de télévision.**

De plus, aux termes des alinéas 113 à 123 du présent article, à compter du 1er janvier 2015, un système de « guichet unique » similaire à celui prévu à l'article 298 *sexdecies* F précité sera mis en oeuvre en faveur de tout assujetti établi en France qui fournit ces mêmes prestations de services à des personnes **non assujetties établies dans un autre Etat membre, dans lequel elles sont consommées.**

#### F. LA SIMPLIFICATION DU MÉCANISME DE REMBOURSEMENT AUX ASSUJETTIS ÉTABLIS DANS UN ÉTAT MEMBRE DIFFÉRENT DE CELUI DU REMBOURSEMENT

En application des alinéas 77 et 78 du présent article, lesquels insèrent dans le CGI un nouvel article 259 D, les **assujettis établis en France pourront demander le remboursement de la TVA qu'ils ont supportée dans un autre Etat membre**, sous réserve que soient respectées les conditions prévues par la directive 2008/9/CE du 12 février 2008.

Les délais et les modalités de ces remboursements seront fixés par voie réglementaire et ne font donc l'objet d'aucune disposition dans le présent article. On peut néanmoins mentionner que les demandes de remboursement seront désormais **transmises par voie électronique** (et non plus *via* un formulaire papier assortis de pièces justificatives) au moyen d'un portail géré par l'administration fiscale. Après instruction, la demande sera transmise à l'Etat membre de remboursement. Toutefois, dans le cas de la France, les assujettis devront accompagner leur demande d'une copie des factures ou des documents d'importation lorsque la base d'imposition figurant sur ceux-ci est égale ou supérieure à 1.000 euros.

Le portail assurera ensuite la transmission de la demande vers l'Etat membre dans lequel les dépenses ont été engagées, lequel procédera à des contrôles supplémentaires s'agissant de la validité de celle-ci. Il disposera d'un **délai de quatre mois (contre six actuellement) pour accepter ou refuser la demande de remboursement.** Toutefois, dans ce délai, il pourra demander des informations supplémentaires au requérant, à l'Etat membre d'établissement ou à toute autre personne, portant ainsi le délai de décision à huit mois.

Lorsque la demande de remboursement sera acceptée, le **remboursement** du montant accepté devra être effectué par l'Etat membre de remboursement au plus tard dans le délai de dix jours ouvrables à compter de l'expiration des délais d'instruction. Si le remboursement n'intervient pas dans ces délais, celui-ci devra verser des intérêts moratoires. C'est ainsi qu'en application du nouvel article L. 208 B du livre des procédures fiscales, **l'intérêt moratoire à 0,4 % par mois** sera applicable aux sommes que l'administration fiscale française n'aura pas

remboursées dans les délais susmentionnés à un assujetti établi dans un autre Etat membre (alinéas 126 à 128).

### III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

#### A. UNE ADAPTATION NÉCESSAIRE QUI N'ABOUTIT PAS ENCORE À UN RÉGIME PLEINEMENT SATISFAISANT

**Les règles actuelles de la TVA présentent d'indéniables effets pervers.**

Il convient en effet de rappeler que la TVA est un **impôt sur la consommation**. Dès lors, **les règles de territorialité devraient conduire à en attribuer le produit à l'Etat de consommation, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire.**

On ne peut donc que regretter que **le principe général jusqu'à présent retenu de taxation dans l'Etat d'établissement du prestataire favorise dans les faits l'implantation des prestataires dans les Etats dont les taux sont les plus bas, en particulier pour les prestations destinées à des non-assujettis.**

C'est pourquoi de **nombreuses dérogations imposent actuellement en France des prestations de services alors même que le prestataire n'y est pas établi**. La multiplication de ces dérogations, largement admises par la jurisprudence communautaire, limite en effet les effets pervers du principe général de taxation. **La contrepartie de ces nombreuses dérogations réside dans une complexité croissante des règles applicables.**

Le présent article vise à aménager les règles de territorialité des prestations de services en TVA et les mécanismes de remboursement des crédits de TVA. Il est porteur d'une **simplification des modalités d'imposition et de remboursement**, tout en **renforçant les moyens de contrôle de l'administration fiscale.**

Au travers de ces aménagements, il vise plus essentiellement encore à **améliorer la lutte contre la fraude à la TVA** en France et dans l'UE et à **limiter les distorsions de concurrence.**

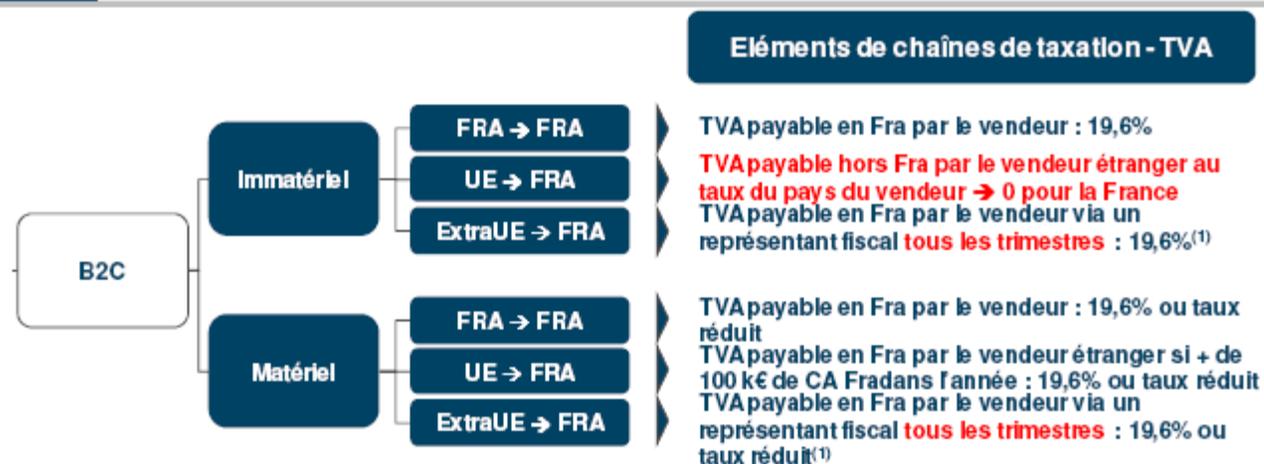
#### B. UNE ÉVOLUTION NÉCESSAIRE POUR TENIR COMPTE DE L'IMPORTANCE CROISSANTE DES FLUX IMMATÉRIELS TRANSFRONTALIERS

**Votre commission des finances a décidé de confier à un cabinet de consultants la charge d'évaluer l'impact d'internet sur les finances de l'Etat.** Il sera rendu compte ultérieurement des principaux enseignements d'une étude remise à la fin du mois d'octobre dernier par le prestataire choisi, Greenwich Consulting. Mais il est apparu **souhaitable de saisir l'occasion de cette transposition de directives pour évoquer** devant le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique **les éventuels détournements de trafics que peut favoriser le régime actuel en ce qui concerne les flux de services transmis par voie électronique.**

Pour *Greenwich Consulting*, **le commerce électronique a deux effets négatifs sur la TVA pour la France**. D'une part, la taxation des biens immatériels **déporte une partie des recettes de TVA** émanant de consommateurs français à l'étranger. D'autre part, les recettes de TVA issues de ventes internationales sont **décalées car payables trimestriellement.**

**TVA et e-commerce : l'analyse du cas du commerce des entreprises vers les particuliers**

**Figure 31 TVA sur le e-commerce B2C : récapitulatif**



Source : Greenwich Consulting, Reed Smith

En ce qui concerne les ventes transnationales au sein de l'UE, les Etats européens considèrent que le paiement de la TVA se fait dans le pays du consommateur. Toutefois, **si le commerçant réalise moins d'un certain niveau de vente dans un pays considéré, il s'acquitte de la TVA dans le pays d'établissement de l'entreprise.**

**Seuils de perception de la TVA dans le cas de la vente à distance au sein de l'UE**

Etats	Seuils	Etats	Seuils
Allemagne	100 000 €	Lettonie	24 000 LVL ~ 35 000€
Autriche	100 000 €	Lituanie	125 000 LTL ~ 35 000€
Belgique	35 000 €	Luxembourg	100 000 €
Bulgarie	70 000 BGN ~ 35 000€	Malte	35 000 €
Chypre	35 000 €	Pays-Bas	100 000 €
Danemark	280 000 DKK ~ 35 000€	Pologne	160 000 PLN ~ 45 000€
Espagne	35 000 €	Portugal	35 000 €
Estonie	550 000 EEK ~ 35 000€	République tchèque	1 000 000 CZK ~ 35 000€
Finlande	35 000 €	Roumanie	118 000 RON ~ 35 000€
Grèce	35 000 €	Royaume-Uni	70 000 GBP ~ 100 000€
Hongrie	8 800 000 HUF ~ 35 000€	Slovaquie	35 000 €
Irlande	35 000 €	Slovénie	35 000 €
Italie	27 889 €	Suède	320 000 SEK ~ 35 000€

Source : Cabinet ReedSmith pour Greenwich Consulting

Pour la vente à distance, la France a établi le seuil de paiement de la TVA en France à **100.000 euros de volume d'affaires**, ce qui signifie qu'elle ne perçoit pas de TVA des entreprises étrangères de l'UE ayant un volume de ventes inférieur à 100.000 euros en France.

**Certains pays européens comme la Belgique, l'Italie, la Grèce, l'Espagne ou le Portugal sont plus restrictifs.**

**Le niveau de ce seuil est fixé par l'article 258 A du CGI, en application de l'article 34 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.**

Dès lors, son éventuelle remise en question ne relève pas du présent article, qui vise à transposer trois autres directives : le présent article ne constitue **pas le bon « véhicule législatif »** pour évoquer cette problématique.

Pour autant, votre commission des finances tient à **attirer l'attention du Gouvernement** sur la nécessaire prise en compte de ces éléments dans la définition des règles du jeu du commerce intracommunautaires. Elle se réserve, en particulier, l'opportunité de revenir ultérieurement sur le niveau du seuil de paiement de la TVA en France dans le cas de la vente à distance.

**Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.**