



Étude d'évaluation sur les règles de facturation établies par la Directive 2006/112/CE

Rapport Final

Résumé exécutif (FR)

Janvier 2019



CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych
CASE – Center for Social and Economic Research



COMMISSION EUROPEENNE
Direction Générale de la Fiscalité et de l'Union douanière
Direction C – Fiscalité indirecte et administration fiscale
Unité C.1 – Taxe sur la valeur ajoutée
E-mail: TAXUD-UNIT-C1@ec.europa.eu

Commission européenne
B-1049 Bruxelles

Europe Direct est un service destiné à vous aider à trouver des réponses aux questions que vous vous posez sur l'Union européenne.

Un numéro unique gratuit (*):

00 800 6 7 8 9 10 11

(*) Les informations sont fournies à titre gracieux et les appels sont généralement gratuits (sauf certains opérateurs, hôtels ou cabines téléphoniques).

CLAUSE DE NON-RESPONSABILITÉ

Les informations et les vues énoncées dans cette étude sont celles des auteurs et ne reflètent pas nécessairement la position officielle de la Commission européenne. La Commission européenne ne garantit pas l'exactitude des données incluses dans cette étude. Ni la Commission européenne ni aucune personne agissant au nom de la Commission n'est responsable de l'usage qui pourrait être fait des informations données ci-après.

De nombreuses autres informations sur l'Union européenne sont disponibles sur l'internet via le serveur Europa (<http://europa.eu>).

Luxembourg: Office des publications de l'Union européenne, 2019

ISBN 978-92-79-99299-5
doi: 10.2778/947505

© Union européenne, 2019
Réutilisation autorisée, moyennant mention de la source.

Acronymes et abréviations

B2B	Business-to-Business
B2G	Business-to-Government
DDF	Deuxième Directive Facturation
eIDAS	electronic IDentification, Authentication and trust Services
EM	États Membres
p.p.	Points de Pourcentage
PAF	Piste d'Audit Fiable
PDF	Portable Document Format
PME	Petites et Moyennes Entreprises
RGPD	Règlement Général sur la Protection des Données
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union Européenne

1 INTRODUCTION

La présente étude d'évaluation a été réalisée pour la Commission européenne – Direction Générale de la Fiscalité et de l'Union douanière – dans le but de contribuer à la prochaine Évaluation de la Commission des règles de facturation prévues par la Directive TVA. Cette évaluation porte sur les règles de facturation établies par la Directive 2006/112/CE¹ (ci-après la «Directive TVA») et, en particulier, par les règles découlant de la Deuxième Directive Facturation² (ci-après la «Directive DDF» ou la «Directive»).

La Directive vise à réduire la fragmentation réglementaire, en rendant les règles de facturation de la TVA plus similaires d'un État Membre à l'autre, et à simplifier les règles en matière de facturation et de facturation électronique, en contribuant ainsi à atteindre les quatre objectifs généraux de la Commission, à savoir:

- 1) la réduction des charges administratives pesant sur les entreprises;
- 2) la réduction des fraudes à la TVA;
- 3) le bon fonctionnement du marché intérieur;
- 4) la promotion des PME.

Sur la base de ces quatre objectifs de la Commission, cette évaluation s'est donc fixée quatre objectifs principaux, à savoir:

- 1) mesurer la **diminution des charges administratives pesant sur les entreprises;**
- 2) évaluer **dans quelle mesure les nouvelles règles en matière de facturation électronique ont contribué à l'adoption de cette technologie;**
- 3) évaluer le rôle joué par les nouvelles règles de facturation **pour soutenir les efforts déployés par les États Membres (EM) de l'UE pour lutter contre la fraude à la TVA et améliorer le respect des obligations fiscales;**
- 4) formuler **des pistes d'améliorations possibles, fondées sur des données probantes.**

2 APERÇU DE L'APPROCHE A L'EVALUATION

L'évaluation suit les lignes directrices pour une meilleure réglementation de la Commission européenne et a analysé le fonctionnement des règles de facturation de l'UE sur la base de cinq critères d'évaluation, à savoir: (i) pertinence; (ii) efficacité; (iii) efficacité; (iv) cohérence; et (v) valeur ajoutée de l'UE. L'analyse est précédée d'une enquête sur la transposition et la mise en œuvre de la Directive, puis complétée par une analyse prospective.

L'Étude s'appuie sur plusieurs domaines d'activités de collecte de données, à savoir:

- 1) un exercice de cartographie juridique, grâce auquel des informations sur les obligations nationales actuelles en matière de facturation et les obligations en vigueur avant la DDF ont été collectées dans tous les états membres;
- 2) un certain nombre d'entretiens de familiarisation avec des parties prenantes informées au niveau de l'UE;
- 3) une consultation ciblée sur le terrain dans sept EM³, avec l'implication des autorités fiscales nationales, des associations professionnelles, des opérateurs

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

² Directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation.

³ Allemagne, France, Italie, Pays-Bas, Pologne, Portugal et Roumanie.

- économiques, des praticiens de la TVA et des fournisseurs de services de facturation électronique;
- 4) une consultation ciblée des autorités fiscales dans les autres états membres, effectuée par courrier électronique;
 - 5) une consultation ciblée des praticiens de la TVA, réalisée par courrier électronique;
 - 6) une enquête auprès d'environ 2.000 entreprises dans huit EM⁴, afin de mesurer l'adoption de la facturation électronique et d'obtenir des informations sur les solutions de facturation électronique les plus couramment utilisées et sur les obstacles qui subsistent à son adoption;
 - 7) une consultation publique, menée par la Commission européenne entre juin et septembre 2018, auprès de 177 répondants provenant de 23 états membres.
- Au total, 202 parties prenantes publiques et privées ont également participé à la consultation ciblée sur le terrain et à l'enquête écrite auprès des autorités fiscales et des praticiens de la TVA.

3 RESUME DES PRINCIPALES CONSTATATIONS

La Directive a été l'un des facteurs permettant de **soutenir une plus grande utilisation de la facturation électronique** de la part des entreprises de l'UE depuis 2014. Cela s'est traduit par une réduction des charges administratives pesant sur les entreprises d'environ 920 millions d'euros sur la période 2015-2017, dont environ 540 millions d'euros en 2017. Ces économies représentent l'essentiel des économies de charges réglementaires générées par cet acte législatif, qui s'élèvent globalement à **1,1 milliard d'euros sur la période 2015-2017**. En revanche, la **Directive a eu un impact négligeable sur la lutte contre la fraude à la TVA**, car les simplifications apportées aux règles de facturation et de facturation électronique n'ont pas eu d'impact sur les activités de contrôle fiscal, ni entraîné de coûts plus importants à la charge des administrations fiscales. Étant donné que les parties prenantes ont considéré ces dispositions comme largement efficaces, peu de changements au cadre juridique actuel sont nécessaires à court terme et, dans la mesure du possible, seulement au moyen d'instruments juridiques non contraignants. À moyen terme, une révision de la Directive TVA pourrait être envisagée afin de promouvoir l'utilisation de factures électroniques traitables automatiquement, ainsi que la diffusion et l'harmonisation d'obligations supplémentaires en matière de reporting électronique⁵. Ci-dessous, les principales conclusions sont décrites plus en détail dans les domaines thématiques suivants: (i) règles de facturation électronique; (ii) règles de facturation; (iii) contrôle fiscal; et (iv) promotion des PME.

3.1 Règles de facturation électronique

Transposition, mise en œuvre et changement juridique. La Directive a introduit trois modifications principales du cadre juridique de l'UE en matière de facturation électronique: (i) une nouvelle définition de la facturation électronique; (ii) le principe de l'égalité de traitement entre factures papier et factures électroniques; et (iii) le principe de neutralité technologique. **Ces changements ont été introduits de manière uniforme dans tous les états membres.** S'agissant de normes générales plutôt que de prescriptions détaillées, même lorsque les dispositions nationales sont légèrement différentes, il ne semble pas y avoir de problèmes de transposition incorrecte. En particulier:

- 1) en ce qui concerne la **définition de facturation électronique**, dans la grande majorité des états membres (24), la législation nationale modifiée en matière de TVA inclut une définition de facturation électronique pleinement conforme à la

⁴ Allemagne, Espagne, France, France, Italie, Pays-Bas, Pologne, Roumanie et Suède.

⁵ Par exemple, dire l'obligation pour les contribuables de présenter des informations par voie électronique sur les factures échangées, telles que des rapports sur les transactions commerciales, des extraits de factures, des déclarations d'autres données fiscales et des registres de TVA.

Directive. Dans les quatre autres états membres, soit la définition de facturation électronique n'a pas été introduite, soit la définition nationale diffère quelque peu de celle qui figure dans la Directive;

- 2) afin de garantir le **principe de l'égalité de traitement**, les exigences législatives sur les factures électroniques allant au-delà des exigences qui s'appliquent aux factures papier ont été supprimées dans tous les états membres où elles existaient. Certains états membres ont introduit des obligations qui concernent exclusivement l'utilisation de la facturation électronique, telles que l'obligation de certifier le logiciel utilisé pour établir les factures électroniques ou l'autorisation préalable avant d'externaliser la facturation électronique à un prestataire de services.
- 3) en ce qui concerne le **principe de neutralité technologique**, il a été transposé de manière uniforme au sein de l'UE, car aucun état membre n'établit l'utilisation d'une technologie particulière pour la facturation électronique. Quatre états membres ont adopté une approche relativement moins ouverte, car ils n'acceptent que les solutions de facturation électronique explicitement mentionnées dans la législation nationale. Toutefois, les options prévues sont définies de manière suffisamment large pour garantir la liberté de choix des contribuables.

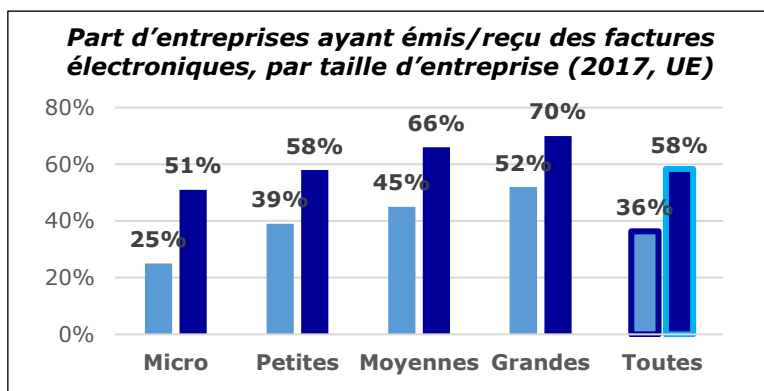
Pertinence. *Tant la fragmentation que la complexité qui caractérisaient, dans le passé, les règles en matière de facturation électronique dans l'UE ont été largement abordées par la Directive*, comme en témoigne le nombre d'états membres qui ont adopté une approche plus cohérente et plus libérale en matière de facturation électronique, avec la suppression des exigences nationales spécifiques. En effet, *la Directive a efficacement répondu aux besoins des opérateurs économiques, en soutenant la mise en place d'un cadre juridique propice à une plus grande adoption de la facturation électronique*, notamment en affirmant le principe de l'égalité de traitement des factures papier et des factures électroniques, ainsi que l'acceptation des factures électroniques au format PDF. Le principe de neutralité technologique est également largement apprécié et considéré comme l'aiguille d'une balance délicate entre, d'une part, la flexibilité nécessaire aux entreprises pour adapter leurs stratégies de conformité à leur organisation et, d'autre part, la nécessité de prévoir des « sphères de sécurité » claires pour répondre à ce qui semble être les principales préoccupations de toutes les parties prenantes: une certitude raisonnable de conformité juridique. *La possibilité de garantir l'intégrité et l'authenticité des factures électroniques par le biais de moyens de contrôles établissant une Piste d'Audit Fiable (PAF)⁶ est la seule disposition considérée comme lourde*, car elle n'est pas suffisamment définie, tant au niveau de l'UE que dans la plupart des états membres et, jusqu'à présent, elle n'a été appliquée que de manière limitée. Néanmoins, le problème demeure largement théorique, étant donné le niveau limité de conformité effective signalé par les opérateurs économiques, en particulier en ce qui concerne les petites et les microentreprises.

Efficacité et efficacité. En 2017, selon les estimations, environ **5 milliards de factures électroniques ont été émises dans l'UE**, soit un peu plus d'un quart des 18 milliards de factures émises. Environ 60% de factures électroniques ont été émises dans un format non structuré, c'est-à-dire dans un format qui ne permet pas leur traitement automatique.

Depuis 2014, l'adoption de la facturation électronique dans l'UE a considérablement augmenté. L'augmentation annuelle moyenne estimée de l'utilisation de factures électroniques non structurées (c'est-à-dire des fichiers PDF envoyés par courrier électronique) entre 2014 et 2017 a varié entre +6 points de pourcentage (p.p.), pour les entreprises de plus de 10 salariés, et +8,5 p.p., pour les

⁶ Il s'agit d'un ensemble de procédures ou de documents permettant de faire le lien entre une facture et la fourniture correspondante de biens ou de services.

microentreprises. Pour les factures électroniques structurées, qui sont des documents traitables automatiquement, la croissance annuelle a été plus faible, environ de +4 p.p., pour toutes les tailles d'entreprises. L'adoption de la facturation électronique en 2017 par classe de taille est illustrée dans la figure ci-dessous.



La Directive a eu un impact mesurable, car elle a **augmenté le taux d'adoption de factures électroniques non structurées**, en raison des simplifications qui ont encouragé les entreprises à passer des factures papier aux factures PDF. L'impact s'est fait sentir plus fortement chez les microentreprises, car elles

étaient moins bien équipées pour faire face aux obligations préexistantes. En termes quantitatifs, on estime que la Directive a entraîné **une croissance supplémentaire d'environ +1,6 p.p. par an pour les microentreprises et comprise entre +0,4 et +0,5 p.p. pour les entreprises avec plus de 10 salariés**. En revanche, la Directive n'a pas joué un rôle significatif dans l'adoption de la facturation électronique structurée. D'autres facteurs principaux à l'origine de l'adoption de la facturation électronique sont (i) le comportement des clients et des fournisseurs, qui peuvent encourager ou commencer à accepter les factures électroniques, et (ii) dans le cas des factures électroniques structurées, l'imposition de l'obligation d'utiliser la facturation électronique pour les transactions B2G.

En supprimant un certain nombre d'exigences nationales divergentes, la Directive a également contribué à **accroître l'utilisation de la facturation électronique transfrontalière** et, par conséquent, le fonctionnement du marché intérieur. En effet, alors qu'en 2014, les factures électroniques étaient comparativement moins utilisées dans les transactions intracommunautaires, aujourd'hui le nombre d'exportateurs utilisant cette technologie est en ligne ou légèrement supérieur à l'utilisation globale.

L'adoption accrue de la facturation électronique est le principal moteur de la réduction des charges administratives pouvant être attribuée à la Directive.

L'émission d'un plus grand nombre de factures électroniques non structurées aurait généré environ 920 millions d'euros d'économies sur la période 2015-2017 et 540 millions d'euros en 2017. En ce qui concerne les factures électroniques non structurées reçues, les économies s'élèvent à environ 6 millions d'euros sur l'ensemble de la période. Étant donné qu'aucun coût réglementaire significatif ne résulte des dispositions de la Directive, **l'impact net peut absolument être considéré comme positif**.

Cohérence. Les règles prévues par la Directive sont largement cohérentes avec les autres politiques de l'UE dans le domaine de la facturation électronique.

Toutefois, deux incohérences, bien que d'une ampleur limitée, méritent d'être mentionnées. Premièrement, la définition de la facture électronique adoptée par la Directive TVA et par la Directive pour adopter la facturation électronique dans les marchés publics⁷ est différente, étant donné que cette dernière ne concerne que les factures électroniques traitables automatiquement. Bien que cela ne crée pas de problèmes pratiques, une minorité de parties prenantes a souligné que la définition adoptée par la Directive 2014/55 est plus actuelle et soutient mieux la pleine réalisation des avantages de la facturation électronique. Deuxièmement, certaines parties prenantes ont déclaré que, compte tenu de l'approbation du nouveau Règlement eIDAS,

⁷ Directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil relative à la facturation électronique dans le cadre des marchés publics.

les scellés électroniques devraient être inclus parmi les méthodes énumérées dans la Directive TVA. D'autres initiatives de l'UE, comme le Forum plurilatéral européen sur la facturation électronique et les travaux menés par le Comité européen de normalisation, ont soutenu le fonctionnement des règles de TVA en matière de facturation électronique.

Valeur ajoutée de l'UE. Environ 60% des avantages générés par la simplification des règles de facturation électronique décrite ci-dessus sont dus, selon les estimations, à l'adoption de règles de facturation électronique au niveau de l'UE. Si cela n'avait pas été le cas, seuls quelques états membres auraient rejoint spontanément le groupe des Pays «libéraux» et simplifié davantage les obligations en matière de facturation électronique. Sur cette base, **la valeur ajoutée de l'UE à cet égard est estimée à environ 570 millions d'euros sur la période 2015-2017**. En ce qui concerne l'harmonisation des obligations en matière de facturation électronique, aucune évaluation quantitative n'a pu être effectuée, mais l'analyse qualitative a montré que la plupart des avantages dans ce domaine n'auraient pas été obtenus sans la DDF.

Avancées possibles. Peu de révisions pourraient être introduites pour répondre aux besoins actuels des parties prenantes dans le domaine de la facturation électronique:

- l'option axée sur les moyens de contrôles établissant une PAF est le seul aspect restant complexe, non interprété de manière uniforme par les autorités fiscales et mal appliqué par les opérateurs économiques. **Des orientations plus détaillées sur ce système de contrôle basé sur une PAF pourraient donc être fournies dans une version actualisée des Notes explicatives de la Commission**, consolidant ainsi les pratiques nationales existantes. Au contraire, une révision radicale, allant vers une approche plus dogmatique ou plus substantielle de l'application de l'option PAF, semble largement inappropriée.
- La mise à jour des Notes explicatives pourrait également **combler les quelques lacunes existantes dans la définition juridique de la facture électronique**, telles que l'identification imprécise de ce qu'est la facture « originale », lorsque différents formulaires/formats sont utilisés dans le même échange, ce qui aurait un effet négatif sur les services de facturation électronique.
- Le paysage technologique de la facturation électronique est resté relativement stable depuis l'adoption de la Directive, et de nouvelles solutions de facturation électronique n'ont pas été introduites ni ne sont prévues. Cela implique que les méthodes mentionnées dans la Directive pour assurer l'intégrité et l'authenticité d'une facture électronique restent valables. La seule révision raisonnable de l'Article 233 pourrait être **l'ajout des scellés électroniques**.

Afin de libérer tout le potentiel de la facturation électronique, la Commission est invitée à réfléchir à la question de savoir **si, dans la définition, il convient de distinguer entre factures électroniques structurées et non structurées**, et de quelle manière. En effet, seules les factures électroniques structurées et traitables automatiquement permettent une automatisation totale (ou quasi totale) du processus de facturation. Une approche progressive pourrait consister à réviser l'Article 217 pour distinguer clairement les factures électroniques structurées des autres factures (y compris les factures PDF et les factures papier). L'adoption de l'ancien formulaire électronique pourrait être encouragée, en supprimant d'autres obligations réglementaires pour les assujettis qui l'adoptent, ou par des incitations financières associées à un accès gratuit aux systèmes et aux plateformes de facturation électronique. Le moment n'est pas encore venu d'envisager une révision plus radicale, c'est-à-dire de ne considérer que les factures électroniques structurées comme un document valable pour demander la déduction de la TVA. Toutefois, cela pourrait bien être à l'ordre du jour à moyen terme, surtout si

l'expérience italienne⁸ montrera que l'impact net de cette mesure est positif et significatif.

Enfin, trois considérations peuvent être formulées sur les tendances réglementaires. Elles sortent du champ d'application des règles de facturation de l'UE, mais elles ont un impact sur l'adoption de la facturation électronique:

- 1) **Les exigences obligatoires en matière de facturation électronique pour les transactions B2G** ont été adoptées de manière assez désordonnée par plusieurs états membres au cours des cinq dernières années. Toutefois, la situation est toujours en évolution, étant donné que la norme européenne vient d'être adoptée et que certaines dispositions de la Directive 2014/55 doivent encore entrer en vigueur. Il faut plus de temps pour que les effets du récent changement se fassent sentir et ce n'est qu'ensuite qu'il faudra examiner si et dans quelle mesure les différences actuelles représentent un obstacle aux transactions B2G transfrontalières et, par conséquent, si cela nécessite une intervention d'harmonisation.
- 2) Au cours des cinq dernières années, un nombre croissant d'états membres a introduit **un ensemble diversifié d'obligations supplémentaires en matière de rapports électroniques** pour lutter contre l'évasion fiscale, ce qui risque de rendre inutiles une partie des avantages générés par la Directive, sous le plan de l'harmonisation, dans le domaine des obligations en matière de facturation. Toutefois, il semble contre-productif, pour l'instant, de résoudre ce nouveau problème par une révision des règles de facturation et, en particulier, du contenu des factures standards. En effet, étant donné les différences entre les Pays en ce qui concerne les obligations en matière d'établissement de rapports électroniques au niveau national, cela risquerait de réintroduire la complexité dans les règles de facturation.
- 3) La complexité et la fragmentation réglementaire des **règles d'archivage des factures électroniques** ont augmenté de manière inégale depuis la transposition de la Directive. À cet égard, il est difficile d'intervenir par le biais de la législation de l'UE en matière de TVA, étant donné que les règles détaillées concernant le stockage des documents fiscaux sont laissées dans les mains des états membres. Une solution possible pourrait consister en la création d'une **norme pour un service cloud européen**, dans lequel les factures électroniques pourraient être stockées conformément à la Directive TVA. Une telle solution technique pourrait représenter un outil viable pour les opérateurs économiques et les fournisseurs de services de facturation et d'archivage électroniques, dans un domaine où une harmonisation juridique plus poussée pourrait être difficile à réaliser.

3.2 Règles de facturation

Transposition, mise en œuvre et changement juridique. La Directive a entraîné un certain nombre de modifications des règles nationales de facturation. Il s'agit à la fois d'exigences obligatoires et de simplifications facultatives:

- les **exigences obligatoires** incluent: (i) les modifications à apporter aux clauses devant figurer dans les factures standards ; (ii) l'interdiction pour les états membres d'exiger des factures pour les prestations intracommunautaires de services financiers; (iii) l'introduction de factures simplifiées pour des transactions jusqu'à 100 euros et les documents modificatifs; (iv) l'introduction de factures périodiques couvrant jusqu'à un mois de transactions; (v) la suppression d'exigences supplémentaires applicables à l'autofacturation; (vi) les nouvelles règles concernant la juridiction applicable et le délai pour les transactions intra-

⁸ L'Italie a introduit l'utilisation obligatoire des factures électroniques structurées pour toutes les transactions B2B depuis le 1^{er} janvier 2019.

communautaires; (vii) les nouvelles règles sur le contenu des factures transfrontières et l'interdiction d'obligations générales concernant la traduction. Pour ces exigences, **la Directive a été très bien transposée**. Pour deux exigences seulement (plafond minimum pour les factures simplifiées et règles supplémentaires sur l'autofacturation), deux états membres ont été considérés comme potentiellement non conformes aux dispositions de la Directive.

- les **simplifications facultatives** incluent: (i) l'introduction de factures simplifiées pour les transactions entre 100 et 400 euros ou dans des secteurs d'activité spécifiques; (ii) la possibilité, pour les factures périodiques, de couvrir des périodes supérieures à un mois; et (iii) la suppression de l'obligation d'exiger une facture pour le paiement d'acomptes pour des fournitures intra-UE. Les états membres n'ont pas outrepassé leur pouvoir lors de la mise en œuvre de ces options.

Toutes les modifications introduites par la DDF n'ont pas eu d'impact dans tous les états membres ou dans la plupart d'entre eux. Pour certaines dispositions, la plupart des législations nationales étaient déjà conformes aux nouvelles règles introduites par la DDF (ex.: l'interdiction de l'obligation de traduire toutes les factures et les nouvelles règles pour le secteur financier ou les factures périodiques). Pour la plupart des dispositions de la Directive, les modifications concernaient entre un et deux tiers des états membres. Seules certaines dispositions concernaient plus des deux tiers des états membres, à savoir les nouvelles règles relatives aux factures simplifiées et aux délais pour les transactions intracommunautaires, ou l'ensemble de l'UE, comme dans le cas de la modification des clauses devant figurer dans les factures standards.

Pertinence. Comme l'indique le nombre plus limité de modifications juridiques effectivement introduites par les états membres, la nécessité d'une réforme juridique harmonisant et simplifiant les règles de facturation était moins pressante que dans le domaine de la facturation électronique. Néanmoins, **la Directive était adaptée à la plupart des questions abordées** et a conduit à un processus général de simplification et de convergence des obligations en matière de facturation au sein de l'UE. Dans le même temps, dans certains domaines, ses dispositions étaient en conflit avec l'attitude des entreprises et les pratiques juridiques existantes, de sorte que tous les changements introduits ne se sont pas avérés pertinents dans tous les états membres. Par exemple, l'adoption limitée et différenciée de certains régimes de facturation spécifiques dans les différents états membres et les différents secteurs (ex. : factures simplifiées et autofacturation) peut s'expliquer par des facteurs économiques, structurels ou institutionnels, mais aussi par une certaine résistance des entreprises à adopter des règles de facturation nouvelles ou différentes. Toutefois, malgré ces considérations, les dispositions de la Directive relatives à la délivrance et au contenu ont presque toujours été appréciées par les parties prenantes concernées.

Efficacité et Efficience. Les révisions introduites par la Directive **ont amélioré la clarté juridique des règles de facturation et ont facilité le fonctionnement du marché intérieur** pour les opérateurs transfrontaliers. Ces deux impacts ont été bien appréciés par les parties prenantes. Dans le même temps, les dispositions relatives à l'émission et au contenu de la facturation – telles que l'Article 226 révisé, les dispositions révisées sur les règles de facturation applicables, le délai uniforme et l'harmonisation de l'autofacturation – ont été créditées **d'une réduction négligeable de la charge** (et d'aucun effet significatif sur les coûts). Seule la provision sur les factures simplifiées aurait généré des économies significatives (38 millions d'euros par an, soit 114 millions d'euros sur l'ensemble de la période dans les sept états membres concernés).

Cohérence. Les règles de facturation sont cohérentes avec les autres actes législatifs de l'UE susceptibles de les affecter. Cette évaluation positive s'explique par deux raisons principales:

- **le degré d'interaction entre les règles de facturation de la TVA et les autres domaines législatifs est limité.** Par exemple, en ce qui concerne les règles comptables de l'UE, les conflits possibles sont limités par le fait qu'ils portent essentiellement sur la manière dont les données sont agrégées et présentées dans les bilans des entreprises, plutôt que sur le format ou le contenu des factures sous-jacentes.
- **Les règles de TVA sont prédominantes par rapport à toute autre règle qui peut s'appliquer aux factures.** Par conséquent, d'autres domaines législatifs font référence aux factures pour leurs propres besoins, tels que la protection des consommateurs ou la comptabilité, mais des obligations supplémentaires sont formulées de manière à garantir qu'elles ne sont pas en contradiction avec les exigences en matière de TVA.

Peu d'incohérences ont été relevées et, dans la plupart des cas, elles sont d'une ampleur limitée. Le principal sujet de préoccupation semble être l'interaction avec le Règlement Général sur la Protection des Données (RGPD), à savoir si et quand certaines données de facturation doivent être considérées comme des «données à caractère personnel» et donc soumises aux obligations de protection des données. Pour l'instant, plus que d'un problème réel, il s'agit plutôt d'une question de certitude juridique, étant donné que le RGPD n'est entré en vigueur qu'en mai 2018. Cependant, une interprétation stricte de certaines données de facturation considérées comme des données à caractère personnel pourrait créer des problèmes pour leur échange, leur manipulation et leur stockage.

Valeur ajoutée de l'UE. Comme dans le cas des obligations en matière de facturation électronique, **de nombreux avantages dans ce domaine n'auraient pas été obtenus si ces mesures n'avaient pas été prises au niveau de l'UE.** Certaines simplifications auraient pu avoir lieu de toute manière, car les états membres auraient progressivement fait un meilleur et plus grand usage du potentiel de simplification de la Première Directive sur la Facturation. Toutefois, si ces simplifications avaient pu avoir lieu, elles auraient probablement été moins coordonnées, ce qui aurait compromis les résultats obtenus au sein du marché intérieur. En termes quantitatifs, la valeur ajoutée de la Directive pour l'UE, en raison des modifications apportées au régime de facturation simplifié, peut être estimée à environ 70 millions d'euros.

Avancées possibles. Selon les acteurs du monde des affaires et les autorités fiscales, les obligations en matière de facturation ne semblent pas générer des charges administratives inutiles ni des complexités pour les opérateurs économiques. Par conséquent, **il ne semble pas y avoir beaucoup d'espace supplémentaire pour réduire le fardeau en simplifiant les factures.** Néanmoins, une **harmonisation** plus poussée peut s'avérer nécessaire dans certains domaines, tels que les obligations en matière d'autofacturation et l'introduction d'un délai uniforme pour l'émission de toutes les factures, et non seulement pour les transactions intra-UE. Pour ces dispositions, le maintien des approches nationales divergentes n'est que partiellement justifiable.

Dans ce domaine, la Commission pourrait **concilier l'approche adoptée par certaines autorités fiscales et par la jurisprudence de la Cour de Justice de l'UE dans les cas où une facture constitue un document valable pour demander une déduction de la TVA.** Au niveau de la Directive, il peut être nécessaire de préciser qu'en cas d'inexactitudes formelles, la facture reste un document valable, à condition que la contrepartie commerciale soit en mesure de fournir à l'autorité fiscale, même à un stade ultérieur, les informations nécessaires pour vérifier que les conditions essentielles de déduction aient été remplies. En outre, il convient également de préciser que, dans ces cas, les autorités fiscales peuvent imposer des sanctions en cas d'inexactitude, d'omission d'informations ou de retard dans la fourniture des informations correctes, mais elles n'ont pas le droit de refuser la déduction de la TVA pour cette raison. Deuxièmement, **les Notes explicatives pourraient être utilisées par la Commission pour fournir plus de détails sur la manière d'interpréter**

certaines dispositions de l'Article 226 qui ont créé davantage de litiges, par exemple l'adresse des parties commerciales, ou la description des biens et des services fournis.

3.3 Règles de facturation à l'appui de la promotion des PME

La Directive a introduit une mesure spécifique destinée aux PME, et notamment aux microentreprises, à savoir le nouvel Article 167a, qui donne aux états membres la possibilité d'introduire la soi-disant «**comptabilité de caisse combinée**» pour certaines microentreprises, c'est-à-dire un régime par lequel tant les paiements que les déductions de la TVA dépendent respectivement de la réception et du paiement du prix des fournitures. En outre, les mesures générales de la Directive ont également eu un impact sur les PME, notamment en réduisant les charges administratives supportées par ces entreprises.

Transposition, mise en œuvre et changement juridique – Comptabilité de caisse. L'analyse de la transposition ne fait apparaître **aucune différence** entre les prescriptions de l'UE et les cadres juridiques nationaux. Au cours des cinq dernières années, huit états membres ont introduit le régime de la comptabilité de caisse, en recourant à l'option prévue à l'Article 167a. En outre, le champ d'application de la comptabilité de caisse a été élargi dans quatre autres états membres.

Pertinence. Le degré de cohérence des dispositions de la Directive avec les besoins des PME n'est pas homogène. D'une part, comme illustré ci-dessus, **les dispositions relatives à la facturation électronique ont largement favorisé l'intégration d'une solution de facturation électronique plus facile, en particulier pour les microentreprises.** En revanche, **l'adoption du système de comptabilité de caisse est restée limitée.** La part de microentreprises passées à ce régime reste marginale dans l'UE (à l'exclusion de l'Allemagne) et a été estimée à environ 1% du total. De toute manière, le peu d'attraction de ce régime de facturation n'est pas dû aux règles de facturation en vigueur, qui sont considérées comme adaptées aux besoins des PME et des autorités publiques.

Efficacité et efficacité. La Directive a profité aux petites entreprises en raison de la réduction de la charge générée par la promotion de solutions simples de facturation électronique. À cet égard, le rôle joué par la Directive pour accroître l'adoption de la facturation électronique a été plus important pour les microentreprises. Toutefois, étant donné que les économies sont proportionnelles au nombre de factures émises, **les charges administratives économisées par les PME restent modestes, soit d'environ 110 euros par entreprise sur la période 2015-2017.**

Comme indiqué ci-dessus, l'adoption du système de comptabilité de caisse reste limitée : sur la période 2013-2017, il est estimé qu'environ 60.000 microentreprises supplémentaires ont opté pour ce régime grâce à la Directive. Cela s'est traduit par des **économies de coûts financiers d'environ 33 millions d'euros**, soit 550 euros pour chaque nouvel adoptant.

Valeur ajoutée de l'UE. Outre la valeur ajoutée générée par les dispositions relatives à la facturation électronique, la Directive a été l'une des principales raisons pour lesquelles d'autres états membres ont opté pour le système de comptabilité de caisse ou l'ont élargi au cours des cinq dernières années. Bien qu'un plus grand nombre d'états membres l'auraient introduit de toute manière en réponse à la crise financière même si l'Article 167a n'avait pas été approuvé, plus de la moitié des économies réalisées peuvent être attribuées à l'action concertée de l'UE. En conséquence, **la valeur ajoutée estimée de l'UE concernant la disposition sur la comptabilité de caisse est estimée à environ 18 millions d'euros.**

Avancées possibles. L'espace pour d'autres révisions de la Directive dans le domaine de la comptabilité de caisse est négligeable. En l'état actuel des choses,

le régime fonctionne de manière efficace pour les quelques microentreprises qui en bénéficient de manière significative, et il est d'une pertinence limitée (mais sans préjudices) pour les autres. Les états membres disposent déjà de deux leviers importants pour accroître leur attrait potentiel. D'abord et avant tout, ils pourraient adopter l'approche «allemande», qui permet aux entreprises de reporter le paiement de la TVA, mais non la déduction de la TVA. Cela permettrait d'accroître les économies financières pour les microentreprises et, ce qui est peut-être le plus important, de les libérer de l'obligation de contrôler leurs paiements sortants. Deuxièmement, les états membres pourraient supprimer l'obligation, pour les clients des entreprises assujetties à la comptabilité de caisse, de reporter la déduction. Compte tenu de l'utilisation limitée du système de comptabilité de caisse, il est peu probable que la suppression de cette obligation aura un impact sur le flux de trésorerie du budget public.

3.4 Règles de facturation à l'appui des activités de contrôle fiscal

Dans son ensemble, la Directive visait à soutenir les activités de contrôle fiscal et, à terme, à favoriser une amélioration du respect des obligations en matière de TVA. En particulier, la Directive a modifié deux normes à cette fin: (i) le délai d'émission des factures pour les transactions intracommunautaires⁹; et (ii) les règles relatives à l'exigibilité de la TVA sur les fournitures et les acquisitions intracommunautaires.

Transposition, mise en œuvre et modification de la législation - Exigibilité de la TVA. La reconstruction des différents cadres juridiques s'est avérée complexe, car tous les états membres ne prévoient pas de règles spécifiques concernant l'exigibilité de la TVA sur les opérations intracommunautaires. Toutefois, l'analyse de la transposition n'a révélé **aucune divergence substantielle** entre les prescriptions de l'UE et les cadres juridiques nationaux. Étant donné que, dans la plupart des cas, les contrôles fiscaux n'ont pas encore atteint la période pendant laquelle ces règles étaient déjà en vigueur, ni les praticiens de la TVA ni les opérateurs économiques ne pensent qu'un changement significatif dans le domaine de l'exigibilité de la TVA s'est produit après l'approbation de la Directive.

Pertinence. Les autorités fiscales estiment que les dispositions de la Directive sont en ligne avec leurs besoins, même si les règles de facturation ne jouent pas un rôle majeur dans la lutte contre la fraude fiscale par rapport aux autres règles en matière de TVA. Les factures sont le document clé pour demander la déduction de la TVA, et les autorités fiscales veulent s'assurer qu'une facture substantiellement et formellement correcte soit émise pour chaque transaction. Dans le même temps, toutefois, les mécanismes sur lesquels reposent les obligations en matière de facturation ou les règles d'exigibilité de la TVA prévues par la Directive n'ont pas fait pencher la balance vers les fraudeurs nationaux ou transfrontaliers. Ceci est également attesté, à contrario, par l'importance croissante des obligations supplémentaires en matière de rapport électronique, qui permettent de contrôler les opérations TVA de manière granulaire, même sans avoir à vérifier la facture sous-jacente.

Efficacité et efficacité. Il n'y a aucune preuve de l'impact significatif de la Directive sur le contrôle fiscal ou sur le respect des obligations en matière de TVA. Les avis exprimés par les autorités fiscales confirment que les effets de la DDF en matière de respect de la TVA sont, le cas échéant, assez limités. Dans le même temps, il est important de préciser que la simplification et l'harmonisation des obligations en matière de facturation et de facturation électronique apportées par la DDF n'ont pas eu d'impacts négatifs sur les activités de contrôle fiscal. Les quelques impacts semblent devenir négligeables lorsqu'un autre facteur est pris en compte dans l'analyse, à savoir l'introduction d'exigences supplémentaires en matière de rapport électronique. En ce qui concerne les coûts, la Directive n'introduit pas non plus des coûts d'application supplémentaires importants qui, en effet, ont été jugés absents ou négligeables par

⁹ Couvert ci-avant, tout comme les règles de facturation.

toutes les autorités concernées. Par conséquent, du point de vue des autorités fiscales, ***l'impact net de la Directive peut être considéré comme nul.***

Avancées possibles. Les autorités fiscales et les parties prenantes s'accordent à dire ***qu'il n'y a pas grand-chose de plus à tirer des règles de facturation du point de vue du contrôle fiscal.*** L'attention de nombreuses autorités fiscales se concentre maintenant sur la façon d'accéder aux données de transaction sans devoir obtenir l'accès physique ou électronique aux factures, ce qui signifie introduire des obligations efficaces en matière de reporting électronique. À cet égard, l'idée de jouer davantage avec les délais pour l'exigibilité de la TVA ou l'émission des factures pour les transactions intracommunautaires est dépassée. Il y a peu à gagner du point de vue du contrôle fiscal, si plus d'efforts sont faits dans ce domaine, puisque les informations obtenues à partir des états récapitulatifs ne seront disponibles, en moyenne, que deux à quatre mois après la transaction. ***Si un contrôle plus strict des transactions intracommunautaires est nécessaire, le législateur devrait examiner s'il convient de mettre en place un système de contrôle des transactions en temps quasi-réel et de quelle manière.*** Un tel système devrait évidemment être coordonné avec la discussion, actuellement en cours, sur le régime définitif de TVA sur les biens

COMMENT VOUS PROCURER LES PUBLICATIONS DE L'UNION EUROPÉENNE?

Publications gratuites:

- un seul exemplaire:
sur le site EU Bookshop (<http://bookshop.europa.eu>);
- exemplaires multiples/posters/cartes:
auprès des représentations de l'Union européenne (http://ec.europa.eu/represent_fr.htm),
des délégations dans les pays hors UE (http://eeas.europa.eu/delegations/index_fr.htm),
en contactant le réseau Europe Direct (http://europa.eu/europedirect/index_fr.htm)
ou le numéro 00 800 6 7 8 9 10 11 (gratuit dans toute l'UE) (*).

(*) Les informations sont fournies à titre gracieux et les appels sont généralement gratuits (sauf certains opérateurs, hôtels ou cabines téléphoniques).

Publications payantes:

- sur le site EU Bookshop (<http://bookshop.europa.eu>).

Abonnements:

- auprès des bureaux de vente de l'Office des publications de l'Union européenne (http://publications.europa.eu/others/agents/index_fr.htm).



■ Office des publications